



## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der BW, Adresse, vom 29. Dezember 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land vom 1. Dezember 2006 betreffend Antrag auf Bescheidaufhebung gemäß § 299 iVm § 302 Abs. 2 lit. c BAO hinsichtlich der Einkommensteuer für 2004 und 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Die BW wohnte in den Jahren 2004 und 2005 in Österreich und bezog unter anderem Einkünfte als Ärztin in der Klinik in Deutschland.

Mit Bescheid vom 26. Juli 2005 wurde die BW zur Einkommensteuer für 2004 veranlagt, wobei der Gehalt aus der Klinik nach dem vom Dienstgeber vorgelegten Lohnzettel neben den laufenden monatlichen Gehältern ein anteiliges Urlaubsgeld bzw. eine Weihnachtsremuneration von € 799,00 umfasste, die mit dem begünstigten Steuersatz nach § 67 Abs. 1 EStG versteuert wurden.

Mit Bescheid vom 29. Juni 2006 wurde die BW zur Einkommensteuer für 2005 veranlagt, wobei der Gehalt aus der Klinik nach dem vom Dienstgeber vorgelegten Lohnzettel neben den laufenden monatlichen Gehältern ein anteiliges Urlaubsgeld bzw. eine Weihnachtsremuneration von € 4.033,31 umfasste, die mit dem begünstigten Steuersatz nach § 67 Abs. 1 EStG versteuert wurden.

---

Mit Schreiben vom 28. November 2006 beantragte die BW die Einkommensteuerbescheide für 2004 und 2005 gem. § 299 BAO iV mit § 302 Abs.2 BAO aufzuheben und in den neu zu erlassenden Bescheiden 1/7 der ausländischen Einkünfte als Bezüge gemäß § 67 Abs. 1 EStG begünstigt zu versteuern.

Die Bestimmung des § 67 Abs.1 EStG, wonach Sonderzahlungen neben dem Grundlohn ausbezahlt werden müssten, führe zu einer verdeckten Diskriminierung von Grenzgängern, verstöße gegen Art 39 EG Vertrag bzw. Art 28 des EWR Abkommens und auch gegen die VO (EWG) 1612/68 und sei gemeinschaftstrechtwidrig weswegen die in Frage stehenden Bescheide aufzuheben seien.

Die Begünstigung für Sonderzahlungen sei nach Ansicht des VfGH eine generelle Tarifbegünstigung für Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Die Auszahlung neben den laufenden Bezügen könne auf Grund kollektivvertraglicher Vereinbarungen bzw. der gesetzlich geregelten Auszahlung der Pensionen von allen inländischen Arbeitnehmern bzw. den Beziehern einer inländischen Pension ohne weiteres erfüllt werden. Die unterschiedliche arbeits- sozialversicherungs- und steuerrechtliche Situation in den Nachbarländern führe dazu, dass die Arbeitnehmer oft nur zwölf oder 13 Monatbezüge erhielten und ausländische Pensionsversicherungen die Pensionen meist nur in zwölf Raten auszahlten.

Damit seien von dieser Bestimmung im Wesentlichen nur Arbeitnehmer ausländischer Betriebe und Bezieher ausländischer Pensionen betroffen.

Durch die Erweiterung der Arbeitnehmer Freizügigkeit seien alle Grundfreiheiten dahingehend auszulegen, dass sie auch nicht diskriminierende Voraussetzungen des nationalen Rechtes erfassen könnten, die eine unverhältnismäßige Beschränkung des grenzüberschreitenden Wirtschaftslebens bewirkten. Somit müsse – um die Gemeinschaftskonformität des § 67 Abs.1 beurteilen zu können – überprüft werden, ob die Voraussetzungen dieser Bestimmung von jenen Staatsangehörigen, die vom Recht auf die Freizügigkeit Gebrauch gemacht hätten, ebenso leicht erfüllt werden könnten, wie von jenen Inländern die von ihrem Recht keinen Gebrauch gemacht hätten.

Im Ergebnis stellte somit das Erfordernis der Auszahlung von "Sonderzahlungen" neben den Grundlohn eine verdeckte Diskriminierung von Grenzgängern und Beziehern ausländischer Pensionen dar, da diese Voraussetzung nur von Inländern, die nicht von ihrem Recht auf Freizügigkeit Gebrauch gemacht hätten, erfüllt werden könne. Jeder Arbeitnehmer, der von seiner Freizügigkeit Gebrauch gemacht habe, müsse spätestens mit dem Eintritt in den Ruhestand mit einer wesentlich höheren Steuerbelastung leben, weswegen ein (in Österreich) Ansässiger davon abgehalten werde, von seinem Recht auf Freizügigkeit Gebrauch zu machen.

Das FA wies diesen Antrag mit Bescheid vom 1. Dezember 2006 als unbegründet ab und führte dabei im Wesentlichen aus, dass die Sonderzahlungen im Sinne des § 67 rechtsrichtig versteuert worden seien, weswegen eine Aufhebung nach § 299 nicht in Frage komme.

Dagegen erhob die BW fristgerecht Berufung und wiederholte darin ihre Ausführungen zum Antrag vom 28. November 2006.

***Der UFS hat dazu erwogen:***

Der UFS nimmt den folgenden, sich aus den Verwaltungsakten ergebenden Sachverhalt als erwiesen an und legt diesen seiner Entscheidung zu Grunde soweit im Folgenden nichts Anderes angeführt wird:

Die BW bezog in den Jahren 2004 und 2005 unter anderem Einkünfte als Ärztin an der Klinik in Deutschland. Die im Akt erliegenden Unterlagen weisen zB für das Jahr 2005 einen Monatsbezug von € 4.234,57 inkl. Zulagen aus, weiters ein Urlaubsgeld von € 255,60 und eine Weihnachtszuwendung von € 3.478,20.

Für das Jahr 2004 erliegen keine diesbezüglichen Unterlagen im Akt. Die BW wurde jedoch erklärungsgemäß mit Sonderzahlungen von € 799,00 veranlagt und hat die Höhe der Bemessungsgrundlagen nicht bekämpft, weswegen der UFS von der beträchtlichen Richtigkeit der angegebenen Sonderzahlungen (Urlaubsgeld und Weihnachtszuwendung) auch in diesem Jahr ausgeht.

Strittig ist im gegenständlichen Fall auch nicht die Höhe der Sonderzahlungen, der „sonstigen, insbesondere einmaligen Bezüge“ des Arbeitgebers neben den laufenden (monatlichen) Bezügen, sondern ob es dem Gemeinschaftsrecht entspreche, dass bei der begünstigten Besteuerung des § 67 Abs. 1 EStG 1988 an eine gesonderte Auszahlung dieser Bezüge neben dem laufenden Monatslohn angeknüpft wird.

Dazu ist in rechtlicher Hinsicht auszuführen, dass die Abgabenbehörde erster Instanz gemäß § 299 Abs. 1 BAO auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben kann, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.

Gemäß § 302 Abs. 2 lit. c BAO sind Aufhebungen nach § 299 BAO nach Ablauf eines Jahres ab Bekanntgabe des Bescheides bis zur Verjährung noch zulässig, wenn die Aufhebungen wegen Widerspruches mit zwischenstaatlichen abgabenrechtlichen Vereinbarungen oder mit Gemeinschaftsrecht der Europäischen Union erfolgen bzw. der Antrag noch innerhalb der Verjährungsfrist eingegangen ist.

---

Der Antrag der BW auf Aufhebung der Bescheide betreffend die Einkommensteuer 2004 und 2005 wäre sohin als rechtzeitig zu qualifizieren, wenn § 67 Abs.1 EStG 1988 gegen das Gemeinschaftsrecht verstoßen würde.

Gemäß § 67 Abs.1 EStG 1988 werden sonstige, insbesondere einmalige Bezüge (zB 13., 14. Monatsbezug, Belohnungen) die der Arbeitnehmer von demselben Arbeitgeber neben dem laufenden Arbeitslohn erhält, .... mit 6% lohnversteuert, soweit diese Bezüge € 620 übersteigen. Die Besteuerung der sonstigen Bezüge unterbleibt, wenn das Jahressechstel gemäß Abs. 2 höchstens € 2.000,00 beträgt.

Die Freizügigkeit der Arbeitnehmer nach Art 39 EGV umfasst die Abschaffung jeder auf der Staatsangehörigkeit beruhenden unterschiedlichen Behandlung in Bezug auf Beschäftigung, Entlohnung und sonstige Arbeitsbedingungen. Sie gibt das Recht, sich um tatsächlich angebotene Stellen zu bewerben, sich zu diesem Zweck im Hoheitsgebiet der Mitgliedsstaaten frei zu bewegen, sich in einem Mitgliedsstaat aufzuhalten, um dort nach den für die Arbeitnehmer dieses Staates geltenden Bestimmungen eine Beschäftigung auszuüben und nach deren Beendigung unter sekundärrechtlich festgelegten Bedingungen zu verbleiben.

Die von der BW angesprochene VO 1612/68 regelt den Zugang zur Beschäftigung, die Ausübung der Beschäftigung und die Gleichbehandlung sowie die Rechtsstellung der Familienangehörigen. Nichtig sind zB (Ausländische Arbeitnehmer) diskriminierende privatrechtliche Vereinbarungen über den Zugang zur Beschäftigung, die Beschäftigung, die Entlohnung sowie weitere Arbeits- und Kündigungsbedingungen. (Streinz, Europarecht RZ 745f)

Eine diesbezügliche (direkte) Diskriminierung kann der UFS im vorliegenden Sachverhalt nicht erkennen.

Zunächst liegt der Schwerpunkt der Betrachtung für die Freizügigkeit der Arbeitnehmer auf arbeitsrechtlichen Bestimmungen, die – zumindest im gegenständlichen Fall – in Deutschland geschaffen wurden und zu deren Beurteilung der UFS nicht berufen ist.

Die auf die BW anzuwendenden österreichischen steuerlichen Bestimmungen knüpfen an diese arbeitsrechtlichen Vereinbarungen an. Eine Diskriminierung bzw. eine Einschränkung der Freizügigkeit der Arbeitnehmer durch die Bestimmungen des § 67 EStG 1988 kann der UFS aber nicht erkennen.

Entgegen der Ausführungen der BW steht die Begünstigung des § 67 Abs.1 EStG 1988 idgF nicht nur Inländern zu, sondern allen Personen unabhängig von ihrer Nationalität, die ihre Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nach den Bestimmungen des EStG 1988 versteuern.

---

Damit kann unter dem Aspekt des angesprochenen Personenkreises keine Diskriminierung erblickt werden.

Die Bestimmung des EStG 1988 knüpft auch nicht an die Auszahlung dieser Bezüge durch einen inländischen Arbeitgeber an, wie dies die BW darstellt. Die "Nationalität" des Arbeitgebers und auch die Frage, in welchem Staat ein Arbeitgeber ansässig ist, spielt für die Besteuerung von Sonderzahlungen nach § 67 Abs.1 EStG keine Rolle, weswegen auch unter dem Aspekt der betroffenen Arbeitgeber keine Diskriminierung erblickt werden kann.

Das EStG knüpft für die begünstige Besteuerung einer „Sonderzahlung“ lediglich an die Form der Auszahlung (arg. "neben den monatlichen Bezügen") an. Somit steht die Inanspruchnahme dieser Begünstigung allen Steuerpflichtigen unabhängig von ihrer Nationalität und der Nationalität und dem Sitz des Arbeitgebers zu, sofern bei einem Arbeitsverhältnis aufgrund gesetzlicher oder kollektivvertraglicher Bestimmungen oder auch auf Grund von Einzelvereinbarungen eine Auszahlung von Bezügen neben dem laufenden Monatslohn vorgesehen ist.

Es ist der BW durchaus zuzugestehen, dass die Inanspruchnahme dieser begünstigten Besteuerung von „Sonderzahlungen“ bei einem Arbeitsverhältnis mit einem in Österreich ansässigen Arbeitgeber aufgrund der in Österreich geltenden arbeitsrechtlichen Vorschriften in wesentlich höherem Umfang erfolgt, als dies bei Arbeitgebern in anderen Ländern der europäischen Union bzw. des EWR Raumes der Fall sein mag.

Es ist aber festzuhalten, dass auch Arbeitnehmer, die im Inland wohnen und bei einem inländischen Arbeitgeber beschäftigt sind, nicht notwendig 1/7 der laufenden Bezüge als Sonderzahlungen erhalten, da zB diverse Zulagen nur beim laufenden Lohn ausbezahlt werden.

Die Vereinbarung, ob und in welchem Umfang Zahlungen neben den laufenden (monatlich ausbezahlten) Bezügen erfolgen, wird nicht durch das Steuerrecht, sondern durch das Arbeitsrecht bestimmt. Die einkommensteuerliche Bestimmung knüpft – wie bereits oben ausgeführt - lediglich an die arbeitsrechtlichen Vorgaben an.

Eine Diskriminierung von Personen, die in Österreich wohnen und in anderen Ländern arbeiten, kann der UFS aufgrund des oben Gesagten in dieser steuerrechtlichen Bestimmung, die an tatsächliche Gegebenheiten, nämlich die Auszahlungsmodalitäten des Arbeitslohnes, abstellt, somit nicht erkennen.

Die Freizügigkeit der Arbeitnehmer kann nicht so verstanden werden, dass der Arbeitnehmer Anspruch auf die EU weit günstigste Besteuerung seines Arbeitslohnes hat. Die gemeinschaftsrechtlichen Vorschriften gestatten jedem Staat seine steuerlichen Bestimmungen im Rahmen des von der Europäischen Union vorgesehenen Rahmens selbst zu gestalten. Dies

---

betrifft aus Sicht des UFS im Bereich der Ertragsteuern nicht nur die Höhe der Steuersätze, die Berücksichtigung von Fahrtkosten oder andere steuerliche Besonderheiten, sondern eben auch eine steuerlich begünstigte Behandlung so genannter Sonderzahlungen im Bereich der Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit, sofern diese Begünstigung allen EU Bürgern unter den gleichen Voraussetzungen zugänglich ist.

Dies ist nach dem oben Dargestellten aus Sicht des UFS der Fall. Im Wege der Besteuerung können unterschiedliche arbeits- und sozialrechtliche Vorschriften verschiedener EU Staaten nicht ausgeglichen werden, weswegen die Berufung als unbegründet abzuweisen war.

Salzburg, am 31. Jänner 2007