



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR. Mag. Bernhard Renner und die weiteren Mitglieder AD. RR Johann Seiringer, OMR. Dr. Matthias Skopek und Mag. Franz Gall über die Berufung des A., vertreten durch B., vom 14. März 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Braunau Ried Schärching vom 12. Jänner 2006, betreffend Einkommensteuer 2004 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber wohnt in Österreich und arbeitet bei einem Arbeitgeber in Deutschland. Im Sinne des Doppelbesteuerungsabkommens Österreich – BRD gilt er als Grenzgänger, weshalb Österreich das Besteuerungsrecht für die in Deutschland erwirtschafteten Einkünfte zusteht. Laut der Jahresverdienstbescheinigung 2004 war im Jahresbruttoverdienst von € 43.672,98 neben einer Gratifikation von € 2.289,-- und einem Urlaubsgeld von € 613,50 auch eine Prämie für einen Verbesserungsvorschlag in Höhe von € 8.535,-- enthalten.

Bei der Einkommensteuerveranlagung für das Kalenderjahr 2004 versteuerte das Finanzamt nur den Teil der Prämie für den Verbesserungsvorschlag mit 6 %, der im normalen Jahressechstel (€ 5.372,58) Platz fand und setzte die Einkommensteuer 2004 mit Bescheid vom 12. Jänner 2006 in Höhe von € 7.547,03 fest.

Dagegen wurde von der bevollmächtigten Vertreterin innerhalb der verlängerten Rechtsmittelfrist Berufung eingebracht. Diese richtet sich gegen die Nichtanerkennung des

zusätzlichen Jahressechstels für Verbesserungsvorschläge gemäß § 67 Abs. 7 in Verbindung mit § 67 Abs. 11 EStG durch das Finanzamt. Ein vom Berufungswerber im Jahr 2004 eingebrachter Verbesserungsvorschlag sei bei seinem deutschen Arbeitgeber mit einem erheblichen wirtschaftlichen Vorteil verknüpft gewesen, weshalb dieser dem Einschreiter eine Prämie für Verbesserungsvorschläge in Höhe von € 8.535,-- neben den üblichen Sonderzahlungen (€ 2.902,50) ausbezahlt habe. Die Nichteinbeziehung der Grenzgänger in die Begünstigung des § 67 Abs. 7 EStG, welche sich offensichtlich vom Gesetz ableiten lasse, führe zu einem sachlich ungerechtfertigten Ergebnis:

1. Recht auf Gleichheit aller Staatsbürger vor dem Gesetz

Auch wenn es nicht Aufgabe der Berufsbehörde erster Instanz sei, über die Verfassungskonformität von einfachgesetzlichen Regelungen abzusprechen, sei hier der Vollständigkeit angemerkt, dass es nicht angehen könne, dass ein Dienstnehmer, der zufälligerweise seinen Arbeitsort jenseits der Grenze gewählt habe und deshalb in Österreich zur Einkommensteuer veranlagt werde, hinsichtlich der steuerlichen Behandlung von Prämien für Verbesserungsvorschläge schlechter gestellt werde als ein inländischer Arbeitnehmer. Da hier offensichtlich das verfassungsgesetzlich gewährleistete Recht auf „Gleichheit aller Staatsbürger vor dem Gesetz“ verletzt scheine, wäre die Bestimmung des § 67 Abs. 11 in Verbindung mit § 67 Abs. 7 EStG auf seine Verfassungskonformität zu untersuchen.

2. Verstoß gegen Gemeinschaftsrecht der Europäischen Union

Obwohl die direkten Steuern in die Zuständigkeit der einzelnen Mitgliedstaaten fallen würden, hätten die Mitgliedsländer laut Rechtsprechung des EuGH ihre Zuständigkeiten unter Wahrung des Gemeinschaftsrechtes auszuüben. Laut UFS-Entscheidung (GZ RV/0016-F/04, Außenstelle Feldkirch) vom 6. Juli 2005 sei unmittelbares Gemeinschaftsrecht auch von den nationalen Verwaltungsbehörden zu beachten. Dazu würden auch die Bestimmungen des EG-Vertrages zählen, wo im Artikel 39 die Freizügigkeit der Arbeitnehmer (Abs. 1), insbesondere die Gleichbehandlung der Arbeitnehmer in Bezug auf Beschäftigung, Entlohnung und sonstige Arbeitsbedingungen festgeschrieben seien. Der EuGH habe z.B. in seinem Urteil vom 29.4.1999, (Rs C-224/97, Ciola) klar gestellt, dass die Bestimmungen des Vertrages zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft in der Rechtsordnung jedes Mitgliedsstaates unmittelbar zu gelten hätte und dass daher das Gemeinschaftsrecht dem nationalen Recht (konkret dem Einkommensteuergesetz) vorzugehen habe. Die Einschränkung der Steuerbegünstigung für Verbesserungsvorschlagsprämien (zusätzliches Jahressechstel) auf Arbeitnehmer inländischer Betriebe stelle somit eine Ungleichbehandlung von Arbeitnehmern mit Wohnsitz im Inland dar, die ihre unselbständige Tätigkeit jedoch im benachbarten EU-Ausland ausüben (Grenzgänger) und dort unter denselben Bedingungen Entlohnungen für Verbesserungsvorschläge erhalten würden. Die Vorgangsweise der bescheiderlassenden

Behörde habe daher eine Einschränkung der Arbeitnehmerfreizügigkeit im Sinne des Artikels 39 EG-Vertrag zur Folge. Beantragt werde, a) bei der Veranlagung 2004 die Prämie für Verbesserungsvorschläge von € 8.535,-- in Übereinstimmung mit § 67 Abs. 7 EStG zu besteuern und b) entsprechend § 282 BAO die Entscheidung über die Berufung durch den gesamten Berufungssenat zu treffen.

In Beantwortung der Vorhalte des Unabhängigen Finanzsenates vom 18. Oktober 2006 und vom 14. November 2006 legte die bevollmächtigte Vertreterin die Betriebsvereinbarung des Arbeitgebers über das betriebliche Vorschlagswesen vor, aus der hervorgeht, dass Verbesserungsvorschläge von allen Mitarbeitern des Unternehmens (mit Ausnahme der oberen Führungskräfte) eingereicht werden können. Voraussetzung ist, dass eine über den Rahmen des eigenen Aufgaben- und Verantwortungsbereiches hinausgehende Leistung vorliegt. In dieser Betriebsvereinbarung wird auch die Berechnung der Prämie für Verbesserungsvorschläge durch einen eigens eingerichteten Bewertungsausschuss genau geregelt. Durch den Verbesserungsvorschlag des Rechtsmittelwerbers konnte ein ganzer Arbeitsschritt, nämlich das Umfüllen eines Produkts vom IBC-Tank in Fässer, eingespart werden, was zu erheblichen Einsparungen im Betrieb des Arbeitgebers führte.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach § 47 Abs. 1 EStG 1988 wird bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25 EStG) die Einkommensteuer durch Abzug vom Arbeitslohn erhoben (Lohnsteuer), wenn im Inland eine Betriebsstätte (§ 81 EStG) des Arbeitgebers besteht.

Gemäß § 67 Abs. 7 EStG sind auf Grund lohngestaltender Vorschriften im Sinne des § 68 Abs. 5 Z 1 bis 7 EStG gewährte Prämien für Verbesserungsvorschläge im Betrieb sowie Vergütungen an Arbeitnehmer für Dienstleistungen im Ausmaß eines um 15 % erhöhten Sechstels der bereits zugeflossenen, auf das Kalenderjahr umgerechneten laufenden Bezüge mit dem Steuersatz des Abs. 1 zu versteuern (zusätzliches Sechstel); Abs. 2 zweiter und dritter Satz ist anzuwenden.

Nach § 67 Abs. 11 EStG 1988 in der für das Kalenderjahr 2004 geltenden Fassung sind die Absätze 1, 2, 6 und 8 auch bei der Veranlagung von Arbeitnehmern anzuwenden.

Gemäß Artikel 39 Abs. 1 des EG-Vertrages ist innerhalb der Gemeinschaft die Freizügigkeit der Arbeitnehmer gewährleistet. Nach Abs. 2 umfasst sie die Abschaffung jeder auf der Staatsangehörigkeit beruhenden unterschiedlichen Behandlung der Arbeitnehmer der Mitgliedstaaten in Bezug auf Beschäftigung, Entlohnung und sonstige Arbeitsbedingungen.

Wenn der Arbeitgeber im Inland keine Betriebsstätte im Sinne des § 81 EStG hat – dies trifft z.B. bei Grenzgängern zu – oder nach allgemein anerkannten Regeln des Völkerrechts oder

auf Grund von Staatsverträgen nicht zum Lohnsteuerabzug verhalten ist, kommt es nicht zum Steuerabzug vom Arbeitslohn (5. Teil des EStG 1988). Der Arbeitnehmer wird mit seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit veranlagt. Im Zuge dieser Veranlagung nicht lohnsteuerpflichtiger Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit sind gemäß § 67 Abs. 11 EStG in der für das Kalenderjahr 2004 geltenden Fassung nur die Bestimmungen des § 67 Abs. 1, 2, 6 und 8 zu beachten. Durch die Nichtaufnahme des Abs. 7 in § 67 Abs. 11 EStG 1988 hat der Gesetzgeber die Entscheidung getroffen, nur Arbeitnehmer, deren Einkünfte dem Lohnsteuerabzug unterliegen, in den Genuss der begünstigten Besteuerung von Prämien für Verbesserungsvorschläge und Vergütungen für Dienstleistungen im Rahmen eines zusätzlichen Sechstels kommen zu lassen. Nach innerstaatlichem Recht findet § 67 Abs. 7 EStG 1988 auf zur Einkommensteuer veranlagte Personen, wozu auch die Grenzgänger zählen, keine Anwendung. Auch der Verfassungsgerichtshof hat mit den Beschlüssen vom 28. 11. 2005, B 401/05 u. B 434/05 die Behandlung der gegen die Berufungsentscheidungen des Unabhängigen Finanzsenates, GZ RV/0024-F/05 u. RV/0045-F/05 eingebrachten Beschwerden, Vergütungen für Dienstleistungen von Grenzgängern betreffend, abgelehnt, weshalb die Einwendungen hinsichtlich der Verfassungskonformität ins Leere gehen.

Was den weiteren Einwand des Verstoßes der Bestimmung gegen das Gemeinschaftsrecht der Europäischen Union betrifft, kommt dem aus nachstehenden Gründen jedoch Berechtigung zu. Das Europarecht gilt als eigenständige Rechtsordnung („autonome Geltung des Gemeinschaftsrechtes“). Wesentlich ist, dass es im Stufenbau der Rechtsordnung über dem nationalen Recht, somit auch über dem nationalen Verfassungsrecht (mit Ausnahme der Grundprinzipien der Verfassung) steht. In diesem Zusammenhang spricht man vom Anwendungsvorrang des Europarechtes. Dem Europarecht widersprechende Regelungen treten zwar nicht außer Kraft; sie dürfen allerdings im Konfliktfall nicht zur Anwendung kommen.

Eine der vier Grundfreiheiten des EG-Vertrages ist die Freiheit des Personenverkehrs (Art. 3 Abs. 1 lit. c EG, Art. 14 Abs. 2 EG). Das Funktionieren eines Gemeinsamen Marktes erfordert die Beseitigung der Hindernisse für den freien Personenverkehr (Art. 2 EG). Diese Freiheit umfasst die Freizügigkeit der Arbeitnehmer (Art. 39 bis Art. 42 EG) und die Niederlassungsfreiheit der selbständigen Gewerbetreibenden, Freiberufler und Gesellschaften (Art. 43 bis Art. 48 EG), die jeweils in mehreren Aufenthaltsrichtlinien der Gemeinschaft konkretisiert und erweitert worden sind. Art. 40 EG ermächtigt die Gemeinschaft, die notwendigen Richtlinien und Verordnungen zur Herstellung der Freizügigkeit zu erlassen. Auf dieser Grundlage hat der Rat die Verordnung 1612/68 erlassen (vgl. Koenig/Haratsch, Europarecht, 4. Auflage, RZ. 592 u. 617).

Die europäische Verordnung 1612/68, die die Rechte migrierender oder grenzüberschreitender Arbeitnehmer und ihrer Familienmitglieder regelt, resultiert aus dem in den Art. 12 und 39 des EU-Vertrages formulierten Diskriminierungsverbot aufgrund der Staatsbürgerschaft. Als Bedingung für die Anwendung des Verordnung 1612/68 gilt daher, dass der Arbeitnehmer Bürger eines der Mitgliedstaaten des europäischen Wirtschaftsraumes (EU = Mitgliedstaaten der Europäischen Union sowie Liechtenstein, Norwegen und Island) sein muss, was im vorliegenden Fall gegeben ist.

Gemäß Art. 7 Abs. 1 der zitierten Verordnung darf ein Arbeitnehmer, der Staatsangehöriger eines Mitgliedstaats ist, auf Grund seiner Staatsangehörigkeit im Hoheitsgebiet der anderen Mitgliedstaaten hinsichtlich der Beschäftigungs- und Arbeitsbedingungen, insbesondere im Hinblick auf Entlohnung, Kündigung und, falls er arbeitslos geworden ist, im Hinblick auf berufliche Wiedereingliederung oder Wiedereinstellung, nicht anders behandelt werden als die inländischen Arbeitnehmer. Nach Abs. 2 genießt er dort die gleichen sozialen und steuerlichen Vergünstigungen wie die inländischen Arbeitnehmer.

Kern des Freizügigkeitsrechts ist das Verbot von Diskriminierungen auf Grund der Staatsangehörigkeit. Das bedeutet, dass Ausländer aus anderen Mitgliedstaaten nicht schlechter behandelt werden dürfen als eigene Staatsangehörige (Art. 39 Abs. 2). **Ebenso wenig ist erlaubt, einen Staatsangehörigen eines Mitgliedstaates, der in einem anderen Mitgliedstaat einer Arbeitnehmertätigkeit nachgeht, bei der Erhebung direkter Steuern schlechter zu behandeln als eigene Staatsangehörigen, die ihre überwiegenden Einkünfte im Inland erzielen** (vgl. Koenig/Haratsch, Europarecht, 4. Auflage, RZ. 605).

Eine unmittelbare Diskriminierung im Sinne von Art. 7 der Verordnung 1612/68 liegt nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates nicht vor, weil in § 67 Abs. 11 EStG 1988 die Differenzierung nicht nach dem Kriterium der Staatsangehörigkeit erfolgt.

Nach der ständigen Rechtsprechung des EuGH verbietet der in Art. 7 der Verordnung 1612/68 niedergelegte Gleichbehandlungsgrundsatz jedoch nicht nur offene Diskriminierungen auf Grund der Staatsangehörigkeit, sondern auch alle verdeckten Formen der Diskriminierung, die durch die Anwendung anderer Unterscheidungsmerkmale tatsächlich zu dem gleichen Ergebnis führen. Eine Vorschrift des nationalen Rechts, die nicht objektiv gerechtfertigt ist und nicht in einem angemessenen Verhältnis zum verfolgten Zweck steht, diskriminiert mittelbar, wenn sie sich ihrem Wesen nach eher auf fremde Arbeitnehmer als auf inländische Arbeitnehmer auswirkt und folglich die Gefahr besteht, dass sie fremde Arbeitnehmer besonders benachteiligt (vgl. zB EuGH 27.11.1997, Rs C-57/96, Meints, Slg 1997, I-6689).

Im vorliegenden Fall hat der Berufungswerber hinsichtlich der Prämien für Verbesserungsvorschläge alle im § 67 Abs. 7 EStG genannten und auch vom VwGH geforderten Bedingungen (belohnungswürdige Verbesserungsvorschläge müssen über den Pflichtenkreis des Dienstnehmers hinausgehende „freiwillige“ Leistungen sein und keine Selbstverständlichkeiten darstellen; die lohngestaltende Vorschrift muss selbst die Höhe der Prämie zumindest bestimmbar festlegen) erfüllt, so dass bei ihm, hätte er einen Arbeitgeber mit einer österreichischen Betriebsstätte, die Prämie für Verbesserungsvorschläge im Rahmen eines zusätzlichen, um 15 % erhöhten Jahressechstels mit 6 % versteuert werden müsste. § 67 Abs. 11 EStG verwehrt dem Rechtsmittelwerber diese Begünstigung nur deshalb, weil er bei einem deutschen Arbeitgeber beschäftigt ist, der über keine Betriebsstätte in Österreich verfügt. Darin liegt eine mittelbare Diskriminierung, weil sie Grenzgängern (Staatsangehörigen eines Mitgliedstaates, die in einem anderen Mitgliedstaat einer Arbeitnehmertätigkeit nachgehen) Begünstigungen versagt, die anderen inländischen Arbeitnehmern offen stehen (siehe UFS v. 23.6.2006, RV/0120-F/05 und Kopf, Steuerliche Auswirkungen der Arbeitnehmerfreizügigkeit im Herkunftsland in SWI 2006, S. 454 ff).

Da die Prämie für Verbesserungsvorschläge in Höhe von € 8.535,-- alle Voraussetzungen des § 67 Abs. 7 EStG erfüllt, ist sie im Rahmen des um 15 % erhöhten zusätzlichen Jahressechstels, somit in Höhe von € 6.178,46 nicht nach dem progressiven Einkommensteuertarif, sondern mit 6 % zu versteuern. Die sich dadurch ergebenden Änderungen in der Berechnung des Einkommens und der darauf entfallenden Einkommensteuer sind dem beiliegenden Berechnungsblatt zu entnehmen.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Linz, am 28. Februar 2007