



GZ. RV/0339-S/09,  
miterledigt RV/0623-S/10,  
RV/0054-S/11, RV/0107-S/12

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., Adresse, vom 15. April 2009, 7. September 2010, 2. Dezember 2010 und vom 13. Februar 2012 gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Stadt vom 25. März 2009, 31. August 2010, 20. Dezember 2010 (Berichtigung gem. §293 BAO zu Bescheid vom 10. November 2010) und vom 24. Jänner 2012 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2007 bis 2010 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber bezog als Pensionist in den Berufungsjahren neben seiner seitens der Pensionsversicherungsanstalt zur Auszahlung gebrachten Alterspension noch eine staatliche Pension aus Schweden sowie eine Firmenpension aus Deutschland. Beide Auslandspensionen wurden jährlich in jeweils zwölf Teilbeträgen ausbezahlt. Darüber hinaus erzielte der Berufungswerber Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Das Finanzamt unterzog in den Jahren 2007 bis 2010 die ausländischen Pensionseinkünfte (insgesamt in der Höhe von: 2007: 8.772,35 €, 2008: 8.745,95 €, 2009: 8.561,15 € und 2010: 8.856,90 €) der österreichischen Einkommensteuer.

In der gegen die Einkommensteuerbescheide der Jahre 2007 bis 2010 eingebrachten Berufungen wurde Folgendes ausgeführt:

*„Ich berufe gegen den erwähnten Einkommensteuerbescheid wegen Nichtberücksichtigung des fixen Steuersatzes (Sechstelregelung für Sonderzahlungen) bei meinen ausländischen Pensionseinkünften.*

*Ich habe etwa 1/10 meiner pensionsbegründenden Lebensarbeitszeit im Ausland, nämlich in Schweden, gearbeitet. Entsprechend den zwischenstaatlichen Vereinbarungen beziehe ich von Schweden eine staatliche und zusätzlich auch noch eine Firmenpension aus der BRD, dem Stammsitz meines seinerzeitigen Arbeitgebers. Meine ASVG-Pension wurde aliquot um den Teil gekürzt, der der im Ausland beschäftigten Zeit entspricht. Insgesamt beziehe ich also eine Pension, die sich in der Höhe nicht wesentlich von der Pension unterscheidet, die ich beziehen würde, hätte ich nur in Österreich gearbeitet.*

*Für dieses aus ausländischer Pension erwachsende Einkommen hat Österreich das Besteuerungsrecht. Sonderzahlungen im Sinne der Österreichischen Regelungen gibt es im Ausland nicht.*

*Vor meinem Arbeitsantritt in Schweden wurde im Zuge der Vertragsverhandlungen auch immer das in Österreich erzielbare Jahreseinkommen mit meinen zukünftigen im Ausland zu erwartenden Einkommen verglichen. Das Jahreseinkommen gilt international als Maßstab, wie oft unterteilt in Einzelzahlungen (12, 13, 14 oder mehr Teilzahlungen) ist dabei nicht von Relevanz.*

*Das österreichische Steuerniveau für Unselbständige, Pensionisten usw. wird durch den begünstigten Steuersatz für Sonderzahlungen erheblich beeinflusst, die durchschnittliche Steuerlast liegt weit unter jener, die allein durch den progressiven Einkommensteuertarif gegeben wäre.*

*Durch die Nichtberücksichtigung des begünstigten Steuersatzes der Sechstelregelung werden meine Einkünfte deutlich höher belastet als vergleichbare inländische Pensionseinkünfte, auch bei anderen steuerlich relevanten Tatbeständen (z.B. Selbstbehalt bei außergewöhnlicher Belastung) werde ich im Vergleich mit Steuerpflichtigen mit rein inländischen Einkünften diskriminiert. (...)*

*Vor dem Gesetz sind alle gleich, auch vor Steuergesetzen. Bei gleicher Leistungsfähigkeit werde ich höher" besteuert als identische inländische Einkommen. Ich beantrage daher die Besteuerung eines Sechstels meiner ausländischen Pensionseinkünfte mit dem dafür vorgesehenen fixen Steuersatz und Fünfsechstel mit dem normalen Einkommensteuertarif."*

Das Finanzamt legte die Berufungen ohne Erlassung einer Berufungsverentscheidung direkt dem UFS zur Bearbeitung vor.

### ***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 Diensterfindungen auch bei der Veranlagung von Arbeitnehmern anzuwenden.

Gemäß § 41 Abs. 4 EStG 1988 bleiben bei der Ermittlung der Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit Bezüge, die nach § 67 Abs. 1 oder § 68 steuerfrei bleiben oder mit dem "festen" Steuersatz des § 67 oder mit den Pauschalsätzen 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 äußereren 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, EStG<sup>10</sup>, § 67 Tz 4ff mwN; Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 67 Tz 10 mwN).

Davon ausgehend wird festgestellt, dass der Bw. die verfahrensgegenständlichen Auslandspensionen 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, "Schuhmacker", 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. Ebenso wenig wird nach der inländischen oder ausländischen Herkunft der Bezüge unterschieden.

Sonderzahlungen sind im Allgemeinen gesetzlich nicht vorgeschrieben, sondern werden auf Grund des Kollektivvertrages oder des Individualarbeitsvertrages geschuldet (vgl. VwGH 8.2.1994, Zl. 93/08/0219). Nur aus diesen Bestimmungen ist abzulesen, ob überhaupt Ansprüche auf Urlaubs- und Weihnachtsremuneration bestehen, unter welchen näheren Bedingungen und Voraussetzungen und in welchem Umfang sie gewährt werden und wann sie fällig sind. 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 Tarifermäßigung, 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 ausbezahlt 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 Besteuer, behandelt das inländische Steuerrecht aber aus Schweden und Deutschland bezogene Pensionen nicht anders als aus Österreich bezogene. Dem Bw. als Bezieher von Pensionen aus Schweden und Deutschland 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 Schweden und Deutschland. 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 Schweden und Deutschland diesbezüglich gehabten Auszahlungspraxis. Inwieweit deshalb aber Österreich ein Verstoß gegen die Arbeitnehmerfreiheit 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 "einzuhalten"; 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 Schweden und Deutschland praktizierte Auszahlung der Pensionen. Darüber hinaus waren in

diesen Fällen die grundlegenden anspruchsgrundlegenden Voraussetzungen immer gegeben, so z.B. 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 Auszahlung 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, unter anderem 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 Lohnteil, 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 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, EStG<sup>10</sup>, § 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.

Insgesamt war daher die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Salzburg, am 24. Mai 2012