



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 7. April 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Judenburg Liezen vom 12. März 2010 betreffend Einkommensteuer für 2009 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

I.

Der in Österreich ansässige Berufungswerber (Bw.) bezog im verfahrensgegenständlichen Zeitraum eine in zwölf Teilbeträgen ausbezahlte Pension aus Großbritannien, hinsichtlich welcher das Besteuerungsrecht - gemäß Art. 18 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und dem Vereinigten Königreich von Großbritannien und Nordirland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerumgehung bei den Steuern vom Einkommen - Österreich zusteht.

In einer Beilage zur Einkommensteuererklärung für 2009 machte er dazu im Wesentlichen folgende Angaben:

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (...)

laufende Bezüge 2009

18.831,20 Euro

Sonderzahlungen 2009

Nominelle 13. Monatszahlung	1.569,26 Euro
Nominelle 14. Monatszahlung	1.569,26 Euro
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit ohne Lohnsteuerabzug	21.969,72 Euro
Jahressechstel 2009	3.138,52 Euro
Freibetrag	-620,00 Euro
begünstigt zu besteuern mit 6%	2.518,52 Euro

II.

Im angefochtenen Bescheid wurden die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von 21.969,72 Euro berücksichtigt, wobei in der Bescheidbegründung auf „die vorjährige Begründung“ verwiesen wurde.

III.

In der Berufung wurde dagegen Folgendes vorgebracht:

(...) Ich erhebe Einspruch gegen den Einkommensteuerbescheid 2009 datiert mit dem 12. März 2010 mit dem Grund, dass die Einkommensteuer nicht gemäß der Beilage "A" kalkuliert wurde, auf die in meiner Einkommensteuererklärung 2009 Bezug genommen wurde. Diese bezieht sich auf meine Behauptung, dass sich mein Jahreseinkommen, das in 12 monatlichen Raten während 2009 bezahlt wurde, nicht auf mehr österreichische Einkommensteuer belaufen soll, als bezahlt hätte werden müssen, wenn mir das gleiche gesamte Einkommen in 14 Raten bezahlt worden wäre.

Es wird Ihnen bewusst sein, dass ich ähnliche Einsprüche in den vergangenen Jahren gemacht habe, die letztendlich abgelehnt wurden.

Während ich überzeugt bin, dass weitere Einsprüche beim Europäischen Gerichtshof erfolgreich wären, kann ich mir die damit verbundenen Kosten dieses Prozesses nicht leisten.

Der Einspruch, den ich gegen die 2009 Bemessung erhebe, basiert auf der Tatsache, dass die 13./14. Monats-Regel (Paragraph 67 EStG 1988) in der Praxis diskriminierend ist. Mein Brief datiert mit 25. Jänner 2009 an X am Finanzsenat Graz (Kopie inkludiert) bezüglich der Einsprüche hinsichtlich meiner 2006 und 2007 Bemessungen legte meine Gründe dar, warum ich die Behauptung aufrecht erhalte, dass die Anwendung der 13./14. Monats-Regel diskriminierend ist.

Es gibt einige neue Punkte, die ich in dem gegenwärtigen Einspruch erhebe. Diese ergeben sich aus Informationen, die in der Berufungsentscheidung hinsichtlich meiner Einsprüche gegen die 2006 und 2007 Bemessungen enthalten sind. Der Ursprung des Gesetzes bezüglich der 13./14. Monats-Regel scheint im Dunkel der Vergangenheit verloren gegangen zu sein; während ich darauf vertraue, dass die Diskriminierung ursprünglich nicht beabsichtigt war, ist die Anwendung des gegenwärtigen Gesetzes diskriminierend, da die Steuerbegünstigung einzig auf die Basis der Methode der Zahlung übertragen wird - der österreichische Verfassungsgerichtshof hat nicht behauptet, dass ein Grund angegeben werden muss für die in Betracht kommenden 13./14. Monatszahlungen des Arbeitgebers, oder dass sie in irgendeiner Weise auf Leistung bezogen sein müssen. Der einzige erforderliche Anspruch ist, dass die 13./14. Monatszahlungen getrennt von anderen ("regulären") monatlichen Zahlungen gezahlt werden. Die Art der Bezahlung wird vom Arbeitgeber bestimmt, nicht vom österreichischen Staat, und daher sind es die Arbeitgeber, nicht der Staat, die bestimmen, ob ein Arbeitnehmer die 13./14. Monatssteuerbegünstigung erhält und ein anderer Arbeitnehmer sie nicht erhält. Ich glaube, dass der österreichische Staat unter Europäischem Recht die Verantwortung für die Zuteilung von Steuerbegünstigungen für Arbeitnehmer nicht an den Arbeitgeber abgeben kann, da ein solches System von Natur aus diskriminierend ist (...)

IV.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung vom 1. Juni 2010 wies das Finanzamt ua. darauf hin, dass es in Österreich im Allgemeinen keine gesetzlichen Bestimmungen gäbe, welche einen Anspruch auf Sonderzahlungen enthielten. Der Anspruch auf Sonderzahlungen, deren Höhe, Fälligkeit usw. ergäben sich in der Regel aus den jeweiligen Branchenkollektivverträgen oder aus Einzelvereinbarungen mit dem Dienstgeber. Ohne die Regelung, dass sonstige Bezüge durch vertragliche Festsetzung und tatsächliche Auszahlung neben, also zusätzlich zu den laufenden Bezügen bezahlt werden müssen, könnten Sachverhalte fingiert werden, um „normale“ Monatsbezüge begünstigt versteuern zu können.

V.

Im Vorlageantrag vom 30. Juni 2010 brachte der Bw. dagegen Folgendes vor:

(...) Ich erhebe Einspruch gegen die Entscheidung des Finanzamtes Judenburg Liezen, datiert mit 1.Juni 2010, die meinen Anspruch zurückweist, dass ich die

gleichen österreichischen Steuerbegünstigungen für meine Pension von einem früheren britischen Arbeitgeber erhalte, wie diese, welche ich erhalten haben würde, wenn das gleiche Bruttojahreseinkommen für 2009 in 14 Raten anstatt von 12 Monatszahlungen, die ich tatsächlich erhalten habe, bezahlt worden wäre.

Die Gründe für meinen Einspruch sind in meinem Brief an Sie, datiert mit 7. April 2010, dargelegt. Der 3. Paragraph dieses Briefes wirft einen neuen Punkt auf, der sich aus der Information ergibt, die in den Berufungsentscheidungen vom 22. Juli 2009 zur Verfügung gestellt wurde hinsichtlich meiner Einsprüche gegen meine 2006 und 2007 Einkommensteuerbescheide. Dieser Punkt wurde in ihrer Antwort nicht ausreichend berücksichtigt: die Tatsache, dass der Arbeitgeber entscheidet, ob ein bestimmter Arbeitnehmer eine Steuerbegünstigung für Teile seines Bruttoeinkommens erhält oder nicht, und nicht der österreichische Staat, ist von Natur aus diskriminierend unter Europäischem Gemeinschaftsrecht; der Staat kann seine Verantwortung für die Zuteilung von Steuerbegünstigungen für Arbeitnehmer nicht an Dritte delegieren.

Ihr Brief vom 1. Juni 2010 und manche Ihrer vorangegangenen Korrespondenz erwähnt die Notwendigkeit, dass 13./14. Monatszahlungen in einer Form von vertraglicher Vereinbarung zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer gemacht werden. Ein solches Erfordernis könnte für meinen Diskriminierungsanspruch bedeutend sein. Es ist mir im Moment nicht klar, ob der Vertrag in schriftlicher Form sein muss, oder ob er zum Beispiel rein durch die Vorlage von Lohn-/Gehaltsstreifen bewiesen werden muss, wo gezeigt wird, dass 13./14. Monatszahlungen geleistet wurden. Weiters ist mir nicht klar, ob solche Zahlungen entweder garantiert sein müssen laut Vertrag oder nicht garantiert sein dürfen laut Vertrag (oder ob überhaupt kein Garantieerfordernis besteht), um besondere Steuerbegünstigungen zu erhalten.

Falls die Zahlungen laut Vertrag garantiert sein müssen, dann unterscheiden sie sich nicht von anderen jährlichen Zahlungen, die vom Arbeitnehmer erhalten werden, außer dass besondere Steuerbegünstigungen vom Arbeitnehmer erhalten wurden. Dies würde daher gelegentliche Leistungsboni, die zum Beispiel auf der Jahresleistung einer Firma beruhen und als 13./14. Monatszahlungen ausbezahlt werden, von besonderen Steuerbegünstigungen ausschließen. Offensichtlich bestimmt der Arbeitgeber (nicht der Staat) die Höhe der Steuerbegünstigungen des Arbeitnehmers, wenn er vertraglich garantierte 13./14. Monatszahlungen leistet.

Falls die Zahlungen laut Vertrag nicht garantiert sein dürfen und vom Arbeitgeber zum Beispiel nur dann bezahlt werden, wenn er glaubt, dass für den Arbeitnehmer ein Bonus basierend auf der Leistung des Unternehmens gerechtfertigt ist, dann sind diese 13./14. Monatszahlungen offensichtlich von einer anderen Natur als die anderen Zahlungen. Es würde in diesem Fall notwendig sein zu prüfen, ob in der Praxis die 13./14. Monatszahlungen ununterbrochen jedes Jahr vom Arbeitgeber bezahlt werden und damit das Erfordernis von "nicht garantiert" nicht erfüllen. Ohne eine solche Überprüfung könnte der Arbeitgeber (nicht der Staat) wieder angesehen werden, als ob er die Höhe der Steuerbegünstigungen des Arbeitnehmers bestimmt. Ich würde weitere Informationen über solche Überprüfungen fordern.

Die Tatsache, dass mehrere verschiedene Einzelpersonen oder Gruppen, die in Österreich ansässig sind, identische Argumente verwenden könnten, um ihre jeweiligen Diskriminierungsansprüche zu unterstützen, macht ihre Ansprüche per se nicht ungültig. Es ist sogar möglich, dass eine Mehrheit Diskriminierung relativ zu einer Eliteminderheit behauptet. Es ist mir bewusst, dass der österreichische Staat den vollen Umfang von Artikel 39 EGV nicht akzeptiert.

In vorausgegangener Korrespondenz wurde angedeutet, dass ich die 13./14. Monatsbegünstigung erhalten könnte, falls ich meinen früheren Arbeitgeber (und in Kürze auch das britische Department for Pensions, wenn ich eine britische Staatspension erhalte) bitte, dass meine Pension in 14 Raten während des Jahres anstatt in 12 Raten wie für alle anderen Pensionisten ausbezahlt wird. Falls der österreichische Staat eine Anfrage eines Österreicher erhält, der in Laputa lebt, dass seine jährliche Staatspension in 16 Raten ausbezahlt werden soll, damit er eine Einkommensteuerbegünstigung vom Laputischen Staat auf Teile seiner 15./16. Monatszahlung erhält, nehme ich an, dass diese Anfrage mit etwas Spott behandelt werden würde (...)

Über die Berufung wurde erwogen:

Vorweg wird darauf hingewiesen, dass sich der Unabhängige Finanzsenat mit den Argumenten des Bw. in der (Vorjahre betreffenden, abweisenden) Berufungsentscheidung UFS 22.07.2009, RV/0821-G/08, bereits im Wesentlichen auseinandergesetzt hat.

Der dortigen Bescheidebegründung ist ua. Folgendes zu entnehmen:

(...) Gemäß [§ 67 Abs. 1 EStG 1988](#) beträgt die Lohnsteuer, wenn der Arbeitnehmer neben dem laufenden Arbeitslohn von demselben Arbeitgeber

sonstige, insbesondere einmalige Bezüge (zum Beispiel 13. und 14. Monatsbezug, Belohnungen) erhält, 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 Euro und die Freigrenze von 2.000 Euro sind bei Bezügen gemäß Abs. 3 bis 8 und Abs. 10 nicht zu berücksichtigen.

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 gemäß [§ 67 Abs. 2 EStG 1988](#) dem laufenden Bezug des Lohnzahlungszeitraumes zuzurechnen, in dem sie ausgezahlt werden.

Gemäß [§ 67 Abs. 11 EStG 1988](#) sind die Abs. 1, 2, 6 und 8 sowie Abs. 7 hinsichtlich der Vergütungen an Arbeitnehmer für Dienstleistungen auch bei der Veranlagung von Arbeitnehmern anzuwenden.

Gemäß [§ 41 Abs. 4 EStG 1988](#) bleiben bei der Ermittlung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit Bezüge, die nach § 67 Abs. 1 oder § 68 steuerfrei bleiben oder mit dem "festen" Steuersatz des § 67 oder mit den Pauschsätzen des § 69 Abs. 1 zu versteuern waren, außer Ansatz.

Nach ständiger Rechtsprechung liegen sonstige Bezüge im Sinne des [§ 67 Abs. 1 EStG 1988](#) 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 sind demnach solche, die nicht für den üblichen Lohnzahlungszeitraum geleistet werden, sondern die zusätzlich zum laufenden Lohn bezahlt werden, was aus äußeren Merkmalen ersichtlich sein muss (vgl. zB VwGH 13.09.2006, [2002/13/0097](#) mwN)

Sonstige Bezüge müssen also durch vertragliche Festsetzung und tatsächliche Auszahlung deutlich von den laufenden Bezügen zu unterscheiden sein. Werden zB der 13. und der 14. Monatsbezug laufend anteilig mit dem laufenden Arbeitslohn ausbezahlt, sind diese Bezüge als laufender Arbeitslohn (zusammen mit diesem) nach dem Tarif zu versteuern (vgl. zB Doralt/Knörzer, EStG10, § 67 Tz 4ff mwN; Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 67 Tz 10 mwN).

Davon ausgehend wird festgestellt, dass der Bw. die verfahrensgegenständliche Auslandspension unbestrittenermaßen in monatlichen Teilbeträgen (zwölfmal jährlich) bezogen hat.

Sonstige Bezüge iSd [§ 67 EStG 1988](#) wurden daher nicht ausbezahlt.

Somit sind hier aber auch die Anwendungsvoraussetzungen für die Bestimmung des [§ 67 EStG 1988](#) zweifellos nicht erfüllt.

Der Unabhängige Finanzsenat vermag aber auch eine Gemeinschaftsrechtswidrigkeit (einen Verstoß gegen den Grundsatz der Arbeitnehmerfreizügigkeit) hier nicht zu erkennen (vgl. zum Folgenden: UFS 18.2.2008, RV/0191-F/07):

Das Recht auf Arbeitnehmerfreizügigkeit ist in [Artikel 39 EGV](#) geregelt, welcher lautet wie folgt:

- (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 auf Grund der Staatsangehörigkeit, sondern auch alle versteckten Diskriminierungen, die durch die Anwendung anderer Unterscheidungsmerkmale tatsächlich zum gleichen Ergebnis führen könnten (vgl. zB 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 auf Grund 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 Maßnahmen entgegenstehen, 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.

Auch der Umstand, dass der Bw. nicht mehr in einem Arbeitsverhältnis steht, beeinträchtigt nicht die Garantie bestimmter, mit der Arbeitnehmerschaft zusammenhängender Rechte. Das Recht auf Arbeitnehmerfreizügigkeit steht daher auch Pensionisten zu (vgl. EuGH vom 15.6.2000, Rs [C-302/98](#), Rn 29 und 30).

Der EuGH hat wiederholt darauf hingewiesen, dass die direkten Steuern zwar in die Zuständigkeit der einzelnen Mitgliedstaaten fallen, dass diese Zuständigkeit aber unter Wahrung des Gemeinschaftsrechtes auszuüben ist. Die im Gründungsvertrag der Europäischen Gemeinschaften enthaltenen Grundfreiheiten sind daher auch im Einkommensteuerrecht zu beachten (vgl. unter vielen EuGH 14.12.1995, Rs [C-279/93](#), "Schumacker", Rn 21, sowie EuGH 13.11.2003, Rs [C-209/01](#), "Schilling", Rn 22 mwN).

Im Berufungsverfahren wird eine (mittelbare) Diskriminierung als dadurch bewirkt angesehen, dass die Begünstigung des [§ 67 Abs. 1 EStG 1988](#) zwar allen Beziehern inländischer Pensionen zukomme, Personen, die von ihrem Recht auf Freizügigkeit in der Vergangenheit Gebrauch gemacht hätten, mit ihren (Auslands-)Pensionen auf Grund 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 ihrem Recht auf Freizügigkeit Gebrauch gemacht haben, handelt, sofern auf Grund 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 EStG 1988](#) 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.

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 Tarifiermäßigung, 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](#) (zB erhalten die

Angestellten in Werbeagenturen oder Fitnesscentern mangels eines Kollektivvertrages kein Weihnachts- und Urlaubsgeld; siehe auch Hollik, a.a.O.).

Beziehern einer aus der gesetzlichen Pensionsversicherung herrührenden Pension gebührt nach den maßgeblichen gesetzlichen Grundlagen (zB [§ 105 ASVG](#), [§ 69 BSVG](#), [§ 73 GSVG](#)) zu der in den Monaten April beziehungsweise September bezogenen Pension je eine Sonderzahlung in Höhe der für die genannten Monate ausbezahlten Pension. Beamten gebührt neben dem Ruhebezug für jedes Kalendervierteljahr eine Sonderzahlung in Höhe von 50% des für den Monat der Fälligkeit gebührenden Ruhebezuges ([§ 28 Pensionsgesetz 1965](#)).

Indem [§ 67 EStG 1988](#) neutral jede Form sonstiger Bezüge begünstigt besteuert, behandelt das inländische Steuerrecht aber aus Großbritannien bezogene Pensionen nicht anders als aus Österreich bezogene. Dem Bw. als Bezieher einer Pension aus Großbritannien wurde die Steuerbegünstigung einzig deswegen verwehrt, weil neben den laufenden monatlichen Bezügen keine sonstigen Bezüge ausbezahlt wurden, und nicht etwa wegen der Herkunft der Bezüge aus Großbritannien. Insoweit liegt daher ein objektiver Unterschied zu Beziehern sonstiger Bezüge vor. Die Nichtgewährung der in Rede stehenden Begünstigung für die gegenständliche Auslandspension ist daher nicht Folge einer Schlechterbehandlung von Wanderarbeitnehmern schlechthin, sondern einzig Folge der in Großbritannien diesbezüglich gehandhabten 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. Es kann nämlich das gemeinschaftliche Diskriminierungsverbot nicht die Funktion haben, generell in nationalen Vorschriften festgelegte Erfordernisse und Voraussetzungen "einzuebnen"; 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. Ebensowenig ist es unzulässig, mit entsprechenden Bestimmungen in den einzelnen Sozialversicherungsgesetzen dafür Sorge zu tragen, dass die Bezieher österreichischer Pensionen Pensionssonderzahlungen erhalten und damit in den Genuss der begünstigten Besteuerung kommen, solange durch die neutrale Formulierung des [§ 67 EStG 1988](#) auch Bezieher ausländischer Pensionen zu dieser Begünstigung gelangen können. Und diese Möglichkeit besteht durch die Bestimmung des [§ 67 Abs. 11 EStG 1988](#), wonach die Begünstigung des [§ 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988](#) auch im Falle der Veranlagung von Arbeitnehmern anzuwenden ist. Es würde daher auch der Bw. gleichermaßen in den Genuss der begünstigten Besteuerung nach [§ 67 EStG 1988](#) kommen, soweit ihm Sonderzahlungen gewährt worden wären. Dass dies hier offenbar nicht der Fall ist, steht nicht im Verantwortungsbereich des österreichischen Gesetzgebers und kann diesem daher auch nicht vorgeworfen werden.

Unstrittig ist, dass auch eine mittelbare Diskriminierung durch eine nationale Vorschrift gegen das Gemeinschaftsrecht verstößt. Dass die in Rede stehende Vorschrift des [§ 67 EStG 1988](#) eine solche mittelbare Diskriminierung bewirkt, vermag der Unabhängige Finanzsenat aber nicht zu erkennen. Die in Urteilen des EuGH 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 (zB 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 (zB Rs C-332/05 Rn 30), sprechen nur scheinbar für die Position des Bw. 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 1988](#), die zu einer Ungleichbehandlung hinsichtlich der Besteuerung der Pensionseinkommen führt, sondern ausschließlich die in Großbritannien praktizierte Auszahlung der Pensionen. Darüber hinaus waren in diesen Fällen die grundlegenden anspruchsbegründenden 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 Bw., um überhaupt zur begünstigten Besteuerung im Sinne des [§ 67 EStG 1988](#) 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 1988](#) 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 Bw. nichts gewonnen wäre), keineswegs aber zur Annahme sonstiger Bezüge. Denn wo keine sonstigen Bezüge ausbezahlt werden, können auch keine solchen begünstigt besteuert werden.

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.

Außerdem hat der Verwaltungsgerichtshof in der Entscheidung VwGH 20.2.2008, [2005/15/0135](#), ua. wie folgt entschieden:

"(...) [§ 67 EStG 1988](#) legt für "sonstige Bezüge" eine begünstigte Besteuerung fest, indem diese Bezüge aus der allgemeinen Besteuerungsgrundlage ausgeschieden und einer selbständigen Besteuerung unterworfen werden. Die in den Absätzen 3 bis 8 des [§ 67 leg. cit.](#) angeführten Bezüge sind jedenfalls sonstige Bezüge. Bei den anderen Bezügen ist zu prüfen, ob sonstige Bezüge im Sinne des Abs. 1 vorliegen. Sonstige Bezüge liegen demnach nur vor, wenn die

Bezüge neben dem laufenden Arbeitslohn und von demselben Arbeitgeber ausbezahlt werden. Eine weitere Definition enthält die Bestimmung nicht. Bei einem "sonstigen Bezug" handelt es sich um einen Lohnanteil, den der Arbeitgeber neben, also zusätzlich zum laufenden Arbeitslohn, auszahlt. Die sonstigen Bezüge müssen 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. Solche Bezüge dürfen nicht für den üblichen Lohnzahlungszeitraum gezahlt werden, sondern müssen Leistungen aus mehreren Lohnzahlungszeiträumen abgelten (vgl. Hofstätter/Reichel, a.a.O. § 67 Abs. 1 und 2 Tz. 2). [§ 67 Abs. 2 EStG 1988](#) setzt der begünstigten Behandlung sonstiger Bezüge eine Grenze (Sechstelbestimmung). Soweit die sonstigen Bezüge innerhalb eines Kalenderjahres ein Sechstel der bereits zugeflossenen, auf das Kalenderjahr umgerechneten, laufenden Bezüge übersteigen, sind sie nach dieser Bestimmung dem laufenden Bezug des Lohnzahlungszeitraumes zuzurechnen, in dem sie ausbezahlt werden, und nach dem Tarif zu versteuern. Trotzdem bleibt es dabei, dass ein sonstiger Bezug auch dann ein solcher bleibt, wenn er bloß zufolge Überschreitens der Sechstelgrenze des § 67 Abs. 2 leg. cit. für Zwecke der Steuerberechnung dem laufenden Arbeitslohn zugeschlagen wird. Das Regelungsgefüge des [§ 67 EStG 1988](#) zeigt, dass es an die Gegebenheiten des Arbeitsrechtes anknüpft. Dass die arbeitsrechtlichen Voraussetzungen auch in Österreich nicht für alle Arbeitnehmer gegeben sein müssen und auch nicht gegeben sind, hat die belangte Behörde festgestellt (...)

Die Frage nach der rechtspolitischen und sachlichen Rechtfertigung dieser Bestimmung wurde wiederholt an den Verfassungsgerichtshof herangetragen. Dieser hat die Bestimmung nicht als bedenklich erachtet (vgl. auch hiezu die Nachweise in Hofstätter/Reichel, a.a.O., § 67 Abs. 1 und 2 Tz. 1). Auch beim Verwaltungsgerichtshof sind keine Bedenken gegen die Verfassungsmäßigkeit dieser Bestimmung entstanden.

Die Behauptung der Beschwerdeführerin, § 67 EStG sei schon deswegen verfassungswidrig, weil er die Begünstigung von völlig formalen Gesichtspunkten abhängig macht, geht ins Leere. Nicht formale Gesichtspunkte, sondern die Gegebenheiten des österreichischen Arbeitsrechtes werden berücksichtigt. Durch die Veranlagung zur Einkommensteuer der Beschwerdeführerin wird auch das sie betreffende Arbeitsrecht im Rahmen dieser begünstigten Besteuerung berücksichtigt. Erfüllt das sie betreffende Arbeitsrecht nicht diese Voraussetzungen, ist eine von ihr gewünschte rechnerische Aufteilung des Jahresbetrages in

laufende und sonstige Bezüge nicht möglich (vgl. Doralt, EStG10, § 67 Tz. 8, und Hofstätter/Reichel, a.a.O., § 67 Abs. 1 und 2 Tz. 2.4.).

Soweit die Beschwerdeführerin die Gemeinschaftsrechtswidrigkeit dieser Bestimmung daraus ableitet, dass ihrer Meinung nach Inländer ohne Probleme die Voraussetzungen des § 67 Abs. 1 erfüllen können, während sie Inländer, die von ihrem Recht auf Freizügigkeit Gebrauch gemacht haben, nur schwer erfüllen können, geht die Beschwerdeführerin von der nicht zutreffenden Annahme aus, dass jeder Arbeitnehmer in Österreich sonstige Bezüge im Sinn des [§ 67 Abs. 1 EStG 1988](#) erzielt. Dass dies nicht immer der Fall sein muss und auch nicht der Fall ist, hat die belangte Behörde festgestellt (...) Soweit die Beschwerdeführerin eine Aufspaltung ihrer Einkünfte anstrebt, um in den Genuss der begünstigten Besteuerung des [§ 67 EStG 1988](#) zu kommen, übersieht sie, dass diese Möglichkeit auch bei inländischen Bezügen nicht möglich ist. Die Berufung auf "gemeinschaftsrechtliche Grundfreiheiten" geht daher schon vom Ansatz her fehl (...)"

Der Unabhängige Finanzsenat schließt sich dieser Rechtsauffassung an (...)

Der Unabhängige Finanzsenat sieht sich auch im vorliegenden Fall nicht veranlasst, von dieser (herrschenden) Rechtsauffassung abzugehen.

Der Vollständigkeit halber wird aber auch noch darauf hingewiesen, dass diese Rechtsauffassung zwischenzeitlich eine neuerliche höchstgerichtliche Bestätigung erfahren hat:

Dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs VwGH 23.02.2010, [2008/15/0243](#), ist ua. Folgendes zu entnehmen:

(...) Der Beschwerdeführer (...) erachtet sich im Sinne des [Art. 39 EGV](#) dahingehend diskriminiert, dass er im Verhältnis zu anderen unbeschränkt steuerpflichtigen Personen, die von der Freizügigkeit nicht Gebrauch gemacht haben und daher eine inländische Pension beziehen, insofern benachteiligt werde, als er von der steuerlichen Begünstigung des [§ 67 Abs. 1 EStG 1988](#) ausgeschlossen sei. Die Bestimmung des [§ 67 Abs. 1 EStG 1988](#) sei ein nach [Art. 39 EGV](#) verbotenes Hindernis für die Freizügigkeit der Arbeitnehmer.

Damit wird keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufgezeigt (...)
Der Rechtsprechung des EuGH zu [Art. 39 EGV](#) zufolge müssen die Mitgliedstaaten in ihrem vorbehaltenen Bereich ihre Befugnisse unter Wahrung des Gemeinschaftsrechts ausüben und sich deshalb jeder offensichtlichen oder

versteckten Diskriminierung auf Grund der Staatsangehörigkeit enthalten (vgl. das Urteil des EuGH vom 12. Juli 2005, [C-403/03](#), Schempp, Randnr. 19). Die Freizügigkeit innerhalb der Gemeinschaft umfasst die Abschaffung jeder auf der Staatsangehörigkeit beruhenden unterschiedlichen Behandlung der Arbeitnehmer der Mitgliedstaaten, namentlich in Bezug auf die Entlohnung. Dazu hat der EuGH in ständiger Rechtsprechung (vgl. etwa das Urteil vom 14. Februar 1995, C-279/93, Schuhmacker, Randnr. 23) ausgeführt, dass der Grundsatz der Gleichbehandlung auf dem Gebiet der Entlohnung seiner Wirkung beraubt wäre, wenn er durch diskriminierende nationale Vorschriften über die Einkommensteuer beeinträchtigt werden könnte. Aus diesem Grund hatte der Rat in Art. 7 seiner [Verordnung \(EWG\) Nr. 1612/68](#) vom 15. Oktober 1968 über die Freizügigkeit der Arbeitnehmer innerhalb der Gemeinschaft vorgeschrieben, dass ein Arbeitnehmer, der Staatsangehöriger eines Mitgliedstaats ist, im Hoheitsgebiet der anderen Mitgliedstaaten die gleichen steuerlichen Vergünstigungen genießt wie die inländischen Arbeitnehmer.

Der Beschwerdeführer erblickt eine mittelbare Diskriminierung in der Bestimmung des [§ 67 Abs. 1 EStG 1988](#). Soweit er eine fiktive Aufspaltung seiner Jahrespension in 14 Teile begehrt, um in den Genuss der begünstigten Besteuerung des [§ 67 EStG 1988](#) zu kommen, übersieht er, dass diese Möglichkeit auch bei einem inländischen Bezug nicht besteht. [§ 67 EStG 1988](#) legt für "sonstige Bezüge" eine begünstigte Besteuerung fest, indem diese Bezüge aus der allgemeinen Besteuerungsgrundlage ausgeschieden und einer selbständigen Besteuerung unterworfen werden. Die in den Abs. 3 bis 8 des [§ 67](#) leg. cit. angeführten Bezüge sind jedenfalls sonstige Bezüge. Bei den anderen Bezügen ist zu prüfen, ob sonstige Bezüge im Sinne des Abs. 1 vorliegen. Sonstige Bezüge liegen demnach nur vor, wenn die Bezüge neben dem laufenden Arbeitslohn und von demselben Arbeitgeber ausbezahlt werden. Eine weitere Definition enthält die Bestimmung nicht. Bei einem "sonstigen Bezug" handelt es sich um einen Lohnanteil, den der Arbeitgeber neben, also zusätzlich zum laufenden Arbeitslohn, auszahlt. Die sonstigen Bezüge müssen 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. Solche Bezüge dürfen nicht für den üblichen Lohnzahlungszeitraum gezahlt werden, sondern müssen Leistungen aus mehreren Lohnzahlungszeiträumen abgelten (vgl. das hg. Erkenntnis vom 20. Februar 2008, 2005/15/0135, 2007/15/0183, und Hofstätter/Reichel, Die

Einkommensteuer-Kommentar, § 67 Abs. 1 und 2, Tz. 2.2). [§ 67 Abs. 2 EStG 1988](#) setzt der begünstigten Behandlung sonstiger Bezüge eine Grenze (Sechstelbestimmung). Soweit die sonstigen Bezüge innerhalb eines Kalenderjahres ein Sechstel der bereits zugeflossenen, auf das Kalenderjahr umgerechneten, laufenden Bezüge übersteigen, sind sie nach dieser Bestimmung dem laufenden Bezug des Lohnzahlungszeitraumes zuzurechnen, indem sie ausbezahlt werden, und nach dem Tarif zu versteuern. Trotzdem bleibt es dabei, dass ein sonstiger Bezug auch dann ein solcher bleibt, wenn er bloß zufolge Überschreitens der Sechstelgrenze des § 67 Abs. 2 leg. cit. für Zwecke der Steuerberechnung dem laufenden Arbeitslohn zugeschlagen wird. Erfüllt die Entlohnung eines Arbeitnehmers nicht diese Voraussetzungen, ist eine rechnerische Aufteilung des Jahreslohnes in laufende und sonstige Bezüge nicht möglich (vgl. Hofstätter/Reichel, a.a.O., § 67 Abs. 1 und 2, Tz. 2.4., Doralt, EStG10, § 67 Tz. 8). [§ 67 EStG 1988](#) unterscheidet nicht zwischen inländischen und ausländischen Einkünften. Die Bestimmung ist daher auf Einkünfte gemäß [§ 25 Abs. 1 Z 3 lit. a und lit. c EStG 1988](#) gleichermaßen anwendbar, sofern diese die Voraussetzungen des [§ 67 EStG 1988](#) erfüllen. Es ist unbestritten, dass die vom Beschwerdeführer bezogene Pension (...) nicht die Voraussetzungen des [§ 67 EStG 1988](#) erfüllt. Demgegenüber erfüllen die Pensionen aus der österreichischen gesetzlichen Sozialversicherung die Voraussetzungen des [§ 67 Abs. 1 EStG 1988](#). Gemäß [§ 105 Abs. 1 ASVG](#) gebührt zu Pensionen aus der Pensionsversicherung, die in den Monaten April bzw. September bezogen werden, je eine Sonderzahlung (vgl. zur Entstehungsgeschichte der Sonderzahlungen Teschner-Widlar-Pöltner, ASVG, § 105 Anm. 1). Die Sonderzahlungen stellen keinen selbständigen Pensionsanspruch dar, sondern erhöhen die vorhandenen und gewährten Pensionsleistungen in Form dieser Sonderzahlungen. Sie setzen den Bezug der laufenden Leistungen in den genannten Monaten voraus. Die Pensionssonderzahlungen erfüllen den Zweck, den Abfall vom Aktiv- zum Pensionsbezug und die damit verbundene erhebliche Minderung des Lebensstandards zu mildern (vgl. das Urteil des OGH vom 18. Februar 1993, [10 Ob S 16/93](#)).

Der Bezieher einer inländischen Pension aus der gesetzlichen Pensionsversicherung erfüllt daher auf Grund der Rechtsgrundlage der Pensionsleistungen die Voraussetzungen des [§ 67 EStG 1988](#) (...) Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH (vgl. etwa das Urteil vom 14. Februar 1995, C-279/93, Schuhmacker, Randnr. 30) kann eine Diskriminierung nur darin bestehen, dass

unterschiedliche Vorschriften auf vergleichbare Situationen angewandt werden oder dass dieselbe Vorschrift auf unterschiedliche Situationen angewandt wird. Der Beschwerdeführer (...) befindet sich nicht in der gleichen Situation wie der Bezieher einer Pension aus der österreichischen gesetzlichen Sozialversicherung. Die unterschiedliche steuerliche Behandlung (...) [Anm.: der Pension des Beschwerdeführers und der Pensionen aus der österreichischen Sozialversicherung] ist nicht in der Regelung des [§ 67 EStG 1988](#) begründet (...) Die unterschiedliche Gestaltung der Sozialversicherungssysteme aber stellt keine versteckte Diskriminierung dar.

Nach der Rechtsprechung des EuGH (vgl. nochmals das Urteil vom 12. Juli 2005, C-403/03, Schempp, Randnr. 45), garantiert der EG-Vertrag einem Unionsbürger nicht, dass die Verlagerung seiner Tätigkeit in einem anderen Mitgliedstaat als denjenigen, in dem er bis dahin gewohnt hat, hinsichtlich der Besteuerung neutral ist. Auf Grund der Unterschiede im Steuerrecht der Mitgliedstaaten kann eine solche Verlagerung für den Bürger je nach Einzelfall Vor- oder Nachteile bei der mittelbaren Besteuerung haben. Im Urteil vom 9. März 2006, C-493/04, Piatkowski, Randnr. 34, hatte der EuGH dazu festgestellt, dass der Vertrag es einem Erwerbstätigen nicht garantiert, dass die Ausweitung seiner Tätigkeiten auf mehr als einen Mitgliedstaat oder deren Verlagerung in einen anderen Mitgliedstaat hinsichtlich der sozialen Sicherheit neutral ist (...)

Vor diesem rechtlichen Hintergrund und bei der gegebenen Sachlage kommt dem Berufungsbegehren daher keine Berechtigung zu.

Somit war wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 16. Jänner 2012