

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Maria-Luise Wohlmayr über die Beschwerde des ***Bf1***, Adr.Bf. gegen den Bescheid des (damals zuständigen) Finanzamtes Salzburg-Land, Aigner Straße 10, 5020 Salzburg vom 13. Mai 2019 betreffend Einkommensteuer 2014 zu Recht erkannt:

1. Der Einkommensteuerbescheid wird gemäß § 279 Abs 1 Bundesabgabenordnung (BAO) abgeändert.

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

2. Gegen dieses Erkenntnis ist gemäß Art. 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) eine Revision nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

A. Verfahrensgang

A/1. Der Beschwerdeführer (kurz: Bf.) ist in Österreich ansässig und bezieht seit September 2014 eine Alterspension aus der österreichischen Pensionsversicherung. Bis zum 30. Juni 2013 war er bei X GmbH in München angestellt, dann musste er aus gesundheitlichen Gründen aus dem Unternehmen ausscheiden. Seit September 2014 bezieht er von der deutschen Rentenversicherung Bund eine Rente wegen voller Erwerbsminderung. Außerdem erhält er ab 2015 Auszahlungen seines Versorgungsguthabens aus dem Vorsorgeplan.

Im Einkommensteuerbescheid für 2014 wurden vorerst nur seine inländischen Pensionseinkünfte erfasst. In der Folge langten beim Finanzamt für die Zeiträume ab 2015 Kontrollmitteilungen über die deutschen Einkünfte ein (sogenannte AEOL-Mitteilungen), wonach der Bf. neben der Pension der Deutschen Rentenversicherung Bund von seinem ehemaligen Arbeitgeber, der X GmbH, Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezog.

Über Vorhalt des Finanzamtes vom 29.11.2018 legte der Bf. ein Schreiben der Fa. Y über seine Ansprüche aus dem Vorsorgeplan sowie den Auszahlungsplan vor. Weiters legte er Unterlagen über die deutsche Rente vor. Aus beiden Unterlagen ist ersichtlich, dass der Bf. (nur) in der österreichischen Krankenversicherung pflichtversichert ist.

A/2. Daraufhin verfügte das Finanzamt die Wiederaufnahme der Verfahren für die Jahre 2014 bis 2016 und erließ am 13. Mai 2019 neue Einkommensteuerbescheide sowie für 2017 am 2. Mai 2019 einen Erstbescheid über die Einkommensteuer. In diesen Bescheiden wurden die Auszahlungen aus dem Vorsorgeplan als in Österreich zu versteuernde Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit jeweils mit den in den Kontrollmitteilungen bekanntgegebenen Beträgen veranlagt. Der in der AEOI-Mitteilung für 2015 bekanntgegebene Betrag von EUR 26.804,42 wurde vom Finanzamt aufgeteilt und mit EUR 13.155,54 dem Jahr 2014 und mit EUR 13.648,88 dem Jahr 2015 zugeordnet.

Laut der AEOI-Mitteilung über die Rente aus der deutschen Rentenversicherung betrugen die 2015 erhaltenen Zahlungen EUR 18.895,45. Das Finanzamt zog im Jahr 2015 nur den vom Bf. erklärten Betrag von EUR 13.829,27 zum Progressionsvorbehalt heran. Der als Nachzahlung für 2014 erhaltene Betrag von EUR 5.066,18 blieb unberücksichtigt.

A/3. Gegen die Einkommensteuerbescheide 2014 bis 2017 richten sich die Beschwerden des Bf. mit der Begründung, bei den Zahlungen aus dem Vorsorgeplan handle es sich nicht um eine klassische Firmenrente. Außerdem seien ihm die Beiträge zum Teil auch bei seinem Arbeitslohn abgezogen worden, daher komme es zu einer doppelten Versteuerung. Es handle sich um außergewöhnliche Einkünfte, die in Deutschland begünstigt besteuert würden. Verglichen mit dem österreichischen Steuerrecht entspräche das einer freiwilligen Abfertigung nach § 67 Abs 6 EStG. Er beantrage daher, die nach dem Vorsorgeplan ausbezahlten Beträge gemäß § 67 Abs 6 EStG zu versteuern.

Mit Beschwerdeverentscheidungen vom 12. November 2019 wurden die Beschwerden abgewiesen mit der Begründung, eine Besteuerung von Pensionsabfindungen gemäß § 67 Abs 6 EStG sei seit dem Jahr 2001 nicht mehr vorgesehen.

Dagegen richtet sich der Vorlageantrag des Bf. mit den im Wesentlichen bereits vorgetragenen Argumenten und dem Antrag, über die Beschwerde durch den gesamten Senat nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu entscheiden.

A/4. Mit Vorlagebericht vom 8. Jänner 2020 legte das Finanzamt die Beschwerden dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

Das Bundesfinanzgericht forderte den Bf. zur Vorlage weiterer Unterlagen auf, deren Inhalt unter Pkt. B/Sachverhalt dargestellt wird. In der Vorhaltsbeantwortung vertrat der Bf. die Auffassung, dass der Vorsorgeplan eine bis EUR 300 steuerfreie Zukunftssicherung darstelle.

Den jährlichen Vorsorgebeiträgen seien Zinsen gutgeschrieben worden. Bei diesen Zinsgutschriften handle es sich um Einkünfte aus Kapitalvermögen, diese seien getrennt mit 25% Kapitalertragsteuer zu versteuern.

Mit Schreiben vom 14. Juni 2022 zog der Bf. den Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Senat und auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung zurück. In der Folge zog er mit Schreiben vom 22. Juni 2022 auch die Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide 2015 bis 2017 zurück.

Das Bundesfinanzgericht hat hierüber erwogen:

B. Sachverhalt

Aus den vom Finanzamt vorgelegten Akten, dem Beschwerdevorbringen des Bf. und dem Ermittlungsverfahren vor dem Bundesfinanzgericht geht der folgende unstrittige Sachverhalt hervor:

B/1. Der in Österreich ansässige Bf. war bis zum 30. Juni 2013 bei X GmbH in München angestellt, dann schied er vor Erreichen des gesetzlichen Pensionsalters aus gesundheitlichen Gründen aus den Diensten seines Arbeitgebers aus. Im Jahr 2014 wurde die dauernde Berufsunfähigkeit des Bf. festgestellt. Daher bezieht der Bf. seit September 2014 eine Rente aus der deutschen Rentenversicherung Bund sowie eine Alterspension aus der österreichischen Pensionsversicherung.

B/2. Sein ehemaliger Arbeitgeber hat dem Bf. eine betriebliche Altersversorgung zugesagt. Zu diesem Zweck hat X GmbH einen Vorsorgeplan etabliert, in dessen Rahmen das Unternehmen für den Bf. eine Basisvorsorge finanziert hat. Beginnend mit 2001 wurde dem bei X geführten Vorsorgekonto des Bf. für jedes Dienstjahr ein sogenannter Vorsorgebaustein gutgeschrieben. Die Höhe des Vorsorgebausteines beträgt 2,95% der versorgungsfähigen Bezüge und wurde mit einem Altersfaktor angehoben. Weiters wurden dem Vorsorgekonto jährlich Zinsen gutgeschrieben. Die Finanzierung des Vorsorgekapitals erfolgte ausschließlich durch den Arbeitgeber. Über den Stand des Vorsorgekapitals wurde der Bf. jährlich durch die Fa. Y informiert, welche von X mit der Abwicklung der betrieblichen Altersversorgung beauftragt worden war.

Die Einzahlungen bzw. Gutschriften des Arbeitgebers endeten zum 30.6.2013 mit dem Ausscheiden des Bf. aus den Diensten der X GmbH ohne Eintritt des Versorgungsfalles. Das Versorgungskonto wurde von X GmbH mit dem Stand zum Ausscheidezeitpunkt aufrechterhalten, weil die Unverfallbarkeitsvoraussetzungen erfüllt waren.

Mit Eintritt des Versorgungsfalles am 31. August 2014 wegen voller unbefristeter Erwerbsminderung erwarb der Bf. den Anspruch auf das X Versorgungsguthaben in Höhe von EUR 103.945. Dies wurde dem Bf. mit der Zusendung eines Schreibens durch Y vom 30.12.2014

gemeinsam mit dem Abschluss des Versorgungskontos und einem Zahlungsplan mitgeteilt. Der Bf. konnte zwischen einer Auszahlung als Einmalkapital und einer Auszahlung in acht Jahresraten (Fälligkeit jeweils zum 31.12.) wählen.

Mit 20. Jänner 2015 entschied sich der Bf. für die Auszahlung in acht Jahresraten. Dabei wurde das Versorgungskapital zum 31.8.2014 in acht gleiche Raten geteilt und jede Rate valorisiert, das heißt um einen jährlichen Anhebungsbetrag erhöht.

Der Bf. erhielt ab 2015 entsprechende jährliche Auszahlungen von X GmbH. Die deutsche Finanzbehörde stellte darüber dem österreichischen Finanzamt Kontrollmitteilungen aus, in denen die Jahresraten als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit von X bezeichnet werden.

C. Rechtliche Würdigung

C/1. Erhält eine in einem Vertragsstaat ansässige Person Ruhegehälter und ähnliche Vergütungen oder Renten aus dem anderen Vertragsstaat, so dürfen diese Bezüge gemäß Art 18 Abs 1 Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) Österreich/Deutschland (kurz: DBA) nur im erstgenannten Staat besteuert werden. Bezüge, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus der gesetzlichen Sozialversicherung des anderen Vertragsstaats erhält, dürfen abweichend von vorstehendem Absatz 1 nur in diesem anderen Staat besteuert werden (Art 18 Abs 2 DBA).

Nach Art 18 Abs 4 DBA bedeutet der Begriff „Rente“ bestimmte Beträge, die regelmäßig zu festgesetzten Zeitpunkten lebenslanglich oder während eines bestimmten oder bestimmbaren Zeitabschnitts aufgrund einer Verpflichtung zahlbar sind, die diese Zahlungen als Gegenleistung für in Geld oder Geldeswert bewirkte angemessene Leistung vorsieht.

Daraus ergibt sich für den vorliegenden Fall, dass das Besteuerungsrecht für die von der Deutschen Rentenversicherung Bund bezogene Rente des Bf. Deutschland zusteht und im Ansässigkeitsstaat Österreich nur zum Progressionsvorbehalt herangezogen wird.

C/2. Eine betriebliche Altersversorgung liegt vor, wenn einem Arbeitnehmer von seinem Arbeitgeber aus Anlass seines Arbeitsverhältnisses Leistungen der Alters-, Invaliditäts- oder Hinterbliebenenversorgung zugesagt werden (siehe § 1 Abs 1 deutsches BetrAVG). Sie kann entweder direkt durch Leistungen des Arbeitgebers an den Ruheständler (interne Durchführung) oder mittels einer zwischengeschalteten Einheit wie Pensionsfonds, Pensionskasse und Direktversicherung (externe Durchführung) erfolgen.

Die steuerliche Behandlung von Leistungen an frühere Arbeitnehmer aus der Altersvorsorge wird in Art. 18 DBA geregelt (*Ismer in Vogel/Lehner, DBA Deutschland, Art. 18 Rz 8*). Danach besteuert allein der Ansässigkeitsstaat Ruhegehälter und ähnliche Vergütungen für frühere unselbständige Arbeit, und zwar auch dann, wenn die zugrundeliegende unselbständige Arbeit im anderen Vertragsstaat ausgeübt wurde. Der Ansässigkeitsstaat besteuert diese Einkünfte

gemäß seinem innerstaatlichen Recht, ohne durch das Abkommen darin beschränkt zu sein. Im Quellenstaat Deutschland sind die Einkünfte freizustellen.

Der Begriff der „ähnlichen Vergütungen“ erweitert den Anwendungsbereich des Art. 18 über die Ruhegehälter hinaus. Es werden auch andere Leistungen als wiederkehrende Geldleistungen erfasst. Dementsprechend können ähnliche Vergütungen insbesondere bei Einmalzahlungen anzunehmen sein (*Ismer*, aaO, Art. 18 Rz 19). Dass das Einmalkapital in Raten ausbezahlt wird, ändert nichts an der Beurteilung als „ähnliche Vergütungen“.

Leistungen aus der betrieblichen Altersversorgung fallen völlig unstreitig unter Art. 18, und zwar unabhängig davon, ob es sich um eine interne oder eine externe Durchführung handelt und ob die Beiträge als dem Arbeitnehmer zugeflossen gelten (*Ismer*, aaO, Art. 18 Rz 30).

Die Einkünfte des Bf. aus dem Vorsorgeplan sind Einkünfte aus der betrieblichen Altersversorgung und daher unter Art 18 Abs 1 DBA zu subsumieren. Das Besteuerungsrecht für derartige Einkünfte steht dem Ansässigkeitsstaat des Bf., somit Österreich, zu.

C/3. Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis sind gemäß § 25 Abs 1 Z 1a EStG 1988 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Das Gesetz knüpft an das Dienstverhältnis an, fordert also einen objektiven Veranlassungszusammenhang zwischen dem Dienstverhältnis und den Einnahmen.

Gemäß § 32 Abs 1 Z 2 EStG 1988 gehören zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs 3 auch Einkünfte aus einer ehemaligen nichtselbständigen Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs 3 Z 4 (Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit).

Dem Bf. wurden von seinem ehemaligen Arbeitgeber X GmbH Leistungen der Alters-, Invaliditäts- oder Hinterbliebenenversorgung direkt zugesagt. Damit ist der vom Gesetz geforderte Veranlassungszusammenhang zum Dienstverhältnis erfüllt. Mit der Vereinbarung erwarb der Bf. eine Anwartschaft auf eine Versorgungsleistung, die von vornherein auf einen Einmalbetrag angelegt war. Die Leistungen aus der betrieblichen Altersversorgung stellen daher Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit dar. Mit der Geldleistung durch den Arbeitgeber fließt dem Bf. ein Vorteil zu, der durch das Dienstverhältnis veranlasst ist.

C/4. Das Finanzamt beurteilte die gegenständlichen Leistungen in jedem Jahr der Ratenzahlungen als Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit. Durch die Zurückziehung der Beschwerden betreffend die Streitjahre ab 2015 sind die entsprechenden Einkommensteuerbescheide nunmehr rechtskräftig.

Die Zahlung, die der Bf. im Jahr 2015 erhielt, wurde vom Finanzamt mit einem Teilbetrag dem Jahr 2014 zugeordnet und in diesem Jahr als Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit angesetzt.

Das Bundesfinanzgericht vermag jedoch im Jahr 2014 noch keinen Zufluss zu erkennen. Gemäß § 19 Abs 1 EStG 1988 ist eine Einnahme dann zugeflossen, wenn der Empfänger über sie rechtlich und wirtschaftlich verfügen kann, sobald er also die volle Verfügungsmacht über sie erhält (VwGH 22.2.1993, 92/15/0048). Für den Zufluss ist die Fälligkeit nicht maßgeblich (*Mayr/Hayden in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG*¹⁸ § 19 Tz 10).

Im vorliegenden Fall wurde der Bf. mit Schreiben von Y vom 30.12.2014 über den Kontoabschluss zum 31.8.2014 und den Auszahlungsplan informiert. Dieses Schreiben erhielt der Bf. Anfang Jänner 2015. Da der Bf. im Jänner 2015 die Auszahlung des Vorsorgekapitals in 8 Raten beantragte, erfolgte die erste Überweisung von X im Jahr 2015. Ein Zufluss bereits im Jahr 2014 liegt daher nicht vor.

C/5. Abweichend von der Grundregel des § 19 Abs 1 EStG 1988 gelten Nachzahlungen von Pensionen, über deren Bezug bescheidmäßig abgesprochen wird, in dem Kalenderjahr als zugeflossen, für das der Anspruch besteht (Abs 1 Z 2 leg.cit.).

Laut Schreiben der Deutschen Rentenversicherung Bund bezieht der Bf. ab 1.8.2014 eine gesetzliche Altersrente aus Deutschland. Von dem im Jahr 2015 ausbezahlten Betrag von EUR 18.895,45 entfallen EUR 5.066,18 auf 2014.

Gemäß Art. 18 Abs 2 DBA darf diese deutsche Altersrente nur in Deutschland besteuert werden, sie wird aber in Österreich zum Progressionsvorbehalt herangezogen. Da dies im angefochtenen Bescheid unterlassen wurde, ist der Einkommensteuerbescheid für 2014 abzuändern. Unter Berücksichtigung der für 2014 gezahlten Sozialversicherungsbeiträge von EUR 112,56 sind daher EUR 4.953 zum Progressionsvorbehalt heranzuziehen.

Aus den angeführten Gründen war somit der Einkommensteuerbescheid 2014 abzuändern.

D. Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist eine 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 (Art 133 Abs 4 B-VG).

Zur gegenständlichen Rechtsfrage des Zuflusses von Einnahmen existiert umfangreiche und eindeutige Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, auf die sich das gegenständliche Erkenntnis stützt. Aus diesem Grund ist die Revision nicht zuzulassen.

Beilage: Berechnungsblatt

Salzburg, am 28. Juni 2022