

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vom 29. November 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch vom 28. Oktober 2005 betreffend Einkommensteuer 2002 bis 2004 entschieden:

1. Die Berufung betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2003 wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

2. Der Berufung betreffend Einkommensteuer 2002 und 2004 wird im Umfang der Berufungsvorentscheidung vom 13. Jänner 2006 (teilweise) stattgegeben.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber ist als Grenzgänger bei einer Schweizer Bank beschäftigt. Im Rahmen der Einkommensteuererklärung für die Jahre 2002 bis 2004 machte er ua. die Steuerfreiheit für Vorteile aus der unentgeltlichen Abgabe von Mitarbeiterbeteiligungen gemäß § 3 Abs. 1 Z 15 lit. b EStG 1988 geltend. Das Finanzamt setzte mit Bescheiden vom 28. Mai 2005 die Einkommensteuer für diese Jahre ohne Gewährung dieser Steuerfreiheit mit der Begründung fest, dass diese Steuerfreiheit nur für Arbeitnehmer gelte, die bei inländischen Arbeitnehmern beschäftigt seien, der Berufungswerber aber bei einem ausländischen Arbeitgeber beschäftigt sei.

Der Berufungswerber berief mit Schriftsatz vom 29. November 2005 gegen diese Bescheide. Begründend dazu führte er aus, seiner Ansicht nach sei laut der Bestimmung des § 3 Abs. 1 Z 15 lit. b EStG 1988 die Beschäftigung bei einem inländischen Arbeitgeber nicht

erforderlich. Eine solche Einschränkung der Steuerbefreiung würde auch eine Diskriminierung von Arbeitnehmern, die bei ausländischen Arbeitgebern beschäftigt seien, gegenüber jenen, die bei inländischen Arbeitnehmern beschäftigt seien, bedeuten. Was die vom Gesetz geforderte Hinterlegung der Wertpapiere anlange, sei nicht zwingend vorgeschrieben, dass diese Wertpapiere bei inländischen Kreditinstituten aufzubewahren seien. In seinem Fall würden die Wertpapiere von der SGK treuhändig aufbewahrt.

Weiters machte er noch verschiedene, bei der Veranlagung der Jahre 2002 und 2004 nicht berücksichtigt, Ausgaben als Werbungskosten geltend (Pauschalspesen, Ausgaben für Börsenbriefe, die gesetzliche Krankenversicherung und ein Börsenbuch).

Das Finanzamt gab den Berufungen hinsichtlich der Werbungskosten statt, hinsichtlich der Steuerbefreiungen wies es sie als unbegründet ab.

Mit Schriftsatz vom 9. Februar 2006 stellte der Berufungswerber den Antrag auf Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Ergänzend zur Berufung führte er aus, dass die Einschränkung des § 3 Abs. 1 Z 15 lit. b EStG 1988 auf Arbeitnehmer inländischer Arbeitgeber dem geltenden Gemeinschaftsrecht hinsichtlich der Grundrechte der Freizügigkeit der Arbeitnehmer und der Niederlassungsfreiheit nach Art 39 EGV widerspreche. Aufgrund des Abkommens der EG mit der Schweiz seien diese Grundrechte auch auf den berufungsgegenständlichen Sachverhalt anzuwenden. Da das Gemeinschaftsrecht Vorrang vor entgegen stehendem nationalem Recht habe, sei eine allenfalls bestehende nationale Einschränkung der Steuerbefreiung von den nationalen Verwaltungsbehörden zu negieren und der Sachverhalt so zu behandeln, als ob diese Einschränkung nicht bestünde. Es sei darauf hinzuweisen, dass auch der unabhängige Finanzsenat in seiner Entscheidung vom 5. Oktober 2005, RV/0016-F/04, betreffend die Einschränkung der Steuerbefreiung gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 lit. a EStG 1988 auf Dienstnehmer inländischer Betriebe zur Auffassung gelangt sei, dass die im Gründungsvertrag der Europäischen Gemeinschaften enthaltenen Grundfreiheiten im nationalen Steuerrecht zu beachten seien.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 15 lit. b EStG 1988 ist von der Einkommensteuer befreit:

Der Vorteil aus der unentgeltlichen oder verbilligten Abgabe von Kapitalanlagen (Beteiligungen) am Unternehmen des Arbeitgebers oder an mit diesem verbundene Konzernunternehmen bis zu einem Betrag von 1.460 € jährlich nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen:

- *Der Arbeitgeber muss den Vorteil allen Arbeitnehmern oder bestimmten Gruppen seiner*

Arbeitnehmer gewähren.

- Besteht die Beteiligung in Form von Wertpapieren, müssen diese vom Arbeitnehmer bei einem inländischen Kreditinstitut hinterlegt werden. Anstelle der Hinterlegung bei einem inländischen Kreditinstitut können die vom Arbeitnehmer erworbenen Beteiligungen einem von Arbeitgeber und Arbeitnehmervertretung bestimmten Rechtsträger zur (treuhändigen) Verwaltung übertragen werden.

Überträgt der Arbeitnehmer die Beteiligung vor Ablauf des fünften auf das Kalenderjahr der Anschaffung (Erwerb) folgenden Jahres unter Lebenden, hat der Arbeitgeber den steuerfrei belassenen Betrag zu jenem Zeitpunkt, in dem er davon Kenntnis erlangt, als sonstigen Bezug zu versteuern. Der Arbeitnehmer hat bis 31. März jeden Jahres die Einhaltung der Behaltefrist dem Arbeitgeber nachzuweisen. Der Nachweis ist zum Lohnkonto zu nehmen. Erfolgt eine Übertragung der Beteiligung vor Ablauf der Behaltefrist, ist diese dem Arbeitgeber unverzüglich zu melden. Die Meldeverpflichtung und die Besteuerung entfallen, wenn die Übertragung bei oder nach Beendigung des Dienstverhältnisses erfolgt.

Dem Berufungswerber ist zunächst darin Recht zu geben, dass der Gesetzeswortlaut des § 3 Abs. 1 Z 15 lit. b EStG 1988 die Einschränkung der Steuerbefreiung auf begünstigte Mitarbeiterbeteiligungen an Unternehmen **inländischer Arbeitgeber** nicht ausdrücklich erwähnt. Zu dieser Einschränkung führt aber eine systematische Interpretation dieser Bestimmung. Denn nur einem inländischen Arbeitgeber kann per Gesetz angeordnet werden, dass er den Nachweis der Einhaltung dieser Frist zum Lohnkonto zu nehmen und dass er im Falle der Kenntnis der Übertragung der Beteiligung vor Ablauf der Behaltefrist durch den Arbeitnehmer den steuerfrei belassenen Betrag als sonstigen Bezug zu versteuern hat.

Strittig ist aber, ob eine derartige Einschränkung des § 3 Abs. 1 Z 15 lit. b leg. cit. gegen das Abkommen über den freien Personenverkehr zwischen der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten einerseits und der Schweizerischen Eidgenossenschaft andererseits (Freizügigkeitsabkommen) verstößt. Bereits in mehreren Entscheidungen hat der unabhängige Finanzsenat festgestellt, dass mit dem Freizügigkeitsabkommen die Personenfreiheiten, wie sie im Gebiet der Europäischen Gemeinschaften gelten, auch gegenüber der Schweiz gewährleistet sind (vgl. UFS 29.5.2006, RV/0028-F/06 und 2.8.2006, RV/0010-F/06). Zur Vermeidung von Wiederholungen wird auf die diesbezüglichen Ausführungen in diesen Entscheidungen (<https://findok.bmf.gv.at>) verwiesen.

Eine wesentliche Personenfreiheit im Gründungsvertrag der Europäischen Gemeinschaften wie auch im Freizügigkeitsabkommen ist die Arbeitnehmerfreizügigkeit (Art 39 EGV; Art 1 und 2 FZA und Art 2 Anhang I FZA). Sowohl Art 39 EGV als Art 1 und 2 FZA und Art 2 Anhang I FZA enthalten ihrem Wortlaut nach nur ein Diskriminierungsverbot. Der EuGH betrachtet

steuerliche Maßnahmen aber selbst dann als diskriminierend, wenn zwar eine steuerliche Vorschrift nicht unmittelbar an die Staatsangehörigkeit anknüpft, aber die Gefahr besteht, dass sich eine steuerliche Regelung besonders zum Nachteil von Staatsangehörigen anderer Mitgliedstaaten auswirkt. Die Vorschriften über die Gleichbehandlung verbieten daher nicht nur offensichtliche Diskriminierungen aufgrund der Staatsangehörigkeit, sondern auch alle versteckten Diskriminierungen, die durch die Anwendung anderer Unterscheidungsmerkmale tatsächlich zum gleichen Ergebnis führen könnten (vgl. z.B. EuGH 14. 2. 1995, Rs C-279/93, *Schumacker*, Randnummer 26). Darüber hinaus hat der EuGH seit dem Urteil vom 15.12. 1995, Rs C-415/93, *Bosman*, das Diskriminierungsverbot zu einem Beschränkungsverbot erweitert. Danach sollen sämtliche Vertragsbestimmungen über die Freizügigkeit den Gemeinschaftsangehörigen die Ausübung jeder Art von Berufstätigkeit im gesamten Gebiet der Gemeinschaft erleichtern und stehen Maßnahmen entgegen, die die Gemeinschaftsangehörigen benachteiligen könnten, wenn sie im Gebiet eines anderen Mitgliedstaates eine wirtschaftliche Tätigkeit ausüben wollen. Vorschriften, die einen Staatsangehörigen eines Mitgliedstaates daran hindern oder davon abhalten, sein Herkunftsland zu verlassen, um von seinem Recht auf Freizügigkeit Gebrauch zu machen, stellen daher eine Beschränkung dieser Freiheit dar, auch wenn sie unabhängig von der Staatsangehörigkeit der betroffenen Arbeitnehmer Anwendung finden.

In einzelnen Urteilen hat der EuGH eine Beschränkung einer Grundfreiheit bereits dann gesehen, wenn eine Maßnahme eine grenzüberschreitenden Tätigkeit in irgendeiner Weise erschwert oder auch nur weniger attraktiv macht (z.B. EuGH 26.3.1996, Rs C-271/94 oder 12.12.1996, Rs C-3/95). Dieser weite Beschränkungsbegriff wir allerdings vom EuGH insoweit eingeschränkt, als eine Maßnahme eine Grundfreiheit in spürbarer Weise beeinflussen muss (EuGH Rs C-190/98).

Auch wenn die Bestimmungen über die Freizügigkeit der Arbeitnehmer nach ihrem Wortlaut insbesondere die Inländerbehandlung im Aufnahmestaat sichern sollen, verbieten sie es doch auch, dass der Herkunftsstaat die freie Annahme und Ausübung einer Beschäftigung durch einen seiner Staatsangehörigen in einem anderen Staat behindert (vgl. EuGH 12.12.2002, Rs C-385/00, *F.W.L. de Groot*, Randnummern 77 und 78, und EuGH 13.11.2003, Rs C-209/01, *Schilling*, Randnummern 24 und 25). Da die Rechtsprechung des EuGH zum Beschränkungsverbot bereits zum Zeitpunkt der Unterzeichnung des Freizügigkeitsabkommens bestanden hat, war diese gemäß Art. 16 Abs. 2 FZA auch bei der Interpretation der Arbeitnehmerfreizügigkeit nach dem Freizügigkeitsabkommen zu beachten. Dass dieses Beschränkungsverbot im Freizügigkeitsabkommen nur hinsichtlich der Dienstleistungsfreiheit (Art. 17a Anhang I FZA) ausdrücklich enthalten ist, schadet dem nicht, da auch der EGV das Beschränkungsverbot im Zusammenhang mit der Dienstleistungsfreiheit

ausdrücklich erwähnt und hinsichtlich der Arbeitnehmerfreizügigkeit lediglich ein Diskriminierungsverbot enthält.

Die Einschränkung der Steuerfreiheit des § 3 Abs. 1 Z 15 lit. b EStG 1988 auf Arbeitnehmer inländischer Betriebe stellt nach Meinung des unabhängigen Finanzsenates jedenfalls eine Ungleichbehandlung gegenüber unbeschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern dar, die ebenfalls Kapitalanteile am Unternehmen ihres Arbeitgebers unter begünstigten Bedingungen beziehen, aber bei einem Schweizer Arbeitgeber beschäftigt sind. Da sich diese Ungleichbehandlung steuerlich auswirkt, ist sie auch geeignet, einen spürbaren Einfluss auf die Bereitschaft eines Arbeitnehmers, seinen Arbeitsplatz zu wechseln, zu nehmen. Die Einschränkung des § 3 Abs. 1 Z 15 lit. b EStG 1988 bedeutet daher jedenfalls eine Beschränkung der Grundfreiheit der Arbeitnehmerfreizügigkeit.

Da auch keine Rechtfertigungsgründe (weder nach dem FZA noch nach dem EGV) vorliegen, die diese Ungleichbehandlung rechtfertigen würden, steht die in Rede stehende Steuerfreiheit grundsätzlich auch Arbeitnehmern zu, die die in § 3 Abs. 1 Z 15 lit. b leg. cit. genannte Kapitalanteile von ihrem Schweizer Arbeitgeber beziehen.

Damit ist die Berufung allerdings noch nicht zu Gunsten des Berufungswerbers entschieden. Denn die in Rede stehende Steuerfreiheit kommt nur dann zur Anwendung, wenn sämtliche gesetzlichen Voraussetzungen erfüllt werden. Dies ist hier aber nicht der Fall.

Bei den vom Berufungswerber bezogenen Aktien handelt es sich um Wertpapiere, die nach dem ausdrücklichen Wortlaut des Gesetzes bei einem inländischen Kreditinstitut hinterlegt oder einem vom Arbeitgeber und der Arbeitnehmervertretung bestimmten Rechtsträger zur (treuhändigen) Verwaltung übertragen werden müssen. Beide Voraussetzungen liegen im vorliegenden Fall nicht vor. Nach dem vom Berufungswerber vorgelegten Reglement über das Mitarbeiterbeteiligungsprogramm der SGK dürfen die im Rahmen des Bonus- und Jahresaktien-Programms erworbenen Aktien während einer Sperrfrist von drei Jahren weder veräußert noch verpfändet werden und sind bis zum Ablauf der dreijährigen Sperrfrist in einem Depot der SGK zu verwahren. Tatsächlich hat Berufungswerber die Hinterlegung von Aktien mit einem Depotauszug der SGK per 3. Mai 2006 nachgewiesen.

Die SGK ist kein inländisches Kreditinstitut. Zwar gelten nach dem Bankwesengesetz Kreditinstitute mit Sitz in einem EWR-Mitgliedstaat ebenfalls als inländische Kreditinstitute. Die Schweiz ist aber nicht Mitglied des EWR und die SGK daher als ausländisches Kreditinstitut iSd § 2 Z 13 BWG anzusehen. Auch eine Übertragung der Aktien zur treuhändigen Verwaltung durch eine vom Arbeitgeber und der Arbeitnehmervertretung bestimmten Rechtsträger liegt gegenständlich nicht vor. Da somit eine wesentliche gesetzliche Voraussetzung für die Gewährung der Steuerfreiheit von Mitarbeiterbeteiligungen nicht vorliegt, ist diese im

berufungsgegenständlichen Fall zu versagen. Denn die Einschränkung der gesetzlich vorgesehenen Hinterlegung auf inländische Kreditinstitute stellt nach Meinung des unabhängigen Finanzsenates auch keine Beschränkung der Arbeitnehmerfreizügigkeit dar. Die Hinterlegung von Aktien bei einer inländischen Bank ist einem bei einem Schweizer Arbeitgeber beschäftigten (unbeschränkt steuerpflichtigen) Arbeitnehmer grundsätzlich in derselben Weise möglich wie einem bei einem inländischen Arbeitgeber beschäftigten. Eine derartige Einschränkung ist daher nicht geeignet, die Arbeitnehmerfreizügigkeit in irgendeiner spürbaren Weise zu erschweren. Dass im konkreten Fall eine Hinterlegung bei einem inländischen Kreditinstitut (zumindest während der Sperrfrist) wohl nicht möglich war, ist ausschließlich auf das obgenannte Reglement der SGK zurückzuführen und stellt keine aufgrund einer österreichischen Vorschrift herbeigeführte ungerechtfertigte Ungleichbehandlung dar.

Die Berufung war daher in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen. Hinsichtlich der weiteren Berufungspunkte betreffend Einkommensteuer 2002 und 2004 war der Berufung wie schon in der Berufungsvorentscheidung stattzugeben.

Insgesamt war daher die Berufung betreffend Einkommensteuer 2003 als unbegründet abzuweisen, betreffend Einkommensteuer 2002 und 2004 war ihr im Umfang der Berufungsvorentscheidung vom 13. Jänner 2006 teilweise stattzugeben.

Feldkirch, am 31. August 2006