

TE Vwgh Erkenntnis 2007/3/1 2005/15/0166

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 01.03.2007

Index

E000 EU- Recht allgemein;
E1E;
E6J;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;
59/04 EU - EWR;
66/01 Allgemeines Sozialversicherungsgesetz;

Norm

11997E039 EG Art39;
62000CJ0385 de Groot VORAB;
62002CJ0464 Kommission / Dänemark;
62004CJ0470 VORAB;
62005CJ0345 Kommission / Portugal;
62006CJ0104 Kommission / Schweden;
ASVG §162 Abs3;
EStG 1988 §3 Abs1 Z4 lit a;
EURAllg;
EWR-Abk Art28;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Stoll und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Zorn, Dr. Büsser und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Schilhan, über die Beschwerde der A G in F, vertreten durch Dr. Bertram Schneider, Steuerberater in 6700 Bludenz, Rungelin 67, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Feldkirch, vom 11. November 2005, Zl. RV/0174-F/05, betreffend Einkommensteuer 2004, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Die Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von 1.171,20 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen. Das Kostenmehrbegehren wird abgewiesen.

Begründung

Die in Österreich wohnhafte Beschwerdeführerin war im Streitjahr 2004 als Grenzgängerin in Liechtenstein tätig. Im

Zeitraum vom 16. August 2004 bis 31. Dezember 2004 befand sie sich im "Mutterschutz" (Beschäftigungsverbot wegen einer Schwangerschaft). Für diesen Zeitraum erhielt sie von ihrer liechtensteinischen Arbeitgeberin Geldleistungen aus Anlass der Mutterschaft ausbezahlt.

Das Finanzamt beurteilte im Einkommensteuerbescheid 2004 die für den Zeitraum des Mutterschutzes bezahlten Geldleistungen als steuerpflichtigen Bezug; es erfasste in Anwendung der Grenzgängerregelung des Art 15 Abs 4 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und dem Fürstentum Liechtenstein zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 5. November 1969, BGBl 24/1971, die gesamten Einkünfte der Beschwerdeführerin und rechnete auf die österreichische Einkommenssteuer die von Liechtenstein erhobene Quellensteuer gemäß Art 23 Abs 2 DBA an.

In der gegen den Einkommensteuerbescheid erhobenen Berufung begehrte die Beschwerdeführerin, die auf den Zeitraum vom 16. August 2004 bis 31. Dezember 2004 (aus Anlass des Mutterschutzes) erhaltenen Geldleistungen steuerfrei zu belassen, und brachte vor, als Grenzgängerin sei ihr für die Zeit des Mutterschutzes (vier Wochen vor und 16 Wochen nach der Geburt) eine Transferleistung gemäß Art 15 des Liechtensteinischen Gesetzes über die Krankenversicherung, (Liechtensteinisches Landesgesetzblatt 1971 Nr 50, KVG) zugestanden. Für die Zeit vom 16. August 2004 bis 2. Jänner 2005 habe sie von Ihrer Arbeitgeberin 4.550,00 SFR pro Monat (inklusive anteiliger sonstiger Bezüge), in Summe somit 20.475,00 SFR erhalten. Hievon seien auf Grund der vorgenannten Liechtensteinischen gesetzlichen Regelung 14.599,75 SFR von der gesetzlichen Sozialversicherung getragen worden. Da es sich bei der beschriebenen Leistung um ein Wochengeld bzw. einen vergleichbaren Bezug aus der gesetzlichen Sozialversicherung im Sinne des § 3 Abs 1 Z 4 lit a EStG 1988 handle, beantrage sie hierfür die steuerfreie Behandlung.

Nach Ergehen der abweisenden Berufungsvorentscheidung beantragte die Beschwerdeführerin die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz und brachte vor, die in § 3 Abs 1 Z 4 lit a EStG 1988 normierten Tatbestandsmerkmale für die Steuerfreistellung von Wochengeld oder vergleichbaren Bezüge aus der gesetzlichen Sozialversicherung seien im gegenständlichen Fall erfüllt. Erstens handele es sich bei den Leistungen gemäß Art 15 Abs 1 und 2 KVG um einen dem österreichischen Wochengeld entsprechenden Einkommensersatz für die Zeit des Mutterschutzes und damit wohl um einen vergleichbaren Bezug im Sinne des § 3 Abs 1 Z 4 lit a EStG 1988. Zweitens sei die Krankenversicherung nach dem KVG eine verpflichtende gesetzliche Sozialversicherung für in Liechtenstein tätige Grenzgänger und andere Arbeitnehmer und insofern dem für österreichische Arbeitnehmer geltenden ASVG gleichartig. Zu erwähnen seien in diesem Zusammenhang auch die sozialversicherungsrechtlichen Abkommen zwischen Österreich und Liechtenstein, die implizit von einer Gleichstellung als gesetzliche Pflichtversicherung ausgingen. Weiters werde darauf hingewiesen, dass in § 16 Abs 1 Z 4 lit g EStG 1988 die Beiträge von Grenzgängern zu einer ausländischen gesetzlichen Krankenversicherung ausdrücklich als abziehbare Werbungskosten genannt seien und somit den Beiträgen an die österreichische gesetzliche Sozialversicherung gleichgehalten würden. Es erscheine daher nicht nachvollziehbar, wenn in der Folge die aus einer solchen Krankenversicherung bezogenen, nach ihrer Konstruktion dem österreichischen Wochengeld entsprechende Leistungen im Gegensatz zu letzterem nicht von der Steuerbefreiung des Einkommensersatzes während des Mutterschutzes erfasst sein sollten. Dies führe zu einer sachlich nicht gerechtfertigten Schlechterstellung der - in Österreich unbeschränkt steuerpflichtigen - Grenzgängerinnen gegenüber den im Inland tätigen Arbeitnehmerinnen. Der Umstand, dass die Transferleistung gemäß Art 15 Abs 1 und 2 KVG anders als jene des österreichischen Wochengeldes nicht direkt, sondern über den Arbeitgeber ausgezahlt werde, müsse als reiner Zahlungsmodus irrelevant sein. Wirtschaftlich trage diese Kosten im Ausmaß seines Refundierungsanspruches nicht der Arbeitgeber.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab. Der Anspruch auf Wochengeld beruhe auf den Bestimmungen des (österreichischen) Mutterschutzgesetzes. Beim Wochengeld handle es sich um eine spezifische Leistung der österreichischen Sozialversicherung. Unter "vergleichbare Bezüge" seien zB dem Wochengeld vergleichbare Leistungen aus den Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen und das Familien- und Taggeld, das während des Ruhens des Wochengeldanspruches bezogen werde, zu verstehen (Hinweis auf Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, Tz 11 und 12 zu § 3 EStG 1988).

Arbeitnehmerinnen, die nach dem österreichischen ASVG versichert seien, gebühre für die letzten acht Wochen vor der voraussichtlichen Entbindung, für den Tag der Entbindung und für die ersten acht Wochen nach der Entbindung ein tägliches Wochengeld (§ 162 Abs 1 ASVG). Das Wochengeld solle den Einkommensentfall der Wöchnerin

ausgleichen; es handle sich also um einen Einkommensersatz. Von der allgemeinen Zielsetzung des EStG 1988 abweichend, dass Transferleistungen insoweit steuerpflichtig seien, als sie Einkommenssätze darstellten, habe der Gesetzgeber ausdrücklich das Wochengeld als steuerfreien Betrag anerkannt. In der genannten Gesetzesstelle gebe es keinen Anhaltspunkt dafür, dass auch ausländische Leistungen, die anlässlich der Mutterschaft gewährt würden, dem Bezug von Wochengeld nach dem österreichischen Allgemeinen Sozialversicherungsgesetz gleichzuhalten seien.

Während die Arbeitnehmerin in Österreich das Wochengeld aus dem Versicherungsfall der Mutterschaft erhalte (§ 157 ASVG) beziehe, erhalte die Arbeitnehmerin in Liechtenstein gemäß Art 12 Abs 5 des Liechtensteinischen KVG im Falle ihrer Mutterschaft Krankengeld aus dem Versicherungsfall der Krankheit. Das KVG kennt den Versicherungsfall der Mutterschaft nicht. Während in Österreich das Wochengeld betragsmäßig nicht begrenzt sei und in Höhe des durchschnittlichen Arbeitsentgeltes der letzten drei Monate oder 13 Wochen vor dem Eintritt des Versicherungsfalles der Mutterschaft zustehe (§ 162 Abs 3 ASVG), erhalte die Arbeitnehmerin (Wöchnerin) in Liechtenstein für die Dauer von 20 Wochen - davon müssten mindestens 16 Wochen nach der Niederkunft liegen - Krankengeld entweder in Höhe von 80% des Lohnes oder in Höhe des vollen Lohnes (je nach Vereinbarung mit dem Arbeitgeber), wobei aber von der Regierung ein Höchstlohn festgesetzt werde (Art 14 Abs 3 KVG, Art 15 KVG). Während in Österreich das Wochengeld von den Krankenkassen ausbezahlt werde, erhalte die liechtensteinische Arbeitnehmerin (in der Praxis) das Krankengeld vom Arbeitgeber ausbezahlt, der das Krankengeld von den in Liechtenstein anerkannten Krankenkassen refundiert erhalte, allerdings nur in Höhe von 80% des Lohnes.

Die Beschwerdeführerin habe unbestritten kein "Wochengeld" nach österreichischen Vorschriften, sondern eine dem Wochengeld allenfalls ähnliche ausländische Leistung bezogen.

Wochengeldähnliche Zuwendungen eines (liechtensteinischen oder österreichischen) Arbeitgebers fielen jedenfalls nicht unter die Befreiungsbestimmung des § 3 Abs 1 Z 4 lit a EStG 1988.

Zum Vorbringen der Beschwerdeführerin, die Krankenversicherung nach dem KVG sei eine verpflichtende gesetzliche Sozialversicherung für in Liechtenstein tätige Grenzgänger und andere Arbeitnehmer und insofern dem für österreichische Arbeitnehmer geltenden ASVG gleichartig, als auch die sozialversicherungsrechtlichen Abkommen zwischen Österreich und Liechtenstein von einer Gleichstellung als gesetzliche Pflichtversicherung ausgingen, und in § 16 Abs 1 Z 4 lit g EStG 1988 die Beiträge von Grenzgängern zu einer ausländischen gesetzlichen Krankenversicherung ausdrücklich als abziehbare Werbungskosten genannt seien und somit den Beiträgen an die österreichische gesetzliche Sozialversicherung gleichgehalten würden, sei zu sagen, dass die Absicht des Gesetzgebers nach dem klaren Gesetzeswortlaut des § 3 Abs 1 Z 4 lit a EStG 1988 jene sei, dass nur das Wochengeld nach dem (österreichischen) Mutterschutzgesetz bzw. dem ASVG von der Einkommensteuer ausgenommen werden soll (Hinweis auf Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, Tz 11 zu § 3 EStG 1988). Die Vorschrift des § 3 Abs 1 Z 4 lit a EStG 1988 sei so klar und eindeutig, dass sie einer von ihrem Wortlaut abweichenden Auslegung nicht zugänglich sei. Wäre es die Absicht des Gesetzgebers gewesen, dem Wochengeld ähnliche ausländische Leistungen von der Besteuerung auszunehmen, dann hätte der Gesetzgeber eine dementsprechende Formulierung in die entsprechende Gesetzesstelle aufgenommen, wie sie zB § 3 Abs 1 Z 4 lit c und d EStG 1988 enthalte. In § 3 Abs 1 Z 4 lit c EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung werde zB von Bezügen aus einer ausländischen gesetzlichen Unfallversorgung, die einer inländischen gesetzlichen Unfallversorgung entspreche, gesprochen.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die Beschwerde. Die Beschwerdeführerin behauptet eine Verletzung des Rechts auf Freizügigkeit gemäß Art 28 des EWR-Abkommens.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die Beschwerde erwogen:

Gemäß § 3 Abs 1 Z 4 lit a EStG sind von der Einkommensteuer befreit

"das Wochengeld und vergleichbare Bezüge aus der gesetzlichen Sozialversicherung sowie dem Grunde und der Höhe nach gleichartige Zuwendungen aus Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen".

§ 162 ASVG lautet auszugsweise:

"(1) Weiblichen Versicherten gebührt für die letzten acht Wochen vor der voraussichtlichen Entbindung, für den Tag der Entbindung und für die ersten acht Wochen nach der Entbindung ein tägliches Wochengeld. ...

(2) ...

(3) Das Wochengeld gebührt in der Höhe des auf den Kalendertag entfallenden Teiles des durchschnittlichen in den letzten 13 Wochen (bei Versicherten, deren Arbeitsverdienst nach Kalendermonaten bemessen oder abgerechnet wird, in den letzten drei Kalendermonaten) vor dem Eintritt des Versicherungsfalles der Mutterschaft gebührenden Arbeitsverdienstes, vermindert um die gesetzlichen Abzüge; die auf diesen Zeitraum entfallenden Sonderzahlungen sind nach Maßgabe des Abs. 4 zu berücksichtigen.

...

Wie der Verfassungsgerichtshof im Erkenntnis vom 12. Dezember 1998, G 198/98, ausgesprochen hat, ist - ungeachtet des einkommensteuerrechtlichen Grundsatzes, Einkommensersatz wie Erwerbseinkommen zu besteuern - die Ausnahme der Steuerpflicht für das Wochengeld (§ 3 Abs 1 Z 4 lit a EStG) im Hinblick darauf gerechtfertigt, dass es sich nach dem Nettoarbeitsverdienst bemisst (§ 162 Abs 3 ASVG: "vermindert um die gesetzlichen Abzüge"). Lohnfortzahlungen durch den Arbeitgeber, wie etwa im Bereich des öffentlichen Dienstes, sind nach dem EStG auch für den Zeitraum der Beschäftigungsverbote wegen einer Schwangerschaft nicht steuerbefreit.

Die Arbeitnehmerfreizügigkeit wird in Artikel 28 des EWR-Abkommens wie folgt geregelt:

"(1) Zwischen den EG-Mitgliedstaaten und den EFTA Staaten wird die Freizügigkeit der Arbeitnehmer hergestellt.

(2) Sie umfasst die Abschaffung jeder auf der Staatsangehörigkeit beruhenden unterschiedlichen Behandlung der Arbeitnehmer der EG-Mitgliedstaaten und der EFTA-Staaten 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 EG-Mitgliedstaaten und der EFTA-Staaten frei zu bewegen;

c) sich im Hoheitsgebiet eines EG-Mitgliedstaats oder eines EFTA-Staates 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 EG-Mitgliedstaats oder eines EFTA-Staates zu verbleiben.

(4) Dieser Artikel findet keine Anwendung auf die Beschäftigung im öffentlichen Dienst.

(5) Die besonderen Bestimmungen über die Freizügigkeit der Arbeitnehmer sind in Anhang V enthalten"

Der EG-Vertrag regelt die Arbeitnehmerfreizügigkeit in Art 39. 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 vom 15. September 2005, Kommission/Dänemark, C-464/02, Slg. 2005, I-7929, Rn 34). Aus der Rechtsprechung des EuGH ergibt sich weiters, dass die Bestimmungen über die Freizügigkeit der Arbeitnehmer nach Art 39 EG, auch wenn sie nach ihrem Wortlaut insbesondere die Inländerbehandlung im Aufnahmemitgliedstaat sichern sollen, es doch auch verbieten, dass der Herkunftsstaat die freie Annahme und Ausübung einer Beschäftigung durch einen seiner Staatsangehörigen in einem anderen Mitgliedstaat behindert (vgl. EuGH vom 12. Dezember 2002, De Groot, C-385/00, Slg 2002, I-11819, Rn 79).

Nationale Maßnahmen, die geeignet sind, die Ausübung der durch den Vertrag garantierten Grundfreiheiten zu behindern oder weniger attraktiv zu machen, sind dann zulässig, wenn mit ihnen ein im Allgemeininteresse liegendes Ziel verfolgt wird, wenn sie geeignet sind, dessen Erreichung zu gewährleisten, und wenn sie nicht über das hinausgehen, was zur Erreichung des verfolgten Zieles erforderlich ist (EuGH vom 7. September 2006, N, C-470/04, Slg 2006, I-0000, Rn 40).

Die Regelung der Artikel 28 des EWR-Abkommens, die Beschränkungen der Freizügigkeit verbieten, stimmt mit jener des Artikel 39 EG überein (vgl. EuGH 26. Oktober 2006, C-345/05, Kommission der EG gegen Portugiesische Republik, Rn 41; EuGH 18. Jänner 2007, C-104/06, Kommission der EG gegen Königreich Schweden, Rn 32).

Eine Beschränkung der Arbeitnehmerfreizügigkeit kann sich daraus ergeben, dass unterschiedliche Vorschriften auf vergleichbare Situationen angewendet werden oder dass dieselbe Vorschrift auf unterschiedliche Situationen angewendet wird. Entscheidend ist nun, dass aus der Sicht der durch Österreich vorgenommenen Besteuerung davon auszugehen ist, dass sich in Österreich ansässige Personen unabhängig davon in einer vergleichbaren Situation befinden, ob sie ihre Einkünfte durch eine Berufstätigkeit in Österreich oder als Tagespendler durch eine Berufstätigkeit im benachbarten Ausland erzielen (vgl. das ebenfalls eine Grenzgängerin nach Liechtenstein betreffende hg Erkenntnis vom 3. August 2000, 98/15/0202).

Aus dem Vorstehenden folgt für den Beschwerdefall, dass zu prüfen ist, ob die in Rede stehende Leistung aus Liechtenstein mit dem österreichischen Wochengeld, welches nach § 3 Abs 1 Z 4 lit a EStG von den Steuer befreit ist, vergleichbar ist. Soweit eine Vergleichbarkeit gegeben ist, läge in der Besteuerung der aus Liechtenstein bezogenen Leistung eine Beschränkung der Arbeitnehmerfreizügigkeit und hat deshalb das EWR-Abkommen eine Steuerbefreiung, wie sie dem österreichischen Wochengeld zukommt, bewirkt.

Nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes besteht zwischen dem in Rede stehenden, in Liechtenstein bezahlten Bezug einerseits und dem Wochengeld andererseits Übereinstimmung im Anlass der Geldleistungen (Mutterschutz). Der Unterschied im Zeitraum, für welchen die Zahlungen geleistet werden, fällt nicht ins Gewicht. Wenn ein sozialversicherungsrechtlicher Anspruch besteht, kommt auch nicht dem Umstand Bedeutung zu, dass die Zahlung unter Einschaltung des Liechtensteinischen Arbeitgebers erfolgt.

Für das Wochengeld nach § 162 ASVG ist allerdings bedeutsam, dass es das EStG von der grundsätzlichen Einkommensteuerpflicht von Einkommensersatzten nur deshalb ausnimmt, weil es schon als "Nettobezug" bemessen ist (vgl. nochmals das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 12. Dezember 1998, G 198/98).

In Verkenntung des Rechtslage hat es die belangte Behörde unterlassen zu prüfen, ob sich die in Rede stehenden Bezüge, welche die Beschwerdeführerin von ihrem Liechtensteinischen Arbeitgeber erhalten hat, dem § 162 Abs 3 ASVG vergleichbar nach ihrem früheren Nettoarbeitsverdienst bemessen haben und ob sich solcherart aus der Besteuerung der Bezüge ein Nachteil im Verhältnis zur Steuerfreiheit des bereits nach dem Nettoarbeitsverdienst bemessenen österreichischen Wochengeldes ergibt. Bemessen sich die vom Liechtensteinischen Arbeitgeber geleisteten Bezüge nach dem bisherigen Bruttoarbeitslohn, liegt eine Vergleichbarkeit mit den Lohnfortzahlungen durch österreichische Arbeitgeber, wie etwa im Bereich des öffentlichen Dienstes, vor, die nach dem EStG auch für den Zeitraum der Beschäftigungsverbote wegen einer Schwangerschaft nicht steuerbefreit sind.

Der angefochtene Bescheid war sohin gemäß § 42 Abs 2 Z 1 VwGG aufzuheben.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der Verordnung BGBl II Nr 333/2003. Der Pauschalbetrag für den Schriftsatzaufwand beinhaltet bereits die Umsatzsteuer. Wien, am 1. März 2007

Gerichtsentcheidung

EuGH 62000J0385 de Groot VORAB

EuGH 62004J0470 VORAB

Schlagworte

Gemeinschaftsrecht kein innerstaatlicher Anwendungsbereich EURallg7 Gemeinschaftsrecht Anwendungsvorrang, partielle Nichtanwendung von innerstaatlichem Recht EURallg1

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2007:2005150166.X00

Im RIS seit

29.03.2007

Zuletzt aktualisiert am

17.05.2013

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2024 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at