



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung von Herrn XX vom 6. November 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Landeck Reutte vom 23. Oktober 2009 betreffend Einkommensteuer 2008 und über seine Berufung vom 30. September 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Landeck Reutte vom 7. September 2010 betreffend Einkommensteuer 2009 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

1) 2008:

Am 16.2.2009 brachte der Beschwerdeführer (im folgender „der Bw.“) eine Einkommensteuererklärung für unbeschränkt Steuerpflichtige für das Jahr 2008 ein. Er erklärte darin unter anderem nachfolgend genannte Schweizer Einkünfte und legte die relevanten Schweizer Belege dazu vor.

	Schweizer Franken	EUR (Umrechnungskurs 0,620152)
Aktivbezüge als ...fahrer 1.1.- 31.3.2008 – ausbezahlt XYZ	23.939,00	14.845,82

AG		
Pensionsbezüge 1.4. bis 31.12.2008 – Altersrente – ausbezahlt Pensionskasse Stadt Luzern	4.630,50	2.871,61
Pensionsabfindung – ausbezahlt Pensionskasse Stadt Luzern	62.936,48 (=2/3 von 94.400,00)	39.028,23

Das zuständige Finanzamt erließ am 23.10.2009 nach Umrechnung der Beträge in Euro den Einkommensteuerbescheid 2008, in dem sie ein Drittel der Pensionsabfindung gem § 124b Z 53 EStG steuerfrei belassen, darüber hinaus den Rest der Schweizer Einkünfte nach Abzug hier nicht strittiger Werbungskosten als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit dem Einkommensteuertarif unterworfen hat. Begründet wurde diese Vorgangsweise für die Pensionseinkünfte im Bescheid damit, dass Österreich sowohl für die Pensionsabfindung sowie für die Pension der XYZ AG das alleinige Besteuerungsrecht habe. Artikel 19 DBA Österreich-Schweiz, welches das österreichische Besteuerungsrecht ausschließe, sei hier nicht anwendbar, weil die XYZ AG als selbständige Aktiengesellschaft keine öffentlich-rechtliche Körperschaft sei.

Der Bw. erhob gegen diesen Einkommensteuerbescheid mit Anbringen vom 6. November 2009 Berufung und beantragte, die Auszahlungen der Schweizer Pensionskasse nicht als Einkünfte in Österreich zu erfassen, da diese gemäß Art 19 DBA Österreich-Schweiz von einer juristischen Person des öffentlichen Rechts bezahlt worden und somit ausschließlich in der Schweiz steuerpflichtig seien. Der betreffende Arbeitgeber war die XYZ AG, deren Aktienkapital zu 100% in den Händen der Stadt Luzern ist, also einer juristischen Person öffentlichen Rechts. Die XYZ AG ist für den öffentlichen Verkehr in Luzern zuständig, haben also einen öffentlich-rechtlichen Auftrag. Sie werden bei Investitionsmaßnahmen von der öffentlichen Hand, nämlich vom Bund, unterstützt. Im Fall der Entscheidung, österreichische Steuerpflicht liege vor, werde beantragt, ein Drittel der Zahlungen aus der Pensionskasse gemäß § 124b Z 53 EStG steuerfrei zu belassen.

Die Berufung wurde vom Finanzamt mit Einkommensteuerbescheid 2008 vom 25. Mai 2011 im Rahmen einer – betragsmäßig mit EUR 47,27 zum Vorbescheid divergierenden - abweisenden Berufungsvorentscheidung erledigt. Das Finanzamt legte dem Bescheid eine ausführliche Bescheidbegründung bei. Sukkus der Begründung ist, wie bereits im ersten Einkommensteuerbescheid vom 23.10.2009 dargelegt, dass der Arbeitgeber des Bw. keine –

wie von Artikel 19 DBA Österreich-Schweiz gefordert – juristische Person des öffentlichen Rechts, sondern eine solche des privaten Rechts sei. Art 19 DBA Österreich-Schweiz sei daher nicht anwendbar. Vielmehr ergebe sich aus Art 18 DBA Österreich-Schweiz das Besteuerungsrecht Österreichs für die an den Bw. gezahlten Renten. Daher habe das Finanzamt zu Recht sowohl die Pensionsabfindung als auch die laufenden Rentenzahlungen der Pensionskasse der Stadt Luzern der österreichischen Einkommensbesteuerung unterworfen und von der Pensionsabfindung gemäß § 67 Abs 10 iVm § 124 b Z 53 letzter Satz EStG 1988 ein Drittel steuerfrei belassen.

Mit Anbringen vom 10. Juni 2011 hat der Bw. die Vorlage der Berufung vom 6. November 2009 gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 und jener gegen den Einkommensteuerbescheid 2009 (siehe Punkt 2)) beantragt. Die Begründung im Vorlageantrag ist gleichlautend mit jener in der Berufung.

2) 2009:

Der Bw. gab am 30. März 2010 seine Einkommensteuererklärung für 2009 ab. In der Beilage zur Einkommensteuererklärung für 2009 (Formular L 1i) erklärte er unter der Kennzahl 359 (Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit ohne Lohnsteuerabzug – Pensionsbezüge) 19.650,80 (Anmerkung: ohne Angabe einer Währung). Aus der beigelegten Kopie der Rentenabrechnung per 2009 der Pensionskasse Stadt Luzern ist ersichtlich, dass der Bw. im Jahr 2009 insgesamt SFR 29.476,20 an Altersrente bezogen hat. Davon hat er ein Drittel, das sind SFR 9.825,40, gem § 124 b Z 53 EStG als steuerfrei abgezogen. Den Restbetrag stellen die SFR 19.650,80 dar.

Im Einkommensteuerbescheid 2009 vom 7. September 2010 hat das Finanzamt 29.476,20 (in der Inlandswährung EUR) als Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug unter den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit ausgewiesen und zusammen mit den inländischen Pensionsbezügen der Pensionsversicherungsanstalt dem Einkommensteuertarif unterworfen.

In der dagegen direkt beim Unabhängigen Finanzsenat Innsbruck eingebrachten Berufung vom 30. September 2010 beantragte der Bw., aus den bereits in der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 vorgebrachten Gründen, eine Steuerfreistellung der Schweizer Pensionsbezüge und eine Vorlage dieser Berufung sowie jener gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 an den Unabhängigen Finanzsenat. Sollte für eine österreichische Steuerpflicht entschieden werden, so werde beantragt, bei den „Einkünften ohne inländischen Steuerabzug“ als Betrag den umgerechneten Wert in EUR und nicht fälschlich den erhaltenen Schweizer Frankenbetrag anzusetzen.

Das Finanzamt erließ in der Folge am 25. Mai 2011 als Berufungsvorentscheidung einen geänderten Einkommensteuerbescheid 2009. Darin wurden als Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug die Schweizer Pensionsbezüge in Höhe von EUR SFR 29.476,20 in Euro umgerechnet und mit EUR 19.227,86 angesetzt. Dem Bescheid war eine ausführliche Bescheidbegründung angeschossen, die inhaltlich die bereits für den Bescheid 2008 erstellte Begründung auch auf das Jahr 2009 ausweitete.

Mit Anbringen vom 10. Juni 2011 hat der Bw. die Vorlage der Berufung vom 30. September 2010 gegen den Einkommensteuerbescheid 2009 und die Vorlage der Berufung vom 6. November 2009 gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 beantragt. Die Begründung im Vorlageantrag ist gleichlautend mit jener in der Berufung vom 6. November 2009.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Berufungsbegehren:

Im vorliegenden Berufungsfall ist ausschließlich die Rechtsfrage strittig, ob Österreich an den im Jahr 2008 und im Jahr 2009 an den Bw. von der Pensionskasse Stadt Luzern ausbezahlten Schweizer Pensionsbezüge (laufend ausbezahlte Rentenzahlungen sowie Pensionsabfindung) ein Besteuerungsrecht hat und daher diese besteuern darf.

2. Entscheidungswesentlicher Sachverhalt:

Aufgrund der Aktenlage und dem durchgeführten Ermittlungsverfahren wird der Entscheidung folgender Sachverhalt als entscheidungswesentlich zugrundegelegt:

2.1. Sachverhalt betreffend Steuerpflichtigen:

Der Bw., geb. xx, war von 1. Jänner 2003 bis 31. März 2008 als angestellter ... fahrer bei der XYZ AG beschäftigt. Aus einer Bescheinigung des Versicherungsverlaufes in der Schweiz (E205 CH) ist ersichtlich, dass der Bw. seit 1.1. 1991 Versicherungszeiten in der Schweiz erworben hat.

Die XYZ AG ist eine im Handelsregister des Kantons Luzern seit 15.12.2000 eingetragene Schweizer Aktiengesellschaft. 100% der Aktien der XYZ AG stehen im Eigentum der Stadt Luzern. Die XYZ AG ist ein Unternehmen des öffentlichen Verkehrs und betreibt Trolleybus- und Autobuslinien in der Stadt und Agglomeration Luzern sowie in der Region Zentralschweiz.

Die XYZ AG ist als angeschlossener Arbeitgeber – das ist eine natürliche oder juristische Person, die öffentlich Aufgaben erfüllt und ihr Personal durch einen Anschlussvertrag bei der Luzerner Pensionskasse versichert hat - der Luzerner Pensionskasse beigetreten. Dadurch ist

der Bw. als Arbeitnehmer der XYZ AG Mitglied der Luzerner Pensionskasse. Die Luzerner Pensionskasse ist eine öffentlich-rechtliche Anstalt des Kantons Luzern mit eigener Rechtspersönlichkeit.

Seit 1.4.2008 und damit knapp nach Vollendung des 63. Lebensjahres bezieht der Bw. aus Österreich von der österreichischen Pensionsversicherungsanstalt eine vorzeitige Alterspension wegen langer Versicherungsdauer und hat deshalb mit Ende März 2008 sein Dienstverhältnis mit der XYZ AG beendet.

Der Bw. hat in Österreich durchgehend seit 1970 an der Adresse Wohnort seinen Hauptwohnsitz gemeldet. An dieser Adresse ist seit 1970 auch seine Ehefrau, Frau Z, gemeldet.

Ob der Bw. im Zeitpunkt des Zuflusses der Schweizer Pensionsabfindung und der laufenden Pensionsbezüge weiterhin über einen Wohnsitz in der Schweiz verfügte, kann dahin gestellt bleiben, da in jedem Fall Österreich als Mittelpunkt der Lebensinteressen des Bw. anzusehen ist.

2.2. Sachverhalt betreffend Schweizer Pensionsbezüge im relevanten Zeitraum 2008 bis 2009:

2.2.1. Zusammensetzung der ausbezahlten Bezüge

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

- Einkünfte aus unselbständiger Arbeit als ... fahrer bei der Schweizer XYZ AG von 1.1. bis 31.3.2008
- Eine Pensionsabfindung von der Luzerner Pensionskasse
- Pensionsbezüge von 1.4. bis 31.12.2008 mit dem Titel Altersrente – ausbezahlt von der Luzerner Pensionskasse.

Im Jahr **2009** erhielt der Bw. von der Luzerner Pensionskasse EUR 19.227,86 für die Periode 01-12/2009. Der gesamte Betrag entfiel zu etwa einem Viertel auf die Rentenart „17-Altersrente“, die restlichen drei Viertel auf die Rentenart „99-AHV-Ersatzrente A-AG“.

2.2.2. Erläuterung der ausbezahlten Bezüge anhand des Schweizer Pensionsrechts:

a) 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 Luzerner Pensionskasse ist eine solche Vorsorgeeinrichtung.

Nach der Verordnung über die Luzerner Pensionskasse vom 11. Mai 1999 idF 1. Jänner 2010, SRL Nr. 131, (im folgenden „VoLUPK“) hat ein Mitglied der Luzerner Pensionskasse **Anspruch auf eine ganze Altersrente** (im Gegensatz zu einer Teil-Altersrente bei Teilzeitbeschäftigungen im Alter) nach Vollendung des 58. Lebensjahres, sofern das Arbeitsverhältnis zum Arbeitgeber beendet ist, oder spätestens bei Vollendung des 65. Lebensjahres (§ 23 der VoLUPK).

An sich werden die Versicherungsleistungen als Rente in monatlichen Teilbeträgen gewährt (§ 13 VoLUPK). Das Mitglied kann jedoch verlangen, dass ihm ein Teil seiner Altersleistung in der Form einer Kapitalabfindung ausbezahlt wird. Die Auszahlung ist nur bis maximal 50% seines für die Altersrentenberechnung maßgebenden Altersguthabens, abzüglich 50 Prozent des Vorbezugs für Wohneigentum, möglich (§ 15 iVm § 14 VoLUPK). Der Beitrag der Kapitalabfindung wird vom Altersguthaben in Abzug gebracht und vermindert in der Folge die von der Luzerner Pensionskasse zu zahlende monatliche Altersrente.

Endet die obligatorische Versicherung des Arbeitnehmers bei der Luzerner Pensionskasse aufgrund der Inanspruchnahme einer Versicherungsleistung, wie vorliegend durch die Inanspruchnahme einer Altersleistung durch den Bw., hat das Mitglied keinen Anspruch auf eine Freizügigkeitsleistung (das ist eine Austrittsleistung) (§ 39 VoLUPK iVm Art. 2 des Schweizer Freizügigkeitsgesetzes, abgekürzt FZG, mit hier nicht vorliegenden Ausnahmen). Damit ist die in Art 5 FZG iVm Art 25 ff. FZG iVm dem Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft einerseits und der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten andererseits über die Freizügigkeit vom 21. Juni 1999 idF Stand 1.11.2011 vorgesehene Barauszahlung des überobligatorischen Teiles der Austrittsleistung bei endgültigem Verlassen der Schweiz im vorliegenden Berufungsfall nicht relevant.

Ein Mitglied der Luzerner Pensionskasse, das eine ganze Altersrente der Kasse bezieht, hat überdies ab dem 62. Lebensjahr bis zum Erreichen des ordentlichen AHV-Rentenalters **Anspruch auf Auszahlung einer AHV-Ersatzrente** (§ 26 VoLUPK). Die Höhe richtet sich

nach der Beitragszeit und dem versicherten Pensum. Die volle AHV-Ersatzrente entspricht 80% der maximalen AHV-Altersrente. Die AHV-Ersatzrente wird ausschließlich von den Arbeitgebern finanziert (§26 Abs 4 iVm § 44 VoLUPK). Die AHV-Ersatzrente erlischt mit dem Erreichen des ordentlichen AHV-Rentenalters (§ 26 Abs. 3 VoLUPK).

b) Einordnung der ausbezahlten Bezüge

In der Schweiz liegt das ordentliche Rentenalter in der ersten Säule der Schweizerischen Altersversorgung (AHV/IV) für Männer bei 65 Jahren. Im Rahmen eines flexiblen Rentenalters können Frauen und Männer den Bezug der Altersrente in der ersten Säule um 1 oder 2 ganze Jahre vorziehen, erhalten dann aber für die Dauer des gesamten Rentenbezugs eine gekürzte Rente. Der Bw. hat diese Möglichkeit jedoch nicht in Anspruch genommen.

Vielmehr bezieht er bis zum Erreichen des 65. Lebensjahres aus der zweiten Säule der Schweizerischen Altersversorgung eine **Altersrente** und eine **AHV-Ersatzrente** von der Luzerner Pensionskasse. Der Bw. hat von seinem Wahlrecht, dass ihm ein Teil seiner Altersleistung in der Form **einer Kapitalabfindung** gewährt wird, bei Beendigung des Schweizer Dienstverhältnisses Gebrauch gemacht. Die Überweisung des Pensionskassenguthabens auf ein Freizügigkeitskonto hat wegen der Inanspruchnahme der Altersrente und der AHV-Ersatzrente nicht stattgefunden.

c) Finanzierung der ausbezahlten Bezüge und steuerliche Behandlung der Beiträge:

Für die Finanzierung der von der Vorsorgeeinrichtung zu erbringenden Leistungen sieht das Schweizer Bundesgesetz über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge (abgekürzt „BVG“) vom 25. Juni 1982 (Stand am 1. Januar 2012) vor, dass die Höhe der Beiträge des Arbeitgebers und der Arbeitnehmer in den reglementarischen Bestimmungen der Vorsorgeeinrichtung festgelegt wird. Der Beitrag des Arbeitgebers muss jedoch mindestens gleich hoch sein wie die gesamten Beiträge aller seiner Arbeitnehmer (Art. 66 BVG).

Das BVG schreibt nur ein Versicherungsminimum vor. Vorsorgeeinrichtungen bieten ihren Versicherten aber auch über das BVG-Obligatorium (sog. obligatorische Absicherung) hinausgehende Leistungen (sog. überobligatorische Absicherung) an. Die Beiträge für die überobligatorische Absicherung sind im Reglement der Schweizer Pensionskasse in der Regel pflichtgemäß vereinbart, so dass sich weder der Arbeitgeber noch der Arbeitnehmer insoweit der Beitragspflicht entziehen kann.

Die Beiträge, die von den Arbeitnehmern an die Vorsorgeeinrichtung nach Gesetz oder reglementarischen Bestimmungen geleistet werden, sind bei den direkten Steuern des

Bundes, der Kantone und Gemeinden bis zu einem bestimmten Höchstbetrag abziehbar (Art. 81 BVG iVm Art 79c BVG).

Die AHV-Ersatzrente wird – wie bereits weiter oben angemerkt – hingegen allein vom Arbeitgeber finanziert.

3. Beweiswürdigung:

Der festgestellte Sachverhalt ist unstrittig und ergibt sich aus der Aktenlage. Die Ausführungen zum Schweizer Sozialversicherungssystem, insbesondere zur Luzerner Pensionskasse, stammen aus Recherchen im Internet.

Die Frage, ob der Bw. für eine juristische Person des öffentlichen Rechts iSd Art 19 DBA Österreich-Schweiz gearbeitet hat, ist keine Sachverhaltsfrage, sondern eine Rechtsfrage und wird daher unter Punkt 4 behandelt.

Unstrittig ist im Berufungsfall Österreich als Ansässigkeitsstaat anzusehen. Andernfalls ergäbe sich die durch die Berufung relevierte Frage, ob Österreich das Besteuerungsrecht an den Schweizer Pensionseinkünften hat, nicht. Zudem hat der Bw. beginnend mit 2007 – das ist das Jahr, in dem im DBA Österreich-Schweiz für Steuerpflichtige mit Mittelpunkt der Lebensinteressen in Österreich und Schweizer Arbeitsort erstmals für Arbeitseinkünfte die Anrechnungsmethode eingeführt wurde – seine Schweizer Einkünfte in Österreich als seinem Ansässigkeitsstaat erklärt. Es gibt keine Anhaltspunkte dafür, dass sich an dieser Betrachtungsweise im Jahr 2008 und 2009 etwas geändert hat.

4. Rechtliche Würdigung:

4.1.

Zur Frage, ob Österreich das Besteuerungsrecht an der Pensionsabfindung sowie an den laufenden Pensionsbezügen der Pensionskasse Stadt Luzern 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 – wie im vorliegenden Berufungsfall zutreffend – 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.

4.2.

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.

Artikel 18 DBA-Schweiz lautet: *„Vorbehaltlich des Artikels 19 Absatz 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.“*

Artikel 19 (Öffentlicher Dienst) DBA-Schweiz lautet: *„1. Vergütungen, einschließlich der Ruhegehälter, die ein Vertragsstaat für ihm erbrachte, gegenwärtige oder frühere Dienstleistungen oder Arbeitsleistungen auszahlt, dürfen in diesem Staat besteuert werden. 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.“*

2. Ob eine juristische Person eine solche des öffentlichen Rechts sei, wird nach den Gesetzen des Staates entschieden, in dem sie errichtet ist.“

Artikel 21 (andere Einkünfte) DBA-Schweiz lautet: *„Die in den vorstehenden Artikeln nicht ausdrücklich erwähnten Einkünfte einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person dürfen nur in diesem Staat besteuert werden.“*

Bei Anwendbarkeit des Artikels 18 und Artikels 21 hätte nur Österreich ein Besteuerungsrecht. Im Fall der Anwendbarkeit des Artikels 19 hätte primär die Schweiz das Besteuerungsrecht. Aus dem Methodenartikel – Artikel 23 DBA-Schweiz – ergibt sich, ob Österreich ebenfalls - unter Anrechnung der Schweizer Steuer - die auch der Schweiz zur Besteuerung zugewiesenen Bezüge besteuern darf, oder ob sie diese Bezüge, gegebenenfalls unter Progressionsvorbehalt, befreien muss.

Artikel 23 DBA-Schweiz lautet: *„1. Bezieht eine in einem Vertragsstaat ansässige Person Einkünfte oder hat sie Vermögen und dürfen diese Einkünfte oder dieses Vermögen nach diesem Abkommen in dem anderen Vertragsstaat besteuert werden, so nimmt der erstgenannte Staat, vorbehaltlich der nachfolgenden Absätze, diese Einkünfte oder dieses Vermögen von der Besteuerung aus; dieser Staat darf aber bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen oder das übrige Vermögen dieser Person den Steuersatz anwenden, der anzuwenden wäre, wenn die betreffenden Einkünfte oder das betreffende Vermögen nicht von der Besteuerung ausgenommen wären.*

2. Ungeachtet des Absatzes 1 darf Österreich Einkünfte im Sinne des Artikels 15 Absatz 1 sowie Einkünfte im Sinne des Artikels 19 (ausgenommen Ruhegehälter), die eine in Österreich ansässige Person aus ihrer in der Schweiz ausgeübten Arbeit aus öffentlichen Kassen der Schweiz bezieht, besteuern. Bezieht eine in Österreich ansässige Person unter Artikel 10, 15 und 19 fallende Einkünfte, die nach diesem Abkommen in der Schweiz und in Österreich besteuert werden dürfen, so rechnet Österreich auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der der in der Schweiz gezahlten Steuer entspricht; der anzurechnende Betrag darf jedoch den Teil der vor der Anrechnung ermittelten Steuer nicht übersteigen, der auf die aus der Schweiz bezogenen Einkünfte entfällt.“

Aus dem Methodenartikel folgt, dass im Falle von Ruhegehältern iSd Artikels 19 DBA-Schweiz Österreich die Befreiungsmethode unter Progressionsvorbehalt anzuwenden hat. Das heißt, die Schweizer Pensionseinkünfte werden mit den inländischen Bezügen nur zur Ermittlung des Steuersatzes addiert, der so ermittelte Steuersatz wird jedoch nur auf die im Inland steuerpflichtigen Bezüge angewendet. Eine gänzliche Steuerfreistellung der Schweizer Pensionsbezüge würde sich daher auch aus diesem Titel nicht ergeben.

4.3.

Artikel 19 geht Artikel 18 DBA-Schweiz (argumentum: vorbehaltlich des Artikels 19 Abs 1) als speziellere Regel vor.

Die Verteilungsnorm des Artikel 19 DBA-Schweiz stellt darauf ab, dass die Vergütungen, einschließlich der Ruhegehälter, deshalb an den Bw. ausbezahlt werden, weil er der Eidgenössischen Republik gegenwärtige oder frühere Dienstleistungen oder Arbeitsleistungen erbracht hat. Liegen diese Voraussetzungen vor, dürfen diese Vergütungen in diesem Staat besteuert werden. 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. Der letzte Satz ist nach Ansicht des UFS dahingehend auszulegen, dass es wie beim ersten Satz („für dem Vertragsstaat erbrachte Dienst- oder Arbeitsleistungen“) auch für Vergütungen der Gebietskörperschaften und anderer juristischer Personen des öffentlichen Rechts darauf ankommt, dass **für sie eine Tätigkeit erbracht wurde**.

Der Bw. war nicht für die Eidgenössische Schweiz tätig. Er war aber auch nicht für eine ihrer Gebietskörperschaften tätig. Wie sich aus dem Sachverhalt ergibt, war er zuletzt nicht beim Kanton Luzern oder der Stadt Luzern, beides Gebietskörperschaften, beschäftigt, sondern bei der XYZ AG.

Ob es sich bei der XYZ AG um eine juristische Person des öffentlichen Rechts handelt, bestimmt sich nach Artikel 19 Abs 2 DBA-Schweiz nach den Gesetzen des Staates, in dem sie errichtet ist.

Die Schweiz unterscheidet, wie auch Österreich, bei juristischen Personen zwischen **juristischen Personen des öffentlichen** und **juristischen Personen des privaten Rechts**. Ein maßgebliches Unterscheidungskriterium ist unter anderem der Gründungsakt. Juristische Personen des öffentlichen Rechts werden hoheitlich begründet, also durch Gesetz oder Verwaltungsakt, juristische Personen des privaten Rechts werden in aller Regel durch Rechtsgeschäft errichtet. Aus Artikel 59 Abs 1 Schweizer Zivilgesetzbuch geht explizit hervor, dass für die öffentlich-rechtlichen juristischen Personen nicht die Bestimmungen des Schweizer Zivilgesetzbuch und des Schweizer Obligationenrechts gelten, sondern das öffentliche Recht des Bundes (für die bundesrechtlich juristischen Personen) und dasjenige der Kantone (für die kantonale rechtlichen juristischen Personen) (ausführlich Prof. Dr. iur. Christian Brückner, Handels- und Wettbewerbsrecht, Fassung 2.7.2011, Universität Basel, Rz 110ff – abrufbar unter www.cbrueckner.ch).

Eine **Schweizer Aktiengesellschaft** ist eine **juristische Person des Schweizer Bundesprivatrechts**. Sie erlangt ihre (eigene) Rechtspersönlichkeit durch einen privaten

Gründungsakt und den anschließenden Handelsregistereintrag (Vgl. Prof. Dr.iur., Christian Brückner, aao, Rz 125). Für sie gilt das Schweizer Zivilgesetzbuch und das Schweizer Obligationenrecht.

Die Verkehrsbetriebe Luzern AG ist eine - im Handelsregister des Kantons Luzern seit 15.12.2000 eingetragene - Schweizer Aktiengesellschaft.

Der Arbeitgeber des Bw. war daher keine juristische Person des öffentlichen Rechts, sondern eine juristische Person des privaten Rechts. Irrelevant in diesem Zusammenhang ist, dass diese juristische Person des privaten Rechts im Eigentum einer juristischen Person des öffentlichen Rechts (Stadt Luzern) steht, Aufgaben der Daseinsvorsorge (öffentlicher Verkehr) wahrnimmt oder die Pensionszahlungen für die einem privaten Arbeitgeber erbrachten Dienstleistungen durch eine Pensionskasse mit dem Status einer öffentlich-rechtlichen Anstalt des Kantons Luzern mit eigener Rechtspersönlichkeit gewährt werden. Grundvoraussetzung für die Anwendbarkeit des Artikel 19 DBA-Schweiz ist, dass der Bw. für eine juristische Person des öffentlichen Rechts tätig war. Dies war aber nach den getroffenen Feststellungen nicht der Fall.

Artikel 19 DBA-Schweiz ist daher bereits aus diesem Grund nicht anzuwenden. Vielmehr greift Artikel 18 bzw. Art 21 DBA-Schweiz, die beide dem Ansässigkeitsstaat des Bw das alleinige Besteuerungsrecht an den Pensionseinkünften (Pensionsabfindung und laufende Pensionskassenzahlungen) zuordnen. Österreich darf daher zu Recht besteuern.

4.4.

Innerstaatlich zählen gemäß § 25 Abs 1 Z 2 lit b EStG 1988 Bezüge und Vorteile aus ausländischen Pensionskassen zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. Soweit Beitragsleistungen an derartige ausländische Pensionskassen die in- oder ausländischen Einkünfte nicht vermindert haben, sind jene Teile der Bezüge und Vorteile, die auf von bestimmten Personen (hier: den Steuerpflichtigen als Arbeitnehmer) eingezahlten Beträge entfallen, nur mit 25% zu erfassen.

§ 124 b Z 53 EStG 1988 bestimmt, dass Zahlungen für Pensionsabfindungen, deren Barwert den Betrag im Sinne des § 1 Abs 2 Z 1 des Pensionskassengesetzes übersteigt, gemäß § 67 Abs 10 EStG 1988 im Kalendermonat der Zahlung zu erfassen sind. Solche von Pensionskassen aufgrund gesetzlicher oder statutenmäßiger Regelungen geleisteter Zahlungen sind ab dem Jahr 2001 und in den folgenden Jahren zu einem Drittel steuerfrei zu belassen. Die Erläuternden Bemerkungen zu § 124b Z 53 EStG anlässlich seiner Einführung durch Bundesgesetz BGBl. I 54/2002 begründen diese Regelung damit, dass ausländische

gesetzliche Regelungen bzw. die darauf beruhenden Statuten der ausländischen Pensionskasse vielfach Pensionsabfindungen vorsehen. Eine Übertragung des abzugsfindenden Barwertes in eine inländische Pensionskasse ist aber nicht möglich. Es wäre daher unbillig, Pensionsabfindungen in diesen Fällen zur Gänze tarifmäßig zu versteuern.

Der Bw. hat in der Schweiz ab 1991 bis zu seiner Pensionierung gearbeitet. Die an ihn nun gewährten Schweizer Pensionskassenzahlungen beruhen daher auf Beitragsleistungen für einen Zeitraum, in dem die berufliche Altersvorsorge in der Schweiz bereits in Kraft war. Beiträge waren daher von ihm obligatorisch zu leisten. Dafür, dass diese Beiträge – ganz bzw. zum Teil - nicht steuerlich abzugsfähig waren, gibt es keinen Anhaltspunkt, insbesondere kein gegenteiliges Vorbringen des Bw..

Der von der Abgabenbehörde I. Instanz gehandhabten Besteuerung ist daher zuzustimmen: Steuerfreie Belassung eines Drittels der im Jahr 2008 ausbezahlten Pensionsabfindung, Besteuerung der restlichen Pensionsabfindung und der laufenden Pensionskassenzahlungen im Jahr 2008 und 2009 nach dem Einkommensteuertarif.

Die Berufung war daher abzuweisen.

Innsbruck, am 1. Februar 2012