

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Gerhild Fellner
in der Beschwerdesache des Adr,
betreffend den Bescheid des Finanzamtes Bregenz vom 13.01.2017 hinsichtlich
Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2012
zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verwaltungsgeschehen:

Der angefochtene **Bescheid** enthielt die Begründung, eine begünstigungsfähige Pensionskassenauszahlung gemäß § 124b Z 53 EStG 1988 liege nur dann vor, wenn ein Zwang zur Annahme bestehe und die bezugsberechtigte Person über kein Wahlrecht betreffend die Auszahlungsmodalitäten verfüge.

Weiters seien die von der A-Bildungsanstalt bezogenen Einkünfte in voller Höhe steuerpflichtig, da es sich um keine Hoheitsverwaltung handle.

Dagegen wandte sich der Beschwerdeführer in seiner **Beschwerde**. Er führte aus: Die Rechtsauslegung bezüglich Besteuerung der Alehrer sei bis zur Entscheidung des VwGH vom 16.12.2015, 2013/15/0200, auch unter Experten des Finanzrechts nicht eindeutig gewesen. Er habe alle seine Gehälter bis zum 4455.2012 erhalten und ordnungsgemäß in Liechtenstein versteuert. Weiters sehe er seine „Abfindung“ als Teil seines Gehaltes an, den er sich als Spareinlage auf ein Konto bei der Liechtensteiner Bank einzahlen habe lassen. Er finde eine Zinsertragsteuer für die Zeit bis zur Auszahlung seines Guthabens berechtigt, nicht aber eine Besteuerung des Sparguthabens mit 30 %.

In der Folge wurde in einer abweisenden **Beschwerdevorentscheidung** seitens des Finanzamtes erläutert: Der VwGH habe im Erkenntnis vom 16.12.2015, 2013/15/0200, bestätigt, dass Einkünfte eines als Grenzgänger bei einer liechtensteinischen Privatschule tätigen Lehrers nicht unter Art. 19 Abs. 1 DBA Liechtenstein fielen und daher im Ansässigkeitsstaat Österreich zu besteuern seien. Eine allenfalls nicht einheitlich erfolgte Rechtsanwendung berechtige nicht zur Inanspruchnahme einer rechtswidrigen Begünstigung.

Soweit die Besteuerung des in Höhe von SFr. 123456 ausbezahlten Altersguthabens angesprochen sei, sei dieses gemäß den Bestimmungen der §§ 67 Abs. 8 lit. e i.V.m. § 67 Abs. 10 EStG 1988 in vollem Umfang als steuerpflichtiger Arbeitslohn anzusetzen. Da die Auszahlung auf eigenen Wunsch des Steuerpflichtigen entsprechend dem in Art. 9.1 des Reglements der B vorgesehenen Wahlrecht erfolgt sei, handle es sich nicht um eine Abfindung im Sinne des § 124b Z 53 EStG 1988.

Die Anwendbarkeit der Dreiviertelbegünstigung des § 25 Abs. 1 Z 2 DB i.V.m. § 25 Abs. 1 Z 2a EStG 1988 für den durch Arbeitnehmerbeiträge gespeisten Anteil, sei weder behauptet noch durch zweckdienliche Unterlagen nachgewiesen worden.

Der Beschwerdeführer brachte daraufhin einen Antrag auf **Vorlage seiner Beschwerde an das Bundesfinanzgericht** ein. Er hielt das schon bisher Vorgebrachte aufrecht und ergänzte: Die private Schule A habe im Jahr 2003 das Öffentlichkeitsrecht erhalten. Dies bedeute, dass der Staat Liechtenstein die A den öffentlichen Schulen in Liechtenstein gleichgestellte. Damals habe das Finanzamt Feldkirch die Besteuerung seines Einkommens eingestellt, er habe in Österreich keine Steuer mehr bezahlen müssen.

Die Entscheidung des VwGH vom 16.12.2015, 2013/15/0200, betreffe die Handhabung und Auslegung des Art. 19 Abs. 1 DBA Liechtenstein des Finanzamtes Feldkirch. Er dürfe doch darauf vertrauen, dass Maßnahmen eines Amtes richtig seien. Werde nun im Nachhinein entschieden, dass die Handhabung und Auslegung dieses Artikels falsch seien, liege der Fehler nicht bei ihm, sondern beim Finanzamt Feldkirch.

In einer **Stellungnahme zum Vorlagebericht** wurde seitens des Finanzamtes ein weiteres Mal auf das VwGH-Erkenntnis vom 16.12.2015, 2013/15/0200, hingewiesen, aus dem sich ableiten lasse, dass ein Privatschullehrer seine Tätigkeit nicht aufgrund eines Vertragsverhältnisses mit dem Staat Liechtenstein, sondern mit der rechtlich selbstständigen Bildungsanstalt ausübe. Die Vergütungen, die er erhalte, würden nicht vom Vertragsstaat oder einer seiner Gebietskörperschaften ausbezahlt - gerade dies wäre aber Voraussetzung für die Anwendung der „Kassastaatsregel“ des Artikels 19 Abs. 1 DBA.

Für die Besteuerung der im Jahr 2012 erzielten Einkünfte sei es nicht von Relevanz, dass das bis dahin zuständige Finanzamt Feldkirch jahrelang die Einkünfte des Beschwerdeführers steuerfrei belassen habe. Eine rechtswidrige, begünstigende Besteuerung begründe keinen Rechtsanspruch auf eine weiterhin gesetzwidrige Behandlung. Wie bei den von der AHV ausbezahlten Pensionszahlungen aus der

ersten Säule, handle es sich bei den Einkünften aus der betrieblichen Pensionsvorsorge um Ruhegehälter o. ä. Vergütungen, welche gemäß Art. 18 DBA Liechtenstein im Ansässigkeitsstaat zu besteuern sind.

Im Weiteren komme eine begünstigende Besteuerung einer Pensionskassenauszahlung nur dann in Betracht, wenn ein Zwang zur Kapitalabfindung vorliege. Dies sei gegenständlich nicht der Fall gewesen, sondern es sei zur Barauszahlung optiert worden. Die Begünstigung gemäß § 124b Z 53 EStG 1988 stehe daher nicht zu (es wurden entsprechende höchstgerichtliche Erkenntnisse zitiert).

II. Sachverhalt:

- Der Beschwerdeführer ist am 11.2.1933 geboren.
- Bis zu seiner Pensionierung im C 2012 war er als Lehrer an der liechtensteinischen Privatschule A tätig.
- Im Jahr 2003 wurde der Privatschule A das Öffentlichkeitsrecht verliehen.
- Die BStiftung erstellte per 31.7.2012 für den Beschwerdeführer die Austrittsabrechnung über eine Austrittsleistung von SFr. 123456.
- Gemäß Reglement der Vorsorgestiftung besteht der Anspruch auf eine Altersrente, wenn das Arbeitsverhältnis nach Vollendung des 58. Lebensjahre aufgelöst wird.
- Der Beschwerdeführer entschied sich mittels Austrittsmeldung für einen Kapitalbezug.

Die Feststellungen zum Sachverhalt beruhen auf unstrittigem Akteninhalt.

III. Gesetzliche und reglementarische Grundlagen:

Art. 15 Abs. 4 (unselbstständige Arbeit) und **Art. 19** (öffentlicher Dienst) des Abkommens zwischen der Republik Österreich und dem Fürstentum Liechtenstein zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (in der Folge **DBA FL**) lauten:

Art. 15

(4) Einkünfte aus unselbstständiger Arbeit solcher Personen, die in einem Vertragsstaat in der Nähe der Grenze ansässig sind und im anderen Staat in der Nähe der Grenze ihren Arbeitsort haben und sich in der Regel an jedem Arbeitstag von Ihrem Wohnort dorthin begeben (Grenzgänger), werden in dem Vertragsstaat besteuert, in dem sie ansässig sind. Der Staat des Arbeitsortes ist jedoch berechtigt, von den erwähnten Einkünften eine Steuer von höchstens vier vom Hundert im Abzugsweg an der Quelle zu erheben.

Art. 19

(1) Vergütungen, einschließlich der Ruhegehälter, die von einem Vertragsstaat oder einer seiner Gebietskörperschaften unmittelbar oder aus einem von diesem Staat oder der Gebietskörperschaft errichteten Sondervermögen an eine natürliche Person für die diesem Staat oder der Gebietskörperschaft erbrachten Dienste gezahlt werden, dürfen nur in diesem Staat besteuert werden.

(2) Auf Vergütungen oder Ruhegehälter für Dienstleistungen, die im Zusammenhang mit einer kaufmännischen oder gewerblichen Tätigkeit eines der Vertragsstaaten oder einer seiner Gebietskörperschaften erbracht werden, finden die Art. 15, 16 und 18 Anwendung.

Gemäß **§ 124b Z 53 EStG 1988** idF BGBl. I Nr. 54/2002, sind Zahlungen für Pensionsabfindungen, deren Barwert den Betrag iSd § 1 Abs. 2 Z 1 des Pensionskassengesetzes übersteigt, gemäß § 67 Abs. 10 im Kalendermonat der Zahlung zu erfassen. Dabei ist bei Pensionsabfindungen, die im Jahr 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 aufgrund 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 betriebliche Personalpersonalvorsorge in Liechtenstein wird durch das liechtensteinische Landesgesetz über die betriebliche Alters-, Invaliden- und Hinterlassenenvorsorge (**BPVG**) geregelt.

Art. 9 Abs. 1 BPVG bestimmt, dass Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenleistungen in der Regel als lebenslängliche oder temporäre Renten ausgerichtet werden. Gemäß Abs. 2 leg. cit. kann das Reglement der Vorsorgeeinrichtung vorsehen, dass die anspruchsberechtigte Person anstelle einer Alters-, Invaliden- oder einer Witwen- oder Witwerrente eine Kapitalabfindung verlangen kann.....

Gemäß **Art. 9** Pkt. 9.1 des **Reglements der BStiftung** idgF entsteht der Anspruch auf eine Altersrente, wenn das Arbeitsverhältnis nach Vollendung des 58. Lebensjahres bzw. nach Vollendung des frühest möglichen Alters zum vorzeitigen Rücktritt.....aufgelöst wird.....Die Altersleistung wird in Form einer Altersrente ausgerichtet bzw. kann gemäß Art. 9 Pkt. 9.9 als Alterskapital bezogen werden.

IV. Rechtliche Würdigung:

Strittig ist:

1. Darf der Beschwerdeführer daraus, dass seine Bezüge als Lehrer in Liechtenstein seitens des Finanzamtes in der Vergangenheit als nicht in Österreich, sondern in Liechtenstein steuerpflichtig angesehen wurden, eine Beibehaltung dieser Praxis ableiten bzw. liegt eine Verletzung von Treu und Glauben vor?
2. Ist die ihm anlässlich seiner Pensionierung ausbezahlte Austrittsleistung – sofern in Österreich steuerpflichtig - begünstigt zu besteuern?

1.

Nicht weiter strittig kann seit Ergehen des bereits zitierten VwGH-Erkenntnisses 2013/15/0200 vom 16.12.2018 sein, dass Einkünfte eines als Grenzgänger bei einer liechtensteinischen Privatschule tätigen Lehrers nicht unter Art. 19 Abs. 1 DBA FL fallen, auch wenn die betreffende Schule öffentliche Aufgaben wahrnimmt und staatlicher Aufsicht unterliegt. Der VwGH führt hiezu aus: *„Wegen des klaren Wortlautes „Vertragstaat oder einer seiner Gebietskörperschaften“ ist ein Durchgriff durch zwischengeschaltete Personen für Zwecke der Anwendung des Art. 19 DBA FL nicht möglich.“*

Auf den Streitfall umgelegt bedeutet das, dass die Bezüge des Beschwerdeführers entsprechend der grundsätzlichen Normierung gemäß Art. 15 Abs. 4 DBA FL im

Wohnsitzstaat, dh, in Österreich der Besteuerung unterliegen. Die Voraussetzungen, unter denen die Ausnahmebestimmung gemäß Art. 19 Abs. 1 DBA FL mit einer Besteuerung im „Kassenstaat“ Liechtenstein zur Anwendung kämen, liegen nicht vor.

Soweit der Beschwerdeführer insofern, als er anführt, doch auf die "Maßnahmen" eines Amtes vertrauen zu dürfen, zu verstehen gibt, es liege eine Verletzung von **Treu und Glauben** vor, ist auszuführen:

Unter Treu und Glauben ist die auch im Abgabenrecht zu beachtende, ungeschriebene Rechtsmaxime zu verstehen, wonach jeder, der am Rechtsleben teilnimmt, zu seinem Wort und zu seinem Verhalten zu stehen hat und sich nicht ohne triftigen Grund in Widerspruch zu dem setzen darf, was er früher vertreten hat und worauf andere vertraut habe. Nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (siehe dazu etwa VwGH 21.1.2004, 2003/16/0113; 15.6.2005, 2002/13/0104; 28.10.2009, 2008/15/0049; 15.9.2011, 2011/15/0126) schützt der Grundsatz von Treu und Glauben aber nicht ganz allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer unrichtigen abgabenrechtliche Beurteilung für die Vergangenheit.

Vielmehr müssen besondere Umstände vorliegen, die ein Abgehen von der bisherigen Rechtsauffassung durch die Finanzverwaltung unbillig erscheinen lassen, beispielsweise wenn ein Abgabepflichtiger von der zuständigen Abgabenbehörde **ausdrücklich zu einer bestimmten Vorgangsweise aufgefordert wird und sich nachträglich die Unrichtigkeit derselben herausstellt** (vgl. BFG 18.2.2019, RV/1100158/22017 mit Hinweisen auf höchstgerichtliche Judikatur). Überdies ist der Grundsatz von Treu und Glauben nur bei Ermessensentscheidungen sowie bei der Auslegung unbestimmter Gesetzesbegriffe zu beachten, d. h. also, das Gesetz muss dem entscheidungsbefugten Organ einen Vollzugsspielraum einräumen (*Ritz*, BAO⁵, § 114 Tz 8 mit Hinweisen auf Lehre und Judikatur).

Im Gegenstandsfall ist das Abgehen von einer seitens des Finanzamtes gepflogenen Rechtsauffassung auf ein VwGH-Erkenntnis (16.12.2015, 2013/15/0200) zurückzuführen, das die Frage geklärt hat, ob die Besteuerung des Gehaltes eines als Grenzgänger nach Liechtenstein tätigen Lehrers dem Tätigkeitsstaat ("Kassenstaat") Liechtenstein oder - der Grundsatzregel entsprechend - dem Wohnsitzstaat Österreich zuzuordnen ist.

Das Finanzamt als Verwaltungsbehörde wie auch das BFG als Verwaltungsgericht erster Instanz folgen naturgemäß - auch im Sinne einer Einheitlichkeit der Rechtsprechung - der höchstgerichtlichen Judikatur, deren Zielsetzung die Lösung von Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung ist.

Soweit also der VwGH klargestellt hat, dass in Konstellationen wie dem Streitfall die Besteuerung gesetzes- und abkommenskonform Österreich zusteht, besteht kein Rechtsanspruch eines Steuerpflichtigen auf die Beibehaltung einer bisher gepflogenen, durch das höchstgerichtliche Dictum als rechtswidrig erkannten Vorgangsweise.

Der Beschwerdeführer durfte sich im Streitfall daher nicht auf die Rechtsbeständigkeit einer unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung verlassen. Es besteht kein behördlicher oder gerichtlicher Vollzugsspielraum.

2.

Zur demnach in Österreich der Besteuerung unterliegenden Pensionskassenauszahlung ist auszuführen:

Gemäß der jüngsten Rechtsprechung des Bundesfinanzgerichtes steht im Falle einer Wahlmöglichkeit (obligatio alternativa) zwischen lebenslanger Rente und Einmalzahlung eine begünstigte Besteuerung von nur zwei Dritteln des Auszahlungsbetrages (ein Drittel steuerfrei) nicht zu (vgl. etwa BFG 10.10.2016, RV/1100103/2016; 13.3.2018, RV 1100543/2016; 20.3.2018, RV/1100450/016).

Die genannten Judikate des BFG stützen sich dabei insbesondere auf das höchstgerichtliche Erkenntnis VwGH 24.5.2012, 2009/15/0188, das Zahlungen aus der Vorsorgeeinrichtung der (inländischen) Kammer der Wirtschaftstreuhänder betrifft. Im zugehörigen Rechtssatz Nr. 2 heißt es auszugsweise: *"In diesem Sinne hat der Verwaltungsgerichtshof etwa ausgesprochen, dass die Abfindung eines Anspruches auf rentenmäßige Zahlung nicht vorliegen kann, wenn dem Anwartschaftsberechtigten das freie Wahlrecht zwischen der Rente einerseits und dem Rentenbarwert (als Kapitalanspruch) eingeräumt ist".*

Zudem bezieht sich der VwGH in seinem Erkenntnis 29.3.2017, Ra 2015/15/0033, in einem "obiter dictum" auf das oben zitierte Judikat, indem er ausspricht: *....."setzt § 124b Z 53 EStG 1988 voraus, dass (insbesondere bei ausländischen Pensionskassen im Hinblick auf die dortige gesetzliche Situation) den Anspruchsberechtigten keine andere Möglichkeit als die Inanspruchnahme der Pensionsabfindung eingeräumt ist Dass für den Revisionswerber ein Zwang zur Pensionsabfindung bestanden habe und ihm keine freie Wahlmöglichkeit zwischen zwei gleichrangig eingeräumten Ansprüche offen gestanden sei, behauptet die Revision aber nicht".*

Bezogen auf den Streitfall bedeutet dies: Der Beschwerdeführer war im Zeitpunkt seines Pensionsantritts XX Jahre alt und hatte damit gemäß Art. 9 Pkt. 9.1 des Reglements der BStiftung idgF den Anspruch auf Bezug einer Altersrente erworben. Er machte von seiner Wahlmöglichkeit gemäß Art. 9 Pkt. 9.9. Gebrauch und entschied sich für die kapitalisierte Auszahlung.

Es ist unter den gegebenen Umständen für den Beschwerdeführer im Lichte der oben zitierten Rechtsprechung nichts zu gewinnen: Aufgrund Erreichens des Rentenalters war der Vorsorgefall eingetreten und es stand ihm **die freie Wahlmöglichkeit** zwischen lebenslanger Rente und Einmalzahlung zu. Es gab für ihn **keinen Zwang**, die kapitalisierte Auszahlung zu wählen. Wie oben ausgeführt liegt aber bei Vorhandensein einer obligatio alternativa keine begünstigungsfähige Abfindung iSd § 124b Z 53 EStG 1988 vor.

Auf die Ausführungen des Finanzamtes in der Beschwerdevorentscheidung sowie in der Stellungnahme zum Vorlagebericht wird ergänzend hingewiesen.

Die Beschwerde war nach allem Ausgeführten spruchgemäß abzuweisen.

V. Zulässigkeit/Unzulässigkeit 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.

Die zu lösenden rechtlichen Fragestellungen waren bereits Gegenstand der höchstgerichtlichen Analyse. Es sind keine Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung offen geblieben.

Feldkirch, am 20. März 2019