

TE Vfgh Erkenntnis 1980/12/18 G41/80

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 18.12.1980

Index

32 Steuerrecht

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag

Norm

B-VG Art7 Abs1 / Gesetz

B-VG Art140 Abs1 / Präjudizialität

B-VG Art140 Abs3 erster Satz

B-VG Art140 Abs5

EStG §25

EStG §47

EStG §67

EStG §81

Beachte

vgl. Kundmachung BGBl. 73/1981 am 13. Feber 1981; s. AnlaßfallB17/79 v. 13. März 1981

Leitsatz

EStG 1972, §67 Abs11 Z1 teilweise gleichheitswidrig

Spruch

I. In §67 Abs11 Z1 des Einkommensteuergesetzes 1972, BGBl. 440/1972, werden die Worte "nach den allgemein anerkannten Regeln des Völkerrechtes oder auf Grund von Staatsverträgen" als verfassungswidrig aufgehoben.

Frühere gesetzliche Bestimmungen treten nicht wieder in Kraft.

Der Bundeskanzler ist zur unverzüglichen Kundmachung der Aufhebung im Bundesgesetzblatt verpflichtet.

II. Im übrigen wird das Gesetzesprüfungsverfahren eingestellt.

Begründung

Entscheidungsgründe:

I.1. Beim VfGH ist zu B17/79 ein Verfahren über eine auf Art144 B-VG gestützte Beschwerde anhängig, die sich gegen einen Bescheid der Finanzlandesdirektion für Vbg. wendet. Mit diesem Bescheid war die Berufung der Beschwerdeführerin - sie ist im Inland beschäftigte Dienstnehmerin eines Unternehmens, dessen Sitz sich im Ausland befindet und das im Inland keine Betriebsstätte iS des §81 EStG 1972 unterhält - gegen einen Bescheid des Finanzamtes als unbegründet abgewiesen worden, der bei der Festsetzung der Einkommensteuer die Bestimmungen

des §67 Abs1 und 2 EStG 1972 über die begünstigte Besteuerung von sonstigen, insbesondere einmaligen Bezügen, die neben dem laufenden Arbeitslohn von demselben Arbeitgeber ausgezahlt werden, nicht angewendet hatte. Dies war vom Finanzamt damit begründet worden, daß diese Begünstigungen dann nicht Platz zu greifen hätten, wenn die Steuererhebung nicht in der Form des Steuerabzuges vom Arbeitslohn erfolge.

In der Berufung gegen diesen Bescheid hatte die Beschwerdeführerin vorgebracht, daß in ihrem Fall die Begünstigung nach §67 Abs1 und 2 EStG 1972 gemäß §67 Abs11 leg. cit. zu gewähren sei. Die Finanzlandesdirektion vertrat jedoch die Auffassung, daß auf Arbeitnehmer, die im Inland unbeschränkt steuerpflichtig seien und Arbeitslöhne aus dem Ausland von einem ausländischen Arbeitgeber beziehen, der im Inland keine Betriebsstätte iS des §81 EStG 1972 unterhält, §67 Abs11 EStG 1972 keine Anwendung finde.

2. Bei der Beratung über die Beschwerde sind beim VfGH Bedenken gegen die Verfassungsmäßigkeit der Worte "die nach den allgemein anerkannten Regeln des Völkerrechtes oder auf Grund von Staatsverträgen nicht zur Vornahme des Steuerabzuges vom Arbeitslohn verhalten werden können" in §67 Abs11 Z1 EStG 1972 entstanden.

Der VfGH hat daher beschlossen, gemäß Art140 Abs1 B-VG von Amts wegen die Gesetzmäßigkeit dieser Worte zu prüfen. Er hatte das Bedenken, daß die in Prüfung gezogenen Worte mit dem auch den Gesetzgeber bindenden Gleichheitsgrundsatz nicht vereinbar seien, weil sie die Anwendbarkeit der begünstigenden Vorschriften des §67 Abs1 und 2 EStG 1972 auf Einkünfte von im Inland beschäftigten Arbeitnehmern allein von Eigenschaften abhängig machen, die in der Person des jeweiligen Arbeitgebers geliegen seien.

3. Die Bundesregierung hat eine Äußerung erstattet, in der sie die Verfassungsmäßigkeit der in Prüfung gezogenen Worte verteidigte und den Antrag stellte, diese Worte nicht als verfassungswidrig aufzuheben. In eventu hat die Bundesregierung beantragt, für das Außerkrafttreten eine Frist von einem Jahr zu bestimmen und von einem Ausspruch gemäß Art140 Abs7 B-VG abzusehen.

II. Der VfGH hat erwogen:

1. Die in Prüfung gezogenen Worte des §67 Abs11 Z1 EStG stehen in folgendem Zusammenhang (§67 Abs1 EStG 1972 steht ab dem Veranlagungszeitraum 1979 in der Fassung des BGBl. 571/1978 in Geltung, für den beschwerderelevanten Veranlagungszeitraum 1977 ist die Fassung BGBl. 469/1974 maßgeblich; die geringfügige Änderung des Gesetzeswortlautes ist im vorliegenden Zusammenhang aber unbeachtlich)

"Sonstige Bezüge

§67.

(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 v.H. Dieser Steuersatz ermäßigt sich bei Arbeitnehmern

mit einem Kind iS des §119 auf 2 v.H.,

mit zwei Kindern iS des §119 auf 1 v.H.,

mit mehr als zwei Kindern iS des §119 auf 0 v.H.

Die Lohnsteuer von sonstigen Bezügen wird nicht erhoben, wenn sie jährlich den Betrag von 100 S nicht übersteigt. Den Freibetrag von 8.500 S darf nur der Arbeitgeber beim Steuerabzug vom Arbeitslohn berücksichtigen, bei dem die Erste Lohnsteuerkarte oder die Dauerlohnsteuerkarte vorliegt.

(2) Soweit die über den Freibetrag von 8.500 S hinausgehenden sonstigen, insbesondere einmaligen Bezüge (Abs1) 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. Bei der Berechnung des Sechstels ist derjenige laufende Bezug, der zusammen mit dem sonstigen Bezug ausgezahlt wird, bereits zu berücksichtigen. Wird ein sonstiger Bezug in einem Kalenderjahr vor Fälligkeit des ersten laufenden Bezuges ausgezahlt, ist dieser erste laufende Bezug in seiner voraussichtlichen Höhe auf das Kalenderjahr umzurechnen.

...

(11) Die Bestimmungen der Abs1 und 2 sind auch bei der Veranlagung von

1. Arbeitnehmern, die im Inland bei Arbeitgebern beschäftigt sind, die nach den allgemein anerkannten Regeln des Völkerrechtes oder auf Grund von Staatsverträgen nicht zur Vornahme des Steuerabzuges vom Arbeitslohn verhalten werden können, sowie von

2. Arbeitnehmern, die im Inland in der Nähe der Grenze ansässig sind, im Ausland in der Nähe der Grenze ihren Arbeitsort haben und sich in der Regel an jedem Arbeitstag von ihrem Wohnort dorthin begeben (Grenzgänger), auf sonstige, neben dem laufenden Arbeitslohn vom selben Arbeitgeber gezahlte Bezüge anzuwenden."

2. Der im Verfahren B17/79 angefochtene Bescheid stützt sich insoweit auf die in Prüfung gezogene Wortfolge, als die belangte Behörde das Vorliegen der in ihr normierten Voraussetzungen für die Anwendung der Bestimmungen des §67 Abs1 und 2 EStG 1972 geprüft und verneint hat. Der VfGH hat deshalb im Einleitungsbeschluß angenommen, daß er diese Worte bei der Entscheidung über die Beschwerde anzuwenden hat.

Im Verfahren ist nichts hervorgekommen, was gegen diese Annahme spräche. §67 Abs11 EStG 1972 sieht vor, daß in bestimmten Fällen die in den Abs1 und 2 des §67 EStG 1972 normierten Begünstigungen auch für Arbeitnehmer Anwendung finden, die zur Einkommensteuer veranlagt werden. Da es im finanzbehördlichen Verfahren, das zu der Bescheidbeschwerde geführt hat, um die einkommensteuerrechtliche Behandlung einer veranlagungspflichtigen Arbeitnehmerin ging, war auf Grund des §67 Abs11 EStG 1972 zu prüfen, ob die Voraussetzungen zur Anwendung der Bestimmungen der Abs1 und 2 des §67 leg. cit. gegeben waren. Die im Beschwerdeverfahren belangte Behörde hatte daher die in Rede stehende Gesetzesbestimmung anzuwenden.

Auch der VfGH hat diese Gesetzesstelle bei seiner Entscheidung im Anlaßverfahren anzuwenden. Sie ist daher präjudiziell. Da auch die übrigen Prozeßvoraussetzungen gegeben sind, ist das Gesetzesprüfungsverfahren zulässig.

3. In der Sache hat der VfGH erwogen:

a) Die begünstigenden Bestimmungen der Abs1 und 2 des §67 EStG 1972 sind grundsätzlich nur dann anzuwenden, wenn die Einkommensteuer gemäß §47 EStG 1972 durch Abzug vom Arbeitslohn erhoben wird. Nach §67 Abs11 EStG 1972 sind die Begünstigungen aber unter bestimmten Voraussetzungen auch auf Arbeitnehmer anzuwenden, wenn diese zur Einkommensteuer veranlagt werden:

So sind bei der Veranlagung im Inland beschäftigter Arbeitnehmer zur Einkommensteuer nach der in Prüfung gezogenen Wortfolge die Bestimmungen des §67 Abs1 und 2 EStG 1972 anzuwenden, wenn die Arbeitnehmer bei Arbeitgebern (§47 Abs1 letzter Satz EStG 1972) beschäftigt sind, die nach den allgemein anerkannten Regeln des Völkerrechtes oder auf Grund von Staatsverträgen nicht zur Vornahme des Steuerabzuges vom Arbeitslohn verhalten werden können. Bei Arbeitnehmern, die im Inland bei anderen Arbeitgebern beschäftigt sind, und die - etwa weil der Arbeitgeber keine Betriebsstätte iS des §81 EStG 1972 unterhält - zur Einkommensteuer veranlagt werden, sind diese Bestimmungen aber nicht anzuwenden.

Damit kommen die Steuerbegünstigungen des §67 Abs1 und 2 EStG 1972, die nur den Beziehern von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gewährt werden, nur für einen Teil der im Inland beschäftigten Arbeitnehmer zum Tragen: Die Begünstigungen kommen allen im Inland beschäftigten Arbeitnehmern zugute, die entweder lohnsteuerpflichtig sind oder zur Einkommensteuer veranlagt werden, weil sie bei bestimmten völkerrechtlich privilegierten (vgl. §39 Abs3 EStG 1972) Arbeitgebern beschäftigt sind. Dann aber, wenn die im Inland beschäftigten Arbeitnehmer zur Einkommensteuer veranlagt werden und bei anderen Arbeitgebern beschäftigt sind, kommen sie nicht in den Genuß der Begünstigungen.

b) Der VfGH hat in dem dieses Verfahren einleitenden Beschluß angenommen, daß diese durch §67 Abs11 Z1 EStG 1972 bewirkte Differenzierung in sachlich nicht gerechtfertigter Weise auf Grund von Eigenschaften erfolge, die in der Person des jeweiligen Arbeitgebers (Sitz im Inland, völkerrechtliche Privilegierung) gelegen sind, obwohl sich die Bestimmungen des §67 Abs1 und 2 EStG 1972 auf die Regelung der Bemessung der Einkommen(Lohn-)steuer von Arbeitnehmerbezügen beziehen. Auch schienen ihm die betreffenden Fälle nicht derart zu sein, daß sie als bloß ausnahmsweise auftretende, atypische Härtefälle vom Gesetzgeber im Rahmen der ihm erlaubten Durchschnittsbetrachtung vernachlässigt werden dürfen.

c) Die Bundesregierung geht in ihrer Äußerung in Übereinstimmung mit dem Erkenntnis des VfGH VfSlg.6336/1970 davon aus, daß es der Gleichheitsgrundsatz dem Gesetzgeber nicht verwehrt, bei einkommensteuerrechtlichen

Regelungen, die Einkommen aus nichtselbständiger Arbeit betreffen, grundsätzlich auf inländische Dienstverhältnisse abzustellen. Die - auch von der Bundesregierung nicht bestrittene - Wirkung des §67 Abs11 Z1 EStG 1972, daß nämlich Dienstnehmer, die zwar im Inland beschäftigt sind, deren Arbeitgeber aber im Inland keine Betriebsstätte iS des §81 EStG 1972 unterhalten, nicht in den Genuß der begünstigenden Vorschriften des §67 Abs1 und 2 EStG 1972 kommen, hält die Bundesregierung jedoch für sachlich gerechtfertigt. Dem ausländischen Arbeitgeber stehe es frei, eine Betriebsstätte iS des §81 EStG 1972 zu begründen (und damit seine Arbeitnehmer in den Genuß der Begünstigungen des §67 Abs1 und 2 EStG 1972 zu bringen) oder dies zu vermeiden. Wähle er diesen Weg des "Vermeidens der Bestimmungen des Lohnsteuerrechts", so entgehe er - wie jeder ausländische Arbeitgeber, gleichgültig ob er in Österreich Dienstnehmer beschäftige oder nicht - den strengen Bestimmungen der §§47 bis 87 EStG 1972. Der damit verbundene Vorteil des ausländischen Arbeitgebers, der nicht zur Berechnung und Abführung der Lohnsteuer und zur Haftung hierfür verpflichtet sei, setze diesen grundsätzlich in die Lage, höhere Löhne auszuzahlen, woraus dem inländischen Arbeitnehmer ein Vorteil erwachse.

Vom Grundsatz, daß im Inland tätige Arbeitnehmer ausländischer Arbeitgeber nur dann in den Genuß der Anwendung der Abs1 und 2 des §67 EStG 1972 gelangen sollen, wenn diese ausländischen Arbeitgeber auch zur Vornahme des Steuerabzuges vom Arbeitslohn verhalten werden können, schaffe §67 Abs11 Z1 EStG 1972 nur hinsichtlich der bei völkerrechtlich privilegierten Arbeitgebern beschäftigten Arbeitnehmer eine Ausnahme. Diese sei jedoch unter dem Gesichtspunkt außenpolitischer Interessen Österreichs, die die Bundesregierung des Näheren darlegt, sachlich jedenfalls gerechtfertigt.

d) Wenn die Bundesregierung darlegt, daß ihrer Meinung nach der Gleichheitsgrundsatz dem Gesetzgeber nicht verwehre, inländische Dienstverhältnisse einkommensteuerrechtlich anders zu behandeln als Dienstverhältnisse im Ausland, so geht das am Thema dieses Gesetzesprüfungsverfahrens vorbei. Die sachliche Rechtfertigung solcher Regelungen ist im Einleitungsbeschluß nicht bezweifelt worden.

Was die sachliche Rechtfertigung der durch §67 Abs11 Z1 EStG 1972 bewirkten Differenzierung der steuerrechtlichen Behandlung der Arbeitnehmerbezüge auf Grund von in der Person des Arbeitgebers liegenden Umständen anlangt, so ist der Bundesregierung darin zuzustimmen, daß die Gleichstellung von im Inland beschäftigten veranlagungspflichtigen Arbeitnehmern völkerrechtlich privilegierter Arbeitgeber mit lohnsteuerpflichtigen, im Inland beschäftigten Arbeitnehmern aus den von ihr genannten außenpolitischen Gründen sachlich gerechtfertigt ist. Der VfGH ist jedoch der Auffassung, daß eine unterschiedliche Behandlung von sonstigen veranlagungspflichtigen Arbeitnehmern, (also etwa von Arbeitnehmern, die von Arbeitgebern beschäftigt werden, die im Inland keine Betriebsstätte iS des §81 EStG 1972 begründet haben) gegenüber den lohnsteuerpflichtigen Arbeitnehmern nicht gerechtfertigt werden kann.

Die angesichts der Kompliziertheit des Lohnverrechnungssystems sicher zutreffende Argumentation der Bundesregierung, die Vermeidung von zum Teil erheblichen Kosten für die Lohnsteuerverrechnung und die Abfuhr der Lohnsteuer und der Entfall der Haftung dafür bewirkten eine Begünstigung ausländischer Arbeitgeber, wäre als sachliche Begründung für die durch die in Prüfung gezogene Regelung bewirkte unterschiedliche Behandlung der Arbeitnehmer nur tragfähig, wenn nachzuweisen wäre, daß diese Begünstigung der Arbeitgeber für die betroffenen Arbeitnehmer durchschlägt. Dies hat die Bundesregierung zwar behauptet, ist dafür aber - auch über ausdrückliche Aufforderung in der mündlichen Verhandlung - jeden Beweis schuldig geblieben. Es widerspräche allgemeinen Erfahrungen anzunehmen, daß ein ausländisches Unternehmen die Arbeitsbedingungen und das Arbeitsentgelt für einen in Österreich beschäftigten Arbeitnehmer nicht nach der Lage des Arbeitsmarktes im Bereich der Beschäftigung festsetzt, sondern eine Ersparnis an Zentralregion ohne Hinzutreten anderer Faktoren zum Anlaß für höhere Arbeitsentgelte nimmt. Aber selbst wenn man annehmen sollte, daß sich ausländische Arbeitgeber in besonderen Situationen derart verhalten, kann keine Rede davon sein, daß das Ausmaß der auf diese Weise den Arbeitnehmern weitergegebenen Kostenersparnis auch nur annähernd das Ausmaß der Begünstigungsbestimmungen des §67 Abs1 und 2 EStG 1972 erreichen könnte. Dies wurde übrigens auch von der Bundesregierung nicht behauptet.

Es zeigt sich daher, daß es sachlich nicht gerechtfertigt ist, die Begünstigungen des §67 Abs1 und 2 EStG 1972 nur jenen Arbeitnehmern zuzugestehen, die lohnsteuerpflichtig sind (bzw. zur Einkommensteuer veranlagt werden, weil sie bei bestimmten, völkerrechtlich privilegierten Arbeitgebern beschäftigt sind), sie aber allen anderen veranlagungspflichtigen Arbeitnehmern zu verwehren.

Dieses Ergebnis der einkommensteuerrechtlichen Regelung verstößt somit gegen den auch den Gesetzgeber bindenden Gleichheitsgrundsatz und ist daher verfassungswidrig.

e) Diese Verfassungswidrigkeit hat ihren Sitz in den Worten "nach den allgemein anerkannten Regeln des Völkerrechtes oder auf Grund von Staatsverträgen" in §67 Abs11 Z1 EStG 1972.

Durch Abs11 Z1 dieses Paragraphen wurden die Begünstigungen des §67 Abs1 und 2 EStG 1972 auch auf im Inland beschäftigte veranlagungspflichtige Arbeitnehmer erstreckt. Dieser den Anforderungen des Gleichheitsgrundsatzes an sich entsprechende Effekt wird aber dadurch verfassungswidrig eingeschränkt, daß er durch die Worte "nach den allgemein anerkannten Regeln des Völkerrechtes oder auf Grund von Staatsverträgen" auf Arbeitnehmer beschränkt wird, die bei völkerrechtlich privilegierten Arbeitgebern beschäftigt sind.

Der Entfall dieser Worte bewirkt, daß alle im Inland beschäftigten zur Einkommensteuer veranlagten Arbeitnehmer in den Genuß der Begünstigungen des §67 Abs1 und 2 EStG 1972 kommen, also sowohl die bei völkerrechtlich privilegierten Arbeitgebern beschäftigten (für die sich durch den Entfall dieser Worte nichts ändert), als auch die, die bei Arbeitgebern beschäftigt sind, die aus anderen Gründen nicht zur Vornahme des Steuerabzuges vom Arbeitslohn verhalten werden können.

Da somit die festgestellte Gleichheitswidrigkeit nur in den genannten Worten ihren Sitz hat, waren diese Worte aufzuheben; im übrigen war das Gesetzesprüfungsverfahren einzustellen.

4. Es war somit gemäß §64 Abs1 VerfGG wie im Spruch zu entscheiden.

Für die Bestimmung einer Frist für das Außerkrafttreten der aufgehobenen Gesetzesbestimmung konnte der VfGH keinen ausreichenden Grund finden.

Der Ausspruch, daß frühere gesetzliche Bestimmungen nicht wieder in Kraft treten, gründet sich auf Art140 Abs6 B-VG in der Fassung BGBl. 302/1975.

Die Verpflichtung des Bundeskanzlers zur unverzüglichen Kundmachung der Aufhebung gründet sich auf Art140 Abs5 erster Satz B-VG und §64 Abs2 VerfGG.

Schlagworte

VfGH / Präjudizialität, Einkommensteuer, Lohnsteuer, Einkunftsarten Arbeit nichtselbständige (Einkommensteuer),

VfGH / Verwerfungsumfang

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VFGH:1980:G41.1980

Dokumentnummer

JFT_10198782_80G00041_00

Quelle: Verfassungsgerichtshof VfGH, <http://www.vfgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at