

TE Vwgh Erkenntnis 2010/2/23 2008/15/0243

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 23.02.2010

Index

E1E;
E3R E05100000;
E6j;
10/07 Verwaltungsgerichtshof;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;
59/04 EU - EWR;
66/01 Allgemeines Sozialversicherungsgesetz;

Norm

11997E039 EG Art39;
31968R1612 Freizügigkeit der Arbeitnehmer innerhalb der Gemeinschaft Art7;
61993CJ0279 Schumacker VORAB;
61998CJ0302 Seherer VORAB;
62003CJ0403 Schempp VORAB;
62004CJ0493 Piatkowski VORAB;
ASVG §105 Abs1;
EG-Abk Schweiz 2002 Art21;
EStG 1988 §25 Abs1 Z3 lit a;
EStG 1988 §25 Abs1 Z3 lit c;
EStG 1988 §67 Abs2;
EStG 1988 §67;
VwGG §48 Abs2 Z2;
1. ASVG § 105 heute
2. ASVG § 105 gültig ab 01.01.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 47/2025
3. ASVG § 105 gültig von 01.01.2020 bis 31.12.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 84/2019
4. ASVG § 105 gültig von 01.01.2011 bis 31.12.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 111/2010
5. ASVG § 105 gültig von 01.01.1997 bis 31.12.2010 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 764/1996
1. EStG 1988 § 25 heute
2. EStG 1988 § 25 gültig ab 30.10.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2019
3. EStG 1988 § 25 gültig von 01.01.2018 bis 29.10.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2017
4. EStG 1988 § 25 gültig von 01.01.2016 bis 31.12.2017 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2015
5. EStG 1988 § 25 gültig von 18.06.2009 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 52/2009

6. EStG 1988 § 25 gültig von 01.07.2008 bis 17.06.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 82/2008
7. EStG 1988 § 25 gültig von 01.01.2008 bis 30.06.2008 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 104/2007
8. EStG 1988 § 25 gültig von 01.01.2008 bis 28.12.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 102/2007
9. EStG 1988 § 25 gültig von 29.12.2007 bis 31.12.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 104/2007
10. EStG 1988 § 25 gültig von 29.12.2007 bis 28.12.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 102/2007
11. EStG 1988 § 25 gültig von 24.05.2007 bis 28.12.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 24/2007
12. EStG 1988 § 25 gültig von 01.01.2007 bis 23.05.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 109/2006
13. EStG 1988 § 25 gültig von 10.06.2005 bis 31.12.2006 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2005
14. EStG 1988 § 25 gültig von 16.02.2005 bis 09.06.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 8/2005
15. EStG 1988 § 25 gültig von 21.08.2003 bis 15.02.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003
16. EStG 1988 § 25 gültig von 05.10.2002 bis 20.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 155/2002
17. EStG 1988 § 25 gültig von 11.07.2002 bis 04.10.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2002
18. EStG 1988 § 25 gültig von 25.05.2002 bis 10.07.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 84/2002
19. EStG 1988 § 25 gültig von 30.12.2000 bis 24.05.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 142/2000
20. EStG 1988 § 25 gültig von 15.07.1999 bis 29.12.2000 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/1999
21. EStG 1988 § 25 gültig von 13.01.1999 bis 14.07.1999 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 28/1999
22. EStG 1988 § 25 gültig von 31.12.1996 bis 12.01.1999 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 755/1996
23. EStG 1988 § 25 gültig von 01.05.1996 bis 30.12.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
24. EStG 1988 § 25 gültig von 30.12.1989 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 660/1989
25. EStG 1988 § 25 gültig von 30.07.1988 bis 29.12.1989

1. EStG 1988 § 25 heute
2. EStG 1988 § 25 gültig ab 30.10.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2019
3. EStG 1988 § 25 gültig von 01.01.2018 bis 29.10.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2017
4. EStG 1988 § 25 gültig von 01.01.2016 bis 31.12.2017 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2015
5. EStG 1988 § 25 gültig von 18.06.2009 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 52/2009
6. EStG 1988 § 25 gültig von 01.07.2008 bis 17.06.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 82/2008
7. EStG 1988 § 25 gültig von 01.01.2008 bis 30.06.2008 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 104/2007
8. EStG 1988 § 25 gültig von 01.01.2008 bis 28.12.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 102/2007
9. EStG 1988 § 25 gültig von 29.12.2007 bis 31.12.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 104/2007
10. EStG 1988 § 25 gültig von 29.12.2007 bis 28.12.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 102/2007
11. EStG 1988 § 25 gültig von 24.05.2007 bis 28.12.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 24/2007
12. EStG 1988 § 25 gültig von 01.01.2007 bis 23.05.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 109/2006
13. EStG 1988 § 25 gültig von 10.06.2005 bis 31.12.2006 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2005
14. EStG 1988 § 25 gültig von 16.02.2005 bis 09.06.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 8/2005
15. EStG 1988 § 25 gültig von 21.08.2003 bis 15.02.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003
16. EStG 1988 § 25 gültig von 05.10.2002 bis 20.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 155/2002
17. EStG 1988 § 25 gültig von 11.07.2002 bis 04.10.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2002
18. EStG 1988 § 25 gültig von 25.05.2002 bis 10.07.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 84/2002
19. EStG 1988 § 25 gültig von 30.12.2000 bis 24.05.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 142/2000
20. EStG 1988 § 25 gültig von 15.07.1999 bis 29.12.2000 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/1999
21. EStG 1988 § 25 gültig von 13.01.1999 bis 14.07.1999 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 28/1999
22. EStG 1988 § 25 gültig von 31.12.1996 bis 12.01.1999 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 755/1996
23. EStG 1988 § 25 gültig von 01.05.1996 bis 30.12.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
24. EStG 1988 § 25 gültig von 30.12.1989 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 660/1989
25. EStG 1988 § 25 gültig von 30.07.1988 bis 29.12.1989

1. EStG 1988 § 67 heute
2. EStG 1988 § 67 gültig ab 01.01.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2025
3. EStG 1988 § 67 gültig von 10.10.2024 bis 31.12.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 144/2024
4. EStG 1988 § 67 gültig von 01.04.2021 bis 09.10.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2021
5. EStG 1988 § 67 gültig von 08.01.2021 bis 31.03.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 3/2021
6. EStG 1988 § 67 gültig von 30.10.2019 bis 07.01.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2019

7. EStG 1988 § 67 gültig von 15.08.2018 bis 29.10.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2018
8. EStG 1988 § 67 gültig von 31.12.2016 bis 14.08.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 117/2016
9. EStG 1988 § 67 gültig von 15.08.2015 bis 30.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
10. EStG 1988 § 67 gültig von 01.07.2014 bis 14.08.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2014
11. EStG 1988 § 67 gültig von 13.06.2014 bis 30.06.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 40/2014
12. EStG 1988 § 67 gültig von 01.03.2014 bis 12.06.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 13/2014
13. EStG 1988 § 67 gültig von 01.04.2012 bis 28.02.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 22/2012
14. EStG 1988 § 67 gültig von 02.08.2011 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 76/2011
15. EStG 1988 § 67 gültig von 18.06.2009 bis 01.08.2011 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 52/2009
16. EStG 1988 § 67 gültig von 01.04.2009 bis 17.06.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 26/2009
17. EStG 1988 § 67 gültig von 01.01.2008 bis 31.03.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 102/2007
18. EStG 1988 § 67 gültig von 10.07.2007 bis 31.12.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 45/2007
19. EStG 1988 § 67 gültig von 24.05.2007 bis 09.07.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 24/2007
20. EStG 1988 § 67 gültig von 31.12.2004 bis 23.05.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
21. EStG 1988 § 67 gültig von 05.06.2004 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 57/2004
22. EStG 1988 § 67 gültig von 21.08.2003 bis 04.06.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003
23. EStG 1988 § 67 gültig von 05.10.2002 bis 20.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 155/2002
24. EStG 1988 § 67 gültig von 11.07.2002 bis 04.10.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2002
25. EStG 1988 § 67 gültig von 27.06.2001 bis 10.07.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 59/2001
26. EStG 1988 § 67 gültig von 01.01.2001 bis 26.06.2001 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 142/2000
27. EStG 1988 § 67 gültig von 01.01.2001 bis 31.12.2000 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 13/2000
28. EStG 1988 § 67 gültig von 30.12.2000 bis 31.12.2000 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 142/2000
29. EStG 1988 § 67 gültig von 15.07.1999 bis 29.12.2000 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/1999
30. EStG 1988 § 67 gültig von 01.05.1996 bis 14.07.1999 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
31. EStG 1988 § 67 gültig von 01.12.1993 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
32. EStG 1988 § 67 gültig von 13.01.1993 bis 30.11.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 12/1993
33. EStG 1988 § 67 gültig von 27.06.1992 bis 12.01.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 312/1992
34. EStG 1988 § 67 gültig von 31.12.1991 bis 26.06.1992 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 695/1991
35. EStG 1988 § 67 gültig von 03.08.1991 bis 30.12.1991 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 412/1991
36. EStG 1988 § 67 gültig von 30.12.1989 bis 02.08.1991 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 660/1989
37. EStG 1988 § 67 gültig von 30.07.1988 bis 29.12.1989

1. EStG 1988 § 67 heute
2. EStG 1988 § 67 gültig ab 01.01.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2025
3. EStG 1988 § 67 gültig von 10.10.2024 bis 31.12.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 144/2024
4. EStG 1988 § 67 gültig von 01.04.2021 bis 09.10.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2021
5. EStG 1988 § 67 gültig von 08.01.2021 bis 31.03.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 3/2021
6. EStG 1988 § 67 gültig von 30.10.2019 bis 07.01.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2019
7. EStG 1988 § 67 gültig von 15.08.2018 bis 29.10.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2018
8. EStG 1988 § 67 gültig von 31.12.2016 bis 14.08.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 117/2016
9. EStG 1988 § 67 gültig von 15.08.2015 bis 30.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
10. EStG 1988 § 67 gültig von 01.07.2014 bis 14.08.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2014
11. EStG 1988 § 67 gültig von 13.06.2014 bis 30.06.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 40/2014
12. EStG 1988 § 67 gültig von 01.03.2014 bis 12.06.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 13/2014
13. EStG 1988 § 67 gültig von 01.04.2012 bis 28.02.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 22/2012
14. EStG 1988 § 67 gültig von 02.08.2011 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 76/2011
15. EStG 1988 § 67 gültig von 18.06.2009 bis 01.08.2011 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 52/2009
16. EStG 1988 § 67 gültig von 01.04.2009 bis 17.06.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 26/2009
17. EStG 1988 § 67 gültig von 01.01.2008 bis 31.03.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 102/2007
18. EStG 1988 § 67 gültig von 10.07.2007 bis 31.12.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 45/2007
19. EStG 1988 § 67 gültig von 24.05.2007 bis 09.07.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 24/2007
20. EStG 1988 § 67 gültig von 31.12.2004 bis 23.05.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004

21. EStG 1988 § 67 gültig von 05.06.2004 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 57/2004
22. EStG 1988 § 67 gültig von 21.08.2003 bis 04.06.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003
23. EStG 1988 § 67 gültig von 05.10.2002 bis 20.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 155/2002
24. EStG 1988 § 67 gültig von 11.07.2002 bis 04.10.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2002
25. EStG 1988 § 67 gültig von 27.06.2001 bis 10.07.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 59/2001
26. EStG 1988 § 67 gültig von 01.01.2001 bis 26.06.2001 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 142/2000
27. EStG 1988 § 67 gültig von 01.01.2001 bis 31.12.2000 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 13/2000
28. EStG 1988 § 67 gültig von 30.12.2000 bis 31.12.2000 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 142/2000
29. EStG 1988 § 67 gültig von 15.07.1999 bis 29.12.2000 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/1999
30. EStG 1988 § 67 gültig von 01.05.1996 bis 14.07.1999 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
31. EStG 1988 § 67 gültig von 01.12.1993 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
32. EStG 1988 § 67 gültig von 13.01.1993 bis 30.11.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 12/1993
33. EStG 1988 § 67 gültig von 27.06.1992 bis 12.01.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 312/1992
34. EStG 1988 § 67 gültig von 31.12.1991 bis 26.06.1992 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 695/1991
35. EStG 1988 § 67 gültig von 03.08.1991 bis 30.12.1991 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 412/1991
36. EStG 1988 § 67 gültig von 30.12.1989 bis 02.08.1991 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 660/1989
37. EStG 1988 § 67 gültig von 30.07.1988 bis 29.12.1989

1. VwGG § 48 heute
2. VwGG § 48 gültig ab 01.01.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 33/2013
3. VwGG § 48 gültig von 01.07.2008 bis 31.12.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 4/2008
4. VwGG § 48 gültig von 01.01.1999 bis 30.06.2008 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 158/1998
5. VwGG § 48 gültig von 01.09.1997 bis 31.12.1998 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 88/1997
6. VwGG § 48 gültig von 05.01.1985 bis 31.08.1997

Beachte

Serie (erledigt im gleichen Sinn): 2008/15/0247 E 23. Februar 2010

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Hargassner und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Zorn, Dr. Büsser und Mag. Novak als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer, über die Beschwerde des KF in L, vertreten durch Toifl Kerschbaum Rechtsanwälte GmbH in 1030 Wien, Am Heumarkt 7/26, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Feldkirch, vom 13. Dezember 2007, GZ. RV/0063-F/07, betreffend Aufhebung der Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2002 bis 2004 gemäß § 299 BAO, zu Recht erkannt: Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Hargassner und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Zorn, Dr. Büsser und Mag. Novak als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer, über die Beschwerde des KF in L, vertreten durch Toifl Kerschbaum Rechtsanwälte GmbH in 1030 Wien, Am Heumarkt 7/26, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Feldkirch, vom 13. Dezember 2007, GZ. RV/0063-F/07, betreffend Aufhebung der Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2002 bis 2004 gemäß Paragraph 299, BAO, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 57,40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen. Das Mehrbegehren der belangten Behörde wird abgewiesen.

Begründung

Mit dem im Instanzenzug ergangenen angefochtenen Bescheid wurde der Antrag des Beschwerdeführers vom 3. November 2006 auf Aufhebung der Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2002 bis 2004 gemäß § 299 BAO als unbegründet abgewiesen. Der in Vorarlberg ansässige Beschwerdeführer sei als Grenzgänger nach der Schweiz nichtselbstständig tätig gewesen. In den Streitjahren habe er aus der Schweiz eine in zwölf Teilbeträgen ausbezahlte Pension bezogen, für die das Besteuerungsrecht gemäß Art. 18 des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Republik Österreich und der Schweizer Eidgenossenschaft (kurz: DBA-Schweiz) Österreich zukomme. Der

Beschwerdeführer habe beantragt, in den neu zu erlassenden Einkommensteuerbescheiden ein Siebentel der ausländischen Pension gemäß § 67 Abs. 1 EStG 1988 zu versteuern. Die Einkommensteuerbescheide verstießen sowohl gegen Art. 18 als auch gegen Art. 39 EGV und gegen das zwischen der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten einerseits und der Schweizer Eidgenossenschaft andererseits abgeschlossene Freizügigkeitsabkommen (kurz: FZA). Das Erfordernis des § 67 Abs. 1 EStG 1988, dass die Sonderzahlungen neben dem Grundlohn ausbezahlt werden müssten, führe zu einer versteckten Diskriminierung von Beziehern ausländischer Pensionen. Es liege insbesondere ein Verstoß gegen die Verordnung (EWG) Nr. 1612/68 des Rates vom 15. Oktober 1968 über die Freizügigkeit der Arbeitnehmer innerhalb der Gemeinschaft und die Verordnung (EWG) Nr. 1408/71 vom 14. Juni 1971 zur Anwendung der Systeme der sozialen Sicherheit auf Arbeitnehmer und deren Familien, die innerhalb der Gemeinschaft zu- und abwandern, vor. Der Beschwerdeführer habe seinen Wohnsitz in Österreich und habe jahrzehntelang als Grenzgänger in der Schweiz gearbeitet. In seiner Aktivzeit habe er regelmäßig 14 Monatsgehälter erhalten, sodass die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Begünstigung des § 67 Abs. 1 EStG 1988 erfüllt gewesen seien. Nach dem Übertritt in den Ruhestand habe er eine Pension aus der Schweiz erhalten. In der Schweiz würden gemäß Art. 19 des Bundesgesetzes über den allgemeinen Teil des Sozialversicherungsrechts periodische Leistungen in der Regel monatlich ausbezahlt werden. Teilrenten, deren Betrag 10 % der minimalen Vollrente nicht übersteige, würden in Abweichung zu Art. 19 des genannten Gesetzes einmal jährlich nachschüssig im Dezember ausbezahlt werden, wobei der Berechtigte die Möglichkeit habe, die monatliche Auszahlung zu verlangen. Eine Aufteilung in 13 oder gar 14 monatliche Renten oder die Zahlung einer Sonderzahlung seien in der Schweiz gesetzlich nicht vorgesehen. Der Pensionsberechtigte erhalte von der Schweizer Pensionsversicherung unabhängig davon, ob er in der Aktivzeit zwölf, 14 oder mehrere Bezüge jährlich erhalten habe, eine Pension in maximal zwölf Monatsraten ausbezahlt. Dies führe dazu, dass der Beschwerdeführer die Begünstigung des § 67 Abs. 1 EStG 1988 nicht mehr in Anspruch nehmen könne. Als Bezieher der Schweizer AHV-Pension sei er somit mit einer Steuerbelastung konfrontiert, die um rd. ein Siebentel höher sei als jene eines Beziehers einer inländischen Pension. Das Recht auf Freizügigkeit verbiete die dadurch gegebene mittelbare Diskriminierung auf Grund der Staatsangehörigkeit. Die rechtskräftig gewordenen Bescheide verstießen überdies gegen das verfassungsrechtlich gewährleistete Gleichheitsgebot. Die unterschiedliche Besteuerung von Beziehern inländischer Pensionen und im Inland unbeschränkt steuerpflichtigen Beziehern ausländischer Pensionen könne sachlich nicht begründet werden. Mit dem im Instanzenzug ergangenen angefochtenen Bescheid wurde der Antrag des Beschwerdeführers vom 3. November 2006 auf Aufhebung der Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2002 bis 2004 gemäß Paragraph 299, BAO als unbegründet abgewiesen. Der in Vorarlberg ansässige Beschwerdeführer sei als Grenzgänger nach der Schweiz nichtselbstständig tätig gewesen. In den Streitjahren habe er aus der Schweiz eine in zwölf Teilbeträgen ausbezahlte Pension bezogen, für die das Besteuerungsrecht gemäß Artikel 18, des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Republik Österreich und der Schweizer Eidgenossenschaft (kurz: DBA-Schweiz) Österreich zukomme. Der Beschwerdeführer habe beantragt, in den neu zu erlassenden Einkommensteuerbescheiden ein Siebentel der ausländischen Pension gemäß Paragraph 67, Absatz eins, EStG 1988 zu versteuern. Die Einkommensteuerbescheide verstießen sowohl gegen Artikel 18, als auch gegen Artikel 39, EGV und gegen das zwischen der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten einerseits und der Schweizer Eidgenossenschaft andererseits abgeschlossene Freizügigkeitsabkommen (kurz: FZA). Das Erfordernis des Paragraph 67, Absatz eins, EStG 1988, dass die Sonderzahlungen neben dem Grundlohn ausbezahlt werden müssten, führe zu einer versteckten Diskriminierung von Beziehern ausländischer Pensionen. Es liege insbesondere ein Verstoß gegen die Verordnung (EWG) Nr. 1612/68 des Rates vom 15. Oktober 1968 über die Freizügigkeit der Arbeitnehmer innerhalb der Gemeinschaft und die Verordnung (EWG) Nr. 1408/71 vom 14. Juni 1971 zur Anwendung der Systeme der sozialen Sicherheit auf Arbeitnehmer und deren Familien, die innerhalb der Gemeinschaft zu- und abwandern, vor. Der Beschwerdeführer habe seinen Wohnsitz in Österreich und habe jahrzehntelang als Grenzgänger in der Schweiz gearbeitet. In seiner Aktivzeit habe er regelmäßig 14 Monatsgehälter erhalten, sodass die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Begünstigung des Paragraph 67, Absatz eins, EStG 1988 erfüllt gewesen seien. Nach dem Übertritt in den Ruhestand habe er eine Pension aus der Schweiz erhalten. In der Schweiz würden gemäß Artikel 19, des Bundesgesetzes über den allgemeinen Teil des Sozialversicherungsrechts periodische Leistungen in der Regel monatlich ausbezahlt werden. Teilrenten, deren Betrag 10 % der minimalen Vollrente nicht übersteige, würden in Abweichung zu Artikel 19, des genannten Gesetzes einmal jährlich nachschüssig im Dezember ausbezahlt werden, wobei der Berechtigte die Möglichkeit habe, die monatliche Auszahlung zu verlangen. Eine Aufteilung in 13 oder gar 14 monatliche Renten oder

die Zahlung einer Sonderzahlung seien in der Schweiz gesetzlich nicht vorgesehen. Der Pensionsberechtigte erhalte von der Schweizer Pensionsversicherung unabhängig davon, ob er in der Aktivzeit zwölf, 14 oder mehrere Bezüge jährlich erhalten habe, eine Pension in maximal zwölf Monatsraten ausbezahlt. Dies führe dazu, dass der Beschwerdeführer die Begünstigung des Paragraph 67, Absatz eins, EStG 1988 nicht mehr in Anspruch nehmen könne. Als Bezieher der Schweizer AHV-Pension sei er somit mit einer Steuerbelastung konfrontiert, die um rd. ein Siebentel höher sei als jene eines Beziehers einer inländischen Pension. Das Recht auf Freizügigkeit verbiete die dadurch gegebene mittelbare Diskriminierung auf Grund der Staatsangehörigkeit. Die rechtskräftig gewordenen Bescheide verstießen überdies gegen das verfassungsrechtlich gewährleistete Gleichheitsgebot. Die unterschiedliche Besteuerung von Beziehern inländischer Pensionen und im Inland unbeschränkt steuerpflichtigen Beziehern ausländischer Pensionen könne sachlich nicht begründet werden.

In der Berufung gegen den den Antrag abweisenden Bescheid des Finanzamtes habe der Beschwerdeführer weiters vorgebracht, die Auffassung des Finanzamtes, dass die unterschiedliche steuerliche Behandlung eine Folge der inhomogenen Steuersysteme Österreichs und der Schweiz sei, verkenne, dass auf Grund der bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen die von ihm bezogene Pension nur im Ansässigkeitsstaat, somit in Österreich besteuert werde. Die unterschiedlichen Steuersysteme spielten keine Rolle, weil Österreich das alleinige und ausschließliche Besteuerungsrecht zukomme. Da die formale Anknüpfung des § 67 Abs. 1 EStG 1988 an den Auszahlungsmodus eine Gemeinschaftswidrigkeit darstelle, sei diese Norm dahingehend zu adaptieren, dass man als Ergebnis eine gemeinschaftskonforme Norm erhalte. Es sei daher ein Siebentel der ausbezahlten ausländischen Jahrespension mit dem Steuersatz des § 67 Abs. 1 EStG 1988 zu versteuern oder die Fiktion aufzustellen, dass die Jahrespension in 14 Raten ausbezahlt werde. Dass die Berücksichtigung fiktiver Sachverhalte nicht so ungewöhnlich sei, wie das Finanzamt vorgebe, zeige § 69 EStG 1988. In der Berufung gegen den den Antrag abweisenden Bescheid des Finanzamtes habe der Beschwerdeführer weiters vorgebracht, die Auffassung des Finanzamtes, dass die unterschiedliche steuerliche Behandlung eine Folge der inhomogenen Steuersysteme Österreichs und der Schweiz sei, verkenne, dass auf Grund der bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen die von ihm bezogene Pension nur im Ansässigkeitsstaat, somit in Österreich besteuert werde. Die unterschiedlichen Steuersysteme spielten keine Rolle, weil Österreich das alleinige und ausschließliche Besteuerungsrecht zukomme. Da die formale Anknüpfung des Paragraph 67, Absatz eins, EStG 1988 an den Auszahlungsmodus eine Gemeinschaftswidrigkeit darstelle, sei diese Norm dahingehend zu adaptieren, dass man als Ergebnis eine gemeinschaftskonforme Norm erhalte. Es sei daher ein Siebentel der ausbezahlten ausländischen Jahrespension mit dem Steuersatz des Paragraph 67, Absatz eins, EStG 1988 zu versteuern oder die Fiktion aufzustellen, dass die Jahrespension in 14 Raten ausbezahlt werde. Dass die Berücksichtigung fiktiver Sachverhalte nicht so ungewöhnlich sei, wie das Finanzamt vorgebe, zeige Paragraph 69, EStG 1988.

Im Erwägungsteil führte die belangte Behörde aus, gemäß § 299 Abs. 1 BAO könne die Abgabenbehörde erster Instanz auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweise. Im Falle eines Widerspruchs mit Gemeinschaftsrecht könne die Aufhebung gemäß § 302 Abs. 2 lit. c BAO bis zum Ablauf der Verjährungsfrist, oder wenn der Antrag innerhalb dieser Frist eingebracht werde, auch nach Ablauf dieser Frist, erfolgen. Es sei daher die Frage zu klären, ob dadurch, dass die in Rede stehenden Pensionseinkünfte zur Gänze dem Normalsteuersatz und nicht anteilig der gemäß § 67 Abs. 1 EStG 1988 begünstigten Besteuerung unterzogen worden seien, ein Verstoß gegen Art. 39 EGV sowie die Verordnung (EWG) Nr. 1612/68 des Rates vom 15. Oktober 1968 über die Freizügigkeit der Arbeitnehmer innerhalb der Gemeinschaft bewirkt worden sei und die Einkommensteuerbescheide 2002 bis 2004 deshalb mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit behaftet seien. Im Erwägungsteil führte die belangte Behörde aus, gemäß Paragraph 299, Absatz eins, BAO könne die Abgabenbehörde erster Instanz auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweise. Im Falle eines Widerspruchs mit Gemeinschaftsrecht könne die Aufhebung gemäß Paragraph 302, Absatz 2, Litera c, BAO bis zum Ablauf der Verjährungsfrist, oder wenn der Antrag innerhalb dieser Frist eingebracht werde, auch nach Ablauf dieser Frist, erfolgen. Es sei daher die Frage zu klären, ob dadurch, dass die in Rede stehenden Pensionseinkünfte zur Gänze dem Normalsteuersatz und nicht anteilig der gemäß Paragraph 67, Absatz eins, EStG 1988 begünstigten Besteuerung unterzogen worden seien, ein Verstoß gegen Artikel 39, EGV sowie die Verordnung (EWG) Nr. 1612/68 des Rates vom 15. Oktober 1968 über die Freizügigkeit der Arbeitnehmer innerhalb der Gemeinschaft bewirkt worden sei und die Einkommensteuerbescheide 2002 bis 2004 deshalb mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit behaftet seien.

Soweit der Beschwerdeführer verfassungsrechtliche Bedenken vorbringe, sei er darauf zu verweisen, dass die belangte Behörde an die geltenden einfachgesetzlichen Bestimmungen - unabhängig von deren Verfassungskonformität - gebunden sei. Nach auszugsweiser Wiedergabe des § 67 Abs. 1 EStG 1988 führte die belangte Behörde aus, sonstige Bezüge im Sinne dieser Bestimmung lägen vor, wenn sie sich sowohl durch den Rechtstitel, aus dem der Arbeitnehmer den Anspruch ableiten könne, als auch durch die tatsächliche Auszahlung deutlich von den laufenden Bezügen unterschieden. Sonstige Bezüge in diesem Sinne seien unbestritten nicht ausbezahlt worden, weshalb die Anwendungsvoraussetzungen für die Bestimmung des § 67 Abs. 1 EStG 1988 nicht gegeben seien. Soweit der Beschwerdeführer verfassungsrechtliche Bedenken vorbringe, sei er darauf zu verweisen, dass die belangte Behörde an die geltenden einfachgesetzlichen Bestimmungen - unabhängig von deren Verfassungskonformität - gebunden sei. Nach auszugsweiser Wiedergabe des Paragraph 67, Absatz eins, EStG 1988 führte die belangte Behörde aus, sonstige Bezüge im Sinne dieser Bestimmung lägen vor, wenn sie sich sowohl durch den Rechtstitel, aus dem der Arbeitnehmer den Anspruch ableiten könne, als auch durch die tatsächliche Auszahlung deutlich von den laufenden Bezügen unterschieden. Sonstige Bezüge in diesem Sinne seien unbestritten nicht ausbezahlt worden, weshalb die Anwendungsvoraussetzungen für die Bestimmung des Paragraph 67, Absatz eins, EStG 1988 nicht gegeben seien.

Die belangte Behörde könne auch keinen Verstoß gegen den Grundsatz der Arbeitnehmerfreizügigkeit erkennen: Art. 39 EGV enthalte nur ein Diskriminierungsverbot. Der Europäische Gerichtshof (kurz: EuGH) betrachte steuerliche Maßnahmen aber selbst dann als diskriminierend, wenn zwar eine steuerliche Vorschrift nicht unmittelbar an die Staatsangehörigkeit anknüpfe, aber die Gefahr bestehe, dass sich eine steuerliche Regelung besonders zum Nachteil von Staatsangehörigen anderer Mitgliedstaaten auswirke. Die Vorschriften über die Gleichbehandlung verböten 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. Als mittelbar diskriminierend erachte der EuGH eine Vorschrift des nationalen Rechts, sofern sie nicht objektiv gerechtfertigt sei und in einem angemessenen Verhältnis zum verfolgten Zweck stehe, bereits dann, wenn die Gefahr bestehe, dass hauptsächlich Angehörige anderer Mitgliedstaaten oder die eigenen Staatsangehörigen, die sich auf Grund der Wahrnehmung ihres Rechtes auf Freizügigkeit in einer mit diesen vergleichbaren Situation befänden, benachteiligt würden, weil das in der nationalen Vorschrift aufgestellte Erfordernis leichter von Inländern oder von Inländern, die nicht von ihrem Recht auf Freizügigkeit Gebrauch gemacht haben, erfüllt werden könne. Der EuGH habe das Diskriminierungsverbot zu einem Beschränkungsverbot erweitert. Demnach sollten sämtliche Vertragsbestimmungen über die Freizügigkeit den Gemeinschaftsangehörigen die Ausübung jeder Art von Berufstätigkeit im gesamten Gebiet der Gemeinschaft erleichtern und stünden Maßnahmen entgegen, die die Gemeinschaftsangehörigen benachteiligen könnten, wenn sie im Gebiet eines anderen Mitgliedstaates eine wirtschaftliche Tätigkeit ausüben wollten. Auch wenn die Bestimmungen über die Freizügigkeit der Arbeitnehmer nach ihrem Wortlaut insbesondere die "Inländerbehandlung" im Aufnahmestaat sichern sollten, verböten sie es doch auch, dass der Herkunftsstaat die freie Annahme und Ausübung einer Beschäftigung durch einen seiner Staatsangehörigen in einem anderen Staat hindere. Das Recht auf Arbeitnehmerfreizügigkeit stehe auch Pensionisten zu. Die belangte Behörde könne auch keinen Verstoß gegen den Grundsatz der Arbeitnehmerfreizügigkeit erkennen: Artikel 39, EGV enthalte nur ein Diskriminierungsverbot. Der Europäische Gerichtshof (kurz: EuGH) betrachte steuerliche Maßnahmen aber selbst dann als diskriminierend, wenn zwar eine steuerliche Vorschrift nicht unmittelbar an die Staatsangehörigkeit anknüpfe, aber die Gefahr bestehe, dass sich eine steuerliche Regelung besonders zum Nachteil von Staatsangehörigen anderer Mitgliedstaaten auswirke. Die Vorschriften über die Gleichbehandlung verböten 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. Als mittelbar diskriminierend erachte der EuGH eine Vorschrift des nationalen Rechts, sofern sie nicht objektiv gerechtfertigt sei und in einem angemessenen Verhältnis zum verfolgten Zweck stehe, bereits dann, wenn die Gefahr bestehe, dass hauptsächlich Angehörige anderer Mitgliedstaaten oder die eigenen Staatsangehörigen, die sich auf Grund der Wahrnehmung ihres Rechtes auf Freizügigkeit in einer mit diesen vergleichbaren Situation befänden, benachteiligt würden, weil das in der nationalen Vorschrift aufgestellte Erfordernis leichter von Inländern oder von Inländern, die nicht von ihrem Recht auf Freizügigkeit Gebrauch gemacht haben, erfüllt werden könne. Der EuGH habe das Diskriminierungsverbot zu einem Beschränkungsverbot erweitert. Demnach sollten sämtliche Vertragsbestimmungen über die Freizügigkeit den Gemeinschaftsangehörigen die Ausübung jeder Art von Berufstätigkeit im gesamten Gebiet der Gemeinschaft erleichtern und stünden Maßnahmen entgegen, die die

Gemeinschaftsangehörigen benachteiligen könnten, wenn sie im Gebiet eines anderen Mitgliedstaates eine wirtschaftliche Tätigkeit ausüben wollten. Auch wenn die Bestimmungen über die Freizügigkeit der Arbeitnehmer nach ihrem Wortlaut insbesondere die "Inländerbehandlung" im Aufnahmestaat sichern sollten, verböten sie es doch auch, dass der Herkunftsstaat die freie Annahme und Ausübung einer Beschäftigung durch einen seiner Staatsangehörigen in einem anderen Staat behindere. Das Recht auf Arbeitnehmerfreizügigkeit stehe auch Pensionisten zu.

Das am 21. Juni 1999 abgeschlossene FZA, BGBl. III Nr. 133/2002, sei am 1. Juni 2002 in Kraft getreten. Dadurch werde die Freizügigkeit, wie sie nach den in der Europäischen Gemeinschaft geltenden Bestimmungen verwirklicht sei, auch gegenüber der Schweiz hergestellt. Hinsichtlich der Auslegung der im FZA verwendeten Begriffe des Gemeinschaftsrechts statuiere Art. 16 Abs. 2 FZA die Berücksichtigung der hierfür einschlägigen Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes vor dem Zeitpunkt der Unterzeichnung. Die durch das Abkommen gewährleisteten Freizügigkeitsrechte seien auch für das Steuerrecht relevant. Nach Art. 9 Abs. 2 Anhang I FZA genössen ein Arbeitnehmer und seine in Art. 3 dieses Anhangs genannten Familienangehörigen die gleichen steuerlichen Vergünstigungen wie Inländer und deren Familienangehörige. Diese Bestimmung entspreche Art. 7 Abs. 2 der Verordnung EWG Nr. 1612/68 des Rates vom 15. Oktober 1968 über die Freizügigkeit der Arbeitnehmer innerhalb der Gemeinschaft. Da die Rechtsprechung des EuGH zum mittelbaren Diskriminierungsverbot und zum Beschränkungsverbot bereits zum Zeitpunkt der Unterzeichnung des FZA bestanden habe, sei diese gemäß Art. 16 Abs. 2 FZA auch bei der Interpretation der Arbeitnehmerfreizügigkeit nach dem FZA zu beachten. Das am 21. Juni 1999 abgeschlossene FZA, Bundesgesetzblatt Teil 3, Nr. 133 aus 2002,, sei am 1. Juni 2002 in Kraft getreten. Dadurch werde die Freizügigkeit, wie sie nach den in der Europäischen Gemeinschaft geltenden Bestimmungen verwirklicht sei, auch gegenüber der Schweiz hergestellt. Hinsichtlich der Auslegung der im FZA verwendeten Begriffe des Gemeinschaftsrechts statuiere Artikel 16, Absatz 2, FZA die Berücksichtigung der hierfür einschlägigen Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes vor dem Zeitpunkt der Unterzeichnung. Die durch das Abkommen gewährleisteten Freizügigkeitsrechte seien auch für das Steuerrecht relevant. Nach Artikel 9, Absatz 2, Anhang I FZA genössen ein Arbeitnehmer und seine in Artikel 3, dieses Anhangs genannten Familienangehörigen die gleichen steuerlichen Vergünstigungen wie Inländer und deren Familienangehörige. Diese Bestimmung entspreche Artikel 7, Absatz 2, der Verordnung EWG Nr. 1612/68 des Rates vom 15. Oktober 1968 über die Freizügigkeit der Arbeitnehmer innerhalb der Gemeinschaft. Da die Rechtsprechung des EuGH zum mittelbaren Diskriminierungsverbot und zum Beschränkungsverbot bereits zum Zeitpunkt der Unterzeichnung des FZA bestanden habe, sei diese gemäß Artikel 16, Absatz 2, FZA auch bei der Interpretation der Arbeitnehmerfreizügigkeit nach dem FZA zu beachten.

Die belangte Behörde teile die Auffassung des Beschwerdeführers nicht, dass eine mittelbare Diskriminierung dadurch bewirkt werde, dass die Begünstigung des § 67 Abs. 1 EStG 1988 zwar allen Beziehern inländischer Pensionen zukomme, hingegen Personen, die in der Vergangenheit von ihrem Recht auf Freizügigkeit Gebrauch gemacht hätten, mit ihren Pensionen aus der Schweiz nicht in den Genuss dieser Begünstigung kommen könnten. Die Begünstigung des § 67 Abs. 1 EStG 1988 stehe Arbeitnehmern unabhängig davon zu, "ob es sich um Gebietsfremde, Gebietsansässige oder Gebietsansässige, die von ihrem Recht auf Freizügigkeit Gebrauch gemacht haben", handle, 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 sei. § 67 Abs. 1 EStG 1988 begünstige nicht speziell den sogenannten 13. und 14. Monatsgehalt, diese seien vielmehr nur Beispiele für sonstige Bezüge im Sinne dieser Bestimmung. Ebenso wenig werde nach der inländischen oder ausländischen Herkunft der Bezüge unterschieden. Sonderzahlungen seien im Allgemeinen gesetzlich nicht vorgeschrieben, sondern würden auf Grund des Kollektivvertrages oder des Individualarbeitsvertrages geschuldet (Hinweis auf das hg. Erkenntnis vom 8. Februar 1994, 93/08/0219). Nur aus diesen Bestimmungen sei abzulesen, ob überhaupt Anspruch auf solche Leistungen bestehe, unter welchen näheren Bedingungen und Voraussetzungen und in welchem Umfang sie gewährt würden und wann sie fällig seien. Die belangte Behörde teile die Auffassung des Beschwerdeführers nicht, dass eine mittelbare Diskriminierung dadurch bewirkt werde, dass die Begünstigung des Paragraph 67, Absatz eins, EStG 1988 zwar allen Beziehern inländischer Pensionen zukomme, hingegen Personen, die in der Vergangenheit von ihrem Recht auf Freizügigkeit Gebrauch gemacht hätten, mit ihren Pensionen aus der Schweiz nicht in den Genuss dieser Begünstigung kommen könnten. Die Begünstigung des Paragraph 67, Absatz eins, EStG 1988 stehe Arbeitnehmern unabhängig davon zu, "ob es sich um Gebietsfremde, Gebietsansässige oder Gebietsansässige, die von ihrem Recht auf Freizügigkeit Gebrauch gemacht haben", handle, 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 sei. Paragraph 67, Absatz eins, EStG 1988 begünstige nicht speziell den sogenannten 13. und 14. Monatsgehalt, diese seien vielmehr nur Beispiele für sonstige Bezüge im Sinne dieser Bestimmung. Ebenso wenig werde nach der inländischen oder ausländischen Herkunft der Bezüge unterschieden. Sonderzahlungen seien im Allgemeinen gesetzlich nicht vorgeschrieben, sondern würden auf Grund des Kollektivvertrages oder des Individualarbeitsvertrages geschuldet (Hinweis auf das hg. Erkenntnis vom 8. Februar 1994, 93/08/0219). Nur aus diesen Bestimmungen sei abzulesen, ob überhaupt Anspruch auf solche Leistungen bestehe, unter welchen näheren Bedingungen und Voraussetzungen und in welchem Umfang sie gewährt würden und wann sie fällig seien.

Auch wenn an der zwischenzeitig eingetretenen Breitenwirkung der steuerlichen Begünstigung des § 67 Abs. 1 EStG 1988 kein Zweifel bestehen könne (Hinweis auf das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 18. Juni 2001, B 1437/00), könne dies nichts daran ändern, dass die Begünstigung nur im Falle der tatsächlichen Auszahlung sonstiger Bezüge gewährt werde. In diesem Zusammenhang sei zu beachten, dass der den Beziehern nichtselbstständiger Einkünfte weitgehend zukommende steuerliche Vorteil nicht Folge einer generell zur Anwendung kommenden Tarifiermäßigung, sondern Ergebnis der lohnpolitischen Reaktion auf die steuerliche Sonderbehandlung der sonstigen Bezüge sei, die nach und nach zu einer Anpassung der Jahresbezugsgestaltungen an die nach der Steuerbelastung im Regelfall ideale Form von 14 gleich hohen "Monatsbezügen" im Jahr geführt hätten. 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. Nr. 127, das StÄG 1953, BGBl. Nr. 63, und das EStG 1953, BGBl. Nr. 1/1954, begünstigt worden seien, habe es sich bis in die 60er-Jahre "hingezogen", bis der tarifliche Vorteil dieser Neuregelung für die Arbeitnehmer über Verhandlungen der Kollektivvertragspartner hinsichtlich der Bezugsänderungen öffentlich Bediensteter und solcher in der Privatwirtschaft nach und nach in Form der Einführung sonstiger Bezüge entsprechend angewendet worden sei. Das Gleiche gelte auch für die individuelle Gestaltung einzelner Arbeitsverträge. Dementsprechend sei in der Folgezeit der etwa im Jahr 1953 eingeführte volle 13. Monatsbezug allgemein dahingehend ausgebaut worden, dass entweder volle 14 Monatsbezüge gewährt oder aber im Verlauf des Kalenderjahres vier halbe Monatsbezüge abgerechnet worden seien. Dennoch kämen auch im Inland nichtselbstständig Tätige nach wie vor nicht lückenlos im steueroptimalen Umfang in den Genuss der Begünstigung des § 67 Abs. 1 EStG 1988. Auch wenn an der zwischenzeitig eingetretenen Breitenwirkung der steuerlichen Begünstigung des Paragraph 67, Absatz eins, EStG 1988 kein Zweifel bestehen könne (Hinweis auf das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 18. Juni 2001, B 1437/00), könne dies nichts daran ändern, dass die Begünstigung nur im Falle der tatsächlichen Auszahlung sonstiger Bezüge gewährt werde. In diesem Zusammenhang sei zu beachten, dass der den Beziehern nichtselbstständiger Einkünfte weitgehend zukommende steuerliche Vorteil nicht Folge einer generell zur Anwendung kommenden Tarifiermäßigung, sondern Ergebnis der lohnpolitischen Reaktion auf die steuerliche Sonderbehandlung der sonstigen Bezüge sei, die nach und nach zu einer Anpassung der Jahresbezugsgestaltungen an die nach der Steuerbelastung im Regelfall ideale Form von 14 gleich hohen "Monatsbezügen" im Jahr geführt hätten. 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. Nr. 127, das StÄG 1953, BGBl. Nr. 63, und das EStG 1953, Bundesgesetzblatt Nr. 1 aus 1954,, begünstigt worden seien, habe es sich bis in die 60er-Jahre "hingezogen", bis der tarifliche Vorteil dieser Neuregelung für die Arbeitnehmer über Verhandlungen der Kollektivvertragspartner hinsichtlich der Bezugsänderungen öffentlich Bediensteter und solcher in der Privatwirtschaft nach und nach in Form der Einführung sonstiger Bezüge entsprechend angewendet worden sei. Das Gleiche gelte auch für die individuelle Gestaltung einzelner Arbeitsverträge. Dementsprechend sei in der Folgezeit der etwa im Jahr 1953 eingeführte volle 13. Monatsbezug allgemein dahingehend ausgebaut worden, dass entweder volle 14 Monatsbezüge gewährt oder aber im Verlauf des Kalenderjahres vier halbe Monatsbezüge abgerechnet worden seien. Dennoch kämen auch im Inland nichtselbstständig Tätige nach wie vor nicht lückenlos im steueroptimalen Umfang in den Genuss der Begünstigung des Paragraph 67, Absatz eins, EStG 1988.

Beziehern einer aus der gesetzlichen Pensionsversicherung herrührenden Pension gebühre nach den maßgeblichen gesetzlichen Grundlagen zu der in den Monaten April und September bezogenen Pension je eine Sonderzahlung in Höhe der für die genannten Monate ausbezahlten Pension. Beamten gebühre neben dem Ruhebezug für jedes Kalendervierteljahr eine Sonderzahlung in Höhe von 50 % des für den Monat der Fälligkeit gebührenden Ruhebezuges.

Das schweizerische Bundesgesetz über das Alters- und Hinterlassenenversicherungsgesetz (AHVG) sehe eine Auszahlung von Sonderzahlungen nicht vor. Periodische Geldleistungen würden in der Regel monatlich ausbezahlt, Renten stets für den ganzen Kalendermonat im Voraus.

Da § 67 EStG 1988 neutral jede Form sonstiger Bezüge begünstigt besteuere, behandle das inländische Steuerrecht die aus der Schweiz bezogenen Pensionen nicht anders als die aus Österreich bezogenen. Beziehen von Schweizer Pensionen würde die Steuerbegünstigung einzig deswegen verwehrt, weil neben den laufenden monatlichen Bezügen keine sonstigen Bezüge ausbezahlt würden und nicht etwa wegen der Herkunft der Bezüge aus der Schweiz. Insoweit liege daher ein objektiver Unterschied zu Beziehen sonstiger Bezüge vor. Die Nichtgewährung der in Rede stehenden Begünstigung für die gegenständlichen Pensionen aus der Schweiz sei daher nicht Folge einer Schlechterbehandlung von Wanderarbeitnehmern schlechthin, sondern einzig Folge der von der Schweiz diesbezüglich gehandhabten Auszahlungspraxis. Es sei nicht jede faktische Ungleichbehandlung als unzulässige Diskriminierung anzusehen, sondern nur eine solche, die durch eine nationale Vorschrift ohne objektive Rechtfertigung bewirkt werde. Es könne das gemeinschaftliche Diskriminierungsverbot nicht die Funktion haben, generell in nationalen Vorschriften festgelegte Erfordernisse und Voraussetzungen "einzuebnen", vielmehr solle sichergestellt werden, dass die Mitgliedstaaten keine Maßnahmen ergreifen, die in Wirklichkeit darauf hinausliefen, dass die grenzüberschreitenden Sachverhalte ungünstiger als die reinen nationalen Sachverhalte behandelt werden. Eine verdeckte Diskriminierung liege nur dann vor, wenn eine nur scheinbar neutrale Regelung vorliege, die in Wirklichkeit protektionistische Züge zum Vorteil der eigenen Staatsangehörigkeit aufweise. Es sei daher zu prüfen, ob der behauptete Nachteil wirklich wegen der bloßen Inanspruchnahme von Rechten im Bereich der Freizügigkeit oder wegen der bloßen Tatsache einer anderen Staatsangehörigkeit bestehe oder ob dieser Nachteil auf objektive, davon unabhängige Erwägung zurückzuführen sei. Es könne daher dem österreichischen Gesetzgeber nicht verwehrt werden, mittels neutraler Vorschriften Steuerbegünstigungen vorzusehen und diese an bestimmte Voraussetzungen zu knüpfen. Ebenso wenig sei es unzulässig, mit den entsprechenden Bestimmungen in den einzelnen Sozialversicherungsgesetzen dafür Sorge zu tragen, dass die Bezieher österreichischer Pensionen Pensionszahlungen 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 könnten. Diese Möglichkeit bestehe durch die Bestimmung des § 67 Abs. 11 EStG 1988, wonach die Begünstigung des Abs. 1 und 2 auch im Falle der Veranlagung von Arbeitnehmern anzuwenden sei. Es könnten daher auch Grenzgänger gleichermaßen in den Genuss der begünstigten Besteuerung nach § 67 EStG 1988 kommen, soweit ihnen Sonderzahlungen gewährt würden. Dass die Schweizer Sozialgesetze keine entsprechende Regelung enthielten und die Steuerbegünstigung daher nicht gewährt werden könne, stehe nicht im Verantwortungsbereich des österreichischen Gesetzgebers und könne diesem daher auch nicht vorgeworfen werden. Abgesehen davon, lägen in den Schweizer Pensionsfällen auch dann keine sonstigen Bezüge vor, wenn die österreichischen Versicherungsgesetze keine Pensionssonderzahlungen vorsehen würden. Der EuGH habe im Urteil vom 12. Mai 1998, C-336/96, Gilly, bei einer sich aus unterschiedlichen Besteuerungsvorschriften in Deutschland und Frankreich ergebenden Ungleichbehandlung einen Verstoß gegen die Grundfreiheiten mit der Begründung verneint, eine solche Ungleichbehandlung entstehe außerhalb des Schutzbereiches der EGrechtlichen Grundfreiheiten. Stünden Ungleichbehandlungen, die sich aus der mangelnden Harmonisierung der innerstaatlichen (steuerlichen) Vorschriften zweier Mitgliedstaaten ergeben, außerhalb des Anwendungsbereiches des EG-Vertrages, dann müsse dies auch im Falle sozialversicherungsrechtlicher Vorschriften gelten, zumal auch die Sozialpolitik einschließlich der Vorschriften über die Arbeitsbedingungen grundsätzlich in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten falle. Im gegenständlichen Fall sei es aber nicht die in Rede stehende nationale Vorschrift des § 67 EStG 1988, die zu einer Ungleichbehandlung hinsichtlich der Besteuerung der Pensionseinkommen führe, sondern ausschließlich die in der Schweiz praktizierte Auszahlung der Pensionen. Es fehle daher schon an der grundlegenden Tatbestandsvoraussetzung, nämlich dem Vorliegen sonstiger Bezüge. Dementsprechend müsse auch der Beschwerdeführer, um überhaupt zur begünstigten Besteuerung im Sinne des § 67 EStG 1988 zu gelangen, den steuerbegünstigten Sachverhalt - nämlich das Vorliegen sonstiger Bezüge - fingieren. Eine derartige Sachverhaltsfiktion käme aber nach Auffassung der belangten Behörde auch im Falle der Einstufung des § 67 EStG 1988 als gemeinschaftswidrig nicht in Betracht. Eine diskriminierende oder eine die Grundfreiheit einschränkende nationale Vorschrift könne 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 Beschwerdeführer nichts gewonnen wäre, keineswegs aber zur Annahme sonstiger Bezüge. Der Einwand des Beschwerdeführers, auch das Gesetz kenne fiktive Sachverhalte, überzeuge nicht. § 69 EStG 1988 verpflichte die auszahlenden Stellen zur Ausstellung eines Lohnzettels mit gesondertem Ausweis eines Siebtels der Bezüge als sonstiger Bezug. Auch in diesen Fällen knüpfe die begünstigte Besteuerung an den Ausweis sonstiger Bezüge an und seien es nicht die Finanzämter, die aus einkommensteuerpflichtigen laufenden Bezügen ein Siebentel herausrechneten. Da Paragraph 67, EStG 1988 neutral jede Form sonstiger Bezüge begünstigt besteuere, behandle das inländische Steuerrecht die aus der Schweiz bezogenen Pensionen nicht anders als die aus Österreich bezogenen. Beziehen von Schweizer Pensionen würde die Steuerbegünstigung einzig deswegen verwehrt, weil neben den laufenden monatlichen Bezügen keine sonstigen Bezüge ausbezahlt würden und nicht etwa wegen der Herkunft der Bezüge aus der Schweiz. Insoweit liege daher ein objektiver Unterschied zu Beziehen sonstiger Bezüge vor. Die Nichtgewährung der in Rede stehenden Begünstigung für die gegenständlichen Pensionen aus der Schweiz sei daher nicht Folge einer Schlechterbehandlung von Wanderarbeitnehmern schlechthin, sondern einzig Folge der von der Schweiz diesbezüglich gehandhabten Auszahlungspraxis. Es sei nicht jede faktische Ungleichbehandlung als unzulässige Diskriminierung anzusehen, sondern nur eine solche, die durch eine nationale Vorschrift ohne objektive Rechtfertigung bewirkt werde. Es könne das gemeinschaftliche Diskriminierungsverbot nicht die Funktion haben, generell in nationalen Vorschriften festgelegte Erfordernisse und Voraussetzungen "einzuebnen", vielmehr solle sichergestellt werden, dass die Mitgliedstaaten keine Maßnahmen ergreifen, die in Wirklichkeit darauf hinausliefen, dass die grenzüberschreitenden Sachverhalte ungünstiger als die reinen nationalen Sachverhalte behandelt werden. Eine verdeckte Diskriminierung liege nur dann vor, wenn eine nur scheinbar neutrale Regelung vorliege, die in Wirklichkeit protektionistische Züge zum Vorteil der eigenen Staatsangehörigkeit aufweise. Es sei daher zu prüfen, ob der behauptete Nachteil wirklich wegen der bloßen Inanspruchnahme von Rechten im Bereich der Freizügigkeit oder wegen der bloßen Tatsache einer anderen Staatsangehörigkeit bestehe oder ob dieser Nachteil auf objektive, davon unabhängige Erwägung zurückzuführen sei. Es könne daher dem österreichischen Gesetzgeber nicht verwehrt werden, mittels neutraler Vorschriften Steuerbegünstigungen vorzusehen und diese an bestimmte Voraussetzungen zu knüpfen. Ebenso wenig sei es unzulässig, mit den entsprechenden Bestimmungen in den einzelnen Sozialversicherungsgesetzen dafür Sorge zu tragen, dass die Bezieher österreichischer Pensionen Pensionszahlungen erhalten und damit in den Genuss der begünstigten Besteuerung kommen, solange durch die neutrale Formulierung des Paragraph 67, EStG 1988 auch Bezieher ausländischer Pensionen zu dieser Begünstigung gelangen könnten. Diese Möglichkeit bestehe durch die Bestimmung des Paragraph 67, Absatz 11, EStG 1988, wonach die Begünstigung des Absatz eins und 2 auch im Falle der Veranlagung von Arbeitnehmern anzuwenden sei. Es könnten daher auch Grenzgänger gleichermaßen in den Genuss der begünstigten Besteuerung nach Paragraph 67, EStG 1988 kommen, soweit ihnen Sonderzahlungen gewährt würden. Dass die Schweizer Sozialgesetze keine entsprechende Regelung enthielten und die Steuerbegünstigung daher nicht gewährt werden könne, stehe nicht im Verantwortungsbereich des österreichischen Gesetzgebers und könne diesem daher auch nicht vorgeworfen werden. Abgesehen davon, lägen in den Schweizer Pensionsfällen auch dann keine sonstigen Bezüge vor, wenn die österreichischen Versicherungsgesetze keine Pensionssonderzahlungen vorsehen würden. Der EuGH habe im Urteil vom 12. Mai 1998, C-336/96, Gilly, bei einer sich aus unterschiedlichen Bestimmungsvorschriften in Deutschland und Frankreich ergebenden Ungleichbehandlung einen Verstoß gegen die Grundfreiheiten mit der Begründung verneint, eine solche Ungleichbehandlung entstehe außerhalb des Schutzbereiches der EGrechtlichen Grundfreiheiten. Stünden Ungleichbehandlungen, die sich aus der mangelnden Harmonisierung der innerstaatlichen (steuerlichen) Vorschriften zweier Mitgliedstaaten ergeben, außerhalb des Anwendungsbereiches des EG-Vertrages, dann müsse dies auch im Falle sozialversicherungsrechtlicher Vorschriften gelten, zumal auch die Sozialpolitik einschließlich der Vorschriften über die Arbeitsbedingungen grundsätzlich in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten falle. Im gegenständlichen Fall sei es aber nicht die in Rede stehende nationale Vorschrift des Paragraph 67, EStG 1988, die zu einer Ungleichbehandlung hinsichtlich der Besteuerung der Pensionseinkommen führe, sondern ausschließlich die in der Schweiz praktizierte Auszahlung der Pensionen. Es fehle daher schon an der grundlegenden Tatbestandsvoraussetzung, nämlich dem Vorliegen sonstiger Bezüge. Dementsprechend müsse auch der Beschwerdeführer, um überhaupt zur begünstigten Besteuerung im Sinne des Paragraph 67, EStG 1988 zu gelangen, den steuerbegünstigten Sachverhalt - nämlich das Vorliegen sonstiger Bezüge - fingieren. Eine derartige Sachverhaltsfiktion käme aber nach Auffassung der belangten Behörde auch im Falle der Einstufung des Paragraph 67, EStG 1988 als gemeinschaftswidrig nicht in Betracht. Eine diskriminierende oder eine

die Grundfreiheit einschränkende nationale Vorschrift könne 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 Beschwerdeführer nichts gewonnen wäre, keineswegs aber zur Annahme sonstiger Bezüge. Der Einwand des Beschwerdeführers, auch das Gesetz kenne fiktive Sachverhalte, überzeuge nicht. Paragraph 69, EStG 1988 verpflichte die auszahlenden Stellen zur Ausstellung eines Lohnzettels mit gesondertem Ausweis eines Siebtels der Bezüge als sonstiger Bezug. Auch in diesen Fällen knüpfe die begünstigte Besteuerung an den Ausweis sonstiger Bezüge an und seien es nicht die Finanzämter, die aus einkommensteuerpflichtigen laufenden Bezügen ein Siebentel herausrechneten.

Zusammenfassend gesehen liege 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 FZA gewährten gemeinschaftsrechtlichen Grundrechte nicht vor. Zusammenfassend gesehen liege daher im Hinblick auf die für Wanderarbeitnehmer und Gebietsansässige, die von ihrem Recht auf Freizügigkeit nicht Gebrauch gemacht haben, unterschiedslos geltende Bestimmung des Paragraph 67, Absatz eins, EStG 1988 ein Verstoß gegen die mit dem FZA gewährten gemeinschaftsrechtlichen Grundrechte nicht vor.

Gegen diesen Bescheid erhob der Beschwerdeführer zunächst Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof, der deren Behandlung abgelehnt (Beschluss vom 10. Juni 2008, B 146/08-3), und mit weiterem Beschluss vom 1. August 2008, B 146/08-5, dem Verwaltungsgerichtshof zur Entscheidung abgetreten hat.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die für das verwaltungsgerichtliche Verfahren ergänzte Beschwerde nach Vorlage der Verwaltungsakten und Erstattung einer Gegenschrift durch die belangte Behörde erwogen:

Der Beschwerdeführer als vormaliger Grenzgänger im Sinne des DBA-Schweiz und nunmehriger Bezieher einer Schweizer Pension erachtet sich im Sinne des Art. 39 EGV dahingehend diskriminiert, dass er im Verhältnis zu anderen unbeschränkt steuerpflichtigen Personen, die von der Freizügigkeit nicht Gebrauch gemacht haben und daher eine inländische Pension beziehen, insofern benachteiligt werde, als er von der steuerlichen Begünstigung des § 67 Abs. 1 EStG 1988 ausgeschlossen sei. Die Bestimmung des § 67 Abs. 1 EStG 1988 sei ein nach Art. 39 EGV verbotenes Hindernis für die Freizügigkeit der Arbeitnehmer. Der Beschwerdeführer als vormaliger Grenzgänger im Sinne des DBA-Schweiz und nunmehriger Bezieher einer Schweizer Pension erachtet sich im Sinne des Artikel 39, EGV dahingehend diskriminiert, dass er im Verhältnis zu anderen unbeschränkt steuerpflichtigen Personen, die von der Freizügigkeit nicht Gebrauch gemacht haben und daher eine inländische Pension beziehen, insofern benachteiligt werde, als er von der steuerlichen Begünstigung des Paragraph 67, Absatz eins, EStG 1988 ausgeschlossen sei. Die Bestimmung des Paragraph 67, Absatz eins, EStG 1988 sei ein nach Artikel 39, EGV verbotenes Hindernis für die Freizügigkeit der Arbeitnehmer.

Damit wird keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufgezeigt: Obwohl die Schweiz nicht Mitglied der Europäischen Gemeinschaft ist, ist die Arbeitnehmerfreizügigkeit zufolge des FZA-Schweiz (BGBl. III 2002/133), in Kraft getreten mit 1. Juni 2002, zu berücksichtigen (vgl. hiezu das hg. Erkenntnis vom 19. Dezember 2007, 2006/15/0258). Der Geltendmachung der mit der Arbeitnehmerfreizügigkeit zusammenhängenden Rechte steht nicht entgegen, dass der Beschwerdeführer nicht mehr in einem Arbeitsverhältnis steht (vgl. das Urteil des EuGH vom 15. Juni 2000, C-302/98, Sehrer, Randnr. 30). 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. Dass die Besteuerung der vom Beschwerdeführer aus der Schweiz bezogenen Pension diesem Abkommen entspricht, wird nicht bestritten. Damit wird keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufgezeigt: Obwohl die Schweiz nicht Mitglied der Europäischen Gemeinschaft ist, ist die Arbeitnehmerfreizügigkeit zufolge des FZA-Schweiz (BGBl. III 2002/133), in Kraft getreten mit 1. Juni 2002, zu berücksichtigen vergleiche , hiezu das hg. Erkenntnis vom 19. Dezember 2007, 2006/15/0258). Der Geltendmachung der mit der Arbeitnehmerfreizügigkeit zusammenhängenden Rechte steht nicht entgegen, dass der Beschwerdeführer nicht mehr in einem Arbeitsverhältnis steht vergleiche , das Urteil des EuGH vom 15. Juni 2000, C-302/98, Sehrer, Randnr. 30). Nach Artikel 21, dieses Abkommens bleiben die Bestimmungen der bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und den Mitgliedstaaten der EG von den Bestimmungen dieses Abkommens unberührt. Dass die Besteuerung der vom

Beschwerdeführer aus der Schweiz bezogenen Pension diesem Abkommen entspricht, wird nicht bestritten.

Der Rechtsprechung des EuGH zu Art. 39 EGV zufolge müssen die Mitgliedstaaten in ihrem vorbehaltenen Bereich ihre Befugnisse unter Wahrung des Gemeinschaftsrechts ausüben und sich deshalb jeder offensichtlichen oder versteckten Diskriminierung auf Grund der Staatsangehörigkeit enthalten (vgl. das Urteil des EuGH vom 12. Juli 2005, C-403/03, Schempp, Randnr. 19). Die Freizügigkeit innerhalb der Gemeinschaft umfasst die Abschaffung jeder auf der Staatsangehörigkeit beruhenden unterschiedlichen Behandlung der Arbeitnehmer der Mitgliedstaaten, namentlich in Bezug auf die Entlohnung. Dazu hat der EuGH in ständiger Rechtsprechung (vgl. etwa das Urteil vom 14. Februar 1995, C- 279/93, Schuhmacker, Randnr. 23) ausgeführt, dass der Grundsatz der Gleichbehandlung auf dem Gebiet der Entlohnung seiner Wirkung beraubt wäre, wenn er durch diskriminierende nationale Vorschriften über die Einkommensteuer beeinträchtigt werden könnte. Aus diesem Grund hatte der Rat in Art. 7 seiner Verordnung (EWG) Nr. 1612/68 vom 15. Oktober 1968 über die Freizügigkeit der Arbeitnehmer innerhalb der Gemeinschaft vorgeschrieben, dass ein Arbeitnehmer, der Staatsangehöriger eines Mitgliedstaats ist, im Hoheitsgebiet der anderen Mitgliedstaaten die gleichen steuerlichen Vergünstigungen genießt wie die inländischen Arbeitnehmer. Der Rechtsprechung des EuGH zu Artikel 39, EGV zufolge müssen die Mitgliedstaaten in ihrem vorbehaltenen Bereich ihre Befugnisse unter Wahrung des Gemeinschaftsrechts ausüben und sich deshalb jeder offensichtlichen oder versteckten Diskriminierung auf Grund der Staatsangehörigkeit enthalten vergleiche , das Urteil des EuGH vom 12. Juli 2005, C-403/03, Schempp, Randnr. 19). Die Freizügigkeit innerhalb der Gemeinschaft umfasst die Abschaffung jeder auf der Staatsangehörigkeit beruhenden unterschiedlichen Behandlung der Arbeitnehmer der Mitgliedstaaten, namentlich in Bezug auf die Entlohnung. Dazu hat der EuGH in ständiger Rechtsprechung vergleiche , etwa das Urteil vom 14. Februar 1995, C- 279/93, Schuhmacker, Randnr. 23) ausgeführt, dass der Grundsatz der Gleichbehandlung auf dem Gebiet der Entlohnung seiner Wirkung beraubt wäre, wenn er durch diskriminierende nationale Vorschriften über die Einkommensteuer beeinträchtigt werden könnte. Aus diesem Grund hatte der Rat in Artikel 7, seiner Verordnung (EWG) Nr. 1612/68 vom 15. Oktober 1968 über die Freizügigkeit der Arbeitnehmer innerhalb der Gemeinschaft vorgeschrieben, dass ein Arbeitnehmer, der Staatsangehöriger eines Mitgliedstaats ist, im Hoheitsgebiet der anderen Mitgliedstaaten die gleichen steuerlichen Vergünstigungen genießt wie die inländischen Arbeitnehmer.

Der Beschwerdeführer erblickt eine mittelbare Diskriminierung in der Bestimmung des § 67 Abs. 1 EStG 1988. Soweit er eine fiktive Aufspaltung seiner Jahrespension in 14 Teile begehrt, um in den Genuss der begünstigten Besteuerung des § 67 EStG 1988 zu kommen, übersieht er, dass diese Möglichkeit auch bei einem inländischen Bezug nicht besteht. § 67 EStG 1988 legt für "sonstige Bezüge" eine begünstigte Besteuerung fest, indem diese Bezüge aus der allgemeinen Besteuerungsgrundlage ausgeschieden und einer selbständigen Besteuerung unterworfen werden. Die in den Abs. 3 bis 8 des § 67 leg. cit. angeführten Bezüge sind jedenfalls sonstige Bezüge. Bei den anderen Bezügen ist zu prüfen, ob sonstige Bezüge im Sinne des Abs. 1 vorliegen. Sonstige Bezüge liegen demnach nur vor, wenn die Bezüge neben dem laufenden Arbeitslohn und von demselben Arbeitgeber ausbezahlt werden. Eine weitere Definition enthält die Bestimmung nicht. Bei einem "sonstigen Bezug" handelt es sich um einen Lohnanteil, den der Arbeitgeber neben, also zusätzlich zum laufenden Arbeitslohn, auszahlt. Die sonstigen Bezüge müssen sich sowohl durch den Rechtstitel, aus dem der Arbeitnehmer den Anspruch ableiten kann, als auch durch die tatsächliche Auszahlung deutlich von den laufenden Bezügen unterscheiden. Solche Bezüge dürfen nicht für den üblichen Lohnzahlungszeitraum gezahlt werden, sondern müssen Leistungen aus mehreren Lohnzahlungszeiträumen abgelten (vgl. das hg. Erkenntnis vom 20. Februar 2008, 2005/15/0135, 2007/15/0183, und Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer-Kommentar, § 67 Abs. 1 und 2, Tz. 2.2). § 67 Abs. 2 EStG 1988 setzt der begünstigten Behandlung sonstiger Bezüge eine Grenze (Sechstelbestimmung). Soweit die sonstigen Bezüge innerhalb eines Kalenderjahres ein Sechstel der bereits zugeflossenen, auf das Kalenderjahr umgerechneten, laufenden Bezüge übersteigen, sind sie nach dieser Bestimmung dem laufenden Bezug des Lohnzahlungszeitraumes zuzurechnen, indem sie ausbezahlt werden, und nach dem Tarif zu versteuern. Trotzdem bleibt es dabei, dass ein sonstiger Bezug auch dann ein solcher bleibt, wenn er bloß zufolge Überschreitens der Sechstelgrenze des § 67 Abs. 2 leg. cit. für Zwecke der Steuerberechnung dem laufenden Arbeitslohn zugeschlagen wird. Erfüllt die Entlohnung eines Arbeitnehmers nicht diese Voraussetzungen, ist eine rechnerische Aufteilung des Jahreslohnes in laufende und sonstige Bezüge nicht möglich (vgl. Hofstätter/Reichel, a.a.O., § 67 Abs. 1 und 2, Tz. 2.4., Doralt, EStG10, § 67 Tz. 8). § 67 EStG 1988 unterscheidet nicht zwischen inländischen und ausländischen Einkünften. Die Bestimmung ist daher auf Einkünfte gemäß § 25 Abs. 1 Z 3 lit. a und lit. c EStG 1988 gleichermaßen anwendbar, sofern diese die Voraussetzungen des § 67 EStG 1988 erfüllen. Es ist unbestritten, dass die vom Beschwerdeführer bezogene Pension aus einer ausländischen gesetzlichen Sozialversicherung, jener der Schweiz,

nicht die Voraussetzungen des § 67 EStG 1988 erfüllt. Demgegenüber erfüllen die Pensionen aus der österreichischen gesetzlichen Sozialversicherung die Voraussetzungen des § 67 Abs. 1 EStG 1988. Gemäß § 105 Abs. 1 ASVG gebührt zu Pensionen aus der Pensionsversicherung, die in den Monaten April bzw. September bezogen werden, je eine Sonderzahlung (vgl. zur Entstehungsgeschichte der Sonderzahlungen Teschner-Widlar-Pöltner, ASVG, § 105 Anm. 1). Die Sonderzahlungen stellen keinen selbständigen Pensionsanspruch dar, sondern erhöhen die vorhandenen und gewährten Pensionsleistungen in Form dieser Sonderzahlungen. Sie setzen den Bezug der laufenden Leistungen in den genannten Monaten voraus. Die Pensionssonderzahlungen erfüllen den Zweck, den Abfall vom Aktiv- zum Pensionsbezug und die damit verbundene erhebliche Minderung des Lebensstandards zu mildern (vgl. das Urteil des OGH vom 18. Februar 1993, 10 Ob S 16/93). Der Beschwerdeführer erblickt eine mittelbare Diskriminierung in der Bestimmung des Paragraph 67, Absatz eins, EStG 1988. Soweit er eine fiktive Aufspaltung seiner Jahrespension in 14 Teile begehrt, um in den Genuss der begünstigten Besteuerung des Paragraph 67, EStG 1988 zu kommen, übersieht er, dass diese Möglichkeit auch bei einem inländischen Bezug nicht besteht. Paragraph 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 Absatz 3, bis 8 des Paragraph 67, leg. cit. angeführten Bezüge sind jedenfalls sonstige Bezüge. Bei den anderen Bezügen ist zu prüfen, ob sonstige Bezüge im Sinne des Absatz eins, vorliegen. Sonstige Bezüge liegen demnach nur vor, wenn die Bezüge neben dem laufenden Arbeitslohn und von demselben Arbeitgeber ausbezahlt werden. Eine weitere Definition enthält die Bestimmung nicht. Bei einem "sonstigen Bezug" handelt es sich um einen Lohnanteil, den der Arbeitgeber neben, also zusätzlich zum laufenden Arbeitslohn, auszahlt. Die sonstigen Bezüge müssen sich sowohl durch den Rechtstitel, aus dem der Arbeitnehmer den Anspruch ableiten kann, als auch durch die tatsächliche Auszahlung deutlich von den laufenden Bezügen unterscheiden. Solche Bezüge dürfen nicht für den üblichen Lohnzahlungszeitraum gezahlt werden, sondern müssen Leistungen aus mehreren Lohnzahlungszeiträumen abgelten vergleiche , das hg. Erkenntnis vom 20. Februar 2008, 2005/15/0135, 2007/15/0183, und Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer-Kommentar, Paragraph 67, Absatz eins, und 2, Tz. 2.2). Paragraph 67, Absatz 2, EStG 1988 setzt der begünstigten Behandlung sonstiger Bezüge eine Grenze (Sechstelbestimmung). Soweit die sonstigen Bezüge innerhalb eines Kalenderjahres ein Sechstel der bereits zugeflossenen, auf das Kalenderjahr umgerechneten, laufenden Bezüge übersteigen, sind sie nach dieser Bestimmung dem laufenden Bezug des Lohnzahlungszeitraumes zuzurechnen, indem sie ausbezahlt werden, und nach dem Tarif zu versteuern. Trotzdem bleibt es dabei, dass ein sonstiger Bezug auch dann ein solcher bleibt, wenn er bloß zufolge Überschreitens der Sechstelgrenze des Paragraph 67, Absatz 2, leg. cit. für Zwecke der Steuerberechnung dem laufenden Arbeitslohn zugeschlagen wird. Erfüllt die Entlohnung eines Arbeitnehmers nicht diese Voraussetzungen, ist eine rechnerische Aufteilung des Jahreslohnes in laufende und sonstige Bezüge nicht möglich vergleiche , Hofstätter/Reichel, a.a.O., Paragraph 67, Absatz eins, und 2, Tz. 2.4., Doralt, EStG10, Paragraph 67, Tz. 8). Paragraph 67, EStG 1988 unterscheidet nicht zwischen inländischen und ausländischen Einkünften. Die Bestimmung ist daher auf Einkünfte gemäß Paragraph 25, Absatz eins, Ziffer 3, Litera a, und Litera c, EStG 1988 gleichermaßen anwendbar, sofern diese die Voraussetzungen des Paragraph 67, EStG 1988 erfüllen. Es ist unbestritten, dass die vom Beschwerdeführer bezogene Pension aus einer ausländischen gesetzlichen Sozialversicherung, jener der Schweiz, nicht die Voraussetzungen des Paragraph 67, EStG 1988 erfüllt. Demgegenüber erfüllen die Pensionen aus der österreichischen gesetzlichen Sozialversicherung die Voraussetzungen des Paragraph 67, Absatz eins, EStG 1988. Gemäß Paragraph 105, Absatz eins, ASVG gebührt zu Pensionen aus der Pensionsversicherung, die in den Monaten April bzw. September bezogen werden, je eine Sonderzahlung vergleiche , zur Entstehungsgeschichte der Sonderzahlungen Teschner-Widlar-Pöltner, ASVG, Paragraph 105, Anmerkung eins,). Die Sonderzahlungen stellen keinen selbständigen Pensionsanspruch dar, sondern erhöhen die vorhandenen und gewährten Pensionsleistungen in Form dieser Sonderzahlungen. Sie setzen den Bezug der laufenden Leistungen in den genannten Monaten voraus. Die Pensionssonderzahlungen erfüllen den Zweck, den Abfall vom Aktiv- zum Pensionsbezug und die damit verbundene erhebliche Minderung des Lebensstandards zu mildern vergleiche , das Urteil des OGH vom 18. Februar 1993, 10 Ob S 16/93).

Der Bezieher einer inländischen Pension aus der gesetzlichen Pensionsversicherung erfüllt daher auf Grund der Rechtsgrundlage der Pensionsleistungen die Voraussetzungen des § 67 EStG 1988. Pensionszahlungen nach der schweizerischen gesetzlichen Sozialversicherung erfüllen diese Voraussetzungen nicht. Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH (vgl. etwa das Urteil vom 14. Februar 1995, C-279/93, Schuhmacker, Randnr. 30) kann eine Diskriminierung nur darin bestehen, dass unterschiedliche Vorschriften auf vergleichbare Situationen angewandt

werden oder dass dieselbe Vorschrift auf unterschiedliche Situationen angewandt wird. Der Beschwerdeführer als Bezieher einer Pension aus der schweizerischen gesetzlichen Sozialversicherung befindet sich nicht in der gleichen Situation wie der Bezieher einer Pension aus der österreichischen gesetzlichen Sozialversicherung. Die unterschiedliche steuerliche Behandlung der Pensionen aus der schweizerischen gesetzlichen Sozialversicherung und der österreichischen Sozialversicherung ist nicht in der Regelung des § 67 EStG 1988 begründet, sondern in der unterschiedlichen Gestaltung der jeweiligen Sozialversicherungsgesetze. Die unterschiedliche Gestaltung der Sozialversicherungssysteme aber stellt keine versteckte Diskriminierung dar. Der Bezieher einer inländischen Pension aus der gesetzlichen Pensionsversicherung erfüllt daher auf Grund der Rechtsgrundlage der Pensionsleistungen die Voraussetzungen des Paragraph 67, EStG 1988. Pensionszahlungen nach der schweizerischen gesetzlichen Sozialversicherung erfüllen diese Voraussetzungen nicht. Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH vergleiche , etwa das Urteil vom 14. Februar 1995, C-279/93, Schuhmacker, Randnr. 30) kann eine Diskriminierung nur darin bestehen, dass unterschiedliche Vorschriften auf vergleichbare Situationen angewandt werden oder dass dieselbe Vorschrift auf unterschiedliche Situationen angewandt wird. Der Beschwerdeführer als Bezieher einer Pension aus der schweizerischen gesetzlichen Sozialversicherung befindet sich nicht in der gleichen Situation wie der Bezieher einer Pension aus der österreichischen gesetzlichen Sozialversicherung. Die unterschiedliche steuerliche Behandlung der Pensionen aus der schweizerischen gesetzlichen Sozialversicherung und der österreichischen Sozialversicherung ist nicht in der Regelung des Paragraph 67, EStG 1988 begründet, sondern in der unterschiedlichen Gestaltung der jeweiligen Sozialversicherungsgesetze. Die unterschiedliche Gestaltung der Sozialversicherungssysteme aber stellt keine versteckte Diskriminierung dar.

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

Vor diesem gemeinschaftsrechtlichen Hintergrund kann die Auffassung der belangten Behörde, die sich aus der mangelnden Harmonisierung der innerstaatlichen sozialversicherungsrechtlichen Vorschriften Österreichs und der Schweiz ergebende Ungleichbehandlung stehe außerhalb des Schutzbereiches des FZA, nicht als rechtswidrig erkannt werde. Die Beschwerde erweist sich daher als unbegründet und war gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen. Vor diesem gemeinschaftsrechtlichen Hintergrund kann die Auffassung der belangten Behörde, die sich aus der mangelnden Harmonisierung der innerstaatlichen sozialversicherungsrechtlichen Vorschriften Österreichs und der Schweiz ergebende Ungleichbehandlung stehe außerhalb des Schutzbereiches des FZA, nicht als rechtswidrig erkannt werden. Die Beschwerde erweist sich daher als unbegründet und war gemäß Paragraph 42, Absatz eins, VwGG abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 455/2008. Der belangten Behörde gebührt kein Ersatz für Schriftsatzaufwand, wenn sie in ihrem als Gegenschrift bezeichneten Schriftsatz lediglich auf eine zu einer anderen Beschwerde erstattete Gegenschrift verweist (vgl. das hg. Erkenntnis vom 18. Oktober 1989, 87/09/0071). Die Kostenentscheidung gründet sich auf die Paragraphen 47, ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung Bundesgesetzblatt Teil 2, Nr. 455 aus 2008,. Der belangten Behörde gebührt kein Ersatz für Schriftsatzaufwand, wenn sie in ihrem als Gegenschrift bezeichneten Schriftsatz lediglich auf eine zu einer anderen Beschwerde erstattete Gegenschrift verweist vergleiche , das hg. Erkenntnis vom 18. Oktober 1989, 87/09/0071).

Wien, am 23. Februar 2010

Gerichtsentcheidung

EuGH 61998J0302 Seherer VORAB

EuGH 61993J0279 Schumacker VORAB

EuGH 62003J0403 Schempp VORAB

EuGH 61993J0279 Schumacker VORAB

EuGH 62003J0403 Schempp VORAB

EuGH 62004J0493 Piatkowski VORAB

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2010:2008150243.X00

Im RIS seit

29.03.2010

Zuletzt aktualisiert am

28.04.2017

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at