



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., New York, vertreten durch KPMG Alpen Treuhand GmbH, 1090 Wien, Porzellangasse 51, vom 1. September 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 1. Bezirk vom 9. August 2004 betreffend Einkommensteuer 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.), eine Staatsangehörige der Vereinigten Staaten, hatte ihren Hauptwohnsitz vom 12. Dezember 2002 bis zum 2. Dezember 2004 in 1010 Wien. Am 6. August 2004 reichte die Bw. die Einkommensteuererklärung für das Jahr 2003 elektronisch beim Finanzamt ein. Mit Bescheid vom 9. August 2004 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer für das Jahr 2003 fest, ohne von der Abgabenerklärung der Bw. abzuweichen.

Mit Schreiben vom 1. September 2004 erhob die Bw. Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2003 und führte aus, dass nicht lohnsteuerpflichtige Bezüge aus nicht selbstständiger Arbeit in Höhe von € 313.041,92 irrtümlich berücksichtigt worden seien. Im Jahr 2003 seien an die Bw. € 334.070,05 von der X. Deferred Company als Entschädigung im Zusammenhang mit einem im Jahr 2002 beendeten Dienstverhältnis ausbezahlt worden. Diese Bezüge würden somit einen Zeitraum betreffen, in dem die Bw. in

Österreich noch nicht ansässig gewesen sei, und seien daher in Österreich als steuerfrei zu behandeln. Die Besteuerungsrechte an Einkünften aus nicht selbstständiger Arbeit seien nämlich in Doppelbesteuerungsabkommen auf der Grundlage des Kausalitätsprinzips und nicht des Zuflussprinzips aufgeteilt (siehe SWI 2002, 355, EAS 2041). Die „amerikanische“ Steuererklärung der Bw. für das Jahr 2003 werde vorgelegt.

Mit Ersuchen um Ergänzung vom 26. November 2004 forderte das Finanzamt die Bw. auf, einen Nachweis dafür zu erbringen, dass die Zahlungen in der Höhe von € 313.041,92 eine Entschädigung für das Dienstverhältnis im Jahr 2002 und den Vorjahren darstelle. Auch der Grund für die Entschädigungszahlung sei bekannt zu geben.

Mit Schreiben vom 12. Jänner 2005 legt die Bw. eine Bestätigung der Firma K. vom 11. Jänner 2005 dem Finanzamt vor, mit welcher die Zahlungen in Höhe von USD 377.799,82 (€ 334.070,05) im Jahr 2003 der X. Deferred Company an die Bw. bestätigt wurden. Die X. Deferred Company sei von der Firma K. übernommen worden. Während des Dienstverhältnisses der Bw. seien Zahlungen an einen „Benefit plan“ erfolgt. Anlässlich der Firmenübernahme sei dieser „Benefit plan“ aufgelöst worden. Die Auszahlung betreffe das Jahr 2002 und die Vorjahre.

Mit Ersuchen um Ergänzung vom 25. Jänner 2005 ersuchte das Finanzamt die Bw. bekannt zu geben, in welchem Jahr der Entschluss gefasst worden sei, den „Benefit plan“ aufzulösen und welche Jahre die Zahlungen genau betreffen würden. Es sei mitzuteilen, ob die Einzahlungen vom Arbeitgeber oder vom Arbeitnehmer erfolgt seien und ob eine gesetzliche Beitragspflicht bestanden habe.

Mit Schreiben vom 31. März 2005 teilte die Bw. dem Finanzamt mit, dass im Jahr 2003 € 334.070,05 (USD 374.495,51) aus dem „X. Deferred Compensation Plan“ an sie ausbezahlt worden seien. Bei diesem Plan habe es sich um einen nach US Steuerrecht „qualified contribution plan“ gehandelt, wobei die Einzahlungen steuerfrei gewesen wären. Die Beitragsleistungen seien freiwillig erfolgt. Es habe sich um Gehaltsbestandteile gehandelt, welche anstelle einer steuerpflichtigen Barauszahlung in den „Deferred Compensation Plan“ einbezahlt worden seien. Aufgrund der Übernahme durch die Firma K. sei es notwendig geworden, die angesparten Beiträge entweder einzufrieren oder auszuzahlen. Die Bw. habe sich für die Auszahlung entschieden. Beim „X. Deferred Compensation Plan“ habe es sich nicht um eine ausländische Pensionskasse gehandelt, in welche Beiträge aufgrund einer gesetzlichen Verpflichtung zu leisten gewesen wären. Es habe sich bei den Beitragsleistungen um Einkünfte aus nicht selbstständiger Arbeit gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 a EStG 1988 gehandelt, welche im Zeitpunkt des Zuflusses, also bei Einzahlung in den „X. Deferred Compensation Plan“, nach österreichischem Recht steuerpflichtig gewesen wären. Die Bw. sei aber zum

Zeitpunkt dieser Beitragsleistungen nicht in Österreich ansässig gewesen. Die Auszahlung aus dem „X. *Deferred Compensation Plan*“ sei somit nach österreichischem Recht steuerfrei und nach US-Steuerrecht im Jahr 2003 als steuerpflichtiger Bezug zu erfassen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 16. Juni 2005 wies das Finanzamt die Berufung vom 1. September 2004 als unbegründet ab und führte in der Begründung folgendes aus: Die in der Berufung angeführte EAS (SWI 2002, Seite 355) beziehe sich auf eine „*österr.-deutsche Verständigung*“ aus dem Jahr 1999 zu Stock-Options-Programmen und setze ein korrespondierendes Abkommensverständnis im DBA-Partnerstaat voraus. Das bedeute hinsichtlich des im gegenständlichen Fall anzuwendenden „*DBA Ö-USA*“, dass der Nachweis einer reziproken Anwendung des Kausalitätsprinzips auch auf Seiten der USA hätte erbracht werden müssen. Dieser Nachweis liege nicht vor. Aus der vorgelegten US-Steuererklärung gehe im Gegenteil dazu hervor, „*dass es sich einerseits gar nicht um eine Stock-Option handelt, andererseits der in Rede stehende Betrag – unabhängig von der tatsächlichen Rechtsnatur dieses „benefit plans“ – in den USA nach Zuflussprinzip im Jahr 2003 – und nicht für Vorjahre – berücksichtigt*“ worden sei.

Im Übrigen komme es aufgrund des angefochtenen Bescheides auch nicht zu einer Doppelbesteuerung: Die in Rede stehenden Einkünfte seien in den USA ohnehin als Auslandseinkünfte (=österr. Einkünfte) deklariert worden. Die entsprechende österreichische Steuer laut dem angefochtenem Bescheid sei in vollem Umfang in den USA angerechnet worden (vgl. line 44 der US-Steuererklärung), was in den USA letztlich zu einer Steuergutschrift geführt habe.

Mit Schreiben vom 15. Juli 2005 stellte die Bw. den Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz und führte in der Begründung aus: Es habe sich um freiwillige Beiträge an eine ausländische Pensionskasse gehandelt. Gemäß § 25 Abs. 1 Z 2 b EStG 1988 seien für 2003 Bezüge und Vorteile aus ausländischen Pensionskassen nur mit 25% der eingezahlten Beträge zu erfassen, soweit eine ausländische gesetzliche Verpflichtung zur Leistung von Pensionskassenbeiträgen nicht bestanden habe. Diese Voraussetzung würden vorliegen und seien nicht nur für Rentenzahlungen aus der ausländischen Pensionskasse sondern auch für die Auszahlung einer Pensionsabfindung anwendbar. Es werde daher beantragt, die ausbezahlte Pensionsabfindung aus einer ausländischen freiwilligen Pensionskasse nur in Höhe von USD 93.623,88 (€ 83.517,51) zu erfassen.

Mit Vorhalt vom 12. März 2008 teilte das Finanzamt der Bw. folgende Ergänzungspunkte mit: Im Schreiben vom 15. Juli 2005 (Vorlageantrag) werde ausgeführt, dass die Auszahlung in Höhe von € 334.070,05 aus dem „X. *Deferred Compensation Plan*“ unter § 25 Abs. 1 Z 2 lit b

EStG 1988 falle und daher nur mit 25% zu erfassen sei. Darunter würden jedoch nur Bezüge aus ausländischen Pensionskassen fallen. Firmenpensionen, die ein Arbeitnehmer von seinem ehemaligen ausländischen Arbeitgeber erhalte, würden unter § 25 Abs. 1 Z 1 lit a EStG 1988 fallen und als Einkünfte aus nicht selbstständiger Arbeit im vollen Ausmaß der österreichischen Besteuerung unterliegen. Angesichts der bestehenden Auslandsbeziehungen obliege der Parteienseite eine erhöhte Mitwirkungspflicht und es sei nachzuweisen, dass es sich um eine ausländische Pensionskasse handle, Beiträge geleistet worden seien, in welchem Verhältnis diese Beiträge zu den Arbeitgeberbeiträgen gestanden wären und dass die Beiträge bei der ausländischen Besteuerung nicht abzugsfähig gewesen seien. Sollten keine Nachweise erbracht werden, sei die volle Versteuerung der Bezüge vorzunehmen und die Berufungsvorentscheidung könnte nicht abgeändert werden.

Die geforderten Nachweise wurden von der Bw. nicht erbracht.

Das Finanzamt legte die Berufung am 3. Juli 2008 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist, ob die im Jahr 2003 an die Bw. erfolgte Auszahlung eines „Deferred Compensation Plan“ in Österreich der Besteuerung unterliegt. Unstrittig ist, dass die Bw. vom 12. Dezember 2002 bis zum 2. Dezember 2004 in Österreich ansässig und gemäß [§ 1 Abs. 2 EStG 1988](#), BGBl. Nr. 400/1988, in Österreich unbeschränkt einkommensteuerpflichtig war. Vor dem 12. Dezember 2002 war die Bw. für eine in den Vereinigten Staaten ansässige Firma tätig und leistete dabei Zahlungen an einen „Deferred Compensation Plan“. Bei einem „Deferred Compensation Plan“ handelt es sich um eine Form der arbeitnehmerfinanzierten Altersvorsorge. Der Arbeitnehmer verzichtet dabei auf einen Teil seines Gehalts zugunsten einer Altersvorsorgezusage. Zur Besteuerung von Zahlungen im Zusammenhang mit einem „Deferred Compensation Plan“ führte das Bundesministerium für Finanzen am 26. Mai 2008, BMF-010221/1445-IV/4/2008, EAS 2971 folgendes aus: *„Hat ein in den USA ansässiger Arbeitnehmer am "Deferred Compensation-Plan" seines US-Arbeitgebers teilgenommen und demzufolge einen Prozentsatz aus seinem Gehalt bestimmt, der als Beitrag in den Plan eingezahlt werden soll, dann kürzen diese Beiträge nicht die Höhe des - nach österreichischem Steuerrecht ermittelten - Arbeitslohnes (Hinweis auf VwGH 19.06.2002, 98/15/0142, wonach ein Gehaltsabzug für Pensionsrückdeckungsversicherungen von Vorstandsmitgliedern nicht deren Lohnsteuerbemessungsgrundlage kürzt).*

Wird nach Ansässigkeitsverlegung nach Österreich mit der Beendigung des US-Dienstverhältnisses plangemäß das beim US-Arbeitgeber angesparte Kapital ausbezahlt, stellt

dies insoweit einen nichtsteuerbaren Vorgang dar, als es in der Summe der Arbeitnehmerbeiträge Deckung findet. Nur insoweit der Auszahlungsbetrag aus Kapitalerträgen herrührt, tritt inländische Steuerpflicht ein, weil über diese Kapitalerträge erstmals mit der Auszahlung verfügt werden konnte und damit erst zu diesem Zeitpunkt der steuerliche Zufluss eintritt.

Artikel 15 DBA-USA untersagt Österreich, jene Teile des Auszahlungsbetrages zu besteuern, die durch die Arbeitsausübung in den USA erwirtschaftet worden sind (Kausalitätsprinzip); Artikel 10 und 11 des Abkommens steht aber der Erfassung der Kapitalerträge nicht entgegen, weil hier nicht das Kausalitätsprinzip, sondern das Zuflussprinzip gilt."

Entsprechend dieser eindeutigen und klaren Rechtslage wurde die steuerliche Vertretung der Bw. mehrmals aufgefordert, Nachweise dafür beizubringen, dass der Auszahlungsbetrag in der Summe der Arbeitnehmerbeiträge Deckung gefunden habe. Diesen Aufforderungen kam die steuerliche Vertretung der Bw. trotz wiederholter Fristverlängerung nicht nach. Die steuerliche Vertretung der Bw. bestätigte jedoch die Rechtsansicht, dass es sich bei den strittigen Bezügen um Einkünfte aus nicht selbstständiger Arbeit handelt. Der unter Zugrundelegung der von der Bw. eingereichten Einkommensteuererklärung für das Jahr 2003 erlassene Bescheid vom 9. August 2004 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2003 ist daher mit keiner Rechtswidrigkeit behaftet.

Soweit die Bw. im Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz vom 15. Juli 2005 die Besteuerung der Bezüge und Vorteile aus ausländischen Pensionskassen mit nur 25 % im Sinne des [§ 25 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988](#) fordert, ist folgendes festzuhalten: Gemäß § 25 Abs. 1 Z 2 lit. b erster Satz EStG 1988 sind Bezüge und Vorteile aus ausländischen Pensionskassen Einkünfte aus nicht selbstständiger Arbeit (Arbeitslohn). Derartige Bezüge sind nur mit 25 % zu erfassen, soweit eine ausländische gesetzliche Verpflichtung zur Leistung von Pensionskassenbeiträgen nicht bestanden hat. Betreffend diesem Berufungsbegehren wurde die Bw. vom Finanzamt mit Schreiben vom 12. März 2008 aufgefordert, die erforderlichen Nachweise beizubringen. Auch dieser Aufforderung kam die Bw. nicht nach. Mangels Nachweises der gesetzlichen Voraussetzungen kommt die begünstigte Versteuerung der im Jahr 2003 von der „X. Deferred Company“ an die Bw. geleisteten Zahlung mit 25 % gemäß § 25 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988 nicht in Betracht.

Die Berufung war daher, wie aus dem Spruch ersichtlich, als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 26. Mai 2011