

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. W in der Beschwerdesache der Bf., Gde X, W-Straße-xx, über die Beschwerde vom 13. April 2015 gegen den Bescheid des Finanzamtes Y, GDe Y, G-Straße-yy, vom 3. April 2015 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2014 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Die am abcd geborene Beschwerdeführerin (in der Folge kurz: Bf.) war bis 31. August 2014 in der Schweiz (XY in CH-Ge T) unselbständig beschäftigt. Mit 1. September 2014 trat sie in den Ruhestand und bezieht seither eine (AHV-)Altersrente aus der Schweiz (mtl. 1.947,00 SFr bzw. 1.578,95 €). Infolge eines bei der Pensionskasse ihrer bisherigen Schweizer Arbeitgeberin, der PKE , CH-GDE L, R-Straße-II, eingebrachten Antrages ließ sich die Bf. das vorhandene Altersguthaben (2. Säule) bei Beendigung des Schweizer Dienstverhältnisses teils als monatliche Altersrente (mtl. 496,30 SFr bzw. 402,48 €, ab 1.9.2014) und teils einmalig als Kapital (99.244,00 SFr bzw. 80.483,61 €; per 24.9.2014) mittels Banküberweisung auszahlen.

Nach persönlicher Abgabe ihrer Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2014 samt Beilagen am 2. April 2015 wurde die Bf. mit Bescheid vom 3. April 2015 zur Einkommensteuer für das Jahr 2014 veranlagt; dabei unterzog die Abgabenbehörde die in Rede stehende einmalige Kapitalauszahlung zur Gänze der Einkommensteuer

und führte dazu unter Verweis auf die Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 18. September 2009, RV/0339-F/07, aus, dass ab Zuzug nach Österreich am 1. September 2014 die monatlich von der AHV (1.947,00 SFr) und von der PKE (496,00 SFr) erhaltenen Renten sowie die am 24. September 2014 überwiesene Auszahlung von 50% des PK-Guthabens iHv 99.244,00 SFr gemäß Art. 18 DBA-Schweiz nur im Ansässigkeitsstaat Österreich steuerpflichtig seien.

Die beantragte Steuerfreistellung eines Drittels (der Kapitalauszahlung) gemäß § 124b Z 53 EStG könne nicht zur Anwendung gelangen, da die Rente in monatlichen Raten hätte erfolgen können, wenn nicht freiwillig durch eigene Willensäußerung eine Teilabfindung beantragt worden wäre. Dies sei vom Regime des BVG als möglich vorgesehen worden, aber es widerspreche der Zielsetzung der 2. Säule, die Fortsetzung des bisherigen Lebensstandards in angemessener Weise zu sichern. § 124b Z 53 EStG sei nicht anwendbar, da diese Gesetzesbestimmung gemäß EB (Erläuternder Bemerkungen) zu BGBl. I Nr. 54/2002 eine steuerliche Begünstigung nur in Fällen ermögliche, wo keine andere Möglichkeit als die Inanspruchnahme einer Abfindung bestehe. Ein wahlweise vereinbarter Zahlungsmodus könne nicht zur Tarifbegünstigung führen.

Mit der dagegen mit Schriftsatz vom 13. April 2015 erhobenen Beschwerde begehrte die Bf. ua., diese Beschwerde gemäß § 262 Abs. 2 BAO direkt dem Bundesfinanzgericht vorzulegen, und brachte begründend Folgendes (wörtlich) vor:

""Wie aus dem am 12.1.2013 unterfertigten "Antrag auf Kapitalleistung anstelle Rente nach Art. 25 Versicherungsreglement" hervorgeht, habe ich damals beantragt, dass mein Pensionsguthaben zu 50% in Form einer Kapitalabfindung ausbezahlt wird. Dies musste ich bereits vor ca. 8 Jahren der Pensionskasse XY schriftlich bekannt geben. Ich werde versuchen, von der Pensionskasse XY eine entsprechende Bestätigung zu besorgen. Am 1.9.2015 (wohl: 2014) übersiedelte ich nach Österreich. Laut Meldebestätigung bin ich zwar bereits seit 4.7.2014 in X gemeldet, da ich aber bis Ende August 2014 bei der XY in T beschäftigt war, wohnte ich bis dahin weiterhin in der Schweiz.

Am 24.9.2015, so gesehen drei Wochen nach meinem tatsächlichen Zuzug nach Österreich, wurde die Teil-Kapitalabfindung in Höhe von 99.244,00 SFr (abzüglich 5.110,35 SFr Quellensteuer, welche inzwischen zurückerstattet wurde) ausbezahlt.

Seit 1.9.2014 erhalte ich von der Pensionskasse der XY (PE) eine monatliche Rente von 496,00 SFr sowie eine Altersrente von der AHV in Höhe von 1.947,00 SFr.

Sollte es eine Möglichkeit geben, dass diese Kapitalabfindung aufgrund der zeitlich kurz nach dem Zuzug stattgefundenen Auszahlung nicht in Österreich steuerpflichtig zu behandeln ist, ersuche ich um entsprechende Steuerfreistellung, zumal ich mein ganzes Leben in der Schweiz gelebt habe und dort eine derartige Kapitalabfindung nur mit etwa 6.000,00 bis 8.000,00 SFr besteuert würde.

Sollte die Steuerpflicht in Österreich bejaht werden, ersuche ich um Anwendung des § 124b Ziffer 53 EStG, wonach die Pensionsabfindung nur zu zwei Dritteln steuerlich zu erfassen und ein Drittel steuerfrei zu belassen ist.""

Das Finanzamt legte in der Folge - wie auch der Bf. mitgeteilt wurde - die im Spruch genannte Beschwerde ohne Erlassung einer Beschwerdeentscheidung dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor (auf die Sachverhaltsdarstellung sowie die umfangreiche Stellungnahme der Abgabenbehörde im Vorlagebericht vom 18. April 2015 wird verwiesen).

Mit Schreiben vom 19. August 2016 ("*Nachtrag zum Vorlageantrag vom 13.4.2015*") machte die Bf. folgende sachverhaltsbezogenen Ausführungen betreffend ihren Zuzug nach Österreich und beantragte in diesem Zusammenhang, dass die Anwendbarkeit des Art. 4 Abs. 3 DBA-Schweiz aus nachstehenden Erwägungen überprüft werden möge:

"Die Anmeldung in Österreich am 4.7.2015 (wohl: 2014) erfolgte wegen der Wohnsitzverlegung meines Lebensgefährten nach Österreich. Da wir für die Wohnsitzverlegung und die Verzollung des Übersiedlungsgutes einen Wohnsitz in Österreich haben mussten, meldeten wir uns beim Gemeindeamt X an.

Da ich erst am abd mein 64. Lebensalter vollendete, musste ich nach den schweizerischen Bestimmungen bis Monatsende August arbeiten. Ich schlief folglich im Juli in unserer Mietwohnung in der Schweiz, und im Monat August bei einer Arbeitskollegin.

Mein letzter Arbeitstag war Freitag, der 29. August, worauf mich mein Lebensgefährte am Wochenende oder erst am Montag, 1.9., in T abgeholt hat. Ab September wohnte ich fix in unserer Eigentumswohnung in X, die jedoch noch gar nicht ganz bezugsfertig war.

Fraglich ist daher, ob mein Wohnsitzwechsel nicht erst im September 2014 stattgefunden hat und dadurch gemäß Art. 4 Abs. 3 DBA meine Steuerpflicht in der Schweiz erst mit Ende September 2014 geendet hat. Denn dann wäre die Pensionsabfindung noch in der Schweiz zu besteuern.

Sollte das Bundesfinanzgericht zu der Rechtsansicht gelangen, dass weder Art. 4 Abs. 3 DBA-Schweiz noch das steuerfreie Drittel gemäß § 124b Z 53 EStG noch eine Aliquotierung der Besteuerung aufgrund der kurz nach dem effektiven Zuzug erfolgten Auszahlung der Teilabfindung möglich ist, stelle ich einen Antrag auf Nachsicht gemäß § 236 Bundesabgabenordnung, denn ich bin der Meinung, dass die Einhebung der Steuer auf den gesamten Abfindungsbetrag unbillig ist. Denn einerseits habe ich damals in der Schweiz gesagt bekommen, dass die Steuerbelastung in Österreich sogar weniger als 8%, nämlich 6% betragen würde. Und ich habe gehört, dass das Finanzamt Z im Jahr 2015 bei allen Pensionskassenabfindungen das steuerfrei Drittel gewährt haben soll."

Mit Schreiben vom 19. August 2016 nahm die Abgabenbehörde zu diesem Nachtrag Stellung. Auf die entsprechenden umfangreichen Ausführungen des Finanzamtes wird an dieser Stelle verwiesen; soweit diese Ausführungen ausschlaggebendes Gewicht für die getroffene Entscheidung haben und über die in der Folge dargelegten Standpunkte in rechtlicher oder sachverhaltsmäßiger Hinsicht hinausgehen, finden sie Eingang in die nachfolgenden Überlegungen.

Das Bundesfinanzgericht (BFG) hat über die Beschwerde erwogen:

Aufgrund der Aktenlage wird der Entscheidung folgender (unstrittiger) **Sachverhalt** als entscheidungswesentlich zugrundgelegt:

Die am abcd geborene, geschiedene Bf. ist Schweizer Staatsbürgerin und war bis 31. August 2014 in der Schweiz (XY in CH-Ge T) unselbständig beschäftigt.

Auf Basis des Bauträgervertrages vom 22. Oktober 2012 über den Ankauf des Vertragsobjektes haben die Bf. und ihr Lebensgefährte (H) mit Kaufvertrag vom 7. März 2014 eine Eigentumswohnung (W 8 samt Abstellraum und EP 12) in Gde X, W-Straße-xx, erworben. Mit notariellem Übergabevertrag vom 7. Oktober 2014 hat die Bf. schließlich ihrem Lebensgefährten als Gegenleistung für die Übertragung seiner Wohnungsanteile das lebenslange Wohnungsgebrauchsrecht an den gegenständlichen Wohnungseigentumsobjekten eingeräumt (vgl. die erwähnten Verträge sowie den entsprechenden Grundbuchauszug).

Die Bf. ist - gemeinsam mit ihrem Lebensgefährten (H) - seit 4. Juli 2014 mit Hauptwohnsitz in Gde X, W-Straße-xx, gemeldet (vgl. diesbezügliche Abfragen aus dem Zentralen Melderegister). Das (gemeinsame) Übersiedlungsgut wurde zollrechtlich angemeldet und nach der Wohnsitzanmeldung nach Österreich verbracht.

Um ihren beruflichen Verpflichtungen bis zur Beendigung des obgenannten Dienstverhältnisses (letzter effektiver Arbeitstag: Freitag 29. August 2014) nachkommen zu können, musste die Bf. - der Lebensgefährte hatte jedenfalls schon mit der Hauptwohnsitzanmeldung seinen Wohnsitz nach Österreich verlegt - *während der Woche* weiterhin in der Schweiz nächtigen. Dafür stand ihr bis Ende Juli 2014 noch ihre bisherige Mietwohnung in T zur Verfügung (der diesbezügliche Mietvertrag endete mit Ende Juli 2014); im letzten Arbeitsmonat August 2014 übernachtete sie bei einer Arbeitskollegin (siehe dazu die Ausführungen der Bf. in ihrem Nachtrag vom 19.8.2016 sowie die auf einer persönlichen Vorsprache der Bf. am 18.8.2016 basierenden Ausführungen der Abgabenbehörde in ihrer Stellungnahme vom 19.8.2016).

Mit 1. September 2014 trat die Bf. in den Ruhestand und bezieht seither eine (AHV-)Altersrente aus der Schweiz (mtl. 1.947,00 SFr bzw. 1.578,95 €).

Infolge eines bei der Pensionskasse ihrer bisherigen Schweizer Arbeitgeberin, der PKE, CH-GDE L, R-Straße-II, eingebrachten Antrages (der Bezug von Altersleistungen in Form einer Kapitalabfindung wurde der Pensionskasse bereits mit Schreiben vom 17.11.2006 angemeldet; vgl. dazu die entsprechende Anmeldung sowie den Antrag der Bf. auf Kapitalleistungen anstelle Rente nach Art. 25 Versicherungsreglement 2008 vom 25.1.2013) ließ sich die Bf. das vorhandene Altersguthaben (2. Säule; inkl. Zinsen) bei Beendigung des Schweizer Dienstverhältnisses teils (50 : 50) als monatliche Rente (mtl. 496,30 SFr bzw. 402,48 €, ab 1.9.2014; siehe dazu auch den entsprechenden Lohnausweis vom 20.12.2014) und teils einmalig als Kapital (99.244,00 SFr bzw. 80.483,61 €) - abzüglich der Quellensteuer im Betrage von 5.110,35 SFr (4.144,33 €) -

mit Valuta 24. September 2014 mittels Banküberweisung auszahlen (Auszahlungsbetrag: 94.133,65 SFr bzw. 76.339,28 €; vgl. dazu auch das Informationsschreiben der Pensionskasse betreffend Altersleistungen vom 15.9.2014).

Die Bf. hat die Rückerstattung der Quellensteuer von Seiten der Steuerverwaltung des Kantons LS beantragt und diese schließlich auch erstattet bekommen (vgl. diesbezüglichen Antrag vom 2.2.2015 sowie die Quellensteuer-Rechnung des Finanzdepartements des Kantons LS vom 4.3.2015).

Rechtlich ergibt sich daraus Folgendes:

1) Besteuerungsrecht:

Zur strittigen Frage, ob die im Streitjahr (konkret am 24.9.2014) aus der Schweiz als Einmalbetrag bezogene Pensionskassenleistung (99.244,00 SFr bzw. 80.483,61 €) in Österreich steuerpflichtig ist oder nicht, ist Folgendes zu sagen:

Werden Einkünfte im Ausland erzielt, kann das Besteuerungsrecht durch ein mit dem Quellenstaat der Einkünfte bestehendes Doppelbesteuerungsabkommen eingeschränkt sein. Doppelbesteuerungsabkommen entfalten dabei insofern eine Schrankenwirkung, als sie eine sich aus dem innerstaatlichen Steuerrecht ergebende Steuerpflicht begrenzen. Ob Steuerpflicht besteht, ist daher zunächst nach innerstaatlichem Steuerrecht zu beurteilen. Ergibt sich aus dem innerstaatlichen Steuerrecht eine Steuerpflicht, ist in einem zweiten Schritt zu beurteilen, ob das Besteuerungsrecht durch ein Doppelbesteuerungsabkommen eingeschränkt wird (vgl. VwGH 4.9.2014, 2011/15/0133, mwN; VwGH 29.7.2010, 2010/15/0021). Die Frage, wie das Besteuerungsrecht in der Folge im Inland ausgeübt wird, richtet sich wiederum ausschließlich nach den inländischen steuerrechtlichen Vorschriften.

Gemäß § 1 Abs. 2 EStG 1988 sind unbeschränkt einkommensteuerpflichtig jene natürlichen Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte. Ist eine Person unbeschränkt steuerpflichtig, dann erfasst die Steuerpflicht alle steuerbaren Einkünfte iSd § 2 EStG 1988 (Welteinkommen; Totalitätsprinzip) und zwar unabhängig davon, ob sie auch im Ausland besteuert werden (vgl. Doralt, EStG⁹, § 1 Tz 6). Die unbeschränkte Einkommensteuerpflicht endet bei Aufgabe des Wohnsitzes bzw. des gewöhnlichen Aufenthaltes und beginnt mit dessen Begründung.

Die Frage des inländischen Wohnsitzes bzw. gewöhnlichen Aufenthaltes ist allein nach innerstaatlichem Recht zu lösen. Das Einkommensteuergesetz enthält keine Definition der Begriffe "*Wohnsitz*" bzw. "*gewöhnlicher Aufenthalt*", weshalb für die Auslegung dieser Begriffe § 26 BAO maßgebend ist.

Demnach hat jemand einen Wohnsitz dort, *wo er eine Wohnung unter Umständen innehat, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird* (Abs. 1 leg. cit.).

Den gewöhnlichen Aufenthalt hat jemand grundsätzlich dort, wo er sich unter Umständen aufhält, die erkennen lassen, dass er an diesem Ort oder in diesem Land *nicht nur vorübergehend verweilt* (Abs. 2 leg. cit.). Der gewöhnliche Aufenthalt verlangt grundsätzlich die körperliche Anwesenheit des Betreffenden. Man kann nur einen gewöhnlichen Aufenthalt haben. Nur vorübergehende Abwesenheiten unterbrechen das Verweilen und damit den gewöhnlichen Aufenthalt nicht. Maßgebend ist hierbei, ob aus den Umständen des Einzelfalles (Umstände der Abwesenheit, ihrer Dauer, ihrer Wiederholung und der Entfernung) auf den Rückkehrwillen geschlossen werden kann (vgl. Ritz, BAO⁶, § 26 Tz 13).

Eine Wohnung im Sinne des § 26 Abs. 1 BAO sind Räumlichkeiten, die nach der Verkehrsauffassung zum Wohnen geeignet sind, also ohne wesentliche Änderung jederzeit zum Wohnen benützt werden können und ihrem Inhaber nach Größe und Ausstattung ein dessen Verhältnissen entsprechendes Heim bieten (vgl. zB VwGH 26.11.1991, 91/14/0412; VwGH 24.1.1996, 95/13/0150).

Der Steuerpflichtige muss die Wohnung *"innehaben"*. Innehaben einer Wohnung im Sinne der genannten (BAO-)Bestimmung bedeutet nach den von Judikatur und Lehre entwickelten Grundsätzen, über eine Wohnung tatsächlich oder rechtlich zu verfügen, diese also jederzeit für den eigenen Wohnbedarf benützen zu können (vgl. VwGH 26.11.1991, 91/14/0041; VwGH 16.9.1992, 90/13/0299; VwGH 14.11.1996, 94/16/0033). Als Rechtsgründe für das Innehaben kommen außer (Wohnungs-)Eigentum, (Unter)Miete und dem Wohnrecht nach ABGB auch familienrechtliche Ansprüche in Betracht. Eine bestimmte rechtsgeschäftliche Form ist nicht nötig (vgl. Ritz, BAO⁶, § 26 Tzen 1 ff).

Zu beachten ist in diesem Zusammenhang, dass im Abgabenrecht nicht (nur) auf die rechtliche, sondern auch auf die tatsächliche Verfügungsmöglichkeit abzustellen ist, da ertragsteuerrechtliche Tatbestände in der Regel der sog. wirtschaftlichen Anknüpfung folgen und sich somit nicht auf formalrechtliche Anknüpfungen beschränken (vgl. zB VwGH 17.9.1992, 91/16/0138). Maßgeblich ist sohin die tatsächliche Gestaltung der Dinge. Um einen Wohnsitz im Sinne der Abgabenvorschriften zu begründen, bedarf es der Verfügungsgewalt über bestimmte Räumlichkeiten (vgl. zB VwGH 3.11.2005, 2002/15/0102; VwGH 19.12.2006, 2005/15/0127; VwGH 4.9.2014, 2011/15/0133). Die polizeiliche Ab- und Anmeldung ist nicht entscheidend, kann aber in Zweifelsfällen einen Begründungsanhalt bieten (vgl. Ritz, BAO⁶, § 26 Tz 7).

Das Innehaben einer Wohnung alleine genügt im Übrigen nicht. Das Innehaben muss unter Umständen erfolgen, die darauf schließen lassen, dass der Steuerpflichtige die Wohnung beibehalten und benutzen werde; diese Umstände müssen objektiver Natur, dh. durch das äußere wahrnehmbare Verhalten des Steuerpflichtigen erkennbar sein. Als Anhaltspunkt für eine Mindestfrist für die Innehabung der Wohnung unter Umständen, die auf die Beibehaltung und Nutzung schließen lassen, wird auf die *Sechstmonatsfrist* des § 26 Abs. 2 BAO abgestellt. Ein von vorneherein auf sechs Monate begrenztes Innehaben einer Wohnung wird nicht als Wohnsitz qualifiziert.

Ob die Wohnung auch tatsächlich benutzt wird, ist nicht entscheidend, sondern nur, ob Umstände dafür sprechen, dass sie ständig benutzt werden kann (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, Seite 335). Das tatsächliche Benützen der Wohnung spricht bloß für die Erfüllung des Tatbestandes "beibehalten und benutzen". Benutzt der Steuerpflichtige die Wohnung tatsächlich, dann ist der Wohnsitz jedenfalls erwiesen.

Es steht der Annahme eines inländischen Wohnsitzes und damit auch der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht auch nicht entgegen, wenn sich der Steuerpflichtige häufig im Ausland aufhält, im Besitz eines ausländischen Führerscheins ist, er über eine Aufenthaltsbewilligung in der Schweiz verfügt, er beruflich im Ausland tätig oder sogar dort polizeilich gemeldet ist, weil diese Kriterien für die Wohnsitzfrage im Sinne des § 26 Abs. 1 BAO bedeutungslos sind (vgl. VwGH 11.12.1990, 90/14/0183; VwGH 16.9.1992, 90/13/0299; VwGH 3.7.2003, 99/15/0104; VwGH 26.2.2004, 99/15/0127).

Im Unterschied zum gewöhnlichen Aufenthalt einer Person, der an die körperliche Anwesenheit anknüpft und daher jeweils nur für einen Ort oder ein Gebiet bejaht werden kann (vgl. VwGH 14.4.1972, 457/71, VwGH 5.7.1983, 82/14/0178; Quantschnigg/Schuch, ESt-HB, § 1 Tz 13), kann jemand durchaus auch mehrere Wohnsitze haben (vgl. VwGH 21.1.1998, 95/16/0228, 0229, 0230). Weitere Wohnsitze im Ausland schließen einen Wohnsitz im Inland daher gleichfalls nicht aus (vgl. VwGH 11.12.1990, 90/14/0183). Eine Aufgabe des Wohnsitzes ist anzunehmen, wenn nach außen in Erscheinung tretend die tatsächlichen Umstände so verändert werden, dass die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 BAO nicht mehr zur Gänze vorliegen. Anders als beispielsweise für den Wohnsitzbegriff im Zivilprozessrecht ist im Abgabenrecht die subjektive Absicht allein keinesfalls für die wirksame Aufgabe des inländischen Wohnsitzes ausreichend. Die subjektive Absicht muss sich für Zwecke des Steuerrechts jedenfalls in objektiv erkennbaren, nach außen in Erscheinung tretenden Umständen manifestieren (vgl. SWI 2005, 24 und die dort zitierte Literatur).

Angesichts der oben dargestellten Sach- und Rechtslage bestanden gegenständlich keine Zweifel daran, dass die Bf. spätestens nach Verbringung des (gemeinsamen) Übersiedlungsgutes in die mit Kaufvertrag vom 7. März 2014 erworbene Eigentumswohnung nach der Hauptwohnsitzanmeldung am 4. Juli 2014 im Inland einen Wohnsitz im Sinne der Abgabenvorschriften (§ 26 Abs. 1 BAO) hatte, da sie diese inländische Wohnung innehatte und jederzeit darüber verfügen konnte, und war damit jedenfalls ab diesem Zeitpunkt von ihrer unbeschränkten Steuerpflicht in Österreich auszugehen.

Zur Frage, ob Österreich das Besteuerungsrecht zusteht, ist das Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Republik Österreich und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern und vom Vermögen (kurz: DBA-Schweiz), BGBl. Nr. 64/1975 idF BGBl. III Nr. 169/2012, heranzuziehen.

Vorbehaltlich des Art. 19 Abs. 1 dürfen nach Art. 18 DBA-Schweiz Ruhegehälter und ähnliche Vergütungen, die einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person für frühere unselbständige Arbeit gezahlt werden, nur in diesem Staat besteuert werden.

Art. 18 DBA-Schweiz regelt sohin die Zuteilung des Besteuerungsrechtes für "*Ruhegehälter und ähnliche Vergütungen*". Bezieht eine in einem Vertragsstaat ansässige Person "*Ruhegehälter oder ähnliche Vergütungen*" aus einem anderen Vertragsstaat, können diese nur im *Ansässigkeitsstaat des Ruhegehaltsbeziehers* besteuert werden. Schweizerische AHV-Pensionen und Pensionen aus schweizerischen Pensionskassen fallen daher grundsätzlich unter Art. 18 DBA-Schweiz und unterliegen - unabhängig davon, wo die "Ansparphase" verbracht bzw. wo die Tätigkeit ausgeübt worden ist - beim in Österreich ansässigen Pensionsempfänger der österreichischen Besteuerung. Entscheidend ist sohin die Ansässigkeit des Empfängers der Pensionszahlung im Zeitpunkt des Zuflusses.

Der Ausdruck "*eine in einem Vertragsstaat ansässige Person*" bedeutet nach Art. 4 Abs. 1 DBA-Schweiz eine Person, die nach dem geltenden Recht dieses Staates dort aufgrund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthaltes oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist.

Ist danach eine Person in beiden Vertragsstaaten ansässig, so gilt die Person gemäß Art. 4 Abs. 2 lit. a DBA-Schweiz als in dem Vertragsstaat ansässig, in dem sie über eine ständige Wohnstätte verfügt ("*Wohnsitz*" iSd § 26 BAO und "*ständige Wohnstätte*" decken sich weitgehend; vgl. Jakom/Marschner EStG, 2018, § 1 Rz 19, und die dort zitierten Literaturverweise). Verfügt sie in beiden Vertragsstaaten über eine ständige Wohnstätte, so gilt sie als in dem Vertragsstaat ansässig, zu dem sie die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat (Mittelpunkt der Lebensinteressen).

Sofern gemäß Art. 4 Abs. 3 DBA-Schweiz eine natürliche Person nur für einen Teil des Jahres als im Sinne dieses Artikels in einem Vertragsstaat ansässig gilt, für den Rest des gleichen Jahres aber als in dem anderen Vertragsstaat ansässig (Wohnsitzwechsel), endet die Steuerpflicht, soweit sie an die Ansässigkeit anknüpft, in dem ersten Staat mit dem Ende des Kalendermonates, in dem der Wohnsitzwechsel vollzogen ist. Die Steuerpflicht beginnt, soweit sie an die Ansässigkeit anknüpft, im anderen Staat mit dem Beginn des auf den Wohnsitzwechsel folgenden Kalendermonats.

Die Bf. verfügte - wie oben aufgezeigt - spätestens ab 4. Juli 2014 über einen inländischen Wohnsitz iS des § 26 BAO und war daher gemäß Art. 4 Abs. 1 DBA-Schweiz in Österreich ansässig. In der Schweiz stand der Bf. bis Ende Juli 2014 ihre bisherige Mietwohnung in T zur Verfügung und war sie damit in der Schweiz bis 31. Juli 2014 ansässig. Im Hinblick auf die Schlafstelle bei ihrer Arbeitskollegin im August 2014 war nach Ansicht des erkennenden Richters - gerade angesichts ihrer kurzfristigen bzw. vorübergehenden Nutzung - von *keinem* Wohnsitz, *keinem* gewöhnlichem Aufenthalt bzw. *keiner* ständigen Wohnstätte iS der oben dargestellten rechtlichen Ausführungen auszugehen.

Zieht man Art. 4 Abs. 2 lit. a sowie Art. 4 Abs. 3 DBA-Schweiz bezogen auf den konkreten Sachverhalt heran, so ergibt sich daraus, dass die an die Ansässigkeit

anknüpfende Schweizer Steuerpflicht jedenfalls mit Ende Juli 2014 endete und die an die Ansässigkeit anknüpfende österreichische Steuerpflicht mit August 2014 begann. Selbst wenn man auch noch im August 2014 von einer Ansässigkeit in beiden Vertragsstaaten ausgehen wollte (was das Bundesfinanzgericht ausdrücklich nicht tut), wäre für die Bf. damit nichts zu gewinnen. Das entscheidungswesentliche Kriterium gemäß Art. 4 Abs. 2 lit. a DBA-Schweiz - der Mittelpunkt der Lebensinteressen (Erwägungen, die sich aus dem persönlichen Verhalten der natürlichen Person ergeben, haben dabei erhöhte Bedeutung; hier: gemeinsam mit dem Lebensgefährten bewohnte, inländische Eigentumswohnung) - würde wohl auch diesfalls zu einer steuerlichen Anknüpfung in Österreich (ab August 2014) führen.

Der Abgabenbehörde war somit beizupflichten, wenn sie die im September 2014 bezogene Pensionskassenleistung der österreichischen Besteuerung unterzogen hat. An dieser Stelle wird auch darauf hingewiesen, dass der Bf. - wie oben aufgezeigt - die von der gegenständlichen Kapitalleistung zunächst einbehaltene und abgeführte Quellensteuer rückerstattet wurde, damit auch von der Schweizer Steuerverwaltung vom österreichischen Besteuerungsrecht ausgegangen wurde.

2) Drittelbegünstigung gemäß § 124b Z 53 EStG 1988:

Zur strittigen Frage, ob die aus der Schweiz als Einmalbetrag bezogene Pensionskassenleistung eine nach § 124b Z 53 EStG 1988 zu besteuernende *"Pensionsabfindung"* und folgedessen zu einem Drittel (26.827,87 €) steuerfrei zu belassen ist, ist Folgendes zu sagen:

Das Bundesfinanzgericht hat bereits wiederholt in der gegenständlichen Beschwerdesache vergleichbaren Beschwerdefällen unter Bedachtnahme auf die höchstgerichtliche Rechtsprechung diese strittige Frage *abschlägig* beurteilt (vgl. zB BFG 20.3.2018, RV/1100450/2016; BFG 8.10.2018, RV/1100713/2016; BFG 25.10.2018, RV/1100355/2015; BFG 31.1.2019, RV/1100395/2015; BFG 22.2.2019, RV/1100375/2017; BFG 8.3.2019, RV/1100115/2018; BFG 20.3.2019, RV/1100416/2017; BFG 20.3.2019, RV/1100451/2017; siehe dazu unter <https://findok.bmf.gv.at/findok?execution=e2s1>); auf die umfangreichen begründenden Ausführungen in den oben bezeichneten Beschwerdeentscheidungen des Bundesfinanzgerichtes wird an dieser Stelle verwiesen.

§ 124b Z 53 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 54/2002, lautet:

"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 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."

Das Bundesfinanzgericht hat beispielhaft mit Entscheidung vom 31. Jänner 2019, RV/1100395/2015, ua. streitwesentlich Folgendes festgestellt:

""Gesetzliche Grundlage für die berufliche Vorsorge in der Schweiz ist das Bundesgesetz vom 25. Juni 1982 über die berufliche Alters-, Hinterlassenen und Invalidenvorsorge (BVG).

Nach Art. 13 Abs. 1 BVG haben Männer, die das 65. Altersjahr zurückgelegt haben und Frauen, die das 64. Altersjahr zurückgelegt haben, Anspruch auf Altersleistungen. Abweichend davon können nach Art. 13 Abs. 2 BVG die reglementarischen Bestimmungen der Vorsorgeeinrichtung 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 an Stelle einer Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenrente eine Kapitalabfindung wählen können.

Der Verwaltungsgerichtshof hat sich bereits mehrfach mit der Frage der Besteuerung von Pensionsabfindungen in unterschiedlichen Fallkonstellationen befasst (vgl. etwa VwGH 19.4.2018, Ra 2016/15/0025, und die dort im Einzelnen angesprochenen Erkenntnisse) und wiederholt ausgesprochen, 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 [vgl. VwGH 24.5.2012, 2009/15/0188, und VwGH 16.12.2010, 2007/15/0026; ebenso unter Bezugnahme auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Fellner in Hofstätter/Reichel, EStG 1988, 63. Lfg., § 67 Abs. 8 Tzen 33 ff; Knechtel in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG, § 67 (Stand 1.2.2017, rdb.at), Anm. 160 und 165]. § 124b Z 53 EStG 1988 setzt somit 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 (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).""

Der erkennende Richter schließt sich - gerade auch unter Berücksichtigung jüngst ergangener höchstgerichtlicher Entscheidungen [vgl. VwGH 19.4.2018, Ra 2016/15/0025, und VwGH 22.11.2018, Ra 2018/15/0086; siehe dazu im Übrigen auch Kirchmayr/Schaunig in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG¹⁹, § 67 Tzen 134 und 145; Jakom/Lenneis EStG, 2018, § 67 Rz 35] - diesen Überlegungen und Einschätzungen an und kann vor diesem Hintergrund dem gegenständlichen Beschwerdebegehren kein Erfolg

beschieden sein, zumal sich in sachverhaltsbezogener Hinsicht gegenüber den vom Bundesfinanzgericht bereits beurteilten Sachverhalten nichts Ausschlaggebendes geändert hat.

Da im Beschwerdefall unbestritten war, dass die Bf. nach dem Reglement der Pensionskasse ein freies Wahlrecht zwischen zwei gleichrangigen Ansprüchen hatte (Bezug einer Altersrente oder Einmalauszahlung des Alterskapitals) und sie sich teilweise zugunsten der einmaligen Kapitalauszahlung entschied (an dieser Stelle sei noch erwähnt, dass die Bf. von ihrer Anmeldung zur Kapitalleistung bis zur Alterspensionierung jederzeit zurücktreten hätte können), konnte mangels Vorliegen einer unter § 124b Z 53 EStG 1988 subsumierbaren "*Pensionsabfindung*" die Drittelbegünstigung nicht zur Anwendung gelangen.

Auch wenn es zutreffen mag, dass es die Wahlmöglichkeit zwischen dem Bezug einer Rente und einer einmaligen Kapitalauszahlung auch im Zeitpunkt des Inkrafttretens des § 124b Z 53 EStG 1988 gab und Kapitalauszahlungen trotz bestehendem Wahlrecht über Jahre hinweg begünstigt besteuert wurden, kann aus einer solchen, sich nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes im Nachhinein als unrichtig darstellenden Vorgangsweise ein Rechtsanspruch für die Beibehaltung dieser Verwaltungspraxis nicht abgeleitet werden. Der Umstand, dass eine gesetzwidrige Vorgangsweise nicht mehr aufrechterhalten wird, stellt für sich allein keine Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben dar (vgl. VwGH 25.11.1997, 93/14/0159; siehe zB auch BFG 31.1.2019, RV/1100395/2015).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes schützt der Grundsatz von Treu und Glauben nicht ganz allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer allenfalls auch unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung für die Vergangenheit; die Behörde ist vielmehr verpflichtet, von einer als gesetzwidrig erkannten Verwaltungsübung abzugehen (vgl. zB VwGH 3.11.2005, 2003/15/0136, VwGH 24.9.2008, 2006/15/0120; VwGH 22.3.2010, 2007/15/0256). Nicht nur, dass besondere Umstände vorliegen müssen, die ein Abgehen von der bisherigen Rechtsauffassung durch die Abgabenbehörde unbillig erscheinen lassen, wie dies etwa der Fall sein kann, wenn ein Abgabepflichtiger von der Abgabenbehörde ausdrücklich zu einer bestimmten Vorgangsweise aufgefordert wird und sich nachträglich die Unrichtigkeit derselben herausstellt, kann der Grundsatz von Treu und Glauben zudem nur insoweit Auswirkungen zeitigen, als das Gesetz der Vollziehung einen Vollzugsspielraum einräumt (vgl. zB VwGH 15.9.2011, 2011/15/0126; VwGH 23.9.2010, 2010/15/0135; VwGH 10.3.2016, 2013/15/0196). Ein Vollzugsspielraum in diesem Sinne bestand bei der Beurteilung der Anwendbarkeit der Bestimmung des § 124b Z 53 EStG 1988 aber nicht.

3) Antrag auf Nachsicht:

Gemäß § 236 BAO können auf Antrag des Abgabepflichtigen Abgabenschuldigkeiten ganz oder zum Teil durch Abschreibung nachgesehen werden, wenn ihre Einhebung nach der Lage des Falles unbillig wäre.

Nach § 13 Abs. 1 Z 1 AVOG obliegt die Erhebung der Abgaben [gemäß § 49 Abs. 2 BAO sind unter Erhebung alle der Durchführung der Abgabenvorschriften dienenden abgabenbehördlichen Maßnahmen zu verstehen; dazu gehören alle der Durchsetzung von Abgabenansprüchen dienenden behördlichen Maßnahmen, die die Ermittlung, Festsetzung, Einhebung (einschließlich Rückzahlung und Nachsicht) und zwangsweise Einbringung zum Ziel haben, vgl. dazu auch Ritz, BAO⁶, § 49 Rz 6] grundsätzlich (soweit diese nicht durch Abgabenvorschriften anderen Behörden übertragen ist) den *Finanzämtern* mit allgemeinem Aufgaben für ihren Amtsbereich.

Die Entscheidungsbefugnis des Bundesfinanzgerichtes ist durch die Sache des Beschwerdeverfahrens begrenzt; Sache ist die Angelegenheit, die den Inhalt des Spruches erster Instanz gebildet hat (siehe dazu Ritz, BAO⁶, § 279 Tz 10 ff, mwN).

Ein Antrag auf Nachsicht ist ein Anbringen iSd § 85 Abs. 1 BAO und unterliegt der Entscheidungspflicht. Zur Entscheidung über die Nachsicht ist entsprechend den obigen Ausführungen das Finanzamt zuständig; dem Bundesfinanzgericht ist es verwehrt, erstmals über diesen Antrag zu entscheiden. Der diesbezügliche Antrag der Bf. ist daher dem Finanzamt "*formlos*" zur Entscheidung zurückzuleiten. Es bestand - auch aus Gründen des Rechtsschutzes - kein Erfordernis, dass das Bundesfinanzgericht darüber einen Unzuständigkeitsbeschluss fasst.

4) Zulässigkeit der Revision:

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichts 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 uneinheitlich beantwortet wird.

Im gegenständlichen Beschwerdefall lag keine Rechtsfrage vor, der grundsätzliche Bedeutung zukam. Die im Beschwerdefall zu lösenden Rechtsfragen beschränkten sich einerseits auf Rechtsfragen, welche bereits in der bisherigen (oben zitierten) VwGH-Rechtsprechung beantwortet wurden. Im Übrigen hing der Beschwerdefall von der Lösung von nicht über den Einzelfall hinausgehenden Sachverhaltsfragen ab. Eine (ordentliche) Revision ist daher nicht zulässig.

Gesamthaft war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 30. April 2019