

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden***RS***, die Richterinnen***EB*** sowie die fachkundigen Laienrichter ***JD*** und ***PL*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch NIKA Wirtschafts- u. SteuerberatungsgesmbH, Hellbrunner Allee 59c, 5020 Salzburg, über die Beschwerde vom 14. Juni 2013 gegen die Bescheide des FA Salzburg-Stadt (nunmehr FA Österreich) vom 3. Juni 2013 betreffend Aufhebung des Einkommensteuer-bescheides 2010 gemäß § 299 BAO, Einkommensteuer 2010 und 2011 sowie Festsetzung von Anspruchszinsen 2010 und 2011, Steuernummer ***BF1StNr1***, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 22. Juni 2022 zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2010 gemäß § 299 BAO, Einkommensteuer 2010 sowie Festsetzung von Anspruchszinsen 2010 und 2011 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid betreffend Einkommensteuer 2011 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.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

In der Beilage zur Einkommensteuererklärung 2009 gab der Beschwerdeführer (Bf) an, seinen Hauptwohnsitz mit 18.3.2009 von Deutschland nach Österreich verlegt zu haben. Er beziehe Pensionseinkünfte, die zum einen in einer in zehn Jahresraten ausbezahlten, in Österreich nicht

steuerbaren Einmalabfindung und zum anderen in einer laufend ausbezahlten, der österreichischen Besteuerung unterliegenden Firmenpension ausbezahlt würden.

Das Finanzamt erließ die Einkommensteuerbescheide 2009 und 2010 erklärungsgemäß.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Außenprüfung hinsichtlich der Jahre 2009 bis 2011 wurde ua. festgestellt, dass der Bf laut Vertrag mit der ***1*** ab dem 1.4.2008 (Pensionsantritt am 31.3.2008) Pensionseinkünfte beziehe, die aus zwei Rechtstiteln stammten. Zum einen bestehe die betriebliche Vorsorgeleistung in einer Einmalabfindung idHv. von € 151.430,77, die in Raten auf zehn Jahre verteilt ausbezahlt werde. Zum anderen erhalte der Bf laufende Zahlungen in Form einer Firmenpension von ursprünglich € 949,43 monatlich.

Unstrittig sei, dass steuerlich erfassbare Einkünfte vorliegen würden, welche Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit darstellen würden. Die Pensionsabfindungen seien gemäß der Zuteilungsregel des Art. 18 Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland im Wohnsitzstaat zu besteuern. Strittig sei, in welchem Zeitpunkt die Pensionsabfindung nach innerstaatlichem Recht zu versteuern wäre. Die Auszahlungsmodalitäten des Pensionsanspruches würden sich aufgrund des Antrages des Bf, das Versorgungsguthaben als Kombination von Raten und lebenslanger monatlichen Rente auszahlen zu lassen, ergeben.

Pensionsabfindungen würden dem Arbeitnehmer mit der Auszahlung zufließen. Werde die Pensionsverpflichtung einvernehmlich z.B. an ein Versicherungsunternehmen überbunden, dann sei zu unterstellen, dass der Arbeitnehmer vom bisher Pensionsverpflichteten eine Pensionsabfindung erhalte und dieser Betrag in Form einer Rentenversicherung angelegt werde. Dies liege jedoch beim Bf nicht vor. Die Zahlungen seien auf das vom Beschwerdeführer benannte Bankkonto erfolgt, gegebenenfalls vermindert um die gesetzlich vorgeschriebenen Abzüge. Der Anspruch werde demnach nach Maßgabe des Zufließens laut Auszahlungsplan besteuert. Lediglich die erste Rate der Pensionsabfindung falle aus der Besteuerung im Inland, da die Ansässigkeit in Österreich erst ab April 2009 gegeben sei.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Außenprüfung und erließ mit Datum 3.6.2013 die entsprechenden Einkommensteuerbescheide 2010 (nach Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2010 vom 1.8.2012 nach § 299 BAO) und 2011 sowie die Bescheide über die Festsetzung der Anspruchszinsen 2010 und 2011.

Dagegen brachte der Bf mit Schriftsatz vom 14.6.2013 Berufung (nunmehr Beschwerde) ein und führte zur Begründung aus, die Behörde selbst habe festgestellt, dass der Zufluss der Pensionsabfindung im Jahr 2008 und damit außerhalb der österreichischen Besteuerungshoheit stattgefunden habe. Somit sei die Erlangung der Verfügungsmacht (= Zufluss nach § 19 EStG) über die Pensionsabfindung von maßgeblicher Bedeutung. Diese liege zeitlich außerhalb des Besteuerungsrechts Österreichs. Die Auszahlung der jährlichen Teilbeträge ab 2009 sei lediglich als nicht steuerbare Vermögensverwendung anzusehen. Es

werde außerdem die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung sowie die Entscheidung durch den gesamten Senat beantragt.

In der Stellungnahme zur Berufung führte der Prüfer aus, dass entgegen der Aussage in der Berufung der Zufluss im Sinne des § 19 EStG nicht im Kalenderjahr 2008, sondern in den jeweiligen Kalenderjahren, in denen die Teilbeträge überwiesen worden seien, als gegeben angenommen worden sei. Es werde auf die Niederschrift und den BP-Bericht jeweils vom 28.05.2013 verwiesen.

Das Finanzamt legte am 4.7.2013 die Beschwerde ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem damaligen Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

In weiterer Folge übermittelte das Finanzamt den Schriftsatz des Bf vom 4.12.2014 (Beilage Einkommensteuererklärung 2013), in dem mitgeteilt wurde, dass ua. hinsichtlich der im Jahr 2011 vermieteten Wohnung Liebhaberei iSd Liebhabereiverordnung vorliege.

Im Zuge der mündlichen Verhandlung am 22.6.2022 führte der steuerliche Vertreter des Bf aus, dass ein Geldbetrag dann als zugeflossen gelte, wenn er aufgrund einer Vorausverfügung des Steuerpflichtigen über seinen Antrag der im Voraus bestimmten Verwendung zugeführt werde. Er verwies in diesem Zusammenhang auf Doralt, EStG, § 19 Tz 8; Hofstätter/Reichel, EStG 1972, § 19, Tz 45a; VwGH 5.3.1986, 85/13/0085 und VwGH 14.12.1988, 87/13/0030. Der VwGH habe bereits in den 1950er-Jahren festgestellt, dass eine Einnahme auch durch Gutschrift zufließen könne, sofern der Empfänger über den gutgeschriebenen Betrag rechtlich und wirtschaftlich verfügen könne (VwGH 25.10.1950, 1197/47). Daher sei die Erlangung der Verfügungsmacht, somit der Zeitpunkt, in dem der Bf mittels schriftlichen Antrag über die Verwendung seines betrieblichen Versorgungsguthabens verfügt habe, maßgebend. Auch in seiner Entscheidung vom 19.4.2019, 2016/15/0017 spreche der VwGH klar aus, dass mit der Ausübung des Wahlrechts, wonach eine einmalige Kapitalabfindung anstatt der Firmenpension verlangt werden könne, die aus der Pensionszusage resultierende Forderung auf Kapitalabfindung für den Gesellschaftergeschäftsführer in durchsetzbarer Weise entstanden sei, sprich die wirtschaftliche Verfügungsmacht erlangt worden sei.

Durch den Antrag auf Ausbezahlung des Versorgungsguthabens als Ratenzahlung einerseits bzw. auf lebenslange Rentenzahlung andererseits, habe der Bf über einen ihm gemäß Konzernbetriebsvereinbarung mit Eintritt in die gesetzliche Pension zustehenden Anspruch verfügt. Dadurch sei eine Vermehrung seines Vermögens eingetreten. Die Tatsache, dass die Auszahlung des Anspruchs nicht sofort, sondern in Raten erfolgt sei, stelle eine Einkommensverwendung dar. Ähnlich gelagert sei auch der Fall, dass gutgeschriebene Arbeitslohnanteile beim Arbeitgeber stehen gelassen werden. Auch hier bejahe der VwGH (5.3.1986, 85/13/0085) aufgrund des Vorliegens der rechtlichen und wirtschaftlichen Verfügungsmacht den Zufluss bereits mit der Gutschrift. Weiters sei von Bedeutung, dass die jährlichen Raten mit ca. 4 % wertgesichert seien. Der Bf habe sich also nach Abwägung der

alternativen Anlagemöglichkeiten mit Antragstellung dazu entschieden, die Pensionsabfindung im Betrieb des Arbeitgebers zu belassen und sich damit eine Kapitalanlage zu verschaffen. Er habe eine Vorausverfügung getroffen und wirtschaftlich über die Einnahme verfügt. Die Pensionsabfindung sei somit vor Eintritt in die österreichische Besteuerung zu geflossen. Zu diesen Ausführungen legte der Vertreter des Bf einen ergänzenden Schriftsatz vom 15.6.2022 vor.

Der Vertreter des Finanzamtes hielt dem entgegen, wäre die Sicht des Bf korrekt, müsste man konsequenterweise auch bei der monatlich bezahlten lebenslangen Rente davon ausgehen, dass erst mit Überschreitung des Rentenbarwertes eine Steuerpflicht eintreten würde. Richtig sei, dass der Anspruch zwar mit der Entscheidung über die Auszahlung entstanden sei, für die Besteuerung sei jedoch der Zufluss dieser Teilbeträge auf dem Bankkonto des Bf maßgebend.

Dazu führt der steuerliche Vertreter des Bf aus, dass es einen Unterschied mache, ob eine lebenslange Rente bezahlt werde oder die Hälfte als Einmalzahlung bzw. Ratenzahlung erfolge. Mit dieser Entscheidung habe der Bf nämlich seinen halben Rentenanspruch unabhängig von der Lebenszeit für die Hinterbliebenen gesichert. Diesen Antrag habe der Beschwerdeführer unwiderruflich im Jahr 2008 mit dem Antritt seines Ruhestandes gestellt.

Aufgrund der Bestimmungen des § 34 Abs. 2 Z. 4 dEStG sei in Deutschland im Jahr 2009 eine Rate dieser Zahlungen versteuert worden.

Über Nachfrage durch den Amtsbeauftragten, ob es sich bei § 34 Abs. 2 Z. 4 dEStG, um eine Verteilungsmaßnahme handelt, führt der Vertreter des Bf aus, dass dies der Fall sein dürfte. Der Bf habe diese Begünstigung aber auf Grund des Zuzuges nach Österreich nicht mehr in Anspruch nehmen können.

Die mündliche Verhandlung schloss mit der Verkündung des Beschlusses, dass die Entscheidung der schriftlichen Ausfertigung vorbehalten bleibt (§ 277 Abs. 4 BAO).

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Das Bundesfinanzgericht stellt auf Basis des oben geschilderten Verwaltungsgeschehens und der aktenkundigen Unterlagen folgenden entscheidungswesentlichen Sachverhalt fest:

Der Bf ist am 18.3.2009 von Deutschland nach Österreich gezogen. Er war in Deutschland für die ***2*** bis zum Pensionsantritt am 31.3.2008 nichtselbständig tätig.

Seit dem Jahr 2008 (Pensionsantritt 31.3.2008) hat er Anspruch auf die betriebliche Altersversorgung, die von der Versorgungskasse „***1***“ ausbezahlt wird.

Die Konzernbetriebsvereinbarung „P3-persönlicher Pensionsplan zur Modernisierung und Neuordnung der betrieblichen Altersvorsorge zwischen der ***3*** (***3***) und dem Konzernbetriebsrat“ lautet auszugsweise:

Punkt 1. ... Ferner wird den Mitarbeiterinnen und Mitarbeitern die Möglichkeit eröffnet im Versorgungsfall das aufgebaute Kapital nach Ihren persönlichen Bedürfnissen abzurufen (als Einmalbetrag, in Raten und/oder als monatliche Rente). ...

Punkt 2. ... Der im Versorgungsfall (Alter, Invalidität, Tod) erreichte Stand des jeweiligen Versorgungskontos ist das Versorgungsguthaben, das in Raten, als Renten oder als Einmalkapital an die Mitarbeiter bzw. die Hinterbliebenen ausbezahlt wird. ...

Punkt 6.6.1 Das Versorgungsguthaben wird in bis zu zehn Raten ausgezahlt; die Höhe der Raten soll Euro 3.000 nicht unterschreiten. Das Versorgungsguthaben wird in gleiche Teilbeträge geteilt, die ab dem Versorgungsfall bis zu ihrer Fälligkeit als Rate nach jeweils 12 Monaten um 4 % des zuvor erreichten Standes, bei weniger als zwölf Monaten zeitanteilig, angehoben werden. Die erste Rate ist an dem für die Zahlung des Gehalts im Unternehmen üblichen Zeitpunkt im Februar des auf den Versorgungsfall folgenden Jahres fällig, weitere Raten sind jeweils an dem für die Zahlung des Gehalts im Unternehmen üblichen Zeitpunkt im Februar der Folgejahre fällig. ...

6.6.2 Abweichend von 6.6.1. können Versorgungsguthaben von über EUR 16.000 auf Antrag des Mitarbeiters oder seiner Hinterbliebenen auch verrentet werden ... Auf Antrag des Mitarbeiters oder seiner Hinterbliebenen mit Zustimmung des Unternehmens kann das Versorgungsguthaben auch als Kombination von Raten und lebenslanger monatlicher Rente gem. 6.6.2.6 ausbezahlt werden.

6.6.2.2. Die Rente wird lebenslang am Ende des Monats gezahlt. ...

6.6.2.4 Stirbt der Mitarbeiter als Rentenempfänger, so erwerben in entsprechender Anwendung der für die Hinterbliebenenversorgung nach 6.3.3 und 6.3.4 maßgebenden Bestimmungen, die dort genannten bzw. bei einer Rente aus dem Aufbaukonto gegebenenfalls auch die nach 5.4 genannten Hinterbliebenen Anspruch auf die Todesfallsumme. Die Todesfallsumme beträgt 60 % des Rentenbarwertes ...

(6.3.3 Der hinterlassene Ehegatte erwirbt Anspruch auf das Versorgungsguthaben als Witwen- bzw. mit Witwerleistung, wenn das Arbeitsverhältnis durch Tod endet.

6.3.4 ... Die hinterlassenen Kinder ... als Waisenleistung, wenn das Arbeitsverhältnis durch Tod endet ...)

6.6.2.6 ... Versorgungsguthaben über 32.000 EUR können auch je zur Hälfte als Raten und als lebenslange Rente gem. 6.6.2 ausbezahlt werden ...

6.6.3 Zahlungen nach 6.6.1 bis 6.6.2.6 erfolgen auftragsgemäß auf das nach 6.8.4. benannte Bankkonto, gegebenenfalls vermindert um die gesetzlich vorgeschriebenen Abzüge.

6.8.2 Vereinbarungen mit Dritten über die Abtretung, Verpfändung oder Beleihung eines Anspruchs auf Leistungen nach dem P³-Persönlicher Pensions Plan (Versorgungsanspruch) sind dem Unternehmen gegenüber unwirksam.

6.8.4 Wer einen Versorgungsanspruch erworben hat, muss dem Unternehmen für die Zahlung ein Bankkonto im Euro-Währungsraum benennen und die für die Vornahme gesetzlicher Abzüge erforderlichen Unterlagen aushändigen.

*Diese Betriebsvereinbarung gilt unter anderem für die ***2*** als Konzerngesellschaft der ***3***.*

Am Stichtag 31.3.2008 (Versorgungsfall) betrug das Versorgungsguthaben des Bf bei der ***1*** insgesamt € 292.140.

Der Bf beantragte das Versorgungsguthaben zur Hälfte (€ 146.070) zu verrenten und die andere Hälfte (€ 151.430,77) in zehn Raten ausbezahlt zu bekommen. Die Zahlungen erfolgten auf das Bankkonto des Bf.

Folgende für das Beschwerdeverfahren wesentliche Raten wurden dem Bf laut Zahlungsplan der ***1*** in den Jahren 2010 und 2011 ausbezahlt:

- Februar 2010: € 15.748,80
- Februar 2011: € 16.378,75

Die monatliche Rente betrug ab April 2008 € 949,43 und wird jeweils am 1. Juli um ein 1% p.a. angehoben.

Die im Februar 2009 ausbezahlte Rate in der Höhe von € 15.143,08 wurde laut Ausdruck der elektronischen Lohnsteuerbescheinigung (Zeitraum 1.1. - 31.3.2009) in Deutschland der Einkommensteuer unterzogen.

Im Jahr 2011 erzielte der Bf außerdem im Zusammenhang mit der Vermietung einer Eigentumswohnung einen Überschuss in der Höhe von € 684,10. Die im Jahr 2011 angeschaffte Wohnung wurde im Jahr 2014 wieder verkauft. Bei der Vermietung der Eigentumswohnung konnte insgesamt kein Gesamteinnahmenüberschuss erzielt werden.

2. Beweiswürdigung

Die obigen Sachverhaltsfeststellungen sind aktenkundig. Dagegen sprechende Umstände sind nicht ersichtlich.

Die Auszahlungen der Raten in den Jahren 2010 und 2011 auf das Bankkonto des Beschwerdeführers ergeben sich aus dem Schreiben der ***1*** vom 4.4.2008 und der Konzernbetriebsvereinbarung. Sowohl in der Betriebsvereinbarung als auch in dem Schreiben wird ausdrücklich festgehalten, dass die Zahlungen jeweils auf das Bankkonto des Bf erfolgen. Die Überweisung der Raten auf das Bankkonto wird auch nicht bestritten.

Die Besteuerung der erste Rate in Deutschland ergibt sich aus der vorgelegten deutschen Lohnsteuerbescheinigung für 1.1. – 31.3.2009.

Die Höhe der ausbezahlten Raten ergibt sich aus dem Zahlungsplan der ***1***, der dem Schreiben vom 4.4.2008 beigelegt wurde.

Hinsichtlich der Vermietung ist das Vorliegen des Gesamtwerbungskostenüberschusses unstrittig.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zuständigkeit des BFG

Gemäß § 323 Abs. 38 1. Satz BAO idF FVwGG 2012, BGBl I Nr. 14/2013, sind die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden iSd Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

3.2. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung/Abänderung)

3.2.1 Aufhebung gem. § 299 BAO

§ 20 BAO bestimmt, dass Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), sich in den Grenzen halten müssen, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

Gem. § 299 Abs. 1 BAO idF BGBl. I Nr. 20/2009 kann die Abgabenbehörde erster Instanz auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.

Gem. § 299 Abs. 2 BAO ist mit dem aufhebenden Bescheid der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden. Dies gilt nur, wenn dieselbe Abgabenbehörde zur Erlassung beider Bescheide zuständig ist.

Nach § 302 Abs. 1 idF BGBl. I Nr. 20/2009 sind Aufhebungen gemäß § 299 bis zum Ablauf eines Jahres nach Bekanntgabe (§ 97) des Bescheides zulässig.

Die gegenständliche Beschwerde ist ausschließlich mit der inhaltlichen Rechtswidrigkeit des den aufgehobenen Bescheid ersetzenden Einkommensteuerbescheides aufgrund der Versteuerung der in diesem Jahr ausbezahlten Rate der Pensionsabfindung begründet.

In Tz 7 der Niederschrift vom 28.5.2013, auf die im angefochtenen Bescheid hinsichtlich der Aufhebungsgründe verwiesen wird, sind als Aufhebungsgründe Tz 1 deutsche Pensionsabfindung, Tz 2 monatliche Rentenzahlung ***1*** und Tz 3 französische Sozialversicherungspension aufgelistet. Schon aufgrund der unstrittigen Feststellungen der Außenprüfung betreffend die monatliche Rentenzahlung ***1*** und die französische Sozialversicherungspension erweist sich der Spruch des aufgehobenen Einkommensteuerbescheid 2010 vom 1.8.2012 als nicht richtig. Hinsichtlich der weiteren Unrichtigkeit des Spruchs aufgrund der Nichterfassung der strittigen Pensionsabfindung wird auf die nachfolgenden Ausführungen in Pkt. 3.2.2 verwiesen.

Aufhebungsgründe lagen daher ohne jeden Zweifel vor. Angesichts der damit verbundenen steuerlichen Auswirkungen iHv rund € 7.000 ist auch die Ermessensentscheidung des Finanzamtes, nämlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit gegenüber dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit den Vorzug zu geben, nicht zu beanstanden.

Die Beschwerde gegen die in der Jahresfrist des § 302 Abs. 1 BAO vorgenommene Aufhebung gem. § 299 BAO des Einkommensteuerbescheides 2010 vom 1.8.2012 war daher als unbegründet abzuweisen.

3.2.2 Einkommensteuer

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

Artikel 18 Abs. 1 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (DBA Deutschland) lautet:

Erhält eine in einem Vertragsstaat ansässige Person Ruhegehälter und ähnliche Vergütungen oder Renten aus dem anderen Vertragsstaat, so dürfen diese Bezüge nur im erstgenannten Staat besteuert werden.

Unstrittig hat der Bf seit März 2009 seinen Wohnsitz in Österreich und ist seit April 2009 in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig.

Strittig ist, wann das in zehn Teilbeträgen ausbezahlte Versorgungsguthaben dem Bf im Sinne der steuerlichen Vorschriften als zugeflossen gilt.

Gemäß § 19 Abs. 1 EStG 1988 sind Einnahmen in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind.

Zugeflossen ist eine Einnahme dann, wenn der Empfänger über sie rechtlich und wirtschaftlich verfügen kann, sobald er also die volle Verfügungsmacht über sie erhält. Die Einnahme muss tatsächlich in das Vermögen des Steuerpflichtigen übergegangen sein. Der Steuerpflichtigen muss über die Einnahme „frei verfügen“ können. Dem tatsächlichen Übergang sind jene Fälle gleichgestellt, in denen die Verwirklichung eines Anspruchs derart nahe gerückt und gesichert ist, dass dies wirtschaftlich der tatsächlichen Realisierung des Anspruchs gleichkommt. Einnahmen sind daher dem Steuerpflichtigen zugeflossen, wenn sie auf sein Bankkonto gutgeschrieben werden (Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²², § 19 Rz 8; VwGH 9.3.1982, 82/14/0011; VwGH 10.11.1987, 86/14/0201).

Der Bf hat mit Pensionsantritt im Jahr 2008 unstrittig den Versorgungsanspruch erworben. Das Versorgungsguthaben wurde dem Bf in zehn Raten auf sein Bankkonto jeweils im Februar des betreffenden Jahres überwiesen. Sein Antrag, die Pensionsabfindung in Raten ausbezahlt zu bekommen, verschafft ihm noch keine rechtliche und wirtschaftliche Verfügungsgewalt über das gesamte Guthaben. Der Zufluss ist erst im Zeitpunkt der Überweisung der jeweiligen Rate auf das Bankkonto gegeben, da er ab diesem Zeitpunkt die volle Verfügungsmacht darüber erhalten hat.

Dies steht auch im Einklang mit der in Deutschland vorgenommenen Besteuerung der Versorgungsleistung. Auch hier wurde 2009 ebenso nur die in diesem Jahr im Februar ausbezahlte erste Rate der Kapitalzahlung besteuert, wie der elektronischen Lohnsteuerbescheinigung für den Zeitraum 1.1.-31.3.2009 zu entnehmen ist. Damit fand die vom steuerlichen Vertreter des Bf ins Treffen geführte Bestimmung des § 34 Abs. 2 Z 4 dEStG bei Eintritt des Versorgungsfalls im Jahr 2008 offensichtlich keine Anwendung. § 34 Abs. 1 dEStG sieht eine Steuerbegünstigung für außerordentliche Einkünfte vor. Als solche kommen nach Abs. 2 Z 4 leg. cit. Vergütungen für mehrjährige Tätigkeiten in Betracht, wobei Einmalzahlungen, nicht aber die im gegenständlichen Fall vorliegende ratenweise Auszahlung des Versorgungskapitals in mehreren Veranlagungszeiträumen, begünstigt sind. Im Übrigen ist der Zufluss von Einnahmen in Deutschland nicht anderes geregelt als in Österreich.

Bezüglich der vom Bf angeführten Rsp des VwGH ist anzumerken, dass die dort beurteilten Sachverhalte nicht mit dem gegenständlichen Beschwerdefall ident sind. Den Entscheidungen ist jedoch zu entnehmen, dass es bei der Beurteilung des Zuflusses darauf ankommt, wann der Bf darüber rechtlich und wirtschaftlich verfügen kann. In den entschiedenen Fällen wurden die Beträge entweder gutgeschrieben (VwGH 14.12.1988, 87/13/0030; VwGH 5.3.1986, 85/13/0085) auf einem Bankkonto erlegt (VwGH 25.10.1950) oder auf dem Gesellschafter-

Verrechnungskonto verbucht (VwGH 30.11.1993, 93/14/0155). Allen Sachverhalten ist gemein, dass die Parteien über ihre Ansprüche wirtschaftlich und rechtlich verfügen konnten, also zumindest kurzzeitig Zugriff auf die Beträge hatten. Und genau in diesem Punkt liegt der Unterschied zum gegenständlichen Beschwerdefall. Die Entscheidung des Bf, sein Versorgungsguthaben zur Hälfte in Raten ausbezahlt zu bekommen, ist eine Entscheidung über die Art der Auszahlung und stellt keine Kapitalveranlagung oder Vorausverfügung, mit der er die wirtschaftliche Verfügungsmacht über das gesamte in Raten auszahlende Versorgungskapital erhalten hat, dar (vgl. VwGH 17.1.1995, 94/14/0140; 29.1.2014, 2009/13/0209).

In der ebenfalls genannten Entscheidung des VwGH vom 19.4.2018, Ro 2016/15/0017, geht es nicht um die Frage des Zuflusses, sondern um die begünstigte Besteuerung einer Pensionsabfindung.

Für sämtliche bei Pensionsantritt zur Wahl stehenden Vorgehensweisen wird außerdem in der Konzernbetriebsvereinbarung eine Zustimmung des Unternehmens vorausgesetzt (zB. Punkt 6.6.2). Eine freie Verfügung des Bf war daher vor Auszahlung der jeweiligen Rate auf das Bankkonto nicht gegeben.

Der Zufluss des in zehn Jahresraten ausbezahlten Versorgungsguthabens erfolgte daher nicht mit dem Anspruchserwerb bei Pensionsantritt, sondern erst mit der Auszahlung der jeweiligen Jahresrate. Die in den Streitjahren zugeflossenen Raten sind daher nach Art. 18 Abs. 1 DBA Deutschland in Österreich zu versteuern.

Die Beschwerde war somit in diesem Punkt abzuweisen.

Im Hinblick auf die unstrittig als Liebhaberei iSd § 1 Abs. 2 LVO zu beurteilende Vermietungstätigkeit des Bf sind die erklärten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (€ 684,10) außer Ansatz zu lassen. Der Einkommensteuerbescheid 2011 war entsprechend zu ändern.

3.2.3 Anspruchszinsen

Gemäß § 205 Abs. 1 BAO sind Differenzbeträge an Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen (Abs. 3), nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruchs folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide zu verzinsen (Anspruchszinsen).

Anspruchszinsen im Sinne des § 205 BAO sind eine objektive Rechtsfolge, um (mögliche) Zinsvorteile oder Zinsnachteile auszugleichen, die sich aus unterschiedlichen Zeitpunkten der Abgabenfestsetzung ergeben (VwGH 24.9.2008, 2007/15/0175). Anspruchszinsenbescheide

sind an die Stammabgabenbescheide gebunden. Wenn sich diese nachträglich als rechtswidrig erweisen und abgeändert oder aufgehoben werden, sind neue, an die geänderten Stammabgabenbescheide gebundene Anspruchszinsenbescheide zu erlassen (VwGH 5.9.2012, 2012/15/0062).

Wegen der genannten Bindung sind die Zinsenbescheide daher nicht (mit Aussicht auf Erfolg) mit der hier erfolgten Begründung anfechtbar, die maßgebenden Einkommensteuerbescheide seien inhaltlich rechtswidrig (vgl. Ritz, BAO⁶, § 205 Tz 34).

Die Beschwerde gegen die Bescheide über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2010 und 2011 war daher als unbegründet abzuweisen.

3.3. 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 Revision ist nicht zulässig, weil die Entscheidung nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Hinsichtlich der Bescheidaufhebung und der Festsetzung der Anspruchszinsen ergeben sich die Rechtsfolgen aus dem Gesetz bzw. weicht das Bundesfinanzgericht nicht von der dargestellten Rechtsprechung des VwGH ab. In der Beurteilung der Frage des Zuflusszeitpunktes des Versorgungsguthabens folgt die Entscheidung der dargestellten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes.

Salzburg, am 28. Juni 2022