

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Claudia Mauthner in der Beschwerdesache Bf., über die Beschwerde vom 18. Mai 2016 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bregenz vom 4. Mai 2016 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2015 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Eine (ordentliche) Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) ist nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der am xxx geborene Beschwerdeführer (im Folgenden abgekürzt: Bf.) war von 1990 bis 2015 in der Schweiz als Weber beschäftigt und hatte dort bis einschließlich 21. Juni 2009 auch seinen Wohnsitz. Am 22. Juni 2009 erfolgte eine Wohnsitzverlegung ins Inland und am 31. August 2015 trat der Bf. in den freiwilligen vorzeitigen Ruhestand. Infolge eines am 14. April 2015 bei der Pensionskasse seines Arbeitgebers eingebrachten Antrages wurde dem Bf. sein Pensionskassenguthaben in Höhe von CHF 375.834,70 nach Abzug von Quellensteuer in Höhe von CHF 29.575,00 bar ausbezahlt.

Mit Bescheid vom 4. Mai 2016 wurde das gesamte ausbezahlte Pensionskassenguthaben der Tarifsteuer unterworfen, wodurch sich eine Einkommensteuernachforderung in Höhe von 170.809,00 € ergab. Begründend wurde ausgeführt, der Verwaltungsgerichtshof habe im Erkenntnis vom 24.5.2012, 2009/15/0188, die Auffassung vertreten, die Drittelbegünstigung stehe gemäß § 124b Z 53 EStG 1988 nur bei Vorliegen einer Pensionsabfindung zu. Von einer Pensionsabfindung könne aber nur gesprochen werden, wenn ein Zwang zur Annahme bestehe, wenn also der bezugsberechtigten Person kein Wahlrecht hinsichtlich der Auszahlungsmodalitäten zukomme.

In der fristgerecht eingebrachten Beschwerde wurde beantragt, jenen Teil des ausbezahlten Pensionskassenguthabens steuerfrei zu belassen, der den im Zeitraum

01.02.1990 bis 21.06.2009 - also der Zeitspanne, in der der Bf. seinen Wohnsitz in der Schweiz hatte - bezahlten Pensionsbeiträgen entspricht.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 24. Mai 2016 wurde die Beschwerde abgewiesen. Unter Wiedergabe der §§ 1 Abs. 2, 25 Abs. 1 Z 2 lit. b und 25 Abs. 1 Z 2 lit. a sublit. aa EStG 1988 sowie der Art. 4 Abs. 1, 18 und 21 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (in der Folge kurz: DBA Schweiz) wurde begründend im Wesentlichen ausgeführt, es sei aktenkundig, dass die im ausländischen Lohnausweis ausgewiesenen BVG-Beiträge von dem ab Juni 2009 als Grenzpendler tätigen Bf. bei der Veranlagung in Österreich als Werbungskosten einkünftermindernd berücksichtigt worden seien. Ebenso seien die vom Arbeitgeber des Bf. in die Vorsorgeeinrichtung einbezahlten Arbeitgeberbeiträge nicht als Vorteil aus dem Dienstverhältnis einkünfterhöhend angesetzt worden. Auch könne es als feststehend erachtet werden, dass die Beiträge gemäß Art. 81 Abs. 2 BVG iVm Art. 35 Abs. 1 lit. d des Steuergesetzes des Kantons Appenzell-Außerrhoden vom 21. Mai 2000 (in der Folge kurz: StG-AR) in der Schweiz steuerlich berücksichtigt worden seien.

Die gegenständlichen, aus der gesetzlichen Altersvorsorge zugeflossenen Leistungen könnten nun nicht einfach deswegen in Österreich steuerfrei belassen werden, weil der Bf. seinen Wohnsitz von 1990 bis 2009 in der Schweiz gehabt habe. Denn das Recht der Schweiz, diese Kapitalleistung aus der gesetzlichen Vorsorge gemäß Art. 83 BVG iVm den Art. 22 und 38 DBG zu besteuern, habe nur bis zum Wegzug aus der Schweiz bestanden. So besage beispielsweise Art. 25 StG-AR, dass alle Einkünfte aus der AHV, aus Einrichtungen der beruflichen Vorsorge und aus anerkannten Formen der gebundenen Selbstvorsorge mit Einschluss der Kapitalabfindungen und Rückzahlungen von Einlagen, Prämien und Beiträgen steuerbar seien, dass jedoch gemäß Art. 9 StG-AR die Steuerpflicht mit dem Tod oder dem Wegzug der steuerpflichtigen Person aus dem Kanton ende. Aus diesem Grund sei die von der gegenständlichen Pensionskasse einbehaltene Quellensteuer in Höhe von CHF 29.575,00 vom zuständigen kantonalen Steueramt binnen drei Jahren rückerstattbar. Eine Anrechnung dieser Quellensteuer bei Berechnung der österreichischen Einkommensteuer sei somit nicht möglich.

Wie bereits im angefochtenen Bescheid dargelegt worden sei, unterliege das ausbezahlte Pensionskassenguthaben auch nicht der Drittelbegünstigung des § 124b Z 53 EStG 1988 idF BGBl. I, 54/2002. Denn laut der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 16.12.2010, 2007/15/0026, und VwGH 24.5.2012, 2009/15/0188) komme die genannte Bestimmung lediglich dann zur Anwendung, wenn der Leistungsberechtigte gezwungen sei, die Kapitalabfindung in Anspruch zu nehmen und nicht bei einer ihm zustehenden Wahlmöglichkeit zwischen einer monatlichen Rente gemäß Art. 3 Abs. 1 BVG und einer (Teil-)Abfindung iSd Art. 37 Abs. 4 BVG. In diesem Zusammenhang werde überdies auf die Ausführungen des VwGH im Erkenntnis vom 24.5.2012, 2009/15/0188, verwiesen, wonach mit den durch das Budgetbegleitgesetz 2001 eingeführten, einschneidenden Änderungen die Förderung und Sicherung der lebenslangen Vorsorge bezweckt worden

sei. Deshalb sollten nur mehr "kleine" Abfindungen bis zu einem Barwert von damals EUR 9.300,00 gemäß § 1 Abs. 2 Z 1 PKG begünstigt besteuert werden. Zudem gehe aus den Erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage (ErlRV 927 BlgNR 21.GP) betreffend dieser speziell für Abfindungen von ausländischen Pensionskassen nachträglich eingeführten Begünstigungsbestimmung des § 124b Z 53 letzter Satz EStG 1988 eindeutig hervor, dass Grenzgängern einzig deswegen ein steuerfreies Drittel gewährt worden sei, weil diese - insbesondere bei Beendigung des schweizerischen Dienstverhältnisses und Rückkehr auf den inländischen Arbeitsmarkt - zur Auszahlung des Vorsorgebetrages als Einmalbetrag gezwungen gewesen seien. Im Falle einer vollen Besteuerung hätte dies einen ungerechtfertigten Progressionsnachteil nach sich gezogen. Wie auch in den parlamentarischen Sitzungsprotokollen (Nationalrat, Bundesrat, Vorarlberger Landtag) nachzulesen sei, habe der Gesetzgeber aber nicht beabsichtigt, Grenzgänger beim Bezug einer freiwillig gewählten - und nicht vom Arbeitgeber aufgezwungenen - Pensionsabfindung im Verhältnis zu allen anderen, ausschließlich im Inland tätig gewesenen Arbeitnehmern gleichheitswidrig zu begünstigen. Denn für Letztere sei der begünstigte Betrag mit dem Barwert gemäß § 1 Abs. 2 Z 1 PKG gesetzlich klar definiert.

Anzumerken sei ferner, dass sich der Bf. nach Ansicht des Finanzamtes auch nicht auf die Rechtsausführungen im Erkenntnis des BFG vom 30.9.2015, RV/1100654/2015 (anhängig beim VwGH zur Zl. Ra 2016/15/0025 ; siehe dazu BFGjournal 12/2015, S. 459ff und BFGjournal 1/2016, S. 27ff) stützen könne. Denn einerseits sei der im genannten Beschwerdefall vorliegende Sachverhalt nicht mit jenem im gegenständlichen Beschwerdefall vergleichbar. Und überdies sei jene höchstgerichtliche Judikatur, auf die sich das BFG im zitierten Erkenntnis zur Untermauerung seiner Rechtsauffassung gestützt habe, zu einer anderen gemeinschaftsrechtlichen Rechtslage ergangen.

Im fristgerecht eingebrachten Vorlageantrag wurde das Beschwerdebegehren aufrecht erhalten, wonach bei der Besteuerung des ausbezahlten Pensionskassenguthabens die bis zum Jahr 2009 einbezahlten Beiträge ausgenommen werden müssten. Ein ergänzendes Vorbringen wurde nicht erstattet.

Im Vorlagebericht vom 30. Juni 2016 hat das Finanzamt nochmals ausführlichst dargetan, aus welchen rechtlichen Erwägungen es das gesamte ausbezahlte Pensionskassenguthaben der Tarifsteuer unterworfen habe. Danach sei die Drittelbegünstigung des § 124b Z 53 EStG 1988 idF BGBl. I 54/2002, aus folgenden Gründen im Beschwerdefall nicht anwendbar:

- Laut Rechtsprechung des VwGH dürfe eine Pensionsabfindung nicht auf Initiative des Pensionsberechtigten und damit nicht freiwillig herbeigeführt werden (VwGH 25.10.1977, 1173/77 VwSlg 5181 F/1977).
- Das Fehlen einer oder mehrerer Voraussetzungen für die Qualifikation der Pensionsabfindung (als Entschädigung) führe zur Versagung der Rechtsfolge der begünstigten Besteuerung (VwGH 25.11.2009, 2005/15/0055).

- Eine Abfindung eines Anspruches auf rentenmäßige Zahlung könne nicht vorliegen, wenn dem Anwartschaftsberechtigten das freie Wahlrecht zwischen einer Rente einerseits und dem Rentenbarwert als Kapitalanspruch eingeräumt sei (VwGH 16.12.2010, 2007/15/0026).
- Werde bei einer obligatio alternativa dem Gläubiger ein Wahlrecht eingeräumt, liege keine "Abfindung" vor, wenn der Gläubiger seine freie Wahl zwischen mehreren gleichwertigen Ansprüchen treffe (VwGH 24.5.2012, 2009/15/0188).
- In § 124b Z 53 EStG 1988 werde darauf abgestellt, dass (insbesondere bei ausländischen Pensionskassen im Hinblick auf die dortige gesetzliche Situation) den Anspruchsberechtigten "keine andere Möglichkeit als die Inanspruchnahme" der Pensionsabfindung eingeräumt sei (Rechtssatz 3 zu VwGH 24.5.2012, 2009/15/0188 = ErlRV, 927 BlgNR XXI. GP zu § 124b Z 53 EStG idF BGBl. I 54/2002). Wenn kein Zwang und eine andere Möglichkeit (beispielsweise Rentenzahlung im Vorsorgefall) vorliege, sei daher die Steuerbegünstigung ausgeschlossen. Dies gehe aus den stenographischen Parlamentsprotokollen ebenso hervor wie aus parlamentarischen Anfragebeantwortungen und würde im gegenteiligen Fall zu einer vom Abgabengesetzgeber seit 2002 nicht gewollten Förderung von Abfindungen sowie zu einer einseitigen Begünstigung der Grenzgänger führen.
- Die restriktive Einschränkung der begünstigten Besteuerung von Pensionsabfindungen durch das Budgetbegleitgesetz 2001, mit welchem im § 1 Abs. 2 Z 1 PKG der Grenzbetrag des Barwertes von EUR 9.300,00 (heute EUR 12.000,00) eingezogen worden sei, sei ein klarer Hinweis darauf, dass der Abgabengesetzgeber keine höheren Pensionsabfindungen begünstigen und die lebenslange Versorgung fördern wollte. Ohne Vorliegen von Ausnahmegründen wie dem Zwang zur Annahme der Abfindung würden die Grenzgänger eine gleichheitswidrige Besserstellung gegenüber allen Inländern erfahren, wenn sie bei der freiwillig gewählten Barauszahlung der bisher unversteuerten Pensionskassengelder (steuerfreie Einzahlung durch Arbeitgeber und Arbeitnehmer sowie in der Ansparphase steuerfreier Zinsertrag) grundlos in den Genuss einer Drittelbegünstigung kämen. Ein Normenprüfungsverfahren beim Verfassungsgerichtshof erschiene dann die logische Konsequenz.
- Die vom österreichischen Abgabengesetzgeber durch die Novellierung des § 67 Abs. 8 EStG 1988 im Jahr 2001 beabsichtigte Förderung der lebenslangen Vorsorge (Rechtssatz 1 zu 2009/15/0188) entspreche dem Sinn des Vorsorgegedankens des BVG, gemäß welchem die Vorsorgeleistungen aus der betrieblichen Altersvorsorge in der Regel als monatliche Rente ausbezahlt würden (Art. 37 Abs. 1 BVG iVm Art 38 BVG) und mit der 2. Säule die Beibehaltung eines Lebensstandards im Alter sichergestellt werde, der jenem vor dem Ruhestand entspreche (Art. 1 Abs. 1 BVG; VwGH 7.4.2016, Ro 2014/08/0047; EuGH 21.1.2016, C-453/14 (Knauer)). Dass Österreich Kapitalleistungen aus der 2. Säule der Schweiz und Liechtenstein steuerlich anders behandle als die Schweiz und Liechtenstein könne auch keine der Freizügigkeit entgegenstehende Maßnahme sein; umso mehr, als mit dem Nichtgewähren einer Steuerbegünstigung für Kapitalabfindungen die lebenslange

Zukunftsvorsorge und damit die Beibehaltung eines Lebensstandards im Alter gefördert werden solle.

Der Bf. hätte die Wahlmöglichkeit gehabt, eine lebenslange Altersrente zu beziehen. Nachdem der Bf. seinen Wohnsitz bereits sechs Jahre vor Rentenanstritt (wieder) nach Österreich verlegt hätte, und ab dem 1.9.2015 eine kleine Inlandspension bezogen habe, habe kein Auszahlungsverbot gemäß Art. 25f FZG (mehr) vorgelegen und es sei die Kapitalisierung von 100% der Altersrente beantragt worden. Damit sei bei der vorzeitigen und freiwilligen Pensionierung im Alter von 63 Jahren statt der lebenslangen Altersrente iSd Art. 37 Abs. 1 BVG ohne Zwang und aus Eigeninitiative die Barauszahlung des Vorsorgekapitals gewählt worden.

- Laut Angaben des Bf. habe sich dieser für die Barauszahlung entschieden, weil nur dadurch ca. EUR 100.000,00 steuerfrei bezogen werden könnten. Beim Rentenbezug wäre dem Bf. seiner Auffassung nach eine solche Möglichkeit nicht offen gestanden. Der Bf. habe keine Kenntnis darüber gehabt, dass angesichts einer progressionsbedingten Steuerbelastung von über 40% bei zwangsweise erfolgter Pensionsabfindung einer großen Summe die Drittelbegünstigung gemäß § 124b Z 53 EStG 1988 nur einen rechnerischen Ausgleich zur normalen Steuerbelastung bei Rentenbezug darstelle (ca. 27% bis 30% Durchschnittssteuersatz). Würde die vom Bf. - wenn auch in Unwissenheit der rechtlichen Situation - getroffene Disposition steuerbegünstigt zu behandeln sein, wäre der Zweck der Gesetzesbestimmung konterkariert, weil nicht mehr die lebenslange Zukunftsversorgung gefördert, sondern die einmalige Abfindung bei Pensionsantritt steuerlich bessergestellt würde.

Nach derzeitiger Überzeugung der Finanzverwaltung, welche sich primär an den Erkenntnissen des VwGH vom 16.12.2010, 2007/15/0026 und vom 24.5.2012, 2009/15/0188, orientiere (vgl. auch die Lohnsteuerrichtlinien Rz. 1110a idF BMF vom 11.12.2015, BMF-010222/0088-VI/7/2015), sei die Drittelbegünstigung einem (Regelalters-) Pensionisten auch dann nicht zu gewähren, wenn er den gesamten Auszahlungsbetrag oder Teile davon nachweislich für die Anschaffung oder die Sanierung von Wohnraum zu eigenen Wohnzwecken oder zur Tilgung eines aushaftenden Wohnbaudarlehens verwenden würde.

Im Beschwerdefall sei mündlich explizit erwähnt worden, dass ca. CHF 100.000,00 zur Teilrückzahlung eines CHF-Wohndarlebens verwendet worden seien. Bei Anwendbarkeit der Drittelbegünstigung wäre der Bf. jedoch besser gestellt als alle Inländer (beispielsweise alle Bundespensionskassenversicherten), bei denen nur eine Pensionsabfindung bis zum Barwert laut PKG (EUR 12.000,00) steuerbegünstigt ausbezahlt werden könnte, während der Rest gemäß § 67 Abs. 8 lit. e EStG 1988 iVm § 67 Abs. 10 leg. cit. wie ein laufender Bezug im Zeitpunkt des Zufließens zu behandeln wäre. Inländer könnten auch nicht Teile ihrer ASVG-Alterspension derart steuerbegünstigt in den Erwerb oder die Sanierung von Wohnraum investieren.

Zusammenfassend werde festgehalten, dass der Begriff "Pensionsabfindung" im EStG nicht definiert sei und daher einer Auslegung durch das Höchstgericht zugänglich sei. Gemäß der ständigen Rechtsprechung der Gerichte sei bei der Auslegung undefinierter Gesetzesbegriffe in erster Linie auf die in der höchstgerichtlichen Judikatur geprägten Kriterien sowie auf in den Erläuternden Bemerkungen gegebenen Hinweise zurückzugreifen (vgl. VfGH 4.12.1984, G 139/84; BFG 22.5.2015, RV/7101235/2015; siehe auch OHG 3.5.2012, 10ObS 50&/12v).

Der Verwaltungsgerichtshof sei diesem Erfordernis im Laufe unzähliger Erkenntnisse zu Pensionsabfindungen nachgekommen und habe befunden, dass keine Pensionsabfindung vorliege, wenn kein Zwang seitens des Arbeitgebers oder von dritter Seite vorliege, wenn die Abfindung auf (r)eine Arbeitnehmerinitiative zurückgehe, wenn eine Wahlmöglichkeit im Sinne einer obligatio alternativa vorliege und der Anspruchsberechtigte die Möglichkeit habe, aus verschiedenen, gleichwertigen Wahlmöglichkeiten zu wählen (VwGH 24.5.2012, 2009/15/0188; VwGH 16.12.2010, 2007/15/0026 und VwGH 25.4.2013, 2010/15/0158). Zumal einem Gesetzesbegriff in ein und demselben Gesetz keine unterschiedlichen Bedeutungen zukommen könnten, sei es unerheblich, dass die Erkenntnisse des VwGH vom 24.5.2012, 2009/15/0188, und vom 16.12.2010, 2007/15/0026, nicht ausschließlich zu Pensionsabfindungen gemäß § 124b Z 53 dritter Satz EStG 1988 ergangen seien.

Da im Beschwerdefall der im Alter von 63 Jahren freiwillig in den vorzeitigen Ruhestand getretene Bf. anstelle des Bezugs einer lebenslangen BVG-Rente von der Wahlmöglichkeit, die Zuerkennung und Ausbezahlung der vorzeitigen Pension aus der zweiten Säule (BVG) zu beantragen, Gebrauch gemacht habe, liege eine obligatio alternativa und kein Zwang vor. Die Barauszahlung des gesamten Alterskapitals sei daher auf Grund einer gemäß VwGH-Rechtsprechung schädlichen Disposition des Bf. erfolgt.

Eine Steuerfreistellung der Pensionskassenauszahlung im Hinblick auf die Ansässigkeit in der Schweiz bis zum Jahr 2009 könne deshalb nicht gewährt werden, weil die Zuteilungsregel des Art. 18 DBA Schweiz einzig auf die Ansässigkeit im Zeitpunkt des Pensionskassenbezuges abstelle.

Ergänzend werde angemerkt, dass im Erkenntnis des VwGH vom 7.4.2016, Ro 2014/08/0047, und im Urteil des EUGH vom 21.1.2016, C-453/14 (Knauer) bestätigt werde, dass die auf drei Säulen beruhenden Pensionssysteme der Schweiz und Liechtenstein mit dem österreichischen gesetzlichen Pensionssystem vergleichbar seien und dass die BVG-Leistungen vollumfänglich der Verordnung (EG) Nr. 883/2004 unterfallen würden, weil die daraus bezogenen Leistungen dasselbe Ziel verfolgten: Den Leistungsempfängern die Beibehaltung eines Lebensstandards zu gewährleisten, der jenem vor dem Ruhestand entspreche. Folglich unterlägen der obligatorische sowie der über- und vorobligatorische Teil der Altersrente allesamt der Beitragspflicht des § 73a ASVG.

II. Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerde erwogen:

Strittig ist im konkreten Fall, ob das ausbezahlte Pensionskassenguthaben wie ein laufender Bezug zur Gänze der Tarifsteuer zu unterziehen ist oder ob jener Teil des Guthabens, der auf die im Zeitraum der Wohnsitznahme des Bf. in der Schweiz einbezahlten Beiträge entfällt, keiner inländischen Einkommensteuerpflicht unterliegt.

Der rechtlichen Beurteilung zugrunde gelegt wird der obig dargestellte, sich im Wesentlichen aus dem Vorbringen des Bf. ergebende Sachverhalt.

Maßgeblich sind im zu beurteilenden Fall die folgenden Normen:

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

Gemäß § 25 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988 sind Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) Bezüge und Vorteile aus ausländischen Pensionskassen (einschließlich aus ausländischen Einrichtungen im Sinne des § 5 Z 4 des Pensionskassengesetzes). Z 2 lit. a zweiter Satz ist für Bezüge und Vorteile aus ausländischen Pensionskassen (einschließlich aus ausländischen Einrichtungen im Sinne des § 5 Z 4 des Pensionskassengesetzes) insoweit anzuwenden, als die Beitragsleistungen an derartige ausländische Pensionskassen (einschließlich an Einrichtungen im Sinne des § 5 Z 4 des Pensionskassengesetzes) die in- oder ausländischen Einkünfte nicht vermindert haben. Dies gilt sinngemäß, wenn die Beitragsleistungen das Einkommen im Ausland nicht vermindert haben.

Gemäß § 67 Abs. 8 lit. e EStG 1988 sind Zahlungen für Pensionsabfindungen, deren Barwert den Betrag im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 1 des Pensionskassengesetzes nicht übersteigt, mit der Hälfte des Steuersatzes zu versteuern, der sich bei gleichmäßiger Verteilung des Bezuges auf die Monate des Kalenderjahres als Lohnzahlungszeitraum ergibt.

Gemäß § 67 Abs. 10 1988 sind sonstige Bezüge, die nicht unter Abs. 1 bis 8 fallen, wie ein laufender Bezug im Zeitpunkt des Zufließens nach dem Lohnsteuertarif des jeweiligen Kalendermonats der Besteuerung zu unterziehen. Diese Bezüge erhöhen nicht das Jahressechstel gemäß Abs. 2.

Gemäß § 124b Z 53 EStG 1988 sind Zahlungen für Pensionsabfindungen, deren Barwert den Betrag im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 1 des Pensionskassengesetzes übersteigt, gemäß § 67 Abs. 10 im Kalendermonat der Zahlung zu erfassen. Dabei ist bei Pensionsabfindungen, die im Jahre 2001 zufließen, nach Abzug der darauf entfallenden Beiträge im Sinne des § 62 Z 3, 4 und 5 ein Viertel steuerfrei zu belassen. Zahlungen für Pensionsabfindungen von Pensionskassen auf Grund gesetzlicher oder statutenmäßiger Regelungen sind nach Abzug der darauf entfallenden Pflichtbeiträge ab dem Jahr 2001 und in den folgenden Jahren zu einem Drittel steuerfrei zu belassen.

Gemäß § 1 Abs. 1 Pensionskassengesetz ist eine Pensionskasse ein Unternehmen, das nach diesem Bundesgesetz berechtigt ist, Pensionskassengeschäfte zu betreiben.

Gemäß § 1 Abs. 2 Z 1 Pensionskassengesetz dürfen die von einer Pensionskasse auszuzahlenden Pensionen nur dann abgefunden werden, wenn bei Eintritt des Leistungsfalles der Barwert des Auszahlungsbetrages 9 300 Euro nicht übersteigt.

Gemäß Art. 25 Abs. 1 des Steuergesetzes des Kantons Appenzell Ausserrhoden vom 21. Mai 2000 (in der Folge kurz: StG-AR) sind alle Einkünfte aus der Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung, aus Einrichtungen der beruflichen Vorsorge und aus anerkannten Formen der gebundenen Selbstvorsorge, mit Einschluss der Kapitalabfindungen und Rückzahlungen von Einlagen, Prämien und Beiträgen steuerbar.

Gemäß Art. 25 Abs. 2 StG-AR gelten als Einkünfte aus der beruflichen Vorsorge insbesondere Leistungen aus Vorsorgekassen, aus Spar- und Gruppenversicherungen sowie aus Freizügigkeitspolice und Freizügigkeitskonten.

Gemäß Art. 4 Abs. 1 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (in der Folge kurz: DBA Schweiz) bedeutet der Ausdruck "eine in einem Vertragsstaat ansässige Person" eine Person, die nach dem in diesem Staat geltenden Recht dort unbeschränkt steuerpflichtig ist.

Gemäß Art. 18 dürfen Ruhegehälter und ähnliche Vergütungen, die einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person für frühere unselbständige Arbeit gezahlt werden, nur in diesem Staat besteuert werden.

Gemäß Art. 37 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge vom 25. Juni 1982 (BVG) idGF werden Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenleistungen in der Regel als Rente ausgerichtet.

Gemäß Art. 37 Abs. 4 lit. a BVG kann die Vorsorgeeinrichtung in ihrem Reglement vorsehen, dass die Anspruchsberechtigten eine Kapitalabfindung an Stelle einer Alters-, Hinterlassenen- oder Invalidenrente wählen können.

Wie das Finanzamt in seiner Beschwerdeentscheidung zutreffend ausgeführt hat, stellt die Zuteilungsregel des Art. 18 DBA Schweiz einzig auf die Ansässigkeit im Zeitpunkt des Pensionskassenbezuges ab. Zum Auszahlungszeitpunkt hatte der Bf. seinen Wohnsitz in Österreich, sodass das Besteuerungsrecht ausschließlich Österreich zukommt. Eine inländische Besteuerung lediglich jenes Teiles des Pensionskassenguthabens, der auf die ab 2009 einbezahlten Beiträge samt Zinsen entfällt (also ab Wohnsitznahme des Bf. in Österreich), ist somit unzulässig.

Das Finanzamt hat nun nicht nur geprüft, ob das ausbezahlte Pensionskassenguthaben zumindest teilweise steuerfrei zu belassen ist, sondern hat sich ausführlichst damit auseinandergesetzt, ob im Beschwerdefall die Drittelbegünstigung des § 124b Z 53 EStG 1988 idF BGBl. I, 54/2002, zur Anwendung kommt.

In § 124b Z 53 EStG 1988 idgF findet sich ebenso wie in § 67 Abs. 8 lit. e EStG 1988 idgF der im EStG nicht näher definierte Begriff "Pensionsabfindung". Der Verwaltungsgerichtshof hat sich in seinem Erkenntnis vom 24.5.2012, 2009/15/0188, explizit mit der Auslegung dieses in den zitierten Normen verwendeten Begriffes befasst. Das Höchstgericht kam zum Ergebnis, dass bei einer obligatio alternativa (Wahlschuld iSd § 906 ABGB), wenn also einem Gläubiger ein Wahlrecht zwischen mehreren gleichwertigen (primären, aber alternativen) Ansprüchen eingeräumt ist, keine "Abfindung" vorliegt. Somit ist vom Vorhandensein des Tatbestandsmerkmals "Pensionsabfindung" nicht zu sprechen, wenn einem Pensionsanwartschaftsberechtigtem das freie Wahlrecht zwischen der Rente einerseits und dem Rentenbarwert (als Kapitalanspruch) zusteht (siehe auch die Ausführungen im Erkenntnis des VwGH vom 16.12.2010, 2007/15/0026, zum Begriff "Pensionsabfindungen" in § 67 Abs. 8 lit. b EStG 1988 idF BGBl. Nr. 660/1989).

In der Literatur wird nun zum Teil die Ansicht vertreten, das Erkenntnis des VwGH vom 24.5.2012, 2009/15/0188, habe keine Aussage darüber getroffen, ob Ansprüche gegenüber einer Pensionskasse nach gesetzlichen oder statutarischen Abfindungsregeln gemäß § 124b Z 53 EStG dritter Satz 1988 idF BGBl. I, 54/2002, begünstigt zu besteuern seien (siehe dazu die Ausführungen bei Reiner/Reiner, Besteuerung von Pensionskassenabfindungen bei Wahlrecht des Anwartschaftsberechtigten, in BFGjournal 2016, 27ff). Denn im Unterschied zu dem dem Beschwerdefall zugrunde liegenden Sachverhalt wären im zitierten höchstgerichtlichen Erkenntnis Ansprüche gegenüber einer Versorgungseinrichtung einer Kammer zu beurteilen gewesen.

Wie aus den obigen Ausführungen zu entnehmen ist, hält das BFG diese Literaturmeinung, die die im zitierten Erkenntnis des Höchstgerichts erfolgte Auseinandersetzung mit dem Gesetzesbegriff "Pensionsabfindung" negiert, für unzutreffend. Als nicht zielführend wird daher in weiterer Folge auch die in der Literatur vorgenommene Auslegung der Wortfolge *"Zahlungen für Pensionsabfindungen von Pensionskassen [...] sind zu einem Drittel steuerfrei zu belassen"* in § 124b Z 53 dritter Satz EStG 1988 angesehen (siehe dazu Reiner/Reiner, Besteuerung von Pensionskassenabfindungen bei Wahlrecht des Anwartschaftsberechtigten, a.a.O., 29ff). Denn auslegungsbedürftig ist nach Auffassung des BFG einzig das Tatbestandsmerkmal "Pensionsabfindung" in § 124b Z 53 EStG 1988 und in § 67 Abs. 8 lit. e leg. cit.

Im Beschwerdefall stand dem Bf. gemäß Art. 37 BVG die Wahl zwischen einer Rente und einer Kapitalabfindung zu.

Der Beschwerdefall ist damit nicht vergleichbar mit dem dem Erkenntnis des BFG vom 30.9.2015, RV/1100654/2015 (anhängig beim VwGH zur Zl. Ra 2016/15/0025) zugrunde liegenden Sachverhalt. Dort hat die mehrere Jahre als Grenzgängerin in der Schweiz nichtselbständig tätige Bf. ihr Dienstverhältnis in der Schweiz bereits vor Eintritt des Versorgungsfalles beendet und ein Dienstverhältnis in Österreich begonnen. Damit endete das Versorgungsverhältnis mit der beruflichen Pensionskasse des bisherigen Dienstgebers ex lege und die Bf. hatte gemäß Art. 2 Abs. 3 des Schweizer

Bundesgesetzes über die Freizügigkeit in der beruflichen Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge vom 17.12.1993 (Freizügigkeitsgesetz, kurz: FZG), Anspruch auf eine Austrittsleistung(Freizügigkeitsleistung). Ein (alternativer) Anspruch gegenüber der Pensionskasse des bisherigen Dienstgebers auf Verbleib in der Pensionskasse und auf spätere Zahlung einer Altersrente aus dem bei dieser angesparten Guthaben bestand nicht. Es bestand auch keine Möglichkeit, das Altersguthaben auf eine inländische Pensionskasse zu übertragen und dadurch den Rentenanspruch (§ 37 BVG) zu erhalten (siehe dazu Geiger, VwGH kappt Drittelbegünstigung für Barauszahlungen des Pensionskassenguthabens von Grenzgänger-Pensionisten, in SWK 2015, 1101ff; Geiger, Als Freizügigkeitsleistung ausbezahltes Pensionskassenguthaben mangels Zwanges nicht steuerbegünstigt, BFGjournal 2015, 459ff; Reiner/Reiner, Besteuerung von Pensionskassenabfindungen bei Wahlrecht des Anwartschaftsberechtigten, a.a.O., 27ff).

Gesamthaft ergibt sich aus obigen Ausführungen, dass im Beschwerdefall mangels Vorliegens einer "Pensionsabfindung" (Abfindung eines Anspruches auf rentenmäßige Zahlung) die Drittelbegünstigung des § 124b Z 53 dritter Satz EStG 1988 idgF nicht zur Anwendung kommt.

Zulässigkeit einer (ordentlichen) Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Das BFG hat sich bei der rechtlichen Beurteilung auf die Erkenntnisse des VwGH vom 24.5.2012, 2009/15/0188 und vom 16.12.2010, 2007/15/0026, gestützt. Es hat auch dargelegt, weshalb die zitierten Erkenntnisse aus seiner Sicht im Beschwerdefall anwendbar sind. Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung wurden daher nicht berührt, weshalb eine (ordentliche Revision) nicht zulässig ist.

Gesamthaft war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 2. September 2016

