



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 15

GZ. RV/3427-W/09

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der S, vertreten durch Dr. Rebekka Stern, Steuerberater & Wirtschaftsprüfer, 1030 Wien, Hintere Zollamtsstraße 15/1/30, vom 20. Mai 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 27. April 2009 betreffend Einkommensteuer 2008 entschieden:

Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

Die Berufung gegen den Einkommensteuervorauszahlungsbescheid 2009 wird als verspätet zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Die in Österreich unbeschränkt steuerpflichtige Berufungswerberin (Bw.) bezieht zwei Pensionsbezüge aus der Schweiz. Das Finanzamt veranlagte die Bw. erklärungsgemäß zur Einkommensteuer. Die steuerliche Vertreterin der Bw. erhob dagegen Berufung mit folgender Begründung:

"Frau S., die jahrzehntelang in der Schweiz gelebt hat, bezieht zwei Pensionen aus der Schweiz. Die Pensionen werden ausbezahlt von der Eidgenössischen Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung in Genf einerseits und von der X Vorsorgeeinrichtung in Winterthur anderseits.

Da die Schweiz keine vergleichbaren Sonderzahlungen wie in Österreich kennt, hat Frau S. , welche die jährliche Einkommensteuererklärung selbst ausgefüllt und eingebracht hat, die Pensionseinkünfte von der Eidgenössischen Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung Genf in der Schweiz unter der Kennzahl 359 eingetragen.

Da die Pensionsbezüge keine Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit sind, ist die Eintragung unter der Kennzahl 359 nicht richtig. Infolge der unrichtigen Deklarierung kam es auch zur Berücksichtigung eines Verkehrs- und Arbeitnehmerabsetzbetrages. Eine berichtigte Einkommensteuererklärung für 2008 liegt bei. Ich stelle daher den Antrag, den Einkommensteuerbescheid 2008 vom 27. April 2009 aufzuheben und die Einkommensteuer 2008 unter Berücksichtigung der ausländischen Pensionsbezüge unter Progressionsvorbehalt erneut zu veranlagen."

Beigelegt war eine berichtigte Einkommensteuererklärung für 2008 samt Beilage über die ausländischen Einkünfte.

Das Finanzamt erließ am 28. Juli 2009 eine Berufungsvorentscheidung. Gegen diese Berufungsvorentscheidung brachte die steuerliche Vertreterin der Bw. einen Vorlageantrag ein, worin sie im Wesentlichen das Berufungsvorbringen wiederholte.

Der Unabhängige Finanzsenat richtete am 5. Juli 2012 einen Vorhalt folgenden Inhalts an die Bw.:

"Die auf gesetzlichen Pflichtbeiträgen beruhende Pension aus der eidgenössischen Alters-Hinterlassenen- und Invalidenversicherung (AHV-IV) in Höhe von Euro 14.305,-- unterliegt ab Zuzug nach Österreich gemäß § 25 Abs. 1 Z. 3 lit. c EStG und gemäß Artikel 18 DBA-Schweiz der ausschließlichen Besteuerung in Österreich (vgl. BMF vom 27. März 1995, O 507/1-IV/4/95, Altersrenten aus der Schweiz). Ebenso unterliegt der Pensionsbezug aus der X Vorsorgeeinrichtung (= Pensionskasse für die Beschäftigen der Fa. X und ihr angeschlossenen Unternehmen mit Sitz in Winterthur) gemäß § 25 Abs. 1 Z. 2 lit. b EStG der Besteuerung in Österreich. Aufgrund der genannten gesetzlichen Bestimmungen gehören sowohl die AHV-Pension als auch der Pensionskassenbezug aus der X Vorsorgeeinrichtung zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit und unterliegen in Österreich der Besteuerung nach dem Einkommensteuertarif."

Dieser Vorhalt blieb bis dato unbeantwortet.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Einkommensteuer 2008

1. 1. Entscheidungswesentlicher Sachverhalt:

Aufgrund der Aktenlage wird der Entscheidung folgender Sachverhalt als entscheidungswesentlich zugrundgelegt:

1.1.1. Zusammensetzung der ausländischen Pensionsbezüge

Im Jahr **2008** wurden an die Bw. folgende Schweizer Einkünfte ausbezahlt:

- Pensionsbezüge von der Eidgenössischen Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung (AHV) CH 1211 Genf2 in Höhe von € 14.305,-- sowie
- Pensionsbezüge von der X Vorsorgeeinrichtung; CH 8401 Winterthur in Höhe von € 6.500,--

1.1.2. Erläuterung der Pensionsbezüge anhand des Schweizer Pensionsrechts:

Rechtsgrundlagen für die ausbezahlten Bezüge

In der Schweiz existiert neben der **gesetzlichen Sozialversicherung AHV/IV (=1. Säule)**, die nach dem Umlageverfahren finanziert wird, eine **verpflichtende berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge (= 2. Säule)**. Für diese gilt das Kapitaldeckungsverfahren. Sie ist geregelt im Bundesgesetz über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge (abgekürzt "BVG") vom 25. Juni 1982 (Stand am 1. Januar 2012) und seit 1.1.1985 in Kraft. Darin sind alle Arbeitnehmer, die das 17. Lebensjahr vollendet haben und bei einem Arbeitgeber mit einem jährlich angepassten Jahresmindestlohn beschäftigt sind, obligatorisch zu versichern. Zu diesem Zweck haben die Arbeitgeber eine in das Register für die berufliche Vorsorge eingetragene Vorsorgeeinrichtung zu errichten oder sich einer solchen anzuschließen. Die X Vorsorgeeinrichtung mit Sitz in Winterthur ist eine solche Vorsorgeeinrichtung und die Pensionskasse für die Beschäftigten der Firma X und ihr angeschlossenen Unternehmen.

2. Beweiswürdigung:

Der festgestellte Sachverhalt ist unstrittig und ergibt sich aus der Aktenlage. Unstrittig ist im Berufungsfall Österreich als Ansässigkeitsstaat der Bw. anzusehen.

3. Rechtliche Würdigung:

3.1.

Zur Frage, ob Österreich das Besteuerungsrecht an den laufenden Pensionsbezügen von der Eidgenössischen Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung (AHV) und von der X Vorsorgeeinrichtung zusteht, ist das Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Republik Österreich und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der

Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern und vom Vermögen samt Schlussprotokoll (im folgenden "DBA-Schweiz"), BGBl 1975/64 idF III 2007/22, heranzuziehen.

Die Meinungen zur Frage, unter welche Verteilungsnorm Pensionskassenleistungen fallen, sind unterschiedlich. Die österreichische Finanzverwaltung vertritt die Auffassung, dass Pensionskassenleistungen den Verteilungsnormen für "Ruhegehälter und ähnliche Vergütungen" zuzuordnen sind, also den Artikeln 18 und 19.

Eine andere Meinung differenziert hingegen bei Leistungen von Pensionskassen danach, ob der Berechtigte die wirtschaftliche Last getragen hat, die mit den Prämien oder Zuwendungen an die Versicherung verbunden sind. Bejahendenfalls sind die Leistungen der Pensionskasse keine Ruhegehälter, sondern fallen unter Artikel 21 und damit unter das alleinige Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaates (Wassermeyer in Wassermeyer/Lang/Schuch, Doppelbesteuerung, Linde Verlage, Wien 2010, MA Art. 18, Rz 16). Entscheidend ist nach dieser Ansicht allein, ob die Pensionskassenleistungen für eine frühere unselbständige Arbeit geleistet werden und in dieser ihre alleinige wirtschaftliche Veranlassung haben. Daran fehlt es, wenn die Pensionskassenleistung auch auf Beiträgen des Arbeitnehmers beruhen (Wassermeyer in Wassermeyer/Lang/Schuch, Doppelbesteuerung, Linde Verlag 2010, MA Art. 18, Rz 16a).

Die Entscheidung, welche Verteilungsnorm zur Anwendung kommt, kann vorerst dahin gestellt bleiben. Sie wäre in diesem Berufungsfall nur dann von Bedeutung ist, wenn Artikel 19 DBA-Schweiz anwendbar ist und somit das Besteuerungsrecht dem Kassenstaat (hier: der Schweiz) zuweist und sich daher zu Artikel 21 DBA-Schweiz, der das Besteuerungsrecht dem Ansässigkeitsstaat (hier: Österreich) zuweist, unterschiedliche Besteuerungsrechte ergeben.

3.2.

Im DBA-Schweiz regeln zwei Artikel das Besteuerungsrecht für Ruhegehälter und ähnliche Vergütungen aufgrund einer unselbständigen Tätigkeit, nämlich Artikel 18 und Artikel 19 DBA-Schweiz.

Gemäß 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, BGBl. Nr. 64/1975 idF BGBl. III Nr. 204/2001 (DBA Schweiz), dürfen Ruhegehälter und ähnliche Vergütungen, die einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person für frühere unselbständige Arbeit gezahlt werden, vorbehaltlich des Art. 19 Abs. 1 DBA Schweiz, der Tätigkeiten im öffentlichen Dienst betrifft, nur in diesem Staat besteuert werden.

Artikel 19 dieses Doppelbesteuerungsabkommens stellt klar, dass Vergütungen, einschließlich der Ruhegehälter, die ein Vertragsstaat für ihm erbrachte, gegenwärtige oder frühere Dienstleistungen oder Arbeitsleistungen auszahlt, nur in diesem Staat besteuert werden dürfen. Dies gilt auch dann, wenn solche Vergütungen von einem Land, von einem Kanton,

von einer Gemeinde, einem Gemeindeverband oder einer anderen juristischen Person des öffentlichen Rechts eines der beiden Staaten gewährt werden.

Gemäß Art. 4 DBA Schweiz versteht man unter einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person eine solche, die nach dem in diesem Staat geltenden Recht dort unbeschränkt steuerpflichtig ist (vgl. analog Abkommen zwischen der Republik Österreich und dem Fürstentum Liechtenstein zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und Vermögen, BGBl. Nr. 24/1971, Art. 18 und 4).

§ 1 Abs. 2 EStG 1988 bringt zum Ausdruck, dass in Österreich jene natürlichen Personen unbeschränkt steuerpflichtig sind, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Gemäß § 2 Abs. 1 EStG 1988 erstreckt sich die unbeschränkte Steuerpflicht auf alle in- und ausländischen Einkünfte. Der Einkommensteuer ist das Einkommen zugrunde zu legen, das der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat. Absatz 2 stellt klar, dass das Einkommen der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im Abs. 3 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18 EStG) und außergewöhnlichen Belastungen (§§ 34 und 35 EStG) sowie der Freibeträge nach den §§ 104 und 105 EStG.

Gemäß § 25 Abs. 1 Ziffer 3 zählen Pensionen aus einer ausländischen gesetzlichen Sozialversicherung, die einer inländischen gesetzlichen Sozialversicherung entsprechen, zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit.

Die Schweizer Alters- und Hinterlassenenversicherung, besser bekannt unter der Abkürzung AHV, bildet die erste Säule des schweizerischen Sozialversicherungssystems. Personen, die in der Schweiz erwerbstätig sind, müssen von ihrem Lohn Beiträge an die AHV entrichten. Die Beitragspflicht endet, wenn das ordentliche Rentenalter erreicht ist und die Erwerbstätigkeit aufgegeben wird. Die Auszahlung von Leistungen aus der AHV-Versicherung erfolgt durch die Schweizerische Ausgleichskasse (SAK).

Auf gesetzlichen Beitragzahlungen beruhende Renten aus der schweizerischen Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung gehören zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit und werden als solche regelmäßig in Anwendung von Artikel 18 des österreichisch-schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommens der inländischen Besteuerung unterzogen.

Das DBA-Schweiz sieht eine Steuerbefreiung nur für jene Pensionen vor, die unter Artikel 19 des Abkommens fallen. Es sind dies Pensionen von juristischen Personen des öffentlichen Rechts, die für Arbeitsleistungen gezahlt werden, die diesem Staat gegenüber (z.B. einem staatlich geführten Spital) erbracht worden sind. Die Befreiung gilt nicht für andere Pensionen, wie beispielsweise unter Artikel 18 des Abkommens fallende AHV-Pensionen.

Im vorliegenden Fall liegen keinerlei Hinweise darauf vor, dass die Rentenzahlungen aufgrund einer früheren Tätigkeit im öffentlichen Dienst für den Schweizer Staat, einen Kanton, einer Gemeinde, eines Gemeindeverbandes oder einer anderen juristischen Person des öffentlichen Rechts erfolgen würden.

Die auf gesetzlichen Pflichtbeiträgen beruhenden Rentenzahlungen der eidgenössischen Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung (AHV-IV) der Bw. unterliegen folglich grundsätzlich ab Zuzug nach Österreich gemäß § 25 Abs. 1 Z 3 lit. c EStG und gemäß Artikel 18 DBA-Schweiz der ausschließlichen Besteuerung in Österreich.

Da auch die Pensionsbezüge aus der X Vorsorgeeinrichtung unter Artikel 18 DBA-Schweiz einzuordnen sind, hat auch für diese Bezüge Österreich das Besteuerungsrecht.

Beide ausländische Pensionen unterliegen somit gemäß Art. 18 DBA-Schweiz der österreichischen Besteuerung.

4.4.

Innerstaatlich zählen gemäß § 25 Abs 1 Z 2 lit b EStG 1988 Bezüge und Vorteile aus ausländischen Pensionskassen zu den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit.

Somit sind die laufenden ausländischen Pensionseinkünfte der Bw. nach dem Einkommensteuertarif zu versteuern.

Die in der Berufung vertretene Ansicht, dass die Pensionsbezüge keine Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit seien, ist nicht zutreffend. Die Eintragung in der Einkommensteuererklärung unter der Kennzahl 359, wie sie die Bw. selbst ursprünglich vorgenommen hat, erfolgte zwar (entgegen der in der Berufung vertretenen Ansicht) unter der richtigen Kennzahl, jedoch nicht in richtiger Höhe, da auch die Pensionsbezüge von der X Vorsorgeeinrichtung in Winterthur unter dieser Kennzahl 359 zu erfassen sind.

Die Berufung war daher abzuweisen und der Einkommensteuerbescheid abzuändern.

2. Einkommensteuer-Vorauszahlung 2009

Die Berufung gegen den Einkommensteuer-Vorauszahlungsbescheid 2009 vom 27. April 2009 erfolgte erst am 3. August 2009 und war daher gemäß § 273 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) als verspätet zurückzuweisen.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 5. September 2012