



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Feldkirch
Senat 1

GZ. RV/0067-F/07

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Peter Steurer und die weiteren Mitglieder Mag. Peter Bilger, Prok. Bernd Feldkircher und Dr. Klaus Holbach im Beisein der Schriftführerin Veronika Pfefferkorn über die Berufung des Bw., vertreten durch die Dr. E. Igerz & Co Wirtschaftstreuhandgesellschaft mbH, 6850 Dornbirn, Goethestraße 5, vom 14. November 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 23. Oktober 2006 betreffend Einkommensteuer 2005 nach der am 13. November 2007 in 6800 Feldkirch, Schillerstraße 2, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der in Österreich ansässige Berufungswerber war im Streitjahr 2005 mehrere Monate als Grenzgänger im Fürstentum Liechtenstein unselbständig tätig. Von seinem liechtensteinischen Arbeitgeber erhielt er einen 13. Monatslohn, welcher monatlich neben dem Grundlohn ausbezahlt wurde. Dieser wurde vom Finanzamt nicht als sonstiger Bezug im Sinne des § 67 EStG beurteilt und dementsprechend nicht begünstigt versteuert.

Der Berufungswerber erhob gegen den die Einkommensteuer für das Jahr 2005 festsetzenden Bescheid des Finanzamtes vom 23. Oktober 2006 Berufung und beantragte, das Finanzamt möge ein Siebtel der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gemäß § 67 Abs. 1 EStG versteuern. Dieses Begehren begründete der Berufungswerber 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 verstöße der Einkommensteuerbescheid 2005 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 Berücksichtigung fiktiver Sachverhalte (Sonderzahlungen) sei geboten, damit auch Grenzgänger und die Bezieher ausländischer Pensionen die aus § 67 Abs. 1 EStG resultierende allgemeine Tarifreduktion für Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit konsumieren könnten und die europäischen Grundrechte nicht verletzt würden. 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 die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 19. Dezember 2006 als unbegründet 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 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.

Am 27. Dezember 2006 stellte der Berufungswerber den Antrag auf Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Damit galt die Berufung wiederum als unerledigt.

Am 13. November 2007 legte der steuerliche Vertreter des Berufungswerbers im Zuge der mündlichen Berufungsverhandlung einen (tags zuvor elektronisch übermittelten) die Berufung ergänzenden Schriftsatz vor. Darin verwies er v.a. auf die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes und zwar auf die Urteile vom 27.1.2000, Rs C-190/98 „Graf“, vom 15.6.2000, Rs C-302/98 „Sehrer“, vom 23.10.2007, Rs C-11/06 „Rhiannon Morgan“, vom 18.1.2007, Rs C-332/05 „Celozi gegen Immunkrankenkasse Baden Württemberg sowie vom 11.9.2007, Rs C-322/05 „Kommission gegen Bundesrepublik Deutschland“. Weiters verwies er auf die Schlussanträge der Generalanwälte in den Rechtssachen C-152/05 und C-212/06, jeweils vom 28.6.2007.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 67 EStG 1988 in der ab dem Jahr 2005 anzuwendenden Fassung BGBl. I 2004/57, 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 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 Pauschsätzen 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 äußereren 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 im vorgenannten Sinne wurden gegenständlich nicht ausbezahlt und lag die Anwendungsvoraussetzung für die Bestimmung des § 67 Abs. 1 EStG 1988 daher diesbezüglich ohne Zweifel nicht vor.

Der unabhängige Finanzsenat vermag aber auch keinen Verstoß gegen den Grundsatz der Arbeitnehmerfreiheit zu erkennen. Das Recht auf Arbeitnehmerfreiheit 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.

Die Grundfreiheit der Arbeitnehmerfreizügigkeit im Sinne des Artikels 39 EGV sowie der dazu ergangenen Rechtsprechung des EuGH gilt durch das am 1.1.1994 in Kraft getretene Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum (EWR) auch gegenüber Liechtenstein, das seit 1.1.1995 Mitglied des EWR ist (vgl. dazu UFS vom 16.08.2006, 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 Arbeitnehmern inländischer Betriebe zukomme, Personen, die von ihrem Recht auf Freizügigkeit Gebrauch gemacht hätten und bei ausländische Betrieben beschäftigt seien aufgrund der Anknüpfung an den Auszahlungsmodus hingegen 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.).

Indem § 67 EStG neutral jede Form sonstiger Bezüge begünstigt Besteuerung, behandelt das inländische Steuerrecht Bezüge von bei ausländischen Betrieben beschäftigten Arbeitnehmern nicht anders als jene von Arbeitnehmern, die bei inländischen Betrieben beschäftigt sind. Im vorliegend zu beurteilenden Fall wurde die Steuerbegünstigung eines 13. und 14. Monatsbezuges einzig deswegen verwehrt, weil neben den laufenden monatlichen Bezügen eben keine sonstigen Bezüge ausbezahlt wurden und nicht etwa wegen der Herkunft der Bezüge aus Liechtenstein. Insoweit liegt daher ein objektiver Unterschied zu Beziehern sonstiger Bezüge vor. Die gegenständliche Nichtgewährung eines steuerlich begünstigten Siebtels des Jahresgehalts ist daher nicht Folge einer Schlechterbehandlung von Wanderarbeitnehmern nach Liechtenstein schlechthin, sondern einzig Folge der vom Arbeitgeber des Berufungswerbers konkret gehabten 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. Das gemeinschaftliche Diskriminierungsverbot kann nicht die Funktion haben, generell in nationalen Vorschriften festgelegte Erfordernisse und Voraussetzungen "einzuweben"; 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, solange durch die neutrale Formulierung des § 67 auch Bezieher ausländischer Bezüge 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. Dass im vorliegenden Fall keine Ausbezahlung sonstiger Bezüge im Sinne des § 67 Abs. EStG erfolgte, steht nicht im Verantwortungsbereich des österreichischen Gesetzgebers und kann diesem daher auch nicht vorgeworfen werden.

Die vom Berufungswerber zitierten Urteile des EuGH belegen lediglich, was ohnehin unstrittig ist, nämlich dass auch eine mittelbare Diskriminierung durch eine nationale Vorschrift gegen das Gemeinschaftsrecht verstößt. Dass die in Rede stehende Vorschrift des § 67 EStG eine solche mittelbare Diskriminierung darstellt, vermögen sie hingegen nicht aufzuzeigen. Die in diesen Urteilen des öfteren getroffenen Feststellungen, als mittelbar diskriminierend seien daher Voraussetzungen des nationalen Rechts, 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 (z.B. Rs C-237/94 Rn 18 oder Rs C-332/05 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 (z.B. Rs C-332/05 Rn 30), sprechen nur scheinbar für die Position des Berufungswerbers. Dies gilt auch für das in der mündlichen Berufungsverhandlung angesprochene Urteil des EuGH vom 16.2.1978, Rs C-61/77, Kommission/Irland. Denn in all 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 liechtensteinischen Bezüge führt, sondern ausschließlich die tatsächlich

praktizierte Auszahlung der Bezüge. Darüber hinaus waren in diesen Fällen die grundlegenden anspruchsgrundlegenden Voraussetzungen immer gegeben, so zB die Auslandsausbildung in der Rechtssache C-11/06 oder der Versicherungsfall in der Rechtssache C-332/05. Im vorliegenden Fall fehlt es aber schon an der grundlegenden Tatbestandsvoraussetzung, nämlich dem Vorliegen sonstiger Bezüge. Dementsprechend muss auch der Berufungswerber, um überhaupt zur begünstigten Besteuerung im Sinne des § 67 EStG zu gelangen, den steuerbegünstigten Sachverhalt - das Vorliegen sonstiger Bezüge - 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 Ausbezahlung sonstiger Bezüge aber lediglich zum Entfall der begünstigten Besteuerung selbst führen (womit für den Berufungswerber 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 des Vertreters des Berufungswerbers in der mündlichen Berufungsverhandlung, 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.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Feldkirch, am 15. Jänner 2008