

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden Mag. Armin Treichl und die weiteren Senatsmitglieder Mag. Natascha Gassner, Mag. Tino Ricker und Mag. Eva-Maria Düringer im Beisein der Schriftführerin Jennifer Reinher in der Beschwerdesache a b, c 141, d c im e , über die Beschwerde vom 15.04.2015 gegen den Bescheid des Finanzamts Feldkirch vom 03.02.2015, StNr f betreffend Einkommensteuer 2012 in der Sitzung am 17.01.2019 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

- 1.) Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.
- 2.) Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer hat im Streitjahr eine Übergangsrente der schweizerischen Stiftung für flexiblen Arbeitsrücktritt bezogen.

In der **Einkommensteuererklärung** beantragte der Beschwerdeführer diese Übergangsrente als sonstige Einkünfte zu behandeln.

Im **Einkommensteuerbescheid vom 3. Februar 2015** hat das Finanzamt Feldkirch die Übergangsrente unter den Tatbestand Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit subsumiert. In der Begründung führte das Finanzamt im Wesentlichen aus:

„Die ausländische Rente (FAR-Rente) wurde in der Höhe von 54.120,17 € versteuert.

Zur Frage der FAR-Rente vertritt der bundesweite Fachbereich Lohnsteuer die Rechtsansicht, dass die Arbeitnehmerbeiträge Werbungskosten darstellen, die Arbeitgeberbeiträge steuerlich beim Arbeitnehmer unbeachtlich sind und die Rente zu den Einkünften gemäß § 25 Abs. 1 Z 3 lit. c EStG 1988 zählt.

Es handelt sich somit nicht um sonstige Einkünfte (wie von Ihnen beantragt), sondern um Einkünfte nach § 25 Abs. 1 Z 3.“

In der **Beschwerde vom 20. April 2015** brachte der Beschwerdeführer im Wesentlichen vor:

| | |
|--|------------|
| Rentenbarwert gemäß § 29 Z 1 EStG zum 31.12.2011 | 216.196,43 |
| abzüglich Rentenzahlungen der Stiftung <i>flexibler Altersrücktritt im Jahr 2012</i> | -54.120,17 |
| Rentenbarwert gemäß § 29 Z 1 EStG zum 31.12.2012 | 162.076,26 |

Im Namen und im Auftrage unseres Klienten erheben wir in offener Frist das Rechtsmittel der Beschwerde gegen den gegenständlichen Bescheid und stellen die folgenden Anträge:

*Die im KJ 2012 von der Stiftung *Flexibler Alterstrücktritt ausbezahlt* Rente mögen im KJ 2012 als *Einkünfte* gemäß § 29 EStG mit *EURO Null* festgesetzt werden.*

*Begründung: Der Abgabenpflichtige bezieht aus der Schweiz eine Übergangsrente, welche aufgrund von arbeitsrechtlichen Vereinbarungen (Gesamtarbeitsvertrag für den *flexiblen Altersrücktritt im Bauhauptgewerbe*) von der Stiftung FAR aufgrund des Leistungs- und Beitragsreglement der Stiftung ausbezahlt wird. Im Gegensatz zur BVG-Rente beruht die FAR Übergangsrente nur auf einer arbeitsrechtlichen (KV—rechtlichen) Vereinbarung. Die FAR-Rente hat auch den Charakter einer Risikoversicherung - ein Anspruch auf Rente entsteht nur bei langer Branchenzugehörigkeit (15 Jahre innerhalb der letzten 20 Jahre, ununterbrochen 7 Jahre vor dem Leistungsbezug). Die FAR—Rente entspricht nicht der Rente aus einer inländischen gesetzlichen Sozialversicherung. Wir verweisen zusätzlich auf die Beilagen.“*

In der **Beilage zur Beschwerde** brachte der Beschwerdeführer im Wesentlichen vor:

*„Die Arbeitgeber— und Arbeitnehmerbeiträge zur FAR Stiftung beruhen auf keiner gesetzlichen Grundlage sondern auf einer kollektivvertraglichen Vereinbarung (Gesamtarbeitsvertrag für den *flexiblen Altersrücktritt im Bauhauptgewerbe* - siehe Beilage).*

Die FAR Stiftung ist keine Pensionskasse sondern eine Versicherung, welche nach dem Umlageverfahren (vgl. Artikel 7 Abs 2 GAV—FAR) bei Erfüllung der Voraussetzungen (Art 12 Abs 2 GAV-FAR) Überbrückungsrenten an den Versicherten ausbezahlt.

Bei einer rein wirtschaftlichen Betrachtungsweise könnte die gegenständliche Versicherung allenfalls mit einer betrieblichen Kollektivversicherung iSd § 18 f des Versicherungsaufsichtsgesetzes vergleichbar sein (§ 26 Z 7 a EStG). Meines Erachtens fehlen jedoch dafür die formellen Voraussetzungen.

*Die Stiftung *Flexibler Altersrücktritt* finanziert sich über Arbeitgeber— und Arbeitnehmerbeiträge, welche sich wie folgt aufteilen:*

| | | |
|----------------------|-------|---------|
| Arbeitgeberbeiträge | 4,30% | 73,79% |
| Arbeitnehmerbeiträge | 1,30% | 23,21% |
| | 5,60% | 100,00% |

Der Arbeitnehmer kann von der Stiftung FAR eine Überbrückungsrente ab Vollendung des 60. Lebensjahres beanspruchen, wenn er die Voraussetzungen des Art 14 GAV-FAR erfüllt.

Die FAR-Rente- wird maximal bis zum Erreichen des ordentlichen AHV-Alters gewährt.

Rechtliche Würdigung

1. Behandlung der Arbeitgeberbeiträge

Eine Subsumierung der Arbeitgeberbeiträge unter § 26 Z 7 a Teilstrich 4 bzw § 26 Z 7 c EStG 88 erscheint aus formalen Gründen nicht möglich. Die laufenden Arbeitgeberbeiträge sind daher als geldwerter Vorteil aus dem Dienstverhältnis zu berücksichtigen.

2. Behandlung der Arbeitnehmerbeiträge:

Da die Arbeitnehmerbeiträge nicht aufgrund einer gesetzlichen sondern nur auf Grund einer arbeitsrechtlichen (Gesamtarbeitsvertrag) beruhenden Verpflichtung geleistet werden, stellen die Arbeitnehmerbeiträge lediglich Sonderausgaben dar.

3. Behandlung der Rentenzahlungen:

Da die laufenden Arbeitgeberbeiträge einen geldwerten Vorteil aus dem Dienstverhältnis darstellen und die Arbeitnehmerbeiträge keine Werbungskosten sondern allenfalls Sonderausgaben darstellen, sind die von der FAR-Stiftung ausbezahlten Renten Einkünfte iSd § 29 Z 1 EStG. Es ist daher zum Zeitpunkt des erstmaligen Pensionsanspruches aus der FAR-Stiftung der Barwert der zukünftigen Pensionsansprüche zu ermitteln. Eine Steuerpflicht der Pensionsansprüche entsteht erst ab dem Zeitpunkt, wenn die laufenden Pensionszahlungen den ermittelten Barwert übersteigen.

| $i=3\%$ | | | | | | | |
|------------|------------|-----------|-----|------------|-----|------------|--|
| 01.07.2011 | 31.12.2011 | 33.112,20 | 0,8 | 26.489,76 | 0,5 | 26.101,14 | |
| 01.01.2012 | 31.12.2012 | 66.224,40 | 0,8 | 52.979,52 | 1,5 | 50.681,82 | |
| 01.01.2013 | 31.12.2013 | 66.224,40 | 0,8 | 52.979,52 | 2,5 | 49.205,65 | |
| 01.01.2014 | 31.12.2014 | 66.224,40 | 0,8 | 52.979,52 | 3,5 | 47.772,47 | |
| 01.01.2015 | 31.12.2015 | 66.224,40 | 0,8 | 52.979,52 | 4,5 | 46.381,04 | |
| 01.01.2016 | 31.12.2016 | 33.112,20 | 0,8 | 26.489,76 | 5,5 | 22.515,07 | |
| | | | | 264.897,60 | | 242.657,19 | |

Weiters war der Beschwerde eine Rentenbestätigung der Stiftung flexibler Altersrücktritt, eine Bestätigung der VGKK über die Höhe der Krankenversicherungsbeiträge sowie eine Kopie des Gesamtarbeitsvertrages für den flexiblen Altersrücktritt im Bauhauptgewerbe beigefügt.

Die Beschwerde wurde vom Finanzamt Feldkirch mittels **Beschwerdevorentscheidung vom 4. Mai 2015** als unbegründet abgewiesen. In der Begründung führte das Finanzamt im Wesentlichen aus:

„Der Beschwerdeführer bezog im Jahr 2012 aus der Schweiz eine sogenannte FAR-Rente, deren Anspruch auf dem Gesamtarbeitsvertrag für den flexiblen Altersrücktritt im Bauhauptgewerbe (GAV FAR) beruht. Im Hinblick auf die steuerliche Behandlung der Rente wurde mit E-Mail vom 10.1.2014 dem steuerlichen Vertreter die Rechtsansicht des Finanzamtes, wonach die gegenständliche FAR-Rente der Einkommensteuerpflicht unterliegt, wie folgt mitgeteilt:

„Die Verpflichtung zur Zahlung der Beiträge durch den Arbeitgeber resultiert aus dem Gesamtarbeitsvertrag für den flexiblen Altersrücktritt im Bauhauptgewerbe (GAV FAR). Die Präambel des Gesamtarbeitsvertrages lautet wie folgt: „Der Schweizerische Baumeisterverband und die Gewerkschaften Bau und Industrie und Syna im Bestreben, der körperlichen Belastung der Arbeitnehmer im Bauhauptgewerbe Rechnung zu tragen und die damit verbundenen Beschwerden im Alter zu lindern und dem Baustellenpersonal eine finanziell tragbare Frühpensionierung zu ermöglichen, schließen gestützt auf die Grundsatzvereinbarung vom 25. März 2002 folgenden Gesamtarbeitsvertrag über den flexiblen Altersrücktritt im Bauhauptgewerbe (GAV FAR) ab ...“

Die Zielsetzung liegt demnach darin, den betroffenen Arbeitnehmern eine Frühpension zu ermöglichen. Der Gesamtarbeitsvertrag wurde vom Schweizerischen Bundesrat in den Status der Allgemeinverbindlichkeit erhoben und hat somit [...] Gesetzescharakter (zB Bundesratsbeschluss über die Allgemeinverbindlicherklärung des Gesamtarbeitsvertrages für den flexiblen Altersrücktritt im Bauhauptgewerbe (GAV FAR); Verlängerung und Änderung vom 6. Dezember 2012; Im Namen des Schweizerischen Bundesrates Die Bundespräsidentin: Eveline Widmer-Schlumpf Die Bundeskanzlerin: Corina Casanova“).

Allgemeinverbindlich wurde auch Art. 8 (Beiträge):

Der Beitrag der Arbeitnehmer beträgt 1% des maßgeblichen Lohnes. Der Beitrag wird monatlich vom Lohn abgezogen, soweit die Beiträge nicht anderweitig übernommen werden.

Der Beitrag des Arbeitgebers beträgt 4% des maßgeblichen Lohnes.

Der Arbeitgeber schuldet der Stiftung FAR die gesamten Beiträge von Arbeitgeber und Arbeitnehmer.

Daraus ergibt sich, dass die Beitragsentrichtung sowie die FAR-Rente auf einer zwingenden Regelung der positiven Rechtsordnung basieren, welche die für die Abwicklung zuständige FAR-Stiftung auch dazu autorisiert, die zu entrichtenden Beiträge bei Nichtentrichtung vom Arbeitgeber einzuklagen (zB <http://www.swissblawg.ch/2013/05/9c9752012—anwendungsbereich-des.html> bzw. http://relevancv.bqer.ch/DhD/aza/http/index.phm_bn<L=de&tvpe=hitqht simple querv&page=1&from date=&to date=&sort=relevance&insertion date=&ton subcollection

aza=all&querv words=9C 75&rank=1&azaclir=aza&hiqhH£Lht docid=aza°/o3A°/02F °/02F15-04-2013-9C 975- 2012&number of ranks=19;

„Dieses Urteil wird den Parteien, dem Versicherungsgericht des Kantons St. Gallen und dem Bundesamt für Sozialversicherungen schriftlich mitgeteilt“).

Laut LStR 2002 R2 687 sind Pensionen aus einer ausländischen gesetzlichen Sozialversicherung gemäß § 25 Abs. 1 Z 3 lit. c EStG 1988 nur dann Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, wenn sie Pensionen aus einer gesetzlichen (inländischen) Sozialversicherung entsprechen. Laut EStR 2000 Rz 6602 zählen Pensionsbezüge aus einer ausländischen Sozialversicherung zu den sonstigen Einkünften gemäß § 29 Z 1 EStG 1988, wenn sie nicht Pensionen aus einer gesetzlichen (inländischen) Sozialversicherung entsprechen.

Folgende Parallelen zum inländischen Sozialversicherungssystem lassen sich zusammenfassend festhalten:

Die Beitragsverpflichtung beruht auf einer allgemeinverbindlichen Rechtsquelle („Gesetz im materiellen Sinn“)

Es sind Arbeitgeber— und Arbeitnehmeranteil zu entrichten

Der Arbeitgeber schuldet der Stiftung FAR die gesamten Beiträge von Arbeitgeber und Arbeitnehmer (analog zu § 58 Abs. 2 ASVG)

Die Entrichtung der Beiträge kann mit den Instrumentarien des Rechtsstaates zwangsweise herbeigeführt werden

Die Beitragszahlungen führen zu einem Anspruch auf Frühpension der Arbeitnehmer

Die Finanzierung erfolgt nach dem Umlageverfahren (Punkt 3. Finanzierung / Art. 7 Mittelherkunft: „Für die Finanzierung gilt das Rentenwert—Umlageverfahren.“) und entspricht somit dem österreichischen SV-Pensionssystem, das ebenfalls auf dem Umlagesystem basiert (vgl. <http://www.sozialversicherung.atzportalZ7Zportallesvportallchannel contentlcmsWindow?ptabid=6&p menuid=4645&action=2>)

[...], ergeben sich [...] daraus folgende Konsequenzen:

Die Arbeitnehmerbeiträge stellen solche zu einer ausländischen Pflichtversicherung iSd § 16 Abs. 1 Z 4 lit. f EStG 1988 dar.

Der Arbeitgeberbeitrag ist vom Arbeitgeber auf Grund einer eigenen gesetzlichen Verpflichtung zu tragen und führt damit noch zu keinem steuerpflichtigen Vorteil beim Arbeitnehmer.

Die FAR-Pensionsleistungen führen aus innerösterreichischer Sicht zu Einkünften gemäß § 25 Abs. 1 Z 3 lit. c EStG 1988.“

In der Beschwerde wird nun im Wesentlichen zusammengefasst vorgebracht, es handle sich bei der gegenständlichen Rente um eine Übergangsrente, welche aufgrund einer

arbeitsrechtlichen Vereinbarung (Gesamtarbeitsvertrag) und nicht wie die BVG-Rente auf einem Gesetz beruhe.

Sie habe auch den Charakter einer Risikoversicherung, da ein Anspruch auf Rente nur nach langer Branchenzugehörigkeit (15 Jahre innerhalb der letzten 20 Jahre, ununterbrochen 7 Jahre vor dem Leistungsbezug) bestehe. Die Rente möge als Einkünfte gemäß § 29 EStG mit Null festgesetzt werden.

Wie bereits begründend ausgeführt wurde, hat der Gesamtarbeitsvertrag, welcher vom Schweizerischen Bundesrat in den Status der Allgemeinverbindlichkeit erhoben wurde, dadurch Gesetzescharakter erlangt. Aufgrund der angeführten Parallelen zum inländischen Sozialversicherungssystem handelt es sich dabei um Einkünfte gemäß § 25 Abs 1 Z 3 lit c EStG.

Der Umstand, dass für den Rentenanspruch eine bestimmte Versicherungsdauer Voraussetzung ist, macht diese nicht zu einer Risikoversicherung, welche zu Einkünften gemäß § 29 EStG führt, zumal auch die Erlangung einer Pension aus der österreichischen Sozialversicherung die Erfüllung einer Mindestversicherungszeit voraussetzt.

Die Beschwerde war somit insgesamt als unbegründet abzuweisen.“

Im **Vorlageantrag vom 8. Juni 2015** beantragte der Beschwerdeführer die Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Senat.

Das Protokoll über die mündliche Senatsverhandlung hat im Wesentlichen folgenden Wortlaut:

Der Vorsitzende: Der Beschwerdeführer hat im Streitjahr eine Rente der Stiftung für flexiblen Altersrücktritt im Bauhauptgewerbe bezogen.

Der Schweizerische Baumeisterverband (SBV), die GBI Gewerkschaft Bau & Industrie (heute: Unia) sowie die Gewerkschaft SYNA schlossen am 12. November 2002 einen Gesamtarbeitsvertrag (GAV) für den flexiblen Altersrücktritt im Bauhauptgewerbe (GAV FAR), mit dessen Vollzug die Stiftung für den flexiblen Altersrücktritt im Bauhauptgewerbe (Stiftung FAR) betraut ist. Durch Beschluss des Bundesrates vom 5. Juni 2003 wurde der GAV FAR teilweise allgemeinverbindlich erklärt.

Dieser GAV FAR hat im Wesentlichen folgenden Inhalt:

Präambel:

Der Schweizerische Baumeisterverband und die Gewerkschaften Bau und Industrie und Syna im Bestreben,

- der körperlichen Belastung der Arbeitnehmer im Bauhauptgewerbe Rechnung zu tragen und die damit verbundenen Beschwerden im Alter zu lindern und
- **dem Baustellenpersonal eine finanziell tragbare Frühpensionierung zu ermöglichen,**

schließen gestützt auf die Grundsatzvereinbarung vom 25. März 2002 folgenden Gesamtarbeitsvertrag über den flexiblen Altersrücktritt im Bauhauptgewerbe (GAV FAR) ab:

[...]

Artikel 7 Mittelherkunft:

- 1) Die Mittel zur Finanzierung des flexiblen Altersrücktritts werden grundsätzlich durch Beiträge der Arbeitgeber und der Arbeitnehmer, durch Zuwendungen Dritter sowie durch Erträge des Stiftungsvermögens geäufnet.
- 2) Für die Finanzierung gilt das Rentenwert-Umlageverfahren. Aus den Beiträgen nebst angemessenen Reserven dürfen lediglich die in den entsprechenden Zeitperioden zugesprochenen Überbrückungsrenten und zu erwartenden Härtefall-Leistungen finanziert werden.
- 3) Das Stiftungsreglement regelt das Controlling und das Verfahren zur Sicherstellung des Finanzbedarfs.

Artikel 8 Beiträge:

- 1) Der Beitrag der Arbeitnehmer beträgt 1,3% des maßgeblichen Lohnes.

Der Beitrag wird monatlich vom Lohn abgezogen, soweit die Beiträge nicht anderweitig übernommen werden.

- 2) Der Beitrag des Arbeitgebers beträgt 4% des maßgeblichen Lohnes.

3) Für Mitarbeiter, die im Projekt Altersteilzeit (ATZ) gemäß Art. 8 Abs. 6 LMV beteiligt sind, sind keine Arbeitnehmer- oder Arbeitgeberbeiträge zu bezahlen.

- 4) Als maßgeblicher Lohn gilt der AHV-pflichtige Lohn bis zum BVG-Maximum.

Artikel 12 Grundsatz:

- 1) Die Leistungen an die Anspruchsberechtigten haben sich an den vorhandenen Mitteln auszurichten.
- 2) Es werden Leistungen erbracht, die den Altersrücktritt ab Vollendung des 60. Altersjahres bis zum Erreichen des ordentlichen AHV-Alters ermöglichen und finanziell abfedern. Der Leistungszeitraum ist auf jeden Fall auf die letzten fünf Jahre vor dem ordentlichen AHV-Rentenalter beschränkt.
- 3) Arbeitnehmer, die im Projekt Altersteilzeit (ATZ) gemäß Art. 8 Abs. 6 LMV integriert sind, können die Leistungen des GAV FAR beanspruchen, wenn sie die Voraussetzungen erfüllen, die Arbeitstätigkeit freiwillig aufgeben und endgültig aus dem Projekt ATZ aussteigen.

Artikel 13 Leistungsarten:

Es werden ausschließlich folgende Leistungen erbracht:

- a) Überbrückungsrenten

b) *Ersatz von Altersgutschriften BVG*

c) *Zeitlich beschränkte Ergänzung der Witwen-, Witwer- und Waisenrente*

d) *Härtefallersatzleistungen.*

Art.14 Überbrückungsrente

1) *Der Arbeitnehmende kann eine Überbrückungsrente beanspruchen, wenn er kumulativ:*

a) *das 60. Altersjahr vollendet hat*

b) *das ordentliche AHV-Alter noch nicht erreicht hat*

c) *während mindestens 15 Jahren innerhalb der letzten 20 Jahre und davon die letzten sieben Jahre vor dem Leistungsbezug ununterbrochen, in einem Betrieb gemäß Geltungsbereich GAV FAR eine beitragspflichtige Beschäftigung ausgeübt hat und*

d) *die Erwerbstätigkeit unter Vorbehalt von Art. 15 definitiv aufgibt.*

2) *Der Arbeitnehmende, der das Kriterium der Beschäftigungsdauer (Abs. 1 lit. c) nicht vollständig erfüllt, kann eine gekürzte Überbrückungsrente beanspruchen, wenn er:*

a) *innerhalb der letzten 20 Jahre nur während 10 Jahren in einem Betrieb gemäß Geltungsbereich GAV FAR eine beitragspflichtige Beschäftigung ausgeübt hat, davon aber die letzten sieben Jahre vor dem Leistungsbezug ununterbrochen und/oder*

b) *innerhalb der letzten sieben Jahre vor dem Altersrücktritt während höchstens zwei Jahren arbeitslos war, die anderen Voraussetzungen nach lit. a aber erfüllt.*

3) *Um unbillige Härten zu vermeiden, kann der Stiftungsrat in Einzelfällen Überbrückungsrenten zusprechen, wenn kumulativ die Voraussetzungen des GAV und Reglement FAR nur geringfügig nicht erfüllt sind und der Gesuchsteller vorwiegend im Bauhauptgewerbe gearbeitet hat. Falls Beitragslücken entstehen, muss der Stiftungsrat die Nachzahlung der entfallenen Arbeitgeber- und Arbeitnehmerbeiträge verlangen, und kann zudem eine Rentenkürzung vornehmen.*

4) *Personen, die sich aufgrund einer im Zeitpunkt des Inkrafttretens des GAV FAR bestehenden betrieblichen Lösung bereits im frühzeitigen Altersrücktritt befinden, können die Leistungen der Stiftung FAR verlangen, wenn sie die Voraussetzungen erfüllen, namentlich das ordentliche AHV-Alter noch nicht erreicht haben. Bestehende Rentenberechtigungen sind anzurechnen.*

5) *Als Beschäftigungsdauer gemäß Art. 14 Abs. 1 lit. c und Art. 21 Abs. 1 werden auch Zeiten angerechnet, während welchen Arbeitnehmende durch einen Arbeitsverleihbetrieb in einen Einsatzbetrieb vermittelt wurden, der dem GAV FAR untersteht, sofern die Funktion im Einsatzbetrieb unter den persönlichen Geltungsbereich (Art. 3 Abs. 1) fällt und für diese Zeit die Beiträge nach Art. 8 an die Stiftung geleistet wurden.*

Artikel 15 Erlaubte Tätigkeiten:

1) *Nach definitiver Aufgabe der Erwerbstätigkeit bleibt eine dem GAV FAR unterstellte Tätigkeit in einem dem GAV FAR unterstellten Betrieb mit einem jährlichen Verdienst,*

der unter der Eintrittsschwelle nach Art. 7 Abs. 1 BVG liegt, ohne Verlust der Leistungen aus dem flexiblen Altersrücktritt erlaubt. Mit einer sonstigen, selbstständigen oder unselbstständigen Beschäftigung bleibt eine Tätigkeit mit einem Verdienst, der unter der Hälfte der Eintrittsschwelle nach Art. 7 Abs. 1 BVG liegt, erlaubt.

1^{bis} [aufgehoben]

2) Nebenverdienste, die vor Beginn der Überbrückungsrente seit mehr als drei Jahren erzielt wurden, dürfen weiterhin im bisherigen Umfang ohne Verlust der Leistungen erzielt werden. Der Stiftungsrat kann eine Obergrenze festlegen.

Artikel 16 Ordentliche Überbrückungsrente:

1) Die volle Rentenleistung besteht aus:

- a) einem Sockelbetrag von mindestens CHF 6'000 pro Jahr und
- b) 65 % des vertraglich vereinbarten, durchschnittlichen Jahreslohnes ohne Zulagen, Überstundenentschädigung etc. (Rentenbasislohn).

2) Die Überbrückungsrente darf jedoch die tiefere der folgenden Schwellen nicht überschreiten:

- a) 80 % des Rentenbasislohnes des letzten Beschäftigungsjahres
- b) das 2,4-fache der maximalen einfachen AHV-Rente

2^{bis} [aufgehoben]

3) Das Reglement regelt das Vorgehen, wenn der Jahreslohn in den letzten drei Jahren erheblichen Schwankungen unterlag.

Artikel 17 Gekürzte Rentenleistung:

1) Wer die Voraussetzungen von Art. 14 Abs. 2 erfüllt, erhält eine um 1/15 pro fehlendes Jahr gekürzte Überbrückungsrente.

2) Wer wegen Arbeitslosigkeit die siebenjährige Frist nicht erfüllt (Art. 14 Abs. 2 lit. b), kann die fehlende Zeit weiterarbeiten oder die gesamten Beiträge (Arbeitgeber- und Arbeitnehmerbeiträge) für diese Zeit nachzahlen. Andernfalls wird die Überbrückungsrente um 1/15 pro fehlendes Jahr gekürzt.

3) Bei Personen, die wegen einer saisonalen Anstellung, wegen verschiedener Funktionen im Betrieb gemäß Geltungsbereich GAV FAR, wegen Invalidität von bis zu 50% oder als Teilzeitangestellte pro Kalenderjahr mindestens 50% einer dem GAV FAR unterstellte Tätigkeit leisten, werden die Leistungen nach Massgabe des Teilzeitbeschäftigunggrades und der Anzahl der teilzeitbeschäftigen Jahre während der letzten 15 Jahre im Bauhauptgewerbe anteilmässig gekürzt.

4) Die Absätze 1 und 2 sind kumulativ anwendbar.

Artikel 18 Subsidiarität:

Die Überbrückungsrenten können gekürzt werden, soweit andere vertragliche oder gesetzliche Leistungen erbracht werden. Das Stiftungsreglement regelt die Einzelheiten der Koordination.

Artikel 19 Ersatz der BVG-Altersgutschriften:

1) [aufgehoben]

2) Der Rentenbezüger hat während des Rentenbezugs Anspruch auf einen Beitrag in der Höhe von 18 % des der Rentenbemessung zugrunde liegenden, um den Koordinationsabzug nach BVG gekürzten Jahreslohnes, höchstens 18% des nach BVG maximal obligatorisch zu versichernden Lohnes.

2^{bis}) Für Rentenbezüger, deren Renten im Jahr 2011 beginnen, beträgt der Beitrag weiterhin 12% des der Rentenbemessung zugrunde liegenden, um den Koordinationsabzug nach BVG gekürzten Jahreslohnes, höchstens 12% des nach BVG maximal obligatorisch zu versichernden Lohnes.

3) Bei Tod des Anspruchsberechtigten während der Überbrückungsphase kann die Stiftung die Hinterlassenenleistungen anderer Leistungserbringer bis auf 60% der Überbrückungsrente und 20% für jedes Kind (mit Anspruch auf AHV-Waisenrente), im Maximum aber auf 100% der Überbrückungsrente ergänzen.

Artikel 26 Gerichtliche Zuständigkeit:

1) Streitschlichtungen obliegen den ordentlichen Gerichten.

2) Bei Widersprüchen zwischen der deutschen, französischen und italienischen Fassung des Gesamtarbeitsvertrages gilt der deutsche Wortlaut.

Zur Rechtsnatur dieses GAV FAR hat das Schweizer Bundesgericht im Urteil 138 V 32 im Wesentlichen folgendes ausgeführt:

„Alle wichtigen rechtsetzenden Bestimmungen sind in der Form des Bundesgesetzes zu erlassen. Dazu gehören insbesondere die grundlegenden Bestimmungen über den Kreis der Abgabepflichtigen sowie den Gegenstand und die Bemessung von Abgaben (Art. 164 Abs. 1 lit. d BV). Rechtsetzungsbefugnisse können durch Bundesgesetz übertragen werden, soweit dies nicht durch die Bundesverfassung ausgeschlossen wird (Art. 164 Abs. 2 BV). Die Ausgestaltung der Steuern, namentlich der Kreis der Steuerpflichtigen, der Gegenstand der Steuer und deren Bemessung, ist in den Grundzügen im Gesetz selbst zu regeln (Art. 127 Abs. 1 BV). Diese Norm stimmt in ihrem Regelungsgehalt bezüglich öffentlicher Abgaben des Bundes mit dem genannten Art. 164 Abs. 1 lit. d BV überein.“

Der Bund kann Vorschriften erlassen über die Allgemeinverbindlicherklärung von Gesamtarbeitsverträgen (Art. 110 Abs. 1 lit. d BV). Gesamtarbeitsverträge dürfen nur allgemeinverbindlich erklärt werden, wenn sie begründeten Minderheitsinteressen und regionalen Verschiedenheiten angemessen Rechnung tragen und die Rechtsgleichheit sowie die Koalitionsfreiheit nicht beeinträchtigen (Art. 110 Abs. 2 BV).

Gegenstand der Allgemeinverbindlicherklärung können u.a. Bestimmungen sein, in Bezug auf welche eine Vereinbarung gemäß Art. 357b OR getroffen worden ist (Art. 1 Abs. 2 AVEG). In einem zwischen Verbänden abgeschlossenen Gesamtarbeitsvertrag können die Vertragsparteien vereinbaren, dass ihnen gemeinsam ein Anspruch auf Einhaltung des Vertrages gegenüber den beteiligten Arbeitgebern und Arbeitnehmern zusteht, soweit es sich namentlich um Beiträge an Ausgleichskassen und andere **das Arbeitsverhältnis betreffende Einrichtungen** handelt (Art. 357b Abs. 1 lit. b OR). Nach Art. 4 Abs. 1 AVEG gelten die gesamtarbeitsvertraglichen Verpflichtungen der beteiligten Arbeitgeber und Arbeitnehmer gegenüber den Vertragsparteien im Sinne von Artikel 357b OR auch für die am Vertrag nicht beteiligten Arbeitgeber und Arbeitnehmer, auf die der Geltungsbereich ausgedehnt wird.

Die auf einen allgemeinverbindlichen Gesamtarbeitsvertrag zurückzuführende Beitragspflicht trifft Arbeitgeber und Arbeitnehmer (Art. 1 Abs. 2 und Art. 4 Abs. 1 AVEG; Art. 357b OR). Dieser Kreis der Abgabepflichtigen wird durch die materiellen Voraussetzungen der Allgemeinverbindlicherklärung von Art. 2 Ziff. 3 AVEG weiter eingeschränkt: Danach werden insbesondere nur jene Arbeitgeber erfasst, die in einer Branche tätig sind, wo die Beteiligung der Arbeitgeber und -nehmer an einem Gesamtarbeitsvertrag bestimmte Quoren erfüllt (RONCORONI, a.a.O., S. 423 ff.). Damit ist der Kreis der Beitragspflichtigen bereits im formellen Gesetz genügend konkretisiert, auch wenn er durch die Festlegung des räumlichen und betrieblichen Geltungsbereichs im Rahmen der Allgemeinverbindlicherklärung zusätzlich eingeengt wird (vgl. Art. 2 f. AVEG FAR).

Laut gesetzlicher Vorgabe von Art. 1 Abs. 2 AVEG in Verbindung mit Art. 357b Abs. 1 lit. b OR können Beiträge an Ausgleichskassen und andere das Arbeitsverhältnis betreffende Einrichtungen erhoben werden. Dass die vom Arbeitgeber geschuldeten Beiträge an die Stiftung FAR nicht von dieser Bestimmung erfasst sein sollen, ist nicht ersichtlich, steht die Vorsorgeeinrichtung doch - ebenso wie die ihr zu entrichtenden lohnabhängigen Beiträge - offensichtlich im Zusammenhang mit den jeweiligen Arbeitsverhältnissen. Damit beruht auch der Gegenstand der Abgabe auf einer genügenden Grundlage. Im Gegensatz zur Auffassung des Beschwerdeführers ist es mit Bezug auf das Legalitätsprinzip im Abgaberecht (E. 3.1.1) nicht notwendig, den Verwendungszweck der erhobenen Beiträge, mithin die Ermöglichung des flexiblen Altersrücktritts, in einem formellen Gesetz festzuhalten.

Die Allgemeinverbindlicherklärung des Gesamtarbeitsvertrages ist eine normative Regelung mit Rechtsetzungscharakter (Art. 4 AVEG), welche im Bundesblatt publiziert wird (Art. 14 Abs. 1 AVEG).

Die Verpflichtung des Arbeitgebers zur Anmeldung und Bezahlung von Beiträgen an die Stiftung FAR ergibt sich unmittelbar aus der Allgemeinverbindlicherklärung bzw. dem allgemeinverbindlichen Vertrag mit Gesetzescharakter. Der AVE GAV FAR umschreibt den räumlichen, betrieblichen und persönlichen Geltungsbereich (Art. 2 f. AVE GAV FAR), der GAV FAR die Finanzierung, worunter in Art. 9 die Bezugsmodalitäten statuiert werden.

Nach dem Gesagten ist die Beitragserhebung bereits gestützt auf die gesetzeskonforme Publikation der AVE GAV FAR (E. 2.1), mithin ohne "vorgängige persönliche Benachrichtigung" der beitragspflichtigen Arbeitgeber durch die Stiftung FAR, zulässig. Ausserdem ist die Stiftung FAR - wie auch die in der obligatorischen Vorsorge tätigen, privat- oder öffentlichrechtlich organisierten Vorsorgeeinrichtungen - nicht befugt, Verfügungen betreffend Beitragspflicht oder -erhebung zu erlassen (vgl. Art. 73 BVG)."

Vorsitzender: *Ist dieser Sachverhalt richtig?*

Steuerlicher Vertreter: *So intensiv wie Sie habe ich mich nicht damit beschäftigt.*

Vorsitzender: *Gibt es gegen den Sachverhalt Einwendungen?*

Steuerlicher Vertreter: *Nein. Der Gesamtarbeitsvertrag entspricht in Österreich einem Kollektivvertrag. Die Arbeitgeberseite und die Arbeitnehmervertreter in der Schweiz haben diesen GAV FAR abgeschlossen. Auf Antrag der Arbeitgeber und der Arbeitnehmervertreter hat der Bundesgesetzgeber diesen GAV für allgemein verbindlich erklärt. Das heißt, dass der GAV FAR auch für jene Unternehmen anzuwenden war bzw. anzuwenden ist, die in dem Verband nicht drinnen sind. Die einzige rechtliche Wirkung der Allgemeinverbindlichkeitserklärung besteht darin, dass jene Unternehmen, die nicht Mitglieder waren, auch dazu verpflichtet wurden, diesen GAV einzuhalten. Die Allgemeinverbindlichkeitserklärung hat nur rechtliche Auswirkung auf jene Unternehmen und auf jene Arbeitnehmer, die nicht Mitglied dieser Verbände sind. Herr b hat alleine aufgrund des GAV einen Anspruch gehabt. Meines Erachtens liegt ganz klar keine gesetzliche Verpflichtung sondern eine dienstvertragliche oder kollektivvertragliche Verpflichtung vor. Ich möchte auf § 16 Abs. 1 Z 4 lit. b EStG hinweisen. Es gibt ein Pensionsinstitut der Linz AG. Da gibt es auch einen Kollektivvertrag, in dem der Arbeitgeber verpflichtet wird, Beiträge einzubezahlen. Der Gesetzgeber hat dies ins Gesetz reingenommen, weil man sonst diese gesetzliche Verpflichtung nicht hätte. Es gibt eine Entscheidung des VwGH vom 23.10.2010, GZ. 2007/15/0207. In dieser Entscheidung ging es unter anderem um die Frage, ob es sich bei den aufgrund eines österreichischen Kollektivvertrages zu leistenden Beiträgen zu einer betrieblichen Pensionseinrichtung um Pflichtbeiträge im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 3 lit. d EStG handelt. Das Finanzamt hat in dieser Entscheidung die Rechtsansicht vertreten, dass es sich um Pflichtbeiträge handelt, weil die strittigen Beiträge aufgrund der kollektivvertraglich verpflichtenden Mitgliedschaft der Dienstnehmer zur Pensionseinrichtung vom Dienstgeber einbehalten wurden. Das ist ein ähnlicher Sachverhalt wie bei uns.*

Der **steuerliche Vertreter** zitiert die VwGH-Entscheidung GZ. 2007/15/0207:

Wenn das beschwerdeführende Finanzamt in diesem Zusammenhang vorbringt, das EStG 1988 assoziere mit dem Begriff der "Pflichtbeiträge" nicht ausschließlich solche zur gesetzlichen Sozialversicherung, sondern spreche beispielsweise im § 16 Abs. 1 Z 3 lit. a leg. cit. auch im Zusammenhang mit gesetzlichen Interessensvertretungen von "Pflichtbeiträgen", ist ihm zu entgegnen, dass das Gesetz unter den erwähnten Pflichtbeiträgen jene versteht, die auf Grund einer Zwangsmitgliedschaft zu gesetzlichen

Interessensvertretungen zu entrichten sind (vgl. Hofstätter/Reichel, EStG 1988, § 16 Abs. 1 Z 3 Tz. 1).

Den gegenständlichen Beiträgen der Arbeitnehmer zu der "Pensionseinrichtung der (X) Stadtwerke Aktiengesellschaft" liegt ein vergleichbarer Zwangscharakter nicht zu Grunde. Die belangte Behörde hat die Feststellung getroffen, dass die betriebliche Zusatzpension, zu der der Mitbeteiligte Beiträge geleistet hat, ihre rechtliche Grundlage im maßgebenden Kollektivvertrag in Verbindung mit § 3 des Dienstvertrages in der Art einer direkten Leistungszusage iSd § 2 Z 2 Betriebspensionsgesetz, BGBI. Nr. 282/1990, findet.

Damit waren die vom Mitbeteiligten entrichteten Beiträge nicht auf Grund gesetzlicher Bestimmungen, sondern auf Grund einer privatrechtlichen Vereinbarung zwischen Arbeitnehmer und Arbeitgeber zu leisten (Dienstvertrag). Dass sich der Mitbeteiligte im Rahmen des mit der X Stadtwerke AG geschlossenen Dienstvertrages dazu verpflichtet hat, die kollektivvertraglichen Regelungen über das Pensionsrecht anzuerkennen und entsprechende Beiträge zu entrichten, macht diese Eigenleistungen des Arbeitnehmers nicht zu "Pflichtbeiträgen" iSd § 25 Abs. 1 Z 3 lit. d EStG 1988.

Steuerlicher Vertreter: Meines Erachtens liegen keine Beiträge zu einer gesetzlichen Sozialversicherung vor, weil der Anspruch des Arbeitnehmers und die Verpflichtung des Arbeitgebers aufgrund des schweizerischen Dienstvertrages iVm dem Gesamtarbeitsvertrag beruhen.

Vorsitzender: Herr Oberrat, Ihr Vorbringen bitte.

Finanzamt: Ich möchte grundsätzlich auf die Ausführungen in der BVE verweisen. Nach Ansicht des Finanzamtes liegen Einkünfte aus einer ausländischen gesetzlichen Sozialversicherung vor, die der inländischen gesetzlichen Sozialversicherung entspricht. Sollten keine Einkünfte aus einer ausländischen gesetzlichen Sozialversicherung vorliegen, würden die aufgrund der Grundregel und § 25 als Ruhebezüge steuerpflichtig gelten. Der Umstand, dass die Einkünfte als nichtselbständige Einkünfte zu erfassen sind, ist nur dann gegeben, wenn eine ausländische gesetzliche Sozialversicherung vorliegt, die nicht einer inländischen gesetzlichen Sozialversicherung entspricht. Wenn keine ausländische gesetzliche Sozialversicherung vorliegt, dann besteht die Steuerpflicht so, als ob es sich um eine Firmenpension handelt.

Steuerlicher Vertreter: Dem kann ich mich nicht anschließen. Die Beiträge des Arbeitnehmers werden nicht als Werbungskosten zugelassen. Die Beiträge des Arbeitnehmers zur FAR sind nach dem Gesetzeswortlaut von § 16 nicht als Werbungskosten abzugsfähig. Danach hätten wir einerseits den Effekt, dass die Beiträge nicht abzugsfähig sind und die Arbeitgeberbeiträge als geldwerter Bezug zu versteuern wären. Andererseits würde man die Pension besteuern. Das heißt, wir hätten eine Doppelbesteuerung. Das kann es nicht sein.

Vorsitzender: Ihr Antrag bitte, Mag. Feurstein.

Steuerlicher Vertreter: *Wir stellen den Antrag, dass die FAR Rente nicht steuerbar ist, allenfalls aufgrund von § 29 EStG, dass der Barwert der Rente zum Zeitpunkt des Rentenanspruches zu ermitteln ist und dann erst ab Übersteigung dieses Barwertes die Renten steuerpflichtig gestellt werden.*

Finanzamt: *Das Finanzamt beantragt die Abweisung im Sinne der BVE.*

Vorsitzender: *Ihr Schlusswort bitte.*

Steuerlicher Vertreter: *Ich verzichte darauf.*

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Das Bundesfinanzgericht hat folgenden Sachverhalt festgestellt:

Der Beschwerdeführer hat im Streitjahr eine Rente der Stiftung für flexiblen Altersrücktritt im Bauhauptgewerbe bezogen.

Der Schweizerische Baumeisterverband (SBV), die GBI Gewerkschaft Bau & Industrie (heute: Unia) sowie die Gewerkschaft SYNA schlossen am 12. November 2002 einen Gesamtarbeitsvertrag (GAV) für den flexiblen Altersrücktritt im Bauhauptgewerbe (GAV FAR), mit dessen Vollzug die Stiftung für den flexiblen Altersrücktritt im Bauhauptgewerbe (Stiftung FAR) betraut ist. Durch Beschluss des Bundesrates vom 5. Juni 2003 wurde der GAV FAR teilweise allgemeinverbindlich erklärt.

Dieser GAV FAR hat im Wesentlichen folgenden Inhalt:

Präambel:

Der Schweizerische Baumeisterverband und die Gewerkschaften Bau und Industrie und Syna im Bestreben,

- der körperlichen Belastung der Arbeitnehmer im Bauhauptgewerbe Rechnung zu tragen und die damit verbundenen Beschwerden im Alter zu lindern und
- **dem Baustellenpersonal eine finanziell tragbare Frühpensionierung zu ermöglichen,**

schließen gestützt auf die Grundsatzvereinbarung vom 25. März 2002 folgenden Gesamtarbeitsvertrag über den flexiblen Altersrücktritt im Bauhauptgewerbe (GAV FAR) ab:

[...]

Artikel 7 Mittelherkunft:

- 1) Die Mittel zur Finanzierung des flexiblen Altersrücktritts werden grundsätzlich durch Beiträge der Arbeitgeber und der Arbeitnehmer, durch Zuwendungen Dritter sowie durch Erträge des Stiftungsvermögens geäufnet.
- 2) Für die Finanzierung gilt das Rentenwert-Umlageverfahren. Aus den Beiträgen nebst angemessenen Reserven dürfen lediglich die in den entsprechenden Zeitperioden

zugesprochenen Überbrückungsrenten und zu erwartenden Härtefall-Leistungen finanziert werden.

3) Das Stiftungsreglement regelt das Controlling und das Verfahren zur Sicherstellung des Finanzbedarfs.

Artikel 8 Beiträge:

1) Der Beitrag der Arbeitnehmer beträgt 1,3% des maßgeblichen Lohnes.

Der Beitrag wird monatlich vom Lohn abgezogen, soweit die Beiträge nicht anderweitig übernommen werden.

2) Der Beitrag des Arbeitgebers beträgt 4% des maßgeblichen Lohnes.

3) Für Mitarbeiter, die im Projekt Altersteilzeit (ATZ) gemäß Art. 8 Abs. 6 LMV beteiligt sind, sind keine Arbeitnehmer- oder Arbeitgeberbeiträge zu bezahlen.

4) Als maßgeblicher Lohn gilt der AHV-pflichtige Lohn bis zum BVG-Maximum.

Artikel 12 Grundsatz:

1) Die Leistungen an die Anspruchsberechtigten haben sich an den vorhandenen Mitteln auszurichten.

2) Es werden Leistungen erbracht, die den Altersrücktritt ab Vollendung des 60. Altersjahres bis zum Erreichen des ordentlichen AHV-Alters ermöglichen und finanziell abfedern. Der Leistungszeitraum ist auf jeden Fall auf die letzten fünf Jahre vor dem ordentlichen AHV-Rentalter beschränkt.

3) Arbeitnehmer, die im Projekt Altersteilzeit (ATZ) gemäß Art. 8 Abs. 6 LMV integriert sind, können die Leistungen des GAV FAR beanspruchen, wenn sie die Voraussetzungen erfüllen, die Arbeitstätigkeit freiwillig aufgeben und endgültig aus dem Projekt ATZ aussteigen.

Artikel 13 Leistungsarten:

Es werden ausschließlich folgende Leistungen erbracht:

a) Überbrückungsrenten

b) Ersatz von Altersgutschriften BVG

c) Zeitlich beschränkte Ergänzung der Witwen-, Witwer- und Waisenrente

d) Härtefallersatzleistungen.

Art.14 Überbrückungsrente

1) Der Arbeitnehmende kann eine Überbrückungsrente beanspruchen, wenn er kumulativ:

a) das 60. Altersjahr vollendet hat

b) das ordentliche AHV-Alter noch nicht erreicht hat

c) während mindestens 15 Jahren innerhalb der letzten 20 Jahre und davon die letzten sieben Jahre vor dem Leistungsbezug ununterbrochen, in einem Betrieb gemäß Geltungsbereich GAV FAR eine beitragspflichtige Beschäftigung ausgeübt hat und
d) die Erwerbstätigkeit unter Vorbehalt von Art. 15 definitiv aufgibt.

2) Der Arbeitnehmende, der das Kriterium der Beschäftigungsdauer (Abs. 1 lit. c) nicht vollständig erfüllt, kann eine gekürzte Überbrückungsrente beanspruchen, wenn er:

a) innerhalb der letzten 20 Jahre nur während 10 Jahren in einem Betrieb gemäß Geltungsbereich GAV FAR eine beitragspflichtige Beschäftigung ausgeübt hat, davon aber die letzten sieben Jahre vor dem Leistungsbezug ununterbrochen und/oder
b) innerhalb der letzten sieben Jahre vor dem Altersrücktritt während höchstens zwei Jahren arbeitslos war, die anderen Voraussetzungen nach lit. a aber erfüllt.

3) Um unbillige Härten zu vermeiden, kann der Stiftungsrat in Einzelfällen Überbrückungsrenten zusprechen, wenn kumulativ die Voraussetzungen des GAV und Reglement FAR nur geringfügig nicht erfüllt sind und der Gesuchsteller vorwiegend im Bauhauptgewerbe gearbeitet hat. Falls Beitragslücken entstehen, muss der Stiftungsrat die Nachzahlung der entfallenen Arbeitgeber- und Arbeitnehmerbeiträge verlangen, und kann zudem eine Rentenkürzung vornehmen.

4) Personen, die sich aufgrund einer im Zeitpunkt des Inkrafttretens des GAV FAR bestehenden betrieblichen Lösung bereits im frühzeitigen Altersrücktritt befinden, können die Leistungen der Stiftung FAR verlangen, wenn sie die Voraussetzungen erfüllen, namentlich das ordentliche AHV-Alter noch nicht erreicht haben. Bestehende Rentenberechtigungen sind anzurechnen.

5) Als Beschäftigungsdauer gemäß Art. 14 Abs. 1 lit. c und Art. 21 Abs. 1 werden auch Zeiten angerechnet, während welchen Arbeitnehmende durch einen Arbeitsverleihbetrieb in einen Einsatzbetrieb vermittelt wurden, der dem GAV FAR untersteht, sofern die Funktion im Einsatzbetrieb unter den persönlichen Geltungsbereich (Art. 3 Abs. 1) fällt und für diese Zeit die Beiträge nach Art. 8 an die Stiftung geleistet wurden.

Artikel 15 Erlaubte Tätigkeiten:

1) Nach definitiver Aufgabe der Erwerbstätigkeit bleibt eine dem GAV FAR unterstellte Tätigkeit in einem dem GAV FAR unterstellten Betrieb mit einem jährlichen Verdienst, der unter der Eintrittsschwelle nach Art. 7 Abs. 1 BVG liegt, ohne Verlust der Leistungen aus dem flexiblen Altersrücktritt erlaubt. Mit einer sonstigen, selbstständigen oder unselbstständigen Beschäftigung bleibt eine Tätigkeit mit einem Verdienst, der unter der Hälfte der Eintrittsschwelle nach Art. 7 Abs. 1 BVG liegt, erlaubt.

1^{bis} [aufgehoben]

2) Nebenverdienste, die vor Beginn der Überbrückungsrente seit mehr als drei Jahren erzielt wurden, dürfen weiterhin im bisherigen Umfang ohne Verlust der Leistungen erzielt werden. Der Stiftungsrat kann eine Obergrenze festlegen.

Artikel 16 Ordentliche Überbrückungsrente:

- 1) Die volle Rentenleistung besteht aus:
 - a) einem Sockelbetrag von mindestens CHF 6'000 pro Jahr und
 - b) 65 % des vertraglich vereinbarten, durchschnittlichen Jahreslohnes ohne Zulagen, Überstundenentschädigung etc. (Rentenbasislohn).

- 2) Die Überbrückungsrente darf jedoch die tiefere der folgenden Schwellen nicht überschreiten:

- a) 80 % des Rentenbasislohnes des letzten Beschäftigungsjahres
- b) das 2,4-fache der maximalen einfachen AHV-Rente

2^{bis} [aufgehoben]

- 3) Das Reglement regelt das Vorgehen, wenn der Jahreslohn in den letzten drei Jahren erheblichen Schwankungen unterlag.

Artikel 17 Gekürzte Rentenleistung:

- 1) Wer die Voraussetzungen von Art. 14 Abs. 2 erfüllt, erhält eine um 1/15 pro fehlendes Jahr gekürzte Überbrückungsrente.

- 2) Wer wegen Arbeitslosigkeit die siebenjährige Frist nicht erfüllt (Art. 14 Abs. 2 lit. b), kann die fehlende Zeit weiterarbeiten oder die gesamten Beiträge (Arbeitgeber- und Arbeitnehmerbeiträge) für diese Zeit nachzahlen. Andernfalls wird die Überbrückungsrente um 1/15 pro fehlendes Jahr gekürzt.

- 3) Bei Personen, die wegen einer saisonalen Anstellung, wegen verschiedener Funktionen im Betrieb gemäß Geltungsbereich GAV FAR, wegen Invalidität von bis zu 50% oder als Teilzeitangestellte pro Kalenderjahr mindestens 50% einer dem GAV FAR unterstellte Tätigkeit leisten, werden die Leistungen nach Massgabe des Teilzeitbeschäftigtegrades und der Anzahl der teilzeitbeschäftigen Jahre während der letzten 15 Jahre im Bauhauptgewerbe anteilmässig gekürzt.

- 4) Die Absätze 1 und 2 sind kumulativ anwendbar.

Artikel 18 Subsidiarität:

Die Überbrückungsrenten können gekürzt werden, soweit andere vertragliche oder gesetzliche Leistungen erbracht werden. Das Stiftungsreglement regelt die Einzelheiten der Koordination.

Artikel 19 Ersatz der BVG-Altersgutschriften:

- 1) [aufgehoben]
- 2) Der Rentenbezüger hat während des Rentenbezugs Anspruch auf einen Beitrag in der Höhe von 18 % des der Rentenbemessung zugrunde liegenden, um den Koordinationsabzug nach BVG gekürzten Jahreslohnes, höchstens 18% des nach BVG maximal obligatorisch zu versichernden Lohnes.

2^{bis}) Für Rentenbezüger, deren Renten im Jahr 2011 beginnen, beträgt der Beitrag weiterhin 12% des der Rentenbemessung zugrunde liegenden, um den Koordinationsabzug nach BVG gekürzten Jahreslohnes, höchstens 12% des nach BVG maximal obligatorisch zu versichernden Lohnes.

3) Bei Tod des Anspruchsberechtigten während der Überbrückungsphase kann die Stiftung die Hinterlassenenleistungen anderer Leistungserbringer bis auf 60% der Überbrückungsrente und 20% für jedes Kind (mit Anspruch auf AHV-Waisenrente), im Maximum aber auf 100% der Überbrückungsrente ergänzen.

Artikel 26 Gerichtliche Zuständigkeit:

- 1) Streitschlichtungen obliegen den ordentlichen Gerichten.
- 2) Bei Widersprüchen zwischen der deutschen, französischen und italienischen Fassung des Gesamtarbeitsvertrages gilt der deutsche Wortlaut.

Zur Rechtsnatur dieses GAV FAR hat das Schweizer Bundesgericht im Urteil 138 V 32 im Wesentlichen folgendes ausgeführt:

*„Alle wichtigen rechtsetzenden Bestimmungen sind in der Form des Bundesgesetzes zu erlassen. Dazu gehören insbesondere die grundlegenden Bestimmungen über den Kreis der Abgabepflichtigen sowie den Gegenstand und die Bemessung von Abgaben (Art. 164 Abs. 1 lit. d BV). Rechtsetzungsbefugnisse können durch Bundesgesetz übertragen werden, soweit dies nicht durch die Bundesverfassung ausgeschlossen wird (Art. 164 Abs. 2 BV). Die Ausgestaltung der Steuern, namentlich der Kreis der Steuerpflichtigen, der Gegenstand der Steuer und deren Bemessung, ist in den Grundzügen im Gesetz selbst zu regeln (Art. 127 Abs. 1 BV). Diese Norm stimmt in ihrem Regelungsgehalt bezüglich öffentlicher Abgaben des Bundes mit dem genannten Art. 164 Abs. 1 lit. d BV überein (PIERRE TSCHANNEN, in: *Die schweizerische Bundesverfassung, Kommentar*, Bernhard Ehrenzeller und andere [Hrsg.], 2. Aufl. 2008, N. 23 zu Art. 164 BV).*

Der Bund kann Vorschriften erlassen über die Allgemeinverbindlicherklärung von Gesamtarbeitsverträgen (Art. 110 Abs. 1 lit. d BV). Gesamtarbeitsverträge dürfen nur allgemeinverbindlich erklärt werden, wenn sie begründeten Minderheitsinteressen und regionalen Verschiedenheiten angemessen Rechnung tragen und die Rechtsgleichheit sowie die Koalitionsfreiheit nicht beeinträchtigen (Art. 110 Abs. 2 BV).

*Gegenstand der Allgemeinverbindlicherklärung können u.a. Bestimmungen sein, in Bezug auf welche eine Vereinbarung gemäß Artikel 323^{ter} des Obligationenrechts (in der bis 31. Dezember 1971 geltenden Fassung; die Norm entspricht seither Art. 357b OR [AS 1971 1465]) getroffen worden ist (Art. 1 Abs. 2 AVEG). In einem zwischen Verbänden abgeschlossenen Gesamtarbeitsvertrag können die Vertragsparteien vereinbaren, dass ihnen gemeinsam ein Anspruch auf Einhaltung des Vertrages gegenüber den beteiligten Arbeitgebern und Arbeitnehmern zusteht, soweit es sich namentlich um Beiträge an Ausgleichskassen und andere **das Arbeitsverhältnis betreffende Einrichtungen** handelt (Art. 357b Abs. 1 lit. b OR). Nach Art. 4 Abs. 1 AVEG gelten die*

gesamtarbeitsvertraglichen Verpflichtungen der beteiligten Arbeitgeber und Arbeitnehmer gegenüber den Vertragsparteien im Sinne von Artikel 357b OR auch für die am Vertrag nicht beteiligten Arbeitgeber und Arbeitnehmer, auf die der Geltungsbereich ausgedehnt wird.

Die auf einen allgemeinverbindlichen Gesamtarbeitsvertrag zurückzuführende Beitragspflicht trifft Arbeitgeber und Arbeitnehmer (Art. 1 Abs. 2 und Art. 4 Abs. 1 AVEG; Art. 357b OR). Dieser Kreis der Abgabepflichtigen wird durch die materiellen Voraussetzungen der Allgemeinverbindlicherklärung von Art. 2 Ziff. 3 AVEG weiter eingeschränkt: Danach werden insbesondere nur jene Arbeitgeber erfasst, die in einer Branche tätig sind, wo die Beteiligung der Arbeitgeber und -nehmer an einem Gesamtarbeitsvertrag bestimmte Quoren erfüllt (RONCORONI, a.a.O., S. 423 ff.). Damit ist der Kreis der Beitragspflichtigen bereits im formellen Gesetz genügend konkretisiert, auch wenn er durch die Festlegung des räumlichen und betrieblichen Geltungsbereichs im Rahmen der Allgemeinverbindlicherklärung zusätzlich eingeengt wird (vgl. Art. 2 f. AVEG FAR).

Laut gesetzlicher Vorgabe von Art. 1 Abs. 2 AVEG in Verbindung mit Art. 357b Abs. 1 lit. b OR können Beiträge an Ausgleichskassen und andere das Arbeitsverhältnis betreffende Einrichtungen erhoben werden. Dass die vom Arbeitgeber geschuldeten Beiträge an die Stiftung FAR nicht von dieser Bestimmung erfasst sein sollen, ist nicht ersichtlich (vgl. JEAN-FRITZ STÖCKLI, Berner Kommentar, Das Obligationenrecht, Bd. VI, 1999, N. 10 zu Art. 357b OR), steht die Vorsorgeeinrichtung doch - ebenso wie die ihr zu entrichtenden lohnabhängigen Beiträge - offensichtlich im Zusammenhang mit den jeweiligen Arbeitsverhältnissen. Damit beruht auch der Gegenstand der Abgabe auf einer genügenden Grundlage. Im Gegensatz zur Auffassung des Beschwerdeführers ist es mit Bezug auf das Legalitätsprinzip im Abgabeberecht (E. 3.1.1) nicht notwendig, den Verwendungszweck der erhobenen Beiträge, mithin die Ermöglichung des flexiblen Altersrücktritts, in einem formellen Gesetz festzuhalten.

Die Allgemeinverbindlicherklärung des Gesamtarbeitsvertrages ist eine normative Regelung mit Rechtsetzungscharakter (Art. 4 AVEG), welche im Bundesblatt publiziert wird (Art. 14 Abs. 1 AVEG).

Die Verpflichtung des Arbeitgebers zur Anmeldung und Bezahlung von Beiträgen an die Stiftung FAR ergibt sich unmittelbar aus der Allgemeinverbindlicherklärung bzw. dem allgemeinverbindlichen Vertrag mit Gesetzescharakter. Der AVE GAV FAR umschreibt den räumlichen, betrieblichen und persönlichen Geltungsbereich (Art. 2 f. AVE GAV FAR), der GAV FAR die Finanzierung, worunter in Art. 9 die Bezugsmodalitäten statuiert werden.

Nach dem Gesagten ist die Beitragserhebung bereits gestützt auf die gesetzeskonforme Publikation der AVE GAV FAR (E. 2.1), mithin ohne "vorgängige persönliche Benachrichtigung" der beitragspflichtigen Arbeitgeber durch die Stiftung FAR, zulässig. Ausserdem ist die Stiftung FAR - wie auch die in der obligatorischen Vorsorge tätigen,

privat- oder öffentlichrechtlich organisierten Vorsorgeeinrichtungen - nicht befugt, Verfügungen betreffend Beitragspflicht oder -erhebung zu erlassen (vgl. Art. 73 BVG).“

Dieser Sachverhalt wird vom Bundesfinanzgericht rechtlich folgendermaßen beurteilt:

§ 25 Abs 1 Z 3 lit c EStG lautet:

„Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) sind:

Pensionen aus einer ausländischen gesetzlichen Sozialversicherung, die einer inländischen gesetzlichen Sozialversicherung entspricht.“

Pensionen aus einer ausländischen Sozialversicherung, die einer inländischen gesetzlichen Sozialversicherung entsprechen, begründen ebenfalls Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Eine ausländische Sozialversicherung entspricht nur dann einer inländischen gesetzlichen Sozialversicherung, wenn zumindest grundsätzlich eine Pflichtversicherung mit Pflichtbeiträgen vorliegt, und diese Pflichtbeiträge gemäß der österreichischen Rechtslage (§ 16 Abs 1 Z 4 lit f) abzugsfähig wären (VwGH 27.4.1981, 2299/79, VwGH 28.4.2004, 2002/14/0097, VwGH 14.12.2006, 2005/14/0099).

Aus den o.a. zitierten Ausführungen des Schweizer Bundesgerichts und aus dem GAV FAR geht klar hervor, dass es sich beim GAV FAR auf Grund der Allgemeinverbindlicherklärung durch den Bundesrat und die Publikation im Bundesblatt um ein Gesetz handelt.

Weiters geht daraus hervor, dass die Beiträge an die Stiftung FAR und die Leistungen der Stiftung FAR offensichtlich im Zusammenhang mit Arbeitsverhältnissen stehen.

Zweck des vom Bundesrat für allgemein verbindlich erklärten GAV FAR ist es dem Baustellenpersonal eine finanziell tragbare Frühpensionierung zu ermöglichen.

Es gilt das Umlageverfahren. Die Höhe der flexiblen Altersrente ist daher nicht von der Höhe des vom einzelnen Mitarbeiter kumulierten Kapital abhängig, der Rentenbezieher kann daher auch nicht die Auszahlung eines Kapitalbetrages verlangen. Im Fall eines vorzeitigen Wechsels in eine andere Branche, verfallen die in die Stiftung FAR eingezahlten Beiträge. Vielmehr richtet sich die Höhe der Leistungen nach den vorhandenen Mitteln.

Gemäß Artikel 18 GAV FAR können die Überbrückungsrenten gekürzt werden, soweit andere vertragliche oder gesetzliche Leistungen erbracht werden.

Entgegen dem Vorbringen des Beschwerdeführers liegt daher kein Anspruch aus einem Versicherungsverhältnis vor, sondern eine dem Überbrückungsgeld gemäß § 13 I Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungsgesetz vergleichbare Leistung.

Bei den Beiträgen handelt es sich um Pflichtbeiträge.

Diese Pflichtbeiträge wären im österreichischen Einkommensteuerrecht als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten zu behandeln. Die Arbeitnehmerbeiträge des Beschwerdeführers wurden in den Vorjahren als Werbungskosten anerkannt.

Es liegen daher alle Voraussetzungen für eine Besteuerung gemäß § 35 Abs 1 Z 3 lit c EStG vor.

Im Übrigen wird auf die Ausführungen in der Beschwerdevorentscheidung verwiesen.

Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Im gegenständlichen Fall ist lediglich strittig ob die Stiftung flexibler Altersrücktritt eine ausländische Pensionskasse auf Grund einer ausländischen gesetzlichen Verpflichtung darstellt. Die Feststellung des ausländischen Rechts ist eine Tatsachenfeststellung die nicht der Kontrolle des Verwaltungsgerichtshofes unterliegt. Sämtliche im Fall zu lösenden inländischen Rechtsfragen sind vom Verwaltungsgerichtshof bereits geklärt. Das Bundesfinanzgericht ist von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht abgewichen.

Feldkirch, am 29. Jänner 2019