



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Feldkirch
Senat 1

GZ. RV/0169-F/07

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vom 1. Februar 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 2. Jänner 2007 betreffend Abweisung eines Antrages auf Aufhebung gemäß § 299 BAO entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin bezog in den Jahren 1999 und 2000 eine Pension aus dem Fürstentum Liechtenstein, für die das Besteuerungsrecht gemäß Artikel 18 des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Republik Österreich und dem Fürstentum Liechtenstein (im Folgenden: DBA-Liechtenstein) Österreich zukam. Dementsprechend unterzog das Finanzamt diese Pensionseinkünfte der österreichischen Einkommensteuer.

Am 17. Dezember 2006 stellte die Berufungswerberin den Antrag, die inzwischen rechtskräftig gewordenen Einkommensteuerbescheide der Jahre 1999 und 2000 gemäß § 299 Abs. 1 BAO aufzuheben und in neu zu erlassenden Einkommensteuerbescheiden ein Siebtel der liechtensteinischen Pension gemäß § 67 Abs. 1 EStG zu versteuern. Diesen Antrag begründete sie zusammengefasst wie folgt: Das Erfordernis des § 67 Abs. 1 EStG, dass Sonderzahlungen neben dem Grundlohn ausbezahlt werden müssten, führe zu einer verdeckten Diskriminierung von Grenzgängern und verstießen die Einkommensteuerbescheide 1999 und 2000 daher gegen Artikel 39 des Europäischen Gründungsvertrages (EGV) bzw. gegen Artikel 28 des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum (EWR-Abkommen). Die Begünstigung

für Sonderzahlungen iSd § 67 Abs. 1 EStG, welche es bereits seit dem Jahre 1939 gebe, habe sich nach Ansicht des Verfassungsgerichtshofes zu einer generellen Tarifbegünstigung für Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gewandelt. Die Voraussetzung der Auszahlung neben den laufenden Bezügen könne aufgrund der kollektivvertraglichen Vereinbarungen bzw. aufgrund der gesetzlich geregelten Auszahlung der Pension von allen inländischen Arbeitnehmern bzw. 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 dreizehn Monatsbezüge erhielten. Die ausländischen Pensionsversicherungen zahlten die Pensionen meistens nur in zwölf Raten aus. Die Voraussetzung, dass die Sonderzahlungen neben dem Grundlohn ausbezahlt werden, treffe daher im Wesentlichen nur Arbeitnehmer ausländischer Betriebe und Bezieher ausländischer Pensionen. Um die Gemeinschaftsrechtskonformität des § 67 Abs. 1 EStG beurteilen zu können, müsse geprüft werden, ob die Voraussetzung des § 67 Abs. 1 EStG von jenen Staatsangehörigen, die von ihrem Recht auf Freizügigkeit Gebrauch gemacht hätten, ebenso leicht erfüllt werden könne wie von jenen Inländern, die von ihrem Recht auf Freizügigkeit keinen Gebrauch gemacht hätten. Das Ergebnis dieses Paarvergleiches sei eindeutig, das Erfordernis der Auszahlung von Sonderzahlungen stelle eine verdeckte Diskriminierung von Grenzgängern und Beziehern ausländischer Pensionen dar, da die Voraussetzung des § 67 Abs. 1 EStG von Inländern, die nicht von ihrem Recht auf Freizügigkeit Gebrauch gemacht hätten, ohne Probleme erfüllt werden könne. Die zweite Fallgruppe könne das Erfordernis des § 67 Abs. 1 EStG überhaupt nicht (Pensionisten) bzw. nur schwer erfüllen (aktive Grenzgänger). Die Voraussetzungen des § 67 Abs. 1 EStG führten dazu, dass jeder Ansässige, der von seinem Recht auf Freizügigkeit Gebrauch mache und in der Schweiz, Deutschland oder Liechtenstein eine Arbeitsstelle annehme, spätestens mit dem Eintritt in den Ruhestand mit einer wesentlich höheren Steuerbelastung rechnen müsse als ein Ansässiger, welcher von seinem Recht auf Freizügigkeit keinen Gebrauch gemacht habe.

Das Finanzamt wies den Antrag mit Bescheid vom 2. Jänner 2007 ab. Zur Begründung führte es zusammengefasst aus, sonstige Bezüge im Sinne des § 67 EStG 1988 lägen nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nur dann, wenn sie sich sowohl durch den Rechtstitel als auch durch die tatsächliche Auszahlung deutlich von den laufenden Bezügen unterschieden. Es handle sich dabei um solche Bezüge, die nicht für den laufenden Lohnzahlungszeitraum geleistet würden und deren Wesen durch Lohnteile charakterisiert sei, die der Arbeitgeber neben, also zusätzlich zum laufenden Lohn bezahle, wobei dies aus äußeren Merkmalen ersichtlich sein müsse. Der Verfassungsgerichtshof wiederum habe in seinem Erkenntnis vom 18.6.2001, B 1437/00, keine verfassungsrechtlichen Bedenken gehabt, wenn es aus der Sicht des einzelnen Steuerpflichtigen zu Härten kommen könne, weil

er von den begünstigenden Sondervorschriften oder Dispositionsmöglichkeiten "seiner" Einkunftsart im Einzelfall nicht oder nur eingeschränkt Gebrauch machen könne. Da die Voraussetzung, dass Sonderzahlungen neben dem Grundlohn ausbezahlt werden müssten, Arbeitnehmer inländischer und ausländischer Betriebe gleichermaßen treffe und im Falle des Nichterfüllens der Voraussetzungen des § 67 Abs. 1 EStG 1988 die steuerliche Begünstigung sowohl bei Arbeitnehmern mit inländischen Lohneinkünften als auch bei im Ausland tätigen Arbeitnehmern versagt werde, könne keine der Arbeitnehmerfreizügigkeit widersprechende Diskriminierung vorliegen. Die unterschiedliche steuerliche Behandlung in verschiedenen Mitgliedsstaaten bzw. Abkommensstaaten stelle als Folge des Fehlens einheitlicher Steuersätze keinen Verstoß gegen die Arbeitnehmerfreizügigkeit dar. Umso mehr müsse dies gelten, wenn ein sonstiger Bezug im Ausland als Folge des Fehlens einer vergleichbaren ausländischen Befreiungsbestimmung nicht gewährt werde. Da es sich bei § 67 Abs. 1 EStG 1988 um eine nominelle Begünstigung sonstiger Bezüge und nicht um eine bedingungslos und allgemein anzuwendende Tarifbegünstigung handle, sei die Gewährung der Steuerbegünstigung durch Annahme eines "fiktiven Sachverhaltes" in Form des Herausrechnens fiktiver sonstiger Bezüge aus den laufenden Bezügen unzulässig. Dies würde einer typisierenden Betrachtungsweise in dem Sinne gleichkommen, dass unter Hinwegsetzung über die tatsächlichen Gegebenheiten des Einzelfalles ein typischer Sachverhalt unterstellt und ein typisches (fingiertes) Geschehen der Besteuerung zugrunde gelegt würde, was aber weder aus dem Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise ableitbar noch mit dem Legalitätsprinzip vereinbar wäre. Eine solche Verpflichtung zur Annahme eines fiktiven Sachverhaltes lasse sich auch nicht aus der Arbeitnehmerfreizügigkeit ableiten. Zudem würde ein solches Herausrechnen zum Ergebnis führen, dass Arbeitnehmer mit inländischen Bezügen, die die Voraussetzungen des § 67 Abs. 1 EStG 1988 nicht erfüllten, gegenüber den Wanderarbeitnehmern diskriminiert würden.

Die Berufungswerberin erhob gegen diesen Bescheid mit Schreiben vom 1. Februar 2007 Berufung, die sie wie folgt begründete: Die im angefochtenen Bescheid vertretene Ansicht, es handle sich bei § 67 Abs. 1 EStG nicht um eine Bestimmung, welche sich ihrem Wesen nach eher auf Wanderarbeitnehmer als auf inländische Arbeitnehmer auswirken könne, sei nicht nachvollziehbar. Laut schriftlicher Auskunft der Zentralen Ausgleichsstelle vom 15.11.2006 bezahle die Schweizerische Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung derzeit an 46.797 in Österreich lebende Versicherte eine Rente. Laut Auskunft der Rentenversicherung in Liechtenstein zähle diese derzeit rund 4.400 in Österreich ansässige Rentenempfänger. Über die Anzahl der in Österreich ansässigen Rentenbezieher aus anderen EU-Mitgliedsländern (zB Italien) lägen derzeit leider keine Unterlagen vor. Tatsache sei jedenfalls, dass 100 Prozent der in die Schweiz oder nach Liechtenstein auspendelnden Grenzgänger ab dem Eintritt in die

Pension die Tarifbegünstigung des § 67 Abs. 1 EStG überhaupt nicht (Schweiz) oder nur teilweise (Liechtenstein) in Anspruch nehmen könnten. Hingegen könnten alle in Österreich ansässigen Personen, welche von ihrem Recht auf Freizügigkeit keinen Gebrauch gemacht hätten, unabhängig davon, ob diese in der Aktivzeit Einkünfte aus nicht selbstständiger Arbeit, Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft oder Einkünfte aus Gewebebetrieb bezogen hätten, ab dem Eintritt in den Ruhestand die Tarifbegünstigung des § 67 Abs. 1 EStG konsumieren. Die vom Finanzamt geäußerte Ansicht sei daher nicht nachvollziehbar. Das Finanzamt versuche die Ungleichbehandlung damit zu rechtfertigen, dass die unterschiedliche steuerliche Behandlung der zwei Gruppen in Österreich eine Folge der inhomogenen Steuersysteme Österreichs bzw. der Nachbarländer sei. Eine aus den unterschiedlichen Steuersystemen resultierende Ungleichbehandlung stelle keine Diskriminierung dar. Dabei gehe das Finanzamt aber offensichtlich von vollkommen falschen Voraussetzungen aus, denn im gegenständlichen Fall gehe es um die Behinderung (Beschränkung) der Freizügigkeitsrechte durch die Republik Österreich. Weiters dürften jene Ruhebezüge, die von Liechtenstein oder der Schweiz ausbezahlt würden, aufgrund der bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen in der Regel nur im Ansässigkeitsstaat (Österreich) besteuert werden (Artikel 18 DBA-Schweiz und Artikel 18 DBA-Liechtenstein). Eine Ausnahme bestehe bei Ruhebezügen aus einer Tätigkeit im öffentlichen Dienst (Artikel 19 DBA-Schweiz und Artikel 19 DBA-Liechtenstein). Die unterschiedlichen Steuersysteme Österreichs, der Schweiz und des Fürstentums Liechtenstein spielten daher im gegenständlichen Fall überhaupt keine Rolle, da der Republik Österreich in der Regel das alleinige und ausschließliche Besteuerungsrecht zustehe. Das Finanzamt komme in weiterer Folge zum Ergebnis, dass die Nichtgewährung der österreichischen Tarifbegünstigung (§ 67 Abs. 1 EStG) ihre Ursache im Fehlen einer analogen vergleichbaren ausländischen (Schweizer bzw. liechtensteinischen) Befreiungsbestimmung habe. Die Nachvollziehung dieser Schlussfolgerung sei unmöglich, denn die Nichtgewährung der Tarifbegünstigung habe ihre Ursache in der Anknüpfung des § 67 Abs. 1 EStG an den Auszahlungsmodus der Pension. Die steuerlichen Vorschriften der Schweiz bzw. des Fürstentums Liechtenstein hätten im gegenständlichen Fall keine Auswirkung auf die steuerliche Behandlung in Österreich. Die formelle Anknüpfung des § 67 Abs. 1 EStG an den Auszahlungsmodus stelle zumindest im Falle von Rentenbezügen eine versteckte Behinderung der Arbeitnehmerfreizügigkeit dar und sei daher gemeinschaftswidrig, da die Pensionen aller in Österreich ansässigen Personen, welche niemals von ihrem Freizügigkeitsrecht Gebrauch gemacht hätten, begünstigt besteuert würden und für alle Pensionen von in Österreich ansässigen Personen, welche von ihrem Recht auf Freizügigkeit in der Vergangenheit Gebraucht gemacht hätten, höhere Steuern zu entrichten seien als für jene der zuerst genannten Personengruppe. Auch wenn die Begünstigung des § 67 Abs. 1 EStG dem Wortlaut

nach eine Begünstigung für sonstige Bezüge sein möge, sei sie ihrem wirtschaftlichen Gehalt nach eine allgemeine Tarifbegünstigung für Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Das Finanzamt vertrete die Ansicht, dass sich aus der Arbeitnehmerfreizügigkeit keine Verpflichtung zur Konstruktion fiktiver Sachverhalte ableiten lasse. In dieser Form könne dieser Aussage zwar zugestimmt werden, es bestehe jedoch die Verpflichtung, eine Norm anzupassen oder Teile davon zu negieren, wenn diese Norm im Widerspruch zum Gemeinschaftsrecht stehe, sodass als Ergebnis eine gemeinschaftskonforme Norm herauskomme. Da die formale Anknüpfung des § 67 Abs. 1 EStG an den Auszahlungsmodus eine Gemeinschaftswidrigkeit darstelle, sei diese Norm dahin gehend zu adaptieren, dass man als Ergebnis eine gemeinschaftskonforme Norm erhalte. Es sei daher ein Siebtel der ausbezahlten ausländischen Jahrespension begünstigt mit den Steuersätzen des § 67 Abs. 1 EStG zu versteuern bzw. die Fiktion aufzustellen, dass die Jahrespension in vierzehn Raten ausbezahlt wurde. Auch sei die Berücksichtigung fiktiver Sachverhalte, wie die folgenden Beispiele zeigten, nicht so ungewöhnlich, wie dies vom Finanzamt vorgegeben werde:

§ 69 Abs. 2 EStG - Bezüge aus der gesetzlichen Kranken- und Unfallversorgung
Ein Siebtel der ausbezahlten Entgelte werde unabhängig vom Auszahlungsmodus als sonstiger Bezug im Sinne des § 67 Abs. 1 EStG versteuert.

§ 69 Abs. 3 EStG - Heeresbezüge

Bei der Auszahlung von Bezügen gemäß HeeresGebG 2001 seien pauschal 22% Lohnsteuer einzubehalten. Ein Siebtel der einkommensteuerpflichtigen Bezüge sei unabhängig vom Zahlungsmodus als sonstiger Bezug gemäß § 67 Abs. 1 EStG zu versteuern.

§ 69 Abs. 5 EStG - Rückzahlung von Pflichtbeiträgen

Unabhängig vom Auszahlungsmodus würde ein Siebtel der ausgezahlten Bezüge als sonstiger Bezug gemäß § 67 Abs. 1 EStG ausgewiesen.

§ 69 Abs. 7 EStG - Einkünfte aus Dienstleistungsschecks

Unabhängig von der Auszahlung könnte ein Siebtel der ausbezahlten Dienstleistungsschecks gemäß § 7 Abs. 1 EStG versteuert werden.

Im Übrigen verstießen die angefochtenen Einkommensteuerbescheide gegen das verfassungsgesetzlich gewährleistete Recht auf Gleichheit aller Staatsbürger vor dem Gesetz.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist im gegenständlichen Fall, ob die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1999 und 2000 gemäß § 299 BAO aufzuheben waren oder nicht.

Gemäß § 299 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde erster Instanz auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist. Dies ist immer dann der Fall, wenn der Bescheidspruch mit Bestimmungen der Rechtsordnung in Widerspruch steht. Zu diesen Bestimmungen zählen auch Normen des Gemeinschaftsrechts, und zwar sowohl Normen des Primär- als auch des Sekundärrechts (vgl. Ritz, BAO³, § 299 Anm 25). Im Falle eines Widerspruchs mit Gemeinschaftsrecht kann die Aufhebung gemäß 302 Abs. 2 lit. c BAO bis zum Ablauf der Verjährungsfrist oder wenn der Antrag innerhalb dieser Frist eingebracht wird, auch nach Ablauf dieser Frist, erfolgen.

Es ist daher die Frage zu klären, ob dadurch, dass die begünstigte Besteuerung des § 67 Abs. 1 EStG 1988 an das Vorliegen sonstiger Bezüge anknüpft, ein Verstoß gegen Artikel 39 EG-Vertrag sowie die Verordnung (EWG) Nr. 1612/68 des Rates vom 15. Oktober 1968 über die Freizügigkeit der Arbeitnehmer innerhalb der Gemeinschaft bewirkt wurde und die Einkommensteuerbescheide 1999 und 2000 deshalb mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit behaftet sind.

Soweit hinsichtlich der Bestimmung des § 67 Abs. 1 EStG 1988 verfassungsrechtliche Bedenken zum Ausdruck gebracht wurden, ist darauf zu verweisen, dass die Überprüfung von Gesetzen auf ihre Verfassungskonformität unter Bedachtnahme auf Artikel 144 Abs. 1 B-VG grundsätzlich nicht den Verwaltungsbehörden, sondern dem Verfassungsgerichtshof obliegt. Der unabhängige Finanzsenat ist daher an die geltenden einfachgesetzlichen Bestimmungen – unabhängig von deren Verfassungskonformität – gebunden und ist das Vorliegen eines Aufhebungstatbestandes unter diesem Gesichtspunkt daher von vornherein zu verneinen.

§ 67 EStG 1988 in der ab dem Jahr 2005 anzuwendenden Fassung BGBl. I 2004/57, lautet auszugsweise (die in den Streitjahren anzuwendende Fassung unterscheidet sich davon bezüglich der hier interessierenden Anwendungsvoraussetzung nicht):

1) Erhält der Arbeitnehmer neben dem laufenden Arbeitslohn von demselben Arbeitgeber sonstige, insbesondere einmalige Bezüge (zum Beispiel 13. und 14. Monatsbezug, Belohnungen), so beträgt die Lohnsteuer, soweit die sonstigen Bezüge innerhalb eines Kalenderjahres 620 Euro übersteigen, 6%. Die Besteuerung der sonstigen Bezüge mit dem festen Steuersatz unterbleibt, wenn das Jahressechstel gemäß Abs. 2 höchstens 2.000 Euro beträgt. Der Freibetrag von 620 € und die Freigrenze von 2.000 € sind bei Bezügen gemäß Abs. 3 bis 8 und Abs. 10 nicht zu berücksichtigen.

(2) Soweit die sonstigen, insbesondere einmaligen Bezüge (Abs. 1) vor Abzug der in Abs. 12 genannten Beiträge innerhalb eines Kalenderjahres ein Sechstel der bereits zugeflossenen, auf

das Kalenderjahr umgerechneten laufenden Bezüge übersteigen, sind sie dem laufenden Bezug des Lohnzahlungszeitraumes zuzurechnen, in dem sie ausgezahlt werden.

...
(11) Die Abs. 1, 2, 6 und 8 sowie Abs. 7 hinsichtlich der Vergütungen an Arbeitnehmer für Diensterfindungen sind auch bei der Veranlagung von Arbeitnehmern anzuwenden.

...
 Die die "Veranlagung von lohnsteuerpflichtigen Einkünften" regelnde Bestimmung des § 41 EStG 1988 bestimmt in Abs. 4:

Bei der Ermittlung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bleiben Bezüge, die nach § 67 Abs. 1 oder § 68 steuerfrei bleiben oder mit dem "festen Satz" des § 67 oder mit den Pauschalsätzen des § 69 Abs. 1 zu versteuern waren, außer Ansatz.

Sonstige Bezüge im Sinne der Bestimmung des § 67 Abs. 1 EStG 1988 liegen nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes dann vor, wenn sie sich sowohl durch den Rechtstitel, aus dem der Arbeitnehmer den Anspruch ableiten kann, als auch durch die tatsächliche Auszahlung deutlich von den laufenden Bezügen unterscheiden. Sonstige Bezüge in diesem Sinne sind demnach solche, die nicht für den üblichen Lohnzahlungszeitraum geleistet werden, sondern die der Arbeitgeber neben, also zusätzlich zum laufenden Lohn bezahlt, was aus äußeren Merkmalen ersichtlich sein muss (vgl. VwGH 13.9.2006, 2002/13/0097, mwN). Während laufender Arbeitslohn somit die regelmäßigen Zahlungen sind, die der Arbeitgeber für den üblichen Lohnzahlungszeitraum leistet, gelten sonstige Bezüge Leistungen des Dienstnehmers ab, die verschiedene Lohnzahlungszeiträume betreffen. Typische Beispiele hierfür sind die in § 67 Abs. 1 EStG 1988 genannten 13. und 14. Monatsbezüge (vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 67 Abs. 1 und 2, Tz 2.2).

Sonstige Bezüge wurden im gegenständlichen Fall unbestritten nicht in dem Ausmaß ausbezahlt, für das eine begünstigte Besteuerung geltend gemacht wird und lag die Anwendungsvoraussetzung für die Bestimmung des § 67 Abs. 1 EStG 1988 daher insoweit ohne Zweifel nicht vor.

Auch vermag der unabhängige Finanzsenat einen Verstoß gegen den Grundsatz der Arbeitnehmerfreizügigkeit nicht zu erkennen.

Das Recht auf Arbeitnehmerfreizügigkeit ist in Artikel 39 EGV geregelt.

Artikel 39 EGV lautet:

(1) Innerhalb der Gemeinschaft ist die Freizügigkeit der Arbeitnehmer gewährleistet.

(2) Sie umfasst die Abschaffung jeder auf der Staatsangehörigkeit beruhenden unterschiedlichen Behandlung der Arbeitnehmer der Mitgliedstaaten in Bezug auf Beschäftigung, Entlohnung und sonstige Arbeitsbedingungen.

(3) Sie gibt - vorbehaltlich der aus Gründen der öffentlichen Ordnung, Sicherheit und Gesundheit gerechtfertigten Beschränkungen - den Arbeitnehmern das Recht,
a) sich um tatsächlich angebotene Stellen zu bewerben;
b) sich zu diesem Zweck im Hoheitsgebiet der Mitgliedstaaten frei zu bewegen;

- c) sich in einem Mitgliedstaat aufzuhalten, um dort nach den für die Arbeitnehmer dieses Staates geltenden Rechts- und Verwaltungsvorschriften eine Beschäftigung auszuüben;
- d) nach Beendigung einer Beschäftigung im Hoheitsgebiet eines Mitgliedstaats unter Bedingungen zu verbleiben, welche die Kommission in Durchführungsverordnungen festlegt.

(4) Dieser Artikel findet keine Anwendung auf die Beschäftigung in der öffentlichen Verwaltung.

Artikel 39 EGV enthält seinem 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). Als mittelbar diskriminierend erachtet der EuGH eine Vorschrift des nationalen Rechts, sofern sie nicht objektiv gerechtfertigt ist und in einem angemessenen Verhältnis zum verfolgten Zweck steht, bereits dann, wenn die Gefahr besteht, dass hauptsächlich Angehörige anderer Mitgliedstaaten bzw. die eigenen Staatsangehörigen, die sich aufgrund der Wahrnehmung ihres Rechts auf Freizügigkeit in einer mit diesen vergleichbaren Situation befinden, benachteiligt werden, weil das in der nationalen Vorschrift aufgestellte Erfordernis leichter von Inländern bzw. von Inländern, die nicht von ihrem Recht auf Freizügigkeit Gebrauch gemacht haben, erfüllt werden kann (vgl. EuGH 7.7.2005, Rs C-147/03, „Kommission/Österreich“, Rn 47, sowie EuGH 23.5.1996, Rs C-237/94, „O` Flynn“, Rn 20). 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. 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).

Nach der Rechtsprechung des EuGH hat ein Arbeitnehmer auch gegenüber dem Mitgliedstaat, dessen Staatsangehöriger er ist, das Recht, sich auf die Bestimmungen über die Freizügigkeit der Arbeitnehmer zu berufen, soweit er in Ausübung seines Rechts auf Freizügigkeit in einem anderen Mitgliedstaat eine Berufstätigkeit ausgeübt hat.

Auch der Umstand, dass die Berufungswerberin nicht mehr in einem Arbeitsverhältnis steht, beeinträchtigt nicht die Garantie bestimmter, mit der Arbeitnehmereigenschaft zusammenhängender Rechte. Das Recht auf Arbeitnehmerfreizügigkeit steht daher auch Pensionisten zu (vgl. EuGH vom 15.6.2000, Rs C-302/98, Rn 29 und 30).

Das Recht auf Arbeitnehmerfreizügigkeit im Sinne des Artikel 39 EGV sowie der dazu ergangenen EuGH-Rechtsprechung gilt durch das am 1.1.1994 in Kraft getretene Abkommen über den Europäische Wirtschaftsraum (EWR) auch gegenüber Liechtenstein und durch das am 21. Juni 1999 abgeschlossene und am 1. Juni 2002 in Kraft getretene Abkommen über den freien Personenverkehr zwischen der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten einerseits und der Schweizerischen Eidgenossenschaft andererseits (Freizügigkeitsabkommen, BGBl. III Nr. 133/2002) auch gegenüber der Schweiz (vgl. UFS vom 29. 5. 2006, RV/0028-F/06, sowie vom 16. 8.2006, RV/0252-F/05).

Im Berufungsverfahren wird eine mittelbare Diskriminierung als dadurch bewirkt angesehen, dass die Begünstigung des § 67 Abs. 1 EStG 1988 zwar allen Beziehern inländischer Pensionen zukomme, Personen, die von ihrem Recht auf Freizügigkeit in der Vergangenheit Gebrauch gemacht hätten, mit ihren Pensionen aus dem Fürstentum Liechtenstein und aus der Schweiz aufgrund der Anknüpfung an den Auszahlungsmodus hingegen nur für eine Sonderzahlung (13. Monatsbezug) bzw. überhaupt nicht in den Genuss der Begünstigung kommen könnten und daher höhere Steuern zu zahlen hätten. Dieser Beurteilung vermag sich der unabhängige Finanzsenat nicht anzuschließen.

§ 67 Abs. 1 EStG 1988 begünstigt nach dem Gesetzeswortlaut sonstige Bezüge, die ein Arbeitnehmer neben dem laufenden Arbeitslohn von demselben Arbeitgeber bezieht. Die Begünstigung steht Arbeitnehmern demzufolge unabhängig davon zu, ob es sich um Gebietsfremde, Gebietsansässige oder Gebietsansässige, die von ihre Recht auf Freizügigkeit Gebrauch gemacht haben, handelt, 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. Auch begünstigt § 67 Abs. 1 nicht speziell den sog. 13. und 14. Monatsgehalt, diese sind vielmehr nur Beispiele

für sonstige Bezüge im Sinne dieser Bestimmung. Ebensowenig wird nach der inländischen oder ausländischen Herkunft der Bezüge unterschieden.

Sonderzahlungen sind im Allgemeinen gesetzlich nicht vorgeschrieben, sondern werden auf Grund des Kollektivvertrages oder des Individualarbeitsvertrages geschuldet (vgl. VwGH 8.2.1994, Zl. 93/08/0219). Nur aus diesen Bestimmungen ist abzulesen, ob überhaupt Ansprüche auf Urlaubs- und Weihnachtsremuneration bestehen, unter welchen näheren Bedingungen und Voraussetzungen und in welchem Umfang sie gewährt werden und wann sie fällig sind.

Auch wenn an der zwischenzeitig eingetretenen Breitenwirkung der steuerlichen Begünstigung des § 67 Abs. 1 EStG kein Zweifel bestehen kann - der Verfassungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 18.6.2001, B 1437/00, betreffend die Frage der Verfassungskonformität der Begünstigung der nichtselbständigen Einkünfte gegenüber den anderen (im Beschwerdefall selbständigen) Einkünften darauf hingewiesen, dass sich die Regelung des § 67 Abs. 1 EStG 1988, bei der es sich zwar nominell um eine Begünstigung für sonstige Bezüge handle, wegen ihrer Breitenwirkung aber de facto als eine generelle Ermäßigung des Einkommensteuertarifs für Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit auswirke - vermag dies nichts daran zu ändern, dass diese Begünstigung nur im Falle der tatsächlichen Auszahlung sonstiger Bezüge gewährt wird. In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass der Beziehern nichtselbständiger Einkünfte weitgehend zukommende steuerliche Vorteil nicht Folge einer generell zur Anwendung kommenden Tarifermäßigung, sondern Ergebnis der lohnpolitischen Reaktionen auf die steuerliche Sonderbehandlung der sonstigen Bezüge ist, die nach und nach zu einer Anpassung der Jahresbezugsgestaltungen an die nach der Steuerbelastung im Regelfall ideale Form von 14 gleich hohen "Monats"-Bezügen im Jahr geführt haben. Obgleich nämlich sonstige Bezüge in Österreich durch Senkung der maßgeblichen Steuersätze bereits in der Steuergesetzgebung der Nachkriegszeit, vor allem durch die EStG-Novelle 1947, BGBl. 127, das StÄG 1953, BGBl. 63, und das EStG 1953, BGBl. 1/1954, begünstigt wurden, zog es sich bis in die 60er Jahre, bis der tarifliche Vorteil dieser Neuregelung für die Arbeitnehmer über Verhandlungen der Kollektivvertragspartner hinsichtlich der Bezugsänderungen öffentlich Bediensteter und solcher in der Privatwirtschaft auch nach und nach in Form der Einführung sonstiger Bezüge entsprechend angewandt wurde. Das gleiche gilt auch für die individuelle Gestaltung einzelner Arbeitsverträge. Dementsprechend wurde in der Folgezeit der etwa im Jahr 1953 eingeführte volle 13. Monatsbezug allgemein dahingehend ausgebaut, dass entweder volle 14 Monatsbezüge gewährt oder aber im Verlauf des Kalenderjahres vier halbe Monatsbezüge abgerechnet wurden (vgl. Hollik, Die Vor- und Nachteile der Sechstelbegünstigung, FJ 7-8/2007, 255). Dennoch kommen auch im Inland nichtselbständig Tätige nach wie vor nicht lückenlos im

steueroptimalen Umfang in den Genuss der Begünstigung des § 67 Abs. 1 EStG 1988 (z.B. erhalten die Angestellten in Werbeagenturen oder Fitnesscentern mangels eines Kollektivvertrages kein Weihnachts- und Urlaubsgeld; vgl. <http://www.ak-tirol.com/www-398-IP-25452-IPS-2.html>; siehe auch Hollik, a.a.O.). Beziehern einer aus der gesetzlichen Pensionsversicherung herrührenden Pension gebührt nach den maßgeblichen gesetzlichen Grundlagen (z.B. § 105 ASVG, § 69 BSVG, § 73 GSVG) zu der in den Monaten April beziehungsweise September bezogenen Pension je eine Sonderzahlung in Höhe der für die genannten Monate ausbezahlten Pension. Beamten gebührt neben dem Ruhebezug für jedes Kalendervierteljahr eine Sonderzahlung in Höhe von 50% des für den Monat der Fälligkeit gebührenden Ruhebezuges (§ 28 Pensionsgesetz 1965).

Indem § 67 EStG neutral jede Form sonstiger Bezüge begünstigt Besteuerung, behandelt das inländische Steuerrecht die aus dem Fürstentum Liechtenstein oder aus der Schweiz bezogenen Pensionen nicht anders als die aus Österreich bezogenen.

Beziehern von Schweizer und liechtensteinischen Pensionen wurde die Steuerbegünstigung im begehrten Ausmaß einzig deswegen verwehrt, weil neben den laufenden monatlichen Bezügen eben nur eine bzw. keine Sonderzahlung ausgezahlt wurde und nicht etwa wegen der Herkunft der Bezüge aus Liechtenstein oder aus der Schweiz. Insoweit liegt daher ein objektiver Unterschied zu Beziehern sonstiger Bezüge vor. Die Nichtgewährung eines steuerlich begünstigten 13. und 14. Gehalts ist daher nicht Folge einer Schlechterbehandlung von Wanderarbeitnehmern nach Liechtenstein und nach der Schweiz schlechthin, sondern einzig Folge der von Liechtenstein und der Schweiz diesbezüglich gehandhabten Auszahlungspraxis. Inwieweit deshalb aber Österreich ein Verstoß gegen die Arbeitnehmerfreiheit zur Last zu legen sein sollte, ist für den unabhängigen Finanzsenat nicht erkennbar. Es ist nicht jede faktische Ungleichbehandlung als unzulässige Diskriminierung anzusehen, sondern nur eine solche, die durch eine nationale Vorschrift ohne objektive Rechtfertigung bewirkt wird. Es kann nämlich das gemeinschaftliche Diskriminierungsverbot nicht die Funktion haben, generell in nationalen Vorschriften festgelegte Erfordernisse und Voraussetzungen "einzuhalten"; vielmehr soll sichergestellt werden, dass die Mitgliedstaaten keine Maßnahmen ergreifen, die in Wirklichkeit darauf hinauslaufen, dass die grenzüberschreitenden Sachverhalte ungünstiger als die rein nationalen Sachverhalte behandelt werden. Eine verdeckte Diskriminierung liegt nur dann vor, wenn eine nur scheinbar neutrale Regelung vorliegt, die in Wirklichkeit protektionistische Züge zum Vorteil der eigenen Staatsangehörigkeit aufweist. Es ist daher zu prüfen, ob der behauptete Nachteil wirklich wegen der bloßen Inanspruchnahme von Rechten im Bereich der Freizügigkeit bzw. wegen der bloßen Tatsache einer anderen Staatsangehörigkeit besteht oder ob dieser Nachteil vielmehr auf objektive, davon unabhängige Erwägungen

zurückzuführen ist (vgl. Schlussanträge der Generalanwältin Stix-Hackl vom 14.9.2006, Rs C-40/05 „Kaj Lyyski“, Rn 56 bis 58). Es kann daher dem österreichischen Gesetzgeber nicht verwehrt werden, mittels neutraler Vorschriften Steuerbegünstigungen vorzusehen und diese an bestimmte Voraussetzungen zu knüpfen. Ebenso wenig ist es unzulässig, mit entsprechenden Bestimmungen in den einzelnen Sozialversicherungsgesetzen dafür Sorge zu tragen, dass die Bezieher österreichischer Pensionen Pensionssonderzahlungen erhalten und damit in den Genuss der begünstigten Besteuerung kommen, solange durch die neutrale Formulierung des § 67 auch Bezieher ausländischer Pensionen zu dieser Begünstigung gelangen können. Und diese Möglichkeit besteht durch die Bestimmung des § 67 Abs. 11 EStG, wonach die Begünstigung des § 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988 auch im Falle der Veranlagung von Arbeitnehmern anzuwenden ist. Es können daher auch Grenzgänger gleichermaßen in den Genuss der begünstigten Besteuerung nach § 67 EStG 1988 kommen, soweit ihnen Sonderzahlungen gewährt werden und dementsprechend wurde der den Beziehern liechtensteinischer Pensionen ausbezahlt 13. Monatsgehalt auch begünstigt besteuert. Dass die Schweizer Pensionsversicherungen keine und die liechtensteinischen lediglich die Auszahlung eines 13. Monatsgehaltes vorsehen, steht nicht im Verantwortungsbereich des österreichischen Gesetzgebers und kann diesem daher auch nicht vorgeworfen werden. Hinzuweisen ist in diesem Zusammenhang auch auf die EuGH-Entscheidung vom 12.5.1998, Rs. C-336/96 „Gilly“. Darin hat der EuGH bei einer sich aus unterschiedlichen Besteuerungsvorschriften in Deutschland und Frankreich ergebenden Ungleichbehandlung einen Verstoß gegen die Grundfreiheiten mit der Begründung verneint, eine solche Ungleichbehandlung stehe außerhalb des Schutzbereichs der EG-rechtlichen Grundfreiheiten. Stehen Ungleichbehandlungen, die sich aus der mangelnden Harmonisierung der innerstaatlichen (steuerlichen) Vorschriften zweier Mitgliedstaaten ergeben, außerhalb des Anwendungsbereichs des EG-Vertrages, muss dies nach Überzeugung des unabhängigen Finanzsenates auch im Falle sozialversicherungsrechtlicher Vorschriften gelten, zumal auch die Sozialpolitik einschließlich der Vorschriften über die Arbeitsbedingungen grundsätzlich in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten fällt (vgl. EuGH 12.7.2001, Rs C-157/99, Smits und Peerbooms, Rn 44).

Abgesehen davon fehlt es im vorliegenden Fall bereits an der grundlegenden Tatbestandsvoraussetzung, nämlich dem Vorliegen sonstiger Bezüge im Ausmaß eines Siebtels der Jahrespension. Dementsprechend muss auch die Berufungswerberin, um überhaupt zur begünstigten Besteuerung im Sinne des § 67 EStG zu gelangen, den steuerbegünstigten Sachverhalt - das Vorliegen sonstiger Bezüge in diesem Ausmaß – fingieren. Eine derartige Sachverhaltsfiktion käme aber nach Meinung des unabhängigen Finanzsenates auch im Falle der Einstufung des § 67 EStG als gemeinschaftswidrig nicht in

Betracht. Eine diskriminierende oder eine Grundfreiheit beschränkende nationale Vorschrift kann nicht dadurch saniert werden, dass Sachverhalte fingiert werden, sondern nur dadurch, dass die entsprechende gemeinschaftswidrige Vorschrift unangewandt bleibt. Im vorliegenden Fall würde die als gemeinschaftswidrig erkannte Anknüpfung einer begünstigten Besteuerung an die Auszahlung sonstiger Bezüge aber lediglich zum Entfall der begünstigten Besteuerung selbst führen (womit für die Berufungswerberin nichts gewonnen wäre), keineswegs aber zur Annahme sonstiger Bezüge. Denn wo keine sonstigen Bezüge ausbezahlt werden, können auch keine solchen begünstigt besteuert werden. Der Einwand, auch das Gesetz kenne ja fiktive Sachverhalte, überzeugt nicht. Erstens ist es in den in § 69 EStG genannten Fällen eben der Gesetzgeber selbst, der diese Fiktion aufstellt und zweitens verpflichtet diese Bestimmung die auszahlenden Stellen zur Ausstellung eines Lohnzettels mit gesondertem Ausweis eines Siebtels der Bezüge als sonstiger Bezug. Auch in diesen Fällen knüpft die begünstigte Besteuerung an den Ausweis sonstiger Bezüge an und es sind nicht die Finanzämter, die aus den einkommensteuerpflichtigen laufenden Bezügen ein Siebtel herausrechnen.

Zusammengefasst liegt daher im Hinblick auf die für Wanderarbeitnehmer und Gebietsansässige, die von ihrem Recht auf Freizügigkeit nicht Gebrauch gemacht haben, unterschiedslos geltende Bestimmung des § 67 Abs. 1 EStG 1988 ein Verstoß gegen die gemeinschaftsrechtlichen Grundrechte nicht vor.

Ergänzend wird auch darauf hingewiesen, dass seitens der EU-Kommission auf eine parlamentarische Anfrage an die Kommission vom 7. November 2006, P-1796/06 DE, die Schweizer Pensionszahlungen betreffend, am 14.12.2006 mitgeteilt wurde, dass in diesen Fällen keine Verletzung des Abkommens vorliege, weil in den Schweizer Rechtsvorschriften in diesem Zusammenhang nicht zwischen Gebietsansässigen und Gebietsfremden unterschieden werde und daher auch keine Diskriminierung vorliege. In Bezug auf das Vorhandensein einer Beschränkung sei anzumerken, dass angesichts der Unterschiede zwischen den Gesetzen zur sozialen Sicherheit in der Schweiz und in einem Mitgliedstaat – ähnlich wie zwischen Mitgliedstaaten – die Ausübung einer Tätigkeit in einem anderen Staat für den Bürger hinsichtlich der Besteuerung je nach Umständen von Vorteil oder auch von Nachteil sein könne und der genannte steuerliche Nachteil daher keine nach dem EG-Vertrag oder dem Abkommen unzulässige Beschränkung sei. Dasselbe muss auch für die liechtensteinischen Pensionszahlungen gelten.

Da somit § 67 Abs. 1 EStG 1988 nicht gegen Gemeinschaftsrecht verstößt, waren die Einkommensteuerbescheide 1999 und 2000 auch nicht mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit behaftet und wurden daher zu Recht nicht aufgehoben.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Feldkirch, am 24. Jänner 2008