

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache X, Adr., vertreten durch die WKG, über die Beschwerden vom 25. Jänner 2013 gegen die Bescheide des Finanzamtes Kufstein Schwaz vom 05. Dezember 2012 betreffend die Einkommensteuer für die Jahre 2007, 2008 und vom 7. Dezember betreffend die Einkommensteuer für die Jahre 2009, 2010, 2011, zu Recht erkannt:

1. Den Beschwerden wird jeweils teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Einkommensteuer 2007 wird für das Jahr 2007 mit 794,00 € festgesetzt.

Die Einkommensteuer wird für das Jahr 2008 mit 1.282,00 € festgesetzt.

Die Einkommensteuer wird für das Jahr 2009 mit 1.467,00 € festgesetzt.

Die Einkommensteuer wird für das Jahr 2010 mit 1.267,00 € festgesetzt.

Die Einkommensteuer wird für das Jahr 2011 mit 619,00 € festgesetzt.

Die Bemessungsgrundlagen und die Steuerberechnung sind dem Punkt 6 des Erwägungsteiles zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Spruches.

2. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

X (geb. TM 1931) verlegte im Monat März 2007 seinen Hauptwohnsitz von der Bundesrepublik Deutschland nach Österreich. Seit 29. März 2007 ist er unter der Adresse WAdr. mit Hauptwohnsitz gemeldet. Bis dahin war er in Österreich nicht unbeschränkt steuerpflichtig. X bezieht eine deutsche Sozialversicherungsrente und eine deutsche Firmenrente.

Im Zuge von Erhebungen im Zusammenhang mit der Normverbrauchsabgabe teilte X (im Folgenden: Bf.) dem Finanzamt Kufstein Schwaz mit, das Haus in O, welches seinem Sohn und seiner Tochter gehöre, würde von ihm und seiner Ehefrau ständig bewohnt. Er

unterhalte zusammen mit seiner Ehefrau dort den Hauptwohnsitz. In Deutschland würde ihm beim Sohn bzw. bei der Tochter nur ein Zimmer zur Verfügung stehen. Der Sohn bzw. die Tochter würden an den Wochenenden regelmäßig zu Besuch nach O kommen. Der Wohnsitz in O sei tatsächlich sein Familien- und Hauptwohnsitz. Die Höhe der deutschen Sozialversicherungsrente wurde mit monatlich ca. 1.600 € und der deutschen Firmenrente mit ca. 700 € angegeben (Aktenvermerke des Finanzamtes vom 9. Jänner 2009, 8. Juni 2009 und 14. September 2009).

In den Einkommensteuerbescheiden der Jahre 2007 bis 2011, womit X als unbeschränkt Steuerpflichtiger, der in Österreich als ansässig gilt, versteuert wurde, wurden als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit die (nach seinen Angaben errechneten) deutsche Firmenrente angesetzt und der Pauschbetrag für Sonderausgaben abgezogen. Die Einkommensteuer wurde unter Berücksichtigung der (nach seinen Angaben errechneten) ausländischen Sozialversicherungsrente mit dem sich ergebenden Durchschnittssatz ermittelt (genaue Berechnung siehe die Einkommensteuerbescheide). Begründet wurden die Einkommensteuerbescheide (unter Angabe der jeweils auf das einzelne Jahr entfallenden Renten) wie folgt:

„ Gemäß Doppelbesteuerungsabkommen mit Deutschland hat ab 29.4.2007 (Wohnsitz in Österreich) Österreich das Besteuerungsrecht an der deutschen Firmenrente. Die deutsche gesetzliche Rente ist im Wege des Progressionsvorbehaltes zu berücksichtigen.

Mangels Abgabe einer Steuererklärung wurde die Bemessungsgrundlage auf Grund der hieramts aufliegenden Unterlagen ermittelt:

Deutsche gesetzliche Rente	2007:	9 x € 1.600	14.400,--
	2008:	12 x € 1.600	19.200,--
	2009-2010:	12 x € 1.620	19.440,--
	2011:	12 x € 1.640	19.680,--
Deutsche Firmenrente	2007:	9 x € 700	6.300,--
	2008:	12 x € 700	8.400,--
	2009-2010:	12 x € 710	8.520,--
	2011	12 x € 720	8.640,--"

Gegen die Einkommensteuerbescheide der Jahre 2007 bis 2011 wurden mit Schriftsatz vom 23. Jänner 2013 (2007, 2008) bzw. vom 24. Jänner 2013 (2009, 2010, 2011) jeweils Berufung erhoben. Darin wird im Wesentlichen argumentiert, der Bf. habe gemeinsam mit seiner Ehegattin neben seinem bestehenden Wohnsitz in O am 1. Juni 2007 auch einen Wohnsitz in W (ab 23.02.2009 in Wei) begründet. Somit habe ab 1. Juni 2007 ein Doppelwohnsitz in Österreich und in Deutschland bestanden. Da die Kinder in

Deutschland wohnen und diese ständig besucht würden, der Gesundheitszustand der Ehegattin schlecht und deshalb die Nähe zu den Kindern und der gewohnte Aufenthalt in Deutschland notwendig gewesen sei, sei der Mittelpunkt der Lebensinteressen in Deutschland gewesen. Sollte für die Beurteilung des Mittelpunktes der Lebensinteressen Auskünfte von Nachbarn herangezogen worden sein, würde darauf hingewiesen, dass das persönliche Verhältnis zwischen dem Bf. und den Nachbarn zutiefst gestört sei. Durch die Einkommensteuerbescheiden 2007 bis 2011 komme es hinsichtlich der deutschen Firmenrente zu einer echten Doppelbesteuerung, da die deutsche Firmenrente in Österreich und in Deutschland besteuert werde. In den am 24. Jänner 2013 abgefassten Berufungen wurde zusätzlich erwähnt, um diese Doppelbesteuerung zu vermeiden, sei ein Verständigungsverfahren einzuleiten. Für den Fall, dass im Verständigungsverfahren Österreich das Besteuerungsrecht zugesprochen werde, seien Werbungskosten betreffend die Sozialversicherungsbeiträge, Sonderausgaben für Zusatzversicherungen und Steuerberatungskosten und außergewöhnliche Belastungen für den Bf. selbst und seine behinderte Ehegattin zu beachten.

Mit Schreiben vom 2. April 2013 beantragte X beim Bundesministerium für Finanzen in Wien die Einleitung eines Verständigungsverfahrens gemäß Art. 25 DBA Deutschland „zur Klärung des Besteuerungsrechtes hinsichtlich der Einkommensteuer der Jahre 2007 bis 2011“ mit entsprechender Begründung.

Das Bundeszentralamt für Steuern in Bonn teilte im Verständigungsverfahren betreffend den Besteuerungsfall X mit Schreiben vom 7. April 2014 dem Bundesministerium für Finanzen (auszugsweise) Folgendes mit:

„ Aufgrund der von Ihnen vorgebrachten Argumente sowie den Unterlagen in den Steuerakten mit Hinweis auf einen weiteren Wohnsitz in Österreich, schließe ich mich Ihrer Auffassung an, dass der Lebensmittelpunkt und gewöhnliche Aufenthalt in Österreich liegt und damit Österreich als Ansässigkeitsstaat entsprechend Art. 4 Abs. 4 2a DBA- AT anzusehen ist.

Das Besteuerungsrecht für die bezogenen Pensionszahlungen steht damit Österreich zu. Da die Steuer in Deutschland mit 0 € festgesetzt wurde, wird jedoch von einer Korrektur der Steuerbescheide in Deutschland abgesehen.

Die Verständigungslösung ist ausschließlich für die beantragten Jahre 2007 bis 2011 anzuwenden .“

Im Namen und im Auftrag von X wurde dieser als Ergebnis des Verständigungsverfahrens vertretenen Ansicht der deutschen und österreichischen Finanzbehörden schriftlich zugestimmt und angekündigt, für die Jahre 2007 bis 2011 nunmehr erstmals österreichische Steuererklärungen einzureichen, in denen Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen geltend gemacht würden.

In der Folge hat das Finanzamt über die am 25. Jänner 2013 eingelangten Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide der Jahre 2007 bis 2011 (jetzt:

Bescheidbeschwerden) mit den Beschwerdevereinsentscheidungen je vom 17. Dezember 2014 abgesprochen. Die angefochtenen Einkommensteuerbescheide wurden hinsichtlich der bisherigen Höhe der Firmenrente, der (in die Berechnung des Durchschnittssatzes einbezogenen) gesetzlichen Sozialversicherungsrente und der Sonderausgaben abgeändert bzw. erstmals außergewöhnliche Belastungen berücksichtigt, wodurch sich die Berechnung der festgesetzten Einkommensteuer entsprechend änderte (siehe dazu die jeweilige Beschwerdevereinsentscheidung). Begründet wurden die Beschwerdevereinsentscheidungen wie folgt:

„Der Freibetrag gemäß § 35 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes 1988 aufgrund einer Behinderung des (Ehe-)Partners steht nur zu, wenn der Steuerpflichtige Anspruch auf den Alleinerzieherabsetzbetrag hat bzw. der Ehegatte Einkünfte von höchstens € 2.000 bezieht. Die beantragten behinderungsbedingten Pauschalbeträge der Gattin können somit nur mit Selbstbehalt angesetzt werden. Die Sonderausgaben für den Ehepartner können auch nur abhängig vom Alleinerzieherabsetzbetrag geltend gemacht werden. Firmenrente: Es wurden jeweils die Beträge vom deutschen Steuerbescheid übernommen. Da keine Unterlagen übermittelt wurden, wurde der Sachbezug für den jeweiligen PKW (VW) mit € 100 pro Monat geschätzt (April 2007 –Oktober 2009). Sozialversicherungsrente: Ansatz nach deutschem Steuerbescheid vermindert um die Sozialversicherungsbeiträge. Es wird weiters auf den Vorhalt vom 17.06.2014 bzw. dem Schreiben des Steuerberaters verwiesen. Der Beschwerde konnte nur teilweise entsprochen werden.“

Gegen die Beschwerdevereinsentscheidungen wurde mit Schriftsatz vom 21. Jänner 2015 der Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerden durch das Bundesfinanzgericht gestellt. Gegen die Beschwerdevereinsentscheidung wird nicht mehr ins Treffen geführt, dass die erfolgte inländische Besteuerung der deutschen Firmenrente (unter Progressionsvorbehalt) dem Grunde nach bekämpft wird, sondern lediglich moniert, dass die Firmenrente ohne Abzug der als Werbungskosten zu berücksichtigenden Krankenversicherungsbeiträge angesetzt und bei der ausländischen gesetzlichen Rente die Sozialversicherungsbeiträge keine Berücksichtigung fanden. Weiters wurde eingewendet, erstmals sei ein Sachbezug hinsichtlich des ihm vom früheren Arbeitgeber (Autowerk) zur Verfügung gestellten Fahrzeuges, das alle neun Monate getauscht werden konnte, angesetzt worden, obwohl vom Bf. durch ein Schreiben des Arbeitgebers nachgewiesen wurde, dass diesbezüglich kein Sachbezug vorliege. Hinsichtlich der außergewöhnlichen Belastung des Jahres 2007 wurde eingewendet, aus dem beiliegenden Schreiben des Arztes gehe hervor, dass die Symptome, die zu den Feststellungen des Bundessozialamtes im Jahr 2008 geführt hätten, bereits im Jahr 2007 vorgelegen seien. Der geltend gemachte Behinderungsgrad sowie die Diätverpflegung und die entsprechenden notwendigen Medikamente mögen daher bereits im Jahr 2007 berücksichtigt werden. Außerdem wurde der Antrag gestellt, die Besteuerung

der Firmenrente im Lichte des Diskriminierungsverbotes der europäischen Union (Arbeitnehmerfreizügigkeit) zu würdigen. Besonders zu würdigen sei die Besteuerung eines Siebentels der Bruttobezüge gemäß § 67 Abs. 1 EStG.

Dazu hat das Bundesfinanzgericht erwogen:

1. Gemäß § 1 Abs. 2 EStG 1988 sind jene natürlichen Personen unbeschränkt steuerpflichtig, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte.

Nach Art. 1 des Abkommens der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, BGBl. III Nr. 182/2002 (im Folgenden: DBA) gilt dieses Abkommen für Personen, die in einem Vertragsstaat oder in beiden Vertragsstaaten ansässig sind.

Gemäß Art. 4 Abs. 1 DBA bedeutet im Sinne dieses Abkommens der Ausdruck „eine in einem Vertragsstaat ansässige Person“ eine (natürliche) Person, die nach dem Recht dieses Staates dort (ua) auf Grund ihres Wohnsitzes steuerpflichtig ist. Ist nach Absatz 1 eine natürliche Person in beiden Vertragsstaaten ansässig, so gilt nach Abs. 2 Folgendes:

a) Die Person gilt als nur in dem Staat ansässig, in dem sie über eine ständige Wohnstätte verfügt; verfügt sie in beiden über eine ständige Wohnstätte, so gilt sie als nur in dem Staat ansässig, zu dem sie die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat (Mittelpunkt der Lebensinteressen).

Art. 18 DBA trifft hinsichtlich Ruhegehälter, Renten und ähnlichen Zahlungen folgende Regelung:

„(1) Erhält eine in einem Vertragsstaat ansässige Person Ruhegehälter und ähnliche Vergütungen oder Renten aus dem anderen Vertragsstaat, so dürfen diese Bezüge nur im erstgenannten Staat besteuert werden.

(2) Bezüge, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus der gesetzlichen Sozialversicherung des anderen Vertragsstaates erhält, dürfen abweichend von vorstehendem Absatz 1 nur in diesem anderen Staat besteuert werden.“

Nach Art. 23 Abs. 2 lit d DBA dürfen Einkünfte oder Vermögen einer in der Republik Österreich ansässigen Person, die nach dem Abkommen von der Besteuerung in der Republik Österreich auszunehmen sind, gleichwohl in der Republik Österreich bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen oder Vermögen der Person einbezogen werden.

2. An Sachverhalt ist im Beschwerdefall unzweifelhaft davon auszugehen, dass der seit 29. März 2007 in Österreich (WAdr.) mit Hauptwohnsitz gemeldete X (Bf) eine deutsche Sozialversicherungsrente und eine deutsche Firmenrente bezieht. Außerdem war bzw. ist er hintereinander auch in Ro, W und zuletzt in Wei mit Wohnsitz gemeldet. Nach seinen (ursprünglichen) eigenen Angaben bewohnt er die Wohnung in O gemeinsam mit seiner Ehefrau ständig und führt dort mit ihr den gemeinsamen Haushalt. Der Sohn bzw. die Tochter würden zu den Wochenenden regelmäßig zu Besuch nach O kommen. In Deutschland stehe ihm hingegen nur ein Zimmer beim Sohn bzw. bei der Tochter zur Verfügung. Ein (im Zuge der erhobenen Beschwerden) über Antrag des Bf. „zur Klärung des Besteuerungsrechtes hinsichtlich der Einkommensteuer der Jahre 2007 bis 2011“ gemäß Art. 25 DBA eingeleitetes Verständigungsverfahren erbrachte als Ergebnis, dass nach Auffassung auch der deutschen Steuerverwaltung der Lebensmittelpunkt und gewöhnliche Aufenthalt in Österreich liegt und Österreich als Ansässigkeitsstaat entsprechend Art. 4 Abs. 2 lit. a DBA anzusehen ist. Diese im Verständigungsverfahren von der österreichischen und deutschen Finanzbehörde vertretene Ansicht hinsichtlich des Ansässigkeitsstaates wurde in der Folge vom Bf. schriftlich „akzeptiert“ und damit das Vorliegen dieses Tatumstandes letztlich als zutreffend anerkannt. Aufgrund der unbedenklichen Angaben des Bf. im Konnex gesehen mit dem „akzeptierten“ Ergebnis des Verständigungsverfahrens steht außer Zweifel und ist für die Streitjahre 2007 bis 2011 sachverhaltsmäßig unbestritten davon auszugehen, dass Österreich als Ansässigkeitsstaat iSd. Art. 4 Abs. 2 lit. a DBA gilt.

3. Hinsichtlich der in den vorliegenden Beschwerden monierten Doppelbesteuerung ist demzufolge dahin zu entscheiden, dass auf Grund des Tatumstandes, dass der Bf. in Österreich als ansässig iSd. Art. 4 Abs. 2 lit a DBA gilt, nach Art. 18 Abs. 1 DBA die deutsche Firmenrente nur in Österreich besteuert werden darf. Zu Recht wurde daher mit den angefochtenen Einkommensteuerbescheiden der Jahre 2007 bis 2011 die deutsche Firmenrente (unter Einbeziehung der deutschen Sozialversicherungsrente zur Ermittlung des Progressionssteuersatzes) der österreichischen Besteuerung unterworfen. Gegenteiliges wurde im Vorlageantrag nicht länger behauptet und damit die Rechtmäßigkeit der inländischen Besteuerung der deutschen Firmenrente dem Grunde nach außer Streit gestellt, wenden sich doch die diesbezüglichen Ausführungen im Vorlageantrag lediglich gegen die betragsmäßige Höhe der in den Beschwerdevorentscheidungen angesetzten Renten.

4. Als Folge des abgeschlossenen Verständigungsverfahrens wurden vom Bf. am 27. Mai 2014 beim Finanzamt Kufstein Schwaz erstmals Steuererklärungen für die Jahre 2007 bis 2011 eingereicht. Soweit die Ansätze der Beschwerdevorentscheidungen 2007 bis 2011 vom 17. Dezember 2014 mit den erfolgten Angaben der Einkommensteuererklärungen 2007 bis 2011 betragsmäßig übereinstimmen und damit erklärungsgemäß festgesetzt wurden, sieht das Bundesfinanzgericht keine Veranlassung deren sachliche Richtigkeit

in Zweifel zu ziehen. Unter Beachtung der Bestimmung des § 279 Abs. 1 BAO werden daher vom Bundesfinanzgericht diese unbestritten gebliebenen Ansätzen der Beschwerdevorentscheidung zu einem integrierenden Bestandteile seines Erkenntnisses erklärt. Die angefochtenen Einkommensteuerbescheide waren somit durch Übernahme dieser Ansätze entsprechend abzuändern. Unter Berücksichtigung der erklärungsgemäß festgesetzten Teile der Beschwerdevorentscheidungen besteht laut Vorlageantrag ausschließlich noch Streit darüber, in welcher Höhe die ausländischen Versicherungsbeiträge bei der deutschen Firmenrente und der deutschen Sozialversicherungsrente zu berücksichtigen sind, ob für die vom Arbeitgeber (Autowerk) eingeräumte Möglichkeit, alle neun Monate ein Fahrzeug zu tauschen, zu Recht ein Sachbezug angesetzt wurde und ob bereits im Jahr 2007 der Grad der Behinderung sowie die Kosten für Diätverpflegung und für Medikamente als außergewöhnliche Belastung (ohne Selbstbehalt) zu berücksichtigen sind. Des Weiteren wurde beantragt, die Besteuerung der Firmenrente im Lichte des Diskriminierungsverbotes unter Berücksichtigung eines Siebentels der Bruttobezüge gemäß § 67 Abs. 1 EStG vorzunehmen.

5. Über die im Vorlageantrag monierten Beschwerdepunkte ist wie folgt zu entscheiden:

a) „Nichtberücksichtigung der Krankenversicherungsbeiträge“

a1. Nach § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen. (...) Werbungskosten sind auch: Z 4 lit. f) Beiträge von Arbeitnehmern zu einer ausländischen Pflichtversicherung, die einer inländischen gesetzlichen Sozialversicherung entspricht.

a2. An Sachverhalt ist aufgrund des vorliegenden Ausdruckes der elektronischen Lohnsteuerbescheinigung davon auszugehen, dass auf den Bruttoarbeitslohn (Firmenrente) des Arbeitgebers Autowerk „ein Arbeitnehmeranteil am Gesamtsozialversicherungsbeitrag“ in der jeweils ausgewiesenen Höhe entfiel. Dabei handelte es sich um die Arbeitnehmerbeiträge zur gesetzlichen KV und zur sozialen PV. Des Weiteren hatte der Bf. für die deutsche Sozialversicherungsrente Beiträge für die Krankenversicherung und Pflegeversicherung zu leisten, deren konkrete Beträge sich für die jeweiligen Streitjahre aus den vorgelegten „Mitteilungen über die Anpassung der Leistung aus der gesetzlichen Rentenversicherung“ ergaben. Aufgrund der vorliegenden Aktenlage im Konnex mit der Begründung der Beschwerdevorentscheidung kann sachverhaltsmäßig kein Zweifel daran bestehen, dass bei der (in die Progressionsberechnung einbezogenen) deutschen Sozialversicherungsrente die damit in Zusammenhang stehenden Beiträge für die Krankenversicherung und Pflegeversicherung in der sich aus der Mitteilung ergebenden betragsmäßigen Höhe abgezogen wurden.

a3. An Sachverhalt ergibt sich aus der vorliegenden Lohnsteuerbescheinigung des Arbeitgebers Autowerk die unbedenkliche Schlussfolgerung, dass sich bei der deutschen Firmenrente, die nach Art. 18 Abs. 1 DBA in Österreich zu besteuern ist, eine entsprechende Leistungspflicht des Arbeitnehmers X hinsichtlich des von ihm zu tragenden Anteiles am Gesamtsozialversicherungsbeitrag ergibt. Sein Arbeitnehmeranteil hängt ausschließlich mit der deutschen Firmenrente zusammen. Dieser nach inländischem Recht abzugsfähige Arbeitnehmeranteil (2007: 1.726,86 €, 2008: 1.760,64 €, 2009: 1.873,20 €, 2010: 1.840,44 € und 2011: 1.905,96 €) des Bf. ist somit bei der in Österreich zu versteuernden deutschen Firmenrente als steuerwirksamer Werbungskostenaufwand abzuziehen. Insoweit war dem diesbezüglichen Vorbringen im Vorlageantrag zu entsprechen. Hingegen konnte dem begehrten Abzug der Beiträge zur Krankenversicherung und zur Pflegeversicherung von der deutschen Sozialversicherungsrente deshalb nicht gefolgt werden, denn diese im ausschließlichen Zusammenhang mit der deutschen Sozialversicherungsrente angefallenen Beiträge des Bf. wurden laut vorliegender Aktenlage vom Finanzamt bei der Ermittlung der (zur Berechnung des Progressionssteuersatzes) angesetzten „ausländischen Einkünfte“ bereits in entsprechender Höhe abgezogen. Dadurch wurde dem begehrten Abzug der Sozialversicherungsbeiträge von der ausländischen Sozialversicherungsrente in den Beschwerdevorentscheidungen in geeigneter Weise Rechnung getragen, wurde doch damit sichergestellt, dass bei der Durchschnittsatzberechnung die deutschen Sozialversicherungsrente nur in dem um die ausgewiesenen Beiträge zur Krankenversicherung und Pflegeversicherung verringerten Ausmaß angesetzt/berücksichtigt wurde. Dieser Umstand geht im Übrigen aus den Begründungen der Beschwerdevorentscheidungen, dem Vorhaltcharakter zukommt, mit aller Deutlichkeit hervor und macht die diesbezügliche Argumentation im Vorlageantrag letztlich unverständlich.

b) „Willkürliche Festsetzung eines Sachbezuges“

b1. An Sachverhalt liegt diesem vom Finanzamt mit monatlich 100 € geschätzten „Sachbezug“ zugrunde, dass für den Bf als pensioniertem Arbeitnehmer der Autowerk die Möglichkeit bestand, alle 9 Monate vom Werk einen neuen VW Golf zu bekommen. In den neun Monaten fahre er jeweils ca. 5.000 km, später eingeschränkt auf ca. 4.500 km. Dieses Auto ist laut Angaben des Bf. auf die Autowerk angemeldet, es bestehe ein Leasingvertrag und ihm würde für die Benützung dieses Autos eine monatliche Leasingrate von 230 € (1 % der Anschaffungskosten in Höhe von ca. 23.000 €) berechnet. Nach Mitteilung der Autowerk „fällt bei unseren Fahrzeugüberlassungen kein geldwerter Vorteil an.“ Auf Rückfrage des Bundesfinanzgerichtes wurden von der Autowerk die dem X jeweils monatlich in Rechnung gestellten Leasingraten mit ca. 250 € angegeben und eine entsprechende Aufstellung beigebracht.

b2. Gemäß § 15 EStG 1988 liegen Einnahmen vor, wenn dem Steuerpflichtigen Geld oder geldwerte Vorteile im Rahmen der Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 Z 4 bis

7 zufließen. Nach Abs. 2 sind geldwerte Vorteile (Wohnung, Heizung, Beleuchtung, Kleidung, Kosten, Waren, Überlassung von Kraftfahrzeugen zur Privatnutzung und sonstige Sachbezüge) mit den üblichen Mittelpreisen des Verbrauchsortes anzusetzen. Zu § 15 Abs. 2 EStG 1988 erging die Verordnung über die Bewertung bestimmter Sachbezüge (Sachbezugsverordnung, BGBl. II Nr. 2001/416). Besteht für den Arbeitnehmer die Möglichkeit, ein arbeitgebereigenes Kraftfahrzeug für seine Privatfahrten zu benützen, ist ein monatlicher Sachbezug von 1,5 % der tatsächlichen Anschaffungskosten des Kraftfahrzeuges (einschließlich Sonderausstattung, Umsatzsteuer und Normverbrauchsabgabe), maximal 600 € monatlich, anzusetzen (§ 4 Abs. 1 der Sachbezugsverordnung idF BGBl. II Nr. 2004/467, im Folgenden: VO). Beträgt die monatliche Fahrtstrecke für Fahrten im Sinne des Abs. 1 im Jahr nachweislich nicht mehr als 500 km, ist ein Sachbezug im halben Betrag (0,75 % der tatsächlichen Anschaffungskosten, maximal 300 € monatlich) anzusetzen (§ 4 Abs. 2. VO). Kostenbeiträge des Arbeitnehmers an den Arbeitgeber mindern den Sachbezugswert (§ 4 Abs. 7 VO).

Gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 EStG sind Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 2 Abs. 3 Z 4) Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis. Es kann kein Zweifel daran bestehen, dass die dem Bf. eingeräumte Möglichkeit, das laut Zulassungsbescheinigung auf die Autowerk zugelassene Kraftfahrzeug alle 9 Monate bei seinem ehemaligen Arbeitgeber gegen ein anderes auszutauschen, ihm ausschließlich aufgrund seiner ehemaligen Betriebsangehörigkeit eingeräumt worden ist und ein ihm daraus erwachsener Vorteil jedenfalls als Vorteil aus seinem früheren Dienstverhältnis zu verstehen ist. Mit dem Ansatz eines entsprechenden Sachbezugswertes wird der Vorteil erfasst, der darin besteht, dass sich der Arbeitnehmer jenen Aufwand erspart, er ihm erwachsen würde, wenn er für die Kosten eines vergleichbaren Kfz aus Eigenem aufkommen müsste (vgl. VwGH 22.03.2010, 2008/15/0078). Aufgrund jener Sachverhaltskonstellation, unter der der ehemalige Arbeitgeber dem Bf. das Kraftfahrzeug (VW Golf) gegen Bezahlung einer monatlichen Leasingrate von ca. 250 € zur Verfügung gestellt hat, erfüllt die vorliegende Nutzung des arbeitgebereigenen Kfz durchaus die Kriterien vom sogenannten „Operating Leasing“. Recherchen im Internet ergaben, dass z. B. von der Porsche Bank im Rahmen von Operating Leasing ein VW Golf bereits um 103 € monatlich (Laufzeit: 60 Monate, jährliche Kilometerleistung: 15.000, Eigenleistung: 5.100 €) angeboten wird. Da eine „Eigenleistung“ das monatliche Leasingentgelt verringert, vom Bf. aber keine derartige Eigenleistung zu erbringen war, erscheint ein monatliches Leasingentgelt von ca. 250 € (zu denen noch eine zusätzliche Zahlung von 500 € (15.3.2008) bzw. als letztes monatliches Leasingentgelt 650 € (23.10.2009) gekommen sind) durchaus jenen monatlichen Leasingentgelten zu entsprechen, zu denen auch ein fremder Dritter einen VW Golf im Rahmen des Operating Leasing leasen kann. In diesem Zusammenhang sollte im Übrigen nicht unerwähnt bleiben, dass mit dieser „Zurverfügungstellung von Autos an Werksangehörige“ gegen Bezahlung eines solchen Leasingentgeltes die Autowerk in die Lage versetzt wird, am Markt ein gewisse Auswahl an gebrauchten, preiswerten „Jungwagen“ anzubieten und auf diese Weise

den Fahrzeugabsatz anzukurbeln. Der „Vorteil“ bei dieser Fahrzeugüberlassung gegen Entrichtung eines Leasingentgeltes liegt daher nicht ausschließlich bei den Arbeitnehmern und erklärt vielleicht, warum nach Aussage der Autowerk diesbezüglich „kein geldwerter Vorteil anfällt“. Wenn aber an Sachverhalt schlüssig davon auszugehen ist, dass bei Bezahlung eines monatlichen Leasingentgeltes von ca. 250 € ein VW Golf im Rahmen des Operating Leasing von einem Dritten am freien Markt geleast werden kann, dann erspart sich der Bf. bei dieser Sachverhaltskonstellation „keinen Aufwand, der ihm erwachsen würde, wenn er für die Kosten eines vergleichbaren Kfz aus Eigenem aufkommen müsste“. Daraus folgt für die Entscheidung dieses Beschwerdepunktes, dass bei gegebener Sachlage in der gegenständlichen Zurverfügungstellung eines VW Golf durch den ehemaligen Arbeitgeber gegen Bezahlung eines vom Bf. monatlich zu entrichtenden Leasingentgeltes von ca. 250 € kein „geldwerter Vorteil“ aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnisses liegt, der den Ansatz eines entsprechenden Sachbezugswertes rechtfertigt und zu begründen vermag. Zu Unrecht wurden daher im Rahmen der Beschwerdeentscheidungen vom 17. Dezember 2014 hinsichtlich der Monate April 2007 bis Oktober 2009 für diese „Fahrzeugüberlassung“ ein monatlicher Sachbezug von (geschätzt) 100 € als Vorteil aus dem ehemaligen Dienstverhältnis bei den Einkünften aus nichtselbständige Arbeit angesetzt.

c) „Behinderungsgrad 2007“

c1. An Sachverhalt steht außer Streit, dass vom Bundessozialamt am 17. September 2009 folgende Mitteilung zur Vorlage an das zuständige Finanzamt ausgefertigt wurde:

*„ Laut Stellungnahme des ärztlichen Dienstes wird bestätigt, dass der festgestellte Grad der Behinderung von 40 v.H zumindest seit dem Jahr **2008** besteht.*

*Zur Berücksichtigung von **Mehraufwendungen wegen Krankendiätverpflegung** durch einen monatlichen Pauschalbetrag gem. § 35 EStG in Verbindung mit § 2 der Verordnung des BMF über außergewöhnliche Belastungen (BGBl. Nr. 303/1996 ergeht nachstehende Bescheinigung zwecks Vorlage beim zuständigen Finanzamt.*

*Außerdem benötigt Herr X Krankendiätverpflegung wegen
Tuberkulose, Zuckerkrankheit, Zöliakie oder Aids.“*

c2. Nach Vorliegen der Beschwerdeentscheidung Einkommensteuerbescheid 2007, die hinsichtlich der unter Selbstbehalt anerkannten außergewöhnlichen Belastungen einen integrierenden Bestandteil dieses Erkenntnisses bildet, wird im Vorlageantrag nunmehr allein noch begehrt und bildet den diesbezüglichen Beschwerdepunkt, dass der bei Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung von 40 %) gewährte Freibetrag, der monatliche Pauschalbetrag wegen Krankendiätverpflegung und die entsprechenden notwendigen Medikamente als außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt ab dem Jahr 2007 berücksichtigt werden, da aus dem beiliegenden Schreiben des behandelnden

Arztes hervorgehe, dass die Symptome, die zur Feststellung des Bundessozialamtes für das Jahr 2008 führten, schon im Jahr 2007 vorgelegen hätten.

c3. Gemäß § 35 Abs. 2 EStG 1988 idF AbgÄG 2004, BGBl. I Nr. 2004/180 sind die Tatsache der Behinderung und das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit durch eine amtliche Bescheinigung der für die Feststellung zuständigen Stelle nachzuweisen. Zuständige Stelle ist (auf den Gegenstandsfall unbestritten zutreffend) das Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen.

Die Tatsache der Behinderung und das Ausmaß der Minderung der Erwerbstätigkeit (Grad der Behinderung) sind somit aufgrund der eindeutigen und keinen Zweifel offen lassenden Textierung des § 35 Abs. 2 EStG ausschließlich durch eine amtliche Bescheinigung der für diese Feststellung zuständigen Stelle, im Gegenstandsfall somit durch eine Bescheinigung des Bundesamtes für Soziales und Behindertenwesen, nachzuweisen. Damit hat der Gesetzgeber zum Ausdruck gebracht, auf welche Weise der in § 35 Abs. 2 EStG vorgesehene Nachweis zu erbringen ist. Mit diesem Gesetzeswortlaut wurde eine bindende Beweisregel geschaffen und insbesondere die Regel des § 166 BAO- wonach als Beweismittel im Abgabenverfahren alles in Betracht kommt, was zur Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes geeignet und nach der Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist- durchbrochen. Der amtlichen Bescheinigung kommt somit feststellende, die Abgabenbehörde bindende Wirkung zu (siehe Fuchs in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, Band III D, § 35 Rz 4). Aus dem eindeutigen Gesetzestext ergibt sich somit die unbedenkliche Schlussfolgerung, dass ein alternativer Nachweis unmöglich ist.

c4. Im Beschwerdefall hat das Bundessozialamt am 17. September 2009 durch eine amtliche Bescheinigung bestätigt, dass der hinsichtlich des X festgestellte Grad der Behinderung von 40 vH zumindest seit dem Jahr 2008 besteht und er Krankendiätverpflegung wegen „Tuberkulose, Zuckerkrankheit, Zöliakie oder Aids“ benötigt. Diese am 17. September 2009 ausgestellte Bescheinigung enthält eine rückwirkende Feststellung für das Jahr 2008. Durch diese in der amtlichen Bescheinigung von der zuständigen Stelle getroffenen Feststellungen wurde der in § 35 Abs. 2 EStG vorgesehene Nachweis hinsichtlich der betragsmäßigen Höhe und ab welchen Jahr die Behinderung besteht erbracht und außerdem festgehalten, dass der Bf. Krankendiätverpflegung wegen einer der angekreuzten Krankheiten benötigt.

Der Bf. hat daher nicht durch diese amtliche Bescheinigung den von ihm nach § 35 Abs. 2 EStG zu führenden Nachweis erbracht, dass bereits im Beschwerdejahr 2007 der festgestellte Grad der Behinderung von 40 v.H. bestanden hat und dass er schon in diesem Jahr eine Krankendiätverpflegung benötigte. Im Schreiben vom 10. Jänner 2015 von Dr.K, Arzt für Allgemeinmedizin in O, worin dieser ausführt, dem Patienten X sei im Jahr 2007 aufgrund diverser Vorerkrankungen geraten worden, einen Antrag auf Schwerbehinderung zu stellen und dieser Patient habe im Jahr 2007 aufgrund seines Gesundheitszustandes entsprechende Medikamente eingenommen und ihm sei wegen seiner Zuckererkrankung eine Krankendiätverpflegung empfohlen

worden, liegt hingegen kein nach § 35 Abs. 2 EStG zu führender Nachweis durch eine amtliche Bescheinigung und ist schon aus diesem Grund nicht geeignet nachzuweisen, dass die festgestellte Behinderung und die Notwendigkeit der Krankendiätverpflegung bereits im Jahr 2007 vorlagen, lässt doch diese gesetzliche Bestimmung einen solchen alternativen „Nachweis“ nicht zu. Wegen des Fehlens einer Bestimmung des § 35 Abs. 2 EStG entsprechenden Nachweises hat somit das Finanzamt zu Recht im Rahmen der Beschwerdeentscheidungen für das Jahr 2007 den Freibetrag wegen eigener Behinderung und den Pauschbetrag für Krankendiätverpflegung nicht abgezogen und die geltend gemachten Medikamentenkosten nicht als außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt berücksichtigt. Die diesbezüglich im Vorlageantrag monierte Rechtswidrigkeit liegt deshalb nicht vor.

d) Beantragten Besteuerung eines Siebentels des Bruttobezuges der Firmenrente im Lichte der Arbeitnehmerfreizügigkeit und des Diskriminierungsverbotes unter Würdigung der Bestimmung des § 67 Abs. 1 EStG

d1. Erhält der Arbeitnehmer neben dem laufenden Bezug von demselben Arbeitgeber sonstige, insbesondere einmalige Bezüge (zum Beispiel 13. und 14. Monatsbezug, Belohnungen), beträgt gemäß § 67 Abs. 1 EStG 1988 in der für die Streitjahre 2007 bis 2011 geltenden Fassung die Lohnsteuer, 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 2000 (ab 1.1.2009: 2.100) Euro beträgt. Der Freibetrag von 620 Euro und die Freigrenze von 2000 (2.100) Euro sind bei Bezügen gemäß Abs. 3 bis 8 und Abs. 10 nicht zu berücksichtigen.

Nach § 67 Abs. 11 EStG 1988 idF BGBl. I 24/2007 sind die Abs. 1, 2, 6, 7 und 8 auch bei der Veranlagung von Arbeitnehmern anzuwenden.

d2. An Sachverhalt steht aufgrund einer vorliegenden Mitteilung des Arbeitgebers Autowerk außer Zweifel, dass an den Rentner X die monatliche Firmenrente (2007 und 2008: brutto 866,88 €, 2009 bis 2011: brutto 910,22 €) 12-mal im Jahr zur Auszahlung gelangte und weitere Auszahlungen in dem genannten Zeitraum nicht getätigt wurden.

d3. § 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 EStG angeführten Bezüge (solche Bezüge liegen zweifelsfrei im Beschwerdefall nicht vor) sind jedenfalls sonstige Bezüge. Bei den anderen Bezügen ist zu prüfen, ob sonstige Bezüge im Sinne des Abs. 1 vorliegen. Sonstige Bezüge liegen nur vor, wenn die Bezüge neben dem laufenden Arbeitslohn und vom 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. VwGH 20.02.2008, 2005/15/0135, VwGH 30.10.2014, 2011/15/0140 mwN).

§ 67 EStG 1988 unterscheidet nicht zwischen inländischen und ausländischen Einkünften, sofern diese die Voraussetzungen des § 67 EStG 1988 erfüllen (vgl. dazu VwGH 23.02.2010, 2008/15/0243, und nochmals VwGH 30.10.2014, 2011/15/0140).

d4. Da die im Beschwerdefall vom deutschen Arbeitgeber die (laufende) Firmenrente unstrittig nur zwölfmal ausbezahlt wurde und daneben keine Auszahlungen erfolgten, liegen aufgrund der Definition der „sonstigen Bezüge“ im § 67 Abs. 1 EStG die Anwendungsvoraussetzungen für eine begünstigte Besteuerung nach dieser Bestimmung allein deshalb nicht vor, wurde doch vom Arbeitgeber neben, also zusätzlich zur laufenden Rente, kein „sonstiger Bezug“ ausbezahlt. Während § 67 EStG 1988 nicht zwischen inländischen und ausländischen Einkünften unterscheidet, kommt bezüglich der Prüfung des Vorliegens von „sonstigen Bezügen“ im Sinne des § 67 Abs. 1 EStG dem Tatumstand entscheidende Relevanz zu, dass im Beschwerdefall vom Arbeitgeber neben der laufenden Rente unzweifelhaft kein „sonstiger Bezug“ im Sinne dieser Begriffsbestimmung ausbezahlt worden ist. Der Bf. hat daher neben den laufenden Renten keinen zusätzlichen, der begünstigten Besteuerung des § 67 Abs. 1 EStG unterliegenden Lohnteil erhalten. Wenn demgegenüber im Vorlageantrag die begehrte begünstigte Besteuerung gemäß § 67 Abs. 1 EStG eines Siebentels der laufenden Bruttobezüge mit dem Verweis auf die Arbeitnehmerfreizügigkeit und auf das Diskriminierungsverbot begründet wird, dann ist diesem Vorbringen Folgendes entgegenzuhalten.

Der Rechtsprechung des EuGH zu Art. 39 EGV zufolge müssen die Mitgliedstaaten in ihrem vorbehaltenen Bereich ihre Befugnisse unter Wahrung des Gemeinschaftsrechtes ausüben und sich deshalb jeder offensichtlichen oder versteckten Diskriminierung auf Grund der Staatszugehörigkeit enthalten. 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 hat 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 Mitgliedsstaats ist, im Hoheitsgebiet des anderen Mitgliedsstaates die gleichen steuerlichen Vergünstigungen genießt wie die inländischen Arbeitnehmer. Nach der

Rechtsprechung des EuGH (s. Urteil 12. Juli 2005, C- 403/03 Schempp, Randnr 45) garantiert allerdings der EG- Vertrag einem Unionsbürger nicht, dass die Verlagerung seiner Tätigkeit in einen anderen Mitgliedstaat als denjenigen, in dem er bis dahin gewohnt hat, hinsichtlich der Besteuerung neutral ist.

Der Bf. erblickt eine (mittelbare) Diskriminierung in der Bestimmung des § 67 Abs. 1 EStG. Dabei behauptet er im Schreiben vom 15. August 2016 selbst nicht, dass ihm vom Arbeitgeber neben der 12-mal ausbezahlten monatlichen Betriebsrenten eine 13. oder 14. Rente ausbezahlt worden wäre. Er geht jedoch davon aus, „dass bei der ursprünglichen Festsetzung der Werksrente sowohl Gehaltssonderzahlungen als auch Weihnachts/Urlaubsgeld berücksichtigt wurde“. Mit diesem Vorbringen wird im Ergebnis eine fiktive, rein rechnerische Aufspaltung der Jahrespension in 14 Teile begehrt, um in den Genuss der begünstigten Besteuerung des § 67 EStG zu kommen. Dabei übersieht er entscheidend Folgendes. Eine der oben referierten Voraussetzungen für das Vorliegen von sonstigen Bezügen iSd § 67 Abs. 1 EStG ist, dass sich deren tatsächliche Auszahlung deutlich von den laufenden Bezügen unterscheidet (vgl. VwGH 20. 02.2008, 2005/15/0135 mwN). Nach der Begriffsbestimmung der sonstigen Bezüge im § 67 Abs. 1 EStG ist es daher nicht ausreichend, wenn laufende und sonstige Bezüge nachträglich rein rechnerisch getrennt werden oder eine laufende anteilige Auszahlung zusammen mit den laufenden Bezügen erfolgt (vgl. VwGH 12.12.1993, 91/14/0038). Steht im Beschwerdefall aufgrund der Aussagen des deutschen Arbeitgebers sachverhaltsmäßig außer Streit, dass die ausländische Betriebsrente vom Arbeitgeber Autowerk dem Bf. tatsächlich nur 12- mal ausbezahlt wurde, dann entscheidet ausschließlich dieser Tatumstand über das Vorliegen von sonstigen Bezügen unabhängig von der Frage, ob der Bf. österreichischer oder deutscher Staatsangehöriger ist, kann doch die vom Bf. letztendlich angeregte fiktive (bloß rechnerische) Aufspaltung der Jahrespension in 14 Teile, um in den Genuss der begünstigten Besteuerung des § 67 EStG zu kommen, nicht erfolgen, da diese Möglichkeit auch bei einem inländischen Bezug nicht besteht (vgl. Jakom EStG, Kommentar, 8. Auflage, Rz 2 zu § 67 EStG). § 67 Abs. 1 EStG unterscheidet somit hinsichtlich der Anwendung der begünstigten Besteuerung nicht zwischen österreichischer und z. B. deutscher Staatsangehörigkeit und auch nicht zwischen inländischen und z. B. deutschen Einkünften, sofern diese Einkünfte die Voraussetzungen des § 67 Abs. 1 EStG erfüllen. Eine Diskriminierung des Bf. wegen seiner deutschen Staatsbürgerschaft liegt daher nicht vor, denn auch ein österreichischer Staatsbürger, dem die Rente 12- mal ausbezahlt wird, kommt mangels Vorliegens von sonstigen Bezügen iSd § 67 Abs. 1 EStG nicht in den Genuss der begünstigten Besteuerung. In diesem Zusammenhang kann auch dahin gestellt bleiben, ob bei der Festlegung der zwölfmal ausbezahlten monatlichen Rente tatsächlich -wie vom Bf. behauptet- sowohl Gehaltssonderzahlungen als auch Weihnachtsgeld/ Urlaubsgeld berücksichtigt worden seien, kommt doch diesem Einwand für die Beurteilung, ob sonstige Bezüge im Sinne des § 67 Abs. 1 EStG vorliegen, schon deshalb keine relevante Bedeutung zu, da die Möglichkeit einer rechnerische Aufteilung des Gesamtbetrages in laufende und sonstige Bezüge (somit auf 14 Gehälter) auch bei inländischem Bezug nicht besteht. Trotzdem

bleibt noch festzuhalten, dass vom deutschen Arbeitgeber in keiner Weise ausgeführt wurde, dass in der laufend ausbezahlten Monatsrente anteilig auch sonstige Bezüge enthalten wären. Soweit der Bf. in der Bestimmung des § 67 Abs. 1 EStG eine Verletzung der Arbeitnehmerfreizügigkeit und einen Verstoß gegen das Diskriminierungsverbot erblickt, übersieht dieses Vorbringen entscheidend, dass der Arbeitgeber dem Bf. neben den zwölfmal ausbezahlten laufenden Firmenrenten nicht auch noch sonstige Bezüge ausbezahlt hat und die Möglichkeit einer fiktiven Aufspaltung seiner Jahrespension in 14 Teile, um in den Genuss der begünstigten Besteuerung des § 67 Abs. 1 EStG zu kommen, auch bei einem inländischen Bezug nicht besteht. Der Bf. als deutscher Staatsangehöriger ist daher hinsichtlich der Voraussetzungen für das Vorliegen von sonstigen Bezügen iSd § 67 Abs. 1 EStG und damit hinsichtlich der Anwendung dieser begünstigten Besteuerung einem Inländer gleichgestellt (vgl. nochmals VwGH 23. Februar 2010, 2008/15/0243). Das Bundesfinanzgericht kommt daher zu Ansicht, dass durch die nicht begünstigte Besteuerung der von der Autowerk an den Bf. 12-mal ausbezahlten monatlichen Firmenrente die Arbeitnehmerfreizügigkeit nicht verletzt und nicht gegen das Diskriminierungsverbot verstoßen wurde. Der begehrten begünstigten Besteuerung gemäß § 67 Abs. 1 EStG von 1/7 der Firmenrente war daher mangels Vorliegen von sonstigen Bezügen nicht zu entsprechen.

6. Zusammenfassend führen obige Ausführungen zu folgenden gegenüber den Beschwerdevorentscheidungen geänderten Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (Firmenrente) und Steuerberechnungen:

Ermittlung der Firmenrente in €

	2007	2008	2009	2010	2011
Gesamtbetrag der Einkünfte (= Firmenrente minus WK) lt. BVE	8.701,00	11.527,84	11.846,76	10.846,04	10.846,04
minus Arbeitnehmeranteil am Gesamtsozialversicherungs-beitrag	1.726,86	1.760,64	1.873,20	1.840,44	1.905,96
minus Sachbezug Auto angesetzt vom April 2007 bis Oktober 2009, mtl. 100 €	900,00 (9x100)	1.200,00 (12x100)	1.000,00 (10x100)	0	0
Gesamtbetrag der Einkünfte lt. Erk.	6.074,14	8.567,20	8.973,56	9005,60	8.940,08

Berechnung der Einkommensteuer 2007 in €

Gesamtbetrag der Einkünfte		6.074,14
----------------------------	--	----------

Sonderausgaben		-120,86
Außergewöhnliche Belastung		-794,00
Selbstbehalt		794,00
Einkommen		5.953,28
Die Einkommensteuer wird unter Berücksichtigung der ausländischen Einkünfte wie folgt ermittelt:		
Einkommen		5.953,28
Aliquote (April- Dez) ausländische Einkünfte abzüglich SV-Beiträge		13.163,25
Bemessungsgrundlage für den Durchschnittssteuersatz		19.116,53
$(19.116,53 - 10.000,00) \times 5.750,00 / 15.000,00$		3.494,67
Durchschnittssteuersatz $(3.494,67 / 19.116,53 \times 100)$		18,28 %
Durchschnittssteuersatz	18,28 % von 5.953,28	1.088,26
Pensionistenabsetzbetrag	$(25.000 - 19.116,53) \times 5 \%$	-294,17
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge		794,09
Einkommensteuer		794,09
Festgesetzte Einkommensteuer (gerundet gemäß § 39 Abs. 3 EStG)		794,00

Berechnung der Einkommensteuer 2008 in €

Gesamtbetrag der Einkünfte		8.567,20
Sonderausgaben		-481,59
Außergewöhnliche Belastung		-1.703,98
Selbstbehalt		1.703,98
Freibetrag wegen eigener Behinderung		-99,00
Pauschbetrag nach der VO über ag. Belastung wegen eigener Behinderung		-840,00
Nachgewiesene Kosten aus der eigenen Behinderung nach der VO		-1.014,05
Einkommen		6.132,56
Die Einkommensteuer wird unter Berücksichtigung der ausländischen Einkünfte wie folgt ermittelt:		
Einkommen		6.132,56
Ausländische Einkünfte abz. SV- Beiträge		17.623,64
Bemessungsgrundlage für den Durchschnittssteuersatz		23.756,20

$(23.756,20 - 25.000,00) \times 11.335,00 / 26.000,00 + 5.750,00$		5.207,75
Durchschnittssteuersatz $(5.207,75 / 23.756,20 \times 100)$		21,92 %
Durchschnittssteuersatz	21,92 % von 6.132,56	1.344,26
Pensionistenabsetzbetrag	$(25.000 - 23.756,20) \times 5 \%$	-62,19
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge		1.282,07
Einkommensteuer		1.282,07
Festgesetzte Einkommensteuer (gerundet gemäß § 39 Abs. 3 EStG)		1.282,00

Berechnung der Einkommensteuer 2009 in €

Gesamtbetrag der Einkünfte		8.973,56
Sonderausgaben		-481,59
Außergewöhnliche Belastung		-1.180,51
Selbstbehalt		1.180,51
Freibetrag wegen eigener Behinderung		-99,00
Pauschbetrag nach der VO über ag. Belastung wegen eigener Behinderung		-840,00
Nachgewiesene Kosten aus der eigenen Behinderung nach der VO		-391,05
Einkommen		7.161,92
Die Einkommensteuer wird unter Berücksichtigung der ausländischen Einkünfte wie folgt ermittelt:		
Einkommen		7.161,92
Ausländische Einkünfte abz. SV- Beiträge		17.896,00
Bemessungsgrundlage für den Durchschnittssteuersatz		25.057,92
$(25.057,92 - 25.000,00) \times 15.125,00 / 35.000,00 + 5.110,00$		5.135,03
Durchschnittssteuersatz $(5.135,03 / 25.057,92 \times 100)$		20,49 %
Durchschnittssteuersatz	20,49 % von 7.161,92	1.467,48
Pensionistenabsetzbetrag		0,00
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge		1.467,48
Einkommensteuer		1.467,48
Festgesetzte Einkommensteuer (gerundet gemäß § 39 Abs. 3 EStG)		1.467,00

Berechnung der Einkommensteuer 2010 in €

Gesamtbetrag der Einkünfte		9.005,60
Sonderausgaben		-481,59
Steuerberatungskosten		-582,00
Außergewöhnliche Belastung		-2.732,62
Selbstbehalt		2.482,40
Freibetrag wegen eigener Behinderung		-99,00
Pauschbetrag nach der VO über ag. Belastung wegen eigener Behinderung		-840,00
Nachgewiesene Kosten aus der eigenen Behinderung nach der VO		-322,00
Einkommen		6.430,79
Die Einkommensteuer wird unter Berücksichtigung der ausländischen Einkünfte wie folgt ermittelt:		
Einkommen		6.430,79
Ausländische Einkünfte abz. SV- Beiträge		18.143,00
Bemessungsgrundlage für den Durchschnittssteuersatz		24.573,79
$(24.573,79 - 25.000,00) \times 15.125,00 / 35.000 + 5.110,00$		4.925,82
Durchschnittssteuersatz $(4.925,82 / 24.573,79 \times 100)$		20,04 %
Durchschnittssteuersatz	20,04 % von 6.430,79	1.288,73
Pensionistenabsetzbetrag	$(25.000 - 24.573,79) \times 5 \%$	-21,31
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge		1.267,42
Einkommensteuer		1.267,42
Festgesetzte Einkommensteuer (gerundet gemäß § 39 Abs. 3 EStG)		1.267,00

Berechnung der Einkommensteuer 2011 in €

Gesamtbetrag der Einkünfte		8.940,08
Sonderausgaben		-505,84
Außergewöhnliche Belastung		--4.413,28
Selbstbehalt		2.513,49
Freibetrag wegen eigener Behinderung		-99,00
Pauschbetrag nach der VO über ag. Belastung wegen eigener Behinderung		-840,00
Nachgewiesene Kosten aus der eigenen Behinderung nach der VO		-436,50
Einkommen		5.158,95

Die Einkommensteuer wird unter Berücksichtigung der ausländischen Einkünfte wie folgt ermittelt:		
Einkommen		5.158,95
Ausländische Einkünfte abz. SV- Beiträge		18.076,20
Bemessungsgrundlage für den Durchschnittssteuersatz		23.235,15
$(23.235,15 - 25.000,00) \times 15.125,00 / 35.000,00 + 5.110,00$		4.347,33
Durchschnittssteuersatz $(4.347,33 / 23.235,15 \times 100)$		18,71 %
Durchschnittssteuersatz	18,71 % von 5.158,95	965,24
Pensionistenabsetzbetrag	$(25.000 - 18.076,20) \times 5 \%$	-346,19
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge		619,05
Einkommensteuer		619,05
Festgesetzte Einkommensteuer (gerundet gemäß § 39 Abs. 3 EStG)		619,00

7. Zulässigkeit der Revision

Eine ordentliche Revision ist gemäß Artikel 133 Abs. 4 B- VG unzulässig, war doch mit diesem Erkenntnis keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung zu lösen. Mit den streitgegenständlichen Abweichungen von den nachgereichten Jahreserklärungen wurde nicht von der durch die zitierten VwGH- Erkenntnisse geklärten Rechtslage abgewichen bzw. beruhten diese auf abzuklärende Sachverhaltsfragen.

8. Über die Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide 2007 bis 2011 war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 26. August 2016