



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der M.K., gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch betreffend Abweisung der Anträge auf Aufhebung der Einkommensteuerbescheide der Jahre 2000 und 2001 gemäß § 299 BAO, entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Die in Vorarlberg ansässige Berufungsführerin war als Grenzgängerin nach Liechtenstein nichtselbstständig tätig. In den Streitjahren bezog sie aus Liechtenstein eine nach Artikel 18 des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Republik Österreich und dem Fürstentum Liechtenstein dem österreichischen Besteuerungsrecht unterliegende Rente, die neben den monatlich ausbezahlten Beträgen ein Weihnachtsgeld in Höhe eines Monatsbezuges umfasste.

Strittig ist verfahrensgegenständlich einzig die Frage, ob dadurch, dass vom Finanzamt nur 1/13 und nicht 1/7 der Pensionsbezüge dem begünstigten Steuersatz des § 67 EStG 1988 unterzogen wurde, ein Verstoß gegen das verfassungsrechtlich gewährleistete Recht auf Gleichheit aller Staatsbürger vor dem Gesetz bzw. den gemeinschaftsrechtlichen Grundsatz der Arbeitnehmerfreizügigkeit bewirkt wurde und damit den Einkommensteuerbescheiden der Jahre 2000 und 2001 eine den Aufhebungstatbestand des § 299 BAO erfüllende inhaltliche Rechtswidrigkeit anhaftet.

Das Finanzamt verneint die Gemeinschaftsrechtswidrigkeit der Bestimmung des § 67 Abs. 1 EStG 1988 im Wesentlichen mit der Begründung, dass sonstige Bezüge im Sinne dieser Be-

stimmung nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nur dann vorlägen, 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 gehegt, 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 Berufungsführerin erblickt demgegenüber in § 67 Abs. 1 EStG 1988 einen Verstoß gegen Artikel 39 des EG-Vertrages bzw. Artikel 28 des EWR-Abkommens sowie die Verordnung (EWG) Nr. 1612/68 des Rates vom 15. Oktober 1968 über die Freizügigkeit der Arbeitnehmer

innerhalb der Gemeinschaft. Begründet wird dies im Wesentlichen dahingehend, dass die Bestimmung zu einer versteckten Diskriminierung von Grenzgängern bzw. Beziehern ausländischer Pensionen führe. Die Begünstigung für Sonderzahlungen iSd § 67 Abs. 1 EStG 1988 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 Pensionen von allen inländischen Arbeitnehmern bzw. Beziehern einer inländischen Pension ohne weiteres erfüllt werden. Die unterschiedliche arbeits-, sozialversicherungs- und steuerrechtliche Situation in den Nachbarländern führe hingegen 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 und stelle somit eine verdeckte Diskriminierung dar. Während die Voraussetzung des § 67 Abs. 1 EStG 1988 von Inländern, die nicht von ihrem Recht auf Freizügigkeit Gebrauch gemacht hätten, ohne Probleme erfüllt werden könne, könnten jene die vom Recht auf Freizügigkeit Gebrauch gemacht hätten, das Erfordernis des § 67 Abs. 1 EStG 1988 nicht (Pensionisten) oder nur sehr schwer (aktive Grenzgänger) erfüllen. Dies führe dazu, dass jeder im Inland Ansässige, der von seinem Recht auf Freizügigkeit Gebrauch mache und eine Arbeitsstelle in Liechtenstein, der Schweiz oder Deutschland annehme, spätestens mit dem Eintritt in den Ruhestand mit einer wesentlich höheren Steuerbelastung rechnen müsse und daher davon abgehalten werden könne, von seinem Recht auf Freizügigkeit Gebrauch zu machen. Den Ausführungen des Finanzamtes sei zu entgegnen, dass die unterschiedlichen Steuersysteme diesbezüglich keine Rolle spielten, da Österreich das alleinige und ausschließliche Besteuerungsrecht für die in Rede stehenden Bezüge zustehe und die steuerlichen Vorschriften der Schweiz bzw. Liechtensteins dabei keine Auswirkung auf die steuerliche Behandlung in Österreich hätten. Die Nichtgewährung der Begünstigung habe ihre Ursache alleine in der Anknüpfung des § 67 EStG 1988 an den Auszahlungsmodus. Diese formelle Anknüpfung stelle aber zumindest im Falle von Rentenbezügen aufgrund der höheren Steuerlast eine versteckte Behinderung der Arbeitnehmerfreizügigkeit dar und sei daher gemeinschaftswidrig. Auch wenn § 67 Abs. 1 EStG 1988 dem Wortlaut nach eine Begünstigung für sonstige Bezüge vorsehe, liege nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt der Bestimmung eine allgemeine Tarifbegünstigung für Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit vor. Dass aus der Arbeitnehmerfreizügigkeit keine Verpflichtung zur Annahme fiktiver Sachverhalte abgeleitet werden könne, sei in dieser Form zutreffend, erweise sich eine Norm aber als gemeinschaftsrechtswidrig, sei sie gemeinschaftsrechtskonform

auszulegen. Zudem sei die Berücksichtigung fiktiver Sachverhalte im Abgabenrecht (so zB in § 69 Abs. 2, 3, 5 und 7 EStG 1988) keineswegs so ungewöhnlich, wie dies das Finanzamt darstelle. Überdies werde durch die Bestimmung des § 67 Abs. 1 EStG 1988 eine Verletzung des verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechts auf Gleichheit aller Staatsbürger vor dem Gesetz bewirkt. Gesetzliche Differenzierungen bedürften einer sachlichen Rechtfertigung, sie müssten aus Unterschieden im Tatsächlichen resultieren, die sachlich begründet sein müssten. Solche faktische Unterschiede lägen gegenständlich nicht vor. Der Bezieher einer ausländischen Pension habe keinen Einfluss auf den Auszahlungsmodus, sei in Österreich ansässig, bezahle die gesamte auf die Pension entfallende Einkommensteuer in Österreich und habe die gleichen Lebenshaltungskosten wie ein Bezieher einer inländischen Pension zu tragen, müsse aufgrund der Anknüpfung des § 67 Abs. 1 EStG 1988 an den Auszahlungsmodus aber mehr Steuern bezahlen als der Bezieher einer inländischen Pension.

Über die Berufung wurde erwogen:

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.

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.

Aber auch einen durch § 67 Abs. 1 EStG 1988 bewirkten Verstoß gegen den Grundsatz der Arbeitnehmerfreizügigkeit vermag der Unabhängige Finanzsenat nicht zu erkennen.

§ 67 EStG 1988 in der in den Streitjahren anzuwendenden Fassung lautet auszugsweise :

(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 8.500 S übersteigen, 6%. Die Besteuerung der sonstigen Bezüge mit dem festen Steuersatz unterbleibt, wenn das Jahressechstel gemäß Abs. 2 höchstens 23.000 S beträgt. ...

(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 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 Pauschätzen 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)

Eine rein rechnerische Aufteilung des Gesamtbetrages in laufende und sonstige Bezüge ist mangels eindeutig erkennbarer Unterscheidungsmerkmale zwischen laufenden und sonstigen Bezügen keine ausreichende Grundlage für die Annahme sonstiger Bezüge (vgl. Doralt/Knörzer, EStG¹⁰, § 67 Tz 8 mwN). Entgegen der Sichtweise der Berufungsführerin kann auch aus dem Grundsatz der Arbeitnehmerfreizügigkeit nicht abgeleitet werden, dass, ungeachtet der nicht in diesem Ausmaß erfolgten Auszahlung sonstiger Bezüge, ein Siebtel der Pensionsbezüge aus Liechtenstein der begünstigten Besteuerung gemäß § 67 Abs. 1 EStG 1988 zu unterziehen wäre.

Mit dem Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum (im Folgenden: EWR-Abkommen) wurden die Grundfreiheiten des europäischen Binnenmarktes und damit auch die Freizügigkeit der Arbeitnehmer auf die Mitgliedstaaten der EFTA (mit Ausnahme der Schweiz) ausgedehnt. Der die Arbeitnehmerfreizügigkeit regelnde Artikel 28 des EWR-Abkommens stimmt mit Artikel 39 des EG-Vertrages überein (vgl. VwGH 1.3.2007, 2005/15/0166, mwN) und verbietet im Wesentlichen jede auf der Staatsangehörigkeit beruhende unterschiedliche Behandlung der Arbeitnehmer der EG-Mitgliedstaaten und der EFTA-Staaten in Bezug auf Beschäftigung, Entlohnung und sonstige Arbeitsbedingungen. Gemäß Artikel 119 des EWR-Abkommens sind ua. die Anhänge und damit auch die im Anhang V ua. angeführte Verordnung (EWG) Nr. 1612/68 des Rates vom 15. Oktober 1968, die die besonderen Bestimmungen über die Freizügigkeit der Arbeitnehmer enthält, Bestandteil des Abkommens. Damit genießt ein Arbeitnehmer, der Staatsangehöriger eines Mitgliedstaates ist, im anderen Mitgliedstaat die gleichen sozialen und steuerlichen Vergünstigungen wie entsprechende inländische Arbeitnehmer. Im Hinblick auf diese Übereinstimmung ist auch die Rechtsprechung des EuGH im Bereich der Grundfreiheiten und der direkten Steuern entsprechend zu berücksichtigen.

Der Bereich der direkten Steuern als solcher fällt zwar nicht in die Zuständigkeit der Gemeinschaft, doch müssen die Mitgliedstaaten die ihnen auf diesem Gebiet verbliebenen Befugnisse unter Wahrung des Gemeinschaftsrechts ausüben und deshalb jede den Grundfreiheiten entgegenstehende Diskriminierung unterlassen (vgl. unter vielen EuGH 14.12.1995, Rs C-279/93, Schuhmacker, Rn 21, sowie EuGH 13.11.2003, Rs C-209/01, Schilling, Rn 22, mwN). Dies gilt auch in Bezug auf die Vertragsstaaten des EWR (vgl. VwGH 3.8.2000, 98/15/0202, mwN).

Nach der Rechtsprechung des EuGH soll die Bestimmung des Art 39 EG über die Freizügigkeit der Arbeitnehmer den Gemeinschaftsangehörigen die Ausübung beruflicher Tätigkeiten im gesamten Gebiet der Gemeinschaft erleichtern und steht Maßnahmen entgegen, die die Gemeinschaftsangehörigen benachteiligen könnten, wenn sie eine Erwerbstätigkeit in einem anderen Mitgliedstaat ausüben wollen (vgl. EuGH, 13.11.2003, Rs C-209/01, Schilling, Rn 24, mit zahlreichen Verweisen). Aus der Rechtsprechung des EuGH ergibt sich weiters, dass Bestimmungen, die einen Staatsangehörigen eines Mitgliedstaats daran hindern oder davon abhalten, sein Herkunftsland zu verlassen, um von seinem Recht auf Freizügigkeit Gebrauch zu machen, Beeinträchtigungen dieser Freiheit darstellen, auch wenn sie unabhängig von der Staatsangehörigkeit der betroffenen Arbeitnehmer Anwendung finden (vgl. EuGH 15.12.1995, Rs C-415/93, Bosman, Rn 96). Die Bestimmungen über die Freizügigkeit der Arbeitnehmer nach Artikel 39 EG, verbieten es somit, auch wenn sie nach ihrem Wortlaut insbesondere die Inländerbehandlung im Aufnahmemitgliedstaat sichern sollen, doch auch, dass der Herkunftsstaat die freie Annahme und Ausübung einer Beschäftigung durch einen seiner Staatsangehö-

rigen in einem anderen Mitgliedstaat behindert (vgl. EuGH 12.12.2002, Rs C-385/00, De Groot, Rn 79).

Das Recht, sich auf die Bestimmungen über die Freizügigkeit der Arbeitnehmer zu berufen, hat ein Arbeitnehmer gegenüber dem Mitgliedstaat, dessen Staatsangehöriger er ist, auch soweit er in Ausübung seines Rechts auf Freizügigkeit in einem anderen Mitgliedstaat eine Berufstätigkeit ausgeübt hat. Der Umstand, dass Berufungswerber nicht mehr in einem Arbeitsverhältnis stehen, beeinträchtigt daher nicht die Garantie bestimmter, mit der Arbeitnehmereigenschaft zusammenhängender Rechte. Eine Altersrente, deren Gewährung vom früheren Bestehen eines Arbeitsverhältnisses abhängig ist, fällt unter diese Kategorie von Rechten (vgl. EuGH 15.6.2000, Rs C-302/98, Sehrer, Rn 29 und 30).

Die Vorschriften über die Gleichbehandlung verbieten 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. EuGH 14.2.1995, Rs C-279/93, Schumacker, Rn 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).

Dadurch aber, dass, wie von der Berufungsführerin vorgebracht, die Begünstigung des § 67 Abs. 1 EStG 1988 aufgrund der Anknüpfung an den Auszahlungsmodus zwar den Beziehern inländischer Pensionen nicht aber Beziehern ausländischer Pensionen im steueroptimalen Umfang zukomme und Personen, die von ihrem Recht auf Freizügigkeit in der Vergangenheit Gebrauch gemacht hätten, daher höhere Steuern zu zahlen hätten, wird eine derartige mittelbare Diskriminierung nach Überzeugung des Unabhängigen Finanzsenates nicht bewirkt.

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.

Beziehern einer aus der gesetzlichen Pensionsversicherung herrührenden Pension gebührt nach den maßgeblichen gesetzlichen Grundlagen (zB § 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 vH des für den Monat der Fälligkeit gebührenden Ruhebezuges (§ 28 Pensionsgesetz 1965).

Nach Artikel 60 des liechtensteinischen Gesetzes über die Alters- und Hinterlassenenversicherung (AHVG) hat eine Person, die im Dezember Anspruch auf eine Rente nach den Bestimmungen dieses Gesetzes hat, Anspruch auf ein Weihnachtsgeld. Die Höhe des Weihnachtsgeldes entspricht der für den Monat Dezember zustehenden Rente. Die Auszahlung erfolgt bei laufenden Renten alljährlich bis zum 10. Dezember des jeweiligen Jahres.

§ 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, ob es sich um Gebietsfremde, Gebietsansässige oder Gebietsansässige, die von ihre Recht auf Freizügigkeit Gebrauch gemacht haben, handelt, 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. Ebenso wenig wird nach der inländischen oder ausländischen Herkunft der Bezüge unterschieden. Zudem sind nicht ausschließlich der 13. und 14. Monatsbezug begünstigt zu besteuern, diese sind vielmehr nur Beispiele für sonstige Bezüge im Sinne dieser Bestimmung.

Auch wenn ob des durch die Bestimmung des § 67 Abs. 1 EStG bewirkten steuerlichen Vorteils und der zwischenzeitig eingetretenen Breitenwirkung 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 den 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 de facto als eine generelle Ermäßigung des Einkommensteuertarifs für Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit auswirke - vermag dies nichts daran zu ändern, dass die 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 Tarifiermäßigung, 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 60-er 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 (zB 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., 258).

Der 13. Monatsbezug (Weihnachtsgeld) der Berufungsführerin wurde gleichermaßen begünstigt besteuert wie sonstige Bezüge von Inländern, die von ihrem Recht auf Freizügigkeit nicht Gebrauch gemacht haben. Mangels weiterer sonstiger Bezüge konnte die Steuerbegünstigung darüber hinaus aber nicht gewährt werden. Insoweit liegt daher ein objektiver Unterschied zu jenen, die sonstige Bezüge im steueroptimalen Umfang beziehen, vor. Die nicht erfolgte volle Ausschöpfung der in Rede stehenden Begünstigung für die gegenständlichen Pensionsbezüge aus Liechtenstein ist daher nicht Folge einer Schlechterbehandlung von Wanderarbeitnehmern schlechthin, sondern einzig Folge der von der pensionsauszahlenden Stelle in Liechtenstein diesbezüglich gehandhabten Auszahlungspraxis. Inwieweit deshalb aber Österreich ein Verstoß gegen die Arbeitnehmerfreizügigkeit 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 "einzuebnen"; 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. Dies wird aber durch die eingangs angeführte Bestimmung des § 67 Abs. 11 EStG 1988 sichergestellt, die, indem die Anwendbarkeit der Bestimmungen des § 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988 im Falle der Veranlagung von Arbeitnehmern statuiert wird, gerade dazu dient, ua. Grenzgänger nicht schlechter zu stellen als andere inländische Arbeitnehmer (vgl. Doralt/Knörzer, EStG¹⁰, § 67 Tz 123). Grenzgänger können daher gleichermaßen in den Genuss der begünstigten Besteuerung nach § 67 EStG 1988 kommen, soweit ihnen Sonderzahlungen wie gegenständlich das Weihnachtsgeld gewährt werden. Dass das liechtensteinische AHVG keine weiteren sonstigen Bezüge vorsieht und die Steuerbegünstigung daher nicht im steueroptimalen Umfang gewährt werden kann, steht nicht im Verantwortungsbereich des österreichischen Gesetzgebers und kann diesem daher auch nicht vorgeworfen werden. Hinzuweisen ist in diesem Zusammenhang auch auf das EuGH-Urteil vom 12.5.1998, Rs. C-336/96, Gilly, in dem der EuGH bei einer sich aus unterschiedlichen Besteuerungsvorschriften in Deutschland und Frankreich ergebenden Ungleichbehandlung einen Verstoß gegen die Grundfreiheiten mit der Begründung verneint hat, 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).

Die in den Urteilen des EuGH wiederholt getroffenen Feststellungen, als mittelbar diskriminierend seien Voraussetzungen des nationalen Rechts anzusehen, die zwar unabhängig von der

Staatsangehörigkeit gelten, aber im Wesentlichen oder ganz überwiegend Wanderarbeiter betreffen, sowie unterschiedslos geltende Voraussetzungen, die von inländischen Arbeitnehmern leichter zu erfüllen sind als von Wanderarbeitnehmern, oder auch solche, bei denen die Gefahr besteht, dass sie sich besonders zum Nachteil von Wanderarbeitnehmern auswirken (zB EuGH 23.5.1996, Rs C-237/94, O`Flynn, Rn 18, oder EuGH 18.1.2007, Rs C-332/05, Celozzi, Rn 24) wie auch die verschiedentlich getroffene Feststellung, Vorschriften seien nicht isoliert, sondern in dem größeren Zusammenhang, in dem sie zur Anwendung gelangten, zu betrachten (zB EuGH 18.1.2007, Rs C-332/05, Celozzi, Rn 30), sprechen nur scheinbar für die Position der Berufungsführerin. Denn in diesen Urteilen waren es die nationalen Vorschriften selbst, die durch besondere Anknüpfungen oder Voraussetzungen zu einer mittelbar diskriminierenden Wirkung führten. Im gegenständlichen Fall ist es aber nicht die in Rede stehende nationale Vorschrift des § 67 EStG, die zu einer Ungleichbehandlung hinsichtlich der Besteuerung der Pensionseinkommen führt, sondern ausschließlich die in Liechtenstein praktizierte Auszahlung der Pensionen. Darüber hinaus waren in diesen Fällen die grundlegenden anspruchsbegründenden Voraussetzungen immer gegeben, so zB die Auslandsausbildung in der Rechtssache C-11/06, Morgan und Bucher, oder der Versicherungsfall in der Rechtssache C-332/05, Celozzi. Im vorliegenden Fall fehlt es aber schon an der grundlegenden Tatbestandsvoraussetzung, nämlich der Auszahlung sonstiger Bezüge im (zumindest) steueroptimalen Umfang. Dementsprechend muss auch die Berufungsführerin, um überhaupt zur begünstigten Besteuerung von einem Siebtel der Bezüge zu gelangen, den steuerbegünstigten Sachverhalt - das Vorliegen eines 14. Monatsbezuges - 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 nicht zur Anwendung kommt. Im vorliegenden Fall würde die als gemeinschaftswidrig erkannte Anknüpfung einer begünstigten Besteuerung an die Ausbezahlung sonstiger Bezüge somit lediglich zum Entfall der begünstigten Besteuerung selbst führen (womit für die Berufungsführerin nichts gewonnen wäre), keineswegs aber zur Annahme eines weiteren sonstigen Monatsbezuges. Denn soweit keine sonstigen Bezüge ausbezahlt werden, können auch keine solchen begünstigt besteuert werden. Der Einwand der Berufungsführerin, auch das Gesetz kenne 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 verstößt die für Wanderarbeitnehmer und Gebietsansässige, die von ihrem Recht auf Freizügigkeit nicht Gebrauch gemacht haben, unterschiedslos geltende Bestimmung des § 67 Abs. 1 EStG 1988 nicht gegen den gemeinschaftsrechtlichen Grundsatz der Arbeitnehmerfreizügigkeit. Die in Rede stehenden Einkommensteuerbescheide waren daher auch nicht mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit behaftet und war der Berufung somit ein Erfolg zu versagen.

Nachdem für den Unabhängigen Finanzsenat an der Gemeinschaftsrechtskonformität des § 67 Abs. 1 EStG kein Zweifel bestand, war auch von einer Vorlage der gegenständlichen Rechtsfrage an den EuGH zur Vorabentscheidung abzusehen, zumal der Unabhängige Finanzsenat zur Vorlage an den EuGH lediglich berechtigt, nicht aber verpflichtet ist (vgl. Laudacher, UFSaktuell, 2005/5, S 175 f.).

Feldkirch, am 10. Jänner 2008