



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Csaszar und die weiteren Mitglieder HR Dr. Helmut Staral, Dr. Wolfgang Bartosch, Arbeiterkammer Steiermark, und Dr. Christian Haid, Wirtschaftskammer Steiermark, im Beisein der Schriftführerin FOI Dagmar Brus über die Berufung des Bw., vom 3. Oktober 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Oststeiermark vom 8. September 2008 betreffend Einkommensteuer für 2007 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

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

Entscheidungsgründe

I.

In der Einkommensteuererklärung des Berufungswerbers (Bw.) für 2007 vom 30. Juni 2008 scheinen u.a. folgende Beträge auf:

KZ 359 (Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit ohne Lohnsteuerabzug / ausländische Pension)	368.819,33 Euro
KZ 455 (Sonderausgaben / Personenversicherungen)	463,60 Euro
KZ 456 (Sonderausgaben / Wohnraumschaffung / -sanierung)	1.023,12 Euro
KZ 735 (andere außergewöhnliche Belastungen)	29.997,60 Euro

II.

In einem Schreiben an das Finanzamt vom 30. Juni 2008 teilte der Bw. ua. mit, dass er über Jahrzehnte in der Schweiz gewohnt und dort bis 2004 bei einer Pharmafirma gearbeitet habe. Im Zuge seines Austritts aus dieser Firma sei die angesparte (in seinem Fall zu 2/3 aus Arbeitgeber- und zu 1/3 aus Arbeitnehmerbeiträgen finanzierte) Altersvorsorge, die sog. Freizügigkeitsleistung, an eine Freizügigkeitsstiftung im Kanton Schwyz überwiesen worden. Im Jahr 2007 sei dann die Barauszahlung der Kapitaleistung erfolgt. Auf Grund der Auskunft des Finanzamtes habe der Bw. in der Einkommensteuererklärung für 2007 unter der KZ 359 zwei Drittel der Kapitaleistung (= 368.819,33 Euro) eingesetzt, welcher Betrag zu ca. 50% versteuert würde und somit eine Nachforderung des Finanzamtes von 175.869 Euro ergäbe. Dadurch fühle sich der Bw. aber in seiner Existenz bedroht. Wäre er in der Schweiz geblieben, hätte sich für ihn „eine Besteuerung von 44.261,85 CHF“ ergeben. Ein Wohnsitzwechsel nach Frankreich hätte sogar eine steuerfreie Auszahlung ergeben. Dies betrachte der Bw. im Lichte des Freizügigkeitsabkommens mit der Schweiz als existenzbedrohende Schlechterstellung und Diskriminierung. Bei der erklärten außergewöhnlichen Belastung in Höhe von 29.997,60 Euro handle es sich um eine mit der Ex-Gattin (welcher gegenüber er unterhaltspflichtig sei) „vorläufig mündlich vereinbarte Einmalabfindung von 50.000 CHF“ (29.996,67 Euro).

III.

Im angefochtenen Bescheid wurden die o.a. nichtselbständigen Einkünfte erklärungskgemäß erfasst, die o.a. Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen jedoch nicht berücksichtigt; dies im Wesentlichen mit folgender Begründung: Auf Grund der Ansässigkeit des Bw. in Österreich sei die gegenständliche Freizügigkeitsleistung (2. Säule) in Österreich zu versteuern. Gemäß § 67 Abs. 8 lit. e EStG 1988 in Verbindung mit § 124b Z 53 EStG 1988 seien Zahlungen für Pensionsabfertigungen 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. Die berufsgegenständliche Zahlung sei wie ein laufender Bezug im Zeitpunkt des Zufließens nach dem allgemeinen Steuertarif der Besteuerung zu unterziehen (VwGH 19.04.2007, 2005/15/0010). Da die Freizügigkeitsleistung eine Einmalleistung und im Zeitpunkt des Zufließens zu erfassen sei, könne eine Veranlagung nur im Jahr 2007 erfolgen. Die erklärten Sonderausgaben könnten nicht berücksichtigt werden, weil der Gesamtbetrag der Einkünfte 50.900 Euro übersteige. Die geltend gemachten Unterhaltszahlungen an die geschiedene Gattin seien von einer Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung gemäß § 34 Abs. 7 EStG 1988 ausgeschlossen. Außerdem würden diese (Unterhalts-)Zahlungen den Selbstbehalt in Höhe von 44.228,32 Euro gar nicht übersteigen.

IV.

Dagegen brachte der Bw. in der Berufung im Wesentlichen Folgendes vor: Er habe 36 Jahre in der Schweiz gewohnt und seit 1. Oktober 1968 bei derselben Pharma-Gesellschaft gearbeitet. Im Jahr 2004 sei er aus dieser Gesellschaft ausgeschieden, wobei die sog. Freizügigkeitsleistung an eine Freizügigkeitsstiftung, Kanton Schwyz, überwiesen worden sei. Diese Freizügigkeitsleistung wäre bei einer erneuten Arbeitsaufnahme in der Schweiz in die neue Firma eingebracht worden. Im Oktober 2004 habe der Bw. seinen Wohnsitz nach Österreich verlegt. Am 14. Dezember 2007 sei an ihn die Auszahlung der Kapitalleistung (922.122,10 CHF) auf Grund der Erreichung der gesetzlichen Altersgrenze erfolgt. Die von der Schweiz einbehaltene Quellensteuer (44.261,85 CHF) habe er inzwischen wieder zurückgefordert. Aus dem angefochtenen Bescheid sei zu entnehmen, dass die erwähnte Kapitalleistung zu 2/3 einer tarifmäßigen Besteuerung unterworfen worden sei; dies erachte der Bw. aber als nicht rechtmäßig:

- Ein überwiegender Anteil der österreichischen Arbeitnehmer bekomme bei Auflösung des Arbeitsverhältnisses im Alter eine Abfertigung, welche lediglich mit 6% besteuert werde. Gemäß Freizügigkeitsabkommen müsste die berufsgegenständliche Kapitalleistung, welche „zumindest auch den Charakter eines Entgelts für in der Vergangenheit geleistete Dienste“ beinhalte und der Überbrückungshilfe diene, auf Grund ihrer Vergleichbarkeit mit einer Abfertigung auch so besteuert werden wie eine inländische Abfertigung (alt).
- Gemäß § 25 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988 dürfe der Teil der berufsgegenständlichen Kapitalleistung, der auf Beiträge (Arbeitgeber- und Arbeitnehmerbeiträge) entfalle, welche nicht auf Grund einer gesetzlichen Verpflichtung geleistet worden seien, nur mit 25% erfasst werden. Der Bw. werde die diesbezüglichen Beträge noch gesondert bekannt geben. Außerdem dürfe der Zinszuwachs – 922.122,10 CHF (Austrittsabrechnung vom 12. Dezember 2007) minus 877.331,60 CHF (Freizügigkeitsleistung vom 21. Oktober 2004) – nicht Teil der tarifmäßigen Besteuerung sein.
- Der Bw. habe erst mit der Erreichung des 65. Lebensjahres ein Anrecht auf eine Rente aus der Schweiz (1. Säule), welche allerdings sehr gering sein werde. Die 1. und 2. Säule sollten in der Schweiz, in welcher der Bw. 36 Jahre – sein gesamtes Arbeitsleben – verbracht habe, den gewohnten Lebensstandard weiter aufrecht erhalten. Dieser sei durch die nunmehrige Steuerforderung des Finanzamtes aber in Gefahr. Dazu komme, dass der Bw. Unterhaltsverpflichtungen gegenüber seiner Ex-Gattin habe, welche im angefochtenen Bescheid nicht zum Abzug zugelassen worden seien.
- In Österreich werde jedem Pensionisten ein monatlicher Absetzbetrag in Höhe von 400 Euro gewährt. Auch dadurch, dass im angefochtenen Bescheid kein derartiger Absetzbetrag berücksichtigt worden sei, fühle sich der Bw. diskriminiert.

- Diskriminiert fühle sich der Bw. auch, weil die aus den vorliegenden Unterlagen ersichtliche Beratungs- und Abwicklungsgebühr in Höhe von 750 CHF nicht zum Abzug zugelassen worden sei.
- Weiters diskriminiert fühle sich der Bw., weil er von der begünstigten Besteuerung der „13. und 14. Monatsrente“ nicht profitieren könne.
- Diskriminiert fühle sich der Bw. außerdem auf Grund der Nichtabzugsfähigkeit der Kosten für Wohnraumschaffung.
- Laut Scheidungsurteil aus dem Jahr 1992 würden der Ex-Gattin des Bw. 500 CHF pro Monat zustehen. Der Bw. sei mit seiner Ex-Gattin derzeit in Verhandlungen über eine Abfindungszahlung. Dies bedeute aber, dass ein erheblicher Teil seiner besteuerten Pension für die Unterhaltszahlung an die Ex-Gattin verwendet werden müsse bzw. ihm rechtlich gar nicht zustehe bzw. er nicht darüber verfügen könne, was im vorliegenden Fall berücksichtigt werden müsste. Dieser Betrag werde „im Ergebnis zweimal versteuert“, und zwar vom Bw. in Österreich und von der Ex-Gattin in der Schweiz.

V.

Aus den vom Bw. mit Berufungsergänzung vom 19. November 2008 vorgelegten Unterlagen geht hervor, dass der gesetzliche Teil („Obligatorium“) der berufungsgegenständlichen Kapitalleistung 167.455,25 CHF beträgt und der nichtgesetzliche Teil („Vor- und Überobligatorium“) (keine gesetzliche Verpflichtung) 709.876,35 CHF.

VI.

Im Vorlagebericht des Finanzamtes vom 28. Juli 2009 wurde dazu im Wesentlichen ausgeführt, dass es im Sinne des Art. 18 DBA Österreich-Schweiz unerheblich sei, ob die Ruhegehälter laufend ausgezahlt oder durch eine Einmalzahlung abgegolten werden. Der Bw. habe auf Grund des Erreichens der gesetzlichen Altersgrenze den Anspruch auf die Pensionsleistung (Freizügigkeitsleistung – 2. Säule) erwirkt. Da er die Schweiz verlassen habe, sei sein Pensionsanspruch im Rahmen einer Einmalzahlung am 14. Dezember 2007 abgegolten worden. Da der Bw. seit dem Jahr 2004 in Österreich ansässig und dies somit auch zum Zeitpunkt des Zuflusses der Freizügigkeitsleistung an ihn im Jahr 2007 gewesen sei, sei die erhaltene Freizügigkeitsleistung (2. Säule) gemäß Art. 18 DBA Österreich-Schweiz in Österreich zu besteuern. Bezüge aus inländischen wie auch ausländischen Pensionskassen zählten zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gemäß § 25 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988. Zur Frage der Vereinbarkeit der Besteuerung der Pensionsabfindung mit den Grundsätzen des mit der Schweiz abgeschlossenen Freizügigkeitsabkommens werde auf UFS 23.06.2006, RV/0120-F/05, sowie VwGH 19.12.2007, 2006/15/0258, verwiesen.

VII.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 14. August 2009 rügte der Bw., dass das Finanzamt im o.a. Vorlagebericht auf seine Argumente betreffend § 25 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988 nicht eingegangen sei. Außerdem verwies er auf UFS 07.05.2009, RV/0696-W/09, (ebenfalls betreffend Einkommensteuer für 2007). Demnach wären die Bezüge, soweit keine gesetzliche Verpflichtung zur Leistung von Pensionskassenbeiträgen bestanden habe, aber nur zu 25% steuerlich zu erfassen.

VIII.

Das Finanzamt vertrat in seiner Stellungnahme vom 18. Oktober 2010 zusammenfassend im Wesentlichen die Auffassung, dass die verfahrensgegenständliche Pensionsabfindung grundsätzlich gemäß § 124b Z 53 EStG 1988 zu einem Drittel steuerfrei zu belassen sei. Ein gegenüber einer Schweizer Pensionskasse entstandener Pensionsanspruch, welcher nicht nur durch Arbeitnehmer- sondern auch durch Arbeitgeberbeiträge und durch abgereifte Zinsen erwachsen sei, sei der inländischen Steuerpflicht nach Maßgabe des § 25 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988 zu unterwerfen. Jene Teile der Abfindung, die auf freiwilligen Beiträgen beruhten, wären mit 25% zu erfassen. Insofern werde der Antrag des Finanzamtes betreffend die Berufungserledigung also dahingehend geändert, dass jene Teile [Anm.: der Pensionsabfindung], welche auf freiwilligen Leistungen beruhten, nunmehr lediglich mit 25% erfasst werden sollten (Freizügigkeitsleistung minus BVG-Anteil).

IX.

Mit Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates vom 25. Oktober 2010 wurde der Bw. ua. um betragliche Konkretisierung sämtlicher von ihm beantragten Änderungen gegenüber dem angefochtenen Bescheid ersucht (in Euro).

X.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 12. November 2010 legte der Bw. ua. dar, dass die Freizügigkeitsleistung 921.372,10 CHF (= 552.779,03 Euro laut Kurs am Tag der Auszahlung am 14. Dezember 2007) betrage. Davon beruhten 167.455,25 CHF (= 100.465,11 Euro) auf gesetzlich verpflichtenden Beiträgen (BVG-Anteil) und umgerechnet 452.313,92 Euro auf freiwilligen Beiträgen. Der Bw. gehe nunmehr davon aus, dass der Betrag von 452.313,92 Euro nur zu 25% zu erfassen sei; demnach seien diesbezüglich nur 113.078,48 Euro zu besteuern. Vom BVG-Anteil in Höhe von 100.465,11 Euro sei ein Drittel steuerfrei; demnach seien diesbezüglich nur 66.976,74 Euro zu besteuern. Insgesamt seien somit nur 180.055,22 Euro zu besteuern. Außerdem ersuche der Bw. um den Ausgleich des

auf Grund des angefochtenen Bescheides erlittenen Zinsenverlustes sowie um Verfahrenskostenersatz. Unter diesen Voraussetzungen verzichte der Bw. auf die weiteren Berufungspunkte, bzw. wäre er mit einer Berufungserledigung in diesem Sinne einverstanden.

XI.

Dazu teilte das Finanzamt im Schreiben vom 27. Dezember 2010 ua. mit, dass es zwar nicht beabsichtige, die Berufung im eigenen Wirkungsbereich zu erledigen, bezüglich der o.a. Stellungnahme des Bw. aber keine Bedenken bestünden.

XII.

Nach einem Hinweis des Unabhängigen Finanzsenates auf die im Jahr 2005 erfolgte Änderung des Wortlautes des § 25 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988 ersuchte das Finanzamt den Bw. mit Vorhalt vom 1. Februar 2011 um Mitteilung bzw. um den Nachweis, wie die Arbeitgeber- und Arbeitnehmerbeiträge in der Schweiz in der Vergangenheit steuerlich behandelt worden seien.

XIII.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 22. Mai 2011 teilte der Bw. dazu im Wesentlichen lediglich mit, dass die Entscheidungen des Unabhängigen Finanzsenates UFS 18.01.2011, RV/0207-F/09, und UFS 15.02.2011, RV/0296-F/09, seinen Standpunkt stützen würden, wonach nach wie vor – also auch noch im verfahrensgegenständlichen Zeitraum – entscheidend sei, inwieweit eine gesetzliche Beitragspflicht bestanden habe. Die vom Finanzamt geforderten Nachweise seien, weil „die Dinge doch bis zu 36 Jahre zurück“ lägen, „nicht so ohne Weiteres einfach zu beantworten“. Es stelle sich für ihn aber überhaupt die Frage, ob dies angesichts der obigen UFS-Entscheidungen überhaupt noch notwendig sei.

XIV.

Mit Vorhalt des Finanzamtes vom 3. Juni 2011 wurde der Bw. nochmals ersucht, die geforderten Nachweise zu erbringen.

XV.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 25. Juli 2011 vertrat der Bw. im Wesentlichen weiterhin seinen schon zuletzt vertretenen Standpunkt und legte – neben weiteren Unterlagen (Meldebestätigung, Überweisung Freizügigkeitsleistung) – lediglich den „Lohnausweis für die Steuererklärung“ für 2004 vor. [Anm: Aus Letzterem geht allerdings nicht hervor, dass die Beitragsleistungen des Bw. steuerlich nicht berücksichtigt worden wären]. Laut Bw. seien weitere Unterlagen nicht mehr vorhanden. Für den Fall, dass das Finanzamt bzw. der Unabhängige Finanzsenat dennoch weiterhin anderer Auffassung als er sein sollten, werde

noch darauf hingewiesen, dass in der Schweiz „mangels eines Obligatoriums (...) die Beiträge vor 1985 nicht zum Steuerabzug zugelassen“ gewesen seien. Auch aus § 26 Z 7 EStG 1988 gehe hervor, dass die Frage der gesetzlichen Verpflichtung immer noch entscheidend sei. Wäre dem nicht so, würde dies zu willkürlichen Resultaten führen (je nachdem, ob eine Steuerbehörde im Ausland einen geleisteten Pensionskassenbeitrag steuermindernd zulasse oder nicht und dabei allenfalls richtig oder falsch handle, etc.) und die steuerliche Behandlung der Pensionskassenleistung in Österreich determinieren. Es könne aber nicht die Absicht des österreichischen Gesetzgebers gewesen sein, es dem Normunterworfenen zu überlassen, die Besteuerung der Pensionsleistung in Österreich beeinflussen zu können. Das Gesetz müsse hier die notwendige Rechtssicherheit schaffen. Dazu komme, dass sich der im vorliegenden Fall steuerauslösende Sachverhalt im Jahre 2004 ereignet habe (Überweisung der Freizügigkeitsleistung an die Freizügigkeitsstiftung laut Bestätigung vom 21. Oktober 2004), somit zu einem Zeitpunkt, als § 25 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988 noch folgenden Wortlaut gehabt habe: „Derartige Bezüge sind nur mit 25% zu erfassen, soweit eine ausländische gesetzliche Verpflichtung zur Leistung von Pensionskassenbeiträgen nicht besteht“. Sollte daher das Finanzamt bei seinem Standpunkt bleiben, so werde geltend gemacht, dass die berufsgegenständliche Auszahlung „zweifelsfrei im Jahr 2004“ stattgefunden habe. Eine „Vorwirkung neuer Gesetze“ sei aber „nicht mit der Verfassung zu vereinbaren“.

XVI.

Im Schreiben des Unabhängigen Finanzsenates an den Bw. vom 2. September 2011 wurde die Rechtslage ausführlich erläutert. Außerdem wurde der Bw. nochmals um die Nachreichung von seinen Standpunkt stützenden Beweismitteln (vgl. Vorhalt des Finanzamtes vom 3. Juni 2011) gebeten.

XVII.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 29. November 2011 beharrte der Bw. weiterhin auf seiner bisherigen Rechtsauffassung. Er wies ua. darauf hin, dass sich die berufsgegenständliche Pensionskassenleistung aus Arbeitgeberbeiträgen (freiwillig bzw. auf gesetzlicher Pflicht beruhend), Arbeitnehmerbeiträgen (freiwillig bzw. auf gesetzlicher Pflicht beruhend) und Zinsen (Kapitalertrag) aus den genannten Beiträgen zusammensetze. Insbesondere bezüglich der Zinsen (Kapitalertrag) bestünde keinerlei gesetzliche Grundlage, diesen Teil zu 2/3 zu besteuern. Außerdem habe es in der Schweiz vor 1985 (dh. vor Inkrafttreten des BVG) – wie bereits erwähnt – keine gesetzlich verpflichtenden Pensionskassenbeiträge gegeben, welche somit schon aus diesem Grund nicht abzugsfähig gewesen seien. Weitere Unterlagen könne er nicht beibringen. Nochmals werde auf die beiden bereits zitierten Entscheidungen des Unabhängigen Finanzsenates Außenstelle Feldkirch sowie die zahlreichen anderen

Entscheidungen verwiesen, welche für den Standpunkt des Bw. sprächen. Sollte der Bw. letztlich rechtlich anders behandelt werden, so würde er dies als unfaire Ungleichbehandlung erachten – auch im Vergleich mit inländischen Pensionskassenleistungen. Die Ansicht, wonach im vorliegenden Fall entscheidend sei, wie die Beiträge in der Vergangenheit steuerlich behandelt worden seien, könne nicht zu richtigen Ergebnissen führen: Wenn zB jemand, der Beiträge in einem Land bezahlt habe, welches von diesen Vorsorgebeiträgen eine minimale Steuer erhebe, nach Österreich komme, dann solle diese Person in den „Genuss des 25%-Privilegs“ kommen, während jemand wie der Bw. 2/3 versteuern müsse? Denkbar wäre überdies, dass jemand nach Österreich komme, dessen Beiträge im Ausland auf Grund eines Behördenfehlers (fehlerhafter ausländischer Steuerentscheid) nicht besteuert worden seien. Die o.a. Ansicht würde im Falle der Veröffentlichung in einer Entscheidung wohl dazu führen, dass sich keine „Zuzügler“ mehr die Pensionskassenleistung in Österreich auszahlen lassen würden, weil eine Auszahlung in der Schweiz oder im europäischen Ausland mit einer signifikant niedrigeren Steuerbelastung einherginge und für die Steuerplanung alle Tore geöffnet wären, indem die Steuerpflicht in Österreich dem Handeln des Normunterworfenen bzw. der ausländischen Steuerbehörden überlassen wäre. Maßstab für die Steuerpflicht sei (solle sein) aber allein das Gesetz und nicht das Handeln Normunterworfener oder des Finanzamtes. Außerdem sei nach nunmehriger Auffassung des Bw. die berufsgegenständliche Pensionskassenleistung bereits im Jahr 2004 (nach der Kündigung des Arbeitsverhältnisses und zu einem Zeitpunkt, als er bereits in Österreich gewohnt habe) ausbezahlt worden, bzw. habe er bereits im Jahr 2004 über die berufsgegenständliche Pensionskassenleistung „volles Verfügungsrecht“ gehabt, weshalb die Besteuerung „gestützt auf die Rechtslage 2004“ zu erfolgen hätte. Schließlich werde noch darauf hingewiesen, dass sogar vom BMF im Internet unter den „Tipps für die Arbeitnehmerveranlagung“ betreffend Pensionskassen eine Steuerpflicht im Ausmaß von „nur 25%“ erwähnt werde.

XVIII.

Im Schreiben des Unabhängigen Finanzsenates vom 13. März 2012 wurde der Bw. darauf hingewiesen, dass laut den übermittelten Unterlagen (vgl. E-Mail / N vom 26. September 2008; Schreiben / N vom 12. November 2008) das „Guthaben vor dem 1.1.1985“ bzw. „angesammelte Altersguthaben vor 1.1.1985“ bzw. „Vor Obligatorium“ im vorliegenden Fall nicht mehr genau „eruiert“ werden könnte. Der Bw. werde daher um einen – begründeten – Schätzungsvorschlag ersucht, in welchem Ausmaß der berufsgegenständliche Auszahlungsbetrag auf Beiträgen aus vorobligatorischen Zeiten (vor 1. Jänner 1985) beruhe.

XIX.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 26. März 2012 bestätigte der Bw., dass die Pensionskasse den genauen Betrag des „Vor-Obligatoriums“ – mangels Unterlagen – nicht mehr ermitteln könne, diesen aber auf mehr als 100.000 CHF geschätzt habe. Laut (näher begründeter) Schätzung des Bw. betrage das „Vor-Obligatorium“ 133.107 CHF.

XX.

Im Zuge des Erörterungsgesprächs vom 16. Mai 2012 stellten sämtliche Beteiligten außer Streit, dass von der berufungsgegenständlichen Pensionsabfindung (Einnahmen minus Werbungskosten 2007) 15,17% auf vorobligatorische Beiträge und 84,83% auf nicht-vorobligatorische Beiträge zurückzuführen sind.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. PENSIONSABFINDUNG

1.1. Rechtsgrundlagen

[§ 25 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988](#) idF BGBl I 2003/71 lautet auszugsweise wie folgt: „(...) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) sind: (...) 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“.

[§ 25 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988](#) idF BGBl I 2005/8 lautet auszugsweise wie folgt: „(...) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) sind: (...) 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“.

[§ 25 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988](#) idF BGBl I 2005/34 lautet auszugsweise wie folgt: „(...) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) sind: (...) 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 haben¹.

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

Gemäß § 19 Abs. 1 EStG 1988 sind Einnahmen in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind.

Art. 18 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (DBA) lautet wie folgt: „*Vorbehaltlich des Artikels 19 Abs. 1 dürfen Ruhegehälter und ähnliche Vergütungen, die einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person für frühere unselbständige Arbeit gezahlt werden, nur in diesem Staat besteuert werden*“.

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

Gemäß § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde, soweit sie die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Zu schätzen ist gemäß § 184 Abs. 2 BAO insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind (2. Satz eventuell – s Vorhaltsverfahren - streichen!).

1.2. Feststehender Sachverhalt

Im verfahrensgegenständlichen Zeitraum wurde an den Bw. eine Pensionsabfindung (Schweizer Freizügigkeitsleistung) ausbezahlt (daraus resultierend Einkünfte in Höhe von umgerechnet 552.779,03 Euro), welche teilweise (Einkünfte in Höhe von umgerechnet

83.856,58 Euro) auf „vorobligatorische“ Beiträge und teilweise (Einkünfte in Höhe von umgerechnet 468.922,45 Euro) auf „nicht-vorobligatorische“ Beiträge entfällt [Anm.: Höhe der Einkünfte vor Anwendung des [§ 25 Abs. 1 Z 2 lit. b zweiter Satz EStG 1988](#) bzw. [§ 124b Z 53 zweiter Satz EStG 1988](#)] (vgl. Vorhaltsbeantwortung des Bw. vom 26. März 2012; Niederschrift über den Verlauf des Erörterungsgesprächs vom 16. Mai 2012; Schreiben des Unabhängigen Finanzsenates vom 16. Mai 2012).

1.3. Rechtliche Würdigung

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

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

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

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

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

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

Die im vorigen Absatz zitierte Bestimmung wurde in der Rechtsprechung teilweise so interpretiert, dass der Umfang der Steuerpflicht von Bezügen aus ausländischen Pensionskassen nun nicht (mehr) davon abhängig ist, ob die Beiträge aufgrund gesetzlicher Verpflichtung geleistet wurden, sondern davon, ob die den Bezügen zugrunde liegenden Beitragszahlungen die Einkünfte bzw. das Einkommen vermindert haben (vgl. zB UFS 23.4.2010, RV/0031-S/10). Teilweise wurde diese Bestimmung wiederum so interpretiert,

dass vor wie auch nach der Wirksamkeit der o.a. gesetzlichen Änderung im [§ 25 EStG 1988](#) für die Anwendbarkeit der begünstigten Besteuerung von Bezügen aus ausländischen Pensionskassen maßgeblich ist und war, ob und inwieweit eine ausländische gesetzliche Verpflichtung zur Leistung von Pensionskassenbeiträgen bestanden hat (vgl. UFS 18.01.2011, RV/0207-F/09; UFS 15.02.2011, RV/0296-F/09).

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

Diese Interpretation erzwingt aber grundsätzlich eine Untersuchung der steuerlichen Behandlung der Beitragsleistungen über den gesamten Einzahlungszeitraum. Der Frage, ob Pflicht- oder freiwillige Beiträge geleistet wurden, kommt auf Grund der o.a. Änderungen in der Textierung des [§ 25 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988](#) hingegen – wie bereits erwähnt – keine Relevanz (mehr) zu.

In diesem Sinne wurde der Bw. auch mehrfach (vgl. Vorhalte vom 3. Juni 2011 und vom 2. September 2011) ersucht nachzuweisen, wie in seinem Fall die Arbeitgeber- bzw. Arbeitnehmerbeiträge in der Schweiz in der Vergangenheit steuerlich behandelt wurden. Der Bw. wurde in diesem Zusammenhang auch ausdrücklich darauf aufmerksam gemacht, dass nach den Praxiserfahrungen der österreichischen Finanzverwaltung in der Schweiz derartige Arbeitgeberbeiträge üblicherweise – entsprechend der dortigen Rechtslage - nicht als steuerpflichtiger Arbeitslohn, derartige Arbeitnehmerbeiträge üblicherweise – ebenfalls entsprechend der dortigen Rechtslage – aber sehr wohl als einkunftsmindernd behandelt werden.

Trotz erhöhter Mitwirkungsverpflichtung wegen des Auslandsbezuges ist der Bw. jedoch bis zuletzt den Nachweis bzw. die Glaubhaftmachung, dass in seinem Fall die tatsächliche steuerliche Behandlung der Arbeitgeber- bzw. Arbeitnehmerbeiträge eine andere gewesen wäre, nicht nur schuldig geblieben; die von ihm beigebrachten Unterlagen sprechen sogar gegen seinen Standpunkt (vgl. „Jahreslohnausweis 2004“ und den dort ersichtlichen Abzug der Beiträge von den Einkünften).

Der Berufungssenat ist daher in freier Beweiswürdigung zur Auffassung gelangt, dass auch im Falle des Bw. – jedenfalls ab Inkrafttreten des BVG (1. Jänner 1985) - die Arbeitgeberbeiträge tatsächlich nicht als steuerpflichtiger Arbeitslohn behandelt, die Arbeitnehmerbeiträge

tatsächlich aber sehr wohl einkunftsmindernd bzw. als steuerliche Abzugsposten behandelt wurden.

Eine steuerliche Erfassung der berufungsgegenständlichen Pensionsabfindung im vom Bw. begehrten Ausmaß zu nur 25% - im o.a. ersten Schritt – kommt daher nicht in Betracht.

Dennoch kommt dem Berufsbegehren zumindest teilweise Berechtigung zu. Entsprechend dem oben Gesagten – und auch der in den Akten dokumentierten allgemeinen Verwaltungspraxis, welche den offenkundigen Nachweisproblemen bei sehr lange zurückliegenden Zeiträumen bzw. verfahrensökonomischen Überlegungen Rechnung trägt - ist die berufungsgegenständliche Pensionsabfindung nämlich wenigstens insoweit, als sie auf Beiträgen aus vorobligatorischen Zeiten – dh. vor Inkrafttreten des BVG – beruht („Vorobligatorium“), im Sinne des [§ 25 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988](#) - im ersten Schritt – zu 75% als nicht steuerbar zu behandeln (vgl. Niederschrift über den Verlauf des Erörterungsgesprächs vom 16. Mai 2012; Schreiben des Unabhängigen Finanzsenates vom 16. Mai 2012).

Im Ergebnis sind daher im vorliegenden Fall 25% von 83.856,58 Euro, das sind 20.964,14 Euro, plus 468.922,45 Euro steuerbar im Sinne des [§ 25 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988](#). Davon ist gemäß [§ 124b Z 53 EStG 1988](#) auch noch ein Drittel steuerfrei zu belassen.

Zu den weiteren Argumenten des Bw.:

Eine Besteuerung der berufungsgegenständlichen Pensionsabfindung mit einem Steuersatz von lediglich 6% bzw. wie eine „13. und 14. Monatsrente“ - wie in der Berufung angedacht – kommt deshalb nicht in Betracht, weil der Bw. keine Abfertigung bzw. keinen sonstigen Bezug im Sinne des [§ 67 Abs. 1-8 EStG 1988](#) erhalten hat (vgl. UFS 23.01.2004, RV/0400-F/02; UFS 23.06.2006, RV/0120-F/05).

Die in der Berufung geltend gemachte Beratungs- und Abwicklungsgebühr (750 CHF) ist in den o.a. Beträgen („*Im Ergebnis ...*“) bereits entsprechend berücksichtigt.

Zur Frage nach dem Zeitpunkt des Zuflusses der berufungsgegenständlichen Pensionsabfindung wird schließlich noch festgestellt, dass die diesbezügliche Ausbezahlung an den Bw. tatsächlich erst im Dezember 2007 erfolgt ist (vgl. zB Vorhaltsbeantwortung des Bw. vom 12. November 2010). - Dem entsprechend wurde dieser Betrag auch in der Einkommensteuererklärung für 2007 vom 30. Juni 2008 erklärt.

Nach herrschender Rechtsauffassung gilt eine Einnahme im Sinne des [§ 19 EStG 1988](#) erst dann als zugeflossen, wenn der Empfänger über sie rechtlich und wirtschaftlich verfügen

kann. Die Einnahme muss tatsächlich in das Vermögen des Steuerpflichtigen übergegangen sein. Der Steuerpflichtige muss über die Einnahme frei verfügen können. Dem tatsächlichen Übergang sind jene Fälle gleichgestellt, in denen die Verwirklichung eines Anspruches derart nahe gerückt und gesichert ist, dass dies wirtschaftlich der tatsächlichen Realisierung des Anspruches gleichkommt (vgl. Doralt, EStG¹⁰, § 19 Tz 8, mwN).

Laut herrschender Rechtsmeinung und Verwaltungspraxis tritt aber, wenn im Zuge der Beendigung eines schweizerischen Dienstverhältnisses das in der 2. Säule des schweizerischen Altersvorsorgesystems aufgebaute Pensionsguthaben auf ein Freizügigkeitskonto übertragen wird (auf dem es zur Aufrechterhaltung des Vorsorgeschutzes „geparkt“ wird), hierdurch – weil es damit infolge der Übertragbarkeit auf Vorsorgeeinrichtungen künftiger anderer Arbeitgeber im Regelungskreis der 2. Säule verbleibt – noch kein steuerlich relevanter Zufluss ein; dies nicht zuletzt auch aus der Erwägung, dass auf schweizerischer Seite offenbar eine Quellenbesteuerung des Auszahlungsbetrages vorgesehen ist, sodass ein Abstellen auf den Zeitpunkt der Antragstellung zu einer Besteuerungslücke führen könnte. Denn wenn die Antragstellung vor Ansässigkeitsverlegung, die Auszahlung aber erst nachher stattfindet, dann dürfte Österreich keine Besteuerung der vor Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht (durch bloße Antragstellung) zugeflossenen Auslandseinkünfte vornehmen, und es wäre gleichzeitig auch die Schweiz, wenn sie den Zufluss erst mit dem Auszahlungstag annimmt, durch das DBA an der Vornahme ihres Steuerabzuges gehindert (vgl. zB EAS 3123 vom 17. Februar 2010, mwN).

Findet nach dem Wohnsitzwechsel aus der Schweiz nach Österreich also keine Barauszahlung statt, sondern wird die "Freizügigkeitsleistung" (Ansprüche aus der 2. Säule des schweizerischen Sozialversicherungssystems) in der Schweiz belassen und hat dies die Überweisung auf ein gesperrtes Bankkonto in der Schweiz zur Folge (über das der nach Österreich ziehende Versicherte erst bei Erreichen des Rentenalters verfügen kann – sei es durch Wahl einer Rente oder einer Barauszahlung), dann stellt die Entscheidung der Thesaurierung keine steuerlich relevante "Verfügung" über die Pensionsansprüche und damit noch keinen Zufluss der Pensionsansprüche dar (wäre es anders, dann hinge die steuerliche Erfassbarkeit in Österreich davon ab, ob diese Entscheidung kurz vor oder kurz nach der Wohnsitzverlegung getroffen wurde) (vgl. EAS 2519 vom 30. November 2004).

Zusammenfassend gesagt, kann somit im Falle einer - unter Wahrung des Vorsorgeschutzes - in der Schweiz geparkten „Freizügigkeitsleistung“ auf Grund der gesetzlich stark eingeschränkten Verfügbarkeit über das Guthaben, der Ungewissheit, zB zu wessen Gunsten in welchem Zeitpunkt in welcher Höhe die Leistung letztendlich zu Auszahlung kommt, sowie

aus dem Gedanken der Erhaltung des Vorsorgeschutzes idR noch nicht von einem Zufluss des Altersguthabens gesprochen werden (vgl. zB UFS 19. August 2005, RV/0168-F/05, mwN).

Anders verhält es sich laut herrschender Rechtsmeinung und Verwaltungspraxis allerdings dann, wenn der Steuerpflichtige unter den gesetzlich normierten Voraussetzungen die Barauszahlung „verlangt und auch erhält“. Somit hat also auch noch nicht die Antragstellung, sondern erst die nach Prüfung des Antrages schließlich erfolgende Auszahlung (idR die Gutschrift auf dem Bankkonto des Steuerpflichtigen) die ausreichend freie Verfügbarkeit und damit den steuerlichen Zufluss zur Folge (vgl. EAS 3123 vom 17. Februar 2010, mwN).

Vor diesem Hintergrund ist aber die steuerliche Erfassung der berufungsgegenständlichen Pensionsabfindung - bezüglich welcher der Bw. ua. darauf hingewiesen hat, dass die Freizügigkeitsleistung bei einer erneuten Arbeitsaufnahme in der Schweiz in die neue Firma eingebracht worden wäre, und im Zuge der Besprechung vom 16. Mai 2012 ergänzend mitgeteilt hat, dass er ursprünglich eine weitere Berufsausübung in der Schweiz geplant gehabt und deshalb, aber auch aus „Vorsorgeschutzgründen“ die Austrittsleistung zunächst in der Schweiz „geparkt“ gelassen hat - durch das Finanzamt (erst) im verfahrensgegenständlichen Zeitraum (wunschgemäße Ausbezahlung der Austrittsleistung erst im Dezember 2007) nicht zu beanstanden.

2. WEITERE BERUFUNGSPUNKTE

2.1. Pensionistenabsetzbetrag

Der Pensionistenabsetzbetrag gemäß [§ 33 Abs. 6 EStG 1988](#) steht dem Bw. deshalb nicht zu, weil die zu versteuernden Pensionsbezüge im vorliegenden Fall mehr als 25.000 Euro betragen (vgl. [§ 33 Abs. 6 letzter Satz EStG 1988](#)).

2.2. Sonderausgaben

Ein Sonderausgabenabzug gemäß [§ 18 Abs. 1 Z 2-3 EStG 1988](#) kommt aus dem Grund nicht in Betracht, weil der Gesamtbetrag der Einkünfte im vorliegenden Fall mehr als 50.900 Euro beträgt (vgl. [§ 18 Abs. 3 Z 2 letzter Satz EStG 1988](#)).

2.3. Außergewöhnliche Belastungen

Eine Berücksichtigung von Unterhaltszahlungen an die geschiedene Ehefrau als außergewöhnliche Belastung kann deshalb nicht erfolgen, weil gemäß [§ 34 Abs. 7 Z 4 EStG 1988](#) Unterhaltsleistungen nur insoweit abzugsfähig sind, als sie zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden. Unterhaltszahlungen an die geschiedene

Ehegattin sind von einer Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung daher grundsätzlich ausgeschlossen (vgl. Jakom/Baldauf EStG, 2011, § 34 Rz 66, mwN).

Somit war wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Graz, am 4. Juli 2012