

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende, die Richterin Mag. Katharina Deutsch LL.M., den Richter Mag. Patric Flament sowie die fachkundigen Laienrichter Mag Markus Fischer und Edeltraud Müller-Kögler in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Böck & Partner, Wirtschaftstreuhänder Steuerberatungsgesellschaft m.b.H., Grüngasse 16, 1050 Wien, über

- die Beschwerde vom 26. November 2015 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf, nunmehr Finanzamt Österreich, vom 3. November 2015 betreffend Einkommensteuer 2013,
- die Beschwerde vom 04. Februar 2016 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf, nunmehr Finanzamt Österreich, vom 13. Jänner 2016 betreffend Einkommensteuer 2014 und
- die Beschwerde vom 12. Dezember 2016 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf, nunmehr Finanzamt Österreich vom 01. Dezember 2016 betreffend Einkommensteuer 2015 Steuernummer ***BF1StNr1*** nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 13. Mai 2024 in Anwesenheit der Schriftführerin Andrea Moravec zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide 2013 und 2014 werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Einkommensteuerbescheide bleiben unverändert.

Die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2015 wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind am Ende des Punktes „3.1. Abweisung/Abänderung“ dargestellt und bilden einen Teil 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

Bf1 (in der Folge als Beschwerdeführer „Bf.“ bezeichnet) hat im Jahr 2011 von der pauschalen Vorwegbesteuerung gemäß § 48b Pensionskassengesetz (PKG) Gebrauch gemacht.

Mit dem 1. Stabilitätsgesetz 2012 wurde im § 48b PKG die Möglichkeit vorgesehen, dass die bei der Pensionskasse zum Stichtag 31. Dezember 2011 für einen (künftigen) Pensionisten ausgewiesene, aus Arbeitgeberbeiträgen stammende Deckungsrückstellung auf Antrag vorweg pauschal mit 25% Einkommensteuer besteuert werden kann. Bei geringeren Pensionen bis zu 300 Euro brutto monatlich beträgt die pauschale Einkommensteuer nur 20%.

Wird von dieser Möglichkeit Gebrauch gemacht (und ein entsprechender Antrag bis zum 31. Oktober 2012 bei der Pensionskasse abgegeben), wird das zum 31. Dezember 2011 vorhandene Deckungskapital aus Arbeitgeberbeiträgen pauschal mit 25% bzw. 20% Einkommensteuer belastet. Durch die Abfuhr der pauschalen Einkommensteuer wird die zum 31. Dezember 2011 ausgewiesene Deckungsrückstellung aus Arbeitgeberbeiträgen nach Abzug der pauschalen Einkommensteuer in eine Deckungsrückstellung aus Arbeitnehmerbeiträgen umgewandelt.

Aus dieser wird eine neue Rente berechnet, die nach den gleichen Regeln wie eine Rente aus Arbeitnehmerbeiträgen (mit 25%) besteuert wird (§ 25 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988). Diese Beträge werden bei Auszahlung aus der Pensionskasse daher ab 1. Jänner 2013 steuerlich nur zu 25% erfasst.

Der Bf. bezog im Jahr 2013 Einkünfte von der Pensionsversicherungsanstalt (in der Folge „PVA“) sowie seitens der APK Pensionskasse AG (in der Folge „APK“). Er brachte seine Einkommensteuererklärung 2013 am 27. August 2014 ein und erklärte an selbständigen Einkünften einen Betrag von € 655,50. In dieser Steuererklärung machte der Bf. Versicherungsprämien von € 2.920,00 (tatsächlich bezahlte Prämien € 5.140,43), den Kirchenbeitrag von € 400,00 und Spenden von € 400,00 als Sonderausgaben geltend. Weiters gab der Bf. die Nummer seines Behindertenpasses (***Nummer Behindertenpass***) und den Grad der eigenen Behinderung mit 100% an.

Der Steuererklärung waren die Lohnzettel der PVA und der APK, eine Berechnung des Bf. auf dem Einkommensteuerbescheid 2012, welche Einkommensteuer 2013 nach der Ansicht des Bf. aus seiner Einkommensteuerveranlagung resultiere und ein Schreiben der APK „Bestätigung für das Wohnsitzfinanzamt“ betreffend die Aufteilung der Arbeitnehmerrenten sowie eine Versicherungsbestätigung der UNIQA betreffend die bezahlten Prämien 2013 beigelegt.

Als Anlage 7 „Nichtsteuerbarkeit der vorweg besteuerten Rente“ übermittelte der Bf. eine von ihm erstellte Ausführung mit folgendem Inhalt:

„In meiner Erklärung wurde wegen der Nichtsteuerbarkeit vorweg besteuelter Renten die von der APK-Pensionskasse vorgelegte Aufteilung in eine echte AN-Rente (langfristige Beitragseinzahlungen des Arbeitnehmers) und eine unechte AN-Rente, stammend aus einer 2012 vorweg besteuerten Arbeitgeberrente, berücksichtigt.

Keine Gleichbehandlung echter AN-Renten bei Vorwegbesteuerung

Diese Aufteilung ist für mich nötig, weil ich das Gesetz von 2012 beim Verfassungsgerichtshof wegen Ungleichbehandlung von Arbeitgeber- und Arbeitnehmer finanzierter Renten bei der Vorwegbesteuerung anfechten werde. Es gibt keinen sachlich gerechtfertigten Grund, dass die Arbeitnehmer finanzierten AN-Renten nicht in die Vorwegbesteuerung der vom Arbeitgeber finanzierten AG-Renten mit einbezogen worden sind. Dies wäre sehr wohl erforderlich gewesen. Nur dadurch wären durch Wegfall der PK- Besteuerung die Verwaltungserleichterungen für die Behörden und die Abgabepflichtigen zu erzielen gewesen, also ein Ziel, das sich auch die neue Regierung gesetzt hat. So hat es den Anschein, dass das Gesetz nur als Abzocke zur Finanzierung notleidender Banken ohne Rücksicht auf sachliche Gleichbehandlungsgrundsätze schnell, schnell beschlossen wurde.

Verschleierung der gesetzwidrigen Praxis der Finanzbehörde

Der gewichtigste Grund für den Ausschluss der echten AN-Rente aus der Vorwegbesteuerung liegt offenbar darin, dass dann die jetzige Praxis der Finanzbehörde, nämlich die vorweg besteuerte AG-Rente trotz der Vorwegbesteuerung nochmals als steuerpflichtige PK-Rente, und zwar als unechte AN-Rente zu versteuern, nicht haltbar gewesen wäre. Denn die vom Gesetzgeber als notwendig erachtete formale Umbenennung künftigen Kapitalerträge von AG-Rente in AN-Rente - das Pensionskassengesetz kennt ja nur diese beiden Rentenbegriffe - ist bei einer totalen Vorwegbesteuerung kein sachlich hinreichender Grund, diese vorweg besteuerten Renten nochmals einer PK-Rentenbesteuerung zu unterziehen. Und gerade so eine Einbeziehung der echten AN-Renten in die Vorwegbesteuerung hätte ganz deutlich gemacht, dass nach einer totalen Vorwegbesteuerung (also auch inklusive aller künftigen Kapitalerträge) diese vorweg besteuerten Renten nicht nochmals besteuert werden dürfen. Diese Verwaltungspraxis steht im Widerspruch zur VfGH-Spruchpraxis, dass Renten aus versteuertem Einkommen so lange nicht mehr besteuert werden dürfen, als es sich nur um Rückzahlung von schon versteuertem Einkommens handelt. Und in beiden Fällen der Vorwegbesteuerung, nämlich der AG-Rente und der echten AN-Rente, sind ja auch alle vergangenen und künftigen Kapitalerträge schon vorweg besteuert. Die Pauschalbesteuerung hat die vorweg versteuerten Renten zu voll versteuertem Einkommen gemacht, das eben laut VfGH nicht noch einmal besteuert werden darf. Jedem denkenden Menschen wäre es dann als völlig absurd und den Denkgesetzen widersprechend erschienen, würde die Finanzbehörde auch bei den in die

Vorwegbesteuerung aufgenommenen echten AN-Renten anordnen, dass auch diese durch die Vorwegsteuer reduzierten echten AN-Renten ebenfalls frisch und fröhlich neuerlich so wie vor der Vorwegbesteuerung nochmals so zu besteuern sind, als ob es keine Vorwegbesteuerung gegeben hätte, nur weil sie eben noch immer AN-Renten heißen. Dadurch wäre von jedem die Gesetzwidrigkeit der von der Finanzbehörde auch bei den AG-Renten angeordneten Vorgangsweise sofort erkannt worden. Denn bei den echten AN-Renten geht es ja nur um die vergangen und künftigen Kapitalerträge, die ebenfalls völlig vorweg besteuert worden waren. Damit hätte sich diese AN-Vorwegbesteuerungsaktion als solche selbst ad absurdum geführt, weil diese Aktion voll ihr Ziel verfehlt hätte und daher nicht mehr Vorwegbesteuerung hätte lauten dürfen, sondern richtigerweise von jedem sofort als Doppelbesteuerung erkannt worden wäre.

Gesetzwidrige Gleichbehandlung von Ungleiche

Durch die neuerliche Besteuerung von schon vorwegbesteuerten AG-Renten wie bei den echten AN-Renten behandelt die Behörde zwei völlig ungleiche Sachverhalte steuerlich gleich, offenbar weil der Gesetzgeber diese AG-Renten aus formalen Gründen nun als AN- Renten bezeichnet, was sie auch sachlich sind, weil sie nach der Vorwegbesteuerung zur Gänze nur aus schon voll versteuertem Einkommen des Arbeitnehmers stammen. Hier liegt eine gesetzwidrige Gleichbehandlung von Ungleiche durch die Behörde vor. Denn nur bei diesen echten AN-Renten sind eben vergangene und künftige Kapitalerträge noch zu besteuern. Obwohl somit zwei grundlegend verschiedene Sachverhalte vorliegen, behandelt sie die Finanzbehörde in gesetzeswidriger Auslegung nun gleich. In meiner Erklärung folgte ich nicht dieser gesetzeswidrigen Auslegung der Behörde und habe daher nur diese echte AN-Rente in meine Steuererklärung aufgenommen, während ich die vorweg besteuerte AG- Rente, weil voll aus versteuertem Einkommen stammend, so wie der VfGH in seiner Rechtsprechung als nicht steuerbar ansehe, weshalb ich diese Einnahmen nicht als steuerpflichtiges Einkommen erkläre.

Gesetzwidrige Auslegungspraxis im Widerspruch zum Willen des Gesetzgebers

Warum diese Verwaltungspraxis zudem nicht dem klar erkennbaren Willen des Gesetzgebers entspricht, ist durch seine gezielten Maßnahmen zur Vermeidung von Doppelbesteuerungen zu erkennen. Bei dieser Vermeidung von Doppelbesteuerungen trifft er auch Unterscheidungen zwischen bereits laufenden Renten (Leistungsansprüchen) und den Anwartschaften, also Formen, die sich noch in der Ansparform befinden, wo noch steuerfreie Kapitalerträge eintreten können. Damit vermeidet er auch die Gleichbehandlung ungleicher Sachverhalte. Aus diesen Vorkehrungen und Differenzierungen ist somit eindeutig der klare Wille des Gesetzgebers gegen die Doppelbesteuerung vorweg besteuelter Renten erkennbar, und dieser gilt daher für den ganzen Zeitraum der Vorwegbesteuerung. Er verabschiedete sich mit diesen Vorschriften auch von der 2003 (§48a PKG) geübten Gesetzespraxis und auch vom Gesetzesentwurf, wo derartige Vorkehrungen noch fehlten, was noch eindeutiger den neuen Willen des Gesetzgebers

erkennen lasst. Neu war in der PKG-Novelle 2012, dass der Gesetzgeber angeordnet hat, dass die laufenden AG- Renten nicht zweimal besteuert werden dürfen. Daher waren aus der Bemessungsgrundlage für die Vorweg-Pauschalsteuer, das ist die Deckungsrückstellung des Jahres 2011, in der ja schon die laufenden Bruttorenten des Jahres 2012 voll enthalten waren, diese Bruttorenten gänzlich heraus zu rechnen. Nur so konnte eine Doppelbesteuerung (einmal durch die Pauschalsteuer und einmal durch die laufende Monatsrentenbesteuerung) vermieden werden. Hätte er in diesem Jahr angeordnet, dass die nun vorweg besteuerten AG-Renten doch noch als AN-Renten zu besteuern sind, wie es die Finanzbehörde ab 2013 verlangt, dann hätte er einen neuen Besteuerungstatbestand geschaffen. Er ließ sich aber nicht von der späteren Überlegung der Finanzbehörde leiten, sondern folgte der Erkenntnis, dass durch die Vorwegbesteuerung auch aller Kapitalerträge die Sachverhaltsmerkmale (noch unversteuerte Kapitalerträge) für die AN-Renten-Besteuerung fehlen. Sie mit echten AN- Renten, wo alle bisherigen und künftigen Kapitalerträge noch nicht versteuert wurden, gleich zu behandeln erschien ihm offenbar als nicht verfassungskonform. Man kann daher dem Gesetzgeber nicht unterstellen, dass er einen neuen Besteuerungstatbestand, einen Steuertatbestand für schon voll vorweg besteuerte Renten schaffen wollte, wie es offenbar die Behörde auslegt. Denn dies geht nirgends hervor. Aber man kann daher zu Recht der Verwaltung den Vorwurf machen, dass sie den klaren Willen des Gesetzgebers auf eindeutige Vermeidung jeglicher Doppelbesteuerung nicht vollzieht.

Verfassungswidrige Verhinderung der Vorwegbesteuerung für kleinere PK-Renten

Nebenbei bemerkt, ist in dem Umstand, dass die Vorwegbesteuerung 2012 ohne eigenen Schaden nur von rd. 10 % der Berechtigten genutzt werden konnte, ein weiterer extremer Fall der Ungleichbehandlung zu erblicken, weil rd. 90 % der Berechtigten mit geringerem monatlichen Einkommen aus Pensionskassen als etwa 4.000 Euro faktisch durch die zu hohen Pauschalsteuersätze ausgeschlossen wurden. Dies ist ein klarer Verstoß auch gegen den Grundsatz der Leistbarkeit im Einkommensteuersystem und einer dementsprechenden Gleichbehandlung.

Nur ein am halben Effektivsteuersatz orientierte Pauschalsteuersatz und nötige Korrekturen an der Bemessungsgrundlage hätten keinen Pensionskassenberechtigten de facto an der Teilnahme der Vorwegbesteuerung ausgeschlossen. Und dieser Halbsatz, wie er vom Österreichischen Seniorenrat schon länger gefordert wurde, wäre keine Begünstigung für die Berechtigten, wenn man allein die Geldentwertung (eine der vielen künftigen Risiken) der nächsten 20 Jahre in Betracht zieht, sondern nur ein fairer langfristiger Steuersatz. In 20 Jahren ist ja der Realwert der Rente weniger als die Hälfte von heute wert. Ohne das Korrektiv des Halbsatzes würde der Fiskus einen wesentlich höheren Steuer-Barwert aller künftigen Renten zum heutigen Realwert kassieren. Aber auch künftige Anpassungen der Steuertarife an die Geldentwertung (kalte Progression) gingen so allein zu Lasten der Berechtigten, ebenso allfällige Kapitalmarkt-Verluste bei den Veranlagungen, wie 2002 und 2008. Durch dieses

Halbsatzverfahren muss es daher zwangsläufig zu Beginn zu etwas höheren Nettoeinkommen kommen, die einen Ausgleich für die späteren Verluste und Wertminderungen darstellen. Es handelt sich daher um keine Begünstigung.“

Am 26. Juni 2015 übermittelte das Finanzamt ein Schreiben an die APK und ersuchte in diesem Schreiben um die Beantwortung der nachstehenden Fragen:

- Aufgrund welcher Rechtsgrundlage wurde der Lohnzettel (L16) von ***Bf1*** ermittelt?
Wie wurde der steuerpflichtige Bezug 2013 in Höhe von € 14.865,80 ermittelt?
Bitte um Vorlage der Berechnungsunterlagen.
- In welcher Höhe beinhaltet der Lohnzettel (L16) 2013 die einbezahlten Beiträge des Dienstgebers bzw. weshalb wurden diese nicht berücksichtigt?
- Aufgrund Ihrer Aufstellung „Bestätigung für das Wohnsitzfinanzamt“ wurde die APK AN-Rente in zwei Beträge a) € 3.505,18 und b) € 55.758,64 aufgegliedert und davon 25 % als Lohnsteuerbemessungsgrundlage angesetzt.
Außerdem wird in dieser Bestätigung angeführt, dass im Zuge der Vorwegbesteuerung die APK Pensionskasse AG die pauschale Einkommensteuer in Höhe von € 215.862,45 am 30. November 2012 an das Betriebsfinanzamt abgeführt hat. (Siehe Beilage 1 und 2)

In Zusammenhang mit dieser Bestätigung teilte ***Bf1*** der Finanzbehörde mitgeteilt, dass die Arbeitnehmerbeitragsrente nur € 3.505,18 betrug. Die APK hätte zu Unrecht die „vorweg-besteuerte“ Arbeitgeberrente in Höhe von € 13.939,66 als steuerpflichtige Arbeitnehmerbeitragsrente besteuert.

Nach Ansicht von ***Bf1*** wäre dieser Betrag nicht steuerbar und daher nicht steuerpflichtig. Der von Ihnen an das Finanzamt übermittelte Lohnzettel für den Zeitraum 2013 wäre laut Behauptung von ***Bf1*** somit unrichtig.

- a) Um eine ausführliche Stellungnahme zu dieser Behauptung wird gebeten.
- b) Wie wurde die pauschale Einkommensteuer i.H. von € 215.862,45 ermittelt und wurde diese von der APK von ***Bf1*** einbehalten und abgeführt.

Gegebenenfalls bitte um Nachweis dieser einbehaltenen und an das Finanzamt abgeführten Lohnsteuer

Mit Schreiben vom 20. Juli 2015 beantwortete die APK das Schreiben des Finanzamtes und führte nach Darlegung der einschlägigen gesetzlichen Bestimmungen insbesondere das Nachstehende aus:

Bf1 hat die Möglichkeit der Vorwegbesteuerung gemäß § 48b PKG in Anspruch genommen. Die vorweg abzuführende Steuer nach § 48b PKG hat sich wie folgt errechnet:

Deckungsrückstellung 2011 aus Arbeitgeberbeiträgen	EUR 934.747,61
abzüglich ausbezahlte Arbeitgeberpensionen 2012	EUR -71.297,80
Bemessungsgrundlage für die Vorwegbesteuerung	EUR 863.449,81
pauschale Einkommensteuer (25%)	EUR 215.862,45

Für 2013 ergaben sich infolge Inanspruchnahme des § 48b PKG folgende Jahresrenten bzw. Bemessungsgrundlagen für ***Bf1***:

	Betrag in EUR	stl. zu erfassen	BMG in EUR ¹⁾
§ 48b PKG-Rente	55.758,64	25%	13.939,66
Arbeitnehmerrente	3.505,18	25%	876,30
Summe der PK-Renten	59.263,82		14.815,96
Sonstige Zahlungen	2.466,44	100%	2.466,44
Bruttobezüge (§ 25 EStG)			17.282,40
Bezüge gem. § 67 EStG			- 2.116,56
Bezüge gem. § 3 Abs. 1 Z. 15 EStG			- 300,00
Steuerpflichtige Bezüge			14.865,80

¹⁾ BMG = steuerliche Bemessungsgrundlage

Am 03. November 2015 erließ das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid 2013 und setzte die im Lohnzettel der APK angeführten steuerpflichtigen Bezüge (Kennzahl 245 des Lohnzettels) als solche aus nichtselbständiger Arbeit an. Die in dem (durch den Bf. an das Finanzamt übermittelten) Schreiben der APK „Bestätigung für das Wohnsitzfinanzamt“ angeführten, an den Bf. 2013 ausbezahlten Beträge aus Arbeitgeberbeiträgen (von insgesamt € 55.758,64) wurden demnach mit einem Steuersatz von 25% besteuert. Begründend führte das Finanzamt zum Lohnzettel der APK das Folgende aus: „Aufgrund von abgabenbehördlichen Ermittlungen wurde festgestellt, dass die Bemessungsgrundlage für die Berechnungen der APK Pension für 2013 aufgrund des § 48b Abs. 2 PKG ermittelt wurde. Infolge der von Ihnen in Anspruch genommenen Vorwegbesteuerung gem. § 48b PKG ist die gegenständliche Pension ab 2013 als arbeitnehmerfinanzierte Pension zu einem Viertel zu erfassen. Der Lohnzettel der APK Pensionskasse AG für das Jahr 2013 wurde daher entgegen Ihren Behauptungen korrekt übermittelt.“

Der Bf. brachte am 26. November 2015 eine Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2013 vom 03. November 2015 ein und führte in seiner Beschwerde begründend aus:

„Sehr geehrte Damen und Herren,

innerhalb offener Berufungsfrist bringe ich eine Beschwerde gegen obigen Einkommensteuerbescheid vom 3.11.2015 wegen rechtswidriger Ablehnung meines Antrages, bei der Pensionskassenpension nur die echte Rente aus Arbeitnehmerbeiträgen von 3.505,18

Euro, hievon 25 % steuerpflichtig, also mit nur 876,30 Euro statt mit 14.865,80 zu besteuern. Wie von mir in der Steuererklärung ausgeführt, sind in den 14.865,80 Euro nur 876,30 Euro steuerpflichtige Bezüge aus echten Arbeitnehmerbeitragsrenten enthalten. Hiefür wurde Ihnen die Bestätigung der APK (Anlage 5 a) über die Aufteilung vorgelegt; in die

a) seit Pensionsantritt laufenden Renten zufolge bis zur Pensionierung laufend einbezahlter Arbeitnehmerbeiträge brutto von 3.505,18 Euro, hievon 25 % steuerpflichtig mit 876,30 Euro und

b) der aufgrund der Vorabbesteuerung 2012 zusätzlich seit 1.1.2013 ausbezahlten Arbeitnehmerrenten, die ich als zur Gänze als nicht steuerbar erklärte. Der Gesamtbetrag der Einkünfte laut Bescheid von 45.238,40 Euro beträgt daher richtigerweise nur 31.298,74 Euro (45.238,40 Euro minus nicht steuerbarer vorwegbesteuelter Arbeitnehmerrenten von 13.939,66 Euro).

Bei der Ermittlung des Einkommens wären wegen der niedrigeren Einkünfte die Sonderausgaben für Krankenversicherung entsprechend höher anzusetzen und vom festgestellten Einkommen jene nicht steuerbaren Renten im Ausmaß von 13.939,66 Euro abzuziehen gewesen. Somit vermindert sich noch vor Abzug der höheren Sonderausgaben das richtige Einkommen von 41.251,32 Euro auf 27.311,66 Euro.

Dementsprechend ist die mit 12.526,41 Euro berechnete Einkommensteuer um rund die Hälfte zu hoch, sodass sich richtigerweise nicht eine festgesetzte Einkommensteuer von plus 3.775,00 Euro (nach Abzug der einbehaltenen Steuern von 8.751,20 Euro) sondern eine solche von minus rd. 2000 Euro ergibt. Statt einer Abgabennachforderung von 775,00 Euro würde sich richtigerweise ein Guthaben von rd. 5.000 Euro errechnen. Ich beantrage daher, diesen Bescheid wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes zur Gänze aufzuheben und einen neuen zu erlassen, der meiner Einkommensteuererklärung hinsichtlich der Nichtsteuerbarkeit der vorwegbesteuerten Arbeitgeberrenten folgt und die Sonderausgaben wegen des niedrigeren Einkommens anpasst. Sollte die Behörde meinen Anträgen nicht Rechnung tragen zu wollen, ersuche ich um Vorlage meiner Beschwerde an die 2. Instanz.

Der Vorauszahlungsbescheid setzt die Einkommensteuer für 2016 und Folgejahre mit 4.303,00 Euro fest und baut dabei auf einer Abgabenschuld von 3.775,00 Euro des obigen angefochtenen Einkommensteuerbescheides auf. Da bei richtiger Ermittlung des Einkommens 2013, wie in der Beschwerde angeführt würde, für 2013 keine Abgabenschuld, sondern ein Abgabenguthaben festzustellen gewesen wäre, ist auch dieser Vorauszahlungsbescheid rechtswidrig und aufzuheben und allenfalls ebenfalls der 2. Instanz vorzulegen.

Rechtliche Begründung der Beschwerdeanträge:

Steuerfreiheit vorweg besteuelter Renten

Von ***Bf1***, ***Funktion Bf1*** des Osterr. Seniorenrates

Rechtsgrundlage:

Im Pensionskassengesetz, in Form der Novelle BGBl .I Nr. 22/2012 vom 01.04.2012, lautet der zu erörternde Text, wie folgt:

„§ 48b. (1) Die zum 31. Dezember 2011 für einen zu diesem Stichtag Leistungsberechtigten ausgewiesene Deckungsrückstellung aus Arbeitgeberbeiträgen..... unterliegt einer pauschalen Einkommensteuer von ...“

Unverständlicher Weise wurden die Renten aus Arbeitnehmerbeiträgen nicht mit einbezogen.

Relevanter Zusatz-Text des Gesetzgebers:

„Vor Anwendung der pauschalen Einkommensteuer ist die Deckungsrückstellung um die im Kalenderjahr 2012 ausgezahlten Bruttopensionen zu vermindern“.

In der Regierungsvorlage fehlt dieser relevante Text, der erst während der parlamentarischen Behandlung in diesen neuen § 48b (1) zur Vorwegbesteuerung eingefügt wurde. Die Bemessungsgrundlage war gemäß Regierungsvorlage die Deckungsrückstellung aus 2011 und sah so eine Doppelbesteuerung vor. Der Gesetzgeber vermied die Doppelbesteuerung. Er ließ die Pensionen aus 2012 aus der Bemessungsgrundlage für die Vorweg- Steuer herausrechnen. So wurden sie nicht noch einmal besteuert, denn sie waren schon besteuert.

Sachverhalt:

Betroffene Berechtigte und Rentenform

Mit dieser Pensionskassen-Novelle 2012 wurde den etwa 100.000 Pensionisten mit einer Rente aus Pensionskassen die Möglichkeit eingeräumt, ihre aus Arbeitgeberbeiträgen resultierenden künftigen Pensionen nicht mehr durch einen monatlichen Steuerabzug laufend zu besteuern, sondern einen einmaligen Pauschalbetrag für alle künftigen Steuern vorweg abzuführen.

Die beiden Pauschalsteuersätze waren bei einer nicht adaptierten Deckungsrückstellung jedoch so hoch, dass für rd. 90 % der Pensionisten die Vorwegbesteuerung schon rein rechnerisch zu einer Verschlechterung geführt hätte. Deshalb haben nur etwa 10 % oder knapp 10.000 Steuerpflichtige von diesem Wahlrecht Gebrauch gemacht.

Aus diesem Grund wurden auch die erwarteten Budgeteinnahmen von 900 Mio. Euro mit einer tatsächlichen Einnahme von nur 256 Mio. Euro erheblich unterschritten.

Echte und unechte Renten aus Arbeitnehmerbeiträgen

Diese vorweg besteuerten Renten wurden um den Vorweg-Steuersatz gekürzt. Sie werden nun aber wieder ab 2013 laufend besteuert. Sie werden nun von der Finanzverwaltung als steuerpflichtige Renten aus Arbeitnehmerbeiträgen angesehen, obwohl sie vorwegbesteuert sind und somit steuerfreie Renten aus Arbeitgeberbeiträgen sein müssten. Denn sie erfüllen

nicht den Steuertatbestand der Renten aus echten Arbeitnehmerbeiträgen. Nur bei diesen echten Renten aus Arbeitnehmerbeiträgen liegt der Steuertatbestand noch nicht versteuerter Kapitalerträge vor. Denn bei den Renten aus echten Arbeitnehmerbeiträgen wird analog zu den Versicherungsrenten angenommen, dass ein Teil der Rente aus noch nicht versteuerten Kapitalerträgen herrührt. Die Versicherungsrenten werden daher ab jenem Zeitpunkt dann voll versteuert, wenn das einbezahlte Prämienkapital voll zurück bezahlt ist, was in etwa nach 10 Jahren zutrifft. Bis dahin sind die Versicherungsrenten steuerfrei, danach voll steuerpflichtig. Für die Renten aus Arbeitnehmerbeiträgen zu Pensionskassen sowie für die aus der freiwilligen Höherversicherung hat der Gesetzgeber nicht das Modell der Besteuerung der Versicherungsrenten übernommen, sondern besteuert die Kapitalerträge anteilig schon ab der ersten Rentenzahlung. Dazu musste aber die Rente in einen steuerfreien Kapital- bzw. Beitrags- und einen steuerpflichtigen Ertragsanteil pauschaliert gesplittet werden. Der Ertragsanteil wird mit 25 % und der Beitrags/Kapitalanteil mit 75 % der Gesamtrente fingiert. Demzufolge wird die Rente aus Arbeitnehmerbeiträgen nur zu 25 % wegen noch nicht versteuerter Kapitalerträge, die auch hier die Grundlage dieser Besteuerungsform sind, laufend von Beginn an besteuert. Diese von der Versicherungsrente abweichende Besteuerungsform wurde vom Verfassungsgerichtshof als verfassungskonform angesehen, setzt aber wie bei der Versicherungsrente das Vorhandensein von noch nicht versteuerten Kapitalerträgen neben dem steuerfrei bleibenden Beitragskapital voraus. Bei den vorweg besteuerten Renten aus Arbeitgeberbeiträgen gibt es aber diese noch nicht versteuerten Kapitalerträge durch die Vorwegbesteuerung nicht mehr, die bei der echten Arbeitnehmerbeitrags-Pension eine konstitutive Voraussetzung für die Besteuerung sind.

Die Rechtsfrage:

Diese lautet daher: Ist diese doppelte Besteuerung, nämlich einmal durch eine pauschale Vorwegbesteuerung aller Rentenkomponenten und dann nochmal durch laufende Besteuerung aus einer unechten Arbeitnehmerbeitrags-Rente mit bereits vorweg besteuerten Kapitalerträgen, gesetzeskonform, gesetzeswidrig oder verfassungswidrig?

Rechtliche Beurteilung:

Gegensatz Regierungsvorlage und Gesetzesbeschluss

Wie schon bei den Rechtsgrundlagen ausgeführt, folgte der Gesetzgeber nicht der von der Regierungsvorlage angeordneten Doppelbesteuerung. Er vermied die darin vorgesehene doppelte Besteuerung. Daher ließ er die 2012 bezahlten und schon besteuerten Brutto-Pensionen aus der Bemessungsgrundlage für die Vorweg-Steuer heraus rechnen. Damit brachte er klar zum Ausdruck, dass diese Renten verfassungskonform nur einmal zu besteuern sind, und zwar entweder laufend oder vorweg einmal.

Regierungsvorlage verfassungswidrig, klarer Wille des Gesetzgebers

Diese Vorgangsweise war das klare und einfachste Mittel der Wahl zur Vermeidung der doppelten Besteuerung. Denn der Gesetzgeber ließ im Gegensatz zur Regierungsvorlage die Bemessungsgrundlage der Vorwegbesteuerung um die schon laufend besteuerten Pensionen reduzieren und vermied so die Doppelbesteuerung. Trotz dieser Korrektur im Gesetzestext zur Vermeidung einer verfassungswidrigen Mehrfachbesteuerung folgt die Finanzverwaltung nicht diesem klar zum Ausdruck gebrachten Willen des Gesetzgebers in den Folgejahren. Sie besteuert diese schon voll vorwegbesteuerten Pensionen ab 2013 noch einmal unter dem Titel Pensionen aus Arbeitnehmerbeiträgen, obwohl hier die noch nicht versteuerten Kapitalerträge fehlen. Diese sind aber für die Besteuerung einer Arbeitnehmerbeitrags-Pension eine konstitutive Voraussetzung.

Schlussfolgerung:

Gesetz verfassungskonform, Finanzpraxis gesetzwidrig

Wäre der Gesetzgeber dem Doppelbesteuerungsvorschlag der Regierungsvorlage gefolgt, wäre das Gesetz eindeutig verfassungswidrig.

Durch seine Änderung des Textes in der Regierungsvorlage hat er aber eindeutig zum Ausdruck gebracht, dass er den Gesetzesvorschlag der Regierung in diesem Punkt als verfassungswidrige Doppelbesteuerung ablehnt. Daher ist das so beschlossene Gesetz verfassungskonform anzusehen.

Die Finanzbehörden vollziehen aber ab 2013 die verfassungswidrige Regierungsvorlage. Sie setzen sich über den in der Textänderung eindeutig bekundeten Willen des Gesetzgebers zur Vermeidung der Doppelbesteuerung hinweg. Und mit ihrer Verwaltungspraxis schaffen sie ohne gesetzliche Deckung einen neuen Steuertatbestand, und zwar einen Steuertatbestand für eine Rente aus unechten Arbeitnehmerbeiträgen, die vorweg besteuerte Arbeitgeberbeitragsrenten sind, für die nicht mehr unversteuerte Kapitalerträge erforderlich sind. Mangels eines entsprechenden gesetzlichen Steuertatbestandes ist das Vorgehen der Finanzbehörden daher gesetzwidrig.

Vor der Vorwegbesteuerung waren sie Renten aus unversteuerten Arbeitgeberbeiträgen und unversteuerten Kapitalerträgen. Die Vorwegbesteuerung setzte voraus, dass das Rentenvermögen, bestehend aus diesen beiden unversteuerten Komponenten, dem Arbeitnehmer zufließt und so die Vorwegsteuer auslöst. Die um die Vorwegsteuer reduzierten Renten sind daher nun aus dem versteuertem Einmal-Beitragseinkommen des Pensionisten finanziert. Also nicht durch laufende Beiträge des Arbeitnehmers, sondern durch eine Einmaleinzahlung des Pensionisten. Sie enthalten daher auch keine unversteuerten Kapitalerträge mehr. Denn diese wären ja ebenfalls Teil der Vorwegsteuerbasis. Wenn diese Renten nun unzutreffender Weise als Renten aus Arbeitnehmerbeiträgen so wie in der Regierungsvorlage bezeichnet werden, kann man nicht daraus schließen, dass der Gesetzgeber

mit der Übernahme dieser Bezeichnung einen neuen Steuertatbestand für unechte Arbeitnehmerbeitragsrenten schaffen wollte, wenn man seine Ablehnung der in der Regierungsvorlage vorgesehenen Doppelbesteuerung und seine dementsprechenden Änderungen des Textes der Regierungsvorlage zur verfassungskonformen Besteuerung dieser Renten im Jahr der Vorwegbesteuerung berücksichtigt. Die Bezeichnung allein berechtigt daher nicht, diese vorwegbesteuerten Renten nun nochmals zu besteuern. Dies wird durch die nachfolgende Argumentation zur Vorgangsweise des Gesetzgebers bei einer allfälligen Einbeziehung der echten Arbeitnehmerbeitragsrenten in die Vorwegbesteuerung noch zusätzlich erhärtet und bewiesen.

Vorwegbesteuerte Renten aus echten Arbeitnehmerbeiträgen

Wären die echten Renten aus Arbeitnehmerbeiträgen der Vollständigkeit halber mit in die Regierungsvorlage aufgenommen worden, dann wären vielleicht den Verfassern dieser Vorlage schon Bedenken wegen der vorgeschlagenen absurden Doppelbesteuerung gekommen. Wenn aber trotz dieser Bedenken auch hier die Regierung die Doppelbesteuerung für die vorweg besteuerten Renten aus Arbeitnehmerbeiträgen angeordnet hatte, dann hätte der Gesetzgeber analog zur seiner Regelung bei der Rente aus Arbeitgeberbeiträgen ebenfalls die in 2012 schon versteuerten Renten aus Arbeitnehmerbeiträgen aus der Bemessungsgrundlage heraus rechnen lassen, um ein verfassungskonformes Gesetz zu schaffen. Wenn die Finanzverwaltung diese vorweg besteuerten Renten dann doch nochmals besteuern würde, weil sie ja weiterhin Renten aus Arbeitnehmerbeiträgen heißen, würde diese Namensbezeichnung allein nicht ausreichen, diese vorweg besteuerten Renten wegen ihres Namens nochmals zu besteuern, sondern würde diese neuerliche Besteuerung nach der Vorwegbesteuerung völlig absurd und gesetzwidrig erscheinen lassen. Diese Absurdität und Gesetzwidrigkeit einer neuerlichen Besteuerung nur wegen des Namens der Rente, aber ohne den erforderlichen Besteuerungsgrund (unversteuerte Kapitalerträge) ist daher aber klarerweise auch bei den vorwegbesteuerten Renten aus Arbeitgeberbeiträgen gegeben.“

Am 26. November 2015 brachte der Bf. seine Einkommensteuererklärung 2014 ein und erklärte an selbständigen Einkünften einen Betrag von € 209,13. In dieser Steuererklärung machte der Bf. Versicherungsprämien von € 2.920,00 (tatsächlich bezahlte Prämien € 5.366,58) und den Kirchenbeitrag von € 276,00 als Sonderausgaben geltend. Weiters gab der Bf. die Nummer seines Behindertenpasses (***Nummer Behindertenpass***) und den Grad der eigenen Behinderung mit 100% an.

Mit Einkommensteuerbescheid 2014 vom 13. Jänner 2016 setzte das Finanzamt die im Lohnzettel der APK angeführten steuerpflichtigen Bezüge (Kennzahl 245 des Lohnzettels) als solche aus nichtselbständiger Arbeit an. Die in dem (durch den Bf. an das Finanzamt übermittelten) Schreiben der APK „Bestätigung für das Wohnsitzfinanzamt“ angeführten, an

den Bf. 2013 ausbezahlten Beträge aus Arbeitgeberbeiträgen (von insgesamt € 56.976,92) wurden demnach mit einem Steuersatz von 25% besteuert.

Der Bf. brachte gegen diesen Bescheid am 04. Februar 2016 das Rechtsmittel der Beschwerde ein und führte begründend aus:

„Die Einkommensteuerveranlagung für 2014 wurde damit begründet, dass ich 2014 von mindestens 2 Arbeitgebern Bezüge (offenbar steuerpflichtige Bezüge) erhalten habe. Bis 2012 habe ich neben der Rente aus der Sozialversicherung (PVA) auch eine Rente aus Beiträgen meines früheren Arbeitgebers an die ÖLAG/bzw. APK-Pensionskasse bezogen. Bis dahin war daher eine Arbeitnehmerveranlagung wegen zwei oder mehrerer Bezügen von verschiedenen Arbeitgebern richtig. 2012 ließ ich meine Rente aus diesen Arbeitgeberbeiträgen vorweg besteuern und führte dafür am 20. 11. 2012 eine Vorwegsteuer von 215.862,45 Euro an das Finanzamt ab. Siehe die der Steuererklärung zum Jahr 2014 beigefugten Erklärung der APK Pensionskasse. Vom Gesetzgeber des Vorwegbesteuerungsgesetzes wurde zudem für 2012 abweichend von der Regierungsvorlage angeordnet, dass in diesem Jahr die Renten aus Arbeitgeberbeiträgen noch einmal, aber nur mit der laufenden Besteuerung zu erfassen sind. Denn durch diese von der Regierungsvorlage abweichende Maßnahmen gestaltete er ein verfassungskonformes Gesetz, dass Doppelbesteuerungen, wie in der Regierungsvorlage vorgesehen, vermeidet. Ohne diese Abänderungen der Regierungsvorlage im beschlossenen Gesetz wäre es nämlich schon 2012 zur verfassungswidrigen Doppelbesteuerung gekommen, nämlich einmal durch laufende Besteuerung und noch einmal durch die Vorwegbesteuerung. Dies hätte bei mir in diesem Jahre zu einer Besteuerung dieser Renten im Ausmaß von fast 60 % statt von rd. 33 % bewirkt. Mit welchen Abänderungen wurde dennoch diese Verfassungskonformität seines Gesetzes erzielt? Der Gesetzgeber ließ im Gegensatz zum Gesetzesvorschlag der Bundesregierung alle Bruttopensionen im Vorwegbesteuerungsjahr 2012 aus der Bemessungsgrundlage für die Vorwegbesteuerung herausrechnen, da schon laufend besteuert. Denn diese schon laufend besteuerten Bruttopensionen 2012 wären ja noch einmal über die von der Regierung vorgeschlagenen Bemessungsgrundlage für die Vorwegbesteuerung nämlich in der Deckungsrückstellung aus 2011 voll enthalten gewesen und noch einmal vorwegbesteuert worden. Der Gesetzgeber folgte daher nicht dem verfassungswidrigen Gesetzesvorschlag der Bundesregierung, der ja schon für 2012 eine glatte Doppelbesteuerung vorgesehen hätte. Damit ließ er aber auch klar erkennen, dass er keine verfassungswidrige Doppelbesteuerung zu beschließen gedenkt. Dennoch vollzieht nun die Abgabenbehörde die verfassungswidrige, vom Gesetzgeber verworfene Regierungsvorlage. Sie respektiert nicht den Willen des Gesetzgebers, der schon 2012 eine doppelte Versteuerung vorweg besteuelter Renten durch seine abweichenden Anordnungen vermieden hat und handelt daher mit diesen Bescheiden gesetzwidrig, weil es nach der Vorwegbesteuerung keinen weiteren Besteuerungsgrund mehr gibt.“

Für eine Arbeitnehmerveranlagung wegen zweier oder mehrerer Bezüge von verschiedenen Arbeitgebern liegt daher keine Grundlage vor, weil der zweite steuerpflichtige Bezug aus Arbeitgeberrenten durch die Vorwegbesteuerung nicht mehr vorliegt. Allein deshalb ist schon diese Zusammenveranlagung ungesetzlich. Ungesetzlich ist aber auch, die vorwegbesteuerten Arbeitgeberrenten entgegen den erklärten Willen des Gesetzgebers zu Vermeidung der Doppelbesteuerung nun nochmals zu besteuern. Denn durch die Herausnahme der laufend besteuerten Bruttopensionen aus der Bemessungsgrundlage für die Vorwegbesteuerung, befreite er die schon einmal besteuerten Renten von einer nochmaligen Versteuerung durch die Vorwegbesteuerung. Wie absurd eine Gesetzwerdung des Regierungsvorschlages gewesen wäre, zeigt ja meine oben aufgezeigte fiktive Steuerberechnung. So wäre Gesamtbesteuerungssatz für die Renten in 2012 von rd. 33 % auf rund 60 % in diesem Jahr hinaufgeschneit. Die Gesetzeswidrigkeit dieser Bescheide für 2014 und des Vorauszahlungsbescheid ergeben sich daher schon in erster Linie dadurch, dass die vorwegbesteuerten Renten nicht steuerfrei belassen, sondern nochmals versteuert werden sollen. Hätte der Gesetzgeber schon 2012 eine solche Doppelbesteuerung erzielen wollen, dann hätte er zusätzlich zur Herausnahme der laufenden Pensionen aus der Bemessungsgrundlage 2012 anordnen müssen, diese laufenden Pensionen zusätzlich mit den Besteuerungsgrundlagen für Arbeitnehmerbeitragsrenten nochmals zu besteuern. Damit hätte er ein verfassungswidriges Gesetz beschlossen und dennoch folgt die Abgabenbehörde den verfassungswidrigen Vorgaben der Regierungsvorlage.

Ich füge nochmals meine Ausarbeitung zur Steuerfreiheit vorweg besteuelter Arbeitgeberrenten als Begründung für meine Berufung bei. Dabei verweise sich insbesondere auf die Absurdität, die sich in der Regierungsvorlage ergeben hätte, wenn auch die Möglichkeit einer Vorwegbesteuerung der Renten aus Arbeitnehmerbeiträgen beantragt worden wäre. Dann wären nach dem Schema der Regierungsvorlage diese Renten wie die Renten aus Arbeitgeberbeiträgen vorweg besteuert und ebenso nicht steuerfrei angesehen worden. Das hätte bedeutet, dass die um den Vorwegsteuersatz schon gekürzten Renten aus Arbeitnehmerbeiträgen nochmals als Renten aus Arbeitnehmerbeiträgen zu versteuern gewesen wären. Was natürlich einen Gipfelpunkt der Absurdität und Verfassungswidrigkeit dargestellt hätte.

Ich beantrage daher, die vorwegbesteuerten Arbeitgeberrenten als steuerfreie Einkünfte aus der Bemessungsgrundlage der Einkünfte für 2014 in verfassungskonformer Weise auszuscheiden und so eine Neuberechnung des steuerpflichtigen Einkommens durchzuführen. Daraus ergibt sich ein Guthaben, statt eine Abgabennachforderung für 2014.

Diese Überlegungen sind auch als Begründung für die Gesetzeswidrigkeit des Vorauszahlungsbescheides zu berücksichtigen. Ein weiterer Fehler ist aber auch unterlaufen, da bei der geschätzten Steuer für 2016 übersehen wurde, dass das Einkommen durch die neuen Steuersätze wesentlich niedriger als 2015 zu besteuern ist. Irrtümlicherweise hat die

Abgabenbehörde noch die Steuersätze des Jahres 2014 zugrunde gelegt. Es ist daher bei richtiger Berechnung keine Steuervorauszahlung vorzuschreiben.

Ich ersuche um Vorlage der Berufung an die übergeordnete Behörde zu Entscheidung.“

Am 13. Oktober 2016 brachte der Bf. seine Einkommensteuererklärung 2015 ein und erklärte an selbständigen Einkünften einen Betrag von - € 5.328,80. In dieser Steuererklärung machte der Bf. Versicherungsprämien von € 2.920,00, den Kirchenbeitrag von € 276,00 und Spenden von € 120,00 als Sonderausgaben geltend. Weiters gab der Bf. die Nummer seines Behindertenpasses (***Nummer Behindertenpass***) und den Grad der eigenen Behinderung mit 100% an.

Mit Einkommensteuerbescheid 2015 vom 01. Dezember 2016 setzte das Finanzamt die im Lohnzettel der APK angeführten steuerpflichtigen Bezüge (Kennzahl 245 des Lohnzettels) als solche aus nichtselbständiger Arbeit an. Die in dem (durch den Bf. an das Finanzamt übermittelten) Schreiben der APK „Bestätigung für das Wohnsitzfinanzamt“ angeführten, an den Bf. 2015 ausbezahlten Beträge aus Arbeitgeberbeiträgen (von insgesamt € 67.723,51) wurden demnach mit einem Steuersatz von 25% besteuert.

Der Bf. brachte gegen diesen Bescheid am 12. Dezember 2016 das Rechtsmittel der Beschwerde ein und führte begründend im Wesentlichen dasselbe aus, wie in seiner Beschwerde vom 26.11.2015 gegen den Einkommensteuerbescheid 2013 vom 03. November 2015.

Am 30. Mai 2017 erließ das Finanzamt zu den Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheiden 2013 bis 2015 eine Beschwerdeverentscheidung und führte begründend aus:

„Sachverhalt:

Der Pflichtige bezog im angefochtenen Zeitraum 2013 - 2015 neben seinen Pensionseinkünften von der PVA, zusätzlich Einkünfte von der APK Pensionskasse AG. In den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit wurden die beiden Lohnzettel erfasst und der Besteuerung unterzogen.

Gegenstand der Beschwerdeverfahren ist ausschließlich die Besteuerung der Pensionseinkünfte der APK Pensionskasse AG.

*In die APK Pensionskasse AG wurden Beiträge vom Arbeitgeber eingezahlt. Außerdem hat ***Bf1***, in der Zeit als aktiver Arbeitnehmer Beiträge in diese Pensionskasse geleistet.*

Im Jahr 2012 bestand für Leistungsberechtigte (Pensionisten) gem. § 48b Pensionskassengesetz die einmalige Möglichkeit, das Kapital aus Arbeitgeberbeiträgen in der Pensionskasse mit 25 %

zu besteuern. Als Bemessungsgrundlage wurde die Deckungsrückstellung 2011 aus Arbeitgeberbeiträgen abzüglich der ausbezahlten Bruttopension herangezogen.

Bf1 hat von dieser Optionsmöglichkeit der Vorwegbesteuerung der Arbeitgeberrente Gebrauch gemacht. Die APK Pensionskasse AG hat die Vorwegbesteuerung gem. § 48b PKG wie folgt errechnet:

Deckungsrückstellung 2011 aus Arbeitgeberbeiträgen	EUR	934.747,81
abzüglich ausbezahlte Arbeitgeberpensionen 2012	EUR	- 71.297,80
Bemessungsgrundlage für die Vorwegbesteuerung	EUR	863.449,81
pauschale Einkommensteuer (25%)	EUR	215.862,45

Festgehalten wird, dass die Pensionskasse die pauschale Einkommensteuer in Höhe von € 215.862,45 an das zuständige Finanzamt überwiesen hat.

Diese Vorwegbesteuerung gem. § 48b PKG bewirkt jedoch einen Wechsel des Besteuerungsregimes. Anstelle der Vollbesteuerung der ausbezahlten Pensionen trat ab 2013 die Steuerfreiheit von drei Viertel der ausbezahlten Pension in Kraft. Das bedeutet daher, dass ab dem Jahr 2013 die verbleibende Deckungsrückstellung aus Arbeitgeberbeiträgen in eine Deckungsrückstellung für Arbeitnehmerbeiträge umgewandelt wurde. Die ausbezahlten Pensionen werden gem. § 25 Abs. 1 Z 2a EStG mit 25 % der Besteuerung unterzogen.

In den Jahren 2013, 2014 und 2015 hat die Pensionskasse in einer Bestätigung für das Wohnsitzfinanzamt die Grundlagen der Arbeitnehmerrenten wie folgt dargestellt:

BESTÄTIGUNG FÜR DAS WOHNSTZFINANZAMT

für den Zeitraum 01.01.2013 – 31.12.2013

Die Aufteilung der Brutto AN-Renten erfolgte von der APK Pensionskasse AG nach:

- a) der seit Pensionsantritt laufenden Renten zufolge bis zur Pensionierung laufend einbezahlter Arbeitnehmerbeiträge brutto und
- b) der aufgrund der Vorabbesteuerung 2012 zusätzlich seit 1.1.2013 ausbezahlten Arbeitnehmerbeitragsrenten brutto.

	a)	b)	Gesamt
APK AN-Rente	3.505,18	55.758,64	59.263,82
davon 25% steuerpflichtig	878,30	13.939,66	14.815,96
Lohnsteuer abgeführt	0,00	288,10	288,10

Des Weiteren bestätigen wir, dass im Zuge der Vorwegbesteuerung die APK Pensionskasse AG die pauschale Einkommensteuer i.d.H.v. € 215.862,45 am 30. November 2012 an das Betriebsfinanzamt abgeführt hat.

BESTÄTIGUNG FÜR DAS WOHNSTZFINANZAMT
für den Zeitraum 01.01.2014 – 31.12.2014

Die Aufteilung der Brutto AN-Renten erfolgte von der APK Pensionskasse AG nach:

- a) der seit Pensionsantritt laufenden Renten zufolge bis zur Pensionierung laufend einbezahlter Arbeitnehmerbeiträge brutto und
- b) der aufgrund der Vorabbesteuerung 2012 zusätzlich seit 1.1.2014 ausbezahlten Arbeitnehmerbeitragsrenten brutto.

	a)	b)	Gesamt
APK AN-Rente	3.581,90	58.976,92	60.558,82
davon 25% steuerpflichtig	895,48	14.244,23	15.139,71
Lohnsteuer abgeführt	0,00	392,21	392,21

BESTÄTIGUNG FÜR DAS WOHNSTZFINANZAMT
für den Zeitraum 01.01.2015 – 31.12.2015

Die Aufteilung der Brutto AN-Renten erfolgte von der APK Pensionskasse AG nach:

- a) der seit Pensionsantritt laufenden Renten zufolge bis zur Pensionierung laufend einbezahlter Arbeitnehmerbeiträge brutto und
- b) der aufgrund der Vorabbesteuerung 2012 zusätzlich seit 1.1.2015 ausbezahlten Arbeitnehmerbeitragsrenten brutto

	a)	b)	Gesamt
APK AN-Rente:	4.257,49	67.723,51	71.981,00
davon 25 % steuerpflichtig:	1.084,37	16.930,88	17.995,25
Firmenzuschuss zur Krankenversicherung			2.664,28
davon steuerpflichtig:			2.364,28
Lohnsteuer gesamt abgeführt:			2.219,02

Den von der APK Pensionskasse AG übermittelten Lohnzetteln 2013, 2014 und 2015 kann entnommen werden, dass entsprechend den Bestimmungen des § 25 Abs. 1 Z 2a EStG die Arbeitnehmerrenten mit 25 % der Besteuerung unternommen wurden.

Beschwerdebegehren:

Bf1 begehrt, die vorwegbesteuerte Arbeitgeberrente, als steuerfreie Einkünfte aus der Bemessungsgrundlage der Einkünfte aus nichtselbständige EK auszuschneiden, Die nochmalige Besteuerung der ausbezahlten Renten würde eine rechtswidrige Doppelbesteuerung bewirken.

Außerdem wird beantragt die verbleibende „echte Rente“ aus Arbeitnehmerbeiträgen in einen steuerfreien Kapital- bzw. Beitragsanteil und einen steuerpflichtigen Ertragsanteil pauschaliert zu splitten. Nach Ansicht des Pflichtigen sollte der Ertragsanteil mit 25 % und der Beitrags/Kapitalanteil mit 75 % der Gesamtrente fingiert werden. Demzufolge wird die Rente aus Arbeitnehmerbeiträgen nur zu 25 % wegen noch nicht versteuerter Kapitalerträge laufend von Beginn an besteuert.

Demnach begehrt der Pflichtige die Rente aus der APK Pensionskasse AG in folgender Höhe als steuerpflichtig zu behandeln:

2013:	€ 876,30
2014:	€ 895,48
2015:	€ 1.064,37

Steuerliche Beurteilung:

Bezüge und Vorteile aus Pensionskassen und aus betrieblichen Kollektivversicherungen sind grundsätzlich Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988). Soweit diese Bezüge und Vorteile nicht zur Gänze steuerbefreit sind, ist zu unterscheiden, ob Leistungen aus Arbeitgeberbeiträgen oder Leistungen aus Arbeitnehmerbeiträgen vorliegen. Soweit die Leistungen der Pensionskasse bzw. der betrieblichen Kollektivversicherung auf Arbeitgeberbeiträge entfallen (§ 26 Z 7 EStG 1988), liegt zur Gänze steuerpflichtiger Arbeitslohn vor. Jener Teil der Leistungen, der aus den Arbeitnehmerbeiträgen resultiert, ist nur mit 25% steuerlich zu erfassen, die restlichen 75% bleiben steuerfrei. Dies gilt unabhängig davon, ob und in welchem Umfang die Beiträge als Sonderausgaben berücksichtigt wurden (in diesem Sinne auch LStR 2002 Rz 680).

Im 1. Stabilitätsgesetz 2012 ist im § 48b Pensionskassengesetz die Möglichkeit vorgesehen, dass bei Vorliegen von bestimmten Voraussetzungen, die bei der Pensionskasse zum Stichtag 31. Dezember 2011 für einen (künftigen) Pensionisten ausgewiesene, aus Arbeitgeberbeiträgen stammende Deckungsrückstellung auf Antrag vorweg pauschal mit 25% Einkommensteuer besteuert werden kann. Bei geringeren Pensionen bis zu 300 Euro brutto monatlich beträgt die pauschale Einkommensteuer nur 20%.

Wird von dieser Möglichkeit Gebrauch gemacht (und wurde eine entsprechende Erklärung bis zum 31. Oktober 2012 bei der Pensionskasse abgegeben), wird das zum 31. Dezember 2011 vorhandene Deckungskapital aus Arbeitgeberbeiträgen pauschal mit 25% bzw. 20% Einkommensteuer belastet. Durch die Abfuhr der pauschalen Einkommensteuer wird die zum 31. Dezember 2011 ausgewiesene Deckungsrückstellung aus Arbeitgeberbeiträgen nach Abzug der pauschalen Einkommensteuer in eine Deckungsrückstellung aus Arbeitnehmerbeiträgen umgewandelt.

Aus dieser wird eine neue Rente berechnet, die nach den gleichen Regeln wie eine Rente aus Arbeitnehmerbeiträgen besteuert wird (§ 25 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988). Diese Beträge werden bei Auszahlung aus der Pensionskasse daher ab 1. Jänner 2013 steuerlich nur zu 25% erfasst (in diesem Sinne wiederum LStR 2002 Rz 680c).

Die APK Pensionskasse AG hat entsprechend dieser rechtlichen Bestimmungen die Besteuerung der Renten entsprechend der oben angeführten gesetzlichen Bestimmungen zu Recht mit 25 % vorgenommen und korrekte Lohnzettel für den Zeitraum 2013, 2014 und 2015 übermittelt.

Die Beschwerden waren daher spruchgemäß abzuweisen.“

Am 06. Juli 2017 brachte der Bf. über seinen steuerlichen Vertreter einen Vorlageantrag ein, in dem dieser ausführte, dass in der Beschwerdevorentscheidung nicht auf die dargestellte verfassungswidrige Doppelbesteuerung eingegangen worden wäre.

Mit Geschäftsverteilungsbeschluss vom 29.01.2024 wurde die gegenständliche Beschwerde mit 01.02.2024 der Gerichtsabteilung 1005 zugeteilt.

Mit Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes vom 29. Februar 2024 wurde der Bf. aufgefordert, sämtliche Belege betreffend die von ihm 2015 steuerliche geltend gemachten Betriebsausgaben aus seiner schriftstellerischen Tätigkeit einerseits und den „Verlagsvertrag für Vertrieb“ andererseits in Kopie vorzulegen.

Mit Mail vom 18. April 2024 teilte der Bf. folgendes mit:

„Sehr geehrter Herr Mag. Flament,

zunächst darf ich meine Verwunderung darüber zum Ausdruck bringen, dass ich zu meiner Beschwerde gegen einen Bescheid des Finanzamtes über das Jahr 2015 nun von Ihnen obigen Vorhalt vom 2. April 2024 (fast 10 Jahre danach) erhalte mit der Aufforderung binnen drei Wochen Belege für Betriebs- Ausgaben des Jahres 2015 dazu vorzulegen. Ich bin Ihnen aber dankbar, dass Sie mir in Kopie meine seinerzeitige „Beilage 1 zur Einnahmen/Ausgabenrechnung 2015 aus freien Beruf als Schriftsteller“ beigelegt haben. Anhand dieser konnte ich bei den noch vorhandenen Kontoauszügen der Erste Bank folgende Zahlungsbelege finden:

- 1. Kontoauszug Erste-Bank 020/07 vom 15.7.2015 Überweisung von 4.641,00 an den Frankfurter Literaturverlag (Re.Nr.: *** Kd.Nr.: ***), betreffend das neue Reiseerlebnisbuch: Ukraine Kulturreisen.*
- 2. Kontoauszug Erste Bank 046/01 vom 1.12.2015 Überweisung von 2.100,63 an die Druckerei Berger 2. Tranche.*

Somit habe ich trotz dieser langen Zeit von den geltend gemachten Betriebsausgaben von 8.624,34 immerhin noch die Überweisungsbelege von 6.741,63 Euro belegmäßig aufgefunden. Damit sind aber auch die anderen Angaben über: Druckerei 1, Tranche von 1.203,43 sowie 356,28 für Versandtaschen und 160,- für Manuskriptkopien, deren Belege ich nicht mehr auffinden konnte, ebenfalls durch die Angabe in der Beilage 1 zweifelsfrei belegt.

Meiner Meinung nach erübrigt sich daher auch eine Teilnahme an einer mündlichen Verhandlung, zu der ich wegen meiner 100%igen Gehunfähigkeit auch verhindert wäre.

Mit freundlichem Gruß

*Ihr ***Bf1***“*

Diesem Mail waren keine Unterlagen (Kontoauszüge, Vertrag, Rechnungen, ...) angehängt worden und wurden die angeforderten Unterlagen auch weder dem BFG noch dem Finanzamt übermittelt.

In der seitens des Bf. beantragten mündlichen Senatsverhandlung ist sowohl der Bf. (entschuldigt) als auch der steuerliche Vertreter des Bf. nicht erschienen und wurden die angeforderten Belege sohin auch in der mündlichen Verhandlung nicht vorgelegt. Die Ladungen zur mündlichen Verhandlung und der Vorhalt zu den Betriebsausgaben wurden sowohl dem Bf. selbst als auch dessen steuerlichen Vertreter mit „RSb-Briefen“ nachweislich zugestellt:

Der Vorhalt vom 29.02.2024 betreffend die Betriebsausgaben des Bf. wurde am 07.03.2024 hinterlegt und vom Bf. persönlich mit Mail vom 18.04.2024 beantwortet.

Der Vorhalt vom 29.02.2024 betreffend die Betriebsausgaben des Bf. wurde am 04.04.2024 von einem Arbeitnehmer des steuerlichen Vertreters übernommen.

Die Ladung zur mündlichen Verhandlung vom 13.03.2024 wurde vom Bf. selbst dahingehend kommentiert, dass sich dieser mit Mail vom 18.04.2024 für diese Verhandlung entschuldigt hat.

Die Ladung zur mündlichen Verhandlung vom 02.04.2024 wurde vom einem Arbeitnehmer des steuerlichen Vertreters am 04.04.2024 übernommen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Ob dem Bf. war in den beschwerdegegenständlichen Jahren eine Behinderung von 100% festgestellt worden. Der Behindertenpass des Bf. hat die Nummer ***Nummer Behindertenpass***.

Der Bf. erklärte in seiner Einkommensteuererklärung 2013 vom 27. August 2014 an selbständigen Einkünften einen Betrag von € 655,50 und machte Versicherungsprämien von € 2.920,00 (tatsächlich bezahlte Prämien € 5.140,43), den Kirchenbeitrag von € 400,00 und Spenden von € 400,00 als Sonderausgaben geltend.

Der Bf. erklärte in seiner Einkommensteuererklärung 2014 vom 26. November 2015 an selbständigen Einkünften einen Betrag von € 209,13. In dieser Steuererklärung machte der Bf. Versicherungsprämien von € 2.920,00 (tatsächlich bezahlte Prämien € 5.366,58) und den Kirchenbeitrag von € 276,00 als Sonderausgaben geltend.

Der Bf. erklärte in seiner Einkommensteuererklärung 2015 vom 13. Oktober 2016 an selbständigen Einkünften einen Betrag von - € 5.328,80. In dieser Steuererklärung machte der Bf. Versicherungsprämien von € 2.920,00, den Kirchenbeitrag von € 276,00 und Spenden von € 120,00 als Sonderausgaben geltend.

Der Bf. wurde mit Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes aufgefordert, die von Ihm im Jahr 2015 steuerlich geltend gemachten Betriebsausgaben belegmäßig nachzuweisen. Dieser Vorhalt wurde seitens des Bf. zwar beantwortet, ein Nachweis der steuerlich geltend gemachten Betriebsausgaben erfolgte nicht. Laut der Beilage zur Einkommensteuererklärung betrugen die Betriebsausgaben in Summe € 8.461,34. In der Mail-Antwort des Bf. vom 18.04.2024 ist dieser von Betriebsausgaben von € 8.624,34 ausgegangen.

Der Bf. hat von der Möglichkeit des § 48b Pensionskassengesetz (PKG) zur pauschalen Vorwegbesteuerung der bei der Pensionskasse zum Stichtag 31. Dezember 2011 für einen (künftigen) Pensionisten ausgewiesenen, aus Arbeitgeberbeiträgen stammenden Deckungsrückstellung Gebrauch gemacht.

Die vorweg abzuführende Steuer nach § 48b PKG hat sich wie folgt errechnet:

Deckungsrückstellung 2011 aus Arbeitgeberbeiträgen	EUR 934.747,61
abzüglich ausbezahlte Arbeitgeberpensionen 2012	EUR -71.297,80
Bemessungsgrundlage für die Vorwegbesteuerung	EUR 863.449,81
pauschale Einkommensteuer (25%)	EUR 215.862,45

2. Beweiswürdigung

Die Behinderung des Bf., die Nummer des Behindertenpasses und die in den Jahren 2013 bis 2015 steuerlich geltend gemachten Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen ergeben sich aus dem Steuerakt (insbesondere der Steuererklärung des Bf.) und sind unstrittig.

Die Einkünfte aus selbständiger Arbeit ergeben sich aus dem Steuerakt (insbesondere der Steuererklärung des Bf.) und sind bis auf die Höhe der im Jahr 2015 steuerlich geltend gemachten Betriebsausgaben unstrittig.

Die Höhe der vom Bf. im Jahr 2015 steuerlich geltend gemachten Betriebsausgaben ergibt sich aus der Aufstellung des Bf. (aus der Beilage zur Einkommensteuererklärung 2015). Der höhere Betrag im Mail vom 18.04.2024 verglichen mit der Beilage zur Einkommensteuererklärung 2015 resultierte aus einem „Zahlendreher“ (€ 4.461,00 bzw. € 4.641,00). Dass die Belege betreffend die Betriebsausgaben weder dem Bundesfinanzgericht noch dem Finanzamt vorgelegt worden sind, ergibt sich aus dem Steuerakt, aus der Steuerdatenbank des Finanzressorts und dem Akt des Bundesfinanzgerichts. Durch den Senat wurde in freier Beweiswürdigung der in der Anlage zur Einkommensteuer 2015 angeführte Betrag von € 8.461,34 als der richtige angenommen, weil diese Beilage zeitnäher zur Abgaben der Steuererklärung 2015 verfasst worden ist, als das Mail vom 18.04.2024. Da die Betriebsausgaben zur Gänze nicht anerkannt worden sind, konnten ergänzende Erhebungen seitens des BFG, welcher der beiden Beträge (€ 8.461,34 oder € 8.624,34) nunmehr tatsächlich der richtige ist, unterbleiben.

Dass der Bf. von der Möglichkeit des § 48b Pensionskassengesetz (PKG) zur pauschalen Vorwegbesteuerung der bei der Pensionskasse zum Stichtag 31. Dezember 2011 für einen (künftigen) Pensionisten ausgewiesenen, aus Arbeitgeberbeiträgen stammenden Deckungsrückstellung Gebrauch gemacht hat, ist unstrittig. Ebenso sind die Höhe Deckungsrückstellung 2011 aus Arbeitgeberbeiträgen, die Bemessungsgrundlage für die Vorwegbesteuerung und die pauschale Einkommensteuer sowie die Entrichtung dieser pauschalen Einkommensteuer unstrittig.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung/Abänderung)

Gemäß § 114 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) haben die Abgabenbehörden darauf zu achten, dass alle Abgabepflichtigen nach den Abgabenvorschriften erfasst und gleichmäßig behandelt werden, sowie darüber zu wachen, dass Abgabeneinnahmen nicht zu Unrecht verkürzt werden. Sie haben alles, was für die Bemessung der Abgaben wichtig ist, sorgfältig zu

erheben und die Nachrichten darüber zu sammeln, fortlaufend zu ergänzen und auszutauschen.

Der § 115 BAO normiert:

(1) Die Abgabenbehörden haben die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind. Diese Verpflichtung wird durch eine erhöhte Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen, wie beispielsweise bei Auslandssachverhalten, eingeschränkt.

(2) Den Parteien ist Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben.

(3) Die Abgabenbehörden haben Angaben der Abgabepflichtigen und amtsbekannte Umstände auch zugunsten der Abgabepflichtigen zu prüfen und zu würdigen.

(4) Solange die Abgabenbehörde nicht entschieden hat, hat sie auch die nach Ablauf einer Frist vorgebrachten Angaben über tatsächliche oder rechtliche Verhältnisse zu prüfen und zu würdigen.

Gemäß § 119 Abs. 1 BAO sind die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offenzulegen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen.

Gemäß § 132 Abs. 1 erster Satz BAO sind Bücher und Aufzeichnungen sowie die zu den Büchern und Aufzeichnungen gehörigen Belege sieben Jahre aufzubewahren; darüber hinaus sind sie noch so lange aufzubewahren, als sie für die Abgabenerhebung betreffende anhängige Verfahren von Bedeutung sind, in denen diejenige Parteistellung haben, für die auf Grund von Abgabenvorschriften die Bücher und Aufzeichnungen zu führen waren oder für die ohne gesetzliche Verpflichtung Bücher geführt wurden.

Gemäß § 138 Abs. 1 und 2 BAO haben die Abgabepflichtigen und die diesen im § 140 gleichgestellten Personen auf Verlangen der Abgabenbehörde in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht (§ 119) zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen. Kann ihnen ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung.

Bücher, Aufzeichnungen, Geschäftspapiere, Schriften und Urkunden sind auf Verlangen zur Einsicht und Prüfung vorzulegen, soweit sie für den Inhalt der Anbringen von Bedeutung sind.

Gemäß § 143 BAO ist die Abgabenbehörde zur Erfüllung der im § 114 bezeichneten Aufgaben berechtigt, Auskunft über alle für die Erhebung von Abgaben maßgebenden Tatsachen zu verlangen. Die Auskunftspflicht trifft jedermann, auch wenn es sich nicht um seine persönliche Abgabepflicht handelt. Die Auskunft ist wahrheitsgemäß nach bestem Wissen und Gewissen zu erteilen. Die Verpflichtung zur Auskunftserteilung schließt die Verbindlichkeit in sich, Urkunden und andere schriftliche Unterlagen, die für die Feststellung von Abgabenansprüchen von Bedeutung sind, vorzulegen oder die Einsichtnahme in diese zu gestatten.

Gemäß § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Gemäß § 269 Abs. 1 BAO haben die Verwaltungsgerichte im Beschwerdeverfahren die Obliegenheiten und Befugnisse, die den Abgabenbehörden auferlegt und eingeräumt sind.

Gemäß § 279 Abs. 1 BAO hat das Verwaltungsgericht außer in den Fällen des § 278 BAO immer in der Sache selbst mit Erkenntnis zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen.

Der § 48b PKG normiert (Fettdruck durch Bundesfinanzgericht):

Vorwegbesteuerung

§ 48b. (1) Die zum 31. Dezember 2011 für einen zu diesem Stichtag Leistungsberechtigten ausgewiesene Deckungsrückstellung aus Arbeitgeberbeiträgen

1. von Pensionskassenzusagen ohne unbeschränkte Nachschusspflicht des Arbeitgebers (§ 5 Z 3) und

2. mit einem nach dem 31. Dezember 2001 maßgeblichen Rechnungszins von mindestens 3,5%

unterliegt einer pauschalen Einkommensteuer von 25%. Die pauschale Einkommensteuer gilt als für den Leistungsberechtigten erhoben. Vor Anwendung der pauschalen Einkommensteuer ist die Deckungsrückstellung um die im Kalenderjahr 2012 ausgezahlten Bruttopensionen zu vermindern. Der Steuersatz ermäßigt sich auf 20%, wenn die Monatsbruttopensionen des Leistungsberechtigten aus dieser Pensionskassenzusage im Kalenderjahr 2011 durchschnittlich 300 Euro nicht überstiegen haben. Der erste bis dritte Satz sind auf die zum 31. Dezember 2011 für einen vor dem 1. Jänner 1953 geborenen Anwartschaftsberechtigten ausgewiesene Deckungsrückstellung sinngemäß anzuwenden.

(2) Die Pensionskasse hat die Steuer am 30. November 2012 an das Betriebsfinanzamt abzuführen. Durch die Abfuhr der pauschalen Einkommensteuer wird die zum 31. Dezember

2011 ausgewiesene Deckungsrückstellung aus **Arbeitgeberbeiträgen** nach Abzug der pauschalen Einkommensteuer in eine Deckungsrückstellung aus **Arbeitnehmerbeiträgen** (§ 25 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988) umgewandelt. Diese Umwandlung von Arbeitgeberbeiträgen in Arbeitnehmerbeiträge ist am 1. Jänner 2013 vorzunehmen.

(3) Abs. 1 und 2 sind anzuwenden, wenn der Anwartschafts- oder Leistungsberechtigte, der die Voraussetzungen des Abs. 1 erfüllt, bei der Pensionskasse bis zum 31. Oktober 2012 **einen schriftlichen Antrag** auf Einhebung der pauschalen Einkommensteuer gemäß Abs. 1 gestellt hat. Die Pensionskassen haben die betroffenen Anwartschafts- und Leistungsberechtigten von dieser Möglichkeit schriftlich zu informieren.

(4) Der durch die Vorwegbesteuerung im Jahr 2012 erzielte Ertrag wird bei der Einkommensteuer (ohne Kapitalertragsteuer gemäß § 93 EStG 1988 in Verbindung mit § 27 Abs. 2 Z 2 Abs. 3 und 4 EStG 1988) vor der Teilung auf die Gebietskörperschaften abgezogen. Dieser Abzug ist ein Abzug im Sinne des § 8 Abs. 2 des Finanzausgleichsgesetzes 2008, BGBl. I Nr. 103/2007, und kürzt das Nettoaufkommen. Die Einnahmen aus der Vorwegbesteuerung fließen in den „Fonds für Maßnahmen gemäß FinStaG“ (§ 7a Abs. 3 des Stabilitätsabgabegesetzes, BGBl. I Nr. 111/2010) und sind im Rahmen dieses Fonds zweckgebunden für Maßnahmen, die im Bundesgesetz über Maßnahmen zur Sicherung der Stabilität des Finanzmarktes, BGBl. I Nr. 136/2008, vorgesehen sind, zu verwenden.

Gemäß § 4 Abs. 4 Einkommensteuergesetz 1988 (EStG) sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

a.) **Ad Vorwegbesteuerung der Deckungsrückstellung gemäß § 48b PKG**

Der Bf. hat in seinem umfangreichen Vorbringen die Verfassungswidrigkeit der Bestimmung des § 48b PKG vorgebracht.

Nach der Ansicht des Bf. wäre insbesondere eine verfassungswidrige Doppelbesteuerung vorgelegen. Zu diesem Vorbringen des Bf. ist festzuhalten, dass es sich bei der Bestimmung des § 48b PKG um eine Begünstigungsbestimmung handelt. Durch die pauschale Vorwegbesteuerung gemäß § 48b PKG werden die Renten aus Arbeitgeberbeiträgen, die nach dem Einkommensteuertarif zu versteuern waren/sind, in Renten aus Arbeitnehmerbeiträgen, die pauschal mit 25% versteuert werden, umgewandelt.

Dass der Bf. aus seinem Rechtsempfinden die Rechtsansicht vertritt, dass durch diese Vorwegbesteuerung eine noch weitergehende steuerliche Begünstigung hätte zustehen müssen, nämlich insbesondere, dass die vorwegbesteuerten Renten aus Arbeitgeberbeiträgen künftig gänzlich steuerfrei hätten belassen werden müssen, macht die Bestimmung des § 48b PKG nach Ansicht des erkennenden Senates nicht verfassungswidrig.

Auch handelt es sich bei der Bestimmung des § 48b PKG um eine Begünstigungsbestimmung, die nur auf Grund eines Antrages des Bf. zur Anwendung gelangte. Eine Verfassungswidrigkeit einer nur auf Antrag des Bf. anwendbaren Begünstigungsbestimmung liegt nach der Rechtsansicht des erkennenden Senates nicht vor, wäre es dem Bf. doch freigestanden, diese Begünstigung eben nicht in Anspruch zu nehmen. Das Bundesfinanzgericht ist daher an die ordnungsgemäß im Bundesgesetzblatt (BGBl. I Nr. 22/2012) veröffentlichte gesetzliche Bestimmung des § 48b PKG nach dem Legalitätsprinzip gemäß Art. 18 B-VG gebunden und hat diese Bestimmung daher dem beschwerdegegenständlichen Sachverhalt zu Grunde zu legen.

Zu der seitens des Bf. vorgebrachten (Zitat) „Verschleierung der gesetzwidrigen Praxis der Finanzbehörde“ ist festzuhalten, dass auch die belangte Behörde gemäß Art. 18 B-VG an die Gesetze gebunden ist. In § 48b PKG wird eindeutig angeordnet, dass durch die Abfuhr der pauschalen Einkommensteuer die zum 31. Dezember 2011 ausgewiesene Deckungsrückstellung aus Arbeitgeberbeiträgen nach Abzug der pauschalen Einkommensteuer in eine Deckungsrückstellung aus Arbeitnehmerbeiträgen (§ 25 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988) umgewandelt wird. Eine (Zitat:) „Verschleierung der gesetzwidrigen Praxis der Finanzbehörde“ kann der erkennende Senat in keinsten Weise erkennen und liegt eine solche unter Zugrundelegung der Bestimmung des § 48b Abs. 2 PKG auch nicht vor. Der vom Bf. vorgebrachte Vorwurf, Bediensteten des Finanzamtes würden eine gesetzwidrige Praxis praktizieren oder eine solche verschleiern, könnte sogar einen strafrechtlich relevanten Tatbestand erfüllen.

Zu dem Vorbringen des Bf., dass die Finanzbehörden die nach der Ansicht des Bf. verfassungswidrige Regierungsvorlage vollziehen würden, ist festzuhalten, dass dieses Vorbringen mit der Gesetzesbestimmung des § 48b PKG einerseits und der Aktenlage andererseits nicht im Einklang zu bringen ist. Das Finanzamt hat gemäß der Bestimmung des § 48b PKG die Renten der APK auf Grund der vom Bf. beantragten pauschalen Vorwegbesteuerung der Einkommensteuer für Renten aus Arbeitnehmerbeiträgen in der Höhe von 25% unterzogen. Die seitens des Bf. vorgebrachten Ausführungen, Bediensteten des Finanzamtes würden nicht ein Gesetz, sondern eine Regierungsvorlage, die in dieser Form gerade nicht im Bundesgesetzblatt veröffentlicht worden ist, vollziehen, könnte ebenfalls einen strafrechtlich relevanten Tatbestand erfüllen.

Zu dem Vorbringen des Bf. dahingehend, dass durch die Besteuerung ehemaliger Arbeitgeberbeiträge als Arbeitnehmerbeiträge nach der pauschalen Besteuerung eine „gesetzwidrige Gleichbehandlung von Ungleichen vorliege“, ist seitens des erkennenden Senates festzuhalten, dass der Gesetzgeber die Begünstigungsbestimmung des § 48b PKG nach der Regierungsvorlage und den Erläuterungen zur Regierungsvorlage ganz bewusst so gestalten hat, dass nach der pauschalen Vorwegbesteuerung die Deckungsrückstellung aus Arbeitgeberbeiträgen in eine Deckungsrückstellung aus Arbeitnehmerbeiträgen umgewandelt wird. Es ist dem Bf. zwar zuzugestehen, dass die Regierungsvorlage in ihrer ursprünglichen

Form nicht im Bundesgesetzblatt veröffentlicht worden ist (dazu gleich unten), dieser Umstand führt aber nicht zu einer Verfassungswidrigkeit der Bestimmung des § 48b PKG. Dass eine nicht im Bundesgesetzblatt veröffentlichte Regierungsvorlage in Ermangelung einer Gesetzwerdung nicht verfassungswidrig sein kann, wird an dieser Stelle lediglich der Klarstellung halber festgehalten. Nach der Ansicht des erkennenden Senates liegt es in der Disposition des Gesetzgebers, die Begünstigungsbestimmung des § 48b PKG dergestalt auszugestalten, dass nach der pauschalen Vorwegbesteuerung die Renten aus der APK nicht mehr nach Einkommensteuertarif, sondern nur mehr mit 25% besteuert werden. Eine „gesetzwidrige Gleichbehandlung von Ungleichen“ liegt daher nicht vor.

Zu dem Vorbringen des Bf. dahingehend, dass die Regierungsvorlage (ebenfalls) verfassungswidrig gewesen wäre, hält der erkennende Senat fest, dass das Finanzamt und das Bundesfinanzgericht nach dem Legalitätsprinzip des Art. 18 B-VG an Gesetze und nicht an anderslautende Regierungsvorlagen gebunden sind. Eine Auseinandersetzung mit einer anderslautenden Regierungsvorlage dahingehend, ob deren Textierung für den Fall, dass diese Regierungsvorlage unverändert im Bundesgesetzblatt veröffentlicht worden wäre, verfassungswidrig hätte sein können, ist daher nach der Rechtsansicht des erkennenden Senates entbehrlich. Dass eine nicht im Bundesgesetzblatt veröffentlichte Regierungsvorlage in Ermangelung einer Gesetzwerdung nicht verfassungswidrig sein kann, wird an dieser Stelle noch einmal und lediglich der Klarstellung halber festgehalten.

Auch zu dem Vorbringen des Bf. dahingehend, dass es eine gesetzwidrige Auslegungspraxis, die im Widerspruch zum Willen des Gesetzgeber stehe, gäbe, ist seitens des erkennenden Senates festzuhalten, dass der Wille des Gesetzgebers (auch, wenn die Regierungsvorlage im Rahmen des Gesetzwerdungsprozesses geändert worden ist) klar und eindeutig in der Regelung des § 48b PKG seinen Niederschlag gefunden hat (so auch VwGH 31.12.2020, Zl. Ra 2019/13/0077). Der seitens des Bf. in die Bestimmung des § 48b PKG hineininterpretierte Inhalt dahingehend, dass diese Bestimmung dem Willen des Bf. widerspreche, resultiert nach der Ansicht des erkennenden Senates ausschließlich aus dem Wunsch des Bf., für den vorwegbesteuerten Teil seiner APK-Renten (contra legem) überhaupt keine Steuern mehr bezahlen zu wollen. Auch an dieser Stelle ist (widerholend) festzuhalten, dass das Finanzamt wie auch das BFG gemäß dem im Art. 18 B-VG verankerten Legalitätsprinzip an die Gesetze gebunden sind.

Auf das Vorbringen des Bf., dass eine verfassungswidrige Verhinderung der Vorwegbesteuerung für kleinere Pensionskassen-Renten vorgelegen hätte, ist festzuhalten, dass im beschwerdegegenständlichen Fall keine „kleinere“ Pensionskassenrente vorliegt, weswegen eine Auseinandersetzung des erkennenden Senates mit diesem Vorbringen schon aus diesem Grund unterbleiben konnte. Lediglich der Vollständigkeit halber wird an dieser Stelle festgehalten, dass der Gesetzgeber mit einem niedrigeren Steuersatz auf niedrigere Monatsbruttopensionen auf „kleinere“ Pensionskassenrenten Bedacht genommen hat und dass es jedermann freigestanden hat, die Begünstigungsbestimmung des § 48b PKG durch

Einbringung eines entsprechenden Antrages in Anspruch zu nehmen oder eben nicht. Eine Verfassungswidrigkeit kann durch den erkennenden Senat in dieser Vorgangsweise des Gesetzgebers nicht erblickt werden.

Da die Regelung des § 48b PKG nicht verfassungswidrig und hinsichtlich der Rechtsfolgen bei In-Anspruch-Nahme der pauschalen Vorwegbesteuerung (Besteuerung der zum 31. Dezember 2011 ausgewiesene Deckungsrückstellung aus Arbeitgeberbeiträgen nach Abzug der pauschalen Einkommensteuer in eine Deckungsrückstellung aus Arbeitnehmerbeiträgen) eindeutig ist, erfolgte die Besteuerung der Renten durch die belangte Behörde zu Recht.

Die Beschwerde war daher in diesem Punkt abzuweisen.

b.) Ad Betriebsausgaben 2015

Betriebsausgaben sind gemäß § 138 BAO auf Verlangen der Abgabenbehörde und da gemäß § 269 Abs. 1 BAO die Verwaltungsgerichte im Beschwerdeverfahren die Obliegenheiten und Befugnisse haben, die den Abgabenbehörden auferlegt und eingeräumt sind, dem BFG nachzuweisen. Im gegenständlichen Fall hat der Bf. durch das Geltendmachen von Betriebsausgaben eine steuerliche Begünstigung in Anspruch genommen und wäre es an diesem gelegen, die Nachweise für die Inanspruchnahme dieser Begünstigung zu erbringen.

Der Bf. hat als Beilage zur Einkommensteuererklärung 2015 Betriebsausgaben (gemäß § 4 Abs. 4 EStG) von insgesamt € 8.624,34 steuerlich geltend gemacht. Mit Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes wurde der Bf. aufgefordert, sämtliche Aufwendungen im Zusammenhang mit seiner selbständigen Tätigkeit belegmäßig nachzuweisen und den „Verlagsvertrag für Vertrieb“ vorzulegen. In seiner Antwort (Mail vom 18.04.2024) führte der Bf. aus, dass er auf seinen Kontoauszügen zwar zwei Überweisungen gefunden hätte, die Kontoauszüge oder die Rechnungen zu den vom Bf. steuerlich als Betriebsausgaben geltend gemachten Aufwendungen wurden dem Finanzamt aber ebensowenig übermittelt, wie der angeforderte Vertrag.

Der Hinweis des Bf. auf die lange Dauer des Beschwerdeverfahrens befreit diesen nicht davon, die angeforderten Belege aufzubewahren und gegebenenfalls vorzulegen, weil das den Bf. betreffende Beschwerdeverfahren betreffend das Jahr 2015 vor dem Bundesfinanzgericht offen war, das offene Beschwerdeverfahren dem Bf. bekannt war und diese Belege für das anhängige Beschwerdeverfahren von Bedeutung gewesen sind.

Der Bf. hat in seiner Antwortmail vom 18.04.2024 Betriebsausgaben von € 8.624,34 angeführt, in der Beilage zur Einkommensteuererklärung 2015 war eine Summe von insgesamt € 8.461,34 angeführt worden. Diese Differenz resultiert aus einem Zahlendreher (€ 4.461,00 bzw. € 4.641,00).

Der Bf. hat den Nachweis der Voraussetzungen zum Abzug der beantragten Betriebsausgaben in keinsten Weise erbracht und nicht nachgewiesen,

- ob die vom Bf. steuerlich geltend gemachten Aufwendungen dem Grunde nach überhaupt Betriebsausgaben (oder etwa privat veranlasste Aufwendungen) dargestellt haben,
- in welcher Höhe gegebenenfalls solche Betriebsausgaben vorgelegen haben,
- wann solche Beträge gegebenenfalls abgeflossen sind und
- wer gegebenenfalls diese Aufwendungen getragen hat.

Der Bf. hat die von ihm steuerlich geltend gemachten Betriebsausgaben sohin in keinsten Weise nachgewiesen oder glaubhaft gemacht, weswegen der erkennende Senat davon ausgegangen ist, dass diese Betriebsausgaben tatsächlich nicht angefallen sind.

Da diese vom Bf. steuerlich geltend gemachten Betriebsausgaben nicht anzuerkennen waren, konnten weitergehende Erhebungen dahingehend, ob vom Bf. im Jahr 2015 Betriebsausgaben von € 8.461,34 oder von € 8.624,34 tatsächlich geltend gemacht worden sind bzw. welcher der beiden Beträge nunmehr tatsächlich der richtige war, unterbleiben.

Im Jahr 2015 waren daher die vom Bf. steuerlich geltend gemachten Betriebsausgaben nicht zu berücksichtigen und war der angefochtene Einkommensteuerscheid 2015 sohin zum Nachteil des Bf. abzuändern.

Die Einkommensteuer 2015 errechnet sich daher wie folgt:

[...]

3.2. 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.

Zu der Frage der steuerlichen Behandlung von Zahlungen einer Pensionskasse nach erfolgter pauschaler Vorwegbesteuerung gemäß § 48b PKG gibt es ein einschlägiges Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 31.12.2020, Zl. Ra 2019/13/0077), in dem diese Umwandlung von Arbeitgeberbeträgen in Arbeitnehmerbeträge bereits judiziert und der § 48b als klar und eindeutig bezeichnet wurde und ist das Bundesfinanzgericht von dieser Rechtsprechung nicht abgewichen.

Zu dem Erfordernis, dass Betriebsausgaben auf Verlangen der Abgabenbehörden oder/und des Bundesfinanzgerichts nachzuweisen sind, existiert eine umfangreiche einschlägige Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (z.B. VwGH 27.04.2017, Ra 2015/15/0009, VwGH 28.06.2017, 2016/15/0065 oder VwGH 18.10.2017, Ra 2017/13/0068, und ist das Bundesfinanzgericht auch von dieser Judikatur nicht abgewichen.

Da eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung nicht vorliegt, war eine ordentliche Revision als nicht zulässig zu erklären.

Wien, am 16. Mai 2024