

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Gerald Daniaux über die Beschwerde des a, vertreten durch RTG Dr. Rümmele Treuhand GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, Marktstraße 30, 6850 Dornbirn, vom 28. März 2017 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Feldkirch vom 24. März 2017 betreffend Einkommensteuer 2015 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird im Umfang der Beschwerdevorentscheidung vom 8. Mai 2017 abgeändert.

Hinsichtlich der Bemessungsgrundlagen und der Höhe der Abgabe wird auf die Beschwerdevorentscheidung verwiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Mit dem angefochtenen Bescheid wurde der Bf. zur Einkommensteuer 2015 veranlagt.

In der hiergegen erhobenen Beschwerde wird ausgeführt, dass hinsichtlich der angeführten anrechenbaren Quellensteuer auf die ausländischen Einkünfte Rechtsmittel erhoben werde. Im erwähnten Bescheid sei ein Betrag von Euro 55.357,76 als ausländische Steuer angerechnet worden. Gemäß der am 27. Februar 2017 eingereichten Einkommensteuererklärung betrage die ausländische Quellensteuer für Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit insgesamt Euro 61.102,09. Es werde beantragt, den Gesamtbetrag der Quellensteuer auf die ausländischen Einkünfte von Euro 61.102,09 zu berücksichtigen. Laut der beiliegenden Berechnung sei die Anrechnung der Quellensteuer nicht mit einem Höchstbetrag begrenzt.

In der abändernden Beschwerdevorentscheidung des Finanzamtes vom 8. Mai 2017 wird begründend ausgeführt, da bei der Auszahlung einer Schweizer Pensionskasse

grundsätzlich ein Wahlrecht zwischen Einmalzahlung und monatlicher Teilzahlung bestehe, könne die Drittelregelung des § 124b Z 53 EStG 1988 nicht angewendet werden. Auf die derzeitige aktuelle Rechtsprechung werde verwiesen. In diesem Punkt sei die eingebrachte Beschwerde daher zu verbösern gewesen. Hinsichtlich der anrechenbaren Steuer werde der Beschwerde dahingehend stattgegeben, dass die durch den Lohnzettel der X angefallene Steuer zur Gänze auf sämtliche Schweizer Einkünfte angerechnet werde. Allerdings habe jene durch die Auszahlung der Pensionskasse angefallene Quellensteuer nicht angerechnet werden können, da für diese ein Rückerstattungsanspruch in der Schweiz bestehe und diese Rückerstattung daher mittels Antrag in der Schweiz zu erfolgen habe.

Im Vorlageantrag vom 29. Mai 2017 führt der Beschwerdeführer aus, dass zur derselben Rechtsfrage derzeit beim VwGH eine Beschwerde anhängig sei. Aus Gründen der Prozessökonomie werde angeregt, dass das Bundesfinanzgericht die Entscheidung über die gegenständliche Beschwerde bis zum Ausgang des unter RA 2017/15/0007 bei VwGH anhängigen Verfahrens aussetze bzw. den Ausgang des Verfahrens abwarte. Sollte der Ausgang des unter Ra 2017/15/0007 beim VwGH anhängigen Verfahrens nicht abgewartet werden, werde auf die rechtlichen Begründungen dieses gegenständlichen Vorlageantrages auf die rechtlichen Begründungen laut anhängiger VwGH Revision RA 2017/15/0007 verwiesen, die Rechtsfrage, ob ein Wahlrecht die Drittelbegünstigung ausschliesse, sei noch nicht ausreichend bzw. noch nicht abschließend geklärt.

In der ergänzenden Stellungnahme zum Vorlageantrag vom 3. Oktober 2017 wird u.a. Rechtswidrigkeit des Inhaltes des angefochtenen Bescheids vorgebracht, da Pensionskassenabfindungen auch bei einem Wahlrecht des Pensionsanwartschaftberechtigten auf Abfindung oder Rente unter § 124b Z 53 letzter Satz EStG 1988 fallen würden.

Der Begriff "Pensionsabfindungen" müsse grammatikalisch, teleologisch, historisch und systematisch interpretiert werden. Zahlungen für Pensionsabfindungen von Pensionskassen auf Grund gesetzlicher oder statutenmäßiger Regelungen seien nach Abzug der darauf entfallenden Pflichtbeiträge ab dem Jahr 2001 und in den folgenden Jahren zu einem Drittel steuerfrei zu belassen. Dem Beschwerdeführer habe nach dem Reglement der Pensionskassen seines ehemaligen Arbeitgebers ein Wahlrecht zwischen einer lebenslangen Rente und einer teilweisen oder vollständigen Kapitalabfindung des Rentenanspruches zugestanden. Es entspreche nicht dem Sinn und Zweck der Norm des § 124b Z 53 EStG 1988, dass auf eine obligatio alternativa abgestellt werden sollte.

Folgender Beschluss des Verwaltungsgerichtshofes ist am 31. Jänner 2018 zu Ra 2017/15/0007 ergangen:

Spruch:

Die Revision wird zurückgewiesen.

Begründung:

"Der Revisionswerber stellte mit Schriftsatz vom 21. Jänner 2016 den Antrag, den Einkommensteuerbescheid 2013 (Beschwerdevorentscheidung) vom 18. September 2015 gemäß § 299 BAO aufzuheben, und begründete dies im Wesentlichen damit, dass ein Drittel der Pensionsabfindung, die er im Jahr 2013 erhalten habe, gemäß § 124b Z 53 letzter Satz EStG 1988 steuerfrei zu belassen sei. Das Finanzamt wies den Antrag mit Bescheid vom 25. Jänner 2016 als unbegründet ab. Mit dem angefochtenen Erkenntnis gab das Bundesfinanzgericht der gegen den Abweisungsbescheid gerichteten Beschwerde keine Folge. Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die vorliegende außerordentliche Revision. Gemäß § 28 Abs. 1 Z 4 VwGG hat die Revision (u.a.) die Bezeichnung der Rechte, in denen der Revisionswerber verletzt zu sein behauptet (Revisionspunkte), zu enthalten. Durch die vom Revisionswerber vorgenommene Bezeichnung der Revisionspunkte wird der Prozessgegenstand des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens festgelegt und der Rahmen abgesteckt, an den der Verwaltungsgerichtshof bei Prüfung des angefochtenen Erkenntnisses oder des angefochtenen Beschlusses gemäß § 41 Abs. 1 VwGG gebunden ist. Danach hat der Verwaltungsgerichtshof nicht zu prüfen, ob irgendein subjektives Recht des Revisionswerbers verletzt wurde, sondern nur zu prüfen, ob jenes verletzt wurde, dessen Verletzung dieser behauptet. Der in § 28 Abs. 1 Z 4 VwGG geforderten Angabe der Revisionspunkte kommt für den Prozessgegenstand des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens insoweit entscheidende Bedeutung zu, als der Revisionswerber jenes subjektive Recht herauszuheben hat, dessen behauptete Verletzung die Legitimation zur Revisionserhebung erst begründet (vgl. VwGH 27.4.2017, Ra 2015/15/0079, mit weiteren Nachweisen). Der Revisionswerber erachtet sich durch das angefochtene Erkenntnis in dem Recht, "die genannte Pensionsabfindung gemäß § 124b Z 53 letzter Satz EStG zu einem Drittel steuerfrei zu belassen, verletzt." Durch das angefochtene Erkenntnis, das ausschließlich die Abweisung des Antrages auf Aufhebung des am 18. September 2015 erlassenen Einkommensteuerbescheides 2013 (Beschwerdevorentscheidung) gemäß § 299 BAO zum Gegenstand hat, kann der Revisionswerber jedoch nicht in dem von ihm als Revisionspunkt geltend gemachten Recht verletzt worden sein (vgl. wiederum VwGH 27.4.2017, Ra 2015/15/0079, mit weiteren Nachweisen). Im Hinblick auf den normativen Gehalt des angefochtenen Erkenntnisses kommt vorliegend allein die Verletzung des Revisionswerbers in seinem Recht auf Aufhebung des am 18. September 2015 ergangenen Einkommensteuerbescheides 2013 in Betracht. Da der Revisionswerber somit keinen tauglichen Revisionspunkt geltend gemacht hat, erweist sich die Revision als unzulässig und war gemäß § 34 Abs. 1 VwGG in nichtöffentlicher Sitzung zurückzuweisen."

Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerde erwogen:

Strittig ist im konkreten Fall nunmehr lediglich, ob das ausbezahlte Pensionskassenguthaben wie ein laufender Bezug zur Gänze der Tarifsteuer zu unterziehen ist oder ob im Beschwerdefall die Drittelbegünstigung des § 124b Z 53 letzter Satz EStG 1988 zur Anwendung kommt.

1. Sachverhalt

Der im Inland wohnhafte und am tt.mm.1955 geborene Bf. war bis zu seiner Pensionierung zum 31. März 2015 u.a. als Grenzgänger in die Schweiz nichtselbstständig tätig.

Nach Berechnung der Altersleistung zum 31. März 2015 (Erstellungsgrund: Pensionierung per 31.03.2015) wurde dem Bf. antragsgemäß ein Altersguthaben in Höhe von CHF 256.276,00 nach Abzug von Quellensteuer in Höhe von CHF 19.340,85, sowie ein Altersguthaben in Höhe von CHF 51.870,60 nach Abzug der Quellensteuer in Höhe von CHF 3.115,50 von der BVG-Sammelstiftung Swiss Life, X Management AG, mittels Banküberweisung auf ein österreichisches Bankkonto (jeweils Auszahlung per 15. Mai 2015) ausbezahlt.

Für diese Sachverhaltsfeststellungen stützt sich das BFG auf die im Finanzamtsakt befindlichen Unterlagen.

2. Rechtsgrundlagen und rechtliche Würdigung

• Innerstaatliches Recht

Gemäß § 1 Abs. 2 EStG 1988 sind unbeschränkt steuerpflichtig jene natürlichen Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte.

Gemäß § 25 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988 sind Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) Bezüge und Vorteile aus ausländischen Pensionskassen (einschließlich aus ausländischen Einrichtungen im Sinne des § 5 Z 4 des Pensionskassengesetzes).

Gemäß § 67 Abs. 8 lit. e EStG 1988 sind Zahlungen für Pensionsabfindungen, deren Barwert den Betrag im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 1 des Pensionskassengesetzes nicht übersteigt, mit der Hälfte des Steuersatzes zu versteuern, der sich bei gleichmäßiger Verteilung des Bezuges auf die Monate des Kalenderjahres als Lohnzahlungszeitraum ergibt.

Gemäß § 67 Abs. 10 1988 sind sonstige Bezüge, die nicht unter Abs. 1 bis 8 fallen, wie ein laufender Bezug im Zeitpunkt des Zufließens nach dem Lohnsteuertarif des jeweiligen Kalendermonats der Besteuerung zu unterziehen. Diese Bezüge erhöhen nicht das Jahressechstel gemäß Abs. 2.

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

Pensionsabfindungen, die im Jahre 2001 zufließen, nach Abzug der darauf entfallenden Beiträge im Sinne des § 62 Z 3, 4 und 5 ein Viertel steuerfrei zu belassen. Zahlungen für Pensionsabfindungen von Pensionskassen auf Grund gesetzlicher oder statutenmäßiger Regelungen sind nach Abzug der darauf entfallenden Pflichtbeiträge ab dem Jahr 2001 und in den folgenden Jahren zu einem Drittel steuerfrei zu belassen.

Gemäß § 1 Abs. 1 Pensionskassengesetz ist eine Pensionskasse ein Unternehmen, das nach diesem Bundesgesetz berechtigt ist, Pensionskassengeschäfte zu betreiben.

Gemäß § 1 Abs. 2 Z 1 Pensionskassengesetz dürfen die von einer Pensionskasse auszuzahlenden Pensionen nur dann abgefunden werden, wenn bei Eintritt des Leistungsfalles der Barwert des Auszahlungsbetrages 9 300 Euro nicht übersteigt.

- Zwischenstaatliches Recht

Gemäß Art. 4 Abs. 1 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (in der Folge kurz: DBA Schweiz) bedeutet der Ausdruck "eine in einem Vertragsstaat ansässige Person" eine Person, die nach dem in diesem Staat geltenden Recht dort unbeschränkt steuerpflichtig ist.

Gemäß Artikel 18 DBA Schweiz dürfen vorbehaltlich des Artikels 19 Abs. 1 Ruhegehälter und ähnliche Vergütungen, die einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person für frühere unselbständige Tätigkeit gezahlt werden, nur in diesem Staat besteuert werden.

- Schweizer Recht

Gemäß Art. 1 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge vom 25. Juni 1982 (BVG) idgF umfasst die berufliche Vorsorge alle Maßnahmen auf kollektiver Basis, die den älteren Menschen, den Hinterbliebenen und Invaliden beim Eintreten eines Versicherungsfalles (Alter, Tod oder Invalidität) zusammen mit den Leistungen der eidgenössischen Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung (AHV/IV) die Fortsetzung der gewohnten Lebenshaltung in angemessener Weise erlauben.

Gemäß Art. 10 Abs. 1 BVG beginnt die obligatorische Versicherung mit dem Antritt des Arbeitsverhältnisses, für Bezüger von Taggeldern der Arbeitslosenversicherung mit dem Tag, für den erstmals eine Arbeitslosenentschädigung ausgerichtet wird. Nach Abs. 2 leg. cit. endet die Versicherungspflicht unter Vorbehalt von Artikel 8 Absatz 3, wenn das ordentliche Rentenalter erreicht wird (Art. 13), das Arbeitsverhältnis aufgelöst wird, der Mindestlohn unterschritten wird oder der Anspruch auf Taggelder der Arbeitslosenversicherung endet.

Gemäß Art. 13 Abs. 1 BVG haben Männer, die das 65. Altersjahr zurückgelegt haben (lit. a) und Frauen, die das 64. Altersjahr zurückgelegt haben (lit. b) Anspruch auf Altersleistungen. Gemäß Art. 13 Abs. 2 BVG können die reglementarischen

Bestimmungen der Vorsorgeeinrichtung abweichend davon vorsehen, dass der Anspruch auf Altersleistungen mit der Beendigung der Erwerbstätigkeit entsteht.

Gemäß Art. 37 Abs. 1 BVG werden Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenleistungen in der Regel als Rente ausgerichtet.

Gemäß Art. 37 Abs. 4 lit. a BVG kann die Vorsorgeeinrichtung in ihrem Reglement vorsehen, dass die Anspruchsberechtigten eine Kapitalabfindung an Stelle einer Alters-, Hinterlassenen- oder Invalidenrente wählen können.

- Vorsorgereglement der BVG-Sammelstiftung Swiss Life

Gemäß Art. 12 Abs. 2 erster Satz dieses Vorsorgereglements ist eine vorzeitige Pensionierung zwischen dem vollendeten 58. Altersjahr und dem ordentlichen Pensionierungsalter möglich.

Gemäß Art. 16 ("Altersrente") Abs. 1 dieses Vorsorgereglements hat die versicherte Person Anspruch auf eine Altersrente am Monatsersten, nachdem sie das ordentliche Pensionsalter erreicht oder die Bedingungen für eine vorzeitige Pensionierung erfüllt oder den Aufschub der Pensionierung beendet.

Gemäß Art. 32 Abs. 1 dieses Vorsorgereglements kann die versicherte Person anstelle einer Altersrente die Auszahlung des vorhandenen Altersguthabens oder eines Teils davon in einem Betrag verlangen. Die Erklärung für einen Kapitalbezug muss spätestens einen Monat vor der Pensionierungsalter abgegeben werden und ist ab diesem Zeitpunkt unwiderruflich.

Der Verwaltungsgerichtshof hat sich wiederholt (siehe dazu z.B. VwGH 24.5.2012, 2009/15/0188; 22.11.2018, Ra 2018/15/0086) mit dem im EStG nicht näher definierten Begriff "Pensionsabfindung", der sich unter anderem in § 124b Z 53 EStG 1988 findet, explizit auseinandergesetzt. Das Höchstgericht kam zum Ergebnis, dass eine "Abfindung" eines Anspruches auf rentenmäßige Zahlung nicht vorliegt, wenn dem Anwartschaftsberechtigten das freie Wahlrecht (obligatio alternativa) zwischen der Rente einerseits und dem Rentenbarwert (als Kapitalanspruch) andererseits eingeräumt ist. § 124b Z 53 EStG 1988 setzt somit voraus, dass (insbesondere bei ausländischen Pensionskassen im Hinblick auf die dortige gesetzliche Situation) dem Anspruchsberechtigten keine andere Möglichkeit als die Inanspruchnahme der Pensionsabfindung eingeräumt ist (vgl. VwGH 29.3.2017, Ra 2015/15/0033, mit Hinweis auf VwGH 24.5.2012, 2009/15/0188, und VwGH 26.11.2015, 2013/15/0123; ebenso jüngst VwGH 19.4.2018, Ra 2016/15/0025, und VwGH 22.11.2018, Ra 2018/15/0086).

Da dem Bf. im Beschwerdefall unstrittig ein Wahlrecht zwischen einer lebenslangen Rente und einer teilweisen oder vollständigen Kapitalabfindung des Rentenanspruches zustand, sind die Tatbestandsmerkmale des § 124b Z 53 EStG 1988 nicht erfüllt.

Die hier vertretene Rechtsansicht wird auch durch eine teleologische Interpretation des § 124b Z 53 EStG gestützt.

Die parlamentarischen Erläuterungen zur Regierungsvorlage 927 BlgNR 21. GP führen zu § 124b Z 53 aus:

„Ausländische gesetzliche Regelungen bzw. die darauf beruhenden Statuten der ausländischen Pensionskassen sehen vielfach Pensionsabfindungen vor. Eine Übertragung des abzufindenden Barwertes in eine inländische Pensionskasse ist nicht möglich. Diese Problematik betrifft insbesondere Grenzgänger, die in diesen Fällen keine andere Möglichkeit als die Inanspruchnahme der Pensionsabfindung haben. Es wäre daher unbillig, Pensionsabfindungen in diesen Fällen zur Gänze tarifmäßig zu besteuern“.

Zweck der Begünstigung des § 124b Z 53 EStG ist es demnach, die bei einer Pensionsabfindung infolge der Zusammenballung der Bezüge gegenüber einer Rente greifende höhere Progression und damit eintretende höhere Steuerlast durch die steuerliche Befreiung eines Drittels der Abfindung in jenen Fällen abzumildern, in denen der Anwartschaftsberechtigte keine andere Möglichkeit hat, als die Pension in Form einer Pensionsabfindung in Anspruch zu nehmen (vgl. VwGH 22.11.2018, Ra 2018/15/0086).

Entscheidungsrelevantes Kriterium für die Anwendbarkeit der Drittelbegünstigung ist also nicht die Unmöglichkeit einer steuerneutralen Übertragung auf eine inländische Pensionskasse, sondern ein fehlendes Wahlrecht zwischen Rente und Kapital. Hat der Anwartschaftsberechtigte wie im Beschwerdefall die freie Wahl, die Pension als Rente oder als Einmalzahlung ausbezahlt zu bekommen, so liegt es gleichzeitig auch in seiner Disposition, ob für die Besteuerung eine höhere oder geringere Progression zur Anwendung gelangt. Entscheidet er sich für die Einmalzahlung, so liegt in der Anwendung einer höheren Progressionsstufe bzw. im Greifen einer höheren Steuerlast als bei Bezug einer Rente auch kein unbilliges Ergebnis vor. Denn er hätte sich ja für die Ausbezahlung der Pension in Form einer Rente entscheiden können (siehe dazu BFG 31.1.2019, RV/1100395/2015).

Gesamthaft ergibt sich aus den obigen Ausführungen, dass im Beschwerdefall mangels Vorliegens einer "Pensionsabfindung" (Abfindung eines Anspruches auf rentenmäßige Zahlung) die Drittelbegünstigung des § 124b Z 53 dritter Satz EStG 1988 nicht zur Anwendung kommt.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG 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.

Wie obig dargelegt wurde, ist die in Streit stehende Rechtsfrage zwischenzeitlich höchstgerichtlich geklärt. Da das Bundesfinanzgericht mit dieser Entscheidung nicht von dieser Rechtsprechung abgewichen ist, liegt eine Rechtsfrage von grundsätzlicher

Bedeutung nicht vor. Eine (ordentliche) Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher nicht zulässig.

Gesamthaft war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 12. März 2019