

Gleichheitssatz und Sechstelbegünstigung des § 67 EStG

Verfassungsrechtliche Gedanken zu einer Diskriminierung von Selbständigen

Dr. Wolfgang Lenneis, Rechtsanwalt in Wien

Zum Inhalt: Der VfGH hat mehrfach ausgesprochen, daß er in der Tatsache, daß die Sechstelbegünstigung des § 67 EStG nur unselbständig Erwerbstätigen, nicht jedoch auch selbständig Erwerbstätigen zusteht, keine Verletzung des Gleichheitssatzes sieht. Er bezieht sich hierbei immer auf eine Grundsatzentscheidung aus 1972. In einer Entscheidung der Europäischen Menschenrechtskommission aus 1974 wird der gleiche Standpunkt vertreten.

Inzwischen hat sich die Judikatur des VfGH und der Europäischen Organe zum Gleichheitssatz grundlegend geändert. Dies rechtfertigt eine neuerliche kritische Auseinandersetzung mit der Frage, ob § 67 EStG nicht doch gleichheitswidrig ist.

Einleitung

§ 67 Abs 1 EStG, erster Satz, lautet:

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 S 8500,- übersteigen, 6%. Dieser Steuersatz ermäßigt sich bei Arbeitnehmern mit Kindern (§ 106).

bei einem Kind auf	2%
bei zwei Kindern auf	1%
bei mehr als zwei Kindern auf	0%.

Nach § 67 Abs 2 EStG gelten diese festen Steuersätze für die sonstigen Bezüge insofern, als sie ein Sechstel der laufenden Bezüge des Kalenderjahres nicht übersteigen (sogenannte Sechstelbegünstigung).

Die genannte Regelung gilt bekanntlich nur zugunsten unselbständig Erwerbstätiger, nicht jedoch zugunsten selbständig Erwerbstätiger.

Dies bedeutet, daß ein Teil der erwerbstätigen Bevölkerung, nämlich die Unselbständigen, die heute aufgrund von Kollektivverträgen ausnahmslos einen 13. und 14. Monatsgehalt beziehen, bloß etwa $\frac{6}{7}$ ihres Jahreseinkommens versteuern müssen, der andere Teil, die Selbständigen, jedoch das volle Jahreseinkommen.

Dies ergibt große Unterschiede zu Lasten der selbständig Erwerbstätigen.

Dies verdeutlicht die nachstehende Aufstellung; in der ersten Spalte sind hypothetische Jahresbruttoeinkommen angeführt, in der zweiten bzw dritten Spalte die von selbständig bzw unselbständig Erwerbstätigen zu zahlende Steuer, in der vierten Spalte die Differenzbeträge und in der fünften Spalte die gerundeten Prozentsätze, um die selbständig Erwerbstätige im Vergleich zu unselbständig Erwerbstätigen mehr Steuer zu zahlen haben.

S 200.000,-	S 43.000,-	S 33.857,-	S 9.143,-	27%
S 500.000,-	S 159.000,-	S 129.000,-	S 30.000,-	23%
S 1.000.000,-	S 393.000,-	S 321.572,-	S 71.428,-	22%
S 2.000.000,-	S 893.000,-	S 750.143,-	S 142.857,-	19%
S 3.000.000,-	S 1.393.000,-	S 1.178.715,-	S 214.285,-	18%

Unterstellt man den Abzug von Sozialversicherung und Werbungskosten, weiters, daß keine Sonderausgaben und auch keine sonstigen Absetzbeträge berücksichtigt werden, sind die Unterschiede der zu zahlenden Steuerbeträge noch etwas höher, nämlich S 15.228,-, S 36.244,-, S 77.844,-, S 149.250,- und S 220.700,-.

Dieser Artikel stellt sich die Aufgabe, diese objektiv gegebene Ungleichheit der Besteuerung aus verfassungsrechtlicher Sicht zu überprüfen.

Die Grundsatzentscheidung des VfGH

E 11. 10. 1972, B 54/74 = VfSlg 6874

Bekanntlich gilt der Gleichheitssatz (Art 7 B-VG, Art 2 StGG) auch für die Gesetzgebung. Differenzierungen sind dann zulässig (und in der Regel auch geboten), wenn sie aus Verschiedenheiten im Tatsächlichen gerechtfertigt werden können (VfSlg 4091 uva).

Soweit ersichtlich, hat sich der VfGH erstmals mit E 28.9. 1971, B 84/71, mit der gegenständlichen Problematik beschäftigt. Damals galt noch die Judikatur, daß bei einem deutlich erkennbaren Bestreben des Gesetzgebers, eine Differenzierung vorzunehmen, von einer Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes nicht gesprochen werden könne. Diese Judikatur wird inzwischen nicht mehr aufrechterhalten.

Die genannte Entscheidung hat sich dementsprechend mit folgendem Hinweis begnügt:

„Auch rechtspolitische (wirtschaftspolitische, finanzpolitische, sozialpolitische u. dgl.) Erwägungen sind geeignet, abgabenrechtliche Differenzierungen der verschiedenen Arten der Einkünfte sachlich zu rechtfertigen (vgl. z. B. Erk. Slg. Nr. 5862/1968, 6030/1969). Handelt der Gesetzgeber im Rahmen solcher rechtspolitischer Erwägungen - ohne dabei zu exzedieren (was z. B. der Fall wäre, wenn durch die differenzierende Vorschrift ein anderes Grundrecht, etwa die Freiheit der Erwerbsausübung, im Wesen geschmälert würde) - so kann ihm im Hinblick auf den Gleichheitssatz nicht entgegengetreten werden ..."

Ebenfalls Anfang der siebziger Jahre hat ein Rechtsanwalt in eigener Sache neuerlich die gleiche Problematik an den VfGH herangetragen. Er erblickte in dem Umstand, daß er als selbständig Erwerbstätiger sein Jahreseinkommen voll und nicht bloß mit $\frac{6}{7}$ zu versteuern hatte, eine Verletzung des Gleichheitssatzes, wobei er sich auch auf Art 1 4 MRK berief.

Der VfGH wies mit E 11. 10. 1972, 854/72, die Beschwerde ab.

Die Begründung dieser Entscheidung ist von Bedeutung, da sich der VfGH in zahlreichen Folgefällen immer wieder auf sie berufen hat.

Insbesondere hält der VfGH viel Grundsätzliches zum Gleichheitssatz fest, etwa:

„Bei Beantwortung dieses Vorbringens ist davon auszugehen, daß der Gesetzgeber durch das Gleichheitsgebot grundsätzlich gehalten ist, bei der Einkommensbesteuerung die Bezieher von Einkommen gleich zu behandeln. Dies schließt nicht aus, daß die Verschiedenheit der einzelnen Einkunftsarten auch Unterschiede steuerlicher Art bedingt."

Oder:

„Eine differenzierende Regelung muß vielmehr auf konkrete tatsächliche Unterschiede zurückgeführt werden können und unterliegt im Einzelfall insofern der Kontrolle durch den Verfassungsgerichtshof, als eine Verfassungswidrigkeit unter dem Gesichtspunkt des Gleichheitssatzes dann vorläge, wenn die im Gesetz enthaltene Differenzierung nicht aus entsprechenden Unterschieden im Tatsachenbereich sachlich gerechtfertigt wäre."

Und nun konkret zu § 67 Abs 1 EStG:

„Ein derartiger Unterschied ist nur im Rahmen der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gegeben und findet keine Entsprechung im Rahmen der Einkünfte aus selbständiger Arbeit."

Dann heißt es kurz, daß der Gesetzgeber den Besonderheiten anderer Einkunftsarten mit der Bestimmung des § 34 EStG 1967 (ermäßigte Steuersätze, nunmehr §37 EStG 1982) Rechnung getragen habe, die überwiegend selbständig Erwerbstätigen zugute komme.

Eine Begründung dafür, warum §34 EStG 1967 eine Begünstigung sein soll, die die Nichtanwendung des § 67 Abs 1 EStG für Selbständige aus dem Blickwinkel des Gleichheitssatzes rechtfertigt, wird nicht geboten.

Völlig abrupt schließt dann folgende Konklusion an:

„Es ist unvermeidlich, daß die verschiedene Einhebungsform der Einkommensteuer bei zu veranlagenden Steuerpflichtigen ... und bei Lohnsteuerpflichtigen ... auf das Jahr bezogen zu im Einzelnen abweichenden steuerlichen Ergebnissen führt. Darin allein ist jedoch nicht eine unsachliche Differenzierung zu erblicken, wenn die Regelung im übrigen keine Unsachlichkeit aufweist“.

Der Verfassungsgerichtshof hegte somit keine Bedenken dahingehend, daß § 67 Abs 1 bis 3 EStG 1967 gegen den Gleichheitsgrundsatz verstoße. Daher die Abweisung der Beschwerde.

Was bei dieser Entscheidung schmerzt, ist die Tatsache, daß jeglicher ernsthafte Versuch einer Begründung, warum § 67 EStG gerechtfertigt differenzieren soll, fehlt. Man hätte zumindest einen Hinweis etwa dergestalt erwartet, daß Unselbständige gewisser Investitionsbegünstigungen nicht teilhaft sind, daß Selbständige statistisch gesehen mehr verdienen als Unselbständige udgl. Nichts von alledem. Statt einer Begründung ein reiner Hinweis auf die vom Gesetzgeber vorgenommene Differenzierung und die angebliche Unvermeidlichkeit der abweichenden steuerlichen Ergebnisse.

Ebenso knapp sind die Ausführungen zu Art 14 MRK: der VfGH verweist auf die durch § 67 EStG vorgenommene gesetzliche Differenzierung gegenüber Einkünften selbständig Erwerbstätiger und führt aus, daß diese darin liege, *„daß verschiedenartige Einkünfte in sie kennzeichnenden Besonderheiten steuerlich verschieden behandelt werden. Darin liegt keine Benachteiligung (discrimination, distinction) aufgrund der in Art 14 der Menschenrechtskonvention angeführten Merkmale.“*

Also auch hier kein wie immer gearteter Hinweis darauf, welche Verschiedenheiten im Tatsächlichen (also im Bereiche von selbständig und unselbständig Erwerbstätigen) die vom Gesetzgeber getroffene Differenzierung rechtfertigen. Darauf hätte aber der VfGH aufgrund seiner eigenen, damals schon ständigen Judikatur (zB VfSlg 4091) eingehen müssen.

Die Entwicklung nach VfSlg 6874

Immer wieder haben Selbständige die gegenständliche Problematik an den VfGH herangetragen, vielleicht in Unkenntnis der Grundsatzentscheidung VfSlg 6874.

Der VfGH begnügt sich auch jetzt noch immer damit, die Behandlung derartiger Beschwerden gern Art 144 Abs 2 B-VG mangels hinreichender Aussicht auf Erfolg abzulehnen. In der Begründung wird auf VfSlg 6874/1972 verwiesen, weiters auf diverse Beschlüsse, die ebenfalls die Behandlung der Beschwerde ablehnten. Zuletzt (soweit ersichtlich) ging der VfGH mit Beschluß vom 7. 3. 1990, B 166/90, so vor.

Bloß der Beschluß vom 30. 9. 1982, B 646/78, bemüht sich, eine „Kurz begründung“ nachzuliefern, nachdem er sich wieder auf das Erkenntnis vom 11. 10. 1972, B 54/72,

bezogen hat. Diese Begründung hält fest, daß die Begünstigung des § 67 EStG 1967 **„offenbar auf der Überlegung beruht, daß nicht laufend ausbezahlte Bezüge aus unselbständiger Arbeit im Rahmen der Gebarung des Steuerpflichtigen eine besondere Aufgabe erfüllen. Sie dienen - wie das gerade bei Bezügen vom Typus des Urlaubszuschusses oder der Weihnachtsremuneration schon in ihrer Zwecksetzung und Benennung zum Ausdruck kommt - typischerweise der Befriedigung unregelmäßig oder doch nur in großen Abständen auftretender erhöhter Bedürfnisse, für die der unselbständig Erwerbstätige aus laufendem Einkommen meist nur unzureichend Vorsorge treffen kann“.**

Das Wort „offenbar“ habe ich hervorgehoben, um darauf hinzuweisen, daß der VfGH den Sinn der Begründung der eigenen Vorentscheidung nur vermuten kann.

Erste Kritik der Judikatur

Die grundsätzliche Kritik richtet sich dagegen, daß der VfGH jeden ernsthaften Versuch unterläßt, die gegebene Differenzierung - die sich, je nachdem, von welcher Seite man das Problem sieht, als Privilegierung oder Diskriminierung darstellt - sachlich zu begründen. Er mißachtet hiemit seine eigene Judikatur, wonach gesetzliche Differenzierungen ihre Rechtfertigung im Tatsachenbereich finden müssen, um nicht verfassungswidrig zu sein.

Geboten wäre es daher, explizit auszuführen, warum die doch erhebliche steuerliche Besserstellung unselbständig Erwerbstätiger im Tatsachenbereich ihre Rechtfertigung findet. Man müßte hier Gründe suchen, wobei ich a priori nicht ausschließen möchte, daß Argumente gefunden werden könnten. Jedoch einfach zu sagen: weil die Differenzierung da ist, ist sie gerechtfertigt, oder: die Differenzierung ist *„unvermeidlich“*, ist eben keine Begründung, sondern ein zirkelschlüssiges Vorgehen.

Bloß mit B 646/78 wurde der Versuch des Nachholens einer Begründung unternommen. Hiebei hat aber der VfGH die Verwerfung der Beschwerde nicht selbst begründet, sondern bloß vermutet, daß der VfGH in seinem Erkenntnis vom 11. 10. 1972, B 54/72 *„offenbar“* davon ausgegangen ist, daß die einmaligen Bezüge eine besondere Aufgabe zu erfüllen hätten und der unselbständig Erwerbstätige hiefür aus dem laufenden Einkommen nur unzureichend Vorsorge treffen könne.

Dieses Argument ist aber kaum ernst zu nehmen, jedenfalls nicht bei besser verdienenden Angestellten. Warum soll ein gut verdienender angestellter Geschäftsführer, etwa mit einem Jahreseinkommen von S 1 Mio, nur unzureichend für die erhöhten Bedürfnisse des Urlaubes und der Weihnachtszeit Vorsorge treffen können?

Hier müßte man wohl dringend auf die Suche nach x/ernünftigeren Argumenten gehen.

Der kurze und nicht näher kommentierte Hinweis auf § 34 EStG alt (nunmehr § 37 EStG) ist verfehlt. Hiezu sei in aller Kürze folgendes gesagt: Zunächst gelten die ermäßigten Steuersätze nur für einige wenige Spezialfälle im Rah-

men der Einkommensbesteuerung, nicht jedoch allgemein, wie die Steuerbegünstigung des § 67 EStG. Der Hauptanwendungsfall, die Besteuerung des Veräußerungsgewinnes, hat sich faktisch von einer (durchaus gerechtfertigten) Besteuerung der Auflösung stiller Reserven weitgehend zu einer Vermögenssteuer auf den realisierten Unternehmenswert und eines Inflationsgewinnes infolge unreal gewordener Buchwerte entwickelt. Der ermäßigte Steuersatz war und ist nie als Begünstigung gedacht gewesen. Nicht uninteressant ist in diesem Zusammenhang, daß der Steuersatz des § 34 EStG bei der Übernahme in den österreichischen Rechtsbereich im Jahre 1945 zwischen 10 und 25% lag und nicht, wie jetzt, bei 50%.

Ich werde die Kritik der Judikatur weiter unten eingehend präzisieren, vor allem anhand von rechtlichen, aber auch statistischen Kriterien und durch den gern Art 14 MRK gebotenen Vergleich mit ausländischen Rechtsordnungen.

Historisches zur Entstehung des § 67 EStG

Die weitgehende Steuerfreiheit der sonstigen Bezüge geht auf die NS-Gesetzgebung zurück. Das deutsche Einkommensteuergesetz wurde 1939 in Österreich übernommen (EStG 1939, GBlÖ Nr 1446/1939). Die Bestimmung über die Begünstigung der sonstigen Bezüge enthält § 40d EStG, der wie folgt lautet:

„Erhält der Dienstnehmer neben dem laufenden Dienstverhältnis sonstige, insbesondere einmalige Bezüge (zB Tantiemen, Gratifikationen usw), so beträgt die Lohnsteuer von den sonstigen Bezügen ...“.

Das deutsche Einkommensteuerrecht wurde mit Gesetz vom 8.5. 1945, StGB I Nr12, für den österreichischen Rechtsbereich übernommen.

Damals war also von Tantiemen, Gratifikationen usw die Rede, nicht aber vom 13. oder 14. Monatsgehalt (die es ja auch nicht gab).

Die Sechstelbegünstigung wurde erst 1949 mit BGBl 1949/132 eingeführt, offenbar wollte man damals schon eine Obergrenze für die Steuerbegünstigung einbauen.

Dieser historische Hinweis zeigt doch recht deutlich, was ursprünglich unter sonstigen Bezügen verstanden wurde, nämlich wirklich ausnahmsweise Zahlungen, wie Belohnungen, Leistungen für eine besondere Zusatzfähigkeit udgl. Nicht gedacht war aber daran, einen ganz erheblichen Teil des ständigen Einkommens steuerfrei (oder nur ganz niedrig steuerbar) zu stellen.

In Österreich hat dann die positive wirtschaftliche Entwicklung der Nachkriegszeit und das Geschick der Gewerkschaften dazu geführt, daß so gut wie in alle Kollektivverträge die Verpflichtung der Dienstgeber zur Zahlung von Weihnachtsremuneration und Urlaubszuschuß aufgenommen wurde und überdies diese Zahlungen von der Judikatur der Finanzbehörden unter § 67 EStG subsumiert wurden.

Der Gesetzgeber führte jedoch als Beispiel für die einmaligen Bezüge noch lange bloß Tantiemen und Gratifikationen an. Im EStG 1953 nach Stand 1. 2. 1955 heißt es *„Tantiemen und Belohnungen“*, dies gilt auch noch 1971. Erst das EStG 1972 führte als Klammerausdruck den 13. und 14. Monatsbezug ein und hat damit die Judikatur des Verfassungsgerichtshofes festgeschrieben, wonach der 13. und 14. Monatsgehalt nicht als laufender Bezug zu werten sind (zB VfGH 25. 11. 1975, 679/75).

Offenbar war diese Judikatur und die spätere gesetzliche Festschreibung auch notwendig, denn es ist nicht ganz einzusehen, warum laufende Bezüge nur die zu den *„regelmäßigen Lohnzahlungszeiträumen flüssig gemachten Befrage“* sein sollen (so VfGH 26. 4. 1957, 3548/54), nicht aber die doch auch regelmäßig im Juni bzw November ausbezahlten Zusatzgehälter.

Die Entwicklung zum heutigen Standard, daß nämlich in den Kollektivverträgen Weihnachtsremuneration und Urlaubszuschuß in der Höhe von Monatsgehältern vorgesehen sind, hat lange gebraucht. Auch dies ist ein Hinweis darauf, daß der Gesetzgeber ursprünglich mit den sonstigen Bezügen nicht die Zahlung von Monatsgehältern im Auge gehabt hat.

Weihnachtsremunerationen in der Höhe des Novembergehaltes setzten sich ab 1948 durch. So bestimmte der Rahmenkollektivvertrag für Angestellte der Industrie vom 22. 7. 1948 in § 12, daß den Angestellten zwischen 1. und 15. Dezember jeden Jahres eine Weihnachtsremuneration in der Höhe des Novembergehaltes auszuzahlen ist. Für zahlreiche Berufsgruppen war aber die Weihnachtsremuneration viel niedriger, für die nicht der Angestelltenversicherung unterliegenden Arbeitnehmer im Handel betrug sie aufgrund des Kollektivvertrages vom 13. 12. 1948 bloß einen Wochenlohn, erst nach fünfjähriger Betriebszugehörigkeit erhöhte sich der Anspruch auf zwei Wochenlöhne.

Der 14. Monatsgehalt auf kollektivvertraglicher Basis (Urlaubszuschuß) setzte sich erst ab etwa 1956 durch, so zB aufgrund des Kollektivvertrages für die Angestellten im Bereiche des Fachverbandes der Nahrungs- und Genussmittelindustrie.

Aber auch hier war es noch ein längerer Weg bis zu den 100% eines Monatsgehaltes, etwa im Bereiche der Angestellten für Industrie erst 1959.

Eingehendere Kritik der Judikatur des VfGH

Bekanntlich hat sich die Judikatur zum Gleichheitssatz gerade in letzter Zeit auffällig entwickelt. *Novak* spricht in *Lebendiges Verfassungsrecht* (1988), JBl 1992, 478, zu Recht davon, daß wichtige Entwicklungen beim Gleichheitssatz schon fast Gewohnheit sind. Man denke nur an einige wesentliche Neuentwicklungen, zB das nunmehr grundsätzlich verfassungsrechtlich geschützte Rückwirkungsverbot (VfSlg 11.869), der verfassungsrechtlich geprägte Vertrauensschutz wohlervorbener Rechte (*„Politik-/repens/ons'-Erkenntnis* 1987), die Verstärkung der Bedeu-

tung der Rechtskraft von Abgabenbescheiden (VfSlg 11.865) etc.

Ganz allgemein ist zu sagen, daß der VfGH den Gleichheitssatz, vor allem bei der Überprüfung von Bescheiden, zu einer Art „Gerechtigkeitssatz“, auch unter Bedachtnahme auf präpositive Rechtsvorstellungen, entwickelt hat. So bedeuten etwa schwerwiegende Mängel bei der Sachverhaltsfeststellung, die Mißachtung tragender Rechtsgrundsätze, die gehäufte Verkennung der Rechtslage, Ausführungen ohne Begründungswert und ein leichtfertiges Abgehen vom Inhalt der Akten, Willkür und verletzen daher das Gleichheitsprinzip.

Die frühere Judikatur, wonach das Willkürverbot nicht für den Gesetzgeber gelte und der Nachweis des bloßen Bemühens des Gesetzgebers, eine sachliche Differenzierung herbeizuführen, als ausreichend angesehen wurde, ist - so scheint es - endgültig überholt. Der von *Ermacora* in Grundriß der Menschenrechte in Österreich, RdZ 275, noch vor wenigen Jahren erhobene Vorwurf

„Man erkennt deutlich, daß der Gerichtshof ungemein dicht dem Willen des Gesetzgebers folgt und keinen höheren Standpunkt als den der Fallgerechtigkeit bisher entwickelt hat“

ist in dieser Schärfe keineswegs mehr aufrechtzuerhalten.

Ich meine nun, daß die Judikatur des VfGH zur gegenständlichen Problematik weder im Jahr 1972 noch jetzt dem Gleichheitssatz entspricht.

Unbedingt müßte aber bei einer neuerlichen Behandlung des Problemes der aktuellen rechtlichen (auch verfassungsrechtlichen) Situation Rechnung getragen werden, judiziert doch der VfGH schon seit langem (zB VfSlg 5854), daß das Gleichheitsgebot, soweit es sich an die Gesetzgebung wendet, nicht auf den Zeitpunkt der Erlassung der generellen Norm abstellt, sondern Gesetze **stets** dem Gleichheitsgebot entsprechen müssen. Die Maßstäbe für die Sachbezogenheit einer Regelung - so der VfGH - können sich im Laufe der Zeit ändern, eine Regelung kann somit unter Umständen durch Nichtanpassung an geänderte sachliche Erfordernisse verfassungswidrig werden.

Auch die von Kommission und Gerichtshof zur MRK angewandte „dynamische“ Interpretation verlangt eine derartige Anpassung an aktuelle Rechtsvorstellungen. Es wird auch in Österreich immer wieder vorgebracht, daß Differenzierungen nur während einer „gewissen Übergangszeit“ sachlich gerechtfertigt sein können (*Ermacora*, aaO, RdZ 279). In unserem Fall besteht die Differenzierung seit mehr als vier Jahrzehnten und wurde und wird immer größer und größer!

Ganz entschieden ist aber festzuhalten, daß nach der ständigen Rechtsprechung des VfGH die Scheinbegründung von VfSlg 6874 heutigen Anforderungen nicht mehr genügt.

Es ist völlig unbestrittene Judikatur, daß der Gleichheitsgrundsatz dem Gesetzgeber die Verpflichtung auferlegt, sich nur von objektiven Unterscheidungsmerkmalen leiten zu lassen (VfSlg 2117 uva). Stellt der VfGH gesetzliche

Differenzierungen fest, hat er zu überprüfen, ob die Verschiedenheiten im Tatsächlichen gerechtfertigt werden können (VfSlg 4091). Er muß überprüfen, ob der Begünstigungen einräumende Gesetzgeber sie von den nicht begünstigten Fällen sachgerecht abgegrenzt hat (VfSlg 3822 uva), kurz: er hat die objektiven Kriterien anzuführen, die eine Differenzierung rechtfertigen. Nur auf diese Weise können Ungleichheiten, die für einen erheblichen Personenkreis eine Diskriminierung bedeuten, vermieden werden. Bloß Einzelfälle einer Begünstigung der am Durchschnitt orientierten Regelung können Differenzierungen nicht unsachlich machen, Umgekehrtes gilt für die Härtefälle (zB VfSlg 8871).

Dieses Gerüst der Judikatur wird auch ganz vehement von der Lehre unterstützt, es sei etwa auf *Ermacora*, aaO, RdZ 248, verwiesen, wonach Gleichheit vor dem Gesetz, Privilegierungsverbot und Diskriminierungsverbot zu Elementen des Gleichheitssatzes auf juristischer Ebene geworden sind. Im Handbuch der Grundfreiheiten und der Menschenrechte, 79, hält *Ermacora* fest:

„Dem Privilegierungsverbot korrespondiert das Diskriminierungsverbot in umgekehrter Weise (ähnlich VfGH Erk 216/7 923;.*

Auf den konkreten Fall bezogen heißt dies wieder: Der VfGH hat es bisher unterlassen, Argumente aus dem Bereiche des Tatsächlichen herauszuarbeiten, welche die zweifelsohne durch § 67 EStG vorgenommene Differenzierung rechtfertigen könnten. Der Hinweis auf eine angebliche Erschwernis der Vorsorge ist - zumindest ab einer gewissen Gehaltshöhe - absolut falsch. Die meisten Investitionsbegünstigungen (auf die der VfGH aber gar nicht eingegangen ist) sind inzwischen weggefallen, sie wurden ab 1989 eingeschränkt auf die Investitionsrücklage von höchstens 10% des Gewinnes, einen Investitionsfreibetrag von höchstens 20% der Anschaffungs- oder Herstellungskosten und die Übertragung von stillen Rücklagen, die bei der Veräußerung von Anlagegütern offengelegt werden. All dies bedeutet aber im Hinblick auf das Investitionsziel sogar eine Verminderung des privaten Personeneinkommens.

Geboten ist also

- eine genaue Überprüfung im Tatsachenbereich dahingehend, ob tatsächliche Verschiedenheiten vorliegen, die die vom Gesetzgeber vorgenommene Differenzierung rechtfertigen;

- dies unter Berücksichtigung der derzeitigen einkommensteuerlichen Gesetzeslage, der aktuellen verfassungsrechtlichen Vorstellungen zum Gleichheitssatz - auch unter Berücksichtigung des Art 14 MRK - und der derzeitigen sozialen und einkommensmäßigen Verhältnisse.

Die gegenständliche Problematik aus dem Blickwinkel des Art 14 MRK

Wie erwähnt, hat der VfGH in der E VfSlg 6874 recht apodiktisch behauptet, daß in der Differenzierung gern

§ 67 EStG 1967 keine Benachteiligung (discrimination, distinction) aufgrund der in Art 14 MRK angeführten Merkmale liege.

Der Beschwerdeführer, der E VSIG 6874 erwirkte, rief in der Folge die Europäische Menschenrechtskommission an, hatte jedoch keinen Erfolg. Sie räumt wohl ein, daß § 67 EStG einen Vorteil für Unselbständige darstelle, rechtfertigte dies aber, vielleicht noch knapper als der VfGH, wie folgt:

„On the other hand See. 34 of the Income Tax Act provides for tax reductions mainly in respect of self-employed persons.

The differentiation following from See. 67 therefore is not unjustified and not based on any discriminatory ground.“

(E 6163/73 vom 19. 12. 1974, DR 1, 60)

Ich meine, daß diese Ansicht nach der heutigen Judikatur zu Art 14 MRK nicht mehr vertretbar ist. Ich muß hier weiter ausholen.

Art 14 MRK lautet:

„Der Genuß der in der vorliegenden Konvention festgelegten Rechte und Freiheiten ist ohne Benachteiligung zu gewährleisten, die insbesondere im Geschlecht, in der Rasse, Hautfarbe, Sprache, Religion, in den politischen oder sonstigen Anschauungen, in nationaler oder sozialer Herkunft, in der Zugehörigkeit zu einer nationalen Minderheit, im Vermögen, in der Geburt oder im sonstigen Status begründet ist.“

Art 14 MRK enthält also kein allgemeines Diskriminierungsverbot bzw Gleichbehandlungsgebot, wie etwa Art 7 B-VG, sondern bloß eines bezüglich der durch die Konvention garantierten Rechte.

Die Anwendung des Art 14 MRK setzt also immer voraus, daß ihm ein Sachverhalt zugrunde liegt, der unter ein von der Konvention garantiertes Recht subsumierbar ist.

Es ist aber festzuhalten, daß sich die Auslegungspraxis der europäischen Organe seit der Entscheidung des Gerichtshofes im *Belgischen Sprachenfall* (EuGRZ 1975, 301), der die Sprachenregelung an belgischen Schulen betraf, grundlegend im Sinne einer weitherzigen Anwendung der Bestimmung geändert hat.

Vorher konnte eine Überprüfung nach Art 14 MRK nur dann erfolgen, wenn - gleichsam als Vorfrage - nachgewiesen wurde, daß eine andere Konventionsbestimmung verletzt wurde. Wenn eine Diskriminierung festgestellt wurde, dann eben nur in Verbindung mit der Verletzung einer anderen materiellen Konventionsnorm. Seit der Entscheidung im *Belgischen Sprachenfall* gehen die europäischen Organe davon aus, daß eine beanstandete Maßnahme für sich betrachtet den Erfordernissen einer bestimmten Konventionsnorm entsprechen, trotzdem aber in Verbindung mit Art 14 MRK gegen jene Norm verstoßen könne, weil sie im ganzen gesehen diskriminierend sei. Hiebei wird der Wirkungsbereich der Konventionsnormen sehr weitherzig ausgelegt: so können Probleme im Zusammenhang mit der Erbfolge Art 8 MRK (Achtung des Privat- und Familienlebens) tangieren, testamentarische Verfügungsbeschränkun-

gen Art 1 ZP zur MRK (Fall *Marckx* [GH 31, 28, Z 64 ff = EuGRZ 1979, 454]). Diskriminierungen im Bereiche des Steuerrechtes haben ebenfalls ihren Bezug auf Art 1 ZP zur MRK.

Man kann also sagen: Wenn ein Sachverhalt einen auch nur annähernden Bezug zu einem Rechtsbereich hat, der unter dem Schutz der MRK steht, ist eine staatliche Maßnahme in Verbindung mit Art 14 MRK dahingehend zu prüfen, ob sie diskriminatorisch ist oder nicht.

Frowein-Peukert halten zu Art 14 MRK unter Bezugnahme auf den Fall *Marckx* (RdZ 13) fest:

„Das Diskriminierungsverbot kann deshalb auch für Rechte gelten, die im Grundrechtskatalog der Konvention nicht ausdrücklich erwähnt sind, die sich aber als notwendiger, selbstverständlicher Bestandteil der dort definierten Garantien erweisen.“

Diese Tendenz hat der Gerichtshof im Fall *Abdulaziz* ua (GH 94, Z 82 = EuGRZ 1985, 572) weiterentwickelt: er stellt klar, daß dann, wenn Vertragsstaaten von sich aus hinsichtlich ihres Grundrechtsschutzes über die Konvention hinausgehen, diese grundrechtlichen Errungenschaften ebenfalls ohne Unterschied zu gewährleisten sind. Weiters hält diese Entscheidung - dies ist im konkreten Fall von besonderer Relevanz - fest, daß in der Begünstigung einer Personengruppe die Diskriminierung einer anderen liegt, und zwar auch dann, wenn die Begünstigung von der Konvention nicht gefordert wird.

Letztlich hat der Gerichtshof vor allem im Falle *Marckx* (hier ging es um die Beschränkung des testamentarischen Verfügungsrechtes einer unverheirateten Mutter zugunsten ihres Kindes nach belgischem Recht) berücksichtigt, daß sich das innerstaatliche Recht der meisten Staaten des Europarates in einer anderen Richtung als in Belgien fortentwickelt hat. Das bedeutet (so *Frowein-Peukert*, aaO, RdZ 13),

„daß Inhalt und Tragweite der einzelnen Konventionsrechte für die Zwecke des Art 14 gegebenenfalls im Wege rechtsfortbildender Auslegung im Lichte der aktuellen Gegebenheiten festzustellen sind“.

Dies entspricht der von den europäischen Organen immer wieder postulierten dynamischen Auslegung.

Wieder zurück zu unserem Fall: Nach dieser erstaunlichen Entwicklung der Judikatur der europäischen Organe kann es wohl keinem Zweifel unterliegen, daß die durch § 67 EStG bewirkte Differenzierung neuerlich aus dem Blickwinkel des Art 14 MRK zu überprüfen ist, ein Postulat, das sich auch an den VfGH richtet, da die genannte Konventionsbestimmung bekanntlich auch österreichisches Recht ist.

Der Versuch, nochmals nach Straßburg zu gehen, sollte unternommen werden.

Statistische Daten

Im Erkenntnis 30.9. 1982, B 646/78, stellt der VfGH, wie erwähnt, eine Vermutung an, warum VfSIG 6874

„offenbar“ von einer sachlich gerechtfertigten Differenzierung bei der Verschiedenartigkeit der Besteuerung Selbständiger und Unselbständiger ausgeht.

„Offenbar“ dienen Urlaubszuschuß und Weihnachtsremuneration „typischerweise der Befriedigung unregelmäßig oder doch nur in großen Abständen auftretender erhöhter Bedürfnisse, für die der unselbständig Erwerbstätige aus laufendem Einkommen meist nur unzureichend Vorsorge treffen kann“.

Daß eine derartige Annahme bei höheren, guten oder sogar sehr hohen Einkommen geradezu absurd ist, wurde bereits erwähnt. Warum soll ein leitender Angestellter mit einem schönen Jahreseinkommen im Vergleich zu einem Greißler, der nur die Hälfte verdient, unzureichend Vorsorge treffen können?“

Diese Überlegung mag durchaus am unteren Ende der Lohnskala bei fluktuierenden Dienstverhältnissen eine gewisse Berechtigung haben, als Durchschnittsregel - und der Gesetzgeber hat aus verfassungsrechtlicher Sicht immer auch und vor allem den Durchschnittsbürger im Auge zu behalten - ist diese Annahme aber unhaltbar. Das heißt: die Ungleichbehandlung müßte zumindest ab einer gewissen Einkommenshöhe gleichheitswidrig sein.

Auch die Statistik spricht hier eine klare Sprache: Die Einkommen der Selbständigen und Unselbständigen sind entgegen landläufigen Vermutungen nicht so sonderlich verschieden. Viel gravierendere Einkommensunterschiede bestehen im Verhältnis Männer/Frauen und Arbeiter/Angestellte.

So beträgt laut der letzten Einkommenstatistik (aus dem Jahre 1988) das durchschnittliche Jahreseinkommen aus selbständiger Arbeit S 320.280,-; dividiert man diesen Betrag durch 12, ergibt sich ein Monatsbezug von etwa S 22.900,-. Das durchschnittliche Jahreseinkommen aus Gewerbebetrieb beträgt S 229.540,- und aus nichtselbständiger Arbeit annähernd ebensoviel, nämlich S 226.530,-.

Laut dem Bericht über die soziale Lage (Sozialbericht) des Bundesministeriums für Arbeit und Soziales für das Jahr 1991 beträgt das mittlere Bruttomonatseinkommen bei Männern bzw Frauen:

Arbeiter	S 16.260,-	S 10.248,-
Angestellte	S 23.427,-	S 14.127,-

Diese Zahlen sind sicher zu niedrig angesetzt, da sie aus der Einkommenstatistik der Sozialversicherungsträger ermittelt wurden und hiebei Einkommen, die höher als die Höchstbeitragsgrundlage (S 28.800,-) sind, bloß mit dieser angesetzt wurden. Eingerechnet wurden auch Teilzeitbeschäftigten.

Postbedienstete verdienen 1 990 monatlich durchschnittlich S 20.114,-(Männer) bzw S 1 3.589,-(Frauen), bei den öffentlich Bediensteten des Bundes lag der Durchschnittsbezug bei ca S 21.800,-.

Alles dies erweist schlagend, daß die Sechstelbegünstigung entgegen VfGH B 646/78 keine vom Gesetzgeber gewollte Steuerbegünstigung für schlechter verdienende

Bevölkerungskreise ist. Angestellte und Gewerbetreibende verdienen in etwa das gleiche, es gibt sehr viele gut verdienende Unselbständige und sicher auch sehr viele schlecht verdienende Selbständige. Auch macht es einen Unterschied, in welchem Ausmaß ein Einkommen abgesichert ist. Die wahren Differenzierungen liegen nicht bei den Einkommensarten, sondern innerhalb derselben bzw im Verhältnis Mann/Frau, Arbeiter/Angestellte, pragmatisierter Beschäftigter und nichtpragmatisierter Beschäftigter.

Daß der begünstigte Steuersatz der §§ 37, 38 EStG keinesfalls mit dem Privileg des § 67 EStG in Relation zu setzen ist, zeigen folgende statistische Daten aus der (letzten vorliegenden) Einkommensteuerstatistik 1988 des Österreichischen Statistischen Zentralamtes. Aus dieser ergibt sich, daß die mit dem halben Steuersatz zu versteuernden Einkünfte der §§ 37f EStG etwa S 7,5 Mrd betragen, das Steueraufkommen belief sich auf etwa S 2 Mrd. Hingegen beträgt die derzeitige Lohn- und Gehaltssumme in Österreich etwa S 888 Mrd, das Steueraufkommen aus dem 1 3. und 1 4. Monatsgehalt etwas unter S 4 Mrd.

Es besteht also keine vernünftige, einen Vergleich rechtfertigende Relation. Bei den Einkünften nach §37f EStG geht es um ca S 7,5 Mrd, bei den Remunerationen um rund S 126 Mrd. Ein wesentliches, aus dem Gleichheitssatz abgeleitetes Gebot ist aber das der Beachtung der Verhältnismäßigkeit (VfSlg 10.597/1985, 9901/1983)!

Natürlich weiß der Autor dieser Zeilen, was oft gesagt wird, in der schriftlichen Argumentation aber kaum Niederschlag findet: „Ihr Selbständigen habt es ja leicht, dem Unselbständigen wird die Steuer abgezogen, er kann nicht steuerschwindeln.“ Hier ist, wie immer, jede Verallgemeinerung falsch. Der Geschäftsmann, der mit Belegen einkaufen und mit Belegen verkaufen muß, hat keine reelle Möglichkeit des Steuerschwindelns, umgekehrt sind die volkswirtschaftlichen Werte, die durch Schwarzarbeit etc geschaffen werden, auch ganz beachtlich; von Arbeitsleistungen ohne Rechnungen profitieren gleicherweise Selbständige und Unselbständige. Das Argument, Vorteile aus illegalem Verhalten ziehen zu können, sollte wohl ein für alle Male als unsachlich abgetan werden. Trotzdem glaube ich, daß dieses kaum ausrottbare Vorurteil der wahre Grund für die hartnäckige Aufrechterhaltung der durch § 67 EStG bewirkten Diskriminierung der Selbständigen ist.

Der Blick über die Grenze

Im erwähnten Fall *Marckx* hat der Europäische Gerichtshof bekanntlich die Konventionswidrigkeit einer gesetzlichen Bestimmung auch damit begründet, daß die gesetzliche Entwicklung in anderen Ländern völlig andere Wege gegangen ist.

Der Blick über die Grenze ist also geboten.

Im gegenständlichen Fall ist festzuhalten, daß die faktische Steuerfreistellung des 13. und 14. Monatsgehaltes ein österreichisches Unikum ist. Weder Italien noch die

Schweiz, noch Liechtenstein, noch die BRD kennen eine derartige Bestimmung.

In der BRD gibt es in der Regel nur einen 13. kollektivvertraglichen Jahresgehalt, dieser ist aber voll zu versteuern, wie sich aus folgendem Beispiel ergibt:

Laufender Arbeitslohn I-XII/1992 (12 x DM 4000,- pro Monat)	DM 48.000,-
13. Monateinkommen	DM 4.000,-
Jahresarbeitslohn	UM 52.000,-

Nach Steuerklasse IV ohne Kinderfreibeträge ergibt sich für DM 52.000,- eine Lohnsteuer von	DM 9.956,-
und für DM 48.000,- eine Lohnsteuer von	- <u>DM 8.757,-</u>
auf dem 13. Monateinkommen liegt eine Lohnsteuer in der Höhe von	DM 1.199,-

Der Weihnachtsfreibetrag wurde durch das Steuerreformgesetz 1990 abgeschafft. Ähnlich die Situation in den anderen zitierten Ländern.

Zusammenfassung

Nach meiner Ansicht verletzt § 67 EStG kraß den Gleichheitssatz. In der Praxis wird hiemit ein Zweiklassensteuersystem aufrechterhalten, das die unselbständig Erwerbstätigen begünstigt, die selbständig Erwerbstätigen jedoch diskriminiert.

Mit dieser meiner Ansicht befinde ich mich in prominenter Gesellschaft. So hat *Doralt* in RdW 1987/1 Ob, 359, zu § 67 EStG folgendes festgehalten:

„Parteilpolitische Interessen und parteipolitische Zusagen sind keine Rechtfertigung dafür, eine als unsachlich erkannte Begünstigung weiterzuführen und die notwendige Reform hinauszuschieben. Für die - auch nur befristete -

Beibehaltung gibt es keine schutzwürdigen Interessen ... Es geht nicht an, Millionenbezüge zu einem Sechstel mehr - oder minder steuerfrei zu stellen, wenn man für andere Steuerpflichtige etwa die Überstundenbegünstigung streicht.“

Die Sanierung dieser Ungleichheit wäre geboten, entweder durch Ausdehnung der Sechstelbegünstigung auch auf die selbständigen Einkommen oder schlechthin durch die Abschaffung der faktischen Steuerfreiheit von Weihnachtsremuneration und Urlaubszuschuß. Als differenzierende Lösung bietet sich auch die Aufrechterhaltung der Steuerbegünstigung wenig Verdienender an, wenn man tatsächlich die Psychologie der Entscheidung des VfGH aus 1982 für richtig hält, daß die Bezieher geringerer unselbständiger Einkommen im Vergleich zu Beziehern (gleich niedriger) selbständiger Einkommen in geringerem Maße in der Lage sind, für gewisse Zwecke Vorsorge zu schaffen.

Wir sollten Lins aber doch nichts vormachen: Diese Argumentation ist unrichtig und in einem gewissen Sinne für die Bezieher unselbständiger Einkommen sogar beleidigend. Aus den obigen Ausführungen ergibt sich doch, was wir alle wissen: Es wurde aus politischen Gründen ein Privileg geschaffen, das sich der Gesetzgeber nicht abzuschaffen traut. In unseren wesentlichen Nachbarländern wurde ein derartiges Privileg nicht eingeführt, es ist aber wohl noch niemand auf die Idee gekommen, daß etwa ein Unselbständiger der BRD „meist nur unzureichend“ für Urlaub und Weihnachten Vorsorge treffen könne.

Dieser Selbstbetrug sollte ein Ende haben, jedenfalls müßte sich aber der VfGH einmal ernsthaft der Mühe unterziehen, Argumente zu sammeln, die die aufgezeigte Ungleichbehandlung entweder rechtfertigen oder als verfassungswidrig manifestieren.