

TE Vwgh Erkenntnis 2007/12/19 2006/15/0258

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 19.12.2007

Index

E000 EU- Recht allgemein;
E1E;
E6J;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;
59/04 EU - EWR;

Norm

11997E039 EG Art39 Abs2;
61993CJ0415 Bosman VORAB;
EG-Abk Schweiz 2002;
EStG 1988 §124b Z53 idF 2002/I/054;
EStG 1988 §25 Abs1 Z2 litb idF 1996/201;
EStG 1988 §67 Abs3 idF 2002/I/100;
EURallg;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Hargassner und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Zorn, Dr. Büsser und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein der Schriftführerin Dr. Kinsky, über die Beschwerde des H H in W, vertreten durch Dr. Martin Kloser, Rechtsanwalt in 6971 Hard, Altes Rathaus, Hofsteigstraße 1, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Feldkirch, vom 23. Juni 2006, RV/0120-F/05, betreffend Einkommensteuer 2003, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 381,90 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der in Österreich ansässige Beschwerdeführer war seit 1987 in der Schweiz als Grenzgänger nichtselbständig tätig. Zum 30. Juni 2002, ca. vier Monate nach Vollendung des 60. Lebensjahres des Beschwerdeführers, wurde dieses Dienstverhältnis durch Arbeitgeberkündigung beendet. Als Folge dessen wurde am 5. Juli 2002 das Guthaben des Beschwerdeführers von 135.493 CHF bei der Personalfürsorgestiftung seines ehemaligen Arbeitgebers (betriebliche Pensionskasse) - den gesetzlichen Vorgaben entsprechend - an die Schweizer Lebensversicherungs- und Rentenanstalt

S überwiesen, wo der Betrag als Einmaleinlage für den Abschluss einer "Freizügigkeitspolice" (Erlebens- und Todesfallsversicherung mit Versicherungssumme von 156.325 CHF) verwendet wurde. Der Beschwerdeführer beantrage unter der Angabe, die Schweiz endgültig zu verlassen, die Barabfindung seiner Ansprüche. Unter dem Titel "Ihre Freizügigkeitspolice ... Rückkauf per 01.01.2003", überwies ihm die Lebensversicherungs- und Rentenanstalt S am 6. Jänner 2003 das Deckungskapital aus der "Freizügigkeitspolice" mit dem Betrag von 127.673,90 CHF (unter Abzug einer Schweizer Quellensteuer von 9.619,50 CHF). Im Hinblick auf seine Ansässigkeit in Österreich erstattete die Schweizerische Steuerverwaltung dem Beschwerdeführer in der Folge die abgezogene Quellensteuer.

Der Beschwerdeführer brachte dem Finanzamt gegenüber vor, die strittige Zahlung sei die Abfindung seiner Pension aus einer betrieblichen Pensionskasse der Schweiz. Die Besteuerung im Rahmen der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Österreich müsse daher nach § 67 Abs 4 EStG erfolgen. Die Barauszahlung löse einen gesetzlichen Schweizer Pensionsanspruch ab; sie habe sich aus "Art 5 FZG" ergeben. Die Zahlung sei eine im Wege der Lebensversicherungs- und Rentenanstalt S auszahlte staatliche, gesetzlich geregelte Pensionsleistung in der Schweiz. Es entspreche dem Schweizer System der Pensionsversicherung, dass die gesetzliche Pensionsversicherung im Wege privatwirtschaftlich organisierter Träger durchgeführt werde. In ähnlicher Weise werde in Österreich nunmehr die gesetzlich zwingende Abfertigung im Wege von privatwirtschaftlich organisierten Mitarbeiter-Vorsorgekassen ausgezahlt.

Im Streitjahr 2003 bezog der Beschwerdeführer vom 1. bis zum 24. Jänner Krankengeld von der Vorarlberger Gebietskrankenkasse. Anschließend bezog er in Österreich bis 31. August Arbeitslosengeld und sodann die Pension von der Pensionsversicherungsanstalt.

Bei Erlassung des Einkommensteuerbescheides 2003 ging das Finanzamt erkennbar davon aus, dass die Barauszahlung der Schweizer Rentenanstalt, welche der Beschwerdeführer auf Antrag unter Abgabe der Erklärung, die Schweiz endgültig zu verlassen, erhalten habe, als Pensionsabfindung im Sinne von § 124b Z 53 letzter Satz EStG einzustufen und aus diesem Grund zu einem Drittel steuerfrei zu belassen sei.

Der Beschwerdeführer berief gegen den Einkommensteuerbescheid. Nach der Kündigung des Dienstverhältnisses durch den Schweizer Arbeitgeber habe er die Ablöse seiner Einzahlungen in die Schweizerische Rentenanstalt erhalten. Das Finanzamt habe nunmehr zwei Drittel dieser Zahlung als steuerpflichtig behandelt. Die Einzahlungen in die Schweizerische Rentenanstalt seien auf Grund des in der Schweiz geltenden Gesetzes zwingend. Der Beschwerdeführer habe nach Beendigung des Dienstverhältnisses die Ablöse des Rentenanspruches ausbezahlt erhalten. Die Barauszahlung falle unter § 67 Abs 4 EStG 1988 und sei somit nur mit dem Steuersatz von 6% zu besteuern.

Mit Berufungsvorentscheidung wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab. Der Beschwerdeführer habe freiwillig Schritte gesetzt, die zu einer Pensionsabfindung geführt hätten. Gemäß dem Schweizer Freizügigkeitsgesetz könnten Freizügigkeitsgelder (Vorsorgegelder) in bestimmten Fällen bar ausgezahlt werden. Zu diesen Fällen zähle etwa die Aufnahme einer selbständigen Erwerbstätigkeit, aber auch das endgültige Verlassen der Schweiz. Der Beschwerdeführer habe sich freiwillig für die Auszahlung des Guthabens entschieden.

Im Vorlageantrag führte der Beschwerdeführer aus, er habe nachweislich die Schweiz Ende Juni 2003 (im angefochtenen Bescheid heißt es hiezu: "gemeint 2002") verlassen. Zu diesem Zeitpunkt sei aber das Abkommen zwischen der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten einerseits und der Schweizerischen Eidgenossenschaft andererseits über die Freizügigkeit (Freizügigkeitsabkommen, in der Folge FZA-Schweiz) bereits in Geltung gestanden. Mit diesem Abkommen werde das Ziel gleicher Lebens-, Beschäftigungs- und Arbeitsbedingungen verfolgt und würden Diskriminierungen untersagt. Das Abkommen erlaube es nicht, eine nach innerstaatlichem Recht erfolgende Pensionsabfindung anders als eine nach schweizerischem Recht erfolgende zu behandeln.

Mit Schriftsatz vom 8. Mai 2006 brachte der Beschwerdeführer sinngemäß vor, die strittige Zahlung könne auch nach den Regeln des § 67 Abs 3 EStG versteuert werden. Mit § 124b Z 53 letzter Satz EStG sei verhindert worden, dass Pensionsabfindungen aufgrund ausländischer Regelungen, bei denen eine Übertragung des abzufindenden Barwertes in eine inländische Pensionskasse nicht möglich ist, zur Gänze tarifmäßig versteuert würden. Eine dem Diskriminierungsverbot entsprechende ausreichende Gleichstellung sei damit aber nicht erfolgt.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab.

In der Bescheidbegründung wird zunächst darauf verwiesen, dass das FZA-Schweiz unmittelbar anwendbar sei. Aus den Abkommensregelungen ergebe sich, dass die Personenfreizügigkeit, wie sie nach den in der Europäischen Gemeinschaft geltenden Bestimmungen verwirklicht sei, (im wesentlichen) auch gegenüber der Schweiz hergestellt sei.

Unterschiede zu den gemeinschaftsrechtlichen Freizügigkeitsregelungen beständen in dreierlei Hinsicht, seien im gegenständlichen Fall aber ohne Bedeutung. Die Unterschiede ergäben sich daraus, dass nach Art 16 FZA-Schweiz (nur) die vor der Unterzeichnung des Abkommens ergangene gemeinschaftsrechtliche Rechtsprechung zu berücksichtigen sei. Des Weiteren setze der im FZA-Schweiz enthaltene Auftrag zur Berücksichtigung des Gemeinschaftsrechtes nach seiner Zweckrichtung die Gleichwertigkeit der auszulegenden Vorschriften voraus. Schließlich sei zu berücksichtigen, dass Art 21 Abs 2 FZA-Schweiz eine im Gemeinschaftsrecht fehlende Vorschrift enthalte, wonach keine Abkommensbestimmung so auszulegen ist, "dass sie die Vertragsparteien daran hindert, bei der Anwendung ihrer Steuervorschriften eine Unterscheidung zwischen Steuerpflichtigen zu machen, die sich - insbesondere hinsichtlich ihres Wohnsitzes - nicht in vergleichbaren Situationen befinden." Die zuletzt wiedergegebene Regelung werde aber wohl so auszulegen sein, dass der im Urteil des EuGH vom 14. Februar 1995, C-279/93, Schumacker, formulierte Grundsatz gelte, dass die ertragsteuerliche Nichtberücksichtigung der persönlichen und familiären Situation im Beschäftigungsstaat in der Regel eine nicht diskriminierende Folge dessen sei, dass sich Gebietsansässige und Gebietsfremde nicht in vergleichbaren Situationen befänden. Treffe diese Interpretation zu, stelle es keine Diskriminierung dar, wenn ein Vertragsstaat Gebietsfremden bestimmte, die persönlichen Verhältnisse berücksichtigende Steuervergünstigungen versage, die er Gebietsansässigen gewähre.

Dem Beschwerdeführer sei zuzustimmen, dass der EuGH das Diskriminierungsverbot auch als steuerlich zu beachtendes Beschränkungsverbot interpretiere. Vorschriften, auch steuerlicher Art, die einen Staatsangehörigen eines Mitgliedstaates daran hinderten, sein Herkunftsland zu verlassen, um von seinem Recht auf Freizügigkeit Gebrauch zu machen, stellten daher eine Beschränkung dieser Freiheit dar, auch wenn sie unabhängig von der Staatsangehörigkeit der betroffenen Arbeitnehmer Anwendung fänden. Auch wenn die Bestimmungen über die Freizügigkeit der Arbeitnehmer nach ihrem Wortlaut insbesondere die Inländerbehandlung im Aufnahmestaat sichern sollten, würden sie es doch auch verbieten, dass der Herkunftsstaat die freie Annahme und Ausübung einer Beschäftigung durch einen seiner Staatsangehörigen in einem anderen Staat behindere (Hinweis auf das Urteil des EuGH vom 15. Dezember 1995, C-415/93, Bosman). Da die Rechtsprechung des EuGH zum Beschränkungsverbot bereits zum Zeitpunkt der Unterzeichnung des Freizügigkeitsabkommens bestanden habe, sei diese gemäß Art 16 Abs 2 FZA-Schweiz auch bei der Interpretation der Arbeitnehmerfreizügigkeit nach dem Freizügigkeitsabkommen zu beachten. Dass dieses Beschränkungsverbot im Freizügigkeitsabkommen nur hinsichtlich der Dienstleistungsfreiheit (Art 17a Anhang I FZA-Schweiz) ausdrücklich enthalten sei, schade nicht, da auch der EG-Vertrag das Beschränkungsverbot im Zusammenhang mit der Dienstleistungsfreiheit ausdrücklich erwähne und hinsichtlich der Arbeitnehmerfreizügigkeit lediglich ein Diskriminierungsverbot enthalte.

Bei der Altersversorgung in den Mitgliedstaaten seien drei Hauptkategorien zu unterscheiden (Hinweis auf eine Mitteilung der Kommission der EG vom 19. April 2001 betreffend die Beseitigung der steuerlichen Hemmnisse für die grenzüberschreitende betriebliche Altersversorgung, CELEX Nr. 52001DC0214): Gesetzliche Sozialversicherung (erste Säule), betriebliche Altersversorgung (zweite Säule) und individuelle Altersversorgung (dritte Säule). Im gegenständlichen Fall gehe es um die Besteuerung der betrieblichen Altersversorgung. Nach Auffassung der belangten Behörde verpflichtete das FZA-Schweiz die Abkommensstaaten zur Aufhebung bzw Nichtanwendung jeglicher diskriminierender Vorschriften. Dem Beschwerdeführer sei somit grundsätzlich einzuräumen, dass seine Pensionsabfindung nicht anders besteuert werden dürfe als eine vergleichbare inländische Leistung.

Eine Diskriminierung könnte darin bestehen, dass unterschiedliche Vorschriften auf vergleichbare Situationen angewendet würden oder dass dieselbe Vorschrift auf unterschiedliche Situationen angewendet werde (Hinweis auf das hg Erkenntnis vom 3. August 2000, 98/15/0202). Im gegenständlichen Fall sei somit ein Vergleich mit den in § 67 Abs 3 und 4 EStG erfassten Bezügen anzustellen.

Das Schweizer Bundesgesetz über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge vom 25. Juni 1982 (BVG) regle die zweite Säule des in der schweizerischen Bundesverfassung niedergelegten Drei-Säulen-Konzepts der Altersversorgung. Die erste Säule stelle die Alters- und Hinterlassenenversicherung (AHV) dar. Nach dem BVG unterlägen alle bei der AHV versicherten Arbeitnehmer ab dem 17. Lebensjahr, die bei einem Arbeitgeber einen bestimmten Mindestlohn bezögen, der obligatorischen Versicherung. Die Finanzierung der Vorsorgeeinrichtung

erfolge durch Beiträge des Arbeitgebers und der Arbeitnehmer. Die Leistungen der Vorsorgeeinrichtungen im Fall von Alter oder Invalidität an die ehemaligen Arbeitnehmer und ihre Hinterbliebenen bestünden in der Regel in Form einer Rente (Hinweis auf Runggaldier/Steindl, Handbuch zur betrieblichen Altersversorgung, 51 ff). In Sonderfällen, zu denen der gegenständliche zähle, sei die Abfindung der Vorsorgeansprüche (bzw des Alterguthabens) auf Antrag nach Abgabe der Erklärung, die Schweiz endgültig zu verlassen, vorgesehen.

Demgegenüber habe die betriebliche Altersversorgung in Österreich im Rahmen des gesamten Altersversorgungssystems eine verhältnismäßig geringe Bedeutung. Im Unterschied zur Schweiz erfolgten betriebliche Pensionszusagen freiwillig, gleichsam betriebsindividuell. Der Anteil der österreichischen Arbeitnehmer mit Betriebspensionszusagen im Vergleich zur Gesamtbeschäftigungszahl im privaten Bereich sei Ende der achtziger Jahre des vorigen Jahrhunderts mit 12 % geschätzt worden. Die inhaltlichen Unterschiede zwischen den österreichischen betrieblichen Pensionssystemen seien erheblich (Hinweis auf Runggaldier/Steindl, Handbuch zur betrieblichen Altersversorgung, 66, 72, 77), jene zwischen der zweiten Säule des schweizerischen Vorsorgemodells und der des österreichischen Systems seien grundlegender Art, weshalb es zweifelhaft sei, ob überhaupt eine Situationsidentität vorliegen könne.

Der Beschwerdeführer habe seine Abfindung auf Antrag erhalten, nachdem er die Erklärung abgegeben habe, die Schweiz endgültig zu verlassen. Aus dem Erkenntnis des VwGH vom 26. Juni 2002, 2002/13/0003, ergebe sich, dass die bloße Ähnlichkeit der wirtschaftlichen Auswirkungen mit einer teilweisen Pensionsablöse es nicht rechtfertige, den in § 67 Abs 4 EStG normierten Tatbestand als verwirklicht anzusehen. Richtig sei, dass im österreichischen Pensionskassengesetz die steuerneutrale Überbindung von Pensionsabfindungen an Pensionskassen vorgesehen sei. Eine solche Überbindung oder ein vergleichbarer Vorgang habe aber im Berufungsfall nicht stattgefunden.

Während Firmenpensionen als Entgelt für erbrachte Leistungen zu verstehen seien, deren Bezahlung regelmäßig, aber nicht zwingend ab Beendigung des Arbeitsverhältnisses und Erreichen des Pensionsalters (bzw der Arbeitsunfähigkeit) erfolge und die der Sicherung des Ruhestandes diene, habe die Abfertigung zwar auch den Charakter eines Entgelts für in der Vergangenheit geleistete Dienste, der Anspruch resultiere aber aus der zwingenden Beendigung des Arbeitsverhältnisses schlechthin (Hinweis auf Runggaldier/Steindl, Handbuch zur betrieblichen Altersversorgung, 299) und sie verfolge weniger den Vorsorgegedanken, sondern diene dem (der Dauerrente) fremden Zweck einer Überbrückungshilfe. Abfertigungen in diesem Sinne gebe es in der Schweiz nicht. Ebenso wenig stelle die vom Beschwerdeführer bezogene Einmalzahlung einen Bezug dar, der mit den in § 67 Abs 3 EStG angeführten Bezügen vergleichbar sei. Würde nun aber die Einmalzahlung, bei der es sich unbestrittenmaßen um die Abfindung von Pensionsansprüchen handle, gleich einer Abfertigung im oben dargelegten Sinne behandelt, läge eine unzulässige Gleichbehandlung verschiedener Sachverhalte vor, wodurch der Fall mit Auslandsbezug verglichen mit jenem ohne einen solchen privilegiert besteuert würde.

Analoges gelte für den Vergleich der in Rede stehenden Pensionsabfindung mit der so genannten "Abfertigung neu". Das FZA-Schweiz sei mit 1. Juni 2002 in Kraft getreten (BGBl. III Nr. 133/2002). Das Gesetz über die betriebliche Mitarbeitervorsorge (BMVG, BGBl. I Nr. 100/2002 idF BGBl. I Nr. 155/2002), mit welchem die "Abfertigung neu" geregelt worden sei, sei aber erst am 1.7.2002 in Kraft getreten; es sei erst auf Arbeitsverhältnisse anzuwenden, deren vertraglich vereinbarter Beginn nach dem 31. Dezember 2002 liege, ein Zeitpunkt, zu dem das Arbeitsverhältnis des Beschwerdeführers bereits beendet gewesen sei. Das Diskriminierungsverbot dürfe nicht als Privilegierungsgebot bzw als Verpflichtung dergestalt gesehen werden, jemanden auf Grund eines qualifizierten ausländischen Anknüpfungsmerkmals gleich wie einen Ausländer, aber besser als jeden Inländer zu behandeln. Indem aber der Beschwerdeführer sinngemäß die steuerliche Gleichbehandlung seiner am 6. Jänner 2003 ausbezahlt, aus in den Jahren 1987 bis Juni 2002 geleisteten Beitragsleistungen resultierenden Pensionsabfindung mit einer Abfertigung aus der Mitarbeitervorsorgekasse begehre, verlange er etwas, worauf ein reiner Steuerinländer infolge der dargestellten Inkrafttretensregelungen niemals Anspruch hätte.

Wenn sich nun der Beschwerdeführer auf Antrag diese Ansprüche in bar abfinden lasse, könne er hiefür aus dem Diskriminierungsverbot nicht das Recht ableiten, auf eine Art steuerlich behandelt zu werden, wie sie das Gesetz in Österreich keinem rein inländischen Steuerpflichtigen zuteil werden lasse. Das im FZA-Schweiz vorgesehene Diskriminierungsverbot könne nicht den Wirksamkeitszeitpunkt einer steuerlichen Begünstigungsvorschrift allein für in der Schweiz erworbene Ansprüche aus der zweiten Säule zurückverlegen.

Hinzu komme, dass die vom Beschwerdeführer bezogene Pensionsabfindung auch inhaltlich nicht mit einer Abfertigung aus der österreichischen Mitarbeiterkasse verglichen werden könne.

Hinsichtlich der in der Schweiz eingerichteten beruflichen bzw betrieblichen Altersvorsorge werde auf die die Einkommensteuervorauszahlungen des Beschwerdeführers betreffende Berufungsentscheidung vom 4. Juni 2003, RV/0121-F/03, verwiesen. (Dort wird ausgeführt, kennzeichnend für die zweite Säule sei die obligatorische Mittelaufbringung durch Arbeitgeber und Arbeitnehmer, der Anschluss der Arbeitgeber an eine eigene oder fremde registrierte Vorsorgeeinrichtung (Pensionskasse), die Ergänzung derselben durch so genannte Freizügigkeitseinrichtungen zur Aufrechterhaltung des Vorsorgeschutzes, etwa beim kündigungsbedingten Austritt aus der bisherigen Vorsorgeeinrichtung und die Rentenform der regelmäßig vorgesehenen Vorsorgeleistung. Da die Freizügigkeitseinrichtung an die Stelle der betrieblichen Pensionskasse trete, um beispielsweise zu einem späteren Zeitpunkt wieder die Einbringung des Freizügigkeitsguthabens in eine betriebliche Vorsorgeeinrichtung zu ermöglichen und auf diese Art die durchgehende Aufrechterhaltung des Vorsorgeschutzes zu garantieren, sei sie im Wesentlichen ident mit betrieblichen Vorsorgeeinrichtungen und zähle damit zu den Pensionskassen iSd § 25 Abs 1 Z 2 lit b EStG).

Die vom Beschwerdeführer aus der zweiten Säule erhaltene Leistung sei auch dem Grunde nach aus nachstehenden Gründen nicht mit Leistungen vergleichbar, die im Inland Beschäftigte aus der ersten oder der dritten Säule erhielten:

-
Die "Abfertigung neu" baue auf dem System "Abfertigung alt" auf und hänge insofern (jedenfalls in den Übergangsregelungen) mit dem in § 67 Abs. 3 EStG definierten Begriff zusammen, wonach unter einer Abfertigung die einmalige Entschädigung durch den Arbeitgeber zu verstehen sei, die an einen Arbeitnehmer bei Auflösung des Dienstverhältnisses auf Grund bestimmter Regelungen zu leisten sei.

-
Die bisherigen Abfertigungsansprüche blieben grundsätzlich aufrecht. Träfen Arbeitgeber und Arbeitnehmer nicht einvernehmlich anderweitige Verfügungen und würden Abfertigungsansprüche nach dem alten System vom Arbeitgeber ausbezahlt, dann seien die bisherigen Regelungen des § 67 Abs 3 EStG weiter anzuwenden.

-
Abfertigungsansprüche alt seien idR höher als Abfertigungsansprüche neu. Ansprüche aus der Mitarbeitervorsorgekasse seien erheblich niedriger als Ansprüche aus der (Schweizer) zweiten Säule.

-
Die zweite Schweizer Vorsorgesäule diene der Altersvorsorge, die österreichische Abfertigung neu nähre sich dem Schweizer Modell, trage aber im Unterschied dazu immer noch deutlich Züge der Abfertigung alt mit dem Überbrückungshilfecharakter.

Fehle aber die Vergleichbarkeit der Leistung, könne auch die steuerliche Gleichbehandlung nicht gefordert werden. Abfertigungen der Witwer- und Witwenpensionen, die auf Grund bundes- oder landesgesetzlicher Vorschriften aus dem Grunde der Wiederverheilung geleistet würden, seien ebenso wenig im Tatsachenbereich mit der vom Beschwerdeführer erhaltenen Pensionsabfindung vergleichbar wie Abfertigungen von Hinterbliebenenpensionen im Sinne des § 269 ASVG oder Ablösezahlungen auf Grund bundes- oder landesgesetzlicher Vorschriften.

Im Hinblick auf diese gegen eine Vergleichbarkeit der vom Beschwerdeführer erhaltenen Pensionsabfindung mit den in § 67 Abs 3 und 4 EStG angesprochenen sonstigen Bezügen sprechenden Überlegungen liege am ehesten eine Vergleichbarkeit mit Firmenpensionen von Inlandsbeschäftigen vor, die abgefunden (bzw abgefertigt oder abgelöst) würden.

Bezüge aus inländischen wie aus ausländischen Pensionskassen zählten zu den grundsätzlich steuerpflichtigen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (Quatschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, Tz 17 bis 19 zu § 25). Bei Bezügen aus ausländischen Pensionskassen gelte dies nur im Falle gesetzlicher Beitragspflicht (Doralt, EStG6, § 25 Tz 52); diese sei im gegenständlichen Fall gegeben (Müller, SWI 1998, 518).

Pensionsabfindungen seien im Geltungsbereich des EStG 1988 zunächst mit dem Hälfteuersatz zu besteuern gewesen, wobei der Gesetzgeber ebenso wenig wie Verwaltungspraxis oder höchstgerichtliche Judikatur eine Differenzierung zwischen inländischen und ausländischen Abfindungen vorgenommen habe.

Das Budgetbegleitgesetz 2001, das am 23. November 2000 vom Nationalrat beschlossen worden sei, habe wesentliche Änderungen für die betriebliche Altersvorsorge mit sich gebracht. Seit dem 1. Jänner 2001 seien Pensionsabfindungen nur mehr dann mit dem halben Steuersatz zu versteuern, wenn der Barwert des Pensionsanspruches den Wert gemäß § 1 Abs 2 Z 1 Pensionskassengesetz ("im Moment 125.000 S") nicht übersteige. Das Gesetz unterscheide nicht danach, ob es sich um ausländische oder inländische Abfindungen handle. Die legistische Maßnahme wende sich sohin keineswegs vorwiegend oder gar ausschließlich an Grenzgänger. Behandle der österreichische Gesetzgeber inländische und ausländische Pensionsabfindungen steuerlich gleich, werde deutlich, dass dem vom Beschwerdeführer erhobenen Diskriminierungsvorwurf eine Grundlage fehle.

Nach dem durch das Bundesgesetz BGBI I 54/2002 eingefügten letzten Satz des § 124b Z 53 EStG seien Zahlungen für Pensionsabfindungen von Pensionskassen auf Grund gesetzlicher oder statutenmäßiger Regelungen nach Abzug der darauf entfallenden Pflichtbeiträge ab dem Jahr 2001 und in den folgenden Jahren zu einem Drittel steuerfrei zu belassen. Damit solle verhindert werden, dass Pensionsabfindungen auf Grund ausländischer Regelungen - bei denen eine Übertragung des abzufindenden Barwertes in eine inländische Pensionskasse nicht möglich sei - zur Gänze tarifmäßig zu versteuern sind (Hinweis auf Hofstätter/Reichel, Tz 6 zu § 67 Abs 8 EStG 1988).

Zu beachten sei auch, dass für den Beschwerdeführer eine Überbindung seiner Pensionsansprüche wegen des Erreichens des Pensionsalters gar keinen Sinn gemacht hätte. Einer Überbindung hätte es auch gar nicht bedurft, denn zur Erreichung eben dieses Zwecks hätte er keinen Abfindungsantrag stellen müssen, sondern einfach die laufende Rente in Anspruch nehmen können. Tatsächlich habe er aber nicht eine Rente beziehen wollen.

Zusammenfassend sei festzustellen, dass die in § 67 Abs 3 und 4 EStG angeführten sonstigen Bezüge nicht mit der Barauszahlung der Austrittsleistung vergleichbar seien, welche der Beschwerdeführer auf Antrag unter Abgabe der Erklärung, die Schweiz endgültig zu verlassen, erhalten habe. Da mit ihr Pensionsansprüche der zweiten Säule abgegolten würden, sei die Leistung mit der Abfindung einer Firmenpension vergleichbar. Die steuerliche Behandlung derartiger Leistungen differiere im Grundsätzlichen nicht danach, ob es sich um eine ausländische oder eine inländische Pensionsabfindung handle. Damit aber sei dem Vorwurf einer Diskriminierung die Grundlage entzogen.

Gegen diesen Bescheid wendet sich die Beschwerde. Der Beschwerdeführer erachtet sich verletzt im Recht, dass die in Rede stehende Abfindung mit dem Steuersatz von 6% versteuert werde.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Das Abkommen zwischen der EG und ihren Mitgliedstaaten (u.a. der Republik Österreich) einerseits und der Schweizerischen Eidgenossenschaft andererseits über die Freizügigkeit, ABl. L 114 vom 30.4.2002, S. 6-72 (FZA-Schweiz), lautet auszugsweise:

"I. Grundbestimmungen

Artikel 1

Ziel

Ziel dieses Abkommens zugunsten der Staatsangehörigen der Mitgliedstaaten der EG und der Schweiz ist folgendes:

- a) Einräumung eines Rechts auf Einreise, Aufenthalt, Zugang zu einer unselbständigen Erwerbstätigkeit und Niederlassung als Selbständiger sowie des Rechts auf Verbleib im Hoheitsgebiet der Vertragsparteien;
- b) Erleichterung der Erbringung von Dienstleistungen im Hoheitsgebiet der Vertragsparteien, insbesondere Liberalisierung kurzzeitiger Dienstleistungen;
- c) Einräumung eines Rechts auf Einreise und Aufenthalt im Hoheitsgebiet der Vertragsparteien für Personen, die im Aufnahmestaat keine Erwerbstätigkeit ausüben;
- d) Einräumung der gleichen Lebens-, Beschäftigungs- und Arbeitsbedingungen wie für Inländer.

Artikel 2

Nichtdiskriminierung

Die Staatsangehörigen einer Vertragspartei, die sich rechtmäßig im Hoheitsgebiet einer anderen Vertragspartei aufhalten, werden bei der Anwendung dieses Abkommens gemäß den Anhängen I, II und III nicht aufgrund ihrer Staatsangehörigkeit diskriminiert.

...

Artikel 7

Sonstige Rechte

Die Vertragsparteien regeln insbesondere die folgenden mit der Freizügigkeit zusammenhängenden Rechte gemäß Anhang I:

- a) Recht auf Gleichbehandlung mit den Inländern in Bezug auf den Zugang zu einer Erwerbstätigkeit und deren Ausübung sowie auf die Lebens-, Beschäftigungs- und Arbeitsbedingungen;
- b) Recht auf berufliche und geographische Mobilität, das es den Staatsangehörigen der Vertragsparteien gestattet, sich im Hoheitsgebiet des Aufnahmestaates frei zu bewegen und den Beruf ihrer Wahl auszuüben;
- c) Recht auf Verbleib im Hoheitsgebiet einer Vertragspartei nach Beendigung einer Erwerbstätigkeit;
- d) Aufenthaltsrecht der Familienangehörigen, ungeachtet ihrer Staatsangehörigkeit;
- e) Recht der Familienangehörigen auf Ausübung einer Erwerbstätigkeit, ungeachtet ihrer Staatsangehörigkeit;
- f) Recht auf Erwerb von Immobilien im Zusammenhang mit der Ausübung der im Rahmen dieses Abkommens eingeräumten Rechte;
- g) während der Übergangszeit: Recht auf Rückkehr in das Hoheitsgebiet einer Vertragspartei nach Beendigung einer Erwerbstätigkeit oder eines Aufenthalts in diesem Gebiet zwecks Ausübung einer Erwerbstätigkeit sowie Recht auf Umwandlung einer befristeten in eine ständige Aufenthaltserlaubnis.

...

II. Allgemeine und Schlussbestimmungen

...

Artikel 13

Stand still

Die Vertragsparteien verpflichten sich, in den unter dieses Abkommen fallenden Bereichen keine neuen Beschränkungen für Staatsangehörige der anderen Vertragspartei einzuführen.

...

Artikel 16

Bezugnahme auf das Gemeinschaftsrecht

1. Zur Erreichung der Ziele dieses Abkommens treffen die Vertragsparteien alle erforderlichen Maßnahmen, damit in ihren Beziehungen gleichwertige Rechte und Pflichten wie in den Rechtsakten der EG, auf die Bezug genommen wird, Anwendung finden.
2. Soweit für die Anwendung dieses Abkommens Begriffe des Gemeinschaftsrechts herangezogen werden, wird hierfür die einschlägige Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften vor dem Zeitpunkt der Unterzeichnung berücksichtigt. Über die Rechtsprechung nach dem Zeitpunkt der Unterzeichnung dieses Abkommens wird die Schweiz unterrichtet. Um das ordnungsgemäße Funktionieren dieses Abkommens sicherzustellen, stellt der Gemischte Ausschuss auf Antrag einer Vertragspartei die Auswirkungen dieser Rechtsprechung fest.

Artikel 17

Entwicklung des Rechts

1. Sobald eine Vertragspartei das Verfahren zur Annahme eines Entwurfs zur Änderung ihrer innerstaatlichen

Rechtsvorschriften einleitet oder eine Änderung in der Rechtsprechung der Instanzen, deren Entscheidungen nicht mehr mit Rechtsmitteln des innerstaatlichen Rechts angefochten werden können, in einem unter dieses Abkommen fallenden Bereich eintritt, unterrichtet die betroffene Vertragspartei die andere Vertragspartei im Rahmen des Gemischten Ausschusses hiervon.

2. Der Gemischte Ausschuss führt einen Meinungsaustausch über die Auswirkungen der Änderung auf das ordnungsgemäße Funktionieren dieses Abkommens.

...

Artikel 19

Streitbeilegung

1. Die Vertragsparteien können den Gemischten Ausschuss mit allen Streitigkeiten über die Auslegung oder die Anwendung dieses Abkommens befassen.

2. Der Gemischte Ausschuss kann die Streitigkeit beilegen. Dem Gemischten Ausschuss werden alle zweckdienlichen Informationen für eine eingehende Prüfung der Angelegenheit im Hinblick auf eine annehmbare Lösung zur Verfügung gestellt. Zu diesem Zweck prüft der Gemischte Ausschuss alle Möglichkeiten zur Aufrechterhaltung des ordnungsgemäßen Funktionierens dieses Abkommens.

...

Artikel 21

Beziehung zu den bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen

1. Die Bestimmungen der bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und den Mitgliedstaaten der EG bleiben von den Bestimmungen dieses Abkommens unberührt. Insbesondere lassen die Bestimmungen dieses Abkommens die in den Doppelbesteuerungsabkommen festgelegte Begriffsbestimmung des Grenzgängers unberührt.

2. Keine Bestimmung dieses Abkommens ist so auszulegen, dass sie die Vertragsparteien daran hindert, bei der Anwendung ihrer Steuervorschriften eine Unterscheidung zwischen Steuerpflichtigen zu machen, die sich - insbesondere hinsichtlich ihres Wohnsitzes - nicht in vergleichbaren Situationen befinden.

3. Keine Bestimmung dieses Abkommens hindert die Vertragsparteien daran, Maßnahmen zu beschließen oder anzuwenden, um nach Maßgabe der Bestimmungen der nationalen Steuergesetzgebung einer Vertragspartei oder der zwischen der Schweiz einerseits und einem oder mehreren Mitgliedstaaten der EG andererseits geschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen oder sonstiger steuerrechtlicher Vereinbarungen die Besteuerung sowie die Zahlung und die tatsächliche Erhebung der Steuern zu gewährleisten oder die Steuerflucht zu verhindern.

...

ANHANG I

Freizügigkeit

I Allgemeine Bestimmungen

...

II. Arbeitnehmer

...

Artikel 7

Abhängig beschäftigte Grenzgänger

1. Ein abhängig beschäftigter Grenzgänger ist ein Staatsangehöriger einer Vertragspartei mit Wohnsitz im Hoheitsgebiet einer Vertragspartei, der eine Erwerbstätigkeit als Arbeitnehmer im Hoheitsgebiet der anderen Vertragspartei ausübt und in der Regel täglich oder mindestens einmal in der Woche an seinen Wohnort zurückkehrt.

2. Die Grenzgänger benötigen keine Aufenthaltserlaubnis. Die zuständige Behörde des beschäftigenden Staates kann dem abhängig beschäftigten Grenzgänger jedoch eine Sonderbescheinigung mit einer Gültigkeitsdauer von

mindestens fünf Jahren oder mit einer der Dauer der Beschäftigung entsprechenden Gültigkeitsdauer ausstellen, wenn diese mehr als drei Monate und weniger als ein Jahr beträgt. Diese Bescheinigung wird um mindestens fünf Jahre verlängert, sofern der Grenzgänger nachweist, dass er eine Erwerbstätigkeit ausübt.

3. Die Sonderbescheinigung gilt für das gesamte Hoheitsgebiet des Staates, der sie ausgestellt hat.

...

Artikel 9

Gleichbehandlung

1. Ein Arbeitnehmer, der Staatsangehöriger einer Vertragspartei ist, darf aufgrund seiner Staatsangehörigkeit im Hoheitsgebiet der anderen Vertragspartei hinsichtlich der Beschäftigungs- und Arbeitsbedingungen, insbesondere im Hinblick auf Entlohnung, Kündigung und, falls er arbeitslos geworden ist, im Hinblick auf berufliche Wiedereingliederung oder Wiedereinstellung nicht anders behandelt werden als die inländischen Arbeitnehmer.

2. Ein Arbeitnehmer und seine in Artikel 3 dieses Anhangs genannten Familienangehörigen genießen dort die gleichen steuerlichen und sozialen Vergünstigungen wie die inländischen Arbeitnehmer und ihre Familienangehörigen.

3. Er kann mit dem gleichen Recht und unter den gleichen Bedingungen wie die inländischen Arbeitnehmer am Unterricht der Berufsschulen und der Umschulungszentren teilnehmen.

4. Alle Bestimmungen in Tarif- oder Einzelarbeitsverträgen oder sonstigen Kollektivvereinbarungen betreffend den Zugang zur Beschäftigung, die Beschäftigung, die Entlohnung und alle übrigen Arbeits- und Kündigungsbedingungen sind von Rechts wegen insoweit nichtig, als sie für ausländische Arbeitnehmer, die Staatsangehörige der Vertragsparteien sind, diskriminierende Bedingungen vorsehen oder zulassen.

5. Ein Arbeitnehmer, der die Staatsangehörigkeit einer Vertragspartei besitzt und im Hoheitsgebiet der anderen Vertragspartei beschäftigt ist, hat Anspruch auf gleiche Behandlung hinsichtlich der Zugehörigkeit zu Gewerkschaften und der Ausübung gewerkschaftlicher Rechte, einschließlich des Wahlrechts und des Zugangs zu Verwaltungs- oder Führungsämtern in einer Gewerkschaft; er kann von der Teilnahme an der Verwaltung von Körperschaften des öffentlichen Rechts und der Ausübung eines öffentlich-rechtlichen Amtes ausgeschlossen werden. Er hat ferner das Recht auf Wählbarkeit zu den Arbeitnehmervertretungen in den Betrieben. Diese Bestimmungen berühren nicht die Rechts- oder Verwaltungsvorschriften, durch die den Arbeitnehmern aus der anderen Vertragspartei im Aufnahmestaat weitergehende Rechte eingeräumt werden.

6. Unbeschadet des Artikels 26 dieses Anhangs genießt ein Arbeitnehmer, der die Staatsangehörigkeit einer Vertragspartei besitzt und im Hoheitsgebiet der anderen Vertragspartei beschäftigt ist, hinsichtlich einer Wohnung, einschließlich der Erlangung des Eigentums an der von ihm benötigten Wohnung, die gleichen Rechte und Vergünstigungen wie die inländischen Arbeitnehmer. Dieser Arbeitnehmer kann sich mit dem gleichen Recht wie inländische Arbeitnehmer in dem Gebiet, in dem er beschäftigt ist, in die Listen der Wohnungssuchenden der Orte, wo solche Listen geführt werden, einschreiben und genießt die damit verbundenen Vergünstigungen und Rangstellungen. Seine im Herkunftsstaat verbliebene Familie wird zu diesem Zweck als in diesem Gebiet wohnend betrachtet, soweit auch für inländische Arbeitnehmer eine entsprechende Vermutung gilt.

..."

Das FZA-Schweiz ist mit 1. Juni 2002 in Kraft getreten (siehe BGBl III Nr. 133/2002).

Das FZA-Schweiz ist ein Abkommen zwischen der EG und ihren Mitgliedstaaten einerseits und der Schweiz andererseits (so genanntes "gemischtes Abkommen"). Hinsichtlich ihrer gemeinschaftsrechtlichen (nicht hingegen ihrer bloß mitgliedstaatlichen) Teile begründen solche Abkommen Gemeinschaftsrecht; dieses Gemeinschaftsrecht steht in der Rechtsquellenhierarchie zwar unter dem primären Gemeinschaftsrecht, geht aber dem Sekundärrecht vor (siehe Schweizer/Hummer/Obwexer, Europarecht, Wien 2007, Rz 1001, 1004, 1009 und 1090). Auch solchem in Abkommen zwischen der EG und Drittstaaten begründetem Gemeinschaftsrecht kommt unmittelbar Wirkung zu, soweit die jeweilige Regelung unter Berücksichtigung ihres Wortlautes und nach Gegenstand und Art des Abkommens eine klare und eindeutige Verpflichtung enthält, deren Erfüllung oder deren Wirkung nicht vom Erlass eines weiteren Aktes abhängen. Demnach kann sich ein Einzelner vor den nationalen Gerichten direkt auf eine Bestimmung eines

solchen Abkommens berufen, wenn die Abkommensbestimmung weder an Bedingungen geknüpft noch ungenau formuliert ist und die allgemeinen Merkmale des Abkommens einer direkten Berufung auf dieses nicht entgegenstehen (siehe nochmals Schweitzer/Hummer/Obwexer, aaO, 1011).

Grundsätzlich gewährt das FZA-Schweiz den Staatsangehörigen Freizügigkeitsrechte entsprechend Art 39 Abs 2 EG (vgl Callies/Ruffert, EUV/EGV3, München 2007, Art 39 EG, Tz 43). Hinsichtlich der Freizügigkeit der Arbeitnehmer sind grundsätzlich gleichwertige Rechte und Pflichten wie in den Rechtsakten der EG herzustellen (vgl Beiser, ÖStZ 2005, 262 (263) mwH in Fußnoten 2 bis 4; derselbe in FS-Loukota, 15 (24), sowie Haslehner, SWI 2007, 221 (225)).

Der EuGH hat bereits im Urteil vom 15. Dezember 1995, C- 415/93, Slg 1995 I-4921, Bosmann, Rn 94ff, aus Art 39 Abs 2 EG ein Beschränkungsverbot für Bestimmungen abgeleitet, die einen Unionsbürger daran hindern oder davon abhalten können, sein Herkunftsland zu verlassen, um von seinem Recht auf Arbeitnehmerfreizügigkeit Gebrauch zu machen. Diese Rechtsprechung des EuGH ist vor der (am 21. Juni 1999 erfolgten) Unterzeichnung des FZA-Schweiz ergangen und sohin zur Auslegung der Freizügigkeit nach diesem Abkommen heranzuziehen, wobei aber zu beachten ist, dass Drittstaaten gegenüber - schon wegen der regelmäßig nicht uneingeschränkten Amtshilfe - weitere Gründe für die Rechtfertigung einer allfälligen Beschränkung in Betracht kommen als Mitgliedstaaten gegenüber.

In Österreich wurde mit dem Budgetbegleitgesetz 2001, BGBl. I Nr. 142/2000, der Abs 8 des § 67 EStG 1988 neu gefasst; zugleich wurde dem § 124b EStG 1988 die Z 53 angefügt. Diese Bestimmungen lauten auszugsweise:

§ 67 EStG 1988:

"(8) Für die nachstehend angeführten sonstigen Bezüge gilt Folgendes:

...

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

§ 124b EStG 1988:

"53. Zahlungen für Pensionsabfindungen, deren Barwert den Betrag im Sinne des § 1 Abs 2 Z. 1 des Pensionskassengesetzes übersteigt, sind gemäß § 67 Abs 10 im Kalendermonat der Zahlung zu erfassen. Dabei ist bei Pensionsabfindungen, die im Jahre 2001 zufließen, nach Abzug der darauf entfallenden Beträge im Sinne des § 62 Z. 3, 4 und 5 ein Viertel steuerfrei zu belassen."

Mit dem Bundesgesetz vom 29. März 2002, BGBl. I Nr. 54/2002, wurde in § 124b Z 53 EStG 1988 folgender Satz angefügt:

"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."

Die Abfindung ausländischer - auf eine gesetzliche Verpflichtung zur Leistung von Pensionskassenbeiträgen zurückzuführender - Pensionskassenleistungen führt im gegenständlichen Fall zu Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit nach § 25 Abs 1 Z 2 lit b EStG 1988 idF BGBl Nr. 201/1996 (vgl hiezu B. Reiner/J. Reiner, Die Besteuerung von Leistungen ausländischer Pensionskassen, in FS-Doralt, 331 (343, 348)).

Im Erkenntnis vom 19. April 2007, 2005/15/0010, hat sich der Verwaltungsgerichtshof mit einer Pensionsabfindung eines Grenzgängers in der Schweiz, die infolge Beendigung des Dienstverhältnisses in der Schweiz und dem damit verbundenen "endgültigen Verlassen der Schweiz" ausbezahlt wurde, befasst. Auch in jenem Fall war das "Altersguthaben" auf eine Freizügigkeitspolice übertragen worden und war es "beim endgültigen Verlassen der Schweiz" zu einer Barauszahlung gekommen. Der Verwaltungsgerichtshof hat es für die Rechtslage des Jahres 2001 für nicht rechtswidrig erachtet, dass die belangte Behörde die Besteuerung nach § 124b Z 53 EStG idF BGBl I Nr. 54/2002 vorgenommen hat. Aus den Ausführungen jenes Erkenntnisses, auf welche gemäß § 43 Abs 2 zweiter Satz VwGG verwiesen wird, ergibt sich, dass auch im gegenständlichen Fall aus innerstaatlicher Sicht die Besteuerung nach § 25 Abs 1 Z 2 lit b EStG iVm § 124b Z 53 leg. cit. nicht als rechtswidrig zu erkennen ist.

In der Beschwerde wird vorgebracht, mit BGBl I Nr. 100/2002 und 155/2002 seien die so genannte "Abfertigung Neu" und ihre Besteuerung eingeführt worden; diese Regelungen seien mit 1. Juli 2002 in Kraft getreten, und zwar für

Arbeitsverhältnisse, die nach dem 31. Dezember 2002 begründet würden. Nach diesen Neuregelungen seien "Barauszahlungen aus betrieblichen Mitarbeiter-Vorsorgekassen" mit 6% zu besteuern.

Die Beschwerde bringt weiters vor, Österreich habe das ab 1. Juni 2002 geltende FZA-Schweiz zu beachten. Die vom Beschwerdefall betroffene "2. Säule" der Schweizer Altersvorsorge diene demselben Zweck der Daseinsvorsorge wie die österreichische "Abfertigung Neu". Der Anwendungsvorrang des FZA-Schweiz gebiete es, dass auch die gegenständliche Barauszahlung (nur) der Besteuerung von 6% nach § 67 Abs 4 EStG unterzogen werde.

Der Beschwerdeführer will, wie sich dies aus der gesamten Beschwerdebegründung ergibt, jene Besteuerung auf den gegenständlichen Fall angewendet wissen, die im Rahmen der so genannten "Abfertigung Neu" (siehe hiezu Hofstätter/Reichel, § 14 EStG 1988, Tz 2) für die Kapitalabfertigung von Renten vorgesehen ist. Diese Regelung findet sich nicht in Abs 4, sondern im letzten Unterabsatz des Abs 3 des § 67 EStG. Die Regelung wurde mit dem Betrieblichen Mitarbeitervorsorgegesetz, BGBI I Nr 100/2002 eingeführt. Entgegen dem Beschwerdevorbringen hat § 67 EStG durch BGBI I Nr. 155/2002 in Bezug auf Abfertigungen und Abfindungen keine Änderung erfahren.

Mit Art 17 Z 5 des Betrieblichen Mitarbeitervorsorgegesetzes wurden in § 67 Abs 3 EStG folgende Sätze angefügt:

"Die Lohnsteuer von Abfertigungen aus MV-Kassen beträgt 6%. Wird der Abfertigungsbetrag an ein Versicherungsunternehmen zur Rentenauszahlung oder an ein Kreditinstitut zum ausschließlichen Erwerb von Anteilen an einem prämienbegünstigten Pensionsinvestmentfonds (§ 108b in Verbindung mit § 17 BMVG oder gleichartigen österreichischen Rechtsvorschriften) oder an eine Pensionskasse übertragen, fällt keine Lohnsteuer an. Die Kapitalabfertigung angefallener Renten unterliegt einer Lohnsteuer von 6%."

Diese angeführte Änderung des § 67 Abs 3 EStG ist erst mit 11. Juli 2002, dem Tag nach der Veröffentlichung im BGBI, in Kraft getreten (vgl Hofstätter/Reichel, § 67 Abs 3 bis 5 EStG, Tz 14.3).

Im Beschwerdefall ist unbestritten, dass das Dienstverhältnis des Beschwerdeführers zum 30. Juni 2002 durch Arbeitgeberkündigung geendet hat und der Beschwerdeführer die Schweiz mit Ende Juni 2002 verlassen hat. Somit hat der Beschwerdeführer von 1. bis 30. Juni 2002 von der durch das FZA-Schweiz gewährleisten Arbeitnehmerfreizügigkeit Gebrauch gemacht.

Für den in Österreich ansässigen Beschwerdeführer kann sich durch eine österreichische Besteuerungsregel, die erst im Juli 2002 mit der Veröffentlichung im Bundesgesetzblatt in Kraft getreten ist und eine steuerliche Begünstigung für bestimmte Bezüge normiert, eine Beschränkung, von seinem Recht auf Freizügigkeit in der Schweiz im Hinblick auf ein Dienstverhältnis Gebrauch zu machen, das schon im Juni 2002 geendet hat, nicht ergeben haben. Der streitgegenständliche Bezug ist aber Ausfluss dieses im Juni 2002 beendeten Dienstverhältnisses. Solcherart ist die belangte Behörde zu Recht davon ausgegangen, dass das Verbot der Beschränkung der Dienstnehmerfreizügigkeit nicht dazu führen kann, dass (begünstigende) Steuerregelungen in Bezug auf Auslandssachverhalte früher in Kraft treten, als vom Gesetzgeber - ohne Differenzierung zwischen Inland und Ausland - allgemein vorgesehen.

Schon aus diesem Grund zeigt das auf das FZA-Schweiz gegründete Vorbringen der Beschwerde eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides nicht auf.

Der Beschwerdeführer bringt weiters vor, er sei in seinem Recht auf Vertrauen auf die bestehende Rechtslage verletzt, weil die österreichische Rechtslage im Zeitpunkt des Beginnes des Dienstverhältnisses im Jahr 1987 eine besonders günstige Besteuerung der Pensionsabfindung vorgesehen habe, während in der Folge mit kurzer Übergangsfrist eine volle Besteuerung mit einem Freibetrag von einem Drittel des Bezuges eingeführt worden sei.

Dieses gegen die Sachlichkeit der Regelung des Budgetbegleitgesetzes 2001 und des BundesgesetzesBGBI. I Nr. 54/2002 gerichtete Vorbringen veranlasst den Verwaltungsgerichtshof nicht zu einer Antragstellung nach Art 140 Abs 1 B-VG, ist doch der Gesetzgeber von Verfassungs wegen nicht gehalten, bestehende Begünstigungsbestimmungen für die Zukunft stets unverändert beizubehalten und stellt doch die Besteuerung nach § 124b Z 53 idF BGBI. I Nr. 54/2002 nach wie vor eine Begünstigung dar. Überdies ist zu berücksichtigen, dass ein laufender Rentenbezug dem Versorgungscharakter mehr entspricht als die Kapitalabfindung eines Rentenanspruches, der Gesetzgeber also berücksichtigen konnte, dass eine übermäßige Begünstigung der freiwilligen Entscheidung eines Steuerpflichtigen, sich die Rente abfinden zu lassen, dem Versorgungscharakter zuwiderliefe.

Die Beschwerde erweist sich sohin als unbegründet und war daher gemäß § 42 Abs 1 VwGG abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47ff VwGG iVm der VerordnungBGBI II Nr. 333/2003.

Wien, am 19. Dezember 2007

Gerichtsentscheidung

EuGH 61993J0415 Bosman VORAB

Schlagworte

Gemeinschaftsrecht Anwendungsvorrang, partielle Nichtanwendung von innerstaatlichem Recht EURallg1

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2007:2006150258.X00

Im RIS seit

01.02.2008

Zuletzt aktualisiert am

17.05.2013

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at