



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Mag. P. Russold Steuerberatungs GmbH, 8605 Kapfenberg, Grazer Straße 21, vom 30. August 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bruck Leoben Müzzzuschlag vom 7. Februar 2007 in der berichtigten Fassung vom 13. Februar 2007 betreffend Einkommensteuer für 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der in Österreich ansässige Berufungswerber (Bw.) bezog im verfahrensgegenständlichen Zeitraum eine in zwölf Teilbeträgen ausbezahlte Pension aus der Schweiz, hinsichtlich welcher das Besteuerungsrecht gemäß Art. 18 des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Republik Österreich und der Schweizer Eidgenossenschaft Österreich zusteht.

In der **Einkommensteuererklärung für 2005** erklärte der Bw. diese Schweizer Pension unter der Kennzahl 359 [*Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, die nicht lohnsteuerpflichtig sind und in denen keine Einkünfte enthalten sind, für die eine begünstigte Besteuerung von Sonderzahlungen (zB 13. und 14. Bezug) in Betracht kommt*], und zwar in Höhe von 28.162,14 Euro.

Laut **Beilage zur Einkommensteuererklärung für 2005** errechnet sich dieser Betrag wie folgt:

Einkünfte aus Schweizer Pension:

Umrechnungskurs	1.548	SFR	Euro
Bruttobezüge gesamt:		52.314,00	33.794,57
Begünstigte Sonderzahlung		8.719,00	5.632,43
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, nicht lohnsteuerpflichtig			28.162,14

Im **Einkommensteuerbescheid für 2005 vom 7. Februar 2007 bzw. 13. Februar 2007** wurden diese Einkünfte jedoch in Höhe von 33.310,08 Euro (= die o.a. Bruttobezüge gesamt abzüglich einer Weihnachtszulage in Höhe von 750 CHF) der Besteuerung unterzogen.

In der **Berufung vom 30. August 2007** brachte der Bw. dagegen im Wesentlichen vor, dass die §§ 67, 68 und 3 EStG 1988 verschiedene Steuerbefreiungen bzw.

Steuerbegünstigungen für Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit enthalten würden. Die Eidgenössische Schweiz einerseits und die Europäische Gemeinschaft bzw. deren Mitgliedstaaten andererseits hätten am 21.6.1999 ein Abkommen über den freien Personenverkehr abgeschlossen. Der Unabhängige Finanzsenat habe bereits in mehreren Berufungsentscheidungen festgestellt, dass mit diesem Abkommen die Personenfreiheiten, wie sie im Gebiet der Europäischen Gemeinschaft gelten, auch im Verhältnis zur Schweiz anzuwenden sind. In den Schlussanträgen zur Rs. C-339/05 vom 6. 6. 2006 komme der Generalanwalt in Rn. 45 zu folgendem Ergebnis: "Meines Erachtens bestehen daher keine Bedenken, die Rechtsprechung des Gerichtshofes zur unmittelbaren Wirkung der Artikel 39 EG und 7 Absätze 1 und 4 der Verordnung 1612/68 auf Artikel 9 des Anhangs I des Abkommens mit der Schweiz anzuwenden". In der Schweiz würden gemäß Art. 19 des Bundesgesetzes über den Allgemeinen Teil des Sozialversicherungsrechts (ATSG) periodische Leistungen in der Regel monatlich ausbezahlt. Teilrenten, deren Betrag 10 % der minimalen Vollrente nicht übersteigen, würden in Abweichung zu Art. 19 ATSG einmal jährlich nachschüssig im Dezember ausbezahlt, wobei der Berechtigte die Möglichkeit habe, die monatliche Auszahlung zu verlangen (Art. 44 des Bundesgesetzes über die Alters- und Hinterlassenenversicherung AHVG). Eine Aufteilung in 13 oder gar 14 monatliche Renten sei in der Schweiz gesetzlich nicht vorgesehen; die Renten würden monatlich (12 Monate) oder einmal jährlich nachschüssig im Dezember ausbezahlt. Sonderzahlungen seien in der Schweizer AHV nicht vorgesehen. In Österreich würden die Pensionen monatlich im Nachhinein angewiesen. In der Regel würden in den Monaten April und September Sonderzahlungen gebühren, sofern in diesen Monaten ein Pensionsanspruch besteht. Der Pensionsberechtigte erhalte daher von der

Schweizer Pensionsversicherung unabhängig davon, ob er in der Aktivzeit zwölf, vierzehn oder mehr Bezüge jährlich erhalten hat, seine Pension immer nur in maximal zwölf Monatsraten ausbezahlt. Ist ein Arbeitgeber nicht zum Lohnsteuerabzug verpflichtet (zB weil er über keine inländische Betriebstätte verfügt oder auf Grund allgemein anerkannter Regeln des Völkerrechts) und wird der Arbeitnehmer veranlagt, so sind nach § 67 Abs. 11 EStG 1988 die Vorschriften über das Jahressechstel für sonstige Bezüge (Abs. 1 und 2) anzuwenden. Dies setze jedoch voraus, dass der Arbeitnehmer tatsächlich und in nachprüfbarer Weise sonstige Bezüge im Sinne des § 67 Abs. 1 EStG 1988 erhalten hat. Sonstige Bezüge lägen nur vor, wenn die Bezüge neben dem bzw. zusätzlich zum laufenden Arbeitslohn und vom selben Arbeitgeber ausbezahlt werden. Das Wort "neben" sei jedoch nicht zeitlich, sondern kausal zu verstehen. Die Bezüge dürften weiters nicht für den üblichen Lohnzahlungszeitraum (idR einen Monat) gezahlt werden. Es müssten Leistungen aus mehreren Lohnzahlungszeiträumen abgegolten werden. Es müsste eine vertragliche Vereinbarung bestehen, und die tatsächliche Auszahlung müsste sich von den laufenden Bezügen unterscheiden. Eine rein rechnerische Aufteilung des Gesamtbetrages in laufende und sonstige Bezüge sei mangels eindeutig erkennbarer Unterscheidungsmerkmale zwischen laufenden und sonstigen Bezügen keine ausreichende Grundlage für die Annahme sonstiger Bezüge. Die Bestimmung des § 67 EStG 1988 gelte für alle Steuerpflichtigen in Österreich, welche Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit erzielen, unabhängig davon, ob sie in Österreich der unbeschränkten oder der beschränkten Steuerpflicht unterliegen. In der Schweiz werde die Einkommensteuer vom Jahreseinkommen berechnet. Dabei spiele es keine Rolle, ob ein Dienstnehmer im Kalenderjahr zwölf, dreizehn oder vierzehn Bezüge erhält. In der Schweiz habe das Jahr auch lohnsteuerlich nur 12 Monate. In Österreich würden die Kollektivverträge beinahe allen Arbeitnehmern die Auszahlung von 14 Monatsbezügen pro Jahr sichern. Die Auszahlung von Pensionen erfolge kraft Gesetzes in der Regel ebenfalls 14-mal pro Jahr. Der österreichische Verfassungsgerichtshof sei daher in seiner Entscheidung vom 18. 6. 2001, B 1437/00, zu folgendem Ergebnis gekommen: "Die lohnpolitischen Reaktionen auf diese Begünstigung haben dazu geführt, dass nahezu alle Bezieher von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit eine lohnsteuerliche Tarifiermäßigung für etwa ein Siebentel ihrer Bezüge (13. und 14. Monatsbezug) erhalten bzw. sie durch entsprechende Gestaltung der jeweils lohngestaltenden Vorschriften oder Verträge erhalten können. Das bedeutet, dass es sich bei § 67 Abs. 1 EStG 1988 zwar nominell um eine Begünstigung für sonstige Bezüge handelt, die sich aber wegen ihrer Breitenwirkung de facto als eine generelle Ermäßigung des Einkommensteuertarifs für Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit auswirkt." Die unterschiedliche arbeits- und sozialversicherungsrechtliche Situation der verschiedenen Staaten führe dazu, dass die Gruppe inländischer Arbeitnehmer bzw. der Bezieher inländischer

Pensionen wesentlich günstiger besteuert wird als jene von Grenzgängern und Beziehern ausländischer Pensionen. Der zweiten Gruppe von Abgabepflichtigen werde durch die Bestimmung des § 67 Abs. 1 EStG 1988 der Zugang zu der "generellen Tarifiermäßigung für Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit" erschwert oder sie werde von der Begünstigung gänzlich ausgeschlossen. Zu einem absurden Ergebnis führe § 67 Abs. 1 EStG 1988, wenn ein Grenzgänger nach seinem Erwerbsleben in den Ruhestand tritt. Ein Grenzgänger, der während seiner gesamten Erwerbstätigkeit die Begünstigung des § 67 Abs. 1 EStG 1988 konsumieren konnte, weil ihm sein Arbeitgeber seinen Jahresbezug in 14 Raten ausbezahlt hat, erhalte die Begünstigung mit dem Eintritt in den Ruhestand nicht mehr, weil die meisten ausländischen Pensionsversicherungen die Jahrespension nur in zwölf Raten auszahlen und keine "Sonderzahlungen" kennen. Der Bezieher einer Schweizer AHV-Pension sei somit mit einer Steuerbelastung konfrontiert, welche um rd. 1/7 höher ist als jene eines Beziehers einer inländischen Pension. Der EuGH habe in seiner Rechtsprechung wiederholt die Feststellung getroffen, dass die Artikel des Vertrages über den freien Warenverkehr, die Freizügigkeit sowie den freien Dienstleistungs- und Kapitalverkehr grundlegende Bestimmungen für die Gemeinschaft darstellen und dass jede Beeinträchtigung dieser Freiheiten, mag sie noch so unbedeutend sein, verboten sei. Gemäß Art. 39 Abs. 2 EGV seien direkte Diskriminierungen auf Grund der Staatsangehörigkeit im Hinblick auf die Beschäftigung, Entlohnung und sonstige Arbeitsbedingungen verboten. Eine solche direkte Diskriminierung liege dann vor, wenn an die ausländische Staatsangehörigkeit eine ungünstige Rechtsfolge geknüpft wird. Die Freizügigkeitsrechte würden nicht nur direkte, sondern auch mittelbare Diskriminierungen verbieten. Bei einer mittelbaren Diskriminierung werde eine Rechtsfolge anders als bei der unmittelbaren Diskriminierung nicht direkt von der Staatsangehörigkeit, sondern von einem neutralen Kriterium abhängig gemacht. Der EuGH habe in seiner ständigen Rechtsprechung Vorschriften bereits dann als verdeckt diskriminierend angesehen, "... 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". Die Mitgliedstaaten müssten demnach nicht nur den Grundsatz der Gleichbehandlung beachten, indem sie diese Vorschriften ohne Diskriminierung zwischen den eigenen Staatsangehörigen und den Angehörigen anderer Mitgliedstaaten anwenden, sondern sich überdies vergewissern, dass die nationalen Bestimmungen die wirksame Ausübung der durch Art. 39 EGV verbürgten grundlegenden Freiheitsrechte nicht behindern und dass die Arbeitnehmer, die von ihrem Recht auf Freizügigkeit Gebrauch machen, im Vergleich zu ansässigen Arbeitnehmern in ihren

Rechten nicht benachteiligt werden. Im Urteil O'Flynn habe der EuGH seine Rechtsprechung zur versteckten oder indirekten Diskriminierung von Arbeitnehmern zusammengefasst: Rn.17: Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofes verbietet der sowohl in Artikel 49 des Vertrages als auch in Artikel 7 der Verordnung Nr. 1612/68 niedergelegte Gleichbehandlungsgrundsatz nicht nur offene Diskriminierungen auf Grund der Staatsangehörigkeit sondern auch alle versteckten Formen der Diskriminierung, die durch die Anwendung anderer Unterscheidungsmerkmale tatsächlich zu dem gleichen Ergebnis führen. Rn. 18: Als mittelbar diskriminierend sind daher Voraussetzungen des nationalen Rechts anzusehen, die zwar unabhängig von der Staatsangehörigkeit gelten, aber im Wesentlichen ... oder ganz überwiegend ... Wanderarbeitnehmer betreffen, sowie unterschiedslos geltende Voraussetzungen, die von inländischen Arbeitnehmern leichter zu erfüllen sind als von Wanderarbeitnehmern ... Eine mittelbare Diskriminierung ist auch in Voraussetzungen zu sehen, bei denen die Gefahr besteht, dass sie sich besonders zum Nachteil von Wanderarbeitnehmern auswirken ... Rn. 19: Anders verhält es sich nur dann, wenn diese Vorschriften durch objektive, von der Staatsangehörigkeit der betroffenen Arbeitnehmer unabhängige Erwägungen gerechtfertigt sind und in einem angemessenen Verhältnis zu dem Zweck stehen, der mit den nationalen Rechtsvorschriften zulässigerweise verfolgt wird ... Rn. 20: Wie sich aus dieser gesamten Rechtssprechung ergibt, ist eine Vorschrift des nationalen Rechts, sofern sie nicht objektiv gerechtfertigt ist und in einem angemessenen Verhältnis zum verfolgten Zweck steht, als mittelbar diskriminierend anzusehen, wenn sie sich ihrem Wesen nach eher auf Wanderarbeitnehmer als auf inländische Arbeitnehmer auswirken kann und folglich die Gefahr besteht, dass sie Wanderarbeitnehmer besonders benachteiligt. Die Begünstigung für Sonderzahlungen iSd § 67 Abs. 1 EStG 1988, welche es bereits seit dem Jahre 1939 gibt, sei zu einer generellen Tarifbegünstigung für Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit mutiert. Die Voraussetzung der Auszahlung neben den laufenden Bezügen könne auf Grund der kollektivvertraglichen Vereinbarungen bzw. auf Grund der gesetzlich geregelten Auszahlung der Pensionen von allen inländischen Arbeitnehmern bzw. Beziehern einer inländischen Pension ohne Weiteres erfüllt werden. Die unterschiedliche arbeits-, sozialversicherungs- und steuerrechtliche Situation in den Nachbarländern führe dazu, dass die Arbeitnehmer oft nur zwölf oder dreizehn Monatsbezüge erhalten. Die ausländischen Pensionsversicherungen würden die Pensionen meistens nur in zwölf Raten auszahlen. Dies führe dazu, dass ein großer Teil der Grenzgänger bzw. alle Bezieher einer ausländischen Pension die Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Begünstigung des § 67 Abs. 1 EStG 1988 nicht erfüllen können und deswegen einer wesentlich höheren Steuerbelastung unterliegen als jene inländischen Arbeitnehmer, welche von ihrem Recht auf Freizügigkeit keinen Gebrauch gemacht haben. Die Feststellung, dass das Gesetz nicht

zwischen inländischen und ausländischen Sonderzahlungen unterscheidet, sei richtig. Die Begünstigung für Sonderzahlungen habe sich aber in Österreich zu einer allgemeinen Tarifbegünstigung für Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit entwickelt. Beinahe alle Abgabepflichtigen, welche ein Dienstverhältnis mit einem inländischen Unternehmen haben oder eine inländische Pension beziehen, könnten die Steuerbegünstigung des § 67 Abs. 1 EStG 1988 kraft Kollektivvertrags oder Gesetzes konsumieren. Die Voraussetzung, dass die Sonderzahlungen neben dem Grundlohn ausbezahlt werden, treffe daher im Wesentlichen nur Arbeitnehmer ausländischer Betriebe und Bezieher ausländischer Pensionen. "Mit der Erweiterung der Arbeitnehmerfreizügigkeit werden nunmehr alle Grundfreiheiten dahingehend ausgelegt, dass sie auch nicht diskriminierende Voraussetzungen des nationalen Rechts erfassen können, die eine unverhältnismäßige Beschränkung des grenzüberschreitenden Wirtschaftslebens bewirken." Um die Gemeinschaftskonformität des § 67 Abs. 1 EStG 1988 beurteilen zu können, müsse daher ein zweiter Prüfungsschritt durchgeführt werden - es müsse geprüft werden, ob die Voraussetzung des § 67 Abs. 1 EStG 1988 von jenen Staatsangehörigen, die von ihrem Recht auf Freizügigkeit Gebrauch gemacht haben, ebenso leicht erfüllt werden kann wie von jenen Inländern, die von ihrem Recht auf Freizügigkeit keinen Gebrauch gemacht haben. Das Ergebnis dieses Paarvergleiches sei nach Ansicht des Bw. eindeutig - das Erfordernis der Auszahlung von "Sonderzahlungen" neben dem Grundlohn stelle eine verdeckte Diskriminierung von Grenzgängern und Beziehern ausländischer Pensionen dar, da die Voraussetzung des § 67 Abs. 1 EStG 1988 von Inländern, die nicht von ihrem Recht auf Freizügigkeit Gebrauch gemacht haben, ohne Probleme erfüllt werden kann. Die zweite Fallgruppe könne das Erfordernis des § 67 Abs. 1 EStG 1988 überhaupt nicht (Pensionisten) bzw. nur sehr schwer erfüllen (aktive Grenzgänger). Die Berücksichtigung fiktiver Sachverhalte (Sonderzahlungen) sei daher geboten, damit auch Grenzgänger und die Bezieher ausländischer Pensionen die aus § 67 Abs. 1 EStG 1988 resultierende allgemeine Tarifiereduktion für Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit konsumieren können und die europäischen Grundrechte nicht verletzt werden.

Mit ausführlich begründeter **Berufungsvorentscheidung vom 21. April 2008** wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Dagegen brachte der Bw. den **Vorlageantrag vom 21. Mai 2008** ein.

Mit **Vorhalt vom 22. Juli 2008 bzw. Erinnerungsschreiben vom 13. Mai 2009** wurde der Bw. auf VwGH 20.2.2008, Zl. 2005/15/0135, hingewiesen.

Der Bw. nahm dazu nicht Stellung .

Über die Berufung wurde erwogen:

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 Schweizer Pension unbestrittenermaßen in monatlichen Teilbeträgen (zwölfmal jährlich) bezogen hat.

Sonstige Bezüge iSd § 67 EStG 1988 wurden daher – abgesehen von der nicht verfahrensgegenständlichen im angefochtenen Bescheid bereits berücksichtigten „Weihnachtszulage“ in Höhe von 750 CHF – nicht ausbezahlt.

Somit sind hier aber auch die Voraussetzungen für die Anwendung der Bestimmung des § 67 EStG 1988 im begehrten Ausmaß 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).

Das am 21. Juni 1999 abgeschlossene Abkommen über den freien Personenverkehr zwischen der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten einerseits und der Schweizerischen Eidgenossenschaft andererseits (Freizügigkeitsabkommen, BGBl. III Nr. 133/2002) ist am 1. Juni 2002 in Kraft getreten. Wie der Unabhängige Finanzsenat bereits mehrfach festgestellt

hat, ergibt sich aus den Abkommensregelungen, dass die Personenfreizügigkeit, wie sie nach den in der europäischen Gemeinschaft geltenden Bestimmungen verwirklicht ist, im Wesentlichen auch gegenüber der Schweiz hergestellt ist (vgl. ua. UFS 24.5.2006, RV/0028-F/06; UFS 31.8.2006, RV/0037-F/06, ebenso Schlussanträge des Generalanwalts Ruiz-Jarabo Colomer vom 6.6.2006, Rs C-339/05, Zentralbetriebsrat der Landeskrankenhäuser Tirols, sowie Haslehner, Die Anwendung von EG-Grundfreiheiten im Verhältnis zur Schweiz, SWI 2007, 221).

Hinsichtlich der Auslegung der im Freizügigkeitsabkommen verwendeten Begriffe des Gemeinschaftsrechts statuiert Artikel 16 Abs. 2 FZA die Berücksichtigung der hierfür einschlägigen Rechtsprechung der Europäischen Gemeinschaften vor dem Zeitpunkt der Unterzeichnung.

Die durch das Abkommen gewährleisteten Freizügigkeitsrechte sind auch für das Steuerrecht relevant. Nach Artikel 9 Abs. 2 Anhang I FZA genießen ein Arbeitnehmer und seine in Artikel 3 dieses Anhangs genannten Familienangehörigen die gleichen steuerlichen Vergünstigungen wie entsprechende Inländer und deren Familienangehörige. Diese Bestimmung entspricht Artikel 7 Abs. 2 der Verordnung EWG Nr. 1612/68 des Rates vom 15. Oktober 1968 über die Freizügigkeit der Arbeitnehmer innerhalb der Gemeinschaft. Auch 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, "Schuhmacker", Rn 21, sowie EuGH 13.11.2003, Rs C-209/01, "Schilling", Rn 22 mwN).

Da die Rechtsprechung des EuGH zum (mittelbaren) Diskriminierungsverbot und zum Beschränkungsverbot bereits zum Zeitpunkt der Unterzeichnung des Freizügigkeitsabkommens bestanden hat, war diese gemäß Art. 16 Abs. 2 FZA auch bei der Interpretation der Arbeitnehmerfreizügigkeit nach dem Freizügigkeitsabkommen zu beachten.

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 Pensionen aus der Schweiz 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 bei einem Arbeitsverhältnis 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. Ebenso wenig 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).

Das Schweizerische Bundesgesetz über die Alters- und Hinterlassenenversicherung (AHVG) sieht eine Auszahlung von Sonderzahlungen nicht vor. Periodische Geldleistungen werden in der Regel monatlich ausbezahlt, Renten stets für den ganzen Kalendermonat im Voraus (Artikel 19 Z 1 und 3 des Bundesgesetzes über den Allgemeinen Teil des Sozialversicherungsrechts).

Indem § 67 EStG 1988 neutral jede Form sonstiger Bezüge begünstigt besteuert, behandelt das inländische Steuerrecht aber die aus der Schweiz bezogenen Pensionen nicht anders als die aus Österreich bezogenen. Dem Bw. als Bezieher einer Schweizer Pension wurde die Steuerbegünstigung einzig deswegen verwehrt, weil neben den laufenden monatlichen Bezügen keine sonstigen Bezüge (im behaupteten Ausmaß) ausbezahlt wurden, und nicht etwa wegen der Herkunft der Bezüge aus der Schweiz. Insoweit liegt daher ein objektiver Unterschied zu Beziehern sonstiger Bezüge vor. Die Nichtgewährung der in Rede stehenden Begünstigung für die gegenständlichen Pensionen aus der Schweiz ist daher nicht Folge einer Schlechterbehandlung von Wanderarbeitnehmern schlechthin, sondern einzig Folge der von der Schweiz 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. Ebenso wenig 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 können daher beispielsweise auch Grenzgänger gleichermaßen in den Genuss der begünstigten Besteuerung nach § 67 EStG 1988 kommen, soweit ihnen Sonderzahlungen gewährt werden (entsprechende Vereinbarungen zwischen den Schweizer Arbeitgebern und den österreichischen Arbeitnehmern über den Zahlungsmodus stellen mittlerweile den Regelfall dar). Dass die Schweizer Sozialgesetze keine entsprechende Regelung enthalten und die Steuerbegünstigung daher nicht gewährt werden kann, 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 der Schweiz 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. Der Einwand des Bw., auch das Gesetz kenne ja fiktive Sachverhalte, überzeugt nicht. Erstens ist es in den in § 69 EStG 1988 genannten Fällen eben der Gesetzgeber selbst, der diese Fiktion aufstellt und zweitens verpflichtet diese Bestimmung die auszahlenden Stellen zur Ausstellung eines Lohnzettels mit gesondertem Ausweis eines Siebtels der Bezüge als sonstiger Bezug. Auch in diesen Fällen knüpft die begünstigte Besteuerung an den Ausweis sonstiger Bezüge an und es sind nicht die Finanzämter, die aus den einkommensteuerpflichtigen laufenden Bezügen ein Siebtel herausrechnen.

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 mit dem Freizügigkeitsabkommen gewährten gemeinschaftsrechtlichen Grundrechte nicht vor.

Ergänzend wird auch darauf hingewiesen, dass seitens der EU-Kommission auf eine in dieser Sache gestellte parlamentarische Anfrage an die Kommission vom 7. November 2006,

P-1796/06 DE, am 14.12.2006 mitgeteilt wurde, dass in diesem Fall keine Verletzung des Abkommens vorliege, weil in den schweizerischen Rechtsvorschriften in diesem Zusammenhang nicht zwischen Gebietsansässigen und Gebietsfremden unterschieden werde und daher auch keine Diskriminierung vorliege. In Bezug auf das Vorhandensein einer Beschränkung sei anzumerken, dass angesichts der Unterschiede zwischen den Gesetzen zur sozialen Sicherheit in der Schweiz und in einem Mitgliedstaat - ähnlich wie zwischen Mitgliedsstaaten - die Ausübung einer Tätigkeit in einem anderen Staat für den Bürger hinsichtlich der Besteuerung je nach Umständen von Vorteil oder auch von Nachteil sein könne und der genannte steuerliche Nachteil daher keine nach dem EG-Vertrag oder dem Abkommen unzulässige Beschränkung sei.

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 abgelden (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 treffende Arbeitsrecht im Rahmen dieser begünstigten

Besteuerung berücksichtigt. Erfüllt das sie treffende 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. Obwohl die Schweiz nicht Mitglied der europäischen Gemeinschaft ist, sind die gemeinschaftsrechtlichen Bestimmungen zufolge des FZA-Schweiz, in Kraft getreten mit 1. Juni 2002, zu berücksichtigen (vgl. hiezu das hg. Erkenntnis vom 19. Dezember 2007, 2006/15/0258). Nach Art. 21 dieses Abkommens bleiben die Bestimmungen der bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und den Mitgliedstaaten der EG von den Bestimmungen dieses Abkommens unberührt. In Ermangelung gemeinschaftsrechtlicher Vereinheitlichungs- oder Harmonisierungsmaßnahmen bleibt es daher bei der Anwendung des DBA-Schweiz (...)

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.

Somit war wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 22. Juli 2009