

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden Mag. A und die weiteren Senatsmitglieder Dr. W, Mag. T und Mag. M in der Beschwerdesache des Bf., Gde X, E-Straße-xx, vertreten durch die XY Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs GmbH, GDe Y, N-Straße-yy, über die Beschwerde vom 9. Juni 2015 gegen den Bescheid des Finanzamtes Z, Ge Z, L-Straße-zz, vertreten durch Mag. P, vom 8. Mai 2015 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2014 in der Sitzung am 20. Februar 2020 zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird im Umfang der Beschwerdeventscheidung abgeändert.

Im Hinblick auf die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe wird auf die Beschwerdeventscheidung vom 11. Juni 2015 verwiesen.

Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

Der im Inland wohnhafte und am abcd geborene Beschwerdeführer (in der Folge kurz: Bf.) war bis 31. Jänner 2014 als Grenzgänger bei der Fa. AB AG (CH-GDE N, E-Straße-nn) in der Schweiz unselbständig beschäftigt.

Mit 1. Februar 2014 trat der Bf. in den (vorzeitigen) Ruhestand und bezieht seither eine geringfügige inländische Pension; ab 1. Februar 2015 erhielt er außerdem eine ordentliche (AHV-)Altersrente aus der Schweiz.

Infolge eines bei der Pensionskasse seiner bisherigen Schweizer Arbeitgeberin, der Stiftung für die Personalvorsorge der Firma AB AG N, eingebrachten Antrages ließ sich der Bf. das vorhandene Altersguthaben (2. Säule) einmalig (per 31.1.2014) als Kapital (461.817,55 CHF bzw. 374.518,79 €) mittels Banküberweisung auszahlen. Der Bf.

hat die Rückerstattung der dabei in Abzug gebrachten Quellensteuer im Betrage von 41.659,50 CHF (= 33.784,48 €) beantragt (vgl. entsprechenden Antrag vom 15.1.2014). Lt. Austrittsabrechnung der Pensionskasse vom 22. Jänner 2014 (gültig per 31.1.2014) setzt sich die Austrittsleistung aus dem vorobligatorischen Sparkapital Arbeitnehmer iHv 25.787,80 CHF (20.913,05 €), dem vorobligatorischen Sparkapital Arbeitgeber iHv 24.627,30 CHF (19.971,93 €), dem Alterskapital Arbeitnehmer sowie dem Alterskapital Arbeitgeber iHv jeweils 205.701,20 CHF (166.816,88 €) zusammen.

Entsprechend seiner am 28. April 2015 elektronisch eingelangten Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2014 samt Beilagen wurde von Seiten des Bf. beantragt, ein Drittel des um den gemäß § 25 Abs. 1 Z 2b EStG 1988 steuerfreien vorobligatorischen Anteil (75% des Sparkapitals Arbeitnehmer und Arbeitgeber) verminderten Auszahlungsbetrag gemäß § 124b Z 53 EStG 1988 steuerfrei zu belassen und damit den Auszahlungsbetrag "nur" im Betrage von 282.670,79 CHF bzw. 229.236,68 € der Besteuerung zu unterziehen

Mit Bescheid vom 8. Mai 2015 veranlagte das Finanzamt den Bf. zur Einkommensteuer für das Jahr 2014; dabei unterzog die Abgabenbehörde die in Rede stehende, *allein* um den steuerfreien vorobligatorischen *Arbeitnehmeranteil* verminderte Kapitalauszahlung zur Gänze der Einkommensteuer.

Mit der dagegen mit Schriftsatz (Fax) vom 9. Juni 2015 erhobenen Beschwerde wandte sich die steuerliche Vertretung im Namen und Auftrag des Bf. gegen die nicht gewährte Steuerbegünstigung gemäß § 25 Abs. 1 Z 2b EStG 1988 im Hinblick auf den vorobligatorischen Arbeitgeberanteil sowie die Nichtanerkennung der Drittelbegünstigung gemäß § 124b Z 53 EStG 1988, beantragte eine mündliche Verhandlung vor dem gesamten Senat und brachte - nach entsprechender Sachverhaltsdarstellung und entsprechender Darstellung, weshalb der angefochtene Bescheid nicht den Anforderungen des § 98 BAO entspreche - entscheidungswesentlich Folgendes begründend vor:

ad Begünstigung gemäß § 124b Z 53 EStG 1988:

Ursprünglich seien ausländische Pensionsabfindungen, soweit diese nicht mit 6% zu besteuern gewesen seien, mit dem halben Belastungsprozentsatz besteuert worden. Seit dem Kalenderjahr 2001 seien aus der 2. Säule der Schweiz bzw. Liechtenstein stammende Pensionsabfindungen gemäß § 124b Z 53 EStG zu einem Drittel steuerfrei. Ohne gesetzliche Änderung lägen nunmehr mehrere vom Finanzamt erlassene Bescheide vor, in welchen unter Hinweis auf die UFS-Entscheidung vom 18. September 2009, RV/0339-F/07, die Rechtsansicht vertreten werde, dass die Begünstigung des § 124b Z 53 EStG nur dann zustünde, wenn der Abgabepflichtige keine andere Möglichkeit habe, als das Guthaben in Form einer Pensionsabfindung zu beziehen. Sobald der Abgabepflichtige das Wahlrecht habe, das Altersguthaben aus der 2. Säule entweder in Form einer Pensionsabfindung oder in Rentenform zu beziehen, stehe nach dieser Rechtsauffassung die Begünstigung des § 124b Z 53 EStG nicht mehr zu.

Diese entgegen der langjährigen Verwaltungspraxis nunmehr geäußerte Rechtsansicht sei ihrer Rechtsansicht nach falsch, da diese weder im Gesetzestext noch in den Erläuterungen zum Gesetzestext Deckung finde.

In der Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes vom 19. Dezember 2007, 2006/15/0258, habe der Beschwerdeführer vorgebracht, dass er in seinem Recht auf Vertrauen auf die bestehende Rechtslage verletzt worden sei, weil die österreichische Rechtslage im Zeitpunkt des Beginns des Dienstverhältnisses im Jahr 1987 eine besonders günstige Besteuerung der Pensionsabfindung vorgesehen habe, während in der Folge mit kurzer Übergangsfrist eine volle Besteuerung mit einem Freibetrag von einem Drittel des Bezuges eingeführt worden sei. Dazu habe jedoch der Verwaltungsgerichtshof die Auffassung vertreten, dass der Gesetzgeber von Verfassungs wegen nicht gehalten sei, bestehende Begünstigungsbestimmungen für die Zukunft stets unverändert beizubehalten, stelle doch die Besteuerung nach § 124b Z 53 EStG idF BGBl. Nr. 54/2002 nach wie vor eine Begünstigung dar. Überdies sei zu berücksichtigen, dass ein laufender Rentenbezug dem Versorgungscharakter mehr entspreche als die Kapitalabfindung eines Rentenanspruches; der Gesetzgeber könne also berücksichtigen, dass eine übermäßige Begünstigung der freiwilligen Entscheidung eines Steuerpflichtigen, sich die Rente abfinden zu lassen, dem Versorgungscharakter zuwiderliefe. Die *freiwillige Entscheidung* als Sachverhaltsbestandteil sei hier vom Verwaltungsgerichtshof sogar betont und als Rechtfertigungsgrund dafür herangezogen worden, dass die Drittelbegünstigung nicht verfassungswidrig sei.

Durchleuchte man die Norm weiters im Wege einer teleologischen Interpretation, gelange man zum Schluss, dass mit § 124b Z 53 EStG der durch die Zusammenballung von Bezügen entstandene Progressionseffekt gemildert werden solle (Verweis auf UFS 30.9.2009, RV/0468-F/08). Sinn und Zweck der Begünstigung des § 124b Z 53 EStG sei somit insbesondere die Ermäßigung der Progression für die betroffenen Grenzgänger. Die Altersguthaben könnten nicht in eine inländische Pensionskasse übertragen werden. Die betroffenen Grenzgänger scheuten oft das Währungsrisiko und beziehen aus diesen Gründen das Altersguthaben als Abfindung (Verweis auf UFS 23.7.2009, RV/0320-F/08). Die nunmehr abrupte Änderung der Verwaltungspraxis für bereits im Kalenderjahr 2014 verwirklichte Sachverhalte führe zudem zu erheblichen nicht voraussehbaren Härtefällen.

ad Besteuerung der vorobligatorischen Bezüge:

Der Abgabepflichtige sei sich ganz sicher, dass er im Rahmen seiner Offenlegungs- und Wahrheitspflicht gegenüber der Abgabenverwaltung immer sämtliche Unterlagen vorgelegt habe und dass seine Einkünfte ordnungsgemäß besteuert worden seien.

Die Abgabenbehörde sei mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit in der Lage gewesen, den Charakter der Arbeitgeberbeiträge zur Pensionskasse bzw. den Charakter der Arbeitnehmerbeiträge richtig zu beurteilen und eine ordnungsgemäße Besteuerung vorzunehmen. Die bis zum 31. Dezember 1984 geleisteten Pensionskassenbeiträge des Arbeitgebers seien daher von der Abgabenverwaltung mit Sicherheit ordnungsgemäß besteuert worden; die Pensionskassenbeiträge des Arbeitnehmers seien daher mit Sicherheit nicht als Werbungskosten zugelassen worden.

Eine nochmalige (volle) Besteuerung des vorobligatorischen Altersguthabens führe daher zu einer Doppelbesteuerung. Die Vorgangsweise bzw. die Rechtsansicht der Abgabenbehörde sei rechtswidrig.

Mit Einkommensteuerbescheid 2014 (Beschwerdevorentscheidung gemäß § 262 BAO) vom 11. Juni 2015 wies das Finanzamt die Beschwerde inhaltlich als unbegründet ab, korrigierte dabei aber die Höhe des zu steuernden Altersguthabens geringfügig. Begründend erklärte es, dass gemäß § 124b Z 53 EStG 1988 Zahlungen für Pensionsabfindungen von Pensionskassen zu einem Drittel steuerfrei zu belassen seien. Wie der Verwaltungsgerichtshof aber mit Erkenntnis vom 24. Mai 2012, 2009/15/0188, ausgeführt habe, liege keine *"Abfindung"* vor, wenn der Berechtigte bei Pensionsantritt eine freie Wahl zwischen mehreren gleichwertigen (primären, aber alternativen) Ansprüchen treffe, diesem also im Rahmen einer *"obligatio alternativa"* (Wahlschuld iSd § 906 ABGB) ein Wahlrecht zwischen Rente, Teilauszahlung/Rente und Einmalauszahlung eingeräumt werde (Art. 37 BVG).

Auch die vorobligatorisch vom Arbeitgeber in die betriebliche Pensionskasse gezahlten Beiträge würden erst im Zeitpunkt des Pensionsbezuges als zugeflossen gelten. Diese hätten daher gar nicht als Vorteil aus dem Dienstverhältnis versteuert werden können, würden folglich keine *"Arbeitnehmerbeiträge"* darstellen und seien daher erst bei Pensionszufluss zu erfassen und voll steuerpflichtig zu behandeln. Die Pensionskassenleistungen aus vorobligatorischen Arbeitnehmerbeiträgen würden mit 25% erfasst.

Mit Anbringen (FinanzOnline) vom 13. Juli 2015 beantragte die steuerliche Vertretung im Namen und Auftrag des Bf., die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen, wiederholte ihren Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Senat und verwies auf das Beschwerdevorbringen und die Anfragebeantwortung des BMF vom 9. Juni 2015 (GZ BMF-310205/0079-I/4/2005) mit folgendem Inhalt:

"Mit BGBl. I Nr. 54/2002 wurde § 124b Z 53 EStG 1988 dahingehend erweitert, dass Zahlungen für Pensionsabfindungen von Pensionskassen auf Grund gesetzlicher oder statutenmäßiger Regelungen nach Abzug der darauf entfallenden Pflichtbeiträge ab dem Jahr 2001 und in den folgenden Jahren zu einem Drittel steuerfrei zu belassen sind. Der Hauptanwendungsfall für die Befreiungsbestimmung sind statutenmäßig vorgesehene Abfindungen von Pensionskassen für Grenzgänger, wenn die Grenzgänger die ausländische Tätigkeit aufgeben. Auch in diesem Fall werden Ansprüche abgefunden und keine bereits laufenden Pensionen".

Die steuerliche Vertretung des Bf. führte dazu aus, dass dem BMF zum Zeitpunkt der Anfragebeantwortung offensichtlich klar gewesen sei, dass das Wahlrecht auf Abfindung in den Statuten der jeweiligen ausländischen Pensionskassen enthalten gewesen sei, und habe darin keinen Grund gesehen, die Begünstigung des § 124b Z 53 EStG nicht zu gewähren.

Bei der Interpretation einer Gesetzesnorm sei auf den Wortsinn und insbesondere auch auf den Zweck der Regelung abzustellen. Der einzig entnehmbare Zweck des Gesetzes bestehe nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates (Verweis auf UFS 23.7.2009, RV/0136-F/09) darin, den durch die Zusammenballung von Bezügen entstehenden Progressionseffekt zu mildern.

Mit Vorlagebericht vom 16. Juli 2015 legte das Finanzamt die in Rede stehende Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor; auf die dabei erstattete umfangreiche Stellungnahme der Abgabenbehörde wird an dieser Stelle verwiesen.

Vollständigkeitshalber sei an dieser Stelle noch erwähnt, dass das Finanzamt seinen mit Nachreichung vom 8. Mai 2018 gestellten Antrag auf *"Nichtbeachtung des Zinszuwachses beim Vorobligatorium"* mit Anbringen vom 5. April 2019 wieder zurückgezogen hat.

Mit Schreiben vom 28. Juni 2019 samt Beilage (Vorsorgereglement der Stiftung für die Personalvorsorge der Firma AB AG) zog die steuerliche Vertretung des Bf. nach entsprechender Vorhaltung durch das Bundesfinanzgericht (E-Mail vom 5. April 2019) ihren Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurück, beantragte, dass

- die gesamte Pensionsablässe gemäß § 67 Abs. 4 letzter Satz erster Teilstrich EStG 1988 pauschal mit 6% besteuert werde,
- gemäß Art. 267 AEUV dem Europäischen Gerichtshof die folgende Frage zur Auslegung vorgelegt werden möge:

"Inwieweit ist es mit Artikel 45 AEUV vereinbar, dass die Republik Österreich Pensionsablässe, welche an in Österreich unbeschränkt steuerpflichtige Personen aufgrund eines österreichischen Bundes- oder Landesgesetzes ausbezahlt werden, mit einem begünstigten Steuersatz in Höhe von 6 Prozent besteuert (§ 67 Abs. 4 Teilstrich 1 EStG 1988) gleichzeitig aber Pensionsablässe, welche aufgrund von Gesetzen in einem anderen EU- oder EWR Mitgliedstaat oder der Eidgenössischen Schweiz an in Österreich unbeschränkt steuerpflichtige Personen ausbezahlt werden, mit dem normalen Tarifsteuersatz (25-55 Prozent) besteuert",

- der auf vorobligatorische Beiträge entfallende Anteil des Austrittsguthaben iHv 50.415,15 CHF (48.885,02 €) gemäß § 25 Abs. 1 Z 2b EStG 1988 mit einem Anteil iHv 75% (30.663,77 €) steuerfrei belassen werde,

und führte dazu nach entsprechender Darstellung des Sachverhalts, der rechtlichen Grundlagen in Österreich und der Schweiz sowie der europarechtlichen Grundlagen Folgendes (wörtlich) aus:

ad Begünstigung gemäß § 67 Abs. 4 EStG 1988 (6%-Besteuerung):

"Die begünstigende Vorschrift des § 67 Abs. 4 letzter Satz Teilstrich 1 EStG 1988 bezieht sich zweifelsfrei nur auf Pensionen und Abfertigungen die aufgrund von österreichischen Bundes- oder Landesgesetzen ausbezahlt werden. Damit die Grundfreiheiten, insbesondere das Recht auf Freizügigkeit der Arbeitnehmer, seine (Schutz-)Wirkung vor Diskriminierungen und Beschränkungen entfalten kann, ist unseres Erachtens die Begünstigungswirkung des § 67 Abs. 4 letzter Satz Teilstrich 1 EStG 1988 unter

Berücksichtigung der Grundfreiheiten diskriminierungsfrei auch auf Pensionsablösen aufgrund von ausländischen Bundes- oder Landesgesetzen auszudehnen.

Der EuGH hat im Urteil vom 15.12.1995, RS C-415/93, Bosman, das Diskriminierungsverbot zu einem Beschränkungsverbot erweitert. Danach sollen sämtliche Vertragsbestimmungen über die Freizügigkeit den Gemeinschaftsangehörigen die Ausübung jeder Art von Berufstätigkeit im gesamten Gebiet der Gemeinschaft erleichtern und stehen Maßnahmen entgegen, die die Gemeinschaftsangehörigen benachteiligen könnten, wenn sie im Gebiet eines anderen Mitgliedstaates eine wirtschaftliche Tätigkeit ausüben wollen.

Vorschriften, die einen Staatsangehörigen eines Mitgliedstaates oder der Eidgenössischen Schweiz daran hindern oder davon abhalten, sein Herkunftsland zu verlassen, um von seinem Recht auf Freizügigkeit Gebrauch zu machen, stellen daher eine Beschränkung dieser Freiheit dar, auch wenn sie unabhängig von der Staatsangehörigkeit der betroffenen Arbeitnehmer Anwendung finden. Auch wenn die Bestimmungen über die Freizügigkeit der Arbeitnehmer nach ihrem Wortlaut insbesondere die Inländerbehandlung im Aufnahmestaat sichern sollen, verbieten sie es doch auch, dass der Herkunftsstaat die freie Annahme und Ausübung einer Beschäftigung durch seinen Staatsangehörigen in einem anderen Staat behindert (vgl. EuGH 12.12.2002, Rs C-385/00, F.W.L de Groot, Randnummern 77 und 78, und EuGH 13.11.2003, Rs C-209/01, Schilling, Randnummern 24 und 25). Da die Rechtsprechung des EuGHs zum Beschränkungsverbot bereits zum Zeitpunkt der Unterzeichnung des Freizügigkeitsabkommens bestanden hat, ist dies gemäß Art. 16 Abs. 2 FZA auch bei der Interpretation der Arbeitnehmerfreizügigkeit nach dem Freizügigkeitsabkommen zu beachten.

Die Leistungen der schweizerischen beruflichen Vorsorge zählen zweifelsfrei zum gesetzlichen Pensionssystem in der Schweiz. Die Bestimmungen über die Ablösen von Pensionen sind klar in den schweizerischen Bundesgesetzen geregelt. Austrittsleistungen aus der 2. Säule der Schweiz sind daher in Österreich gemäß § 67 Abs. 4 letzter Satz Teilstrich 1 EStG 1988 zu versteuern.

Die massive steuerliche Diskriminierung (47 Prozent Steuerbelastung statt 6 Prozent Steuerbelastung) von Pensionsablösen aufgrund von bundes- oder landesgesetzlichen Bestimmungen eines EU- bzw. EWR-Mitgliedsstaates oder der Eidgenössischen Schweiz kann einen auf dem Staatsgebiet der Republik Österreich ansässigen Staatsbürger davon abhalten, im benachbarten Ausland (zB in Deutschland, der Schweiz oder in Liechtenstein) eine Arbeitsstelle als Grenzgänger anzunehmen (Grenzgängerdiskriminierung). Es liegt daher ein klassischer Verstoß gegen das Beschränkungsverbot gemäß Artikel 45 AEUV bzw. gegen das mit der Eidgenössischen Schweiz abgeschlossene Freizügigkeitsabkommen vor. Von diesem Verstoß gegen die Grundfreiheiten sind im Bundesland Vorarlberg rund 10 Prozent der unselbständigen Erwerbstätigen betroffen, welche als Grenzgänger in die Schweiz, nach Liechtenstein oder nach Deutschland auspendeln."

ad Besteuerung des vorobligatorischen Altersguthabens:

""Unter vorobligatorischen Zahlungen sind Arbeitnehmer- und Arbeitgeberleistungen in betriebliche Pensionskassen bzw. Zahlungen von betrieblichen Pensionskassen zu verstehen, die vor 1985 erfolgt sind bzw. wurzeln. Sie entfallen also auf Zeiten, in denen die betriebliche Vorsorge gesetzlich nicht verpflichtend war. Solche Leistungen sind beim empfangenden Arbeitnehmer nur mit 25% zu erfassen. Denn die vorobligatorisch geleisteten Arbeitnehmer- und Arbeitgeberbeiträge sind nicht verpflichtend und schon gar nicht aufgrund einer gesetzlichen Verpflichtung geleistet worden und waren somit auch nicht steuerlich voll absetzbar, insoweit folgen die aktuellen Entscheidungen einer früheren Berufungsentscheidung (UFS 27.2.2013, RV/0437-F/10), (vgl. Kopf in SWI 2013, S. 455)." Der Abgabepflichtige hat bei der Einreichung seiner Steuererklärung immer sämtliche notwendigen Unterlagen (Gehaltsabrechnungen, Lohnausweis, Nachweise für geltend gemachte Werbungskosten) der Steuererklärung als Beilagen beigelegt und beim Finanzamt eingereicht. Aufgrund der bis 31.12.1984 fehlenden gesetzlichen Verpflichtung für die betriebliche Vorsorge waren die Arbeitnehmerbeiträge nicht als Werbungskosten abzugsfähig und waren die Arbeitgeberbeiträge als geldwerter Vorteil aus dem Dienstverhältnis zu versteuern.

Da aufgrund der allgemeinen Lebenserfahrung davon auszugehen ist, dass Abgabenbehörden nicht über einen Zeitraum von 10 Jahren und mehr steuerpflichtige Gehaltsbestandteile steuerfrei belassen und nicht als Werbungskosten zu qualifizierende Aufwendungen als Werbungskosten berücksichtigen, ist der Abgabepflichtige davon überzeugt bzw. ist mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit davon auszugehen, dass die nicht aufgrund einer gesetzlichen Verpflichtung beruhenden Arbeitgeberbeiträge in die berufliche Vorsorge und seine eigenen Arbeitnehmerbeiträge in den gegenständlichen Jahren die Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit erhöht haben und von der Abgabenbehörde ordentlich besteuert wurden.

Die eingereichten Steuererklärungen der gegenständlichen Jahre kann der Abgabepflichtige leider nicht mehr nachreichen, da diese schon vor vielen Jahren entsorgt wurden.""

Mit Anbringen (E-Mail) vom 2. Juli 2019 hat die Abgabenbehörde hinsichtlich der **Nichtgewährung der Drittelbegünstigung** nochmals auf die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 24.5.2012, 2009/15/0188; VwGH 29.3.2017, Ra 2015/15/0033; VwGH 19.4.2018, Ra 2016/15/0025; VwGH 22.11.2018, Ra 2018/15/0086) und des Bundesfinanzgerichtes zur begünstigungsschädlichen Wahlmöglichkeit und betreffend die Anwendbarkeit von **§ 67 Abs. 4 erster Teilstrich EStG 1988** auf das abweisende BFG-Erkenntnis vom 15. Mai 2019, RV/1100113/2017, verwiesen und darüber hinaus dargelegt, dass § 124b Z 53 EStG 1988 in Verbindung mit § 67 Abs. 8 lit. e leg. cit. zu sehen sei und der Abgabengesetzgeber bei der Novellierung dieser Gesetzesbestimmung das Ziel verfolgt habe, die Besteuerung mit 6% zugunsten einer lebenslangen Versorgung einzuschränken, und dies vom Höchstgericht sogar als Rechtssatz bestätigt und festgehalten worden sei (Verweis auf VwGH 24.5.2012, 2009/15/0188, Rechtssatz 1; VwGH 19.12.2007, 2006/15/258, letzter Absatz).

Betreffend die steuerliche **Behandlung der vorobligatorischen Beiträge** wurde von der Abgabenbehörde unter Verweis auf entsprechende Erkenntnisse des Bundesfinanzgerichtes (BFG 5.3.2015, RV/1100135/2015; BFG 31.1.2019, RV/1100395/2015; BFG 28.3.2019, RV/1100473/2017; BFG 17.5.2019, RV/1100642/2015) beantragt, dass bei der Berechnung des gemäß § 25 Abs. 1 Z 2 lit. b iVm § 25 Abs. 1 Z 2 lit. a sublit. aa EStG 1988 steuerfrei zu belassenden Vorobligatoriums das "*vorobligatorische Sparkapital Arbeitnehmer*" iHv 25.787,80 CHF zu 75% steuerfrei belassen (dh. 19.340,85 CHF steuerfrei, 6.446,95 CHF steuerpflichtig), der vorobligatorische Arbeitgeberanteil jedoch ungekürzt angesetzt und folgedessen vom Gesamtauszahlungsbetrag von 461.817,55 CHF 442.476,70 CHF (= 358.834,00 €) steuerlich erfasst werde.

Den von Seiten des Bf. in diesem Zusammenhang gemachten Ausführungen entgegnete die Abgabenbehörde wie folgt:

Da die gegenständlichen Arbeitgeberbeiträge für den Arbeitgeber in der Schweiz als freiwilliger Sozialaufwand (geschäftlich- oder berufsmässig begründete Kosten) abzugsfähig gewesen seien, seien diese Arbeitgeberbeiträge - wie die anderen abzugsfähigen Arbeitgebersozialbeiträge - nicht im schweizerischen Lohnausweis ausgewiesen worden und seien diese folglich auch nicht als Vorteil aus dem Dienstverhältnis in Österreich besteuert worden. Damit hätten diese Arbeitgeberbeiträge mangels Besteuerung nie zu Arbeitnehmerbeiträgen iSd § 25 (1) 2a/aa EStG werden können und seien diese folglich zu Gänze steuerpflichtig zu erfassen.

Da die Arbeitnehmerbeiträge für den schweizerischen Arbeitnehmer aus einer langen Tradition heraus (und der schlussendlich erfolgten Verankerung der 2. Pensionssäule in Art. 34^{quater} - heute Art. 113 - der Verfassung der eidgenössischen Bundesgenossenschaft im Jahr 1972) abzugsfähig gewesen seien - was folglich auch die Steuerpflicht der vorobligatorischen Pensionskassenanteile gemäß Art. 204 DGB (= CH-EStG) bzw. Art. 280 des St. Galler Steuergesetzes belege (wenn auch tw. nur zu 60 bzw. 80%) - , seien diese vom Arbeitgeber einbehaltenen Beiträge logischerweise auch im Lohnausweis ausgewiesen worden. Idente Bestimmungen fänden sich im Gesetz über die Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Thurgau [zB § 9, § 24, § 26, § 30, § 34 (1) Z 6, § 77, § 119 und insbesondere § 225 StG Thurgau]. Im Kanton Thurgau (TG) bestehe Steuerpflicht für Renten aus der 2. Säule, wenn das Vorsorgeverhältnis bereits am 31. Dezember 1984 bestanden habe. Gesetzessystematisch setze dies die Abzugsfähigkeit der Beiträge [vgl. § 34 (1) Z 6 StG Thurgau] und damit die Angabe im Lohnausweis voraus.

Dass diese Beitragsleistungen in weiterer Konsequenz in Österreich, wie die anderen auf dem Lohnausweis ausgewiesenen Pflichtbeiträge iSd § 16 EStG (AHV, ALV, NBU), als Werbungskosten beantragt und berücksichtigt worden seien, stehe für das Finanzamt außer Zweifel. Eine im Jahr 2015 vom Amtsanwalt erfolgte Rückfrage bei langjährigen Grenzgängerveranlagern (MF/Jg. 1934; GI/Jg. 1952; NL/Jg. 1965) habe ergeben, dass diese für Grenzgängerveranlagungen zuständig(gewesen)en Mitarbeiter keinen Zweifel an der Abzugsfähigkeit der im ausländischen Lohnausweis

enthaltenen Pensionsbeiträge hätten. Dies sei auch darauf zurückzuführen, dass sich die betriebseigenen Pensionskassen in der Schweiz seit vielen Jahrzehnten als Mitarbeiterbindungs- und Bonusprogramm etabliert hätten und die Einzahlungen auf einem obligationenrechtlichen Vertrag zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer basierten. Die gesetzliche Konsequenz sei die Steuerpflicht dieser vorobligatorischen Pensionskassenleistungen. Denn erst dadurch werde die in RV/0591-G/09 vom 4. Juli 2012 bzw. RV/0437-F/10 vom 27. Februar 2013 beschriebene verfassungskonforme Einmalbesteuerung und die Gleichstellung von ausländischen Pensionskassenleistungen mit inländischen Sozialversicherungspensionen und gleichartigen Versorgungsleistungen iSd § 25 Abs. 1 Z 3 lit. a EStG sichergestellt.

Des Weiteren sei Folgendes zu bedenken:

- Bei der Steuerfreiheit der Arbeitnehmeranteile handle es sich um eine Inanspruchnahme von Abgabenbegünstigungen, bei denen das Zutreffen der jeweiligen Voraussetzungen vorrangig vom Abgabepflichtigen nachzuweisen oder glaubhaft zu machen sei.
- In Verfahren, die ausschließlich auf die Erwirkung abgabenrechtlicher Begünstigungen gerichtet seien, trete der Grundsatz der strikten Amtswegigkeit der Sachverhaltsermittlung insofern in den Hintergrund, als der eine Begünstigung in Anspruch nehmende Abgabepflichtige selbst einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels das Vorliegen all jener Umstände darzulegen habe, auf die die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden könne (Hinweis EB E 13.12.1995, 93/13/0272).
- Als erwiesen könne zudem ein Sachverhalt gelten, der zwar nicht durch Beweismittel untermauert werde, wohl aber aus der Sicht menschlichen Erfahrungsgutes insbesondere auch im Bereich kaufmännischer Gepflogenheiten gegenüber allen anderen Möglichkeiten eines abgabenrechtlich relevanten Geschehnisablaufes die weitaus größere Wahrscheinlichkeit für sich habe (vgl. VwGH 20.10.1999, 94/13/0027).
- Die Besteuerung der vorobligatorischen Arbeitgeberanteile könne mangels Angabe in den ausländischen Monats- und Jahreslohnzetteln und folglich nicht möglicher amtswegiger Besteuerung als Vorteil aus dem Dienstverhältnis als erwiesenermaßen ausgeschlossen angenommen werden.
- Aufgrund des Sachverhalts (ausländischer Lohnausweis; Erstellung desselben in Unkenntnis des inländischen Abgabenrechts), der ausländischen Gesetzeslage [Ausweis der Arbeitnehmerbeiträge in den Lohnausweisen der schweizerischen (und folglich auch der österreichischen) Bediensteten wegen Abzugsfähigkeit der Beiträge aufgrund späterer Steuerpflicht der Pensionsleistungen in der Schweiz] und aufgrund des inländischen Verfahrensablaufs (Übernahme der ausländischen Lohnausweisdaten in Unkenntnis des fehlenden Pflichtbeitragscharakters) könne die Geltendmachung und Berücksichtigung der vorobligatorischen Pensionskassenbeiträge als glaubhaft angesehen werden.
- Außerdem sei die Beitragsleistung seitens des Arbeitgebers und des Arbeitnehmers bilateral im Arbeitsvertrag bzw. in der Betriebsvereinbarung vereinbart worden - und war

so gesehen obligationenrechtlich als "verbindlich" und als "normale" Werbungskosten anzusehen.

- Da sich beide Fragen für den schweizerischen Arbeitskollegen gar nicht gestellt hätten (sowohl die Abzugsfähigkeit als auch die spätere Steuerpflicht seien nicht strittig gewesen), sei ebenso mit größter Wahrscheinlichkeit als erwiesen anzunehmen, dass der österreichische Arbeitnehmer ohne schlechtes Gewissen die Übernahme der Werbungskosten für korrekt erachtet habe und ihm die (eventuelle) Erklärungspflicht des geldwerten Vorteils nicht bewusst gewesen sei.
- Wären die AG-Beiträge im Zeitpunkt des Einzahlens in die Pensionskasse (noch) nicht als zugeflossen zu werten (gewesen), so würden die Steuerpflicht spätestens im Auszahlungs- und Zuflusszeitpunkt entstehen, also jetzt bei der (monatlichen) Auszahlung der Pensionsleistungen. Das Gesetz lasse für die in UFS 4.7.2012, RV/0591-G/09, vertretene Rechtsmeinung in Bezug auf die AG-Beiträge keinen Spielraum für die 25%-Regelung, da sich § 25 (1) 2a EStG nur auf "von Arbeitnehmer", "wesentlich Beteiligten iSd § 22 Z 2" und "natürlichen Personen als Arbeitgeber für sich selbst" beschränke; "Arbeitgeberbeiträge" würden nicht erwähnt. Und § 25 (1) 2b nehme direkten Bezug auf § 25 (1) 2a EStG (Arbeitnehmerbeiträge).

Das BFG habe diese Problematik in den eingangs zitierten Erkenntnissen elegant umschifft, indem es zB mit Erkenntnis vom 31. Jänner 2019, RV/1100395/2015, erkannt habe, dass für den Anwendungsbereich des § 25 Abs. 2 Z 2 lit. b EStG 1988 nur maßgeblich sei, ob die Beitragsleistungen nach ausländischem Gesetz verpflichtend gewesen seien und nach inländischem Gesetz zu einem Steuerabzug berechtigt hätten. Nachdem dies jedoch zu verneinen gewesen sei, habe nicht von einer der Begünstigung entgegenstehenden Minderung der Einkünfte ausgegangen werden können. Das BFG habe jedoch hinzugefügt, dass betreffend tatsächlichem Abzug der Beiträge "der diesbezüglichen Annahme des Finanzamtes im Hinblick auf die beschriebene Verwaltungspraxis ein hoher Grad an Wahrscheinlichkeit zukommen mag", dies aber dahingestellt bleiben könne.

Mit E-Mail vom 13. August 2019 wurde das oben dargestellte Anbringen bzw. diese Entgegnung der Abgabenbehörde vom 2. Juli 2019 der steuerlichen Vertretung des Bf. zur Kenntnisnahme übermittelt.

Die steuerliche Vertretung des Bf. entgegnete mit E-Mail vom 13. August 2019 unter Vorlage einer Anfragebeantwortung des bundesweiten Fachbereiches Lohnsteuer vom 5. Oktober 2012 sowie einer Rechtsansicht (Bescheidbegründung) des Finanzamtes Z wie folgt:

*""Bezüglich der **Behandlung der vorobligatorischen Arbeitgeberanteile**, welche lediglich aufgrund einer Betriebsvereinbarung bzw. allenfalls aufgrund eines Arbeitsvertrages - also aufgrund eines privatrechtlichen Vertrages in eine Pensionskasse einbezahlt wurden, verweise ich auf die vor rd. 7 Jahren BMF (Bundesweiter Fachbereich Lohnsteuer) und auch auf die vom Finanzamt Z vertretene Rechtsansicht*

(vgl. email vom Bundesfachbereich Lohnsteuer vom 05.10.2012 sowie die beigelegte Bescheidebegründung) im Zusammenhang mit der Behandlung von überobligatorischen Arbeitgeberbeiträgen in die 2. Säule:

"Gemäß § 26 Z 7 lit. a zweiter Teilstrich EStG 1988 zählen nur Beitragsleistungen des Arbeitgebers für seine Arbeitnehmer an ausländische Pensionskassen auf Grund einer ausländischen gesetzlichen Verpflichtung oder an ausländische Einrichtungen im Sinne des § 5 Z 4 des Pensionskassengesetzes nicht zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit.

Freiwillig vom Arbeitgeber geleistete Beträge fallen nicht darunter und stellen somit einen Vorteil aus dem Dienstverhältnis dar. Anzuwenden ist diese Rechtsansicht analog zu den Ausführungen zum Wegfall der LStR Rz 245b (vgl. email vom 05.10.2012)."

Die Finanzämter behandelten daher die überobligatorischen Arbeitgeberbeiträge als geldwerten Vorteil aus dem Dienstverhältnis:

"Die überobligatorischen Beitragsleistungen sind keine Pflichtbeiträge im Sinne des § 16 (1) 4h EStG und können nur als Topf-Sonderausgaben gewährt werden. Die ident hohen überobligatorischen Arbeitgeberbeiträge sind als Vorteil aus dem Dienstverhältnis dem Bruttolohn KZ 350 hinzuzurechnen (vgl. Beilage)."

Wenn das BMF und die Abgabenbehörden sogar davon ausgingen, dass die aufgrund eines Rahmengesetzes (BVG) geleisteten überobligatorischen Arbeitgeberbeiträge einen geldwerten Vorteil darstellen, dann kann mit Sicherheit davon ausgegangen werden, dass die Abgabenbehörden in der Vergangenheit die nur auf arbeitsrechtlicher Grundlage (Vertrag, Betriebsvereinbarung) geleisteten Arbeitgeberbeiträge als geldwerten Vorteil aus dem Dienstverhältnis behandelt haben.

Entgegen der Rechtsansicht der Abgabenbehörde, dass die Vorschrift des § 25 Abs. 1 Z 2b EStG 88 eine begünstigende Vorschrift sei, sind wir der Meinung, dass die gegenständliche Bestimmung lediglich klar regelt, dass Arbeitnehmerbeiträge, welche weder im Inland noch im Ausland das Einkommen vermindert haben, nur mit 25 Prozent zu besteuern sind. Die Arbeitgeberbeiträge waren bereits aufgrund der Vorschrift des § 25 Abs. 1 EStG als geldwerter Vorteil zu besteuern, da diese Beiträge nicht unter § 26 EStG zu subsumieren waren.

Der Zufluss dieser Beiträge erfolgte im Zeitpunkt der Einzahlung des Arbeitgebers auf das Pensionskonto des Arbeitnehmers. Richtig ist, dass Arbeitgeberbeiträge im Gesetz (§ 25 EStG) nicht explizit erwähnt werden - aber als "Vorteil aus einem bestehenden Dienstverhältnis" zu behandeln sind. Die vertretene Rechtsauffassung, dass es genüge, wenn die Beitragsleistung des Arbeitgebers und des Arbeitnehmers aufgrund der Regelung im Arbeitsvertrag bzw. in der Betriebsvereinbarung ausreichend sei, um als Werbungskosten berücksichtigt zu werden, steht in einem gewissen Widerspruch zu den Äußerungen des BMF vom 05.10.2012 (siehe oben).""

Das Bundesfinanzgericht (Senat) hat über die Beschwerde erwogen:

Aufgrund der Aktenlage wird der Entscheidung folgender (unstrittiger) **Sachverhalt** als entscheidungswesentlich zugrundegelegt:

Der im Inland wohnhafte und am abcd geborene Bf. war bis 31. Jänner 2014 als Grenzgänger bei der Fa. AB AG (CH-GDE N, E-Straße-nn) in der Schweiz unselbständig beschäftigt.

Mit 1. Februar 2014 trat er in den (vorzeitigen) Ruhestand und bezieht seither eine geringfügige inländische Pension; ab 1. Februar 2015 erhielt er außerdem eine ordentliche (AHV-)Altersrente aus der Schweiz.

Infolge eines bei der Pensionskasse seiner bisherigen Schweizer Arbeitgeberin, der Stiftung für die Personalvorsorge der Firma AB AG N, eingebrachten Antrages ließ sich der Bf. das vorhandene Altersguthaben (2. Säule) einmalig (per 31.1.2014) als Kapital (461.817,55 CHF bzw. 374.518,79 €) mittels Banküberweisung auszahlen. Der Bf. hat die Rückerstattung der dabei in Abzug gebrachten Quellensteuer im Betrage von 41.659,50 CHF (= 33.784,48 €) beantragt (vgl. entsprechenden Antrag vom 15.1.2014). Lt. Austrittsabrechnung der Pensionskasse vom 22. Jänner 2014 (gültig per 31.1.2014) setzt sich die Austrittsleistung aus dem vorobligatorischen Sparkapital Arbeitnehmer iHv 25.787,80 CHF (20.913,05 €), dem vorobligatorischen Sparkapital Arbeitgeber iHv 24.627,30 CHF (19.971,93 €), dem Alterskapital Arbeitnehmer sowie dem Alterskapital Arbeitgeber iHv jeweils 205.701,20 CHF (166.816,88 €) zusammen.

Rechtlich ergibt sich daraus Folgendes:

1) Vorobligatorische Pensionskassenleistung - Arbeitgeberbeiträge:

Strittig ist in diesem Zusammenhang, ob auch der auf sogenannte "*vorobligatorische*" **Arbeitgeberbeiträge** entfallende Anteil (24.627,30 CHF bzw. 19.971,93 €) an der Kapitalauszahlung gemäß § 25 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988 nur mit 25% zu erfassen ist.

Das Bundesfinanzgericht hat bereits wiederholt in der gegenständlichen Beschwerdesache vergleichbaren Beschwerdefällen diese strittige Frage *abschlägig* beurteilt (vgl. BFG 5.3.2015, RV/1100135/2015; BFG 31.1.2019, RV/1100395/2015; BFG 28.3.2019, RV/1100473/2017; BFG 17.5.2019, RV/1100642/2016; siehe dazu unter <https://findok.bmf.gv.at/findok?execution=e2s1>); auf die umfangreichen begründenden Ausführungen in den oben bezeichneten Beschwerdeentscheidungen des Bundesfinanzgerichtes wird an dieser Stelle verwiesen und bilden insoweit auch einen integrierenden Bestandteil dieser Entscheidung.

Nach § 25 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 in der im Beschwerdejahr anzuwendenden Fassung (BGBl. I Nr. 52/2009) sind "*Bezüge und Vorteile aus inländischen Pensionskassen und aus betrieblichen Kollektivversicherungen im Sinne des § 93 VAG 2016 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Jene Teile der Bezüge und Vorteile, die auf die*

aa) vom Arbeitnehmer,
bb) vom wesentlich Beteiligten im Sinne des § 22 Z 2 und
cc) von einer natürlichen Person als Arbeitgeber für sich selbst eingezahlten Beträge
entfallen, sind nur mit 25% zu erfassen."

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit sind gemäß § 25 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988 in der im Streitjahr geltenden Fassung (BGBl. I Nr. 34/2005) aber auch *"Bezüge und Vorteile aus ausländischen Pensionskassen (einschließlich aus ausländischen Einrichtungen im Sinne des § 5 Z 4 des Pensionskassengesetzes).*

Z 2 lit. a zweiter Satz leg. cit. ist für Bezüge und Vorteile aus ausländischen Pensionskassen (einschließlich aus ausländischen Einrichtungen im Sinne des § 5 Z 4 des Pensionskassengesetzes) insoweit anzuwenden, als die Beitragsleistungen an derartige ausländischen Pensionskassen (einschließlich an Einrichtungen im Sinne des § 5 Z 4 des Pensionskassengesetzes) die in- oder ausländischen Einkünfte nicht vermindert haben. Dies gilt sinngemäß, wenn die Beitragsleistungen das Einkommen im Ausland nicht vermindert haben."

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 4 lit. h EStG 1988 sind Beiträge von Arbeitnehmern zu ausländischen Pensionskassen, die auf Grund einer ausländischen gesetzlichen Verpflichtung zu leisten sind, Werbungskosten.

Beitragsleistungen des Arbeitgebers für seine Arbeitnehmer an ausländische Pensionskassen auf Grund einer ausländischen gesetzlichen Verpflichtung oder an ausländische Einrichtungen im Sinne des § 5 Z 4 des Pensionskassengesetzes gehören gemäß § 26 Z 7 lit. a EStG 1988 nicht zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit.

Als *"vorobligatorische"* Beiträge werden solche Beiträge bezeichnet, die vor Einführung der gesetzlich verpflichtenden Vorsorge durch das (Schweizer) Bundesgesetz über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge (BVG) am 1. Jänner 1985 freiwillig oder aufgrund eines Dienstvertrages geleistet wurden.

Besteht im Ausland eine gesetzliche Beitragspflicht, gehören die Beiträge des Arbeitgebers nicht zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit und sind die Beiträge des Arbeitnehmers Werbungskosten. Besteht im Ausland keine gesetzliche Beitragspflicht, sind die Beiträge des Arbeitgebers, sofern diese nicht im Rahmen des § 3 Abs. 1 Z 15 lit. a EStG 1988 bzw. des § 3 Abs. 1 Z 20 EStG 1972 steuerfrei sind bzw. waren, steuerpflichtiger Arbeitslohn; die Beiträge des Arbeitnehmers können als Sonderausgaben geltend gemacht werden (vgl. Doralt, EStG¹², § 25 Tz 52).

Wie das Bundesfinanzgericht bereits mit Entscheidung vom 31. Jänner 2019, RV/1100395/2015, festgestellt hat, *"fallen nach dem Gesetzeswortlaut zweifelsohne nur jene Pensionskassenleistungen unter die Begünstigung, die auf den vom Arbeitnehmer geleisteten Beiträgen beruhen, nicht aber solche, die auf die vom Arbeitgeber für den Arbeitnehmer gezahlten Beiträge entfallen. Arbeitgeberbeiträge führen nur dann zu begünstigten Pensionskassenbezügen, wenn sie vom Arbeitgeber für sich selbst geleistet wurden.*

Für eine Subsumierung der von Arbeitgebern für ihre Arbeitnehmer geleisteten Beiträge unter die Bestimmung des § 25 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988 lässt das Gesetz damit aber keinen Raum. Ebenso bietet das Gesetz keine Handhabe, die auf Arbeitgeberbeiträge entfallende Pensionskassenleistung dann mit 25% zu erfassen, wenn die Beiträge als steuerpflichtiger Lohn erfasst wurden, stellt die Bestimmung doch darauf ab, ob die (vom Arbeitnehmer) geleisteten Beiträge einkünftermindernd berücksichtigt wurden und nicht darauf, ob vom Arbeitgeber geleistete Beiträge als Lohnbestandteil erfasst wurden oder nicht.

.....

Zudem käme eine solche begünstigte Besteuerung der auf Arbeitgeberbeiträgen beruhenden Pensionskassenleistung, selbst wenn man davon ausgehen wollte, dass eine systemkonforme, eine doppelte Erfassung der Arbeitgeberbeiträge beim Arbeitnehmer vermeidende Besteuerung eine solche gebieten würde, im Beschwerdefall nicht in Betracht, zumal der Beschwerdeführer keinen wie immer gearteten Nachweis für die in den Jahren der Beitragszahlung tatsächlich erfolgte Besteuerung erbracht hat und die auch auf entsprechende Erhebungen bei schweizerischen Pensionskassen gestützten Ausführungen des Finanzamtes, dass die Arbeitgeberanteile in den schweizerischen Lohnausweisen - entsprechend der dortigen Rechtslage - nicht enthalten waren, unbestritten geblieben sind. Will ein Steuerpflichtiger aber eine abgabenrechtliche Begünstigung in Anspruch nehmen, liegt es an ihm, das Vorliegen jener Umstände einwandfrei darzulegen, auf die die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann (vgl. VwGH 25.6.2007, 2006/14/0050, und VwGH 21.4.2005, 2001/15/0213, mwN)."

Der erkennende Senat schließt sich - gerade auch unter Berücksichtigung der im Verfahrensgang dargestellten, überzeugenden Ausführungen der Abgabenbehörde in ihrem Anbringen vom 2. Juli 2019 - diesen Überlegungen und Einschätzungen an und kann vor diesem Hintergrund dem gegenständlichen Beschwerdebegehren kein Erfolg beschieden sein, zumal sich in sachverhaltsbezogener Hinsicht gegenüber den vom Bundesfinanzgericht bereits beurteilten Sachverhalten nichts Ausschlaggebendes geändert hat.

2) Drittelbegünstigung gemäß § 124b Z 53 EStG 1988:

Zur strittigen Frage, ob die aus der Schweiz als Einmalbetrag bezogene Pensionskassenleistung eine nach § 124b Z 53 EStG 1988 zu besteuernende "Pensionsabfindung" und folgedessen zu einem Drittel steuerfrei zu belassen ist, ist Folgendes zu sagen:

Das Bundesfinanzgericht hat bereits wiederholt in der gegenständlichen Beschwerdesache vergleichbaren Beschwerdefällen unter Bedachtnahme auf die höchstgerichtliche Rechtsprechung diese strittige Frage *abschlägig* beurteilt (vgl. zB BFG 20.3.2018, RV/1100450/2016; BFG 8.10.2018, RV/1100713/2016; BFG 25.10.2018, RV/1100355/2015; BFG 31.1.2019, RV/1100395/2015; BFG 22.2.2019, RV/1100375/2017;

BFG 8.3.2019, RV/1100115/2018; BFG 20.3.2019, RV/1100416/2017; BFG 20.3.2019, RV/1100451/2017; BFG 16.4.2019, RV/1100716/2016; BFG 17.5.2019, RV/1100749/2016; BFG 24.5.2019, RV/1100677/2016; siehe dazu unter <https://findok.bmf.gv.at/findok?execution=e2s1>); auf die umfangreichen begründenden Ausführungen in den oben bezeichneten Beschwerdeentscheidungen des Bundesfinanzgerichtes wird an dieser Stelle verwiesen.

§ 124b Z 53 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 54/2002, lautet:

"Zahlungen für Pensionsabfindungen, deren Barwert den Betrag im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 1 des Pensionskassengesetzes übersteigt, sind gemäß § 67 Abs. 10 im Kalendermonat der Zahlung zu erfassen. Dabei ist bei Pensionsabfindungen, die im Jahre 2001 zufließen, nach Abzug der darauf entfallenden Beiträge im Sinne des § 62 Z 3, 4 und 5 ein Viertel steuerfrei zu belassen. Zahlungen für Pensionsabfindungen von Pensionskassen auf Grund gesetzlicher oder statutenmäßiger Regelungen sind nach Abzug der darauf entfallenden Pflichtbeiträge ab dem Jahr 2001 und in den folgenden Jahren zu einem Drittel steuerfrei zu belassen."

Gesetzliche Grundlage für die berufliche Vorsorge in der Schweiz ist das Bundesgesetz vom 25. Juni 1982 über die berufliche Alters-, Hinterlassenen und Invalidenvorsorge (BVG).

Nach Art. 13 Abs. 1 BVG haben Männer, die das 65. Altersjahr zurückgelegt haben und Frauen, die das 64. Altersjahr zurückgelegt haben, Anspruch auf Altersleistungen. Abweichend davon können nach Art. 13 Abs. 2 BVG die reglementarischen Bestimmungen der Vorsorgeeinrichtung vorsehen, dass der Anspruch auf Altersleistungen mit der Beendigung der Erwerbstätigkeit entsteht (der vorzeitigen Pensionierung und damit dem Erhalt einer Altersleistung ist insofern eine gesetzliche Schranke gesetzt, als das Reglement einen Altersrücktritt frühestens ab dem vollendeten 58. Altersjahr gestatten darf).

Gemäß Art. 37 Abs. 1 BVG werden Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenleistungen in der Regel als Rente ausgerichtet. Gemäß Art. 37 Abs. 4 lit. a BVG kann die Vorsorgeeinrichtung in ihrem Reglement vorsehen, dass die Anspruchsberechtigten an Stelle einer Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenrente eine Kapitalabfindung wählen können.

Der Verwaltungsgerichtshof hat sich mehrfach mit der Frage der Besteuerung von Pensionsabfindungen in unterschiedlichen Fallkonstellationen befasst (vgl. etwa VwGH 19.4.2018, Ra 2016/15/0025, und die dort im Einzelnen angesprochenen Erkenntnisse) und wiederholt ausgesprochen, dass eine *"Abfindung"* eines Anspruches auf rentenmäßige Zahlung nicht vorliegt, wenn dem Anwartschaftsberechtigten das *freie Wahlrecht (obligatio alternativa) zwischen der Rente einerseits und dem Rentenbarwert (als Kapitalanspruch) andererseits eingeräumt ist* [vgl. VwGH 24.5.2012, 2009/15/0188, und VwGH 16.12.2010, 2007/15/0026; ebenso unter Bezugnahme auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Fellner in Hofstätter/Reichel, EStG

Kommentar, § 67 Abs. 8 Tzen 33 ff; Knechtli in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG, § 67 (Stand 1.2.2017, rdb.at), Anm. 160 und 165; Kirchmayr/Schaunig in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG¹⁹, § 67 Tzen 134 und 145; Jakom/Lenneis EStG, 2018, § 67 Rz 35]. § 124b Z 53 EStG 1988 setzt somit voraus, dass (insbesondere bei ausländischen Pensionskassen im Hinblick auf die dortige gesetzliche Situation) den Anspruchsberechtigten *keine andere Möglichkeit als die Inanspruchnahme der Pensionsabfindung eingeräumt ist* (vgl. VwGH 29.3.2017, Ra 2015/15/0033, mit Hinweis auf VwGH 24.5.2012, 2009/15/0188, und VwGH 26.11.2015, 2013/15/0123; ebenso jüngst VwGH 19.4.2018, Ra 2016/15/0025, und VwGH 22.11.2018, Ra 2018/15/0086).

Wenn der Bf. die Anwendung der Drittelbegünstigung mit der Gesetzeslage gemäß § 124b Z 53 EStG 1988 begründet, wird auch auf die parlamentarischen Erläuterungen zur Regierungsvorlage (927 BlgNR 21. GP) verwiesen. Diese führen zu § 124b Z 53 EStG 1988 Folgendes aus:

"Ausländische gesetzliche Regelungen bzw. die darauf beruhenden Statuten der ausländischen Pensionskassen sehen vielfach Pensionsabfindungen vor. Eine Übertragung des abzufindenden Barwertes in eine inländische Pensionskasse ist nicht möglich. Diese Problematik betrifft insbesondere Grenzgänger, die in diesen Fällen keine andere Möglichkeit als die Inanspruchnahme der Pensionsabfindung haben. Es wäre daher unbillig, Pensionsabfindungen in diesen Fällen zur Gänze tarifmäßig zu besteuern". Eine vom Gesetzgeber beabsichtigte *generelle* progressionsmildernde Begünstigung von Pensionsabfindungen von Pensionskassen auf Grund gesetzlicher oder statutenmäßiger Bestimmungen geht daraus nicht hervor (in diesem Zusammenhang wird auch auf die entsprechenden umfangreichen Ausführungen des BFG vom 31.1.2019, RV/1100395/2015, verwiesen). Zweck der Begünstigung des § 124b Z 53 EStG 1988 ist es vielmehr, wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 22. November 2018, Ra 2018/15/0086, auch festgehalten hat, die bei einer Pensionsabfindung infolge der Zusammenballung der Bezüge gegenüber einer Rente greifende höhere Progression und damit eintretende höhere Steuerlast durch die steuerliche Befreiung eines Drittels der Abfindung in jenen Fällen abzumildern, in denen der Anwartschaftsberechtigte *keine andere Möglichkeit hat, als die Pension in Form einer Pensionsabfindung in Anspruch zu nehmen*.

Im Beschwerdefall steht unstrittig fest, dass der Bf. nach dem Reglement der Pensionskasse (siehe dazu Art. 10 und Art. 17 des gegenständlichen Vorsorgereglements) ein Wahlrecht zwischen zwei gleichrangigen Ansprüchen hatte (Bezug einer Altersrente oder Einmalauszahlung des Alterskapitals) und er sich zugunsten der einmaligen Kapitalauszahlung entschied; damit konnte mangels Vorliegen einer unter § 124b Z 53 EStG 1988 subsumierbaren *"Pensionsabfindung"* die Drittelbegünstigung nicht zur Anwendung gelangen.

Auch wenn es zutreffen mag, dass es die Wahlmöglichkeit zwischen dem Bezug einer Rente und einer einmaligen Kapitalauszahlung auch im Zeitpunkt des Inkrafttretens des § 124b Z 53 EStG 1988 gab und Kapitalauszahlungen trotz bestehendem Wahlrecht

über Jahre hinweg begünstigt besteuert wurden, kann aus einer solchen, sich nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes im Nachhinein als unrichtig darstellenden Vorgangsweise ein Rechtsanspruch für die Beibehaltung dieser Verwaltungspraxis nicht abgeleitet werden. Der Umstand, dass eine gesetzwidrige Vorgangsweise nicht mehr aufrechterhalten wird, stellt für sich allein keine Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben dar (vgl. VwGH 25.11.1997, 93/14/0159; siehe zB auch BFG 31.1.2019, RV/1100395/2015).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes schützt der Grundsatz von Treu und Glauben nicht ganz allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer allenfalls auch unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung für die Vergangenheit; die Behörde ist vielmehr verpflichtet, von einer als gesetzwidrig erkannten Verwaltungsübung abzugehen (vgl. zB VwGH 3.11.2005, 2003/15/0136, VwGH 24.9.2008, 2006/15/0120; VwGH 22.3.2010, 2007/15/0256). Nicht nur, dass besondere Umstände vorliegen müssen, die ein Abgehen von der bisherigen Rechtsauffassung durch die Abgabenbehörde unbillig erscheinen lassen, wie dies etwa der Fall sein kann, wenn ein Abgabepflichtiger von der Abgabenbehörde ausdrücklich zu einer bestimmten Vorgangsweise aufgefordert wird und sich nachträglich die Unrichtigkeit derselben herausstellt, wovon im konkreten Fall nicht auszugehen war bzw. von Seiten des Bf. auch nicht behauptet wurde, kann der Grundsatz von Treu und Glauben zudem nur insoweit Auswirkungen zeitigen, als das Gesetz der Vollziehung einen Vollzugsspielraum einräumt (vgl. zB VwGH 15.9.2011, 2011/15/0126; VwGH 23.9.2010, 2010/15/0135; VwGH 10.3.2016, 2013/15/0196). Ein Vollzugsspielraum in diesem Sinne bestand bei der Beurteilung der Anwendbarkeit der Bestimmung des § 124b Z 53 EStG 1988 aber nicht.

3) Besteuerung gemäß § 67 Abs. 4 EStG 1988 - Unionskonformität:

§ 67 Abs. 4 EStG 1988 in der im Beschwerdejahr anzuwendenden Fassung (BGBl. I Nr. 22/2012) lautet:

"Die Lohnsteuer von Abfertigungen der Witwer- oder Witwenpensionen, die auf Grund bundes- oder landesgesetzlicher Vorschriften aus dem Grunde der Wiederverhehelichung geleistet werden, wird so berechnet, daß die auf die letzte laufende Witwer- oder Witwenpension entfallende tarifmäßige Lohnsteuer mit der gleichen Zahl vervielfacht wird, die dem bei der Berechnung des Abfertigungsbetrages angewendeten Mehrfachen entspricht. Ist die Lohnsteuer bei Anwendung des Steuersatzes von 6% niedriger, so erfolgt die Besteuerung der Abfertigung der Witwer- oder Witwenpension mit 6%. Diese Bestimmungen sind auch anzuwenden

- *auf die Ablösung von Pensionen des unmittelbar Anspruchsberechtigten auf Grund bundes- oder landesgesetzlicher Vorschriften oder auf Grund von Satzungen der Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen sowie*

- *auf Abfindungen im Sinne des § 269 ASVG und vergleichbare Abfindungen im Rahmen der gesetzlichen Pensionsversicherung oder auf Grund von Satzungen der Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen."*

Wie das Bundesfinanzgericht bereits mit Erkenntnis vom 15. Mai 2019, RV/1100113/2017, festgestellt hat, hat der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 26. April 2017, Ro 2015/13/0020, wonach das Höchstgericht die Besteuerung einer einem Rechtsanwalt nach Erreichen des gesetzlichen Pensionsantrittsalters von der Versorgungseinrichtung der Rechtsanwaltskammer ausbezahlten 50%igen Abfindung einer Zusatzpension nach den Vorschriften des § 67 Abs. 4 letzter Satz erster Teilstrich EStG 1988 als rechtmäßig erkannt hat, ua. klargestellt, dass § 67 Abs. 4 EStG 1988 in der im Beschwerdefall anzuwendenden Fassung nicht nur *"Hinterbliebenenansprüche"* betreffe, sondern auf alle im letzten Satz dieser Bestimmung angeführten Ablösungen und Abfindungen von Pensionen anzuwenden sei, und darauf hingewiesen, dass die zum Begriff der *"Pensionsabfindung"* in § 67 Abs. 8 (nunmehr) lit. e EStG 1988 sowie in § 124b Z 53 EStG 1988 und zur diesbezüglichen Schädlichkeit eines Wahlrechtes ergangene Judikatur Bestimmungen betreffe, die im Revisionsfall nicht streitgegenständlich seien. Außerdem hat der Verwaltungsgerichtshof ausgeführt, dass das Argument einer sich *"nicht auf einen geforderten konkreten (bestehenden) Pensionsanspruch"* beziehenden Abfindung verfehlt sei, wenn eine *"Abfindung bei Pensionsantritt"* zu beurteilen sei und sich im Fall einer satzungsmäßig geregelten *"Abfindung bei Pensionsantritt"*, die darin bestehe, dass der Anspruchsberechtigte statt eines Teils der Altersrente eine Einmalzahlung wählen könne, nicht sagen lasse, der dadurch eintretende teilweise Verlust der Dauerleistung, auf die er bereits Anspruch gehabt habe, sei ihm nicht *"abgelöst"* worden.

Im konkreten Fall war davon auszugehen, dass die in Rede stehende Zahlung in Abgeltung eines konkreten Anspruches auf Pensionszahlungen geleistet wurde und grundsätzlich eine *"Ablösung einer Pension des unmittelbar Anspruchsberechtigten"* iSd § 67 Abs. 4 letzter Satz erster Teilstrich EStG 1988 vorlag. Außer Streit steht auch, dass die strittige Auszahlung von einer Pensionskasse explizit auf Grund *schweizerischer* gesetzlicher oder statutenmäßiger Regelungen erfolgt ist.

Abgesehen davon, dass § 67 Abs. 11 EStG 1988 im Umkehrschluss klar regelt, dass Abs. 4 bei der Veranlagung von Arbeitnehmern *nicht* anzuwenden ist, kann die gegenständliche Pensionsabfindung nach Ansicht des erkennenden Senates aber (auch) deshalb nicht unter die fragliche Begünstigungsbestimmung subsumiert werden, weil die Ablösezahlung - wie von der steuerlichen Vertretung des Bf. im Schriftsatz vom 28. Juni 2019 selbst eingeräumt wird - jedenfalls nicht auf Grund *österreichischer* bundes- oder landesgesetzlicher Vorschriften erfolgt ist.

Gemäß § 67 Abs. 8 lit. e EStG 1988 (neu gefasst durch das Budgetbegleitgesetz 2001, BGBl. I Nr. 142/2000) sind Zahlungen für Pensionsabfindungen, deren Barwert den Betrag im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 1 des Pensionskassengesetzes nicht übersteigt, mit der Hälfte

des Steuersatzes zu versteuern, der sich bei gleichmäßiger Verteilung des Bezuges auf die Monate des Kalenderjahres als Lohnzahlungszeitraum ergibt.

Zahlungen für Pensionsabfindungen, deren Barwert den Betrag im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 1 des Pensionskassengesetzes übersteigt, sind gemäß § 67 Abs. 10 im Kalendermonat der Zahlung zu erfassen (§ 124b Z 53 EStG 1988).

Wie bereits oben ausgeführt, wurde mit dem Bundesgesetz vom 29. März 2002, BGBl. I Nr. 54/2002, § 124b Z 53 EStG 1988 dahingehend erweitert, dass Zahlungen für Pensionsabfindungen von Pensionskassen auf Grund gesetzlicher oder statutenmäßiger Regelungen nach Abzug der darauf entfallenden Pflichtbeiträge ab dem Jahr 2001 und in den folgenden Jahren zu einem Drittel steuerfrei zu belassen sind. Damit sollte im Übrigen verhindert werden, dass Pensionsabfindungen auf Grund ausländischer Regelungen - bei denen eine Übertragung des abzufindenden Barwertes in eine inländische Pensionskasse nicht möglich ist - zur Gänze tarifmäßig zu versteuern sind (vgl. Fellner in Hofstätter/Reichel, EStG Kommentar, § 67 Abs. 8, Tz 43; VwGH 24.5.2012, 2009/15/0188).

Nach Ansicht des erkennenden Senates wird im Hinblick auf die Besteuerung von *Pensionskassenleistungen* § 67 Abs. 4 EStG 1988 jedenfalls durch § 67 Abs. 8 lit. e EStG 1988 bzw. § 124b Z 53 EStG 1988 verdrängt; ein Spezialgesetz geht einem allgemeinen Gesetz in der Anwendung vor ("*lex specialis derogat legi generali*").

Zur Frage, ob die in Rede stehende Bestimmung (§ 67 Abs. 4 EStG 1988) gegen das Recht auf Freizügigkeit der Arbeitnehmer verstößt und - wie von der steuerlichen Vertretung des Bf. vertreten wird - auch auf in schweizerischen Bundesgesetzen geregelte Abfindungen von Pensionen anzuwenden ist, ist Folgendes zu sagen:

Grundsätzlich verfügen die Mitgliedstaaten über die ausschließliche Kompetenz zur Regelung direkter Steuern, allerdings haben die Vertragsstaaten ihre Befugnisse unter Wahrung der Grundfreiheiten auszuüben und jede Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit zu unterlassen. Von der Grundfreiheit der Arbeitnehmerfreizügigkeit werden daher auch nationale Vorschriften über die direkten Steuern betroffen, weil der Grundsatz der Gleichbehandlung auf dem Gebiet der Entlohnung seiner Wirkung beraubt wäre, wenn er durch diskriminierende nationale Vorschriften über die Einkommensteuer beeinträchtigt werden könnte.

Als Folge der Arbeitnehmerfreizügigkeit ist es Österreich als Herkunftsstaat untersagt, die freie Annahme und Ausübung einer Beschäftigung von in die EU, den EWR oder nach der

Schweiz auspendelnder Grenzgänger durch steuerliche Benachteiligungen im Vergleich zu im Inland Beschäftigten zu behindern. Soweit rein innerstaatliches Steuerrecht gegen die entsprechenden Diskriminierungsverbote dem Grunde und wohl auch der Höhe nach verstößt und keine Rechtfertigungsgründe vorliegen, wird es vom unmittelbar anzuwendenden Abkommensrecht verdrängt (vgl. Kopf in SWI Heft-Nr. 10/2006, 454).

Beide gesetzliche Regelungen (jene des § 67 Abs. 8 lit. e EStG 1988 sowie jene des § 124b Z 53 EStG 1988) unterscheiden nicht danach, ob es sich um ausländische oder inländische Abfindungen handelt und wendet sich damit keineswegs ausschließlich an

Grenzgänger. Nachdem nun aber der österreichische Gesetzgeber inländische und ausländische Pensionsabfindungen von Pensionskassen gleich behandelt, ist mit dem von Seiten des Bf. erhobenen Diskriminierungsvorwurf - gerade auch unter Berücksichtigung des oben dargelegten Umstandes, dass diese speziellen gesetzlichen Regelungen die allgemeine gesetzliche Regelung des § 67 Abs. 4 EStG 1988 verdrängen - nichts zu gewinnen.

Den Mitgliedstaaten ist auf Grundlage ihrer Steuerhoheit die Erhebung von Steuern, die sich als Teil eines allgemeinen inländischen Abgabensystems darstellen, an objektive, nicht diskriminierende Kriterien anknüpfen und sich auch nicht unterschiedlich auf innerstaatliche und grenzüberschreitende Tätigkeiten auswirken, jedenfalls unionsrechtlich erlaubt. Der Gesetzgeber ist nicht gehalten, bestehende Begünstigungsbestimmungen für die Zukunft stets unverändert beizubehalten und konnte dieser auch - sachlich rechtfertigend - berücksichtigen, dass eine übermäßige Begünstigung der freiwilligen Entscheidung eines Abgabepflichtigen, sich die Rente abfinden zu lassen, dem grundsätzlich nur bei einem laufenden Rentenbezug erreichten Versorgungsscharakter zuwiderläuft.

Nach Ansicht des erkennenden Senates bestehen bezogen auf die gegenständlich strittige Frage nach der Besteuerung von Pensionskassenzahlungen sohin keine Zweifel an der Unionskonformität der in Rede stehenden Bestimmung und sieht sich das Bundesfinanzgericht daher auch nicht veranlasst (§ 290 BAO), den Gerichtshof der Europäischen Union diesbezüglich mit einem Vorabentscheidungsverfahren im Sinne des Art. 267 AEUV zu befassen.

4) Zulässigkeit der Revision:

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichts 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 uneinheitlich beantwortet wird.

Im Hinblick auf die zu lösende Rechtsfrage nach der Anwendbarkeit bzw. der unionsrechtlichen Vereinbarkeit des § 67 Abs. 4 Teilstrich 1 EStG 1988 besteht keine höchstgerichtliche Rechtsprechung und lag sohin eine Rechtsfrage vor, welcher grundsätzliche Bedeutung zukam. Gegen diese Entscheidung ist daher eine (ordentliche) Revision zulässig.

Gesamthaft war somit spruchgemäß zu entscheiden.

