

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Gerald Daniaux über die Beschwerde des a, vertreten durch Klement & Partner Steuerberatung KG, Hofsteigstraße 11, 6971 Hard, gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Bregenz vom 01. Juli 2016 betreffend Einkommensteuer 2015 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Im angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2015 vom 1. Juli 2016 wird begründend ausgeführt, dass der Beschwerdeführer (Bf.) als seit 2008 beim Kantonsspital b beschäftigter Arzt bis 30. September 2015 bei der VSAO Vorsorgestiftung in der gesetzlichen Altersvorsorge (BVG) versichert gewesen sei. Das dort angesparte Kapital sei zum Einstieg in die ****-Praxis (also zum Eigentumserwerb) ausbezahlt worden. Da dies auf Eigeninitiative und ohne Zwang erfolgt sei, sei die Freizügigkeitsleistung (CHF 99.742,45 = Euro 91.999,54) ungekürzt zu erfassen. Da die VSAO-PK eine Vorsorgeeinrichtung im Sinne des PVG und keine juristische Person des öffentlichen Rechts sei, falle sie nicht unter Art. 19 DBA. Laut 1.3 Stiftungsreglement könnten sich hier private und öffentliche Gesundheitseinrichtungen, Kantonsspitäler und andere anschließen. Laut DBA habe Österreich das Besteuerungsrecht. Die Schweiz habe daher die Quellensteuer zu refundieren. Eine Kürzung um 17,45 % (aliquot der mit dem Lohn ausbezahlten, nur AHV-pflichtigen, nur 2012-2015 bezogenen, gemäß Art. 14 DBA steuerfrei belassenen Poolgelder) könne nicht erfolgen, da auf die Poolgelder keine BVG-Beiträge erhoben worden seien. Die Poolgelder seien jedoch um die aliquoten

Werbungskosten inkl. 5,15 % AHV-Beiträge zu kürzen. Die Quellensteuer sei nicht anrechenbar.

In der dagegen erhobene Beschwerde wird Art. 19 des DBA Schweiz zitiert und vorgebracht dass die Steuerverwaltung des Kantons Bern mit Bescheid vom 12. Februar 2016 unter Zitierung des Art. 19 festgestellt habe: „Demzufolge wird das Besteuerungsrecht für die fragliche Leistung der Schweiz bzw. dem Kanton Bern zugewiesen.“ Die Vorsorgestiftung VSAO (Verband Schweizerischer Assistenz- und Oberärztinnen und –ärzte) sei eine in der Schweiz errichtete juristische Person. Die Entscheidung ob diese eine solche des öffentlichen Rechtes sei, sei nach den Gesetzen der Schweiz zu fällen. Dies habe die Steuerverwaltung des Kantons Bern mit der zitierten Entscheidung getan. Zur Drittelbegünstigung wird angeführt, dass laut Entscheidung des BFG RV/1100654/2015 vom 30. September 2015 die angeführte Begünstigung zustehe. Hinsichtlich der Sonderzahlungen seien diese nicht um die Verrechnung Vaterschaftsurlaub zu kürzen und würden daher CHF 16.923,00 betragen. Die Verrechnung Vaterschaftsurlaub sei eine Bezugskürzung des normalen Bruttolohnes und keine Kürzung der Sonderzahlungen.

Der Beschwerde wurde mit Beschwerdeentscheidung des Finanzamtes vom 4. August 2016 teilweise, und zwar hinsichtlich der Sonderzahlungen, stattgegeben. Im Übrigen wurde sie als unbegründet abgewiesen und hierzu wurde begründend ausgeführt, dass die VSAO eine eingetragene Stiftung des privaten Rechtes und daher - entgegen der Meinung der kantonalen Steuerverwaltung Bern - keine vom Art. 19 DBA-Schweiz erfasste juristische Person des öffentlichen Rechtes sei. Das Besteuerungsrecht an den Pensionsbezügen von der VSAO-Vorsorgestiftung komme daher gemäß Art. 18 DBA-Schweiz dem Ansässigkeitsstaat Österreich zu. Die Drittelbegünstigung des § 124b Z 53 EStG 1988 sei für Fälle mit Zwang zur Abfindung eingeführt, was beim Bf. nicht gegeben sei, zumal er (Alter **) später wieder auf dem CH-Arbeitsmarkt und in die laut EuGH Urteil vom 21.1. 2016 C-453/14 mit dem österreichischen System vergleichbare gesetzliche 2-Säulen-Altersvorsorge zurückkehren könne und dann später eine lebenslange Rente beziehen könne. Das Überobligatorium sei laut EuGH Bestandteil dieser Altersvorsorge. Hierauf wurde Vorlageantrag gestellt, ein weiteres Beschwerdevorbringen erfolgte nicht.

Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerde erwogen:

Beim Beschwerdeführer handelt es sich um einen in Österreich wohnhaften Arzt, welcher von 2008 bis 30. September 2015 im Kantonsspital b in der Schweiz als **** beschäftigt war und anschließend beruflich ins Inland zurückkehrte. Er ist in der Vorsorgestiftung VSAO in der gesetzlichen Altersvorsorge (BVG) versichert gewesen. Der Bf. stellte in diesem Zusammenhang ein Gesuch auf „Barauszahlung infolge endgültigem Verlassen der Schweiz“, worauf er von der VSAO mit Schreiben vom 9. September u.a. aufgefordert wurde, einen Eröffnungsantrag für ein Freizügigkeitskonto bei einer Schweizer Bank beizubringen. Weiters wurde in dem Schreiben angeführt, dass beim

endgültigen Verlassen der Schweiz ab dem 1. Jänner 2007 in einen EU-/EFTA Staat und der gleichzeitigen Unterstellung einer obligatorischen Rentenversicherung /Risiken, Alter, Tod und Invalidität) nur der überobligatorische Teil des Freizügigkeitsguthabens bar ausbezahlt werden könne (Art. 25b –f FZG). Schließlich wurde von der VSAO eine Auszahlungsrechnung per 30. September 2015 erstellt, wobei eine Freizügigkeitsleistung in Höhe von CHF 99.576,50, plus Zinsen in Höhe von CHF 165,95, abzüglich Quellensteuer in Höhe von CHF 7.392,15, somit CHF 92.350,30 errechnet wurde. Als Auszahlungsdatum dieser Austrittsleistung wurde der 30. Oktober 2015 festgesetzt. Das überobligatorische Freizügigkeitsguthaben in Höhe von CHF 99.472,45, wurde dem Bf. laut Beilage zur Einkommensteuererklärung 2015 zwecks Rückzahlung eines Wohnbaukredites und Finanzierung des Einstiegs in eine ****-Praxis ausbezahlt. Ein Antrag auf Rückerstattung der Quellensteuer wurde von der Steuerverwaltung des Kantons Bern unter Verweis auf Art. 19 Abs. 1 DBA-Schweiz abgelehnt (siehe hierzu diesbezügliches Schreiben vom 12. Februar 2016).

1) privatrechtlich/öffentlichrechtliche Pensionskasse:

Der Verband der schweizerischen Assistenz-und Oberärztinnen und-Ärzte hat 1983 die Vorsorgestiftung VSAO gegründet, mit dem Zweck der beruflichen Vorsorge für angestellte Ärzte. Die VSAO ist eine im Handelsregister eingetragene, privatrechtliche Vorsorgestiftung mit Sitz in Bern.

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 in Österreich ansässig; er unterliegt daher 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.

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 Vertragstaat ansässigen Person für frühere unselbständige Arbeit gezahlt werden, nur in diesem Staat besteuert werden.

Artikel 19

1. Vergütungen, einschließlich der Ruhegehälter, die ein Vertragstaat 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 ist, wird nach den Gesetzen des Staates entschieden, in dem sie errichtet ist.

Artikel 23

1. Bezieht eine in einem Vertragstaat ansässige Person Einkünfte oder hat sie Vermögen und dürfen diese Einkünfte oder dieses Vermögen nach diesem Abkommen in dem anderen Vertragstaat 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 "*Vertragsstaat*" getroffene Regelung auch für alle seine 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-Dommes in Aigner/Kofler/Tumpel (Hrsg), DBA-Kommentar, 2. Aufl. 2019, Art. 19, I. Allgemeines [Rzen 18 f], mwN).

Bezogen auf den konkreten Fall steht fest, dass der in Rede stehende Vorbezug, der aus Tätigkeiten für den in Art. 19 genannten öffentlichen Kreis stammt, von einer im Handelsregister eingetragenen 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 (Pensionsvorsorgekapital) 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:

• Innerstaatliches Recht

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).

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 EStG 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.

- Zwischenstaatliches Recht

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.

- Schweizer Recht

Gemäß Art. 1 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge vom 25. Juni 1982 (BVG) idgF umfasst die berufliche Vorsorge alle Maßnahmen auf kollektiver Basis, die den älteren Menschen, den Hinterbliebenen und Invaliden beim Eintreten eines Versicherungsfalles (Alter, Tod oder Invalidität) zusammen mit den Leistungen der eidgenössischen Alters-, Hinterlassenen- und

Invalidenversicherung (AHV/IV) die Fortsetzung der gewohnten Lebenshaltung in angemessener Weise erlauben.

Gemäß Art. 10 Abs. 1 BVG beginnt die obligatorische Versicherung mit dem Antritt des Arbeitsverhältnisses, für Bezüger von Taggeldern der Arbeitslosenversicherung mit dem Tag, für den erstmals eine Arbeitslosenentschädigung ausgerichtet wird. Nach Abs. 2 leg. cit. endet die Versicherungspflicht unter Vorbehalt von Artikel 8 Absatz 3, wenn das ordentliche Rentenalter erreicht wird (Art. 13), das Arbeitsverhältnis aufgelöst wird, der Mindestlohn unterschritten wird oder der Anspruch auf Taggelder der Arbeitslosenversicherung endet.

Gemäß Art. 13 Abs. 1 BVG haben Männer, die das 65. Altersjahr zurückgelegt haben (lit. a) und Frauen, die das 64. Altersjahr zurückgelegt haben (lit. b) Anspruch auf Altersleistungen.

Gemäß Art. 27 BVG gilt für die Freizügigkeitsleistung das FZG.

Gemäß Art. 30c Abs. 1 BVG kann der Versicherte bis drei Jahre vor Entstehung des Anspruchs auf Altersleistungen von seiner Vorsorgeeinrichtung einen Betrag für Wohneigentum zum eigenen Bedarf geltend machen.

Gemäß Art. 2 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Freizügigkeit in der beruflichen Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge (Freizügigkeitsgesetz, FZG) haben Versicherte, welche die Vorsorgeeinrichtung verlassen, bevor ein Vorsorgefall eintritt (Freizügigkeitsfall), Anspruch auf eine Austrittsleistung.

Gemäß Art. 5 Abs. 1 lit. a FZG können Versicherte die Barauszahlung der Austrittsleistung verlangen, wenn sie die Schweiz endgültig verlassen; vorbehalten bleibt Artikel 25f.

Gemäß Art. 25f Abs. 1 lit. a FZG können Versicherte die Barauszahlung nach Artikel 5 Absatz 1 Buchstabe a im Umfang des bis zum Austritt aus der Vorsorgeeinrichtung erworbenen Altersguthabens nach Artikel 15 BVG nicht verlangen, wenn sie nach den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaates der Europäischen Gemeinschaft für die Risiken Alter, Tod und Invalidität weiterhin obligatorisch versichert sind.

Der Verwaltungsgerichtshof hat wiederholt die Rechtsansicht vertreten (VwGH 19.4.2018, Ra 2016/15/0025; 22.11.2018, Ra 2018/15/0086), dass die Austrittsleistung, die eine Person gemäß Art. 2 Abs. 1 FZG iVm Art. 5 Abs. 1 lit. a leg. cit. als Barauszahlung erhält, wenn ihr Versorgungsverhältnis mit der beruflichen Pensionskasse ihres bisherigen Schweizer Dienstgebers durch Dienstaustritt vor Eintritt des Versorgungsfalles beendet wurde und sie die Schweiz endgültig verlässt, als Pensionsabfindung iSd § 124b Z 53 EStG 1988 zu beurteilen ist. Begründend verwies das Höchstgericht auf den Normzweck von § 124b Z 53 EStG 1988, der der Vermeidung einer tarifmäßigen Besteuerung von Pensionsabfindungen in jenen Fällen dient, bei denen keine andere Möglichkeit besteht als die Inanspruchnahme dieser Abfindung.

Im Beschwerdefall wurde die Austrittsleistung zur Rückzahlung eines Wohnbaukredites und Finanzierung des Einstiegs in eine ****-Praxis verwendet. Aufgrund der

Beendigung des Versorgungsverhältnisses mit der beruflichen Pensionskasse hatte der Bf. kein Wahlrecht zwischen Rente und Kapital. Demzufolge ist die Beschwerdeangelegenheit nicht anders zu beurteilen, als jene Fälle, die den o.a. Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofes zugrunde gelegen sind.

3) "POOLGELDER":

Das Finanzamt führt in seinem Vorlagebericht vom 5. September 2016 aus, dass die mit inländischen Poolgeldern als vergleichbar behauptete Umsatzbeteiligung (CHF 31.500,00) einen vertraglich fixierten als *monatliche Pauschalsumme* ausverhandelten Lohnbestandteil des unselbstständig beschäftigten ärztlichen Personals in der Schweiz darstelle und daher gar keine steuerfrei zu belassenden „Poolgelder“ vorliegen würden. Dies gehe schon allein daraus hervor, dass diese als „Umsatzbeteiligung“ betitelte Vergütung - wie aus den vorliegenden Monatslohnausweisen eindeutig hervorgehe - vollumfänglich der AHV- Pflicht unterliegen würden und dass dieser pauschal 12 mal pro Jahr gewährte Lohnbestandteil auch vollumfänglich Bemessungsgrundlage der Grenzgänger-Quellensteuer sei. Würde eine Betriebsstätte vorliegen und es sich tatsächlich um Einkünfte aus selbstständiger Arbeit handeln, würden diese Einkünfte in der Schweiz einem anderen Besteuerungsregime unterliegen. Dementsprechendes gehe auch weder aus der Verordnung über die Besoldung der Kaderärztinnen und Kaderärzte des Kantons b vom 19. September 2006 hervor, noch aus der „Wegleitung über den maßgebenden Lohn (WML) in der AHV, IV und EO“, wonach Entgelte, die eine Ärztin und ein Arzt in seiner Stellung als Spitalarzt vom Spital beziehe, in der Regel maßgebenden Lohn darstellen würden, und wonach das Gesamthonorar für eine einheitliche medizinische Tätigkeit nicht in selbstständigen und unselbstständigen Erwerb aufgeteilt werde.

In der *"Wegleitung über den maßgebenden Lohn (WML) in der AHV, IV und EO, gültig ab 1. Januar 2013, ist unter 19. (Ärztinnen, Ärzte, Zahnärzten, Zahnärzte, Tierärztinnen und Tierärzte)"* u.a. festgehalten:

Rz. 4081: Zum maßgebenden Lohn gehört das Einkommen, das eine Ärztin oder ein Arzt in abhängiger Stellung erzielt. Ohne Bedeutung ist, ob die Ärztin oder der Arzt das Entgelt im Haupt-oder Nebenberuf (neben einer freien Praxis) erzielt sowie die Art der Entlohnung (Fixum oder Tarif).

Rz. 4087: Zum Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit gehört das Einkommen der Ärztin bzw. des Arztes aus der eigenen freien Praxis.

Rz. 4088: Dazu gehören auch die Entgelte, die einer Ärzte bzw. Arzt von einer Behörde oder von Privaten ausgerichtet werden für die Untersuchung oder die Behandlung von Personen, die der Ärztin bzw. dem Arzt von der Behörde oder von privaten zugewiesen worden sind, sofern nicht die unter Rz. 4081 ff. umschriebenen Voraussetzungen erfüllt sind.

Rz. 4092: Als Spitalärztinnen bzw.-Ärzte geltend Ärztinnen und Ärzte, die aufgrund eines privatrechtlichen oder öffentlich-rechtlichen Arbeitsverhältnisses verpflichtet sind, haupt- oder nebenberuflich an ein Spital (Klinik, Krankenhaus, Heilanstalt, Sanatorium). Tätig zu sein. Nicht dazu gehören Ärztinnen und Ärzte, die bloß von Fall zu Fall beigezogen werden.

Rz. 4093: Entgelte, die eine Ärztin und ein Arzt in seiner Stellung als Spital Ärzte bzw.-Arzt vom Spital bezieht, stellen in der Regel maßgebenden Lohn dar.

Rz. 4094: Dazu gehören namentlich:-Das Grundgehalt;-feste unveränderliche Vergütungen für die Behandlung von stationären Patienten und Patientinnen der allgemeinen Abteilung;-feste unveränderliche Vergütungen für die Behandlung von stationären Patientinnen und Patienten der privaten und halbprivaten Abteilung, falls die Vergütungen unter den gleichen oder ähnlichen Bedingungen erzielt werden wie in der allgemeinen Abteilung;-feste unveränderliche Vergütungen für die Leitung einer Abteilung;- Zuschläge bei bestimmten Patienten Kategorien;-Anteile an Röntgen-, Operation-unter Labortaxen sowie Anteile an Vergütungen für andere Spitalleistungen;-feste oder je Fall gewährte Vergütungen des Spitals an Spitalsärztinnen bzw.-Ärzte, die diesem gegenüber öffentlich-oder privatrechtlich verpflichtet sind, regelmäßig oder nach Bedarf tätig zu sein.

Rz. 4095: Im Einzelfall sprechen für maßgebenden Lohn:-Die ärztliche Behandlungspflicht;-das Bestehen eines Rechtsverhältnisses nur zwischen Spital und Patientin bzw. Patient ohne Begründung eines privatrechtlichen Verhältnisses zwischen Ärzten bzw. Arzt und Patientin oder Patient;-die gleiche Aufsicht und Weisungsgebundenheit hinsichtlich Privat-und Halb- privatabteilung wie für die Tätigkeit in der allgemeinen Abteilung;-die Verpflichtung zur Benützung der spitaleigenen Einrichtungen und zum Beizug des spitaleigenen Personals;-keine oder keine alleinige Entscheidungsbefugnis der Ärztin bzw. des Arztes über Investitionen oder Anstellung von Personal;-die Rechnungsstellung durch das Spital und in dessen Namen;-das Haftungsrisiko beim Spital.

Rz. 4096: Die einzelnen Elemente haben Hinweiswert und sind in ihrer Gesamtheit zu würdigen.

Rz. 4097: Zum Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit gehört die Honoraransprüche der Spitalärztin bzw. des-Arztes, die hier oder ihm unmittelbar gegenüber den Patientinnen bzw. Patienten zustehen und für die sie bzw. er das wirtschaftliche Risiko trägt. Die Tatsache allein, dass die Ärztin oder der Arzt für jede Vorkehrung entlohnt wird, erlaubt nicht, eine selbstständige Erwerbstätigkeit anzunehmen.

Rz. 4098: Zu diesem Einkommen gehören namentlich:-Honorare aus privater Sprechstundentätigkeit;-Honorare aus ambulanter Behandlung von Privatpatientinnen bzw.-Patienten, wenn die Spitalärztin oder der Spitalarzt diesen direkt und in ihrem bzw. seinem eigenen Namen Rechnung stellt. Ohne Bedeutung ist, ob das Inkasso durch das Spital besorgt wird;-Honorare für Gutachten, die der Ärztin bzw. dem Arzt selbst zu kommen.

Rz. 4100: Betraut die Chefärztin bzw. der Chefarzt oder eine bzw. Persönlichkeit ein ihr oder ihm gleichgestellt Ärztin bzw. gleichgestellter Arzt eine Ober- oder Assistenzärztin mit der Behandlung von Patientinnen bzw. Patienten, für die ihr bzw. ihm das Honorar gegen diese zusteht (siehe Rz. 4097) und gewährt sie oder er dafür dem Ober-oder Assistenzarzt ein Entgelt, so gehört dieses zum maßgebenden Lohn der Ober oder Assistenzärztin oder des Ober-oder Assistenzarztes.

Wie aus dem o.a. zweifelsfrei erhellt, handelt es sich bei der dem Bf. monatlich ausbezahlten Umsatzbeteiligung in Höhe von CHF 3.000,00 um einen Teil des maßgebenden Lohnes, also in der Schweiz um Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit, welche auch entsprechend steuerlich behandelt wurden.

Im Akt befindlich ist eine „Bestätigung“ von Prof. c, Chefarzt, Klinik ****, Kantonsspital b, vom 4. Mai 2015 folgenden Inhaltes:

„Die im monatlichen Lohnausweis von Herrn a, geb. e, angegebene Umsatzbeteiligung von 3000 CHF entspricht der österreichischen Poolbeteiligung der Ärzte (Sonderklassenzuschläge).“

Diesbezüglich wird vom BFG angemerkt, dass eine "Bestätigung" grundsätzlich der freien Beweiswürdigung unterliegt und keine Bindungswirkung hat.

Das Bundesfinanzgericht wertet die bloß floskelhafte, nicht substantiierte Begründung als reine Gefälligkeitsbestätigung.

Das Finanzamt Bregenz hat schließlich am 26. April 2018 folgenden Vorhalt an Herrn Professor c, ****, betreffend den von für grenzpendelnde Ärzte ausgestellten Bestätigungen betreffend der in den Lohnausweisen angegebenen Umsatzbeteiligungen gerichtet:

1. Handelt es sich bei diesen Umsatzbeteiligungen variable Besoldungselemente im Sinne von Art. 7 Abs. 2 der VBK (Verordnung über die Besoldung der Kaderärztinnen und Kaderärzte vom 19.9.2006, Stand 18.5.2010)?
2. Haben die Kaderärztinnen und Kaderärzte einen Rechtsanspruch auf derartige Umsatzbeteiligungen aufgrund des Dienstvertrages?
3. Setzen sich die in den „Oberärzte-Pool“ fließenden Gelder zusammen aus Honorareinnahmen von stationären PrivatpatientInnen sowie aus Einnahmen aus ambulanten Leistungen?
4. Ist es korrekt, dass die Behandlungskosten (Fallpauschalen, Sonderentgelte, sonstigen Kosten und dergleichen) ebenso wie die Kosten der stationären Behandlung von Halbprivat-und Privatpatienten gemäß Taxordnung des Kantonsspitals b vom Spitalsverbund bzw. dem Kantonsspital in Rechnung gestellt und vereinnahmt werden?
5. Stimmt es, dass die Umsatzbeteiligungen (z.B. aus den Oberarzt-Pool) sowohl AHV-beitragspflichtig als auch Quellensteuerpflichtig sind, weil es sich bei derartigen Zahlungen um maßgebenden Arbeitslohn handelt und dass das Gesamthonorar für eine

einheitliche medizinische Tätigkeit gemäß „Begleitung über den maßgebenden Lohn (WML) in der AHV IV und EO „nicht in selbstständigen und unselbstständigen Erwerb aufgeteilt werden kann?

6. Sind folglich von in der Schweiz wohnhaften wie von im Ausland wohnhaften Spitalsärzten erhaltene variable Vergütungsbestandteile nicht in der Schweiz als Einkünfte aus selbstständigen Erwerb zu erklären und getrennt zu besteuern?

In Beantwortung dieses Vorhaltes hat das Finanzamt Bregenz am 7. Mai 2018 von Herrn Professor c folgende Antwort erhalten:

Sehr geehrter Herr Magister, besten Dank für die Anfrage. Infolge diverser Abwesenheiten konnte Ihre Anfrage erst heute an unsere interne juristische Fachstelle für Honorare weitergeleitet werden. Sie werden von mir baldmöglichst informiert wann mit einer Antwort gerechnet werden kann.

Am 8. Jänner 2019 hat nunmehr das Finanzamt Bregenz folgende Anfrage getätigt:

Sehr geehrter Herr Professor c, da ich die von Ihnen im Mail vom 7. Mai 2018 versprochene Antwort noch nicht vorliegen habe, möchte ich höflichst nachfragen, ob das Antwortschreiben verloren gegangen ist? Denn sollte bis 31.1.2019 keine Antwort einlangen, wird dies als Zustimmung dafür zu werten sein, dass es sich bei der an der Kaderärzte ausbezahlten Umsatzbeteiligung um zusätzliche Vergütungen (variable Besoldungselemente im Sinne von Art. 7 Abs. 2 der VBK) im Rahmen der unselbstständigen Tätigkeit handelt, und nicht um Einkünfte aus selbstständiger Arbeit.

(Art. 7 Abs. 2 der Verordnung über die Besoldung der Kaderärztinnen und Kaderärzte (VBK) lautet: "Zusammensetzung der Besoldung": Die Besoldung setzt sich zusammen aus: a) der Jahresbesoldung; b) variablen Besoldungselementen. Variable Besoldungselemente sind: 1. Erfolgsbeteiligungen; 2. Umsatzbeteiligungen).

Die vom Finanzamt gestellten Fragen zum Sachverhalt wurden vom Kantonsspital nicht beantwortet und hat auch der Bf. zum Vorlageschreiben des Finanzamtes, welchen Vorhaltequalität zukommt, nichts mehr Substanzielles vorgebracht bzw. dieser Stellungnahme entgegengesetzt. Auch ist aus der Aktenlage nicht feststellbar, dass bzw. ob es sich um Poolgelder im Sinne des § 22 Z 1 lit b letzter Satz EStG 1988 handelt, welcher für Sonderklassegebühren eine eigene Vorschrift wie folgt enthält: *"Zu den Einkünften aus freiberuflicher Tätigkeit zählen auch die Entgelte der Ärzte für die Behandlung von Pfleglingen der Sonderklasse (einschließlich ambulatorischer Behandlung), soweit diese Entgelte nicht von einer Krankenanstalt im eigenen Namen vereinnahmt werden."*

Der Nachweis, dass es sich bei den „Umsatzbeteiligungen“ um den inländischen "Poolgeldern" vergleichbare Gelder handelt wurde somit nicht erbracht bzw. die Annahme des Finanzamtes nicht widerlegt. Das Bundesfinanzgericht geht demzufolge gleich wie das Finanzamt davon aus, dass diese entsprechend der steuerlichen Behandlung in der Schweiz zu den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit gehören, weshalb dem diesbezüglichen Beschwerdebegehren der Erfolg zu versagen war.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist 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.

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.

Der Beschwerde war somit teilweise, nämlich hinsichtlich der Sonderzahlungen (KZ 351, Verrechnung Vaterschaftsurlaub, wie in BVE) sowie der Drittelbegünstigung stattzugeben, ansonsten war sie als unbegründet abzuweisen.

Feldkirch, am 7. März 2019