



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw, öws, vertreten durch WT, vom 17. September 2009 und 13. August 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes Bregenz betreffend Einkommensteuer 2006 – 2008, Anspruchszinsen für 2006 und 2007 sowie Vorauszahlungen an Einkommensteuer für 2009 sowie 2010 und Folgejahre nach der im Beisein des Schriftführers Mag. E. Amann am 31. Jänner 2013 durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Bescheide betreffend Einkommensteuer 2006 – 2008 werden wie folgt abgeändert.

Die Einkommensteuer für 2006 wird festgesetzt mit 59.899,78 €.

Die Einkommensteuer für 2007 wird festgesetzt mit 15.264,88 €.

Die Einkommensteuer für 2008 wird festgesetzt mit 18.122,53 €.

Die Berufungen gegen die Anspruchszinsen- und Vorauszahlungsbescheide werden als unbegründet abgewiesen.

Die Bemessungsgrundlagen und die Berechnung der Einkommensteuer 2006 – 2008 sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches. In allen Streitjahren wurden die bislang noch nicht erfassten Bezüge von der Pensionsversicherungsanstalt nunmehr berücksichtigt, was sich entsprechend abgabenerhöhend auswirkte.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber, nachfolgend Bw abgekürzt, ist seit dem Jahr 1970 von seinem österreichischen Wohnsitz aus als Grenzgänger bzw -pendler einer nichtselbständigen Beschäftigung in der Schweiz nachgegangen. Im Dezember des dem Streitjahr vorausgegangenen Jahres vollendete er das 65. Lebensjahr. Damit erwarb er Anspruch auf entsprechende Leistungen aus der betrieblichen Pensionskasse.

Mit **Schreiben vom 9.1.2006** beantragte der Bw die Herabsetzung der Einkommensteuervorauszahlungen auf Null mit der Begründung, er habe seinen Wohnsitz mit Wirkung vom 1.12.2005 in die Schweiz verlegt. Dem Schreiben legte er folgende Unterlagen bei:

- „*Meldezettel*“, auf dem er selbst mit Unterschrift die Abmeldung aus öw und das Verziehen nach der Schweiz bestätigte, was die Gemeinde am 27.12.2005 mit Rundsiegel abstempelte und zur Kenntnis nahm.
- „*Anmelde-Bescheinigung*“ von CHW, laut der er sich am Tag nach seinem 65. Geburtstag in chw“ angemeldet hat.
- „*Zusicherung der Aufenthaltsbewilligung EG/EFTA*“ vom 1.12.2005, gültig bis 28.2.2006, laut der dem Bw der Daueraufenthalt zugesichert wurde. Als ausländische Adresse ist „öws“ angeführt. Als Aufenthaltszweck sind der bisher ausgeübte Beruf und die Anschrift des (bisherigen) Arbeitgebers angeführt.
- „Tarifeinstufung“ des Kantonalen Steueramtes vom 16.12.2005, gerichtet an die Arbeitgeberin des Bw, nach der der Bw als ausländischer Arbeitnehmer am 15.6.70 von öw nach chw, zugezogen ist und der Quellensteuer unterliegt.

Mit **Bescheiden vom 23.7.2009** veranlagte das Finanzamt den Bw zur Einkommensteuer 2006 und 2007. In der Begründung der Bescheide, in denen ausländische Bruttoeinkünfte in Höhe von 56.700 bzw 56.400 € zum Ansatz gelangt sind, wird ausgeführt: „*Wegen Nichtabgabe der Steuererklärungen wurden die Besteuerungsgrundlagen gem. [§ 184 BAO](#) geschätzt.*“

Mit **Bescheiden vom 23.7.2009** setzte das Finanzamt auch Anspruchszinsen für 2006 und 2007 sowie Vorauszahlungen an Einkommensteuer für 2009 fest.

Im **Berufungsschriftsatz vom 17.9.2009** wandte sich der Bw gegen die vom 23.7.2009 datierenden Bescheide. Er beantragte die Abgabenfestsetzung auf Basis der zwischenzeitlich eingereichten Steuererklärungen, in denen er lediglich inländische Vermietungseinkünfte fatiert hat. Begründend führte er aus, seit Dezember 2005 habe er seinen Hauptwohnsitz nach CHW (Schweiz) verlegt. Er lebe dort mit der Lebensgefährtin, Frau T, im gemeinsamen Haushalt. Er verbringe den Hauptteil seiner Freizeit mit der Lebensgefährtin. Am Nebenwohnsitz in öw (Österreich) halte er sich nur außerhalb dieser Zeiten auf. Neben den

persönlichen Nahebeziehungen zu seiner neuen Wohnanschrift in CHw liege sein wirtschaftliches Hauptinteresse in der Schweiz. So gehe er dort einer Teilzeitbeschäftigung nach und erhalte er von dort eine AHV-Rente. Der Mittelpunkt seiner Lebensinteressen liege eindeutig in der Schweiz. In Österreich sei er daher nur mit den inländischen Vermietungseinkünften steuerpflichtig.

Mit **Vorhalt vom 30.9.2009** ersuchte das Finanzamt den Bw um Vorlage von Schweizer Meldebestätigungen (des Bw und seiner Lebensgefährtin), einer Unterhaltsvereinbarung mit der Ehegattin, dem Schweizer Mietvertrag und den Kontoauszügen für 2006 und 2007.

In der **Vorhaltsbeantwortung vom 6.11.2009** teilte der Bw mit, seine Ehe sei nicht geschieden und er komme seinen Unterhaltungspflichten gegenüber seiner Gattin nach. Deshalb sei keine Unterhaltsvereinbarung zu treffen. Im Übrigen legte er folgende Unterlagen vor:

- „*Wohnsitzbescheinigung*“ von CHw, datierend vom 21.10.2009, in der bescheinigt wird, dass der Bw seit 06.12.2005 hier (gemeint ist CHW) gemeldet und wohnhaft und von öw A zugezogen ist.
- „*Anmelde-Bescheinigung*“ des Einwohneramtes von CHw vom 22.6.2004, wonach Fr. TJ in chw wohnhaft und seit 21.6.2004 angemeldet ist.
- „Mietvertrag“, demzufolge Frau T ab 1.6.2004 in chw eine 3½ Zimmerwohnung gemietet hat.
- „Mietvertrag“ vom 10.9.2008, demzufolge Frau T beginnend ab 1.1.2009 eine 3½ Zimmerwohnung in CHW gemietet hat.
- Kontoauszüge 2006 und 2007 der öBank, lautend auf den Namen des Bw und seine österreichische Adresse.

Mit **Vorhalt vom 18.12.2009** ersuchte das Finanzamt den Bw, Datum und Höhe der Pensionskassenauszahlung (BVG 2. Säule) bekannt zu geben.

Mit **Vorhaltsbeantwortung vom 27.1.2010** teilte der Bw mit, die Höhe der Pensionskassenauszahlung habe insgesamt 311.689,95 CHF betragen. Sie sei in zwei Tranchen am 15.3. und am 4.4.2006 erfolgt.

Mit **Berufungsvorentscheidungen vom 26. bzw. 19.2.2010** wies das Finanzamt die Berufung gegen die Anspruchszinsenbescheide 2006 und 2007 als unbegründet ab.

Das Finanzamt erließ in der Folge verbösernde **Berufungsvorentscheidungen vom 2.3.2010** betreffend die Abgabenfestsetzung für 2006 und 2007. Begründend führte es aus, in Würdigung der vorgelegten Unterlagen sei davon auszugehen, dass sich der Bw ständig in Österreich aufhalte. Eine Verlegung der Lebensinteressen ins Ausland sei nicht glaubhaft gemacht worden. In den vorgelegten Mietverträgen werde der Bw nicht namentlich erwähnt. Er sei sowohl an Wochentagen als auch an Wochenenden in Österreich gewesen. Er habe

Vermögen im Inland und auch ein inländisches Bankkonto, von dem er zu jeder Tages- und Nachtzeit Geld behoben habe. Er sei daher in Österreich ansässig. Hinsichtlich des Jahres 2006 führte das Finanzamt noch ergänzend aus, die Pensionskassenauszahlung sei deshalb zu $\frac{2}{3}$ den Bruttobezügen hinzugerechnet worden.

Hinsichtlich des Jahres 2007 erließ das Finanzamt korrespondierend mit der geringfügig verbösernden Berufungsvorentscheidung vom **2.3.2010** einen entsprechenden **Anspruchszinsenbescheid** gleichen Datums.

Auf Basis der mit Berufungsvorentscheidung vom 2.3.2010 durchgeführten Veranlagung für 2007 erließ das Finanzamt auch den **Vorauszahlungsbescheid vom 2.3.2010** betreffend Einkommensteuer für 2010 über 21.427,57 €.

Mit **Vorlageantrag vom 19.3.2010** beantragte der Bw die Vorlage seiner Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 2006 und 2007, gegen die Anspruchszinsenbescheide 2006 und 2007 und gegen den Einkommensteuervorauszahlungsbescheid 2009 an die Abgabenbehörde II. Instanz.

Mit **Berufung vom 19.3.2010** bekämpfte der Bw den Vorauszahlungsbescheid vom 2.3.2010 und beantragte die Herabsetzung der Vorauszahlungen auf Null.

Auch im **Einkommensteuerbescheid 2008 vom 11.8.2010** ging das Finanzamt davon aus, dass der Bw einen inländischen Wohnsitz hat und dass er hier auch ansässig im Sinne des Doppelbesteuerungsabkommens ist.

Mit **Bescheid vom 11.8.2010** setzte das Finanzamt die Vorauszahlungen an Einkommensteuer für 2010 mit 18.075,94 € fest.

Mit **Berufung vom 13.8.2010** wandte sich der Bw gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 und den Vorauszahlungsbescheid vom 11.8.2010 und begehrte neuerlich die Herabsetzung auf Null.

Mit dem nachstehend wörtlich wiedergegebenen **Vorhalt vom 10.7.2012** wandte sich der UFS-Referent unvorgreiflich der letztlich zu treffenden Entscheidung an den Bw:

„Die Ausführungen des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung vom 2.3.2010 sind meines Erachtens überzeugend. Ergänzend füge ich hinzu:

Die polizeiliche Abmeldung in Österreich und Anmeldung in der Schweiz ist für die zu beurteilende Frage, in welchem Staat Sie ansässig sind bzw welcher Staat der Mittelpunkt Ihrer Lebensinteressen bildet, nicht entscheidend. Sie haben nur Indizwirkung (Ritz, BAO⁴, § 26 Tz 7 mwN; UFS 12.4.2012, RV/0270-F/11; VwGH 19.12.2006, [2005/15/0127](#); SWI 2005, 24). Indem Sie selbst in der Berufung einräumen, Ihren Nebenwohnsitz in öw zu haben, zeigen auch Sie die Bedeutungslosigkeit Ihrer polizeilichen Abmeldung auf. Umgekehrt haben Sie bis

dato nicht dargetan, über eine Schweizer Wohnung tatsächlich, geschweige denn rechtlich verfügen zu können. Sie behaupten ferner, eine Schweizer Lebensgefährtin zu haben und mit ihr in einem gemeinsamen Haushalt zu leben. Auch dieses Vorbringen blieb bislang eine leere, nicht nachprüfbare und nicht nachgewiesene Behauptung. Ihr steht gegenüber, dass Sie seit tt.mm.1968 in aufrechter Ehe mit Gattin verheiratet sind.

Die aktenkundigen Bankauszüge belegen des weiteren, dass Sie im Schnitt öfter als einmal wöchentlich in der Nähe Ihres österreichischen (Neben-)Wohnsitzes Barabhebungen tätigten. Die Bankauszüge legen auch nahe, dass Sie bei der inländischen kontoführenden Bank ein Wertpapierdepot unterhalten. Auch sprechen die Bankauszüge dafür, dass VKW, Generali und VGKK die Sie betreffenden Rechnungen an die ö Adresse sandten.

Ich lege Ihnen daher dringend nahe, das Zutreffen Ihres Berufungsvorbringens nachzuweisen. Sie persönlich sind dem Beweisthema am nächsten, Sie wissen daher auch, womit bzw wodurch Sie Ihr Vorbringen nachweisen bzw glaubhaft machen können.

Um mit Ihnen ungehindert kommunizieren zu können, wäre entweder eine Bestätigung der ö Postadresse oder die Bestellung eines inländischen Zustellbevollmächtigten hilfreich.

Abschließend bitte ich Sie, dieses Schreiben innerhalb von vier Wochen ab Zustellung zu beantworten und allfällige Unterlagen (Rechnungen, Fotos, Handy-Gesprächsnachweise, Bestätigungen usw) nachzureichen. Ich werde sie prüfen und dem Finanzamt mit der Einladung zur Stellungnahme weiterleiten. Danach werde ich (vermutlich für Anfang September) die mündliche Berufungsverhandlung ausschreiben."

Am **27.11.2012** sprach der Bw, vorgeladen zu einer mündlichen Berufungsverhandlung, deren Absage ihn nicht mehr erreichte, vor. Über die Vorsprache wurde folgender

Aktenvermerk angefertigt:

"Herr BW sagt dazu, es sei im Nachhinein sehr schwer nachzuweisen, dass er in der Schweiz mit und bei Frau X gelebt habe. Denn mittlerweile sei die Beziehung zu Frau X beendet. Man sei nicht im ganz Guten auseinander gegangen. Deshalb sei Frau X nicht bereit, zeugenschaftlich zu bestätigen, was er in der Berufung vorgebracht habe.

Herr BW räumte ein, auch in den Streitjahren gelegentlich in der Ö geschlafen zu haben. Er habe für das Haus, das ihm zur Hälfte gehört, auch immer einen Schlüssel gehabt. Er habe auch immer wieder im lokalen Tennisklub, der direkt neben seinem Haus liegt, Tennis gespielt. Die Tennissachen bewahrte er in Öw, auf. Auch sein Bike habe er dort gehabt. Damals sei er ca. 3 mal wöchentlich mit dem Fahrrad gefahren.

Die Barabhebungen bei den Bankomaten habe er selbst getätigt. Einzahlungen wurden auch von der Frau gemacht. Herr BW hatte mit seiner Frau keinen Streit, er pflegte zu ihr ein korrektes Verhältnis.

Herr BW wird sich mit Herrn FinBea in Verbindung setzen. Vielleicht kann er ihm raten, wie er nachweisen könnte, dass er in der Schweiz gelebt hat.

Dr. SB verweist nochmals auf sein Schreiben vom 9.7.2012, RV/0437-F/10.

Der zweite Berufungspunkt ist die steuerliche Behandlung der vor- und überobligatorischen Leistungen der Pensionskasse bzw die immer noch geleisteten Beiträge in die betriebliche Pensionskasse. Diesbezüglich sollten entsprechende Bestätigungen der „Helvetia Patria" vorgelegt werden. Nach einer Entscheidung des UFS ist jener Teil der Pensionsabfindung, der auf vorobligatorische Zeiten zurückgeht, nicht steuerbar bzw steuerpflichtig (RV/0591-G/09).

Bezüglich der überobligatorischen Beiträge bzw Abfindungsanteile, findet im Jänner 2013 eine Informationsveranstaltung statt. Diese möchte Dr. SB noch abwarten, ehe er seine diesbezügliche Entscheidung trifft.

Die Postadresse (öws) stimmt auf alle Fälle. "

Mit **E-Mail vom 23.1.2013** reichte der Vertreter des Bw Bestätigungen nach, aus denen hervorgeht, dass zum einen die Angabe des vorobligatorischen Anteils an der Pensionsabfindung nicht möglich ist bzw nicht mehr eruiert und angegeben werden kann und dass ein Teil der Pensionsabfindung (97.985 von 311.689,95 CHF) auf überobligatorische Beitragsleistungen zurückzuführen ist.

Am **31. Jänner 2013** wurde die **mündliche Berufungsverhandlung** durchgeführt. Auf das den Parteien bekannt gegebene Protokoll über den Verlauf der Verhandlung wird verwiesen. Von besonderem Gewicht dabei ist: Die Parteien einigten sich – angeleitet vom Referenten - nach ausführlicher Diskussion, einer kurzen Unterbrechung zwecks Führung eines Vier-Augen-Gesprächs unter Bedachtnahme auf das Gesamtbild der Verhältnisse (Aufnahme der Grenzgängertätigkeit im Jahr 1970; Vorbezug von 134.179 CHF im Jahr 1999) sachverhältnismäßig darauf, dass der Anteil der vorobligatorisch finanzierten Kapitalabfindung 50 % vom überobligatorisch finanzierten Teil beträgt. Auch wurde dem Bw noch die Möglichkeit zur Nachweisführung zugesichert, dass und inwieweit ausländische Steuern auf die inländische Steuerschuld anzurechnen sind.

Nach der Berufungsverhandlung brachte der Vertreter des Bw vor, werde in der Frage des ausländischen Lebensmittelpunktes seinem Vorbringen nicht gefolgt, dann sei hinsichtlich des ersten Streitjahres zu bedenken, dass zumindest die Grenzgängereigenschaft verloren gegangen sei.

Dem hielt das Finanzamt mit **E-Mail vom 6.2.2013** Folgendes entgegen:

"Aufgrund des am 21.3.2006 unterfertigten Revisionsprotokolls hat die Schweiz bereits 2006 die höheren Quellensteuern einbehalten (d.h. 2006 wurden in der Schweiz schon mehr als 3% QueSt einbehalten und in den Lohnausweisen 2006 ausgewiesen). Österreich hingegen sieht für das Jahr 2006 die Sunset-Klausel als anwendbar und besteuert „Nicht-Grenzgänger" erst ab 2007.

Außer der Meldebestätigung und dem auf Frau X lautenden Mietvertrag, bei dem „Familienwohnung NEIN" angekreuzt ist, hat Herr BW keinerlei Bestätigungen vorgelegt, dass er tatsächlich in der Schweiz gewohnt hat und nicht üblicherweise arbeitstäglich gependelt ist. Die Steuerbescheide und/oder Lohnausweise 2006/2007 wurden nicht einmal bei der UFS-Verhandlung vorgelegt.

Wenn jetzt plötzlich doch noch relevante Unterlagen vorgelegt werden, die seine Nicht-Grenzgängereigenschaft bestätigen, müssten diese gewürdigt werden und könnten dazu führen, dass Österreich die schweizerischen Aktiv-Einkünfte nur progressiv berücksichtigen dürfte. In Bezug auf die Pensionskassenauszahlung hätte dies jedoch gar keine Auswirkung,

denn [Art. 18 DBA-Schweiz](#) erfuhr bei der Revision keine Änderung, wodurch bei Ansässigkeit in Österreich das Besteuerungsrecht dem Ansässigkeitsstaat Österreich zukommt.

Einen Nachweis des nicht-regelmäßigen Pendelns könnte möglicherweise über die §57a-Pickerl-Abrechnungen für „seinen“ PKW Auto erfolgen - oder anhand entsprechender Unterlagen/Bestätigungen der Vorführstelle (Servicerechnungen des Autohaus), aus denen die Kilometerstände der Jahre 2004 bis 2011 ersichtlich sind, zumal damit das nicht-regelmäßige Pendeln anhand der gefahrenen Jahreskilometer nachgewiesen werden könnte.

Nur aufgrund von Behauptungen Steuerermäßigungen zu gewähren oder gar die Steuerpflicht zu verneinen, ist nicht möglich."

Mit **E-Mail vom 14.2.2013** wurden die Parteien sinngemäß wie folgt informiert: Wenn Sie auch nach eingehender Durchführung zweitinstanzlicher Ermittlungen dabei blieben, dass weitere Sachverhaltsermittlungen erforderlich sind, und wenn sie nicht umgehend selbst zur Aufklärung des Sachverhaltes betragen würden, erschienen weitere Verzögerungen nicht verantwortbar, weshalb eine Erledigung im Sinne von [§ 289 Abs. 1 BAO](#) ins Auge gefasst werde.

Mit **E-Mail vom 15.2.2013** übermittelte der Vertreter des Bw eine Reihe von Unterlagen betreffend die in den Streitjahren errechneten bzw abgeführten ausländischen Steuern.

Mit **E-Mail vom 19.2.2013** übermittelte der Vertreter des Bw unter Hinweis auf die Rechtsprechung des UFS (UFS 29.3.2010, RV/0431-F/08) eine eidesstaatliche Erklärung der Gattin des Bw, wonach der Bw im Jahr 2006 zwei bis drei Mal wöchentlich nicht in öw genächtigt hat.

Mit **E-Mail vom 19.2.2013** teilte das Finanzamt sinngemäß dem Bw und der Berufungsbehörde mit, die für die Jahre 2007 und 2008 abgeführte Quellensteuer in Höhe von 6.997,00 und 6.191,20 CHF sei anrechenbar. Eine Anrechnung jener ausländischen Steuer, die auf Bezüge entfielen, für die allein Österreich oder allein die Schweiz das Besteuerungsrecht habe, für die also die Freistellungs- und nicht die Anrechnungsmethode gelte, komme nicht in Frage.

Über die Berufung wurde erwogen:

Mittelpunkt der Lebensinteressen

Streit besteht zunächst einmal darüber, wo der Bw ansässig im Sinne von [Art. 4 DBA Schweiz](#) ist bzw ob der Mittelpunkt seiner Lebensinteressen in den Streitjahren in Österreich gelegen ist. Denn nur wenn dies zu bejahen ist, steht Österreich ein Besteuerungsrecht hinsichtlich der strittigen schweizerischen Einkünfte zu (Art. 15 und 18 iVm Art. 23).

Verfügt eine Person – so wie der Bw – in beiden Staaten über eine ständige Wohnstätte, so gilt sie als in dem Staat ansässig, zu dem sie die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat ([Art. 4 Z 2 lit. a DBA Schweiz](#)).

Nach übereinstimmender Lehre (Doralt⁴, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Tz 14 zu § 1 EStG; Hofstätter-Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, Tz 9 zu § 1 EStG), Judikatur (VwGH 9.3.2002, [98/14/0026](#); UFS 14.4.2009, RV/0282-F/08) und Verwaltungspraxis (EStR 2000, Rz 7593) kommt im Zweifel den persönlichen Beziehungen der Vorrang zu, hat eine verheiratete Person regelmäßig am Ort des Aufenthaltes der Familie den Mittelpunkt der Lebensinteressen, ist die Beurteilung dieser Frage in einen längerfristigen Rahmen zu stellen, sind die maßgeblichen Umstände als Ganzes zu prüfen.

Unter Bedachtnahme auf die geschilderten Grundsätze teilt die Berufungsbehörde den in der Berufungsvorentscheidung vom 2.3.2010 ausführlich begründeten Standpunkt des Finanzamtes aus folgenden, als Ergänzung zu wertenden Gründen:

- Die wirtschaftlichen Beziehungen des Bw zur Schweiz verloren im Laufe der Streitjahre deutlich an Gewicht, da der Bw nach Erreichen des Rentenalters nur noch in immer geringer werdenden Ausmaß beim Schweizer Arbeitgeber (teilzeit)beschäftigt war.
- Soweit aktenkundig, hatte der Bw allein in Österreich Vermögen. Dazu zählt vor allem der inländische Grundbesitz, aus dessen (teilweiser) Vermietung ihm Einkünfte zufließen, und ein Wertpapierdepot bei einer inländischen Bank (vgl. Kontoblätter und Aktenvermerk vom 27.11.2012).
- Der Bw war in aufrechter Ehe verheiratet. Er hatte zu seiner Frau ein korrektes Verhältnis, übertrug ihr offensichtlich vertrauensvoll auch die Erledigung von Bankgeschäften (Aktenvermerk vom 27.11.2012).
- Der Bw hat eine in öw lebende Tochter.
- Der Bw betrieb in den Streitjahren Rad- und Tennissport und benutzte hierfür seinen österreichischen Wohnsitz als Basis (Aktenvermerk vom 27.11.2012).
- Die (behauptete) Beziehung zu Frau X war jedenfalls nicht von langer Dauer. Sie ist zwischenzeitlich beendet. Die Beziehung des Bw zu Frau X und zum (behaupteten) Schweizer Wohnsitz war jedenfalls nicht so eng, dass sie nachprüfbare Spuren hinterlassen hätte.

Grenzgängereigenschaft 2006

Strittig ist, ob der Bw 2006 üblicherweise zwischen seinem Schweizer Arbeitsort und dem österreichischen Wohnsitz gependelt ist. Nur für dieses Jahr galt zufolge der sogenannten Sunsetklausel (FJ 2007, 284ff) noch die ursprüngliche Grenzgängerregelung mit einem primären Besteuerungsanspruch des Ansässigkeitsstaates bzw die Freistellungsverpflichtung hinsichtlich anderer nichtselbständiger Einkünfte von in Österreich ansässigen, in der Schweiz (nicht als Grenzgänger) arbeitenden Steuerpflichtigen.

Nach der Judikatur des VwGH stellt die Sonderregelung zur Besteuerung von Einkünften aus unselbständiger Tätigkeit von Grenzgängern gemäß [Art. 15 Z 4 DBA Schweiz](#) eine lex specialis dar, die der Generalregel des [Art. 15 Z 1 und 2 DBA Schweiz](#) vorgeht. Einkünfte eines Grenzgängers aus einer im Tätigkeitsstaat ausgeübten unselbständigen Tätigkeit sind daher im Ansässigkeitsstaat des Grenzgängers zu besteuern. Ob diese Bezüge im gesamten Steuerjahr oder nur in Teilen davon bezogen wurden, ist unerheblich. Entscheidend für die Anwendung der Spezialbestimmung des [Art. 15 Z 4 DBA Schweiz](#) ist lediglich das arbeitstäglige Pendeln des Steuerpflichtigen (vgl. VwGH 24. Juni 2004, 2001/15/0113; VwGH 23.2.2010, 2008/14/0148). Dieses Tatbestandsmerkmal kann aber nicht mehr als erfüllt angesehen werden, wenn der Steuerpflichtige in schädlicher Häufigkeit im Tätigkeitsstaat nächtigt. In Anlehnung an die Auslegung des Begriffes "*üblicherweise*" im DBA BRD ist jedenfalls ein Übernachten am Arbeitsort an mehr als 20% der Arbeitstage schädlich (UFS 28.3.2006, RV/0027-F/05; UFS 29.3.2010, RV/0431-F/08; SWI 1992, 202).

Die aktenkundigen Beweise würdigend, gelangt die Berufungsbehörde aus folgenden Gründen zur Überzeugung, dass der Bw in einem der Grenzgängereigenschaft schädlichen Ausmaß in der Schweiz genächtigt hat, sodass Österreich das Besteuerungsrecht hinsichtlich dieser Einkünfte für das Jahr 2006 verloren hat:

- Im bisherigen Verfahren war im Grunde nicht strittig, dass der Bw in den fraglichen Jahren – belegt durch amtliche Bescheinigungen – über eine Schweizer Wohnstätte verfügt hat.
- In der Schweizer Wohnsitzbescheinigung, datierend vom 21.10.2009, wird u.a. bescheinigt, dass der Bw seit 06.12.2005 hier gemeldet und wohnhaft ist. Auch wenn die polizeiliche Abmeldung in Österreich und die Anmeldung in der Schweiz für die Frage der Ansässigkeit lediglich Indizcharakter hat, so ist sie doch ein um viel stärkeres Indiz dafür, dass dem Bw in der Schweiz zumindest eine Nächtigungsmöglichkeit zur Verfügung stand.
- Der Bw hat mit den Mietverträgen vom 1.6.2004 und 10.9.2008 Unterlagen vorgelegt, die dafür sprechen, dass er ein persönliches Naheverhältnis zu der Mieterin hatte. Denn wie sonst sollte er in den Besitz dieser Unterlagen gekommen sein. Da der Bw damit rechnen muss, dass seine diesbezüglichen, im Übrigen sehr konkreten und durch andere Beweise nicht widerlegten Angaben auch überprüft werden, ging er ein hohes Risiko ein, allenfalls widerlegt und als Steuerhinterzieher pönalisiert zu werden. Dieses Risiko traut der Referent dem nicht mehr jungen, allenfalls schlauen, nicht aber kriminellen Bw nicht zu.
- Die vom Bw seinem Schreiben vom 1.12. 2005 beigelegten, eingangs dieser Entscheidung angeführten Beweise (Anmeldebescheinigung, Zusicherung der Aufenthaltsbewilligung) können entweder als Ergebnis einer groß angelegten Täuschung ohne realen Hintergrund

oder als im Kern die Realität spiegelnde Beweismittel gewertet werden. Nach Überzeugung der Berufungsbehörde ist die zweite Variante die um vieles wahrscheinlichere. Dies vor allem auf Grund der Aussagen des Bw vom 27.11.2012.

- Der Bw ist am 27.11.2012 ohne seine steuerliche Vertretung bei der Berufungsbehörde erschienen. Er hat sein Begehren und seine Sichtweise dort eher unbedarft, unbedacht und unvorbereitet vorgetragen. Diesem Vorbringen wird absolute Glaubwürdigkeit beigemessen. So hat der Bw unumwunden eingeräumt, auch in den Streitjahren von seinem Vorarlberger Wohnsitz aus regelmäßig Sport betrieben zu haben. Wird nun aber diesem für den Bw schädlichen Vorbringen Glauben geschenkt, so wäre es fast abwegig und inkonsequent, dem für ihn steuerlich günstigen, zwischen den Zeilen erstatteten, grundsätzlich nicht abwegigem Vorbringen, eine ehewidrige Beziehung zu einer Arbeitskollegin unterhalten und bei ihr gelegentlich auch genächtigt zu haben, keinen Glauben zu schenken. Dies umso mehr, als dem Bw die Bedeutung der Sunset-Klausel ganz gewiss nicht bekannt ist bzw war.
- Mit eidesstattlicher Erklärung vom 19.2.2013 bestätigte die Ehefrau des Bw, dass der Genannte 2006 zwei bis drei Mal in der Woche nicht ("bei uns") in ... genächtigt hat. Die Berufungsbehörde vermag keinen Grund zu erkennen, der Zweifel am Wahrheitsgehalt der Bestätigung hervorrufen könnte. Damit aber ist es auch sehr wahrscheinlich und entspricht es den allgemeinen Lebenserfahrungen, dass der ins Ausland auspendelnde Bw die ihm dort zur Verfügung stehende Nächtigungsmöglichkeit gelegentlich auch benutzt hat.

An obiger Sachverhaltsfeststellung vermögen auch die Bedenken nichts zu ändern, die das Finanzamt mit E-Mail vom 6.2.2013 vorgetragen hat. Es ist zwar zutreffend, dass der Bw (streng genommen) nicht nachgewiesen hat, dass die Grenzgängereigenschaft mangels arbeitstäglichen Pendelns verloren gegangen ist. Es darf aber nicht vergessen werden, dass eine Nachweisführung nach so vielen Jahren kaum zumutbar ist, dass nach [§ 138 BAO](#) die Glaubhaftmachung ohnedies ausreicht und dass aus dem Grundsatz der freien Beweiswürdigung abzuleiten ist, dass es genügt, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen eine überragende Wahrscheinlichkeit für sich hat. Dabei ist zu berücksichtigen, dass der Bw in Beantwortung der E-Mail vom 6.2.2013 mit E-Mail vom 15.2.2013 dargetan hat, dass die PKW-Km-Stände ungeeignet sind, die Grenzgängereigenschaft zu belegen oder zu widerlegen.

Konsequenz dieser Beurteilung ist, dass allein der Schweiz das Besteuerungsrecht hinsichtlich dieser Einkünfte zukommt, dass insoweit eine Anrechnung der ausländischen Steuer nicht zulässig ist und dass in diesem Zusammenhang auch gemäß § 20 Abs. 2 EStG keine

entsprechenden Werbungskosten berücksichtigt werden dürfen (UFS 29.3.2010, RV/0431-F/08).

Besteuerung der Pensionsabfindung

Zu der als drittes zu lösenden Streitfrage wird zunächst auf die nachfolgend wörtlich wiedergegebenen Ausführungen der Berufungsentscheidung UFS 4.7.2012, RV/0591-G/09, verwiesen. Der den zitierten Ausführungen zugrundeliegende Sachverhalt und die maßgeblichen Rechtsgrundlagen sind mit dem gegenständlich zu beurteilenden Fall – abgesehen von ziffernmäßigen Unterschieden – ident:

"Die berufungsgegenständliche Pensionsabfindung fällt unter die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (vgl. § 25 Abs. 1 Z 2 lit. b erster Satz EStG 1988).

Das Besteuerungsrecht hinsichtlich dieser Pensionsabfindung steht Österreich als Ansässigkeitsstaat zu (vgl. Art. 18 DBA).

Im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988 ist daher in einem ersten Schritt zunächst zu beurteilen, in welchem Ausmaß diese Pensionsabfindung überhaupt dem Grunde nach steuerbar ist.

Jener Betrag, der gemäß § 25 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988 steuerbar ist, kommt dann im nächsten Schritt für die Begünstigung nach § 124b Z 53 EStG 1988 in Frage.

Wenn daher die Zahlung für die Pensionsabfindung gesetzlich oder statutenmäßig geregelt ist, ist vom steuerbaren Betrag – wie unbestrittenermaßen auch im vorliegenden Fall – ein Drittel steuerfrei zu belassen.

Wie bereits erwähnt, zählen gemäß § 25 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988 in der im Streitjahr geltenden Fassung Bezüge und Vorteile aus ausländischen Pensionskassen zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit mit der Maßgabe, dass Z 2 lit. a zweiter Satz insoweit anzuwenden ist, als die Beitragsleistungen an derartige ausländische Pensionskassen die in- oder ausländischen Einkünfte nicht vermindert haben; dies gilt sinngemäß, wenn die Beitragsleistungen das Einkommen im Ausland nicht vermindert haben. § 25 Abs. 1 Z 2 lit. a zweiter Satz EStG 1988 ordnet an, dass jene Teile der Bezüge und Vorteile, die auf von bestimmten Personen eingezahlte Beträge entfallen, nur mit 25% zu erfassen sind.

Die im vorigen Absatz zitierte Bestimmung wurde in der Rechtsprechung teilweise so interpretiert, dass der Umfang der Steuerpflicht von Bezügen aus ausländischen Pensionskassen nun nicht (mehr) davon abhängig ist, ob die Beiträge aufgrund gesetzlicher Verpflichtung geleistet wurden, sondern davon, ob die den Bezügen zugrunde liegenden Beitragszahlungen die Einkünfte bzw. das Einkommen vermindert haben (vgl. zB UFS 23.4.2010, RV/0031-S/10). Teilweise wurde diese Bestimmung wiederum so interpretiert, dass vor wie auch nach der Wirksamkeit der o.a. gesetzlichen Änderung im § 25 EStG 1988 für die Anwendbarkeit der begünstigten Besteuerung von Bezügen aus ausländischen Pensionskassen maßgeblich ist und war, ob und inwieweit eine ausländische gesetzliche Verpflichtung zur Leistung von Pensionskassenbeiträgen bestanden hat (vgl. UFS 18.01.2011, RV/0207-F/09; UFS 15.02.2011, RV/0296-F/09).

Der Berufungssenat schließt sich im vorliegenden Fall auf Grund des eindeutigen Gesetzeswortlautes ("... die in- oder ausländischen Einkünfte nicht vermindert (...) das Einkommen im Ausland nicht vermindert ...") allerdings der erstgenannten Interpretation an. Dafür spricht nicht zuletzt auch die Überlegung, dass dem Gesetzgeber wohl nicht zu unterstellen ist, dass er die o.a. Änderungen in der Textierung des § 25 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988 ohne inhaltliche Änderungsabsicht vorgenommen hätte.

[.....]

Entsprechend dem oben Gesagten – und auch der in den Akten dokumentierten allgemeinen Verwaltungspraxis, welche den offenkundigen Nachweisproblemen bei sehr lange

zurückliegenden Zeiträumen bzw. verfahrensökonomischen Überlegungen Rechnung trägt - ist die berufungsgegenständliche Pensionsabfindung nämlich wenigstens insoweit, als sie auf Beiträgen aus vorobligatorischen Zeiten - dh. vor Inkrafttreten des BVG - beruht ("Vorobligatorium"), im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988 - im ersten Schritt - zu 75% als nicht steuerbar zu behandeln (vgl. Niederschrift über den Verlauf des Erörterungsgesprächs vom 16. Mai 2012; Schreiben des Unabhängigen Finanzsenates vom 16. Mai 2012). "

Im Hinblick auf die in der zitierten Entscheidung vom 4.7.2012 aufgezeigte Judikaturdivergenz und weil der Grundsatz "iura novit curia" hinsichtlich des ausländischen Rechts nicht gilt und somit Ermittlungspflichten auslöst, haben die mit Vergleichsfällen beteiligten Mitglieder der Außenstelle am **31.1.2013 eine Enquete** veranstaltet. Zu ihr wurden ein Schweizer Fachmann, der Obmann des lokalen Grenzgängerverbandes sowie Vertreter der Parteien des zweitinstanzlichen Berufungsverfahrens eingeladen. In der Vorbereitung wurde auch nach Judikatur recherchiert. Auch wurden einschlägige Fachbücher studiert. Als Ergebnis stellt sich das äußerst komplexe und zum Teil unübersichtliche und verästelte Schweizer Vorsorgesystem in seinen Grundzügen wie folgt dar (vgl. Riemer/Riemer-Kafka, Das Recht der beruflichen Vorsorge in der Schweiz²; Helbling, Personalvorsorge und BVG⁸; E-Mail der St. Galler Steuerverwaltung; FG Baden-Württemberg 28.4.2010, 3 K 4156/08; Versicherungsgericht Kanton Basel-Stadt 7.3.1995, 121 V 104).

"Berufliche Vorsorge in der Schweiz

Das Drei-Säulen-Konzept

*In der Schweiz wird die Alterssicherung von drei verfassungsrechtlich vorgesehenen Säulen getragen. Die **staatliche** Vorsorge basiert auf dem Umlageverfahren und deckt als erste Säule den Existenzbedarf. Die zweite Säule ist die an das Arbeitsverhältnis gekoppelte **berufliche** Vorsorge. Sie ist seit 1985 gesetzlich verpflichtend, basiert auf dem Kapitaldeckungsverfahren und soll zusammen mit der ersten Säule die Fortsetzung der gewohnten Lebenshaltung ermöglichen. Die berufliche Vorsorge kennt zwei Bereiche, die miteinander verknüpft sind, zahlreiche Gemeinsamkeiten, aber auch gewisse Unterschiede aufweisen. In beiden Teilbereichen liegt beim Arbeitgeber die Verantwortung für die Organisation und Durchführung der Vorsorge. Meist schließt sich der Arbeitgeber in Erfüllung dieser Verpflichtung einer selbständigen privatrechtlichen Vorsorgeeinrichtung an. Beide Bereiche dieser Säule werden grundsätzlich paritätisch durch Arbeitnehmer- und Arbeitgeberbeiträge finanziert, unterstehen der behördlichen Aufsicht und werden steuerrechtlich gleich behandelt. Das sogenannte "Obligatorium" stellt die Säule 2a dar. Für diesen Bereich geben die Gesetze neben Gestaltungsmöglichkeiten relativ strenge Minimalanforderungen vor. Das sogenannte "Überobligatorium" bildet die Säule 2b. Dieser Bereich ist rahmengesetzlich geregelt, bietet den Arbeitgebern Gestaltungsmöglichkeiten, sieht aber auch Gestaltungsgrenzen und staatliche Kontrollen vor. Die dritte Säule ist die **individuelle**, private bzw. freiwillige Vorsorge (vgl. auch UFS 21.7.2011, RV/0335-F/08).*

Rechtliche Grundlagen der beruflichen Vorsorge (2. Säule)

Die rechtlichen Grundlagen der beruflichen Vorsorge sind die Bundesverfassung, das Stiftungsrecht, das Arbeitsvertragsrecht sowie Spezialvorschriften über die berufliche Vorsorge, Steuerrechtliche Vorschriften sowie Vorschriften mit Bezug zur beruflichen Vorsorge wie zB das Eherecht.

Der Arbeitsvertrag bildet die Basis für alle weiteren hier interessierenden Rechtsbeziehungen. Dies gilt auch für das Obligatorium. Auch die Rechtsbeziehungen im Obligatorium sind somit eine gesetzliche Folge des Arbeitsvertrages. Im überobligatorischen Bereich beruhen die

Rechtsbeziehungen auf einem (eigenen) Vertragsverhältnis (Vorsorgevertrag), welches in der Praxis vielfach in den Arbeitsvertrag integriert ist und de facto hinsichtlich Abschluss-, Partnerwahl- und Inhaltsfreiheit stark eingeschränkt ist bzw dem Arbeitnehmer faktisch keine Wahl lässt. Rechte und Pflichten der Vorsorgebeteiligten ergeben sich im Bereich des Obligatoriums unmittelbar und im Bereich des Überobligatoriums (meist) mittelbar aus dem Gesetz. Im Bereich des Obligatoriums ist das Rechtsverhältnis (überwiegend) öffentlich-rechtlicher Natur, im Bereich des Überobligatoriums überwiegend privatrechtlicher Natur. Der Grundsatz der kollektiven Beitragsparität basiert im Bereich des Obligatoriums auf Art. 66 Abs. 1 BVG, im Bereich des Überobligatoriums auf der im Wesentlichen gleichlautenden Bestimmung des Art. 331 Abs. 3 OR. Die zuletzt genannte Bestimmung ist im Bereich des Überobligatoriums neben dem auch hier geltenden Art 66 BVG (arg. reglementarischen Bestimmungen) jene gesetzliche Bestimmung, auf der die Beitragspflicht von AG und AN beruht. Auch hier gilt wie im Bereich des Obligatoriums, dass der AG den gesamten Betrag der Vorsorgeeinrichtung schuldet.

In der Praxis bedeutet dies: Umhüllende Vorsorgelösungen, also mit obligatorischer und überobligatorischer Basis, sind der große Regelfall. Reine obligatorische Vorsorgelösungen gibt es praktisch nicht, werden in der Regel gar nicht angeboten. Basis für den überobligatorischen Bereich ist immer das Obligatorium. Eine ziffernmäßige Trennbarkeit zwischen Obligatorium und Überobligatorium ist bei umhüllenden Lösungen weder beitrags- noch leistungsseitig möglich (ausgenommen im Sparbereich).

Zusammenfassend gilt, dass heute eine sehr große Anzahl von Normen des BVG-Obligatoriumsgebietes auch auf den überobligatorischen Bereich anzuwenden ist.

Sozialversicherung

Die berufliche Vorsorge ist sowohl im obligatorischen als auch im überobligatorischen Bereich dem Eidgenössischen Versicherungsgericht und der Sozialversicherungsgerichtsbarkeit unterstellt. Für Locher ist deshalb auch der überobligatorische Teil der beruflichen Vorsorge Sozialversicherungsrecht.

Unterschiede und Gemeinsamkeiten des obligatorischen und des überobligatorischen Bereichs

Die gesamte 2. Säule ist insgesamt von privatrechtlicher Organisation getragen. Einzige Ausnahme bilden die öffentlich rechtlichen Vorsorgeeinrichtungen für Arbeitnehmer der öffentlichen Hand.

Die Finanzierung der gesamten zweiten Säule erfolgt nach dem Kapitaldeckungsverfahren, grundsätzlich durch Arbeitnehmer- und Arbeitgeberbeiträge.

Auch die im überobligatorischen Bereich angesiedelte Personalfürsorgestiftung steht unter staatlicher Aufsicht. Das Aufsichtsverhältnis ist öffentlich-rechtlicher Natur. Die Aufsichtsbehörde tritt gegenüber der Stiftung mit hoheitlicher Gewalt auf. Gemäß Art. 62 Abs. 1 BVG, der gem. Art. 49 Abs. 2 auch im üo Bereich gilt, wacht die Aufsichtsbehörde darüber, dass die Vorsorgeeinrichtung (iwS) die gesetzlichen Vorschriften einhält, indem sie insbesondere die Übereinstimmung der reglementarischen Bestimmungen mit den gesetzlichen Vorschriften prüft, Berichterstattung fordert, in Berichte der Kontrollstelle Einsicht nimmt und bestimmte Streitfragen beurteilt.

Sowohl im obligatorischen als auch im überobligatorischen Bereich besteht die Verpflichtung, eine Kontrollstelle zu bestimmen für die jährliche Prüfung der Geschäftsführung, des Rechnungswesens und der Vermögenslage. In diesem Rahmen werden auch die Auszahlungen und die Einhaltung der aufsichtsrechtlichen Vorschriften geprüft.

Auch im Bereich des Überobligatoriums ist zwingend auf die Prinzipien der Angemessenheit, Kollektivität, Gleichmäßigkeit, Planmäßigkeit, Versicherungspflicht Bedacht zu nehmen. Dies hat beispielsweise zur Folge, dass Vorsorgelösungen für den Einzelfall nicht zulässig sind. Die Begünstigtenordnung ist im überobligatorischen Bereich gleich wie im obligatorischen geregelt.

Für den obligatorischen Bereich gelten insbesondere das BVG, für den darüber hinaus gehenden überobligatorischen Bereich die in Art. 49 Abs. 2 BVG aufgezählten Bestimmungen (ua betreffend die Definition und Grundsätze der beruflichen Vorsorge, die paritätische

Verwaltung,, die Verantwortlichkeit und Kontrolle, die Vermögensverwaltung und Information der Versicherten), die dort nicht erwähnten Vorschriften über die steuerliche Behandlung, die Bestimmung über die Aufteilung der Beiträge sowie eine Vielzahl weiterer gesetzlicher Bestimmungen. Art. 89a ZGB bestimmt; dass eine Reihe von BVG-Bestimmungen (ua betreffend die Grundsätze der beruflichen Vorsorge, die Verantwortlichkeit, die Zulassung und Aufgaben der Kontrollorgane, die Aufsicht und die Oberaufsicht, die finanzielle Sicherheit und Transparenz, die Rechtspflege, den versicherbaren Lohn und das versicherte Einkommen) auch für Personalfürsorgestiftungen (im überobligatorischen Bereich) gilt. Und auch das Arbeitsvertragsrecht des OR enthält vorsorgerechtliche Gesetzesbestimmungen, die es im überobligatorischen Bereich zu beachten gilt.

Ausländisches Steuerrecht

Obligatorium und Überobligatorium werden vom schweizerischen Gesetzgeber in steuerrechtlicher Hinsicht völlig gleich behandelt (Art. 79a – 84 BVG): Die Vorsorgebeiträge der Arbeitgeber sind unwiderrufliche Zuweisungen an Vorsorgeeinrichtungen und gelten bei diesen vollumfänglich als Geschäftsaufwand. Die laufenden Beiträge der Arbeitnehmer, auch die vom Arbeitgeber finanzierten, sind bei ihnen vollumfänglich abzugsfähig. Demgegenüber sind die Leistungen von Vorsorgeeinrichtungen vollumfänglich einkommensteuerpflichtig. An dem im BVG festgeschriebenen Prinzip der vollen Abzugsfähigkeit einerseits und der nachgelagerten vollen Besteuerung andererseits hat sich durch die 1. BVG-Revision nichts geändert. Die gesetzlichen Bestimmungen zielen klar auf die Förderung der beruflichen Vorsorge und verhindern gleichzeitig Missbrauch, indem auf die Prinzipien der Angemessenheit, Kollektivität, Gleichmäßigkeit, Planmäßigkeit, Versicherungspflicht (zwingend) Bedacht zu nehmen ist, widrigenfalls ein Vorsorgeplan aufsichtsbehördlich nicht genehmigt wird. Durch die nachgelagerte Besteuerung wird die Steuerlast von der aktiven auf die passive Bevölkerung verschoben. Aus der zeitlichen Verlagerung, weiters als Folge der meist niedrigeren Progression und schließlich wegen der begünstigten Besteuerung von Kapitaleinkünften nimmt die steuerliche Ergiebigkeit tendenziell ab.

Rechtsverhältnis

Die Rechtsbeziehungen zwischen dem Arbeitgeber und der Personalfürsorgestiftung sind im Bereich des Obligatoriums vor allem von den Artikeln 39 Abs. 2, 41 und 66 Abs. 1 und 2 BVG, im Bereich des Überobligatoriums von Art. 41 BVG, BVV 2 und Art. 331 Abs. 3 OR geregelt. Die unterschiedlichen Normen sind materiell bewusst in Übereinstimmung gebracht worden. Unter der Herrschaft des BVG gibt es auch noch Raum für kantonales Recht. So sind die Kantone verpflichtet, die zuständige Aufsichtsbehörde und das zuständige Gericht zu bezeichnen.

Reglement

Dem Reglement kommt im Rahmen des Überobligatoriums die Bedeutung von allgemeinen Geschäftsbedingungen und im Bereich des Obligatoriums von materiellem Recht zu. Bei allen Vorsorgeeinrichtungen mit festem Leistungs- bzw. Beitragssystem werden die Einzelheiten des Versicherungsplans im von der Aufsichtsbehörde zu genehmigenden Reglement geregelt. Registrierungspflicht besteht (nur) für Vorsorgeeinrichtungen, die an der Durchführung der obligatorischen Versicherung teilnehmen wollen.

Öffentlich-rechtliche Vorsorgeeinrichtungen

Bund, Kantone und zahlreiche Gemeinden haben als öffentliche Vorsorgeträger ihre Rechtgrundlage im öffentlichen Recht, also im Gesetz, in Verordnungen, in öffentlich rechtlichen Statuten. Bei den privat Angestellten gilt der Beitragsprimat, bei den öffentlich Bediensteten der Leistungsprimat. Im zuerst genannten Bereich gilt das Kapitaldeckungsverfahren, im zweiten das Umlageverfahren. Die Leistungen der zweiten Säule für die öffentlich Bediensteten sind im Vergleich zu jenen der privat Bediensteten geradezu Luxus.

Rechtsvergleich

Während in Österreich 1990 die freiwillige berufliche Vorsorge eingeführt worden ist (Helbling, Personalvorsorge und BVG⁸, S 45), gibt es in der Schweiz die verpflichtende berufliche Vorsorge seit 1985. Dies zeigt besonders deutlich, dass sich die lohnsteuer-, arbeits- und

sozialversicherungsrechtlichen Rahmenbedingungen in der Schweiz von jenen Österreichs erheblich unterscheiden (siehe auch UFSaktuell, 1/2003, 18). Eine wechselseitige Abstimmung der unterschiedlichen Rechtskreise fehlt. In Teilbereichen wirkt das FZA harmonisierend."

Beurteilung durch die Teilnehmer, zu denen auch der Vertreter des Bw zählte:

Etwas vereinfachend wurde von den Teilnehmern das Ergebnis der Enquete wie folgt zusammengefasst: Seit dem BVG besteht für die **Arbeitnehmer** in der Schweiz ganz allgemein, und zwar auch im Bereich des Überobligatoriums, eine Verpflichtung, die reglementmäßig vorgesehenen Beiträge in die Pensionskasse zu leisten. Diese Verpflichtung ist zunächst faktischer und schuldrechtlicher Art. Sie ist darüber hinaus rahmengesetzlich reguliert, aufsichtsbehördlich kontrolliert, steuerrechtlich und erbrechtlich den obligatorischen Verpflichtungen gleichgestellt, soweit die Beiträge auf Basis eines Reglements geleistet werden. Oder einfacher gesagt: Der Arbeitnehmer kann auch im Bereich des Überobligatoriums der gesetzlich verankerten Zahlungsverpflichtung nicht entkommen. "Überobligatorisch" darf also nicht mit "freiwillig" gleich gesetzt werden. Die ausdrücklich als freiwillig bezeichnete Versicherung ist in Art. 4 BVG angesprochen und betrifft die dritte, hier nicht interessierende Säule des Schweizer Vorsorgemodells.

Da das FZA eine Benachteiligung von auspendelnden Arbeitnehmern untersagt, wären die Arbeitnehmerbeiträge jedenfalls als unter den allgemeinen Werbungskostenbegriff fallend zu werten, würde eine Subsumption unter [§ 16 Abs. 1 Z 4 EStG 1988](#) fehlschlagen. Die höchstgerichtliche Rechtsprechung (VwGH 17.1.1996, [94/14/0069](#)) wäre schon im Hinblick auf die geänderte Rechtslage als insofern obsolet zu werten.

Bei erstem Hinsehen schiene der Standpunkt vertretbar, dass die **Arbeitgeber** nur wirtschaftlich, nicht aber im hier maßgeblichen Sinn gesetzlich zur Leistung überobligatorischer Arbeitgeberbeiträge verpflichtet sind. Dass es zumindest einen wirtschaftlichen Zwang zur Gewährung überobligatorischer Anreize gibt, ist unbestritten. Aus der allgemeingültigen Regelung von Art. 1 BVG, wonach auch für den Bereich des Überobligatoriums normiert ist, dass die berufliche Vorsorge den Zweck verfolgt, beim Eintritt des Versicherungsfalles die Fortsetzung der gewohnten Lebenshaltung in angemessener Weise zu erlauben, scheint es auf den zweiten Blick vertretbar, eine entsprechende grundsätzliche gesetzliche Verpflichtung anzunehmen. Vor allem aber spricht Art. 66 BVG, der seiner Textierung nach auch im Bereich des Überobligatoriums Anwendung findet, klar für das Vorliegen einer auch den Arbeitgeber treffenden gesetzlichen Verpflichtung. Denn danach **muss** zum einen der Beitrag des Arbeitgebers mindestens gleich hoch sein wie die gesamten Beiträge aller seiner Arbeitnehmer. Zum anderen schuldet der Arbeitgeber der Vorsorgeeinrichtung die gesamten Beiträge, weshalb er den in den reglementarischen Bestimmungen festgelegten Beitragsanteil des Arbeitnehmers vom Lohn abzieht. Schließlich

gilt es zu bedenken, dass die Pensionskassen gemäß der Verordnung über die berufliche Alters-, Hinterbliebenen- und Invalidenvorsorge vom 18.4.1984 (BVV 2) **verpflichtet** sind, bei der inhaltlichen Ausgestaltung die Grundsätze der Angemessenheit, Kollektivität, Gleichbehandlung, Planmäßigkeit und das Versicherungsprinzip zu beachten. Die in § 124 b Z 53 EStG vorgesehene Gleichstellung der Besteuerung von Pensionskassenabfindungen aufgrund gesetzlicher oder statutenmäßiger Regelungen untermauert eine solche Auslegung.

Im Zeitpunkt des Leistens in die Pensionskasse ist eine Steuerpflicht der **Arbeitgeberbeiträge** schon mangels Zuflusses nicht gegeben. Denn die Arbeitnehmer erlangen über diese Beiträge zunächst einmal gar keine bzw. allenfalls eine nur sehr eingeschränkte Verfügungsberechtigung. Gegenteiliges würde auch dem Vorsorgezweck völlig zuwiderlaufen.

Unterstellte man aber einen steuerpflichtigen Zufluss und würden "Grenzgänger" hinsichtlich dieser Beiträge steuerpflichtig, läge wohl eine Benachteiligung der auspendelnden Steuerpflichtigen vor, die einen Verstoß gegen das Freizügigkeitsabkommen darstellen würde (vgl. Schreiben der Europäischen Kommission vom 6.11.2012, 4211/12/TAXU).

Beurteilung durch die Berufungsbehörde

Grundsätzliches

Die Berufungsbehörde schließt sich dieser übereinstimmenden Beurteilung durch die Teilnehmer an der Enquete an. Demzufolge sind die **Arbeitnehmer und die Arbeitgeber** seit 1985 nicht nur arbeitsvertraglich bzw. obligationenrechtlich (ZGB, OR), sondern letztlich auch öffentlich rechtlich verpflichtet, die im Reglement vorgesehenen Beiträge in die Vorsorgeeinrichtung zu bezahlen (Art. 66 BVG; BVV 2). Die in der Berufungsentscheidung des UFS vom 15.2.2011, RV/0296-F/09, vertretene Auffassung kann (jedenfalls so) nicht weiter aufrechterhalten werden. Ihr lag die naheliegende, vom Parteienvorbringen hervorgerufene Auffassung zugrunde, "überobligatorisch" sei gleichbedeutend mit "freiwillig". Erst im Zuge der durchgeführten Enquete trat zu Tage, dass eine Verpflichtung gegeben ist, die alle Arbeitnehmer von Schweizer Arbeitgebern trifft, sohin auch alle Grenzgänger. Die faktische, obligationenrechtliche und durch öffentliches Recht rahmengesetzlich geregelte und kontrollierte Verpflichtung zur Beitragsleistung geht über eine rein dienstvertragliche, aber auch über eine kollektivvertragliche Verpflichtung in ihrer Intensität und allgemeinen Breitenwirkung weit hinaus, sodass die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes betreffend die Nichtanerkennung kollektivvertraglich verpflichtender Beiträge (VwGH 17.1.1995, [94/14/0069](#); VwGH 23.9.2010, [2007/15/0206](#)) einer Auslegung im dargelegten Sinn nicht entgegensteht. Die Rechtsauffassung des BMF (LStR 2002 Rz 245b in der bis 31.12.2011 gültigen Fassung

und EAS 3081) findet nach nunmehrigem Kenntnisstand im Gesetz Deckung. Die in § 124b Z 53 EStG vorgesehene Gleichstellung gesetzlicher und statutenmäßiger Regelungen untermauert obige Auslegung. Im Ergebnis bedeutet dies die steuerliche Gleichstellung von überobligatorischen Beiträgen und Leistungen mit obligatorischen unter den dargestellten Voraussetzungen und Vorbehalten (insbes. des Missbrauchs).

Hinsichtlich der **Arbeitgeberbeiträge** ist zudem zu bedenken, dass ein wesentlicher Teil der vorgesehenen Leistungen den Tod des Arbeitnehmers voraussetzt, also definitionsgemäß nie, auch nicht in noch so ferner Zukunft, in die Verfügungsmacht des Arbeitnehmers gelangt. Ob wieviel aus welchem Grund und wem einzelne Leistungen der Pensionskasse zufließen, ist jedenfalls im Zeitpunkt der Beitragsleistung noch ungewiss und gänzlich in Schweben. Wäre dies anders, wäre der Vorsorgezweck auch massiv gefährdet und müsste das gesamte Vorsorgekonzept in Frage gestellt werden. Aus diesem Grund kann auch nicht davon die Rede sein, dass der Arbeitnehmer im Zeitpunkt des Zahlungsflusses an die Pensionskasse Empfänger dieser Beiträge ist und über sie rechtlich und wirtschaftlich im Sinne von Lehre und Rechtsprechung (vgl. Doralt, EStG¹⁰, § 19 Tz 8; UFS 6.11.2006, RV/0405-S/04) verfügen kann.

Eine derartige Auslegung ist seit der verpflichtenden Einrichtung der beruflichen Vorsorge geboten. Spätestens seit der Wirksamkeit des Freizügigkeitsabkommens ist dies aber auch eine abkommensrechtliche Verpflichtung. Denn die Grenzgänger würden in unzulässiger Weise diskriminiert, wenn die meist pauschal zu ihren Gunsten verpflichtend zu leistenden Arbeitgeberbeiträge (in die Sozialversicherung) im Unterschied zu jenen für inländische Arbeitnehmer steuerlich erfasst würden. Das deutsche Steuerrecht, das einerseits ausgaben- wie auch einnahmenseitig in einer Weise differenziert, die dem österreichischen Ertragssteuerrecht fremd ist, dem aber andererseits eine Gleichsetzung von Gesetz und Statuten fremd ist, ist mit dem österreichischen in den hier strittigen Punkten nicht vergleichbar. Deshalb ist die zitierte deutsche Judikatur auch nicht im Berufungsfall anwendbar.

Der Vollständigkeit sei erwähnt: Für die dargelegte Auslegung sprechen auch verfassungsrechtliche Überlegungen. Denn wenn die Leistungen der Pensionskassen für privat angestellte Arbeitnehmer im überobligatorischen Bereich dem Grunde und der Höhe nach vergleichbar sind mit jenen Leistungen, die öffentlich Bedienstete von ihren Vorsorgeeinrichtungen erhalten, dann wäre es unsachlich und nicht gerechtfertigt, gleichartige Beiträge allein deshalb ungleich zu behandeln, weil sie im einen Fall von der öffentlichen und im anderen Fall von der privaten Hand getragen werden.

Vorobligatorium

In Übereinstimmung mit den Parteien des Berufungsverfahrens trifft die Berufungsbehörde die Feststellung, dass der Anteil der vorobligatorisch finanzierten Kapitalabfindung nicht exakt ermittelt werden und deshalb unter Bedachtnahme auf das Gesamtbild der Verhältnisse mit 50% des überobligatorisch finanzierten Teiles geschätzt werden kann. Er beträgt also 48.992,50 CHF. Entsprechend dem Wortlaut von § 25 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG ist dieser Teil nur mit 25% zu erfassen. Denn die vorobligatorisch geleisteten Arbeitnehmer- und Arbeitgeberbeiträge wurden nicht verpflichtend und schon gar nicht aufgrund einer gesetzlichen Verpflichtung geleistet. Insoweit ist eine doppelte Begünstigung auch mit hoher Wahrscheinlichkeit auszuschließen. Jedenfalls insoweit folgt diese Entscheidung der Berufungsentscheidung des UFS vom 4.7.2012, RV/0591-G/09.

Dieses Ergebnis nimmt im Übrigen auch Bedacht auf die Maßgeblichkeit des historischen Rechts, also des EStG 1972 und auch Rücksicht auf den Willen des Gesetzgebers. Nach den Erläuternden Bemerkungen zur Neufassung von [§ 25 Abs. 1 Z 2 lit a und b EStG 1988](#) durch BGBl 201/1996 war es Ziel des Gesetzgebers, die Gleichstellung von ausländischen Pensionskassenleistungen mit inländischen Sozialversicherungspensionen und gleichartigen Versorgungsleistungen im Sinne von § 25 Abs. 1 Z 3 lit a EStG zu erreichen sowie eine dem verfassungskonformen Grundsatz der Einmalbesteuerung entsprechende Regelung zu schaffen (UFS 4.10.2006, RV/0018-I/06).

Überobligatorium

Es kann nun dahingestellt bleiben, ob die Bestimmung des § 25 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988 im Sinne der in den Lohnsteuerrichtlinien (LStR 2002 Rz 682) zitierten Entscheidung eher systematisch (UFS 18.1.2011, RV/0207-F/09) und sowohl durch höchstgerichtliche Judikatur (VwGH 23.10.1997, [96/15/0234](#)) als auch Literatur (Reiner & Reiner in Festschrift Doralt, 350) abgesichert auszulegen ist oder rein wörtlich, also im Sinne einer jüngeren Berufungsentscheidung (UFS 4.7.2012, RV/0591-G/09). Dies weil in beiden Fällen das Resultat ident ist. Denn einerseits stellen und stellten seit Einführung der verpflichtenden beruflichen Vorsorge nach den vorausgegangenen Ausführungen die auch im Bereich des Überobligatoriums aufgrund von Reglements verpflichtend zu leistenden Arbeitnehmerbeiträge Werbungskosten und die korrespondierenden Arbeitgeberbeiträge nicht steuerbare Einkünfte dar. Und andererseits wurden sowohl die Arbeitnehmer- als auch die Arbeitgeberbeiträge aufgrund der dargelegten ausländischen und der inländischen Rechtslage bisher steuerlich voll zum Abzug zugelassen bzw steuerlich nicht erfasst. (Anderes wird vom Bw auch nicht behauptet und wäre jedenfalls im Hinblick auf die klare und eindeutige steuerrechtliche Beurteilung und Behandlung dieser Beiträge in der Schweiz nachzuweisen.) Eine Diskrepanz zwischen Gesetzeslage und faktischen Gegebenheiten ist sohin nicht feststellbar.

Anrechnung der ausländischen Steuer

Im angefochtenen Bescheid für 2006 wurde keine ausländische Steuer angerechnet. Dies entspricht dem Abkommensrecht, da Art. 15 Abs. 1 in Verbindung mit [Art. 23 DBA Schweiz](#) (in der letztmalig für dieses Jahr geltenden Fassung) hinsichtlich des laufenden Lohnes (mangels Grenzgängereigenschaft) allein der Schweiz das Besteuerungsrecht (unter Progressionsvorbehalt) zuweist, während hinsichtlich der Pensionsabfindung Art. 18 iVm [Art. 23 DBA Schweiz](#) allein Österreich das Besteuerungsrecht zuweist. Kommt aber die Freistellungsmethode zur Anwendung, bleibt für eine zusätzliche Anrechnung kein Raum. Österreich ist zwischenstaatlich nicht verpflichtet und innerstaatlich nicht berechtigt, eine von der Schweiz abkommenswidrig einbehaltene Quellensteuer anzurechnen (UFS 26.3.2012, RV/0023-F/12; EAS 854).

Zur Information: Der Fachvorstand des Bescheidfinanzamtes ist dem Vernehmen nach gerne bereit, Auskunft darüber zu erteilen, wie im Ergebnis eine Doppelbesteuerung beseitigt werden kann.

Hinsichtlich der Jahre 2007 und 2008 wurde die ausländische Steuer antragsgemäß angerechnet.

Anspruchszinsen

Der Bw hat auch die Anspruchszinsenbescheide für 2006 und 2007 angefochten, ohne gesonderte Gründe hierfür bekannt zu geben.

Dieser Berufung kommt keine Berechtigung zu. Denn der Bw übersieht, dass die Zinsenbescheide an den Spruch der zur Nachforderung führenden Abgabenbescheide gebunden sind (Ritz, BAO⁴, § 205 Tz 33 bis 35). Da die Zinsenbescheide demnach nicht mit Aussicht auf Erfolg mit der Begründung anfechtbar sind, die maßgeblichen Einkommensteuerbescheide seien inhaltlich rechtswidrig, war in diesem Punkt abweislich zu entscheiden. Erweist sich der Stammabgabenbescheid - so wie gegenständlich - als zum Teil rechtswidrig und wird er im Zuge eines Berufungsverfahrens abgeändert oder aufgehoben, so wird diesem Umstand mit einem an den Abänderungs- bzw Aufhebungsbescheid gebundenen neuen Zinsenbescheid Rechnung getragen.

Vorauszahlungsbescheide

Der Bw wandte sich gegen die Vorauszahlungsbescheide mit der erschießbaren Begründung, nicht in Österreich ansässig und deshalb hier nur mit seinen inländischen Mieteinkünften steuerpflichtig zu sein.

Aus den dargelegten Gründen ist die Berufungsbehörde dieser Sachverhaltsdarstellung nicht gefolgt. Unbestrittenermaßen hat der Bw im Übrigen die Wohnstätte in der Schweiz zwischenzeitig wieder aufgegeben, ohne freilich die entsprechenden polizeilichen Vorschriften beachtet zu haben. Der Berufung ist daher in diesem Punkt der Erfolg zu versagen.

Beilagen: 3 Berechnungsblätter

Feldkirch, am 27. Februar 2013