

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. W in der Beschwerdesache Bf., Gde X, B-Straße-xx, vertreten durch die XY Steuerberatungs GmbH, Ge Y, R-Straße-yy, über die Beschwerde vom 2. März 2017 gegen den Bescheid des Finanzamtes Z, Gd Z, S-Straße-zz, vom 10. Februar 2017 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2015 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO im Umfang der Beschwerdevorentscheidung teilweise stattgegeben.

Im Hinblick auf die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe wird auf die Beschwerdevorentscheidung vom 31. Mai 2017 verwiesen.

Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Der im Streitjahr (ab 1.4.) in Österreich wohnhafte und als Grenzgänger bei der L AG in der Schweiz beschäftigte Beschwerdeführer (in der Folge kurz: Bf.) bezog im Jahr 2015 neben seinem (Aktiv-)Bezug iHv gesamt brutto 93.371,32 € auch einen Vorbezug im Sinne der Wohnungseigentumsförderung in Höhe von 64.565,97 € (= 70.000,00 CHF) von der schweizerischen betrieblichen Pensionskasse. In der am 22. Juni 2016 elektronisch eingelangten Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2015 beantragte er, diesen Vorbezug (zur Gänze) steuerfrei zu stellen und nur im Wege des Progressionsvorbehaltes zu berücksichtigen.

Nach einem entsprechenden Vorhalteverfahren (vgl. Ergänzungsersuchen des Finanzamtes vom 21.10.2016 sowie das E-Mail des Bf. vom 22.12.2016 samt angeschlossenen Unterlagen) veranlagte das Finanzamt den Bf. mit Bescheid vom 10. Februar 2017 zur Einkommensteuer für das Jahr 2015; dabei unterzog es diesen Vorbezug zur Gänze der Einkommensteuer. Unter Bezugnahme auf Art. 18 und Art. 19 DBA-Schweiz führte die Abgabenbehörde dazu im Wesentlichen begründend

aus, dass die Pensionskassenbeiträge aus der Tätigkeit des Bf. im öffentlichen Dienst (Schweizerische P) von einer privatrechtlichen Pensionskasse (private Stiftung - keine juristische Person öffentlichen Rechts, sondern privaten Rechts) verwaltet würden und die erhaltene Pensionskassenauszahlung (Wohnungsvorbezug iHv 70.000,00 CHF) damit nicht nur hinsichtlich seiner Tätigkeit bei RR, bei TL und bei der DZ AG, sondern auch hinsichtlich der Beschäftigung bei der Schweizerischen P AG und der ihr nahestehenden Betriebe in Österreich steuerpflichtig seien.

In der dagegen erhobenen Beschwerde vom 2. März 2017 brachte die steuerliche Vertretung des Bf. streitwesentlich Nachstehendes (wörtlich) vor:

""Im Steuerbescheid wird die Auszahlung aus der Pensionskasse unter Subsumtion unter Art. 18 des DBA's mit der Schweiz zu 100% versteuert. Begründung: Die auszahlende Pensionskasse P sei keine juristische Person öffentlichen Rechts.

aa) Derjenige, der die Steuererklärung 2015 ausgefertigt und eingereicht hat, hat die 70.000,00 CHF in die Kennziffer 493 als Einkünfte unter Progressionsvorbehalt eingetragen. Der Grund ist der: Durch die Formulierung des Art. 23 DBA mit der Schweiz sind Ruhebezüge und Pensionsabfindungen, die an Personen bezahlt werden, für die die Regelung des Art. 19 gilt, von der Besteuerung in Österreich ausgenommen. Es gilt ausnahmsweise nicht das Anrechnungsverfahren, sondern die Steuerfreistellung mit Progressionsvorbehalt (Verweis auf SWI S 2015 aus 2013).

Außer Streit steht, dass der eingetragene Betrag der Höhe nach nicht richtig war.

bb) Art. 19 Absatz 2 besagt: Ob eine juristische Person eine solche des öffentlichen Rechts ist, wird nach den Gesetzen des Staates entschieden, in dem sie errichtet ist. Im letzten Absatz der Bescheidebegründung wird angeführt, dass es sich bei der Pensionskasse, die die Schweizerische P verwendet, um dem gesetzlichen Erfordernis einer zweiten Säule zu entsprechen, um eine privatrechtliche Pensionskasse handle. Es wird deshalb die gesamte Auszahlung von 70.000,00 CHF der laufenden Besteuerung unterworfen. Wenn man zu dieser theoretischen Würdigung kommt, wäre § 124b/53 EStG anzuwenden gewesen.

cc) Wird bei einer Pensionsabfindung (wir verwenden dieses Wort nun in weiterer Folge auch für Teilabfindungen), die unter Art. 18 fällt, eine Schweizer Quellensteuer abgezogen, so wird sie rückerstattet, weil nach Art. 18 Österreich das Besteuerungsrecht zukommt. In Falle von Herrn Bf hat die Steuerverwaltung des Kantons NB mit Schreiben vom 15.7.2015 die Rückerstattung unter Verweis auf Art. 19 Absatz 1 und 2 verweigert (Verweis auf beigelegte Kopie des Schreibens).

Die für Rückerstattung zuständige Steuerbehörde beurteilt jedenfalls die "Stiftung Pensionskasse P AG" als juristische Person öffentlichen Rechts.

Wir legen ein Mail bei, das wir von der Steuerverwaltung des Kantons NB erhalten haben, wonach diese Pensionskasse P (so wird sie auf dem Briefpapier der Pensionskasse genannt) als eine juristische Person öffentlichen Rechts nach Schweizer Recht angesehen wird.

Nicht umsonst weist der Absatz 2 des Artikels 19 diese Beurteilung dem Quellenstaat zu, an die der Ansässigkeitsstaat gebunden ist.

Sollte dieser Rechtsvorschrift nicht Folge geleistet werden, werden wir ein Verständigungsverfahren beantragen. Es kann nicht sein, dass Herr Bf aufgrund der Rechtsmeinung der Steuerverwaltung NB die Quellensteuer nicht rückerstattet erhält und Österreich die Teilabfindung unter Art. 18 subsumiert.

dd) Art. 23 weist ua. Bezüge nach Art. 19 in das Anrechnungsverfahren. Davon ausgenommen sind Ruhebezüge, wozu auch Auszahlungen von Pensionskassen iSd Art. 19 gehören.

Unseres Erachtens muss der Teil der Abfindung, der auf die Arbeitszeit bei der P entfällt, steuerfrei gestellt werden und ist nur dem Progressionsvorbehalt zugänglich.

Dies entspricht auch der Vorgehensweise bei der Einreichung der Steuererklärung 2015, die offensichtlich nach mündlicher Rücksprache mit einem Finanzbeamten gemacht worden ist.

ee) Jener Teil der Abfindung, der auf die Tätigkeit bei EW, BN und der DZ AG entfällt, ist grundsätzlich in Österreich steuerpflichtig. Da sind wir der Meinung des Finanzamtes. Allerdings hat die Versteuerung unter Beachtung des § 124b/53 EStG stattzufinden! Danach ist ein Drittel steuerfrei zu stellen, zwei Drittel unterliegen dem normalen Steuersatz.

Begehren zur Versteuerung der Pensionskassenauszahlung (Verweis auf beigelegtes "Excel"):

1 - Anteil AB etc. 15.898,52 CHF x 0,922371 =

*14.664,33 € davon 2/3 = **9.776,22 € - zum Normaltarif***

2 - Anteil aus Pensionskasse P 54.101,48 CHF x 0,922371 =

49.901,64 € - Steuerfreistellung mit Progressionsvorbehalt.

Mit teilweise stattgebender Beschwerdeentscheidung vom 31. Mai 2017 erklärte die Abgabenbehörde unter Verweis auf die Homepage der "Pensionskasse der Schweizer P", dass es sich bei dieser um eine privatrechtliche Stiftung handle, und ging nach wie vor davon aus, dass die in Rede stehende Pensionskassenauszahlung unter Art. 18 DBA-Schweiz zu subsumieren sei. Im Hinblick auf die begehrte Drittelbegünstigung erklärte das Finanzamt unter Bezugnahme auf entsprechende VwGH-Judikate, dass die bestehende Möglichkeit der Auszahlung eines Einmalbetrages anstelle einer (späteren) monatlichen Altersrente erkennen lasse, dass keine Abfindung gesetzlicher Rentenansprüche bestehe; auf Grund des im gegenständlichen Fall ausgeübten Wahlrechtes liege daher keine Pensionsabfindung vor, weshalb § 124b Z 53 EStG 1988 nicht zur Anwendung kommen könne und somit der Kapitalbezug zur Gänze steuerlich zu erfassen sei.

Die steuerliche Vertretung des Bf. beantragte in der Folge mit Schriftsatz vom 22. Juni 2017, die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen, womit die Beschwerde wiederum als unerledigt galt. Dabei wiederholte sie ihr

Beschwerdebegehren betreffend Versteuerung der Teil-Pensionskassenauszahlung und führte dazu Folgendes (wörtlich) aus:

""Sachverhaltung:

Herr Bf erhielt am 22.4.2015 für **Wohnungseigentum** einen Vorbezug von 70.000,00 CHF von der Pensionskasse P (Anlage 1).

Da Herr Bf in der Zeit vom 28.2.2009 bis 1.6.2013 infolge eines Arbeitgeberwechsels aus der Pensionskasse P ausgetreten ist, haben wir die Teilauszahlung der Pensionskasse P AG in einer Beilage aliquot aufgeteilt in eine Auszahlung, die Art. 18 und Art. 19 DBA unterliegt.

Argumentation:

Betreffend die Beschwerdegründe wird auf die Ausführungen in der Beschwerde vom 2.3.2017 verwiesen. Zusätzlich möchten wir auf die Argumente in der Beschwerdevorentscheidung wie folgt eingehen bzw. sie vertiefen:

Zu 1) Anteil, der unseres Erachtens in Österreich steuerpflichtig ist: 14.664.33 €.

Die Anwendung des § 124b/53 wird für den Anteil, der nicht aus der Zeit bei der P resultiert, verweigert. Es wird auf die VwGH-Entscheidungen 2007/15/0026 vom 16.12.2010 und 2009/15/0188 vom 24.5.2012 verwiesen.

Dabei hat das Bundesfinanzgericht am 30.9.2015, RV/1100654/2015, entschieden:

"Die Freiwilligkeit der Entscheidung zur Barabfindung steht der Anwendbarkeit der Begünstigung nicht entgegen". In dieser Entscheidung führt das BFG auf der letzten Seite an, dass ua. die vom Finanzamt Z zitierten VwGH-Erkenntnisse nicht zu "vergleichbaren Sachverhalten ergangen und damit nicht anwendbar seien".

Wir möchten an dieser Stelle nicht die ganze Argumentation des BFG-Entscheids wiederholen, da es nur einem Abschreiben gleichkäme. Wir gehen davon aus, dass das BFG bei vergleichbarem Sachverhalt wieder gleich entscheiden würde. Deshalb folgende Überlegungen:

Sachverhaltsvergleich:

Die damalige Beschwerdeführerin hatte im Frühjahr 2014 ihr Dienstverhältnis in der Schweiz beendet und eines in Österreich begonnen. "Eine Übertragung des abzufindenden Barwertes in eine inländische Pensionskasse ist nicht möglich. Es ist auch nicht möglich, den überobligatorischen Anteil einem Freizügigkeitskonto zuzuführen. Die freiwillige Entscheidung als Sachverhaltsbestandteil wurde hier vom VwGH sogar betont und als Rechtfertigungsgrund dafür herangezogen, dass nur ein Drittel steuerfrei bleibt und er sah deshalb keine Verfassungswidrigkeit."

In unserem Fall ist der Sachverhalt etwas anders:

Herr Bf hat ein Haus gebaut. In diesem Fall hat ein Versicherter Anspruch auf Teilabfindung, u. zw. egal, ob er in der Schweiz den Wohnsitz beibehält oder seinen Wohnsitz nach Österreich verlegt. Herr Bf hat nämlich die Schweiz verlassen und mit seiner Frau in X gebaut. Aber er arbeitet weiter bei der juristischen Person öffentlichen Rechts in der Schweiz (L).

Unseres Erachtens muss diese Teilabfindung aber gleich behandelt werden, wie in jenen Fällen, in denen "Grenzgänger" die Tätigkeit in der Schweiz einstellen. Die Begründung liegt darin, dass eine Pensionsabfindung einer einheitlichen steuerlichen Würdigung unterliegen muss. Im Zeitpunkt der Pensionierung ist bei Herrn Bf der Restbetrag dafür etwas geringer. Es wäre daher uE unsachlich, die Teilabfindung nicht der Drittelbegünstigung zugänglich zu machen.

Zu 2) Anteil, der unter Art. 19 fällt, Österreich nur der Progressionsvorbehalt zusteht:

Mit Schreiben vom 15.7.2015 verweigert die Steuerverwaltung des Kantons NB die Rückzahlung der Quellensteuer in Höhe von 5.060,00 CHF, weil das Besteuerungsrecht der Schweiz zustehe (siehe Anlage 2).

Darin liegt nun das Hauptproblem dieses Falles:

Art. 19/1 DBA CH-A: "Vergütungen, einschließlich der Ruhegehälter, die ein Vertragsstaat für ihm erbrachte gegenwärtige oder frühere Dienstleistungen oder Arbeitsleistungen auszahlt, dürfen in diesem Staat besteuert werden. Dies gilt auch dann, wenn solche Vergütungen von einem Land, von einem Kanton, von einer Gemeinde, einem Gemeindeverband oder einer anderen juristischen Person des öffentlichen Rechts eines der beiden Staaten gewährt werden."

Art. 19 Absatz 2: "Ob eine juristische Person eine solche des öffentlichen Rechts sei, wird nach den Gesetzen des Staates entschieden, in dem sie errichtet ist."

Art. 23 weist ua. Bezüge nach Art. 19 in das Anrechnungsverfahren. Davon ausgenommen sind Ruhebezüge, wozu auch Auszahlungen von Pensionskassen iSd Art. 19 gehören.

Unseres Erachtens muss der Teil der Abfindung, der auf die Arbeitszeit bei der P entfällt, steuerfrei gestellt werden und ist nur dem Progressionsvorbehalt zugänglich.

Wir bitten, diesbezüglich auch unsere Beschwerde zu lesen.

Das Finanzamt hat sich mit dem damals beigelegten Mail der Steuerverwaltung des Kantons NB nicht auseinandergesetzt, sondern verweist nur auf die Homepage der "Pensionskasse der Schweizer P".

Wir legen bei: Anlage 3 (Mailverkehr 1.3.2017 mit der Steuerverwaltung, Frau ZN, Mail und Schreiben 14.6. bzw. 16.6.2017 von Frau TB).

Es ist im Absatz 2 des Art. 19 ganz klar festgelegt, dass der Kassenstaat die rechtliche Beurteilung vornimmt, ob die juristische Person eine solche des öffentlichen Rechts ist. Aus diesem Absatz kann man aber uE nicht eindeutig ableiten, ob damit die Pensionskasse oder der Arbeitgeber gemeint ist. Hierin unterscheidet sich die Meinung der Steuerverwaltung des Kantons NB von jener des Finanzamtes.

Die Steuerverwaltung des Kantons NB stellt auf die Rechtsstellung des Arbeitgebers ab. Wir gehen davon aus, dass die Schweizer Steuerverwaltung mehr Erfahrung in diesem Punkt hat, denn sowohl die Maßnahmen im Rahmen der amtswegigen Ermittlungspflicht als auch die Begründung der Beschwerdeentscheidung lassen dies erkennen.

Stellt man nun auf den Arbeitgeber ab, ist ganz klar, dass der österreichische Einkommensteuerbescheid und die BVE falsch sind. Die dargelegte Begründung für den

Standpunkt der Schweizer Steuerverwaltung, wie sie aus den diesbezüglichen Schreiben ersichtlich ist, ist durchaus einleuchtend.

Stellt man aber auf die Pensionskasse ab, ist die Frage nach deren Status zu prüfen.

Die Schweizer Steuerverwaltung spricht in Bezug auf die Pensionskasse P einmal davon, dass nur die P AG und deren Tochterfirmen in diese Pensionskasse einzahlen dürfen, sie als 2. Säule verwenden dürfen.

Es werden in den Mails sowohl die Worte Sondervermögen als auch Zahlstelle verwendet. Dies führt uns zu einem weiteren Gedanken:

Unter dem Abkommenstext des Art. 19 ist angeführt: "Der Artikel entspricht in seinem Grundsatz dem Artikel 19 des Musterabkommens der OECD" (Anlage 4; Kommentar zum DBA von Aigner/Kofler/Tumpel, Art. 19, Tz 23, siehe Kopie, Wassermeyer OECD-Musterabkommen, 3. Auflage, MA Art. 19 Tzen 49 ff, (siehe Anlagen 5).

Diese Kommentarstellen befassen sich mit dem Begriff des sog. Sondervermögens, weil es im MA Art. 19 / 2a angeführt ist. Danach gelten Zahlungen aus Sondervermögen, das - allgemein gesprochen - für den öffentlichen Dienst errichtet worden ist, auch als der Kassenstaatregel unterworfen.

Uns ist klar, dass dieser Absatz 2a nicht so in das DBA CH-A aufgenommen wurde, aber offensichtlich soll die Auslegung doch anwendbar sein (MA Abs. 2a lautet: "Ungeachtet des Absatzes 1 können Ruhegehälter oder ähnliche Vergütungen, die von einem Vertragsstaat oder einer seiner Gebietskörperschaften oder aus einem von diesem Staat oder der Gebietskörperschaft errichteten Sondervermögen an eine natürliche Person für die diesem Staat oder der Gebietskörperschaft geleisteten Dienste gezahlt werden, nur in diesem Staat besteuert werden").

Wassermeyer widmet die Tz 50 diesem Sondervermögen, das uU Teil einer anderen juristischen Person des öffentlichen Rechts ist; er sieht es abkommensrechtlich wie eine eigenständige juristische Person des öffentlichen Rechts an.

Im Kommentar von Aigner/Kofler/Tumpel schreiben die Autoren Schmidjell-Dommes:

"Ein für eine staatliche Stelle errichtetes Sondervermögen könnte dabei auch privat verwaltet werden, allerdings muss der Staat oder eine Gebietskörperschaft hinter dem Sondervermögen stehen. Dadurch können Staaten oder ihre Gebietskörperschaften ihre Verpflichtung zur Altersvorsorge auf gesondert geschaffene Sondervermögen auslagern."

Unseres Erachtens geht die Argumentation der Schweizer Steuerverwaltung in diese Richtung. Man findet in der Literatur auch immer wieder den Terminus, dass die Kassenstaatregel auch gelte, wenn die Pensionskasse in die "öffentliche" Rechtsperson integriert sei (ist juristisch wahrscheinlich etwas ungenau).

Aber das ist uE der springende Punkt. Im DBA CH-A wurde ausdrücklich

niedergeschrieben, dass Würdigungen dieser Art dem Quellenstaat vorbehalten bleiben!

Es ist jedenfalls nicht im Sinne eines DBA's, dass der Quellenstaat die Abzugssteuer nicht rückerstattet und der Ansässigkeitsstaat Einkommen nochmals besteuert.""

Mit Vorlagebericht vom 4. Juli 2017 legte das Finanzamt - wie dem Bf. mitgeteilt wurde - die in Rede stehende Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. Dabei verwies die Abgabenbehörde auf ihre Ausführungen in der Beschwerdevorentscheidung

und erklärte, dass ihrer Ansicht nach die Voraussetzungen für eine begünstigte Besteuerung der Pensionskassenleistungen nicht vorlägen.

Mit BMF-Schreiben vom 6. April 2018, GZ. BMF-010224/0138-IV/8/2018, wurde im konkreten Fall ein Verständigungsverfahren eingeleitet. Nachdem im Verständigungsprotokoll mit der schweizerischen Steuerverwaltung vom 26. September 2018 vereinbart wurde, dass der Ausgang des auf österreichischer Seite laufenden Beschwerdeverfahrens (BFG) abgewartet wird, ist das Verständigungsverfahren bis zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht ausgesetzt worden (vgl. diesbezügliche Mitteilung des BMF vom 2. Oktober 2018).

Das Bundesfinanzgericht (BFG) hat über die Beschwerde erwogen:

Im vorliegenden Beschwerdefall besteht Streit darüber, ob der von der schweizerischen betrieblichen Pensionskasse ausbezahlte Vorbezug für Wohnungseigentum zum eigenen Bedarf - wie von Seiten des Bf. vertreten wird - im Hinblick auf den Anteil "*Pensionskasse P*" iHv 49.901,64 € von der österreichischen Besteuerung (unter Progressionsvorbehalt) freizustellen und hinsichtlich des Anteiles "*AB Pensionskasse*" iHv 14.664,33 € - ausgehend vom exklusiven Besteuerungsrecht Österreichs - ("nur") mit zwei Dritteln (9.776,22 €) der Besteuerung zu unterziehen oder ob der in Rede stehende Vorbezug - wie die Abgabenbehörde der Ansicht ist - zur Gänze (exklusiv) im Inland steuerpflichtig ist. Davon ausgehend, dass allein diese Beschwerdepunkte (noch) strittig sind (von Seiten des Bf. werden ausdrücklich nur diese Beschwerdepunkte in den Vorlageantrag eingebunden), beschränkt sich das Bundesfinanzgericht in der Folge auf die Beurteilung dieser Punkte. Was die übrigen (nunmehr unstrittigen) Beschwerdepunkte anlangt, schließt sich der erkennende Richter der Beurteilung der Abgabenbehörde an.

Aufgrund der Aktenlage wird der Entscheidung folgender (unstrittiger) **Sachverhalt** als entscheidungswesentlich zugrundgelegt:

Der am abcde geborene Bf. ist Schweizer Staatsbürger und hatte seinen Wohnsitz nach Zuzug aus der Schweiz ab 1. April 2015 unstrittig in Österreich (vgl. auch entsprechende Anfrage aus dem Zentralen Melderegister); außer Streit stand in diesem Zusammenhang, dass er ab dem genannten Zeitpunkt im Inland ansässig war. Er ist als Grenzgänger bei der L AG in der Schweiz beschäftigt [vormals war er bei der P-Direktion, NG (1987 bis 1997), bei der Schweizerischen P, RA bzw. NB (1998 bis 2009), bei RR, TL und bei der DZ AG, NH (2009 bis 2013), und bei der SL AG, AL (2013 sowie 2014), tätig; vgl. entsprechende Auszüge aus dem individuellen Konto des Bf. betreffend schweizerische AHV/IV] und bezog mit Valuta 22. April 2015 aus seiner Firmenpensionskasse (II. Säule), der Pensionskasse P, CH-GDe NB, S-Straße-nb, einen Vorbezug für Wohneigentum zum eigenen Bedarf iHv 70.000,00 CHF (= 64.565,97 €), von dem Quellensteuer in Höhe von 5.060,00 CHF einbehalten und an die Eidgenössische Steuerverwaltung abgeführt wurde; nach Abzug der Schweizer Quellensteuer betrug

der Auszahlungsbetrag damit 64.940,00 CHF (siehe diesbezügliches Schreiben der Pensionskasse P vom 14.4.2015).

Die Pensionskasse P ist eine im Handelsregister (Nr. xyz) eingetragene, privatrechtliche Gemeinschaftsstiftung mit Sitz in NB. Sie übernimmt die berufliche Vorsorge für die Arbeitnehmenden - sowie deren Angehörigen und Hinterbliebenen - der Schweizerischen P AG und ihr nahe stehender Betriebe (siehe dazu unter <https://www.pp.ch>, das entsprechende Vorsorgereglement der Pensionskasse P sowie den entsprechenden Auszug des Handelsregisteramtes des Kantons NB unter <https://cdefg>).

Ein entsprechender Antrag auf Rückerstattung der Quellensteuer wurde von Seiten der Steuerverwaltung des Kantons NB abgelehnt (vgl. diesbezügliches Schreiben vom 15.7.2015). Nach Auffassung der Schweizer Steuerverwaltung sei im Hinblick auf Art. 19 DBA-Schweiz allein die öffentlich-rechtliche Stellung des Arbeitgebers maßgebend (die Schweizerische P AG und die von ihr beherrschten Tochtergesellschaften seien ihrer Ansicht nach als juristische Personen des öffentlichen Rechts zu qualifizieren); die entsprechende Zahlung müsse nicht von einer öffentlich-rechtlichen Kasse erfolgen. Dabei sei der Grundgedanke entscheidend, dass das durch Leistungen eines öffentlich-rechtlichen Arbeitgebers geäußerte Vorsorgeguthaben bei der späteren Besteuerung auch wiederum dem öffentlichen Gemeinwesen und nicht einem fremden Gemeinwesen zukommen soll (vgl. den entsprechenden der Beschwerde beigelegten E-Mail-Verkehr zwischen dem Bf. und der Steuerverwaltung des Kantons NB).

Beide Parteien des finanzgerichtlichen Verfahrens gehen (unstrittig) davon aus, dass es sich beim gegenständlichen Vorbezug für Wohnungseigentum zum eigenen Bedarf um ein *"Ruhegehalt"* iSd DBA-Schweiz handelt.

Der Bf. ist der Auffassung, bei dem von der Pensionskasse P gezahlten, auf die Arbeitgeber Schweizerische P AG und die von ihr beherrschten Tochtergesellschaften entfallenden Vorbezug handele es sich um ein Ruhegehalt iSd Art. 19 DBA-Schweiz, das ausschließlich in der Schweiz (als Kassenstaat) zu versteuern sei und in Österreich nur im Rahmen des Progressionsvorbehalts berücksichtigt werden dürfe.

Rechtlich ergibt sich daraus Folgendes:

Gemäß § 1 Abs. 2 EStG 1988 sind jene natürlichen Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, unbeschränkt steuerpflichtig. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte. Der Bf. ist unbestritten ab 1. April 2015 in Österreich ansässig; er unterliegt daher ab diesem Zeitpunkt mit seinen gesamten Einkünften der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht in Österreich. Werden Einkünfte im Ausland erzielt, kann das Besteuerungsrecht durch ein mit dem Quellenstaat der Einkünfte bestehendes Doppelbesteuerungsabkommen eingeschränkt sein. Doppelbesteuerungsabkommen entfalten dabei insofern eine Schrankenwirkung, als sie eine sich aus dem innerstaatlichen Steuerrecht ergebende Steuerpflicht begrenzen. Ob Steuerpflicht besteht, ist daher zunächst nach innerstaatlichem Steuerrecht zu beurteilen. Ergibt sich aus dem

innerstaatlichen Steuerrecht - wie im konkreten Fall unstrittig - eine Steuerpflicht, ist in einem zweiten Schritt zu beurteilen, ob das Besteuerungsrecht durch ein Doppelbesteuerungsabkommen eingeschränkt wird (vgl. VwGH 4.9.2014, 2011/15/0133, mwN; VwGH 29.7.2010, 2010/15/0021). Die Frage, wie das Besteuerungsrecht in der Folge im Inland ausgeübt wird, richtet sich wiederum ausschließlich nach den inländischen steuerrechtlichen Vorschriften.

1) Besteuerungsrecht:

Zur Frage, ob Österreich das Besteuerungsrecht am in Rede stehenden Vorbezug zusteht, ist das Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Republik Österreich und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern und vom Vermögen (kurz: DBA-Schweiz), BGBl. Nr. 64/1975 idF BGBl. III Nr. 169/2012, heranzuziehen.

" Artikel 18

Vorbehaltlich des Artikels 19 Absatz 1 dürfen Ruhegehälter und ähnliche Vergütungen, die einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person für frühere unselbständige Arbeit gezahlt werden, nur in diesem Staat besteuert werden.

Artikel 19

1. Vergütungen, einschließlich der Ruhegehälter, die ein Vertragsstaat für ihm erbrachte, gegenwärtige oder frühere Dienstleistungen oder Arbeitsleistungen auszahlt, dürfen in diesem Staat besteuert werden. Dies gilt auch dann, wenn solche Vergütungen von einem Land, von einem Kanton, von einer Gemeinde, einem Gemeindeverband oder einer anderen juristischen Person des öffentlichen Rechts eines der beiden Staaten gewährt werden.

2. Ob eine juristische Person eine solche des öffentlichen Rechts sei, wird nach den Gesetzen des Staates entschieden, in dem sie errichtet ist.

Artikel 23

1. Bezieht eine in einem Vertragsstaat ansässige Person Einkünfte oder hat sie Vermögen und dürfen diese Einkünfte oder dieses Vermögen nach diesem Abkommen in dem anderen Vertragsstaat besteuert werden, so nimmt der erstgenannte Staat, vorbehaltlich der nachfolgenden Absätze, diese Einkünfte oder dieses Vermögen von der Besteuerung aus; dieser Staat darf aber bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen oder das übrige Vermögen dieser Person den Steuersatz anwenden, der anzuwenden wäre, wenn die betreffenden Einkünfte oder das betreffende Vermögen nicht von der Besteuerung ausgenommen wären.

2. Ungeachtet des Absatzes 1 darf Österreich Einkünfte im Sinne des Artikels 19 (ausgenommen Ruhegehälter), die eine in Österreich ansässige Person aus ihrer in der Schweiz ausgeübten Arbeit aus öffentlichen Kassen der Schweiz bezieht, besteuern. Bezieht eine in Österreich ansässige Person unter Artikel 10, 11, 12 und 19 fallende Einkünfte, die nach diesem Abkommen in der Schweiz und in Österreich besteuert werden

dürfen, so rechnet Österreich auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der der in der Schweiz gezahlten Steuer entspricht; der anzurechnende Betrag darf jedoch den Teil der vor der Anrechnung ermittelten Steuer nicht übersteigen, der auf die aus der Schweiz bezogenen Einkünfte entfällt."

Art. 18 DBA-Schweiz regelt die Zuteilung des Besteuerungsrechtes für "*Ruhegehälter und ähnliche Vergütungen*". Bezieht eine in einem Vertragsstaat ansässige Person "*Ruhegehälter oder ähnliche Vergütungen*" aus einem anderen Vertragsstaat, können diese nur im Ansässigkeitsstaat des Ruhegehaltsbeziehers besteuert werden.

Schweizerische AHV-Pensionen und Pensionen aus schweizerischen Pensionskassen fallen daher *grundsätzlich* unter Art. 18 DBA-Schweiz und unterliegen beim in Österreich ansässigen Pensionsempfänger der österreichischen Besteuerung.

Nur soweit Ruhegehälter unter Art. 19 DBA-Schweiz fallen (Art. 19 geht als *lex specialis* Art. 18 vor), trifft Österreich eine Steuerfreistellungsverpflichtung (unter Progressionsvorbehalt); diese gründet sich auf Art. 23 Abs. 1 DBA-Schweiz, obgleich für Art. 19 im DBA-Schweiz an sich das Anrechnungssystem des Art. 23 Abs. 2 DBA-Schweiz gilt. Die von Art. 19 DBA-Schweiz erfassten Ruhegehälter sind sohin aus dem Anrechnungssystem des Art. 23 Abs. 2 DBA-Schweiz herausgelöst worden.

Während in Art. 18 DBA-Schweiz die auszahlende Stelle des Ruhegehaltes bzw. ähnlicher Vergütungen unerwähnt bleibt - dabei wird implizit auf den früheren Arbeitgeber im weitesten Sinne verwiesen, da nur dieser (oder ein von ihm Beauftragter) Vergütungen "*für frühere unselbständige Arbeit*" zahlen wird - erfordert Art. 19 Abs. 1 DBA-Schweiz die Auszahlung aus einer *öffentlichen* Kasse, indem der Vertragsstaat, das Land, der Kanton, die Gemeinde, der Gemeindeverband und eine andere juristische Person des öffentlichen Rechts als auszahlende Stelle **explizit** genannt sind. Art. 19 Abs. 1 2. Satz DBA-Schweiz stellt im Übrigen eine generelle Erweiterung des Prinzips des ersten Satzes dar, sodass die für den "*Vertragstaat*" getroffene Regelung auch auf alle seiner öffentlich-rechtlichen Körperschaften gelten soll.

Sollte eine Vergütung bzw. ein Ruhegehalt sowohl aus Tätigkeiten aus einer privatwirtschaftlichen Aktivität als auch aus einer Tätigkeit im öffentlichen Dienst stammen (gemischtes Ruhegehalt), wäre grundsätzlich eine Aufteilung erforderlich {siehe dazu Schmidjell-Dommes in Aigner/Kofler/Tumpel (Hrsg), DBA-Kommentar, 2. Aufl. 2019, Art. 18 bzw. Art. 19, I. Allgemeines [Rz. 4 f bzw. 1 und 8], mwN}.

Sind nunmehr die in Art. 19 DBA-Schweiz angeführten Voraussetzungen erfüllt, kommt Art. 18 DBA-Schweiz nicht zur Anwendung. Tatbestandsmäßig setzt Art. 19 Abs. 1 DBA-Schweiz entsprechend den obigen Ausführungen somit voraus, dass

1. die Dienstleistungen oder Arbeitsleistungen dem Vertragsstaat, dem Land, dem Kanton, der Gemeinde, dem Gemeindeverband oder einer anderen juristischen Person des öffentlichen Rechts erbracht wurden **und**

2. dass die Zahler der Vergütungen bzw. der Ruhegehälter auch dem genannten Kreis zugehören [siehe dazu auch Loukota/Jirousek, Internationales Steuerrecht I/1 Z 19 Rz 82 (Stand 1.1.2016, rdb.at)].

Nicht unter Art. 19 subsumierbar sind damit Vergütungen von privatwirtschaftlich organisierten Unternehmen oder Einrichtungen, die bloß öffentliche Aufgaben wahrnehmen, aus öffentlichen Mitteln finanziert werden oder der staatlichen Aufsicht unterliegen. Auch Vergütungen, die von privatisierten Unternehmen gezahlt werden, die ehemals im Besitz des Staates gestanden haben, sind nicht erfasst. Desgleichen sind Zahlungen von Unternehmen, nur weil der Staat an ihnen beteiligt ist oder sie beherrscht, nicht automatisch erfasst.

Nach herrschender Auffassung ist sowohl auf die formelle als auch auf die wirtschaftliche Tragung durch einen Vertragsstaat oder einer seiner Gebietskörperschaften abzustellen. Eine unter Art. 19 subsumierbare Vergütung belastet daher die Staatskassen wirtschaftlich. Der Vertragsstaat bzw. die Gebietskörperschaft ist als Quelle einer Vergütung anzusehen, wenn organisatorisch verselbständigte Verwaltungseinheiten *ohne eigene Rechtspersönlichkeit*, bei denen der Staat oder die Gebietskörperschaft dahinter stehen, die Auszahlung vornehmen (vgl. Schmidjell-Dommès in Aigner/Kofler/Tumpel (Hrsg), DBA-Kommentar, 2. Aufl. 2019, Art. 19, I. Allgemeines [Rzen 18 f], mwN).

Bezogen auf den konkreten Fall war davon auszugehen, dass der in Rede stehende Vorbezug, der sowohl aus Tätigkeiten aus privatwirtschaftlichen Aktivität als auch aus Tätigkeiten für den in Art. 19 genannten öffentlichen Kreis stammt [in diesem Zusammenhang sei erwähnt, dass zwar die Schweizer P AG eine spezialgesetzliche Aktiengesellschaft ist, die auf öffentlichem Recht basiert, jedoch die SL AG bzw. die L AG im Handelsregister (konstitutiv) eingetragene, privatrechtliche Aktiengesellschaften darstellen; diese erlangen ihre (eigene) Rechtspersönlichkeit durch einen privaten Gründungsakt und der anschließenden Handelsregistereintragung], zweifelsfrei von der Pensionskasse P, einer dem Privatrecht (Art. 80 ff Schweizerisches Zivilgesetzbuch) unterstellten, im Handelsregister eingetragenen (eintragungsbedürftigen) Stiftung, sohin von einem eigenständigen privat-rechtlichen Rechtsträger, ausbezahlt wurde. Nachdem die Stiftung jedenfalls Rechtsfähigkeit besitzt, käme im Übrigen auch eine Qualifikation als Sondervermögen nicht in Betracht [gemeinhin wird unter einem Sondervermögen ein rechtlich unselbständiger Teil des Staatsvermögens, der durch Gesetz oder Satzung oder aufgrund eines Gesetzes entstanden ist und zur Erfüllung einzelner Aufgaben des Staates oder einer Gliederung des Staates bestimmt ist, verstanden (<http://de.wikipedia.org/wiki/Sondervermögen>); nach Wassermeyer (in: Wassermeyer/Lang/Schuch, Doppelbesteuerung, Kommentar zu Art. 19 MA, Tz 50) werden die nichtrechtsfähigen Sondervermögen durch Gesetz errichtet, haben eine eigene Wirtschafts- und Rechnungsführung, können im privaten Rechtsverkehr unter ihrem Namen handeln, klagen und verklagt werden und haften nur für die von ihnen selbst eingegangenen Verbindlichkeiten (vgl. UFS 23.6.2009, RV/0455-F/07)].

Ein dem Art. 19 DBA-Schweiz subsumierbarer Sachverhalt lag damit im Beschwerdefall nicht vor. Das Besteuerungsrecht hinsichtlich des in Rede stehenden Vorbezuges kommt daher Österreich zu; die Vorgehensweise der Abgabenbehörde war sohin als rechtmäßig zu beurteilen und war daher dem diesbezüglichen Begehren ein Erfolg zu versagen.

2) Drittelbegünstigung gemäß § 124b Z 53 EStG 1988:

Zur Frage, ob der gegenständliche Vorbezug für Wohnungseigentum gemäß § 124b Z 53 EStG 1988 zu einem Drittel steuerfrei zu belassen ist, ist Folgendes zu sagen:

Das Bundesfinanzgericht hat bereits wiederholt in der gegenständlichen Beschwerdesache vergleichbaren (ua. auch das Veranlagungsjahr 2015 betreffenden) Beschwerdefällen unter Bedachtnahme auf die höchstgerichtliche Rechtsprechung diese Frage abschlägig beurteilt (vgl. BFG 3.7.2018, RV/1100460/2016; BFG 31.7.2018, RV/1100482/2016; BFG 30.10.2018, RV/1100602/2016; siehe dazu unter <https://findok.bmf.gv.at/findok?execution=e2s1>).

Das Bundesfinanzgericht hat dabei mit Entscheidung vom 31. Juli 2018, RV/1100482/2016, ua. streitwesentlich Folgendes festgestellt:

""Voraussetzung für die Anwendung der Drittelbegünstigung des § 124b Z 53 EStG 1988 ist ua., dass eine Zahlung für Pensionsabfindung vorliegt. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes liegen Pensionsabfindungen dann vor, wenn Zahlungen in Abgeltung eines auf Renten lautenden Rentenanspruches oder einer Rentenanwartschaft geleistet werden (vgl. VwGH 3.11.2005, 2004/15/0014; VwGH 29.3.2006, 2006/14/0021; VwGH 31.5.2006, 2003/13/0139; VwGH 19.4.2007, 2005/15/0010; VwGH 19.12.2007, 2006/15/0258; VwGH 19.4.2018, Ra 2017/15/0025). Zusätzlich fordert der Verwaltungsgerichtshof, dass die Pensionsabfindung nach bzw. in Zusammenhang mit der Beendigung des Dienstverhältnisses vereinbart wird, sodass ein "potentieller Versorgungsfall" vorliegt (vgl. zB VwGH 3.11.2005, 2004/15/0014; VwGH 29.3.2006, 2006/14/0021; VwGH 31.5.2006, 2003/13/0139).

Bei dem in Rede stehenden Vorbezug handelt es sich nach Ansicht des Gerichtes schon deshalb nicht um eine Pensionsabfindung iSd § 124b Z 53 EStG 1988, weil er nicht nach bzw. in Zusammenhang mit der Beendigung des Dienstverhältnisses des Bf. mit der Y. AG ausbezahlt wurde. Die Auszahlung des Vorbezugs erfolgte vielmehr aufgrund der Geltendmachung eines Anspruchs, der sich direkt aus dem BVG ergab und ausdrücklich nur vor Entstehung des Anspruchs auf Altersleistung und unabhängig von einer beabsichtigten Beendigung eines Dienstverhältnisses bestand. Zweck des Vorbezuges ist es, schon während der aktiven Dienstzeit Wohneigentum zu erwerben. Damit mag zwar im weiteren Sinn auch eine Vorsorge für den Ruhestand getroffen worden sein, von einem "potentiellen Versorgungsfall" im Sinne der Rechtsprechung des VwGH kann aber nicht gesprochen werden.

Eine Pensionsabfindung liegt im Beschwerdefall aber auch deshalb nicht vor, weil, wie der VwGH bereits mehrfach judiziert hat, "§ 124b Z 53 EStG 1988 voraussetzt, dass insbesondere bei ausländischen Pensionskassen im Hinblick auf die dortige

gesetzliche Situation den Anspruchsberechtigten keine andere Möglichkeit als die Inanspruchnahme der Pensionsabfindung eingeräumt ist" (vgl. VwGH 24.5.2012, 2009/15/0188; VwGH 29.3.2017, Ra 2015/15/0033).

Die parlamentarischen Erläuterungen zur Regierungsvorlage 927 BlgNR 21. GP führen zu § 124b Z 53 EStG 1988 aus:

"Ausländische gesetzliche Regelungen bzw. die darauf beruhenden Statuten der ausländischen Pensionskassen sehen vielfach Pensionsabfindungen vor. Eine Übertragung des abzufindenden Barwertes in eine inländische Pensionskasse ist nicht möglich. Diese Problematik betrifft insbesondere Grenzgänger, die in diesen Fällen keine andere Möglichkeit als die Inanspruchnahme der Pensionsabfindung haben. Es wäre daher unbillig, Pensionsabfindungen in diesen Fällen zur Gänze tarifmäßig zu besteuern". Zweck der Begünstigung des § 124b Z 53 EStG 1988 ist es demnach, die bei einer Pensionsabfindung infolge der Zusammenballung der Bezüge gegenüber einer Rente greifende höhere Progression und damit eintretende höhere Steuerlast durch die steuerliche Befreiung eines Drittels der Abfindung in jenen Fällen abzumildern, in denen der Anwartschaftsberechtigte keine andere Möglichkeit hat, als die Pension in Form einer Pensionsabfindung in Anspruch zu nehmen. Daher setzt § 124b Z 53 EStG 1988 voraus, dass ein Zwang zur Pensionsabfindung vorliegt. Im Beschwerdefall erfolgte die Auszahlung des Vorbezugs auf Antrag des Bf. Mit diesem hat er freiwillig ein ihm durch das BVG eingeräumtes Recht, nämlich auf Inanspruchnahme eines Vorbezugs, geltend gemacht. Ein Zwang, an Stelle der Rentenanswartschaft den Vorbezug in Anspruch zu nehmen, hat nicht bestanden. Damit liegt aber auch keine Unbilligkeit vor, wenn der Vorbezug zur Gänze tarifmäßig besteuert wird.

Die Erkenntnisse des VwGH vom 19.4.2007, 2005/15/0010, vom 19.12.2007, 2006/15/0258, und vom 19.4.2018, Ra 2016/15/0025, sowie die in Entsprechung dieser Rechtsprechung ergangene Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes vom 30.9.2015, RV/1100654/2015, sind auf den gegenständlichen Fall nicht übertragbar. In den diesen Entscheidungen zugrunde liegenden Fällen ging es um Austrittsleistungen aufgrund des Freizügigkeitsgesetzes nach Beendigung der Dienstverhältnisse und damit verbundenem endgültigen Verlassen der Schweiz. Mit der Beendigung der Dienstverhältnisse wurden auch die Versorgungsverhältnisse mit den jeweiligen betrieblichen Pensionskassen ex lege beendet. Die Anspruchsberechtigten hatten gegenüber den Pensionskassen nur einen Anspruch auf eine Freizügigkeitsleistung. Die Möglichkeit, weiter in den betrieblichen Pensionskassen zu verbleiben und später eine Altersrente aus diesen Pensionskassen zu beziehen, bestand nicht. Nur deshalb schadete die "Freiwilligkeit der Entscheidung", sich die Austrittsleistung oder einen Teil davon auszahlen zu lassen, der Inanspruchnahme der Drittelbegünstigung nicht. Ein solcher Fall liegt beschwerdegegenständlich nicht vor. Im vorliegenden Fall wurde das Versorgungsverhältnis mit der Pensionskasse durch den Vorbezug nicht beendet und hätte der Bf. auch die Möglichkeit gehabt, den Vorbezug nicht in Anspruch zu nehmen und dadurch weiter den vollen Pensionsanspruch gegenüber der Pensionskasse zu wahren."

Der erkennende Richter schließt sich - gerade auch unter Berücksichtigung jüngst ergangener höchstgerichtlicher Entscheidungen [vgl. VwGH 19.4.2018, Ra 2016/15/0025, und VwGH 22.11.2018, Ra 2018/15/0086; siehe dazu im Übrigen auch Kirchmayr/Schaunig in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG¹⁹, § 67 Tzen 134 und 145; Fellner in Hofstätter/Reichel, EStG Kommentar § 67 Abs. 8 Tz 33; Knechtel in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 67 (Stand 1.2.2017, rdb.at), Anm. 160 und Anm. 165; Jakom/Lenneis EStG, 2018, § 67 Rz 35] - diesen Überlegungen und Einschätzungen an und kann vor diesem Hintergrund der gegenständlichen Beschwerde auch in diesem Punkt kein Erfolg beschieden sein, zumal sich in sachverhaltsbezogener Hinsicht gegenüber den vom Bundesfinanzgericht bereits beurteilten Sachverhalten nichts Ausschlaggebendes geändert hat.

An dieser Stelle wird auf die umfangreichen begründenden Ausführungen in den oben bezeichneten Beschwerdeentscheidungen des Bundesfinanzgerichtes verwiesen, welche insoweit auch einen integrierenden Bestandteil dieser Entscheidung bilden.

3) Zulässigkeit der Revision:

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichts 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 uneinheitlich beantwortet wird.

Im gegenständlichen Beschwerdefall lag keine Rechtsfrage vor, der grundsätzliche Bedeutung zukam. Die im Beschwerdefall zu lösenden Rechtsfragen beschränkten sich einerseits auf Rechtsfragen, welche im anzuwendenden Doppelbesteuerungsabkommen eindeutig gelöst sind, und solche, welche bereits in der bisherigen (oben zitierten) VwGH-Rechtsprechung beantwortet wurden. Im Übrigen hing der Beschwerdefall von der Lösung von nicht über den Einzelfall hinausgehenden Sachverhaltsfragen ab.

Eine (ordentliche) Revision ist daher nicht zulässig.

Gesamthaft war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 4. Februar 2019

