

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Peter Steurer in der Beschwerdesache XY, vertreten durch die R Steuerberatungs GmbH, gegen den Bescheid des Finanzamtes Bregenz vom 18. Juli 2014 betreffend Einkommensteuer 2012 zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Der bis Anfang 2012 als Grenzgänger tätige Beschwerdeführer hat im Jahr 2012 neben einer geringfügigen inländischen Pension eine Pension aus der Schweiz bezogen. Weiters wurde ihm im Jahr 2012 von der S Pensionskasse das angesparte Alterskapital (365.303,00 CHF) nach Abzug der Quellensteuer ausbezahlt.
2. Im Einkommensteuerbescheid 2012 vom 18. Juli 2014 hat das Finanzamt in Anwendung der Bestimmung des § 124b Z 53 EStG 1988 ein Drittel der Pensionskassenleistung als steuerfrei behandelt
3. Mit elektronisch eingereichtem Anbringen hat der Beschwerdeführer gegen den Einkommensteuerbescheid 2012 Beschwerde erhoben. Begründend hat er vorgebracht, dass im Auszahlungsbetrag von 365.303,00 CHF ein vorobligatorischer Anteil in Höhe von 75.921,36 CHF enthalten sei, der nur mit 25% zu erfassen sei. Es sei daher nur ein Betrag von 308.361,98 CHF zu versteuern.
4. Mit Beschwerdevorentscheidung hat das Finanzamt die Beschwerde abgewiesen und den angefochtenen Bescheid dahingehend abgeändert, dass die Einmalzahlung nunmehr zur Gänze in die Steuerbemessungsgrundlage einbezogen wurde. Der Entscheidung des unabhängigen Finanzsenates vom 18. September 2009, RV/0339-F/07, zufolge stehe die

in § 124b Z 53 EStG 1988 vorgesehene Drittelpflichtbegünstigung nur zu, wenn keine andere Möglichkeit als die Auszahlung der Pensionsabfindung bestehe. Da laut Schreiben der S-Pensionskasse vom 3. Jänner 2012 ausdrücklich auf den Bezug einer lebenslangen Altersrente verzichtet worden sei, könne die Begünstigung nicht gewährt werden.

Auch die Begünstigung des § 25 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988 für den vorobligatorischen Kapitalanteil könne nicht gewährt werden. Die bisher unversteuerten Arbeitgeberanteile seien jedenfalls zu besteuern. Die Arbeitnehmerbeiträge seien zum Einzahlungszeitpunkt abgesetzt worden, zumal sie im Schweizer Lohnausweis angeführt seien (Art. 81 BVG) und daher die inländischen Einkünfte verringert hätten. Zudem sei das Vorliegen von Begünstigungsvoraussetzungen nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nachzuweisen.

5. Mit Vorlageantrag vom 10. Mai 2015 hat der Beschwerdeführer die Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht beantragt. Unter vorobligatorischen Zahlungen von betrieblichen Pensionskassen seien solche zu verstehen, die aus vor dem Jahr 1985 geleisteten Arbeitnehmer- und Arbeitgeberbeiträgen resultierten. Sie entfielen also auf Zeiträume, in denen die betriebliche Vorsorge gesetzlich nicht verpflichtend gewesen sei. Solche Leistungen seien beim empfangenden Arbeitnehmer nur mit 25% zu erfassen, da die vorobligatorisch geleisteten Arbeitnehmer- und Arbeitgeberbeiträge nicht auf Grund einer gesetzlichen Verpflichtung geleistet worden seien und somit auch nicht voll absetzbar gewesen seien (Hinweis auf UFS 27.2.2013, RV/0437-F/10). Insoweit könne eine doppelte Begünstigung ausgeschlossen werden und sei der vorobligatorische Anteil in Höhe von 75.921,36 CHF daher nur zu 25% steuerlich zu erfassen.

Darüber hinaus beantrage er die Drittelpflichtbegünstigung gemäß § 124b Z 53 EStG 1988, da Pensionsabfindungen bis dahin generell nur mit zwei Dritteln erfasst worden seien und ihm eine davon abweichende Besteuerung nicht bekannt gewesen sei. Andernfalls hätte er eine zusätzliche Steuerbelastung von ca. 52.000,00 € zu tragen. Bei korrekter Information hätte er vielleicht die Auszahlung in Rentenform beantragt.

6. Nachdem das Finanzamt seinen Standpunkt in der Beschwerdevorlage ausführlich begründet hat, hat die steuerliche Vertretung dazu mit Schreiben vom 3. Juni 2015 Stellung genommen. In der Folge haben das Finanzamt und die steuerliche Vertretung weitere Stellungnahmen bzw. Entgegnungen zu den Stellungnahmen der jeweils anderen Verfahrenspartei samt bezughabenden Beilagen vorgelegt (im Einzelnen siehe Schreiben und E-Mails des Finanzamtes vom 18. Juni 2015, 8. September 2015, 20. Oktober 2015, 20. November 2015, 30. Jänner 2016, 18. April 2017, 18. Mai 2017, 4. Juli 2017, 19. Februar 2018 und 21. September 2018 bzw. Eingaben der steuerlichen Vertretung vom 20. August 2015, 17. Mai 2017, 23. Juni 2017 und 14. September 2018).

Im Kern untermauert das Finanzamt mit seinen Ausführungen dabei den Standpunkt, dass ein bestehendes Wahlrecht zwischen dem Bezug einer Rente und einer einmaligen Kapitalauszahlung der begünstigten Besteuerung gemäß § 124b Z 53 EStG 1988 entgegenstehe und stützt sich diesbezüglich insbesondere auf die

Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 24. Mai 2012, 2009/15/0188, und vom 29. März 2017, Ra 2015/15/0033. Demgegenüber erachtet die steuerliche Vertretung in grammatischer, historischer, teleologischer und systematischer Interpretation der Bestimmung des § 124b Z 53 EStG 1988 ein Wahlrecht bei der Abfindung eines Anspruches aus einer Pensionskasse auf Grund gesetzlicher oder statutenmäßiger Regelungen nicht als begünstigungsschädlich, wobei sie sich auf die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 19. April 2007, 2005/15/0010, 19. Dezember 2007, 2006/15/0258, und 19. April 2018, Ra 2016/15/0025, sowie die Erläuterungen zur Regierungsvorlage (927 BlgNR 21. GP) stützt.

Bezüglich des auf vorobligatorische Beitragszahlungen entfallenden Anteils an der Pensionskassenleistung hat das Finanzamt nach mehrfacher Abänderung des zunächst gestellten Antrages, das gesamte "Vorobligatorium" zur Gänze zu besteuern, letztlich beantragt, den vorobligatorischen Teil der Auszahlung nur hinsichtlich des auf Eigenleistungen des Beschwerdeführers entfallenden Anteils (11.815,00 CHF; ds. 50% des Kapitals zum 31. Dezember 1984 in Höhe von 23.630,00 CHF) gemäß § 25 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988 zu erfassen, die Veranlagungsergebnisse (Zinsen) sowie den auf Arbeitgeberbeiträgen beruhenden Anteil hingegen zur Gänze zu besteuern. Die steuerliche Vertretung hat demgegenüber beantragt, den auf vorobligatorische Beitragszahlungen entfallenden Auszahlungsbetrag zur Gänze gemäß § 25 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988 zu besteuern.

Begründend hat das Finanzamt dazu auf das Wesentlichste zusammengefasst ausgeführt, dass nach dem eindeutigen Wortlaut des § 25 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 nur jene Teile der Bezüge und Vorteile, die auf die vom Arbeitnehmer eingezahlten Beträge entfielen, mit 25% zu erfassen seien. Der aus vorobligatorischen Arbeitgeberbeiträgen gespeiste Anteil sei daher zur Gänze steuerpflichtig. Dies gehe auch aus der Begründung in den Erläuterungen zur Regierungsvorlage zu den Änderungen des § 25 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 hervor (707 BlgNR 22. GP). Vorobligatorische Arbeitgeberbeiträge könnten auch nicht in Arbeitnehmerbeiträge umgedeutet werden, zumal es keine nachvollziehbare Begründung gebe, weshalb der Arbeitnehmer bereits im Zeitpunkt der Einzahlung der vorobligatorischen Arbeitgeberbeiträge die faktische Verfügungsgewalt über das Pensionskassenguthaben gehabt haben hätte sollen und die Arbeitgeberbeiträge daher im Zeitpunkt der Einzahlung in die Pensionskasse als dem Arbeitnehmer zugeflossen behandelt werden sollten. Ein Zufluss setze voraus, dass der Empfänger über die Einnahme rechtlich und wirtschaftlich verfügen könne. Da Pensionskassenleistungen erst im Zeitpunkt der Auszahlung in das Vermögen des Arbeitnehmers übergingen, seien vorobligatorische Arbeitgeberbeiträge dem Arbeitnehmer auch nach der Rechtsprechung des unabhängigen Finanzsenates erst im Zeitpunkt der Auszahlung zuzurechnen (Hinweis auf UFS 19.8.2005, RV/0168-F/05). Dafür spreche auch, dass nur aus vorobligatorischen Arbeitgeberbeiträgen resultierende Pensionskassenleistungen sowohl nach Art. 204 Abs. 1 lit. c des eidgenössischen Gesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) als auch nach Art. 280 des St. Galler Steuergesetzes mit dem vollen Betrag erfasst würden,

ergebe sich daraus doch, dass der Zufluss erst mit der Auszahlung des vorobligatorischen Anteils erfolge. Arbeitgeberbeiträge seien auch nach der damaligen Rechtslage in der Schweiz als Geschäftsaufwand abzugsfähig gewesen und im Lohnausweis nicht angeführt worden. Mangels Angabe der Arbeitgeberbeiträge in den ausländischen Lohnausweisen könne eine Besteuerung der Arbeitgeberbeiträge als Vorteil aus dem Dienstverhältnis nicht als erwiesen oder glaubhaft angenommen werden.

Soweit das zur Auszahlung gelangende Kapital aus Zinsen resultiere, handle es sich nicht um Arbeitnehmerbeiträge. Diese seien zudem nicht im vorobligatorischen Zeitraum, sondern erst im obligatorischen Zeitraum erzielt worden und könne, da auch Zinsen auf Sparkapital der Kapitalertragsteuer unterliegen, eine Steuerbegünstigung insoweit nicht abgeleitet werden. Die nach § 25 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988 begünstigungsfähigen Pensionskassenleistungen seien sohin mit 75% der im Jahr der Beitragsleistung nicht einkünftemindernd berücksichtigten Arbeitnehmerbeiträge limitiert (Hinweis auf VwGH 31.5.2017, Ra 2016/13/0013). Nach dem Willen des Gesetzgebers hätten die Änderungen des § 25 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988 schließlich der Verhinderung einer Besserstellung von ausländischen Pensionskassen gegenüber inländischen Pensionskassen gedient.

Die im Zeitpunkt des Zuflusses erfolgende Besteuerung der Pensionskassenleistungen könne sich nicht nach der inländischen Rechtslage zum Zeitpunkt der Einzahlung der Beiträge richten. Zudem seien die Arbeitnehmerbeiträge in der Schweiz abzugsfähig gewesen und daher im schweizerischen Lohnausweis enthalten gewesen. Da auf Grund der Unkenntnis des fehlenden Pflichtbeitragscharakters kein Anlass bestanden hätte, die Angaben im Lohnausweis in Zweifel zu ziehen, seien die Arbeitnehmeranteile bei der Ermittlung des Einkommens daher in Abzug gebracht worden. Aus Gründen der Verwaltungsökonomie und zur Erlangung des Rechtfriedens bestünden jedoch keine Bedenken, die auf vorobligatorische Arbeitnehmerbeiträge entfallenden Bezüge nur zu einem Viertel zu erfassen.

Die steuerliche Vertretung hat demgegenüber im Wesentlichen ins Treffen geführt, § 25 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988 erfasse originäre Pensionskassenleistungen aus Arbeitgeberbeiträgen in jenen Fällen nicht, in denen die Arbeitgeberleistungen zu steuerpflichtigem Arbeitslohn führten und daher davon auszugehen sei, dass die Arbeitgeberbeiträge zu Arbeitnehmerbeiträgen im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 geworden seien. Damit seien sie einer Erfassung mit 25% zugänglich. Bis 1985 seien die Beiträge sowohl vom Arbeitnehmer als auch vom Arbeitgeber ohne gesetzliche Verpflichtung einbezahlt worden. Die Arbeitgeberbeiträge seien somit beim Arbeitnehmer als Arbeitslohn zu erfassen gewesen und folglich zu vorobligatorischen Arbeitnehmerbeiträgen geworden (Hinweis auf Reiner/Reiner, Die Besteuerung von Leistungen ausländischer Pensionskassen, in FS Doralt, Wien 2007, 331 ff, sowie Rz 682 der LStR 2002). Sofern die Beiträge nicht abzugsfähig gewesen seien, werde die Pensionskassenleistung nach § 25 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988 nur mit 25% der Besteuerung unterzogen. Für eine separate Erfassung der Zinsen mit dem

Normalsteuersatz bleibe kein Platz. Vielmehr ergebe sich aus der Gesetzessystematik, dass das Guthaben aus vorobligatorischen Beiträgen deshalb mit 25% erfasst werde und nicht zur Gänze steuerfrei bleibe, weil im Guthaben auch Zinsen enthalten seien. Zudem habe auch der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 26. November 2015, 2013/15/0123, die gesamte aus vorobligatorischen Beiträgen resultierende Rente nur mit 25% der Steuerpflicht unterzogen und somit weder nach Arbeitgeberbeiträgen und Arbeitnehmerbeiträgen differenziert noch den im Guthaben enthaltenen Zinsanteil gesondert beurteilt.

Die vom Arbeitgeber geleisteten Beiträge seien dem Beschwerdeführer entgegen der Ansicht des Finanzamtes jedenfalls zugeflossen. Die vom Finanzamt diesbezüglich angeführten Entscheidungen des unabhängigen Finanzsenates seien nicht zu vorobligatorischen, sondern zu überobligatorischen Beiträgen ergangen. Ob die Beiträge einkünftemindernd hätten berücksichtigt werden können, sei nach der in den jeweiligen Jahren geltenden inländischen Rechtslage zu beurteilen. Nicht maßgeblich sei hingegen, ob die Beiträge in den Jahren der Beitragszahlung tatsächlich einkommensmindernd berücksichtigt worden seien oder nicht (Hinweis auf VwGH 23.10.1997, 96/15/0234, betreffend Beiträge zu einer ausländischen gesetzlichen Sozialversicherung). Der Beschwerdeführer sei als Grenzgänger immer in Österreich steuerpflichtig gewesen. In Österreich seien vorobligatorische Arbeitnehmerbeiträge nach der damaligen Rechtslage nicht als Werbungskosten abzugsfähig gewesen, Arbeitgeberbeiträge hätten zu steuerpflichtigen Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit geführt. Die steuerliche Beurteilung habe auf Grund der Gesetzeslage zu erfolgen und nicht auf Grund des Ausweises in ausländischen Lohnausweisen. Auf die Gesetzeslage in der Schweiz komme es in diesem Zusammenhang nicht an.

II. Sachverhalt

Der im Jahr 1949 geborene Beschwerdeführer war als Grenzgänger in der Schweiz nichtselbstständig tätig. Am 1. Februar 2012 ist er in den vorzeitigen Ruhestand getreten und bezieht seither neben einer inländischen Pension eine AHV-Pension aus der Schweiz. Nachdem er der betrieblichen Pensionskasse den Verzicht auf eine lebenslängliche Altersrente aus der beruflichen Vorsorge mitgeteilt und die Barauszahlung des Alterskapitals beantragt hatte, wurde ihm laut Pensionskassenabrechnung per 31. Jänner 2012 ein Betrag in Höhe von 365.303,00 CHF (abzüglich Quellensteuer in Höhe von 28.715,00 CHF, die ihm in der Folge antragsgemäß wieder rückerstattet wurde) ausbezahlt (siehe Schreiben der S Pensionskasse vom 3. Jänner 2012).

Vom Gesamtbetrag der Einmalzahlung entfällt ein Teilbetrag von 75.921,36 CHF auf vor dem Jahr 1985 und damit ohne Bestehen einer entsprechenden gesetzlichen Verpflichtung geleistete (sogenannte "vorobligatorische") Beiträge. Der Kapitalstand zum 31. Dezember 1984 hat sich auf 23.630,00 CHF belaufen, der darüber hinausgehende Differenzbetrag resultiert aus der Verzinsung des Kapitals vom 1.1.1985 bis zum Zeitpunkt der Pensionierung. Die angeführten vorobligatorischen Beiträge wiederum wurden zu

je 50% von der Arbeitgeberin und vom Beschwerdeführer geleistet (siehe Übersicht "Freizügigkeitskapital per 31. Dezember 1984 zuzüglich Verzinsung bis Pensionierung" der S Pensionskasse vom 17. August 2015).

III. Rechtsgrundlagen und rechtliche Würdigung

1. Vorobligatorische Pensionskassenleistung

§ 25 EStG 1988 in der im Streitjahr anzuwendenden Fassung BGBl. I Nr. 52/2009 lautet auszugsweise:

"(1) *Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) sind:*

1. a) Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis.

[...]

2. a) Bezüge und Vorteile aus inländischen Pensionskassen und aus betrieblichen Kollektivversicherungen im Sinne des § 18f des Versicherungsaufsichtsgesetzes. 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. [...]

b) Bezüge und Vorteile aus ausländischen Pensionskassen (einschließlich aus ausländischen Einrichtungen im Sinne des § 5 Z 4 des Pensionskassengesetzes).

Z 2 lit. a zweiter Satz 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 ausländische 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.

Ausdrückliche Regelungen im Zusammenhang mit ausländischen Pensionskassen wurden im Einkommensteuergesetz erstmals mit dem Strukturanpassungsgesetz 1996,

BGBI. Nr. 201/1996, eingefügt. Gemäß § 25 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988 idF BGBI.

Nr. 201/1996 zählten zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit:

"Bezüge und Vorteile aus ausländischen Pensionskassen. Derartige Bezüge sind nur mit 25% zu erfassen, soweit eine ausländische gesetzliche Verpflichtung zur Leistung von Pensionskassenbeiträgen nicht besteht."

Die auf Grund einer ausländischen gesetzlichen Verpflichtung zu leistenden Beiträge von Arbeitnehmern zu ausländischen Pensionskassen zählten - wie auch in der geltenden Fassung - zu den Werbungskosten (§ 16 Abs. 1 Z 4 lit. h EStG 1988); die entsprechenden Arbeitgeberbeiträge gehörten nicht zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (§ 26 Z 7 lit. a EStG 1988).

In den Erläuterungen zur Regierungsvorlage (72 BlgNR 20. GP 39) wurde hinsichtlich der Änderungen in § 16 Abs. 1 Z 4, § 25 Abs. 1 Z 2 und § 26 Z 7 lit. a EStG 1988 Folgendes ausgeführt:

"Die bisherige Verwaltungspraxis, Beitragsleistungen von Arbeitnehmern zu ausländischen Pensionskassen, die auf Grund ausländischer gesetzlicher Vorschriften verpflichtend zu leisten sind, als Werbungskosten zu behandeln, wird gesetzlich verankert. Hinsichtlich der Arbeitgeberbeiträge wird § 26 Z 7 lit. a auf gesetzlich verpflichtend zu leistende Arbeitgeberbeiträge an ausländische Pensionskassen erweitert. Im § 25 Abs. 1 Z 2 lit. b erster Satz wird die volle Erfassung der Pensionskassenleistungen als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit normiert. Damit wird die volle Gleichstellung mit inländischen Sozialversicherungspensionen und gleichartigen Versorgungsleistungen im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 3 lit. a erreicht."

Soweit Arbeitnehmer Beiträge an ausländische Pensionskassen freiwillig oder auf Grund dienstvertraglicher Verpflichtung leisten, können sie im Rahmen des § 18 als Sonderausgaben Berücksichtigung finden. Arbeitgeberbeiträge stellen in jenem Ausmaß, in dem der Freibetrag gemäß § 3 Abs. 1 Z 15 lit. a überschritten ist, steuerpflichtigen Arbeitslohn (mit der Möglichkeit der Geltendmachung als Sonderausgaben) dar. Soweit die Pensionskassenleistungen auf Arbeitnehmerbeiträge entfallen, sind sie gemäß § 25 Abs. 1 Z 2 lit. b zweiter Satz mit 25% zu erfassen."

Mit BGBI. I Nr. 8/2005 wurde § 25 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988 geändert und lautete wie folgt:

"Bezüge und Vorteile aus ausländischen Pensionskassen (einschließlich aus ausländischen Einrichtungen im Sinne des § 5 Z 4 des Pensionskassengesetzes). Z 2 lit. a zweiter Satz 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 ausländische Pensionskassen (einschließlich an Einrichtungen im Sinne des § 5 Z 4 des Pensionskassengesetzes) die Einkünfte im Ausland nicht vermindert haben. Dies gilt sinngemäß, wenn die Beitragsleistungen das Einkommen im Ausland nicht vermindert haben."

Im Bericht des Finanzausschusses (790 BlgNR 22. GP) wurde zur Änderung des § 25 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988 angemerkt:

"Die Änderung dient der systematischen Gleichstellung der ausländischen Einrichtungen mit inländischen Pensionskassen. Damit wird sichergestellt, dass ausländischen Einrichtungen keine Besserstellung gegenüber inländischen Pensionskassen zukommt."

Mit BGBl. I Nr. 34/2005 wurde in § 25 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988 die Wortfolge "Einkünfte im Ausland" durch die Wortfolge "in- oder ausländischen Einkünfte" ersetzt.

In den Erläuterungen zur Regierungsvorlage (848 BlgNR 22. GP, Besonderer Teil zu Z 3) wurde dazu ausgeführt:

"Die Änderung stellt sicher, dass der iSd Z 2 lit. a zweiter Satz auf 25% reduzierte Ansatz der Bezüge aus einer ausländischen Pensionskasse nur dann anzuwenden ist, wenn die zugrundeliegenden Beiträge weder im Inland noch im Ausland als Werbungskosten die Einkünfte vermindert haben."

Strittig ist im Beschwerdefall die steuerliche Behandlung des auf sogenannte "vorobligatorische" Beitragszahlungen entfallenden Anteils (75.921,36 CHF) an der Kapitalauszahlung. In Streit steht zum einen, ob auch die auf Arbeitgeberbeiträge entfallende Pensionskassenleistung begünstigt ist und zum anderen, in welchem Umfang die auf die Arbeitnehmeranteile entfallende Pensionskassenleistung von der Begünstigung umfasst ist.

Als "vorobligatorische" Beiträge werden solche bezeichnet, die geleistet wurden, bevor eine entsprechende gesetzliche Verpflichtung zur Pensionsvorsorge bestand. In der Schweiz wurde mit dem am 1. Jänner 1985 in Kraft getretenen Bundesgesetz über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge (BVG) erstmals eine gesetzlich verpflichtende Vorsorge eingeführt. Bis zu diesem Zeitpunkt war der Beitritt zu den Pensionskassen freiwillig, allenfalls beruhte er auf dienstvertraglicher Verpflichtung (vgl. UFS 5.3.2015, RV/1100135/2015).

Bezüge und Vorteile aus ausländischen Pensionskassen zählen nach § 25 Abs. 1 Z 2 lit. b erster Satz EStG 1988 grundsätzlich zu den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit. Außer Streit steht zwischen den Verfahrensparteien, dass gegenständlich solche unter § 25 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988 fallende Leistungen einer ausländischen Pensionskasse vorliegen. Eine Differenzierung danach, ob die Leistungen der Pensionskasse durch gesetzlich verpflichtende oder auf Grund des Dienstvertrages entrichtete oder freiwillige Beiträge von Arbeitgebern oder Arbeitnehmern finanziert worden sind, enthält die Bestimmung nicht (vgl. VwGH 26.11.2015, 2013/15/0123). Derartige Leistungen sind somit grundsätzlich unabhängig davon, von welcher Seite und auf welcher Grundlage die Beiträge einbezahlt wurden, voll steuerpflichtig.

§ 25 Abs. 1 Z 2 lit. b zweiter und dritter Satz EStG 1988 sehen allerdings für bestimmte Pensionskassenleistungen eine Begrenzung der Steuerpflicht insoweit vor, als diese nur mit 25% zu erfassen sind. Voraussetzung für die eingeschränkte Steuerpflicht ist, dass die

Beitragsleistungen an ausländische Pensionskassen die in- und ausländischen Einkünfte nicht vermindert haben, also insbesondere weder im Inland noch im Ausland von der Steuerbemessungsgrundlage absetzbar waren (vgl. VwGH 26.11.2015, 2013/15/0123, mit Hinweis auf die Erläuterungen zur Regierungsvorlage zu BGBI. I Nr. 34/2005, 848 BlgNR 22. GP, Besonderer Teil zu Z 3).

Nach dem Gesetzeswortlaut fallen zweifelsohne nur 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 (im Ergebnis ebenso UFS 5.3.2015, RV/1100135/2015). 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 einkünftemindernd berücksichtigt wurden und nicht darauf, ob vom Arbeitgeber geleistete Beiträge als Lohnbestandteil erfasst wurden oder nicht.

Dass die auf Arbeitgeberbeiträge entfallenden Pensionskassenleistungen nicht unter die Bestimmung des § 25 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988 fallen, stellt auch die steuerliche Vertretung nicht in Abrede, sie vertritt jedoch den Standpunkt, dass vor dem Jahr 1985 und somit nicht auf Grund einer gesetzlichen Verpflichtung geleistete Arbeitgeberbeiträge als Lohn des Arbeitnehmers zu erfassen gewesen seien und die Arbeitgeberbeiträge damit zu vorobligatorischen Arbeitnehmerbeiträgen geworden seien (vgl. auch Reiner/Reiner, Die Besteuerung von Leistungen ausländischer Pensionskassen, in FS Doralt, Wien 2007, 331 ff, 346 f).

Einer solchen Sichtweise kann sich das Bundesfinanzgericht nicht anschließen. Arbeitgeberbeiträge liegen dann vor, wenn sie wirtschaftlich nicht vom Arbeitnehmer, sondern vom Arbeitgeber getragen werden (vgl. Doralt, EStG, 7. Lfg., § 26 Tz 145). Werden die Beiträge zu einer Pensionskasse nach dem anzuwendenden Reglement, so wie im Beschwerdefall, zur Hälfte vom Arbeitgeber aufgebracht, sind sie somit auch wirtschaftlich gesehen diesem zuzurechnen, zumal insoweit auch kein Fall einer Überwälzung von Beitragszahlungen vom Arbeitgeber auf den Arbeitnehmer (etwa infolge eines Verzichtes auf eine Lohnerhöhung) vorliegt (nach § 26 Z 7 lit. a EStG 1988 liegen keine Beiträge des Arbeitgebers, sondern solche des Arbeitnehmers dann vor, wenn sie ganz oder teilweise anstelle des bisher gezahlten Arbeitslohns oder der Lohnerhöhungen, auf die jeweils ein Anspruch besteht, geleistet werden, es sei denn, eine lohngestaltende Vorschrift sieht dies vor). Es handelt sich demnach nicht um einen Ersatz von Aufwendungen, die dem Arbeitnehmer erwachsen, sondern um einen Aufwand, der originär betrachtet dem Arbeitgeber für die Pensionsvorsorge seiner Arbeitnehmer erwächst).

Aus den Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes im Erkenntnis vom 26. November 2015, 2013/15/0123, kann in diesem Zusammenhang nichts für den Standpunkt des Beschwerdeführers gewonnen werden. Zwar wurde in dem diesem Erkenntnis zu Grunde liegenden Fall, soweit erkennbar, die gesamte strittige Pensionsleistung nur mit 25% erfasst, dass ein Teil davon auf Arbeitgeberbeiträgen beruht hätte, geht daraus aber nicht hervor. Auch in dem vor dem Verwaltungsgerichtshof angefochtenen Bescheid fehlt es an entsprechenden Aussagen und sachverhaltsbezogenen Feststellungen. Der Verwaltungsgerichtshof hat lediglich angemerkt, der angefochtene Bescheid sei, indem er nur ein Viertel der Leistungen der ausländischen Pensionskasse der Besteuerung unterworfen habe, davon ausgegangen, dass die Beiträge nicht abzugsfähig gewesen seien, da die Pensionskassenleistung ansonsten gemäß § 25 Abs. 1 Z 2 lit. b erster Satz EStG 1988 zur Gänze steuerlich zu erfassen gewesen wäre. Damit aber kann aus dem Erkenntnis auch nicht abgeleitet werden, dass der Verwaltungsgerichtshof die begünstigte Erfassung einer (teilweise) auf Arbeitgeberbeiträgen beruhenden Pensionskassenleistung als rechtmäßig erkannt hätte.

Zudem käme eine solche begünstige 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).

Nicht zu teilen vermag das Bundesfinanzgericht hingegen den auf Entscheidungen des unabhängigen Finanzsenates (vgl. ua. UFS 27.2.2013, RV/0437-F/10, und UFS 4.3.2013, RV/0542-F/12) gestützten Standpunkt des Finanzamtes, dass die Arbeitgeberanteile auf Grund eines nicht erfolgten Zuflusses beim Arbeitnehmer richtigerweise nicht als Arbeitslohn erfasst worden seien. Zahlt der Dienstgeber auf Grundlage einer dienstvertraglichen Vereinbarung für den Arbeitnehmer in eine Pensionskasse ein, ist der Vorteil aus dem Dienstverhältnis die erfolgte Zahlung des Arbeitgebers an die Pensionskasse und nicht der dadurch erworbene Pensionsanspruch oder die im Pensionierungs- oder Austrittsfall von der Pensionskasse zu gewährende Leistung, zumal der Arbeitnehmer der Begünstigte aus der für ihn eingerichteten Vorsorge ist und der Arbeitgeber keinerlei Verfügungs- oder Einflussmöglichkeit mehr über das Vorsorgekapital bei der Pensionskasse hat. In diesem Sinne sind auch nach der Rechtsprechung des deutschen Bundesfinanzhofes Zukunftssicherungsleistungen, die

der Arbeitgeber an einen Dritten (Versicherer) leistet, als Arbeitslohn zu qualifizieren, wenn der Arbeitnehmer einen eigenen unmittelbaren und unentziehbaren Rechtsanspruch gegen den Versicherer erlangt, wobei der Arbeitslohn - unabhängig davon, ob und in welcher Höhe der Arbeitnehmer später Versicherungsleistungen erlangt - im Zeitpunkt der Beitragszahlung des Arbeitgebers zufließt (vgl. BFH 17.5.2017, X R 10/15, und BFH 15.9.2011, VI R 36/09, mwN). Läge diesbezüglich kein Zufluss vor, würde es schließlich auch der Bestimmung des § 26 Z 7 EStG 1988 nicht bedürfen, derzufolge ua. Beitragsleistungen des Arbeitgebers für seine Arbeitnehmer an Pensionskassen nicht zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehören. Weshalb die Frage des Zuflusses bei Beiträgen an Pensionskassen im Sinne des Pensionskassengesetzes sowie ausländische Pensionskassen auf Grund einer ausländischen gesetzlichen Verpflichtung einerseits und ohne gesetzliche Verpflichtung geleisteten Beiträgen an ausländischen Pensionskassen andererseits unterschiedlich zu beurteilen sein sollte, ist für das Bundesfinanzgericht nicht erkennbar. Schließlich ist aber auch der Gesetzgeber bei den mit BGBl. I Nr. 201/1996 ua. in § 25 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 vorgenommenen Änderungen offensichtlich von einem Zufluss der Arbeitgeberbeiträge ausgegangen, wird in den Erläuterungen zur Regierungsvorlage (72 BlgNR 20. GP 39) im zweiten, freiwillig oder auf Grund dienstvertraglicher Verpflichtung geleistete Beiträge an ausländische Pensionskassen betreffenden Absatz doch ausgeführt, dass Arbeitgeberbeiträge in jenem Ausmaß, in dem der Freibetrag gemäß § 3 Abs. 1 Z 15 lit. a EStG 1988 überschritten ist, steuerpflichtigen Arbeitslohn (mit der Möglichkeit der Geltendmachung als Sonderausgaben) darstellen. Voraussetzung dafür ist aber ohne Zweifel ein beim Arbeitnehmer erfolgter Zufluss.

Nicht gefolgt werden kann dem Finanzamt auch, soweit es die Höhe der gemäß § 25 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988 zu erfassenden Bezüge mit den vom Arbeitnehmer tatsächlich selbst einbezahlten Beiträgen begrenzt wissen will. Pensionskassenleistungen beruhen grundsätzlich auf dem Kapitaldeckungsverfahren. Das im Regelfall bis zum Pensionsantritt angesammelte Altersguthaben setzt sich somit aus den jeweils eingezahlten Beiträgen und den jährlichen Veranlagungsergebnissen zusammen. Das sich solcherart ergebende Altersguthaben ist die Bemessungsgrundlage für die jährliche Pension und bestimmt die Höhe der einmalig auszuzahlenden Kapitalabfindung. Bemessungsgrundlage für das der Besteuerung zu unterziehende Viertel sind daher auch nicht nur die vom Arbeitnehmer unmittelbar einbezahlten Beträge, sondern auch die darauf entfallenden Gewinnanteile bzw. Kapitalerträge (vgl. Pampel in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 12. Lfg., § 25 Tz 51). Mit der Besteuerung nur eines Viertels der Bezüge wird die darin enthaltene Ertragskomponente pauschal erfasst und somit eine verfassungswidrige Doppelbesteuerung bereits versteuerter Einkommensteile vermieden (vgl. Pampel, a.a.O., § 25 Tz 51 iVm Tz 59). In diesem Sinne hat auch der Verfassungsgerichtshof die Behandlung einer gegen die Verfassungskonformität der Bestimmung des § 25 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 betreffend die Erfassung des arbeitnehmerfinanzierten Anteils inländischer Pensionskassenbezüge erhobenen Beschwerde mit Beschluss vom 12. Juni 2012, B 1462/11, abgelehnt und begründend ausgeführt, dem Gesetzgeber

sei aus verfassungsrechtlicher Sicht nicht entgegenzutreten, wenn er die von der hg. Judikatur entwickelten Grundsätze der Rentenbesteuerung bei Bezügen aus inländischen Pensionskassen in Form des sofortigen Ansatzes eines pauschalen Ertragsanteiles in Höhe von 25% des jeweiligen Rentenbezuges verwirkliche, zumal die Beitragsleistungen grundsätzlich als Sonderausgaben in Betracht kämen (vgl. dazu Pfau/Atzmüller, RdW 9/2012, 563 ff). Durch die Bestimmung des § 25 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988 wird somit sichergestellt, dass bei fehlender Absetzbarkeit der Beitragszahlungen letztlich nur der Ertragsanteil, dh. die Verzinsung des vom Arbeitnehmer eingezahlten Kapitals besteuert wird, zumal es auch nicht einsichtig, wäre, weshalb der Rückfluss jener Beträge steuerlich zu erfassen sein sollte, die der Arbeitnehmer ohne Möglichkeit auf entsprechende einkünftemindernde Berücksichtigung in die Pensionskasse eingezahlt hat. Sind die Veranlagungsergebnisse somit aber in pauschaler Form erfasst, bleibt für eine volle Erfassung des Ertragsanteiles kein Raum. Nicht relevant ist somit auch, ob die Zinsen im vorobligatorischen oder im obligatorischen Zeitraum erzielt wurden.

Gegenteiliges kann auch nicht aus dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 31. Mai 2017, Ra 2016/13/0013, abgeleitet werden. Das Erkenntnis ist zur Bestimmung des § 25 Abs. 1 Z 3 lit. e EStG 1988 ergangen, wonach Rückzahlungen von dort angeführten Versicherungsbeiträgen nur insoweit Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit sind, als die Beiträge als Sonderausgaben gemäß § 18 das Einkommen vermindert haben. Nach den Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes könnte kein Zweifel daran bestehen, dass die Bestimmung wörtlich zu verstehen sei und die Einkommensverminderung im "Jahr der Beitragsleistung" bzw. im zu beurteilenden Fall die Summe dieser Einkommensverminderungen eine Obergrenze für die "negativen Sonderausgaben" im Jahr der Rückzahlung bilde.

Die Bestimmung des § 25 Abs. 1 Z 3 lit. e EStG 1988 ist mit der im Beschwerdefall maßgeblichen Bestimmung des § 25 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988 damit aber nicht vergleichbar. Während § 25 Abs. 1 Z 3 lit. e EStG 1988 die steuerliche Nacherfassung der Rückzahlung ehemals als Sonderausgaben geltend gemachter Versicherungsbeiträge zum Inhalt hat und auf das Ausmaß der Einkommensminderung abstellt, wird nach § 25 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988 von einer gänzlichen Besteuerung der (aus Beitragszahlungen und Ertragsanteilen resultierenden) Bezüge aus Pensionskassen in jenen Fällen abgesehen, in denen die Beitragsleistungen nicht absetzbar waren. Eine Begrenzung dahingehend, dass die Summe der vom Arbeitnehmer geleisteten und nicht einkünftemindernd berücksichtigten Beitragszahlungen die Obergrenze für die Ermittlung des mit einem Viertel zu erfassenden Anteils an den Bezügen wäre, geht daraus nicht hervor und wäre auch mit dem oben dargelegten Zweck der Bestimmung nicht in Einklang zu bringen.

Die in der Beschwerdevorentscheidung vertretene Auffassung, dass die gesamte, somit auch die auf vorobligatorische Arbeitnehmerbeiträge entfallende Pensionskassenleistung zur Gänze zu besteuern sei, hat das Finanzamt im Laufe des Beschwerdeverfahrens vor dem Bundesfinanzgericht nicht mehr aufrechterhalten. Nachdem das Finanzamt

die diesbezüglich begünstigte Besteuerung aber lediglich auf Grund der fehlenden Nachweisbarkeit der tatsächlich einkünftemindernd erfolgten Berücksichtigung der Arbeitnehmerbeiträge und aus Gründen des Rechtsfriedens akzeptiert hat, wird der Vollständigkeit halber zur Frage, ob hinsichtlich der auf die Arbeitnehmerbeiträge entfallenden Pensionskassenleistung die in § 25 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988 normierte Anwendungsvoraussetzung erfüllt ist, Folgendes angemerkt:

Außer Streit steht zwischen den Verfahrensparteien, dass nicht auf Grund einer gesetzlichen Verpflichtung geleistete Beiträge an eine ausländische Pensionskasse auch nach der in den Jahren der Beitragszahlungen geltenden inländischen Rechtslage nicht zu den abzugsfähigen Werbungskosten gezählt haben (vgl. dazu auch VwGH 17.1.1995, 94/14/0069, und VwGH 30.4.1996, 95/14/0155). Unterschiedlich beurteilt wird von den Verfahrensparteien hingegen, ob im Anwendungsbereich des § 25 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988 auf eine in den Zeiträumen der Beitragszahlungen erfolgte tatsächliche Minderung der Einkünfte abzustellen ist oder auf eine im Gesetz vorgesehene Abzugsmöglichkeit solcher Beitragszahlungen als Werbungskosten. Das Finanzamt hat die in Rede stehende Bestimmung im Ergebnis so interpretiert, dass der Umfang der Steuerpflicht von Bezügen aus ausländischen Pensionskassen nicht davon abhängig ist, ob die Beiträge auf Grund gesetzlicher Verpflichtung geleistet wurden, also den Charakter von Werbungskosten haben bzw. hatten, sondern davon, ob die den Bezügen zugrunde liegenden Beitragszahlungen die Einkünfte - sei es zu Recht oder zu Unrecht - tatsächlich vermindert haben. Diese Auffassung hat zum Teil auch der unabhängige Finanzsenat vertreten (vgl. UFS 4.7.2012, RV/0591-G/09, und UFS 23.4.2010, RV/0031-S/10).

Demgegenüber hat der unabhängige Finanzsenat in seiner Entscheidung vom 18. Jänner 2011, RV/0207-F/09, die Auffassung vertreten, dass mit den Änderungen der Bestimmung durch BGBI. I Nr. 8/2005 und BGBI. I Nr. 34/2005 gegenüber der zuvor in Geltung gestandenen, auf das Nichtbestehen einer ausländischen gesetzlichen Verpflichtung zur Leistung von Pensionskassenbeiträgen abstellenden Bestimmung keine inhaltliche Änderung bewirkt worden sei, und daher vor wie auch nach den gesetzlichen Änderungen für die Anwendbarkeit der begünstigten Erfassung von Bezügen aus ausländischen Pensionskassen maßgeblich sei bzw. gewesen sei, ob und inwieweit eine ausländische gesetzliche Verpflichtung zur Leistung von Pensionskassenbeiträgen bestanden habe (auf diese Entscheidung verweisend Lenneis/ Jakom, EStG, 2018, § 25 Rz 7, sowie Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, EStG 1988, 66. Lfg., § 25 Tz 253; ebenso LStR 2002 Rz 682).

Das Bundesfinanzgericht schließt sich dieser Beurteilung an. Im Inland zu erfassende Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit werden als Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten ermittelt. Der Begriff "Einkünfte" umschreibt somit die nach Abzug der Werbungskosten verbleibende Nettogröße. Am Erfordernis, dass die Beitragszahlungen die inländischen Einkünfte als gemäß § 16 EStG 1988 abzugsfähige Werbungskosten gemindert haben, hat sich mit den mit BGBI. I Nr. 8/2005 und BGBI. I Nr. 34/2005 vorgenommenen Änderungen der Bestimmung des § 25 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988

somit nichts geändert. Mit dem mit BGBI. I Nr. 8/2005 und BGBI. I Nr. 34/2005 geänderten Wortlaut der Bestimmung des § 25 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988 wurden jedoch, anders als nach der zuvor in Geltung gestandenen, ausschließlich auf eine ausländische gesetzliche Verpflichtung zur Leistung von Pensionskassenbeiträgen abststellenden Bestimmung, auch alle ausländischen Fälle erfasst, in denen die Beitragszahlungen die Einkünfte auf Grund der ausländischen Rechtslage gemindert haben.

Soweit in § 25 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988 auf die ausländischen Einkünfte bzw. das Einkommen im Ausland Bezug genommen wird, kann dies daher nur solche Fälle betreffen, in denen, etwa im Falle einer im Jahr der Beitragszahlung im Ausland bestehenden Steuerpflicht, die Bemessungsgrundlagen nach ausländischem Recht ermittelt wurden. Ein solcher Fall lag im Beschwerdefall aber nicht vor, zumal die steuerliche Vertretung darauf hingewiesen hat, dass der Beschwerdeführer als Grenzgänger immer in Österreich steuerpflichtig gewesen sei. Gegenteiliges geht schließlich auch aus den Akten nicht hervor und wurde auch vom Finanzamt nicht eingewendet. Ob die Arbeitnehmerbeiträge in den ausländischen Lohnausweisen in Abzug gebracht wurden, ist im Falle inländischer Steuerpflicht und damit des nach inländischem Recht zu beurteilenden Vorliegens abzugsfähiger Werbungskosten sohin nicht maßgeblich.

Für eine Auslegung der Bestimmung des § 25 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988 im oben dargelegten Sinn sprechen auch die Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes in dem ebenfalls zu der nach Inkrafttreten des § 25 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG idF BGBI. I Nr. 34/2005 geltenden Rechtslage ergangenen Erkenntnis vom 26. November 2015, 2013/15/0123, führt der Verwaltungsgerichtshof doch ausdrücklich aus, der angefochtene Bescheid sei nicht davon ausgegangen, *"dass die seinerzeitigen Beitragsleistungen infolge einer im Ausland bestehenden gesetzlichen Beitragspflicht steuerlich absetzbar waren"*. Weiters heißt es: *"Indem der angefochtene Bescheid nur ein Viertel der Leistungen der ausländischen Pensionskasse der Besteuerung unterworfen hat, ist er somit - mit der Beschwerde - davon ausgegangen, dass die Beitragsleistungen die in- und ausländischen Einkünfte nicht vermindert haben, weil sie aus "vorobligatorischen" Beitragsleistungen ohne zu Grunde liegende gesetzliche Verpflichtung stammen, die zu keinem Steuerabzug berechtigt haben."*

Der Verwaltungsgerichtshof stellt damit offenkundig darauf ab, ob die seinerzeitigen Beitragszahlungen auf einer im Ausland bestehenden gesetzlichen Verpflichtung beruht haben und dementsprechend steuerlich absetzbar waren oder nicht. Maßgeblich ist im Anwendungsbereich des § 25 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988 demnach, ob die Beitragsleistungen zu einem Steuerabzug berechtigt haben. Nachdem dies im Beschwerdefall aber nicht der Fall war, kann auch nicht von einer der Begünstigung entgegenstehenden Minderung der Einkünfte im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988 ausgegangen werden. Ob die vorobligatorischen Beitragszahlungen des Beschwerdeführers bei der Ermittlung der Besteuerung zu Grunde gelegten inländischen Einkünfte tatsächlich in Abzug gebracht wurden, kann somit - auch wenn

der diesbezüglichen Annahme des Finanzamtes im Hinblick auf die beschriebene Verwaltungspraxis ein hoher Grad an Wahrscheinlichkeit zukommen mag - dahingestellt bleiben.

Zusammengefasst sind die aus vorobligatorischen Beitragszahlungen resultierenden Pensionskassenbezüge (75.921,36 CHF) sohin, soweit sie auf Arbeitgeberbeiträge entfallen (37.960,68 CHF) zur Gänze steuerlich zu erfassen und soweit sie auf Eigenleistungen des Beschwerdeführers entfallen, mit 25% (9.490,17 CHF) in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen. Nicht der Besteuerung zu unterziehen ist somit ein Betrag von 28.470,51 CHF.

2. Drittelprebegünstigung gemäß § 124b Z 53 EStG 1988

§ 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."

Strittig ist gegenständlich, ob eine "Pensionsabfindung" im Sinne des letzten Satzes dieser Bestimmung vorliegt. Außer Streit steht, dass die Auszahlung von einer Pensionskasse auf Grund gesetzlicher oder statutenmäßiger Regelungen erfolgt ist.

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 dritte Säule ist die individuelle private bzw. freiwillige Vorsorge.

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

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 erster Satz BVG die reglementarischen Bestimmungen der Vorsorgeeinrichtung vorsehen, dass der Anspruch auf Altersleistungen mit der Beendigung der Erwerbstätigkeit entsteht.

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- oder Invalidenrente eine Kapitalabfindung wählen können.

Der Verwaltungsgerichtshof hat sich bereits 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 1988, 63. Lfg., § 67 Abs. 8 Tz 33 ff; Kirchmayr/Schaunig in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 19. Lfg., § 67 Tz 134 und 145; Knechtl in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG, § 67 (Stand 1.2.2017, rdb.at), Anm. 160 und 165]. § 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). Auch das Bundesfinanzgericht hat sich dieser Beurteilung mehrfach angeschlossen (vgl. ua. BFG 20.3.2018, RV/1100450/2016, mwN; BFG 8.10.2018, RV/1100713/2016, mwN; BFG 25.10.2018, RV/1100355/2015).

Soweit die steuerliche Vertretung demgegenüber einwendet, die auch vom Finanzamt ua. ins Treffen geführten Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes (insbesondere VwGH 16.12.2010, 2007/15/0026, VwGH 24.5.2012, 2009/15/0188, und VwGH 29.3.2017, Ra 2015/15/0033) seien auf den Beschwerdefall nicht anwendbar, kann ihr nicht gefolgt werden. Auch wenn sachverhaltsbezogene Unterschiede bestehen, geht daraus das vom Verwaltungsgerichtshof dem gesetzlich nicht definierten Begriff der "Pensionsabfindung" beigemessene Verständnis und damit die diesbezügliche Schädlichkeit eines freien Wahlrechtes zwischen gleichrangig eingeräumten Ansprüchen in unzweifelhafter Weise hervor. Dass dem Begriff der "Pensionsabfindung" im letzten Satz des § 124b Z 53 EStG 1988, wie von der steuerlichen Vertretung vorgebracht, ein anderes Verständnis beizumessen wäre als jenem in § 67 EStG 1988 und in § 124b Z 53 erster und zweiter Satz EStG 1988, kann weder aus dem Gesetz noch aus der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abgeleitet werden, zumal gerade die in jüngerer Zeit ergangenen und auf die Vorjudikatur verweisenden Judikate des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 22.11.2018, Ra 2018/15/0086, und VwGH 19.4.2018, Ra 2016/15/0025) unmittelbar zur Regelung des § 124b Z 53 dritter Satz EStG 1988 ergangen sind.

Inwieweit die von der steuerlichen Vertretung ins Treffen geführten Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 19.4.2007, 2005/15/0010, VwGH 19.12.2007, 2006/15/0258, und VwGH 19.4.2018, Ra 2016/15/0025) den Standpunkt, dass bei Abfindung eines Anspruchs auf Grund gesetzlicher oder statutenmäßiger Regelungen ein Wahlrecht nicht schädlich wäre, stützen sollten, ist nicht nachvollziehbar, betrafen die diesen Erkenntnissen zu Grunde liegenden Fälle doch Pensionsabfindungen, die Grenzgängern infolge Beendigung des Dienstverhältnisses in der Schweiz und dem damit verbundenen "endgültigen Verlassen der Schweiz" ausbezahlt worden waren. Ein Wahlrecht auf Auszahlung einer Rente oder auf eine einmalige Kapitalauszahlung hat dabei aber gerade nicht bestanden und hat der Verwaltungsgerichtshof im Beschluss vom 19. April 2018, Ra 2016/15/0025, sowie im Erkenntnis vom 22. November 2018, Ra 2018/15/0086, auch ausdrücklich auf das Fehlen dieses Umstandes hingewiesen. Widerlegt wird damit auch der Einwand der steuerlichen Vertretung, dass im Fall einer Schädlichkeit eines Wahlrechtes zwischen Rentenbezug und Pensionsabfindung die Begünstigung des § 124b Z 53 dritter Satz EStG 1988 ihres praktischen Anwendungsbereiches beraubt wäre (vgl. dazu auch VwGH 22.11.2018, Ra 2018/15/0086).

Ebenso ist mit den Verweisen auf die parlamentarischen Materialien für den Standpunkt der steuerlichen Vertretung nichts zu gewinnen. Mit BGBI. I Nr. 54/2002 wurde der Bestimmung des § 124b Z 53 EStG 1988 der letzte Satz angefügt. In den Erläuterungen zur Regierungsvorlage (927 BlgNR 21. GP) wurde dazu Folgendes ausgeführt:

"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 progressionsmindernde Begünstigung von Pensionsabfindungen von Pensionskassen auf Grund gesetzlicher oder statutenmäßiger Bestimmungen geht daraus nicht hervor. Abgesehen davon, dass eine solche Auslegung im Ergebnis zu einer sachlich nicht begründeten Ungleichbehandlung von Pensionskassenabfindungen im Sinne des Pensionskassengesetzes und solchen von Pensionskassen auf Grund gesetzlicher oder statutenmäßiger Bestimmungen führen würde, kann im Hinblick auf den Wortlaut der Erläuterungen zur Regierungsvorlage sowie die vom Finanzamt vorgelegten Protokolle über die parlamentarische Behandlung nur davon ausgegangen werden, dass eine Progressionsmilderung für jene Grenzgänger beabsichtigt war, die tatsächlich keine andere Möglichkeit als jene der Einmalzahlung hatten, zumal es wohl auch nur "in diesen Fällen" unbillig sein kann, die Pensionsabfindung zur Gänze tarifmäßig zu besteuern, nicht aber dann, wenn der Progressionseffekt durch den dem Abgabepflichtigen möglichen Bezug einer laufenden Rente vermieden bzw. vermindert werden kann. In diesem Sinne hat auch der

Verwaltungsgerichtshof in seinem jüngst ergangenen Erkenntnis vom 22. November 2018, Ra 2018/15/0086, nach wörtlicher Wiedergabe der Erläuterungen zur Regierungsvorlage festgehalten, dass es Zweck dieser Bestimmung sei, eine tarifmäßige Besteuerung von Pensionsabfindungen zu vermeiden, wenn keine andere Möglichkeit als die Inanspruchnahme dieser Abfindung bestehe.

Nicht beachtlich ist in diesem Zusammenhang, ob sich der Beschwerdeführer faktisch, etwa auf Grund des von der steuerlichen Vertretung eingewendeten Währungsrisikos, das nur im Fall der einmaligen Kapitalabfindung ausgeschlossen werden könne, zur Inanspruchnahme der Kapitalauszahlung gezwungen sah, zumal weder aus dem Gesetz noch aus den Erläuterungen zur Regierungsvorlage noch aus der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abgeleitet werden kann, dass bei bestehendem Wahlrecht zwischen Einmalzahlung und Rentenbezug darauf abzustellen wäre, aus welchen (allenfalls wirtschaftlichen) Gründen das Wahlrecht in der einen oder anderen Weise ausgeübt wird.

Entgegen den Ausführungen der steuerlichen Vertretung kann aus den Erläuterungen zur Regierungsvorlage auch nicht abgeleitet werden, dass der Gesetzgeber die Nichtübertragungsmöglichkeit in eine inländische Pensionskasse als entscheidungsrelevantes Kriterium für die Anwendbarkeit der Bestimmung des § 124b Z 53 EStG 1988 angesehen hätte. Die fehlende Übertragbarkeit ist lediglich ein Mitgrund dafür, dass Grenzgängern in jenen Fällen, in denen sie den ausländischen Pensionsanspruch mit einer laufenden Rentenzahlung nicht aufrechthalten können, keine andere Möglichkeit als die Pensionsabfindung haben. Ursächlich ist somit aber, ob nach der ausländischen Rechtslage ein Wahlrecht besteht oder nicht. Übt der Abgabepflichtige das Wahlrecht zugunsten einer Kapitalabfindung aus, hat er die Vermeidung einer unbilligen Progressionswirkung selbst in den Händen gehabt und kann die fehlende Übertragbarkeit in eine inländische Pensionskasse somit kein hinreichender Grund für die in Rede stehende Steuerbegünstigung mehr sein.

Wäre demgegenüber eine generelle Begünstigung von auf ausländischen gesetzlichen Regelungen beruhenden Pensionsabfindungen von Grenzgängern beabsichtigt gewesen, wäre es überdies jedenfalls am Gesetzgeber gelegen, auf die einschränkende Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bzw. die Verwaltungspraxis zu reagieren und die gesetzliche Regelung entsprechend zu adaptieren. Schließlich ist in diesem Zusammenhang aber auch zu berücksichtigen, dass ein laufender Rentenbezug dem Versorgungsgedanken, wie vom Finanzamt mehrfach eingewendet, mehr entspricht als die Kapitalabfindung des Rentenanspruches (vgl. VwGH 19.12.2007, 2006/15/0258) und eine generelle Begünstigung von Pensionsabfindungen dem Versorgungscharakter daher zuwiderliefe (vgl. auch Felbinger, SWK 3/2001, S 64).

Auch wenn es zutreffen mag, dass es die Wahlmöglichkeit zwischen dem Bezug einer Rente und einer einmaligen Kapitalauszahlung auch zum Zeitpunkt des Inkrafttretens des § 124b Z 53 EStG 1988 gab und die Kapitalauszahlung im Pensionierungsfall trotz bestehendem Wahlrecht über Jahre hinweg begünstigt besteuert wurde, 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 nämlich keine Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben dar (vgl. VwGH 25.11.1997, 93/14/0159).

Gesamthaft gesehen war mit den Ausführungen der steuerlichen Vertretung betreffend das sich in grammatischer, teleologischer, historischer und systematischer Interpretation der Bestimmung ergebende Auslegungsergebnis somit nichts zu gewinnen. Gleiches gilt hinsichtlich des an alle Grenzgänger versandten Schreibens des damaligen Finanzministers vom 14. Dezember 2001. Abgesehen davon, dass dieses noch vor der Veröffentlichung der maßgeblichen Bestimmung im BGBI. I Nr. 54/2002 (Datum der Kundmachung: 29. März 2002) und auch vor der parlamentarischen Behandlung verschickt wurde, kommt diesem weder die Eigenschaft einer von der Rechtsprechung zu beachtenden Rechtsnorm noch einer authentischen Interpretation des Willens des Gesetzgebers zu.

Nachdem im Beschwerdefall unbestritten ist, dass dem Beschwerdeführer nach dem Reglement der Pensionskasse ein Wahlrecht zwischen zwei gleichrangigen Ansprüchen offen stand und er davon zugunsten der einmaligen Kapitalauszahlung Gebrauch gemacht hat, liegt eine dem § 124b Z 53 EStG 1988 subsumierbare "Pensionsabfindung" sohin nicht vor.

Abweichend vom angefochtenen Einkommensteuerbescheid konnte die Besteuerung des Einmalerlages somit nicht gemäß § 124b Z 53 EStG 1988 erfolgen und war der Bescheid daher insoweit abzuändern, als die Pensionskassenauszahlung (365.303,00 CHF) mit Ausnahme des gemäß § 25 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988 steuerfreien Anteils (28.470,51 CHF) zur Gänze der Besteuerung zu unterziehen war. Der zu versteuernde Betrag errechnet sich sohin mit 336.832,49 CHF (275.267,59 €).

IV. Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die Frage der Auslegung der Bestimmung des § 25 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988, konkret, ob von der Bestimmung auch auf vorobligatorische Arbeitgeberbeiträge entfallende Bezüge umfasst sind und unter welchen Voraussetzungen und in welchem Umfang die auf Arbeitnehmerbeiträge entfallenden Bezüge begünstigt sind, wurde in der

Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes - soweit erkennbar - noch nicht behandelt.
Eine (ordentliche) Revision ist daher zulässig.

Feldkirch, am 31. Jänner 2019