

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 24. Juni 2020 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 23. Juni 2020 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2019 zu Recht erkannt:

I. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin (in der Folge: Bf.) bezog im Jahr 2019 inländische Pensionszahlungen der Pensionsversicherungsanstalt in Höhe von brutto € 2.666,40 sowie ausländische Pensionszahlungen. Die ausländischen Pensionszahlungen setzten sich aus einer staatlichen Rente der Alters- und Hinterlassenenversicherung (AHV) Liechtenstein in Höhe von brutto CHF 18.928,00, einer staatlichen Rente der Alters- und Hinterlassenenversicherung (AHV) Schweiz in Höhe von brutto CHF 1.548,00 sowie aus zwei Pensionskassenrenten und zwar eine Witwen-Rente von der X Pensionskasse AG in Höhe von brutto CHF 19.490,30 und Alters-Rente von der Firmenpensionskasse YZ in Höhe von brutto CHF 7.210,00 zusammen.

Mit Einkommensteuerbescheid 2019 vom 23. Juni 2020 wurde die Einkommensteuer für das Jahr 2019 mit € 1.814,00 festgesetzt. Das Finanzamt führte als Begründung im Wesentlichen aus, dass der steuerpflichtige Teil der Pensionskassenrenten bisher falsch in Ansatz gebracht

worden sei. Die „vorobligatorischen“ Pensionsbeiträge seien bisher zu 75 % steuerbefreit worden, obwohl sie zu einer Hälfte vom Arbeitgeber und zur anderen Hälfte vom Arbeitnehmer getragen worden seien. Der Anteil, welcher auf Arbeitgeberbeiträge entfallen sei, sei jedoch gem. § 25 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG zu 100 % steuerpflichtig. Und nur jener Anteil, welcher auf Arbeitnehmerbeiträge entfallen sei, sei gem. § 25 Abs. 1 Z 2 lit. b iVm § 25 Abs. 1 Z 2 lit. a sub lit. aa EStG zu 25 % steuerpflichtig. Zusätzlich seien die obligatorischen Arbeitnehmer- und Arbeitgeberbeiträge zu 100 % steuerpflichtig. Daher ergebe der steuerpflichtige Anteil der Pensionskasse YZ 71,75 % und der Anteil der der X Pensionskasse AG 86,50 %.

Am 24. Juni 2020 brachte die Bf. Beschwerde ein und erklärte eine Begründung dieser Beschwerde werde in den nächsten Tagen nachgereicht werden.

In der Folge erging ein Mängelbehebungsauftrag. Mit erfolgter Beantwortung vom 23. Juli 2020 und nachträglicher Beschwerdebegründung vom 24. Juli 2020 wandte die Bf. gegen die steuerliche Behandlung der „vorobligatorischen“ Arbeitgeberbeiträge zusammengefasst ein, gegen eine 100 %ige Steuerpflicht der auf die Arbeitgeberbeiträge entfallenden Pensionskassenbezüge für die Zeit bis einschließlich 1988 spreche, dass Bezüge und Vorteile aus ausländischen Pensionskassen grundsätzlich Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit seien. Soweit die Bezüge und Vorteile auf Beiträge des Arbeitnehmers beruhen, die die steuerpflichtigen Einkünfte (im In- und Ausland) bzw. das steuerpflichtige Einkommen (im Ausland) nicht vermindert haben, sind diese Bezüge und Vorteile zu 25 % zu erfassen (vgl. auch UFS 18.01.2011, RV/0207-F/09). Das Finanzamt gehe bei der Frage, ob die Arbeitgeberbeiträge bis einschließlich 1988 als Vorteil aus dem Dienstverhältnis einer Besteuerung zugeführt wurden, von einer tatsächlichen bzw. erfahrungsgemäßen Besteuerung aus. Es könne weder dem Zufall noch dem Abgabepflichtigen (durch erbrachten Nachweis) überlassen werden, ob die vorobligatorischen Arbeitgeberbeiträge als Vorteil aus dem Dienstverhältnis zu berücksichtigen waren. *„Maßstab für die Steuerpflicht ist bzw. soll allein das Gesetz und nicht das Handeln Normunterworfenen sein (siehe auch UFS RV/0207-F/09)“*. Die Behauptung des Finanzamtes, dass der Formulierung des § 25 Abs 1 Z 2 EStG nicht entnommen werden könne, dass sich die 25%ige Besteuerung hinsichtlich Arbeitnehmerbeiträge lt. § 25 Abs. 1 Z 2 lit a sub lit aa EStG auch auf Arbeitgeberbeiträge erstrecke, könne daher nicht gefolgt werden.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 7. August 2020 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab. In der Begründung wurde im Wesentlichen ausgeführt: Es gebe nach der hieamtlichen Erfahrung keinen Hinweis darauf, dass die vom Arbeitgeber geleisteten Beiträge der österreichischen Besteuerung zugeführt worden seien. 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 die natürliche Person nicht ihr eigener Arbeitgeber sei.

Im Vorlageantrag vom 10. August 2020 beantragte die Bf. erneut, sämtliche Rentenleistungen, die auf vorobligatorischen Beiträgen beruhen mit 25 % zu besteuern, unabhängig davon, ob diese auf Beitragsleistungen des Arbeitgebers oder Arbeitnehmers basiert seien.

Mit Beschwerdevorlage (Vorlagebericht) vom 6. November 2019 legte das Finanzamt die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und wiederholte seinen Standpunkt, begründete die Neu-Berechnung der Steuerpflicht der Pensionskassenrente X AG von bisher 73,23 % auf neu 86,50 % und wies auf eine falsche Berechnung des steuerpflichtigen Anteils der Pensionskassenrente der YZ AG hin. Aufgrund dessen sei die Pensionskassenrente von der YZ AG zu 77,44 % steuerpflichtig anstatt wie bisher berechnet mit 71,75 %.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt und Beweiswürdigung

Die im Jahr 1943 geborene Bf. war im Streitjahr durchgehend in Österreich ansässig und erhielt unter anderem auch zwei Pensionskassenrenten und zwar eine Witwen-Rente von der X Pensionskasse AG in Höhe von brutto CHF 19.490,30 und Alters-Rente von der Pensionskasse YZ AG in Höhe von CHF 7.210,00.

Der vorobligatorische Anteil errechnet sich aus Pensionskassenbeiträgen, welche bis zum 31.12.1988 eingezahlt wurden.

Pensionskassenzahlungen YZ AG:

Laut Bestätigung der Pensionskasse YZ AG vom 27. Jänner 2020 entfiel im Zeitraum 1. Jänner 2019 bis 31. Dezember 2019 ein Betrag von CHF 5.421,20 auf Zeiten vor Einführung der obligatorischen Altersversicherung.

Der vorobligatorische Anteil teilte sich demnach in 2019 wie folgt auf:

Vorobligatorium bis und mit 31.12.1988	Bisher (laut Veranlagung)	Neu (laut Bestätigung)	Neu (laut Bestätigung)
Arbeitnehmer	CHF 2.710,95	CHF 2.168,50	€ 1.920,15
Arbeitgeber	CHF 2.710,95	CHF 3.253,40	€ 2.880,80
Gesamt	CHF 5.421,90	CHF 5.421,90	€ 4.800,95

Die vorobligatorischen Pensionskassenbeiträge setzten sich zu 50 % aus Arbeitgeber- und zu 40 % aus Arbeitnehmerbeiträge zusammen. In der Veranlagung wurde noch von einer Aufteilung 50:50 ausgegangen.

Aufteilung Vorobligatorium und Obligatorium in %:

	Aufteilung in %	
Vorobligatorium	CHF 5.421,90	
	87,73 %	
	davon 60 % AG-Anteil	53,64 %
	davon 40 % AN-Anteil	35,09 %
Obligatorium	12,27 %	

Pensionskassenrente X Pensionskasse AG:

Hinsichtlich der betrieblichen Altersrente der X Pensionskasse AG entfielen 35,69 % der Pensionsbeiträge auf Zeiten vor Einführung der obligatorischen Altersversicherung und sind somit vorobligatorische Zeiten. Die vorobligatorischen Pensionskassenbeiträge setzten sich zu 50 % aus Arbeitgeber- und zu 50 % aus Arbeitnehmerbeiträgen zusammen.

Aufteilung Vorobligatorium und Obligatorium in %:

	Aufteilung in %	
Vorobligatorium	35,69 %	
	Davon 50 % AG-Anteil	17,85 %
	Davon 50 % AN-Anteil	17,85 %
Obligatorium	64,31 %	

Bescheide bzw. Lohnausweise zu den Zeiträumen von dem 31.12.1988 wurden sowohl vom Finanzamt als auch von der Steuerpflichtigen nicht vorgelegt.

Für den Ausweis freiwillig geleistete Arbeitgeberbeiträge in den liechtensteinischen Lohnausweisen des Jahres 1988 keine eigene Zeile für den gesonderten Ausweis vorgesehen. Auch 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. Die Aufteilungsänderung der „vorobligatorischen“ Pensionskassenbeiträge der YZ Arbeitgeberbeiträge (40 % Arbeitnehmer : 60 % Arbeitgeber) ergibt sich aus Bestätigung der Pensionskasse YZ AG vom 27. Jänner 2020.

2. Rechtliche Beurteilung

§ 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."

Strittig ist im Beschwerdefall, wie der auf die „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.

Besteht im Ausland eine gesetzliche Beitragspflicht, gehören die Beiträge des Arbeitgebers nicht zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. Besteht im Ausland keine gesetzliche Beitragspflicht, sind die Beiträge des Arbeitgebers, sofern diese nicht im Rahmen des § 3 Abs. 1 Z 15 lit. a EStG 1988 bzw. des § 3 Abs. 1 Z 20 EStG 1972 steuerfrei sind bzw. waren, steuerpflichtiger Arbeitslohn; die Beiträge des Arbeitnehmers können als Sonderausgaben geltend gemacht werden (vgl. Doralt, EStG12, § 25 Tz 52).

Der prozentuelle Arbeitgeberanteil der Pensionskassenrente ist zur Gänze steuerpflichtig. Wonach jene Leistungen, die aus Beiträgen des Arbeitgebers stammen, wie Leistungen an inländischen Pensionskassen zur Gänze steuerpflichtig sind (siehe dazu: die erläuternden Bemerkungen zur RV zur Novelle BGl. 8/2005, zu § 25 Abs. 1 Z 2 lit. a und b EStG – 707 der Beilage XXII. GP, Seite 19).

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 eine doppelte Erfassung der „vorobligatorischen“ Arbeitgeberbeiträge beim Arbeitnehmer führe zu einer effektiven Doppelbesteuerung ein und derselben Zuflüsse und somit zu einer Ungleichbehandlung zwischen in- und ausländischen Beiträgen von Arbeitgebern ist vom Bundesfinanzgericht einzuwenden, dass es sich im vorliegenden Fall zwar um geleistete Beiträge vor dem 1.1.1989 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 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 Normunterworfener 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 „vorobligatorische“ prozentuelle Arbeitnehmeranteil der Pensionskassenrente ist somit mit 25 % zu erfassen und nicht, wie der Bf. meint, auch der Arbeitgeberanteil. Die „vorobligatorischen“ Arbeitgeberbeiträge sind – wie oben ausgeführt - zur Gänze steuerpflichtig.

Diesbezüglich konnte der Beschwerde daher kein Erfolg beschieden sein.

Das Finanzamt hat somit den „vorobligatorischen“ Arbeitgeberanteil der Pensionskassenrenten richtiger Weise zur Gänze steuerpflichtig erfasst. Hinsichtlich der Höhe der Pensionskassenrente der YZ AG ist auf die Bestätigung hinsichtlich der Aufteilung 40 % Arbeitnehmer- und 60 % Arbeitgeberbeiträge zu verweisen. Auch hat sich aus sachverhaltsbezogener Hinsicht gegenüber den vom Bundesfinanzgericht bereits beurteilten Sachverhalten nichts Ausschlaggebendes geändert.

Die Neu-Berechnung der Steuerpflicht der Pensionskassenrente YZ AG von bisher laut Veranlagung 71,75 % auf neu 78,00 % wird wie folgt ermittelt:

	Aufteilung in %		Steuerpflicht	Steuerpflicht in %
Vorobligatorium	87,73 %			
	davon 60 % AG-Anteil	52,64 %	zu 100 % steuerpflichtig	52,64 %
	davon 40 % AN-Anteil	35,09 %	zu 25 % steuerpflichtig	13,16 %

Obligatorium	12,27 %		zu 100 % steuerpflichtig	12,27 %
Gesamt				78,07 %
Gesamt gerundet				78,00 %

Die Neu-Berechnung der Steuerpflicht der X Pensionskassenrente von bisher laut Veranlagung 73,23 % auf neu 86,50 % wird wie folgt ermittelt:

	Aufteilung in %		Steuerpflicht	Steuerpflicht in %
Vorobligatorium	35,69%			
	Davon 50 % AG-Anteil	17,85 %	zu 100 % steuerpflichtig	17,85 %
	Davon 50 % AN-Anteil	17,85 %	zu 25 % steuerpflichtig	4,46 %
Obligatorium	64,31 %		zu 100 % steuerpflichtig	64,31 %
Gesamt				86,62 %
Gesamt gerundet				86,50 %

Berechnung der ausländischen Pensionszahlungen gesamt:

Pensionsauszahlende Stelle	Brutto CHF	abzgl. SZ CHF	BMGl. CHF
AHV FL	18.928,00	1.456,00	17.472,00
YZ	7.210,00	1.030,00	6.180,00
AHV CH	1.548,00		1.548,00

X	19.490,30	2.686,70	16.803,60
----------	-----------	----------	-----------

Berechnung der Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug:

Pensionsaus- zahlende Stelle	BMGL	steuerpflichtig in %	CHF	€
AHV FL	17.472,00	100 %	17.473,00	15.470,98
YZ	6.180,00	78 %	4.820,40	4.268,33
AHV CH	1.548,00	100%	1.548,00	1.370,71
X	16.803,60	86,50%	14.535,28	12.870,60
Summe				33.980,63

Die Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug betragen somit € 33.980,63.

Im Übrigen wird auf die Ausführungen in der Beschwerdeentscheidung bzw. im Vorlagebericht verwiesen und war gesamthaft gesehen somit spruchgemäß zu entscheiden.

3. 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, ob § 25 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988 auch auf jene Teile der Pensionskassenbezüge, die auf vorobligatorische Arbeitgeberbeiträge entfallen, anzuwenden ist, wurde bislang noch nicht vom Verwaltungsgerichtshof behandelt. Eine (ordentliche) Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher zulässig.

Feldkirch, am 30. September 2021