

[...]

Das Bundesfinanzgericht hat durch die RichterIn***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 19. August 2019 gegen den Bescheid des ***FA*** vom 2. August 2019 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2018 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (in der Folge: Bf.) bezog im Jahr 2018 inländische Pensionszahlungen der Pensionsversicherungsanstalt in Höhe von brutto € 3.461,64 sowie ausländische Pensionszahlungen der Alters- und Hinterlassenenversicherung (AHV) Liechtenstein in Höhe von brutto € 22.794,01 und der ***1*** Pensionskasse AG in Höhe von brutto € 24.516,33.

Im Einkommensteuerbescheid 2018 vom 2. August 2019 führte das Finanzamt im Wesentlichen aus, dass in den Pensionsauszahlungen der ***1*** Pensionskasse AG „vorobligatorischen“ Pensionsbeiträge enthalten seien, welche zur einen Hälfte vom Arbeitgeber und zur anderen Hälfte vom Arbeitnehmer getragen worden seien. Der Anteil, welcher auf Arbeitgeberbeiträge entfalle, sei gem. § 25 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG zu 100 % steuerpflichtig. Jener Anteil, welcher auf Arbeitnehmerbeiträge entfalle, sei gem. § 25 Abs. 1 Z 2 lit. b iVm § 25 Abs. 1 Z 2 lit. a sub lit. aa EStG zu 25 % steuerpflichtig. Nach Neuberechnung sei daher die Pensionskassenrente im Ausmaß von 93,53 % zu besteuern.

Mit der dagegen erhobenen Beschwerde vom 19. August 2019 wandte der steuerliche Vertreter des Bf. ein, gegen eine 100%ige Steuerpflicht der „vorobligatorischen“ Arbeitgeberbeiträge spreche, dass Arbeitgeberbeiträge bis zum 31.12.1988 freiwillig in die

liechtensteinischen Pensionskassen geleistet worden seien. Sie seien daher in Österreich gem. den Bestimmungen des § 25 Abs 1 Z 1 EStG 1972 und 1988 als Vorteil aus dem Dienstverhältnis in voller Höhe steuerlich zu erfassen gewesen. Eine neuerliche Versteuerung zu 100 % der auf die Arbeitgeberbeiträge entfallenden Pensionskassenbezüge für die Zeit bis 1988 sei als eine Ungleichbehandlung gegenüber inländischen Arbeitnehmern anzusehen. § 25 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG verweise auf § 25 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG und sei insoweit anzuwenden, als die Beitragsleistungen an derartige ausländische Pensionskassen die in- oder ausländischen Einkünfte nicht vermindert haben. Da dies für Arbeitnehmer- und Arbeitgeberbeiträge zur liechtensteinischen Pensionskasse bis einschließlich 1988 der Fall sei, seien Bezüge, die auf Arbeitnehmer- und Arbeitgeberbeiträge bis einschließlich 1988 entfallen, mit 25 % steuerlich zu erfassen (LStR 2002 Rz 682). § 25 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG nehme nur auf Beitragsleistungen Bezug. Bei Bezügen und Vorteilen aus ausländischen Pensionskassen nehme diese gesetzliche Bestimmung keine Einschränkung auf Arbeitnehmer- oder Arbeitgeberbeiträge vor. Die Einschränkung in Z 2 lit. a sub. lit. aa EStG auf Arbeitnehmer könne sich daher nur auf Bezüge und Vorteile aus inländischen Pensionskassen beziehen.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 4. September 2019 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab. In der Begründung führte es im Wesentlichen aus, es gebe nach der hieramtlichen Erfahrung keinen Hinweis darauf, dass die vom Arbeitgeber geleisteten Beiträge der österreichischen Besteuerung zugeführt worden seien. Die Arbeitgeberbeiträge seien im Lohnausweis für österreichische Arbeitnehmer nicht angeführt gewesen. Infolge der fehlenden Kenntnis, seien diese daher auch nicht bei der Besteuerung durch das Finanzamt berücksichtigt worden. Der Formulierung des § 25 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG könne nicht entnommen werden, dass sich die 25%ige Besteuerung hinsichtlich Arbeitnehmerbeiträgen laut § 25 Abs. 1 Z 2 lit. a sub. lit. aa EStG auch auf Arbeitgeberbeiträge erstrecke. § 25 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG definiere Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, während § 25 Abs. 1 Z 2 lit. a sub. lit. aa EStG die Erfassung bestimmter Einkunftsteile zu 25 % einräume, ohne sich auf Beiträge des Arbeitgebers zu beziehen sofern von einer natürlichen Person nicht die eingezahlten Beiträge als Arbeitgeber für sich selbst entfallen seien.

Mit Vorlageantrag vom 2. Oktober 2019 beantragte der steuerliche Vertreter des Bf. die Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht. Auszüge lauteten (wörtlich):

„ ...Das Finanzamt geht jedoch bei der Frage, ob die Arbeitgeberbeiträge bis einschließlich 1988 als Vorteil aus dem Dienstverhältnis einer Besteuerung zugeführt wurden, von einer tatsächlichen Besteuerung bzw. erfahrungsgemäßen Einschätzung aus.

Würde daher dem Abgabepflichtigen der Nachweis gelingen (unabhängig von einer allfälligen Verjährung), dass die gegenständlichen Arbeitgeberbeiträge bis einschließlich 1988 in Österreich als Vorteil aus dem Dienstverhältnis versteuert wurden, würde dies aufgrund der

Sichtweise des Finanzamtes zu einem anderen steuerlichen Ergebnis führen, als bei jenen Abgabepflichtigen, denen ein solcher Nachweis nicht gelingt.

Es kann daher letztlich weder dem Zufall noch dem Abgabepflichtigen (und auch nicht dem Finanzamt) überlassen werden, ob diese vorobligatorischen Arbeitgeberbeiträge als Vorteil aus dem Dienstverhältnis zu berücksichtigen waren. Maßstab für die Steuerpflicht ist bzw. soll allein das Gesetz und nicht das Handeln Normunterwerfener sein (siehe auch UFS RV/0207-F/09).

Die in der Begründung zur Beschwerdeentscheidung angeführten Überlegungen des Finanzamtes zum Nachweis der seinerzeitigen Besteuerung des Vorteils aus dem Dienstverhältnis sind daher im Lichte dieser UFS Entscheidung nicht verständlich.

Da die vorobligatorischen Arbeitgeberbeiträge mangels gesetzlicher Regelungen als Vorteile aus dem Dienstverhältnis sowohl nach dem EStG 1972 als auch nach dem EStG 1988 zu versteuern waren, muss daher nicht weiter untersucht werden, ob diese Arbeitgeberbeiträge seinerzeit tatsächlich der Besteuerung unterworfen wurden oder nicht.

Die Behauptung des Finanzamtes, dass der Formulierung des § 25 Abs 1 Z 2 EStG nicht entnommen werden kann, dass sich die 25%ige Besteuerung hinsichtlich Arbeitnehmerbeiträge lt. § 25 Abs 1 Z 2 lit. a sub lit. aa EStG auch auf Arbeitgeberbeiträge erstreckt, kann nicht gefolgt werden.

Soweit die Bezüge und Vorteile auf Beiträgen des Arbeitgebers beruhen, die als Vorteil aus dem Dienstverhältnis zur versteuern waren, sind sie ebenfalls nur zu 25% zu erfassen, wenn sie die steuerpflichtigen Einkünfte (im In- oder Ausland) bzw. das steuerpflichtige Einkommen (im Ausland) nicht vermindert haben; dh dem Dienstnehmer als zugeflossen galten und somit auch als vom Dienstnehmer geleistet galten und nicht als Werbungskosten abzugsfähig waren.

...“

Mit Beschwerdevorlage vom 6. November 2019 wiederholte das Finanzamt seinen Standpunkt und legte die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

Nach Ersuchen um Auskunft mit E-Mail Nachricht vom 1. Juni 2021, erhielt das Bundesfinanzgericht von der Liechtensteiner Landesverwaltung, Amtsstelle Steuerverwaltung, ein „Musterformular“ eines Lohnausweises aus dem Jahr 1988. Weiters wies die Liechtensteiner Steuerverwaltung darauf hin, dass die 10jährige Aufbewahrungsfrist verstrichen sei und keine „Original-Lohnausweise“ der Steuerpflichtigen mehr vorhanden seien.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der im Jahr 1953 geborene Bf. war durchgehend in Österreich ansässig und bezog im Streitjahr neben einer geringfügigen inländischen Pension der Pensionsversicherungsanstalt in Höhe von brutto € 3.461,64 auch ausländische Pensionseinkünfte der AHV Liechtenstein in Höhe von brutto € 22.794,01 sowie der ***1*** Pensionskasse AG in Höhe von brutto € 24.516,33.

Unstrittig ist, dass hinsichtlich der betrieblichen Altersrente der ***1*** Pensionskasse AG 17,26 % auf Zeiten vor Einführung der obligatorischen Altersversicherung entfielen.

Dieser vorobligatorische Anteil errechnet sich aus den Beiträgen, welche bis zum 31.12.1988 eingezahlt wurden.

Die vorobligatorischen Pensionskassenbeiträge stammten zu einer Hälfte vom Bf. und zur anderen Hälfte vom Arbeitgeber. Somit entfielen 8,63 % auf Arbeitgeber- und 8,63 % auf Arbeitnehmerbeiträge.

Bescheide bzw. Lohnausweise der Zeiträume vor dem 31.12.1988 wurden sowohl vom Finanzamt als auch vom Steuerpflichtigen nicht vorgelegt. Nach Auskunft der Liechtensteiner Steuerverwaltung sind, infolge des Ablaufes der 10jährigen Aufbewahrungsfrist, keine Lohnausweise aus diesen Jahren mehr vorhanden.

Für den gesonderten Ausweis freiwillig geleistete Pensionsbeiträge durch den Arbeitgeber war in den liechtensteinischen Lohnausweisen des Jahres 1988 keine eigene Zeile vorgesehen. Bezüglich der Vorjahre (vor 1988) geht das Bundesfinanzgericht von der gleichen Sachlage aus.

Für diese Sachverhaltsfeststellungen stützt sich das BFG auf die im Finanzamtsakt befindlichen Unterlagen.

2. Rechtslage

§ 25 EStG 1988 in der im Streitjahr anzuwendenden Fassung BGBl. I Nr. 105/2017 lautet auszugsweise:

„(1) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) sind:

1. a) Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis.

...

2. a) *Bezüge und Vorteile aus inländischen Pensionskassen und aus betrieblichen Kollektivversicherungen im Sinne des § 93 des VAG 2016. Jene Teile der Bezüge und Vorteile, die auf die*

- aa) vom Arbeitnehmer,*
- bb) vom wesentlich Beteiligten im Sinne des § 22 Z 2 und*
- cc) von einer natürlichen Person als Arbeitgeber für sich selbst*

eingezahlten Beträge entfallen, sind nur mit 25 % zu erfassen. Soweit für die Beiträge eine Prämie nach § 108a oder vor einer Verfügung im Sinne des § 108i Abs. 1 Z 3 eine Prämie nach § 108g in Anspruch genommen worden ist oder es sich um Bezüge handelt, die auf Grund einer Überweisung einer BV-Kasse (§ 17 BMSVG oder gleichartige österreichische Rechtsvorschriften) geleistet werden, sind die auf diese Beiträge entfallenden Bezüge und Vorteile steuerfrei. Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, ein pauschales Ausscheiden der steuerfreien Bezüge und Vorteile mit Verordnung festzulegen.

b) 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 § 16 Abs. 1 Z 4 lit. h EStG 1988 sind Beiträge von **Arbeitnehmern** zu ausländischen Pensionskassen, die auf Grund einer ausländischen gesetzlichen Verpflichtung zu leisten sind, Werbungskosten.

Gemäß § 26 Z 7 lit. a EStG 1988 gehören Beitragsleistungen des **Arbeitgebers** für seine Arbeitnehmer an ausländische Pensionskassen auf Grund einer ausländischen gesetzlichen Verpflichtung oder an ausländische Einrichtungen im Sinne des § 5 Z 4 des Pensionskassengesetzes **nicht** zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit.

Im Zusammenhang auf die umfangreichen Ausführungen zur historischen Rechtsentwicklung verweist das Bundesfinanzgericht die Entscheidung vom 31. Jänner 2019, RV/1100395/2015. Sie bildet insoweit einen integrierenden Bestandteil dieser Entscheidung:

Ausdrückliche Regelungen im Zusammenhang mit ausländischen Pensionskassen wurden im Einkommensteuergesetz erstmals mit dem Strukturanpassungsgesetz 1996, BGBl. Nr.

201/1996, eingefügt. Gemäß § 25 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988 idF BGBl. Nr. 201/1996 zählten zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit:

"Bezüge und Vorteile aus ausländischen Pensionskassen. Derartige Bezüge sind nur mit 25 % zu erfassen, soweit eine ausländische gesetzliche Verpflichtung zur Leistung von Pensionskassenbeiträgen nicht besteht."

Die auf Grund einer ausländischen gesetzlichen Verpflichtung zu leistenden Beiträge von Arbeitnehmern zu ausländischen Pensionskassen zählten - wie auch in der geltenden Fassung - zu den Werbungskosten (§ 16 Abs. 1 Z 4 lit. h EStG 1988); die entsprechenden Arbeitgeberbeiträge gehörten nicht zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (§ 26 Z 7 lit. a EStG 1988).

In den Erläuterungen zur Regierungsvorlage (72 BlgNR 20. GP 39) wurde hinsichtlich der Änderungen in § 16 Abs. 1 Z 4, § 25 Abs. 1 Z 2 und § 26 Z 7 lit. a EStG 1988 Folgendes ausgeführt:

"Die bisherige Verwaltungspraxis, Beitragsleistungen von Arbeitnehmern zu ausländischen Pensionskassen, die auf Grund ausländischer gesetzlicher Vorschriften verpflichtend zu leisten sind, als Werbungskosten zu behandeln, wird gesetzlich verankert. Hinsichtlich der Arbeitgeberbeiträge wird § 26 Z 7 lit. a auf gesetzlich verpflichtend zu leistende Arbeitgeberbeiträge an ausländische Pensionskassen erweitert. Im § 25 Abs. 1 Z 2 lit. b erster Satz wird die volle Erfassung der Pensionskassenleistungen als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit normiert. Damit wird die volle Gleichstellung mit inländischen Sozialversicherungspensionen und gleichartigen Versorgungsleistungen im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 3 lit. a erreicht."

Soweit Arbeitnehmer Beiträge an ausländische Pensionskassen freiwillig oder auf Grund dienstvertraglicher Verpflichtung leisten, können sie im Rahmen des § 18 als Sonderausgaben Berücksichtigung finden. Arbeitgeberbeiträge stellen in jenem Ausmaß, in dem der Freibetrag gemäß § 3 Abs. 1 Z 15 lit. a überschritten ist, steuerpflichtigen Arbeitslohn (mit der Möglichkeit der Geltendmachung als Sonderausgaben) dar. Soweit die Pensionskassenleistungen auf Arbeitnehmerbeiträge entfallen, sind sie gemäß § 25 Abs. 1 Z 2 lit. b zweiter Satz mit 25% zu erfassen."

Mit BGBl. I Nr. 8/2005 wurde § 25 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988 geändert und lautete wie folgt:

"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 Einkünfte im Ausland nicht vermindert haben. Dies gilt sinngemäß, wenn die Beitragsleistungen das Einkommen im Ausland nicht vermindert haben."

Im Bericht des Finanzausschusses (790 BlgNR 22. GP) wurde zur Änderung des § 25 Abs.1 Z 2 lit. b EStG 1988 angemerkt:

"Die Änderung dient der systematischen Gleichstellung der ausländischen Einrichtungen mit inländischen Pensionskassen. Damit wird sichergestellt, dass ausländischen Einrichtungen keine Besserstellung gegenüber inländischen Pensionskassen zukommt."

Mit BGBl. I Nr. 34/2005 wurde in § 25 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988 die Wortfolge *"Einkünfte im Ausland"* durch die Wortfolge *"in- oder ausländischen Einkünfte"* ersetzt.

In den Erläuterungen zur Regierungsvorlage (848 BlgNR 22. GP, Besonderer Teil zu Z3) wurde dazu ausgeführt:

"Die Änderung stellt sicher, dass der iSd Z 2 lit. a zweiter Satz auf 25% reduzierte Ansatz der Bezüge aus einer ausländischen Pensionskasse nur dann anzuwenden ist, wenn die zugrundeliegenden Beiträge weder im Inland noch im Ausland als Werbungskosten die Einkünfte vermindert haben."

3. Rechtliche Würdigung

Strittig ist im Beschwerdefall, wie der auf „vorobligatorische“ Arbeitgeberbeiträge entfallende Anteil der Altersrente aus der Pensionskasse des Liechtensteinischen Arbeitgebers zu besteuern ist. Der Bf. geht davon aus, dass nur 25 % dieses Anteiles als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu erfassen sei. Das Finanzamt beantragt die volle Erfassung. Außer Streit steht, dass die auf „vorobligatorische“ Arbeitnehmeranteile entfallenden Anteile der Pensionszahlungen nur zu 25 % gem. § 25 Abs. 1 Z 2 lit b iVm § 25 Abs. 1 Z 2 lit. a sub. lit. aa EStG der Steuerpflicht unterliegen.

Das System der Altersversorgung in Liechtenstein beruht auf drei Säulen, der Alters- und Hinterlassenenversicherung (1. Säule), der beruflichen Vorsorge (2. Säule) und der Selbstvorsorge (3. Säule). Die umlagefinanzierten „Alters- und Hinterlassenenversicherungen“ der ersten Säule nach dem liechtensteinischen AHVG sind ein koordiniertes Rentensystem. Die kapitalgedeckte und dauernd zu gewährleistende berufliche Vorsorge der zweiten Säule nach dem liechtensteinischen BPVG knüpft an die Versicherung in der Alters- und Hinterlassenenversicherung sowie an das Arbeitsverhältnis an. Sie ist grundsätzlich obligatorisch (Art. 1 Abs. 1 BPVG) und soll zusammen mit der Alters- und Hinterlassenenversicherung die Fortsetzung der gewohnten Lebenshaltung in angemessener Weise erlauben.

Gemäß Art. 3 Abs. 1 des Liechtensteinischen Gesetzes vom 20. Oktober 1987 über die betriebliche Personalvorsorge (BPVG), LGBI. 1988 Nr. 12, idF LGBI. 2007 Nr. 13, ist jeder Arbeitgeber ab dem 1. Jänner 1989 verpflichtet, für seine Arbeitnehmer die betriebliche Alters-, Invaliden- und Hinterlassenenvorsorge zu verwirklichen, sofern diese Arbeitnehmer nach dem Gesetz über die Alters- und Hinterlassenenversicherung beitragspflichtig sind und sie die Voraussetzungen des Art. 4 BPVG erfüllen.

Als „vorobligatorische Beiträge“ werden solche Beiträge bezeichnet, die vor der Einführung der gesetzlich verpflichtenden Vorsorge durch das BPVG geleistet freiwillig oder aufgrund eines Dienstvertrages geleistet wurden.

Das Bundesfinanzgericht hat bereits wiederholt in der gegenständlichen Beschwerdesache vergleichbaren Beschwerdefällen diese strittige Frage *a b s c h l ä g i g* beurteilt (vgl. BFG 5.3.2015, RV/1100135/2015; BFG 28.3.2019, RV/1100473/2017; BFG 17.5.2019, RV/1100642/2016; BFG 31.1.2019, RV/1100395/2015, BFG 13.2.2020, RV/1100467/2018; BFG 26.2.2020, RV/1100629/2015). An dieser Stelle wird auf die umfangreichen begründenden Ausführungen in den oben bezeichneten Beschwerdeentscheidungen des Bundesfinanzgerichtes verwiesen und bilden insoweit auch einen integrierenden Bestandteil dieser Entscheidung.

Wie das Bundesfinanzgericht bereits mit Entscheidung vom 31. Jänner 2019, RV/1100395/2015, festgestellt hat, *"fallen nach dem Gesetzeswortlaut zweifelsohne nur jene Pensionskassenleistungen unter die Begünstigung, die auf den vom Arbeitnehmer geleisteten Beiträgen beruhen, nicht aber solche, die auf die vom Arbeitgeber für den Arbeitnehmer gezahlten Beiträge entfallen. Arbeitgeberbeiträge führen nur dann zu begünstigten Pensionskassenbezügen, wenn sie vom Arbeitgeber für **sich selbst geleistet** wurden.*

Für eine Subsumierung der von Arbeitgebern für ihre Arbeitnehmer geleisteten Beiträge unter die Bestimmung des § 25 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988 lässt das Gesetz damit keinen Raum. Ebenso bietet das Gesetz keine Handhabe, die auf Arbeitgeberbeiträge entfallende Pensionskassenleistung dann mit 25% zu erfassen, wenn die Beiträge als steuerpflichtiger Lohn erfasst wurden, stellt die Bestimmung doch darauf ab, ob die (vom Arbeitnehmer) geleisteten Beiträge einkünftermindernd berücksichtigt wurden und nicht darauf, ob vom Arbeitgeber geleistete Beiträge als Lohnbestandteil erfasst wurden oder nicht.

.....“

Hinsichtlich des Einwandes des steuerlichen Vertreters des Bf., eine neuerliche Besteuerung zu 100 % der auf die „vorobligatorischen“ Arbeitgeberbeiträge entfallenden Pensionskassenbezüge sei als eine Ungleichbehandlung gegenüber inländischen Arbeitnehmern anzusehen, ist vom Bundesfinanzgericht einzuwenden, dass es sich im vorliegenden Fall zwar um geleistete Beiträge bis zum 31.12.1988 handelt und es auch

durchaus der Lebenserfahrung entspricht, dass die damaligen Steuerbescheide weder beim Steuerpflichtigen noch beim Finanzamt vorhanden sind. Der Bf. hat jedoch überhaupt keinen wie immer gearteten Nachweis für die in den Jahren der Beitragszahlung tatsächlich erfolgte Besteuerung erbracht. In den damaligen Lohnausweisen war auch kein eigenes Feld vorgesehen, aus welchem zweifelsfrei hervorgeht, dass „vorobligatorischen“ Arbeitgeberanteile in Liechtenstein bereits besteuert worden sind. Lediglich den Ausführungen des Finanzamtes zu widersprechen, die UFS Entscheidung (siehe UFS RV/0207-F/09) mit dem Satz *„Maßstab für die Steuerpflicht ist bzw. soll allein das Gesetz und nicht das Handeln Normunterworfenener sein“* zu zitieren, ist im Hinblick darauf, dass ein Steuerpflichtiger eine abgabenrechtliche Begünstigung in Anspruch nehmen will, nicht ausreichend. Es liegt an ihm, das Vorliegen jener Umstände einwandfrei darzulegen, auf die die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann (vgl. VwGH 25.6.2007, 2006/14/0050, und VwGH 21.4.2005, 2001/15/0213, mwN). Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes wird gerade zum Wohle der Wahrung des höheren Zieles in welchem allein Maßstab für die Steuerpflicht das Gesetz sein soll, ein etwaiges steuerlich ungewolltes Ergebnis in Kauf genommen.

Der prozentuelle Arbeitnehmeranteil der Pensionskassenrente ist somit mit 25 % zu erfassen und nicht, wie der Bf. meint, auch der Arbeitgeberanteil. Der „vorobligatorischen“ Arbeitgeberbeiträgen ist zur Gänze steuerpflichtig (siehe dazu: die erläuternden Bemerkungen 707 der Beilagen XXII. GP, S 19 zur RV zur Novelle BGBl. 8/2005, zu § 25 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG). Hiernach sind jene Leistungen, die aus Beiträgen des Arbeitgebers stammen, wie Leistungen an inländische Pensionskassen zur Gänze steuerpflichtig. Die „vorobligatorisch“ geleisteten Arbeitgeberbeiträge waren in den liechtensteinischen Lohnausweisen nicht gesondert ausgewiesen. Das Finanzamt hat daher die Pensionskassenrente in richtiger Höhe der Steuerpflicht unterzogen. Zumal sich auch in sachverhaltsbezogener Hinsicht gegenüber den vom Bundesgericht bereits beurteilten Sachverhalten nichts Ausschlaggebendes geändert hat.

Die Beschwerde war somit abzuweisen.

4. Zu Spruchpunkt II. (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.

Die Frage, in welcher Höhe die Pensionskassenrente steuerfrei zu belassen war, war aufgrund der gesetzlichen Bestimmungen eindeutig zu lösen. Zudem besteht dazu bereits eine ständige – im Erkenntnis zitierte – Rechtsprechung des Bundesfinanzgerichtes, von der mit diesem

Erkenntnis nicht abgewichen wurde. Eine (ordentliche)Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher nicht zulässig.

Die Rechtsfrage, ob von der Bestimmung des § 25 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988 entfallende Bezüge aus vorobligatorischen Arbeitgeberbeiträgen umfasst sind und in welchem Umfang die entfallenden Bezüge aus vorobligatorischen Arbeitnehmerbeiträge begünstigt sind, war bisher noch nicht Gegenstand der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Es liegt daher eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor und ist eine (ordentliche) Revision an den Verwaltungsgerichtshof zulässig.

Feldkirch, am 30. Juni 2021