



Bescheid

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., vertreten durch Kapelari & Tschiderer GmbH & Co. KEG, 6020 Innsbruck, Andreas-Hofer-Str. 43/2, vom 7. September 2005 und 20. Dezember 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes Landeck Reutte vom 9. August 2005 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2002 und vom 18. November 2005 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2003 und 2004 entschieden:

Die angefochtenen Bescheide und die Berufungsvorentscheidung vom 18. November 2005 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2002 werden gemäß § 289 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl Nr. 1961/194 idgF, unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

Begründung

Der Berufungswerber ist mit 9.1.1989 anlässlich seiner Pensionierung aus der Schweiz nach Österreich zugezogen. Neben inländischen Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft und Vermietung und Verpachtung sowie schweizerischen Einkünften aus Kapitalvermögen und solchen aus der schweizerischen gesetzlichen Sozialversicherung (AHV) bezieht er auch eine von der Pensionskasse N. ausbezahlte Altersrente.

In der Beilage zur Einkommensteuererklärung für das Jahr 2002 beantragte der steuerliche Vertreter des Berufungswerbers, die Altersrente (CHF 98.919,-- abzgl. Kranken- und Unfallversicherung CHF 13.769,40 = CHF 85.149,60 = € 57.050,23) gemäß § 25 Abs. 1 Z. 2 lit. b EStG 1988 mit dem Pauschalsatz von 25 v.H. zu besteuern. Dies deshalb, weil es sich bei der Pensionskasse N. um eine betriebliche Pensionskasse handle, in welche während der

Ansammlungsjahre nur auf Grund von innerbetrieblichen, nicht jedoch auf Grund von gesetzlichen Verpflichtungen Beiträge geleistet wurden.

Mit Schriftsatz vom 16.4.2005 ergänzte der steuerliche Vertreter diesen Antrag unter Bezugnahme auf die EAS 1932, 1774 und 2174 dahingehend, dass die Pensionskasse nach Aufbau, Struktur und Funktion einer inländischen Pensionskasse vergleichbar und somit die Altersrente unter die begünstigte Besteuerung nach § 25 Abs. 1 Z. 2 lit. b EStG 1988 zu subsumieren sei. Mit Bescheid vom 9.8.2005 unterzog die Abgabenbehörde erster Instanz die in 2002 bezogene Altersrente dennoch zur Gänze als nichtselbständige Einkünfte der Einkommensteuer. Begründend führte die Behörde aus:

"Gemäß § 25 Abs. 1 Z. 2 lit. b EStG 1988 zählen Bezüge und Vorteile aus ausländischen Pensionskassen zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. Derartige Bezüge sind nur mit 25 % zu erfassen, wenn eine ausländische gesetzliche Verpflichtung zur Leistung von Pensionskassenbeiträgen nicht besteht.

Sämtliche Pensionskassenbeiträge, welche entweder unmittelbar aufgrund der gesetzlichen Verpflichtung (Schweiz: BVG, FL: PVG) oder aufgrund eines Pensionskassenreglements geleistet werden, sind als Beiträge gem. § 16 Abs. 1 Z. 4 lit. h EStG 1988 zu werten und daher als Werbungskosten zu gewähren. Damit liegt eine gesetzliche Verpflichtung vor. Somit sind die Bezüge und Vorteile aus ausländischen Pensionskassen zur Gänze steuerpflichtig. Hinweise auf eine ausländische gesetzliche Verpflichtung: Schreiben Tschiderer vom 16.04.2005, Beilage "Pensionskasse N." Art. 2 Abs. 1 und 3, sowie Prospekt "Pensionskasse N." (Internet-Adresse), Seite 4, 8 und 15. Die Bezüge sind daher voll zu versteuern."

Mit Schriftsatz vom 7.9.2005 wurde gegen den Einkommensteuerbescheid 2002 Berufung eingelegt und wie folgt begründet:

"Chronologie

Mit Einkommensteuererklärung 2002, abgegeben am 8.10.2003, wurde beantragt, entsprechend der Bestimmung in § 25 Abs 1 Z 2 lit b) die Leistungen aus der schweizerischen Pensionskasse „N.“ mit 25% zu erfassen.

Mit angefochtenem Bescheid vom 9.9.2005 wurden die Leistungen aus der schweizerischen Pensionskasse „N.“ zur Gänze als steuerpflichtig festgesetzt. In der Begründung wird angeführt, dass „sämtliche Pensionskassenbeiträge, welche entweder aufgrund einer unmittelbaren gesetzlichen Verpflichtung oder aufgrund eines Pensionskassereglements geleistet werden, als Beiträge gemäß § 16 Abs 1 Z 4 lit h EStG 1988 zu werten und daher als Werbungskosten zu gewähren [sind]. Damit liegt eine gesetzliche Verpflichtung vor."

Stellungnahme

*Wie schon in unserem ausführlichen Schreiben vom 16.4.2005 ausgeführt, lag im Gegenteil eine gesetzliche Verpflichtung zur Leistung von Pensionskassenbeiträgen **nicht** vor:*

Herr (Bw.) bezieht zwei Pensionseinkünfte aus der Schweiz, i.e. zum einen die (gesetzliche) Pension aus der Alters- und Hinterlassenenversicherung, zum anderen eine Pension aus der Pensionskassa N., resultierend aus einer ehemaligen Tätigkeit unseres Mandanten für die A.-B., nunmehr N., und aus Einzahlungen in die genannte Vorsorgeeinrichtung.

Gemäß Art 15 DBA A - CH sind Ruhegehälter grundsätzlich im Ansässigkeitsstaat, somit in vorliegendem Fall in Österreich, zu versteuern. Nach § 25 Abs 1 Z 2 lit b) sind Bezüge und

Vorteile aus ausländischen Pensionskassen mit 25% zu erfassen, soweit eine ausländische gesetzliche Verpflichtung zur Leistung von Pensionskassenbeiträgen nicht besteht.

Aus vorliegenden EAS lässt sich folgendes ableiten:

- ↑ *Kommt der schweizerischen Pensionskasse der Status einer „ausländischen Pensionskasse iSv 25 Abs 1 Z 2 lit b) zu, so ist die Pauschalbesteuerung anzuwenden. Dies ist der Fall, wenn die Pensionskasse N. nach Aufbau und Funktion mit einer inländischen Pensionskasse vergleichbar ist.*
- ↑ *Nach EAS 1932 ist § 25 Abs 1 Z 2 lit b) dann anzuwenden, wenn in der Schweiz keine weitere gesetzliche Verpflichtung zur Teilnahme an der Pensionsvorsorge bestanden hat und wenn es sich bei der auszahlenden Stelle um eine „Pensionskasse“ handelt, die einer inländischen Pensionskasse vergleichbar ist.*
- ↑ *Nach EAS 1774 fallen bei funktionaler Vergleichbarkeit der „schweizerischen Konzerngesellschaft“ mit einer österreichischen Pensionskasse die Einkünfte unter § 25 Abs 1 Z 2 lit b).*
- ↑ *Nach EAS 2174 ist ein Bezug aus einer schweizerischen Pensionskasse, die funktional mit einer österreichischen Pensionskasse vergleichbar ist, unter § 25 Abs 1 Z 2 lit b) zu subsumieren.*

Zur Vergleichbarkeit der N. Pensionskasse mit inländischen Pensionskassen nehmen wir wie folgt Stellung:

Grundsätzliches

Das staatliche Altersvorsorgewesen ist dem Grunde nach in der Schweiz und in Österreich nach dem Drei-Säulen-System aufgebaut: Eine erste Säule wird um Umlageverfahren finanziert, die betriebliche Altersvorsorge und private Altersvorsorge (2. und 3. Säule) ergänzen die „staatliche“ Pensionsvorsorge und sind in beiden Staaten über das Pensionskassenwesen organisiert. Anzumerken ist, dass bei der Installierung der Pensionskassen in Österreich im Jahr 1990 das damals in der Schweiz schon vorherrschende Drei-Säulen-System (mit Pensionskassen) als Vorbild diente!

Bereits dem Grundaufbau nach sind beide System somit vergleichbar.

Aufbau und Struktur

Gesetzliche Grundlage in A ist das Pensionskassengesetz (PKG) vom 17.5.1990. Gesetzliche Grundlage des schweizerischen Pensionskassenwesens ist das Bundesgesetz über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge (BVG). In beiden Staaten existieren somit gesetzliche Rahmenbedingungen für die Organisation von Vorsorgeeinrichtungen und Pensionskassen.

Die betriebliche Altersvorsorge wird in Österreich u.a. über die Pensionskassen organisiert. Pensionskassen sind Gesellschaften (Aktiengesellschaften), die zum Betrieb von Pensionskassengeschäften berechtigt sind. In der CH sind nach Art 48 BVG Vorsorgeeinrichtungen (Pensionskassen) ebenfalls als Gesellschaften (Stiftungen oder Genossenschaften) organisiert.

Die Pensionskassen in A unterliegen einer Aufsicht durch die Finanzmarktaufsichtsbehörde (FMA). Sie bedürfen vor Ausübung ihrer Tätigkeit einer Konzession. In der CH unterstehen nach Art. 64 BVG alle Aufsichtsbehörden der Oberaufsicht des Bundesrates. Art. 4 BVV 1 delegiert diese Aufgabe für einige bestimmte Punkte an das Bundesamt für Sozialversicherung. Zusätzlich existiert nach Art. 61 Abs. BVG in jedem Kanton eine Behörde, welche die Vorsorgeeinrichtungen mit Sitz auf ihrem Gebiet beaufsichtigt. Beide Regime sehen somit eine Pensionskassenaufsicht vor, die vergleichbar geregelt ist.

In der CH sind öffentlich-rechtliche und privat-rechtliche Pensionskassen möglich. Privatrechtliche Pensionskassen sind überbetrieblich oder betrieblich (für große

Unternehmen organisiert). Auch in A können sowohl betriebliche als auch überbetriebliche Pensionskassen betrieben werden.¹

Als Organe der Pensionskasse in A sind ein ausführendes und ein kontrollierendes Organ (Vorstand und Aufsichtsrat) eingerichtet. Die schweizerischen Pensionskassen haben ebenfalls zweigliedrige Organe: der Stiftungsrat leitet die Geschäfte der Pensionskasse, die Kontrollstelle führt die Aufsichtsmaßnahmen durch².

Hinsichtlich Aufbau und Struktur ist die N. Pensionskasse somit mit einer inländischen Pensionskasse vergleichbar.

Funktion

Das Pensionskassengeschäft in A besteht in der rechtsverbindlichen Zusage von Pensionen an Anwartschaftsberechtigte und die Erbringung von Pensionen an Leistungsberechtigte und Hinterbliebene sowie die Veranlagung der einzelnen Beträge. Jeder Vertrag hat eine Altersvorsorge für die Arbeitnehmer und die Absicherung der Hinterbliebenen zu umfassen. In der CH bezweckt die Pensionskasse die Vorsorge für die Mitarbeiter der Firma im Alter und bei Invalidität sowie für die Hinterlassenen dieser Mitarbeiter nach ihrem Tod.³

Die Finanzierung der Beiträge in eine schweizerische Pensionskasse im Kapitaldeckungsverfahren, d.h. in einem Sparprozess wird für jede versicherte Person das im Leistungsfall für die Rentenzahlung benötigte Kapital gebildet (beitragsorientiertes System). Bei Eintritt des Leistungsfall ist das Kapital vorhanden, um die Rente auszurichten. Auch in A sind Pensionskassen idR nach dem beitragsorientierten System organisiert, wo Beiträge angesammelt, die Veranlagungserträge zugebucht und aus dem angesammelten Guthaben bei Pensionsbeginn die Rente berechnet wird.

Die Funktion der Pensionskasse ist somit in beiden Staaten dieselbe, i.e. die Altersvorsorge und die Hinterbliebenenversicherung. Auch die Finanzierung der Beiträge erfolgt über dasselbe Verfahren.

Somit ist insgesamt die N. Pensionskasse nicht nur in ihrer Grundkonzeption, sondern sowohl in Aufbau und Struktur als auch in Funktion einer inländischen Pensionskasse vergleichbar.

Das BMF hat in EAS 1774 selbst einer „schweizerischen Konzerngesellschaft, die funktional einer österreichischen Pensionskasse vergleichbar“ ist, die Anwendung von § 25 Abs 1 Z 2 lit b) zuerkannt. Im Falle der Pensionskasse N. handelt es sich um keine „schweizerischen Konzerngesellschaft“, sondern um eine echte ausgelagerte Pensionskasse, die uE alle Kriterien der Vergleichbarkeit nach § 25 Abs 1 Z 2 lit b) erfüllt.

Schlussfolgerung

Wie oben angeführt, erfüllt die Pensionskasse N. alle Kriterien der Vergleichbarkeit nach § 25 Abs 1 Z 2 lit b).

Die Tatsache, dass das Pensionskassenreglement in der Schweiz wie auch in Österreich durch gesetzliche Rahmenbedingungen geregelt ist, bedeutet nicht, dass in vorliegendem Fall eine Verpflichtung zur Leistung von Pensionskassenbeiträgen, wie in § 25 Abs 1 Z 2 lit b) gefordert, bestand. Vielmehr bestand in vorliegendem Fall keine gesetzliche Verpflichtung zur Leistung von Pensionskassenbeiträgen: Das Schweizer System der Pensionsvorsorge beruht auf dem Drei-Säulen-Modell. Das sog. „Obligatorium“, nach dem eine gesetzliche Verpflichtung zum Abschluss einer betrieblichen Altersvorsorge besteht, wurde erst 1985 eingeführt und war daher für die Pensionsvereinbarung unseres Mandanten nicht mehr anwendbar.

¹ So existieren in A z.B. als betriebliche Pensionskassen die IBM Pensionskasse, die Verbund Pensionskasse oder die BMW Pensionskasse.

² Vgl. Information Pensionskasse N., Art. 34,35,36,37;

³ Vgl. Information Pensionskasse N., Art. 2.1."

Die Abgabenbehörde erster Instanz wies das Rechtsmittel mit Berufungsvorentscheidung vom 18.11.2005 mit im Wesentlichen gleichlautender Begründung wie im angefochtenen Bescheid, ergänzt lediglich um die wörtliche Wiedergabe der angezogenen Hinweise auf eine gesetzliche Beitragsverpflichtung, als unbegründet ab. Die Behörde leitete ihren Standpunkt demnach aus folgenden Textpassagen her:

Rentenversicherung "Pensionskasse N.". Einleitung Art. 2 Zweck, Aufbau. Seite 7.

1. Die Pensionskasse bezweckt die Vorsorge für die Mitarbeiter der Firma im Alter und bei Invalidität sowie für die Hinterlassenen dieser Mitarbeiter nach deren Tod. Sie führt die obligatorische berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge gemäss BVG durch und hat sich zu diesem Zweck in das Register für die berufliche Vorsorge eintragen lassen.

*3. Die Pensionskasse gewährt in jedem Falle mindestens die Leistung gemäss BVG. Sie führt zu diesem Zweck zusätzlich für jeden Versicherten ein Kontrollkonto, **aus dem jederzeit das für die gebildete BVG-Altersguthaben und die ihm zustehenden gesetzlichen Mindestansprüche gemäss BVG hervorgehen.***

Ein weiterer Hinweis ist im Internet unter Internet-Fundstelle auf der Seite 4, 8 und 15 ersichtlich:

Die drei Säulen der Vorsorge (Seite 4)

2. Säule - berufliche Vorsorge (Pensionskasse):

In der Schweiz sind die AHV/IV und die berufliche Vorsorge obligatorisch.

Die Leistungen der AHV/IV sind im Bundesgesetz über die Alters-, Invaliden- und Hinterlassenenversicherung geregelt. Das Bundesgesetz über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge (BVG) schreibt für die 2. Säule eine minimale Versicherung vor.

Leistungsziel, Versicherter Lohn (Seite 8)

Der versicherte Lohn entspricht dem jährlichen Gesamteinkommen ohne flexible Gehaltsbestandteile, vermindert um den Koordinationsbetrag. Boni und Schichtzulagen sind separat versichert (Vorsorgepläne der Incentive/Bonus- bzw. Schichtversicherung).

Koordinationsabzug:

Der Koordinationsbetrag beträgt 30 % des Gesamteinkommens, aber maximal den Betrag gemäss Anhang 2 des Reglements der Rentenversicherung.

Versicherter Lohn:

Gesamteinkommen abzüglich Koordinationsabzug.

Beispiel:

(Vgl. Anhang 2 Reglement der Rentenversicherung, Koordinationsbetrag gültig für 2005)

Gesamteinkommen	Koordinationsbetrag	versicherter Lohn
50 000,--	15 000,--	35 000,--
60 000,--	18 000,--	42 000,--
70 000,--	21 000,--	49 000,--
80 000,--	24 000,--	56 000,--
90 000,--	24 120,--	65 880,--
100 000,--	24 120,--	75 880,--

Die Pensionskasse versichert Gesamteinkommen bis zu einer maximalen Limite von CHF 220 000.--, was einem versicherten Lohn von CHF 195 880.-- entspricht.

Beiträge (Seite 15)

Sie und die Firma bezahlen:

- *ordentliche Beiträge*
- *ausserordentliche Beiträge*
- *Spezialbeiträge*

Die Prozentzahlen beziehen sich immer auf den versicherten Lohn, also auf das jährliche Gesamteinkommen abzüglich Koordinationsbetrag (siehe Seite 8).

Ordentliche Beiträge

Sie bezahlen:

<i>bis zum 25. Altersjahr</i>	<i>1,0 %</i>
<i>ab 25. Altersjahr</i>	<i>4,6 %</i>

Die Firma bezahlt für Sie:

<i>bis zum 25. Altersjahr</i>	<i>1,5 %</i>
<i>ab 25. Altersjahr</i>	<i>9,2 %"</i>

Der Berufungswerber brachte daraufhin am 22.12.2005 den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz vom 20.12.2005 ein. Er wiederholte sein Berufungsvorbringen betreffend die Vergleichbarkeit der Pensionskasse N. mit inländischen Pensionskassen und wies zur Frage der gesetzlichen Verpflichtung zur Leistung von Pensionskassenbeiträgen darauf hin, dass eine gegenwärtige Verpflichtung zur Beitragsleistung, beruhend auf dem seit der Einführung des Drei-Säulen-Modells in 1985 bestehenden Obligatorium, nicht bestritten werde. Weder habe aber für die Beitragszeit des Berufungswerbers eine unmittelbare noch eine mittelbare (im Wege eines Pensionskassenreglements) gesetzliche Verpflichtung zur Beitragsleistung bestanden. Die verfassungskonforme Interpretation des § 25 Abs. 1 Z. 2 lit. b EStG 1988, wonach die Besteuerung der Pensionen an die Behandlung der damit zusammenhängenden Beiträge knüpfe, sei in den EAS-Anfragebeantwortungen 854, 1774, 1932 und 2174 offenbar zur Anwendung gelangt.

Gleichzeitig mit Erlassung der abweislichen Berufungsvorentscheidung betreffend die Einkommensteuer 2002 führte die Abgabenbehörde erster Instanz auch die Einkommensteuerveranlagungen für die Jahre 2003 und 2004 durch und erfasste in den Einkommensteuerbescheiden vom 18.11.2005 die Einkünfte aus der Pensionskasse (2003: CHF 99.618,-- abzgl. KV/UV CHF 13.549,20 = CHF 86.068,80 = € 55.190,--; 2004: CHF 99.744,-- abzgl. KV/UV CHF 13.958,70 = CHF 85.785,30 = € 55.560,43) zur Gänze als Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit. Mit Schriftsatz vom 20.12.2005 brachte der Berufungswerber auch gegen diese Bescheide das Rechtsmittel der Berufung ein und begründete diese gleichlautend dem Vorlageantrag betreffend den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2002. Die Abgabenbehörde legte daraufhin die Berufungen gegen den

Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2002 und gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2003 und 2004 (ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung) zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz vor.

In seinem Ansuchen um Zuzugsbegünstigung vom 9.5.1988 führte der (damals unvertretene) Berufungswerber aus, dass er österreichischer Staatsbürger und seit 1951 ununterbrochen im Ausland tätig und wohnhaft (5 Jahre USA, 5 Jahre Peru und 27 Jahre Schweiz) sei. Nach der endgültigen Pensionierung per 1.7.1988 (geb. Geb.Dat.) und der Fertigstellung eines in Wohnort im Bau befindlichen Einfamilienhauses um die Jahreswende beabsichtige er, den gegenwärtigen Wohnsitz in der Schweiz aufzugeben und in Österreich einen inländischen Wohnsitz neu zu begründen. An zu erwartenden ausländischen Einkünften gab der Berufungswerber u.a. Einkünfte aus einer Firmenversicherung in Höhe von CHF 26.000,-- p.a. an.

Aus den - erst ab der Veranlagung 1996 vollständig vorliegenden - Veranlagungsakten geht hervor, dass es sich bei der erwähnten Firmenversicherung offenbar um eine Alters- und Kinderrente der Vorsorgestiftung der A. -B. AG handelte (Bescheinigung vom 31.12.1992). Nach den Angaben auf den Bescheinigungen vom 31.12.1996 und 31.12.1997 wurde 1995 – 1997 der Bezug nur mehr in einer Summe und als Altersrente bezeichnet ausgewiesen, doch war diese Angabe mit den Vermerken "Pensionskasse A. -B. " (31.12.1996) bzw. "Pensionskasse A. " (31.12.1997) und "Zusatzkasse A. - B. " bzw. "Zusatzkasse A. " versehen. Auf der Bescheinigung vom 31.12.1998 scheint – wie auch in den nachfolgenden jährlichen Bescheinigungen – als Aussteller die Pensionskasse N. auf, wobei Versicherten-Nummer, Begünstigten-Nummer, Lohnfirma und AHV-Nummer gleichlautend wie in den Bescheinigungen der Pensionskasse A. -B. bzw. Pensionskasse A. angeführt sind. Die Bescheinigung der Pensionskasse N. weist zum Rentenbezug die Angaben "Pensionskasse N." und "Zusatzkasse A. " aus und gibt den Rentenbezug ebenfalls in einer Summe mit der Bezeichnung "Altersrente" an. Der Hinweis auf eine Zusatzkasse findet sich ab der Bescheinigung zum 31.12.1999 nicht mehr, allerdings sind die Bescheinigungen offenbar automatisch als Ausweis für Steuererklärungen erstellt, sodass eine Anführung dieses Hinweises auch lediglich aus im schweizerischen Steuerrecht gelegenen Gründen unterblieben sein könnte.

Es entspricht sohin nicht den Tatsachen, wenn in der Berufung behauptet wird, dass die Beiträge zu der Altersrente in die nunmehr auszahlende Pensionskasse geleistet worden sind, da in 1992 die Auszahlung der Rente noch durch die Vorsorgestiftung A. -B. erfolgte. Von der Aktenlage her ist auch nicht geklärt, ob es sich bei dem als Altersrente ausgewiesenen Bezug zur Gänze um einen solchen der Pensionskasse handelt oder ob darin auch Einkünfte aus einer Zusatzversicherung enthalten sind, hinsichtlich derer die Pensionskasse lediglich als

Durchführungsorgan in Bezug auf den Zahlungsvorgang fungiert. Zumindest noch vier Jahre nach Pensionsantritt (Bescheinigung vom 31.12.1992) erfolgte nämlich der Ausweis der Rente noch zweigeteilt in einer Altersrente i.H.v. CHF 26.640,00 und einer Kinderrente CHF 4.224,00. Nach den Vermerken in den Bestätigungen über die in den Jahren 1995 bis 1998 bezogene "Altersrente" stammten diese Renteneinkünfte aus der jeweiligen Pensionskasse (A. -B. bzw. A. bzw. N.) und der Zusatzkasse A. -B. bzw. A.. Dieser Sachverhalt könnte dafür sprechen, dass die Rentenbezüge aus zwei verschiedenen Versicherungsverhältnissen resultieren, und in Frage steht, inwieweit die strittigen Pensionsbezüge tatsächlich solche "aus ausländischen Pensionskassen" darstellen.

Der steuerliche Vertreter des Berufungswerbers spricht in seinen Eingaben weiters nur davon, dass in die Pensionskasse in den Ansammlungsjahren Beiträge geleistet worden seien. Aus der Bescheinigung der Pensionskasse N. vom 31.12.1999 geht hervor, dass der Anteil der Beiträge des Versicherten nur 20 v.H. betragen habe. Auch das Berufungsvorbringen, sämtliche Beitragsleistungen seien auf freiwilliger, innerbetrieblicher Vereinbarungen erfolgt, steht mit der Aktenlage nicht im Einklang: Im Antrag auf erstmalige Erteilung der Zuzugsbegünstigung führte der Berufungswerber nämlich aus, dass er 27 Jahre in der Schweiz tätig wäre und beabsichtige, mit 1.7.1988 in den Ruhestand zu treten. Das Bundesgesetz vom 25.6.1982 über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge (BVG), womit in der Schweiz die – für bestimmte Einkommensstufen – obligatorische Pensionsversicherung über betriebliche Vorsorgeeinrichtungen als 2. Säule eingeführt wurde, trat mit 1.1.1985 in Kraft. Zumindest die letzten dreieinhalb Beitragsjahre des Berufungswerbers fielen somit bereits in den Geltungsbereich des "Obligatoriums".

Gemäß § 25 Abs. 1 Z. 2 lit. b EStG 1988 in der für die Streitjahre geltenden Fassung sind Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) auch 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.

Diese Bestimmung wurde mit BGBl. Nr. 1996/201 neu eingefügt. Nach den Erläuternden Bemerkungen zu § 25 Abs. 1 Z 2 lit. a und b lagen dem folgende Überlegungen zu Grunde: "Die bisherige Verwaltungspraxis, Beitragsleistungen von Arbeitnehmern zu ausländischen Pensionskassen, die aufgrund 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 aufgrund 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."

Wie der Berufungswerber zu Recht ausführte, bestand demnach die Intention des Gesetzgebers zur gegenständliche Novellierung in der Schaffung einer dem verfassungskonformen Grundsatz der Einmalbesteuerung (vgl. VfGH v. 30.6.1984, G 101/84) entsprechenden gesetzlichen Regelung im Zusammenhang mit der nunmehrigen Zuordnung der ausländischen Pensionskassenleistungen zu den nichtselbständigen Einkünften. Auch wenn daher in § 25 Abs. 1 Z. 2 lit. b EStG 1988 die Bedingung der gesetzlichen Beitragspflicht im Präsens formuliert ist, wurde hiermit lediglich eine innere Verknüpfung zwischen dem Rechtsgrund zur einstigen Beitragsleistung und dem Ausmaß der Steuerpflicht für die aus diesem Rechtsverhältnis erfließenden Leistungen sprachlich umgesetzt. Beitragsleistung und Einkünfteerzielung aus Pensionsverträgen müssen schon begrifflich in einer zeitlichen Aufeinanderfolge der Phase des Kapitalaufbaues und jener der Kapitalnutzung vor sich gehen, sodass auch nur ein historisches Verständnis der Bedingungsformulierung eine sachgerechte Besteuerung im jeweiligen Einzelfall zu gewährleisten vermag. Wie die vom Berufungswerber herangezogenen Anfragebeantwortungen des BMF (EAS 854, 1774, 1932 und 2174) aufzeigen, wurde die strittige Gesetzespassage auch von Anfang an in diesem Sinne interpretiert (vgl. insbesondere EAS 854 vom 28.3.1996, worin ausdrücklich auf die zu diesem Zeitpunkt noch in parlamentarischer Behandlung gestandene Bestimmung eingegangen wurde).

Trotz des Einwandes des Berufungswerbers, wonach eine gesetzliche Beitragspflicht zu Pensionskassen direkt oder indirekt (über ein auf dem BVG fußendes Pensionskassenreglement) erst seit der Einführung des Drei – Säulen - Pensionsmodells in der Schweiz durch das mit 1.1.1985 in Kraft getretene Bundesgesetz über die berufliche Vorsorge (BVG) bestünde und bis dahin geleistete Beiträge auf freiwilliger Basis erfolgt seien, verwehrte die Abgabenbehörde erster Instanz die Anwendung der Bestimmung des § 25 Abs. 1 Z. 2 lit. b EStG 1988 ohne weitere Differenzierung in Bezug auf den im Einzelfall gegebenen Sachverhalt zur Gänze allein deswegen, weil die bezugauszahlende Pensionskasse gegenwärtig an der Durchführung der obligatorischen beruflichen Vorsorge teilnehme. Die Abgabenbehörde erster Instanz geht damit von einer dem Gesetzeszweck der gebotenen Besteuerung nur des

Vermögenszuwachs entgegenstehenden Auslegung aus, indem sie die Entscheidung über die steuerlichen Konsequenzen für Einkünfte aus einer ausländischen Pensionskasse ausschließlich und abstrakt auf jene rechtlichen Rahmenbedingungen der Beitragsleistung abstellt, welche im Zeitpunkt des zu steuernden Pensionszuflusses für einen sich erst in der Phase des Aufbaus des Rentenstammrechtes befindenden Personenkreis gelten.

Demzufolge hat sich die Abgabenbehörde erster Instanz weder mit der Frage auseinandergesetzt, ob und in welchem Ausmaß die seinerzeitigen Beiträge zu den Pensionskassenbezügen gesetzlich verpflichtend zu leisten waren, noch ob es sich bei der Pensionskasse N. um eine einer inländischen Pensionskasse vergleichbaren Pensionskasse handelt. Da seitens des Berufungswerbers behauptet wurde, sämtliche Beitragsleistungen seien vor Inkrafttreten des BVG erfolgt, aus der Aktenlage aber Hinweise darauf enthalten sind, dass für die etwa dreieinhalb letzten Beitragsjahre eine gesetzliche Verpflichtung zur Leistung von Pensionsbeiträgen in die berufliche Vorsorge bestanden hat, und zudem nicht mit letzter Sicherheit geklärt ist, ob der gesamte Rentenbezug einen solchen aus einer Pensionskasse darstellt (arg.: "Zusatzkasse", "Kinderrente"), erweist sich der entscheidungsrelevante Sachverhalt als in allen der für die steuerliche Beurteilung der strittigen Pensionsbezüge wesentlichen Punkte nicht oder nicht ausreichend erhoben.

Gemäß § 289 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz die Berufung durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Berufungsvorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können.

Für die Ermessensübung (§ 20 BAO) zu Gunsten einer Bescheidaufhebung sprechen neben dem Grundsatz der Verfahrensökonomie (Wahrung des Parteienghört im Rahmen des fortgesetzten Verfahrens, Umfang der Ermittlungen) und dem Gesichtspunkt, dass dem Bw. der volle Instanzenzug erhalten bleiben soll, auch die Überlegung, dass es nicht im Sinne des Gesetzes wäre, wenn die Berufungsbehörde, statt ihre (umfassenden) Kontrollbefugnis wahrnehmen zu können, jene Behörde ist, die erstmals den entscheidungswesentlichen Sachverhalt ermittelt und einer Beurteilung unterzieht (vgl. Ritz, BAO3, § 289 Tz 5).

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 4. Oktober 2006