

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Peter Steuerer in der Beschwerdesache XY, vertreten durch die E. Igerz & Co Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs GmbH, Bergmannstraße 7, 6850 Dornbirn, gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 19. Dezember 2016 betreffend Einkommensteuer 2015 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Der Beschwerdeführer hat in der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2015 hinsichtlich eines ihm von der beruflichen Vorsorgeeinrichtung ausbezahlten Vorbezuges für Wohneigentum in Höhe von 205.780,00 CHF die Besteuerung gemäß § 124b Z 53 EStG 1988 geltend gemacht.
2. Im Einkommensteuerbescheid 2015 vom 19. Dezember 2016 hat das Finanzamt den Vorbezug zur Gänze steuerlich erfasst.
3. In der dagegen erhobenen Beschwerde hat die steuerliche Vertretung unter Bezugnahme auf die Rechtsprechung des unabhängigen Finanzsenates (UFS 1.2.2012, RV/0165-I/11, UFS 21.12.2004, RV/0044-F/03, UFS 30.9.2009, RV/0468-F/08, UFS 23.7.2009, RV/0320-F/08, UFS 12.9.2003, RV/0181-F/03, und UFS 23.6.2006, RV/0120-F/05), des Bundesfinanzgerichtes (BFG 30.9.2015, RV/1100654/2015) und des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 19.4.2007, 2005/15/0010, und VwGH 19.12.2007, 2006/15/0258) zusammengefasst vorgebracht, dass ein Wahlrecht zwischen einer einmaligen Abfindung und der Auszahlung einer laufenden Rente der Anwendung der Bestimmung des § 124b Z 53 EStG 1988 nicht entgegenstehe. Einzige Voraussetzung für die Anwendung des § 124b Z 53 EStG 1988 sei in grammatikalischer Interpretation der Bestimmung eine Pensionsabfindung "auf Grund gesetzlicher oder statutenmäßiger Regelungen". Eine obligatio alternativa werde mit keiner Silbe erwähnt.

Werde die Norm im Wege einer teleologischen Interpretation durchleuchtet, gelange man zum Schluss, dass mit § 124b Z 53 EStG 1988 der durch die Zusammenballung von Bezügen entstandene Progressionseffekt gemildert werden sollte (Hinweis auf UFS 30.9.2009, RV/0468-F/08). Die Zusammenballung von Bezügen sei jedoch dieselbe, unabhängig davon, ob eine obligatio alternativa vorliege oder nicht. Die historische Interpretation sei ebenfalls eindeutig. Der Gesetzgeber habe auch jene Steuerpflichtigen vor Augen gehabt, die sich ihre Ansprüche gegenüber der ausländischen Pensionskasse bei der Pensionierung hätten abfinden lassen. Die Leistungen ausländischer Pensionskassen seien mit dem Strukturanpassungsgesetz 1996 (BGBl. Nr. 201/1996) in die Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit einbezogen worden. Zuvor seien Pensionen von ausländischen Pensionskassen als Einkünfte im Sinne des § 29 EStG 1988 qualifiziert worden und sei eine diesbezügliche Steuerpflicht daher erst nach Überschreiten des kapitalisierten Rentenwertes eingetreten. Abfindungen ausländischer Pensionskassenleistungen seien bis zu diesem Zeitpunkt hingegen steuerlich nicht erfasst worden. Ab 1. Jänner 1997 sei § 67 Abs. 8 lit. b EStG 1988 zur Anwendung gekommen. Mit BGBl. I Nr. 142/2000 sei die Besteuerung von Pensionsabfindungen neu geregelt worden. Unter § 67 Abs. 8 (nunmehr) lit. e EStG 1988 fielen nur mehr jene Abfindungen, die den Betrag gemäß § 1 Abs. 2 Z 1 PKG nicht überstiegen. Pensionsabfindungen die höher seien, seien gemäß § 67 Abs. 10 EStG 1988 als laufender Bezug den Einkünften hinzuzurechnen. Im Jahr 2001 seien Pensionsabfindungen aufgrund der Übergangsvorschrift des § 124b Z 53 EStG 1988 (idF BGBl. I 142/2000) zu einem Viertel steuerfrei zu belassen gewesen. Mit BGBl. I Nr. 54/2002 sei die Bestimmung dahingehend geändert worden, dass Zahlungen für Pensionsabfindungen von Pensionskassen (aufgrund gesetzlicher oder statutenmäßiger Regelungen) zu einem Drittel steuerfrei zu belassen seien. In all diesen Bestimmungen sei niemals von einer obligatio alternativa die Rede gewesen. Aus den Erläuterungen zur Regierungsvorlage (927 BlgNR 21. GP) gehe hervor, dass der Gesetzgeber bei ausländischen Pensionskassen die Notwendigkeit einer Bestimmung, die den Progressionseffekt abfedere, gesehen habe, weil diese "vielfach Pensionsabfindungen" vorsähen und "eine Übertragung des abzufindenden Barwertes in eine inländische Pensionskasse nicht möglich" sei. Diese beiden (taxativen) Voraussetzungen seien den erläuternden Bemerkungen zu entnehmen. Dass dies "insbesondere" bei jenen zutrefte, "die in diesen Fällen keine andere Möglichkeit als die Inanspruchnahme der Pensionsabfindung haben", belege gerade nicht, dass dem damaligen Gesetzgeber nicht auch andere Fälle vorgeschwebt wären, hätte es sonst eines Verweises auf "insbesondere" diese Gruppe doch nicht bedurft. Keinesfalls könne daraus geschlossen werden, dass andere Normunterworfenen von der Norm ausgeschlossen wären. Vielmehr ergebe sich daraus, dass keine ausschließende oder taxative Aufzählung vorliege. Letztlich führe auch die systematische Interpretation zum selben Ergebnis. Im Erkenntnis vom 19. Dezember 2007, 2006/15/0258, habe der Verwaltungsgerichtshof ausgeführt, dass der Gesetzgeber von Verfassungs wegen nicht gehalten sei, bestehende Begünstigungsbestimmungen für die Zukunft stets unverändert beizubehalten, stelle

doch die Besteuerung nach § 124b Z 53 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 54/2002 nach wie vor eine Begünstigung dar. Überdies sei zu berücksichtigen, dass ein laufender Rentenbezug dem Versorgungscharakter mehr entspreche als die Kapitalabfindung eines Rentenanspruches, der Gesetzgeber also habe berücksichtigen können, dass eine übermäßige Begünstigung der freiwilligen Entscheidung eines Steuerpflichtigen, sich die Rente abfinden zu lassen, dem Versorgungscharakter zuwiderliefe. Damit sei die freiwillige Entscheidung als Sachverhaltsbestandteil vom Verwaltungsgerichtshof betont und die obligatio alternativa sogar als Rechtfertigungsgrund für die Bestimmung des § 124b Z 53 EStG 1988 herangezogen worden.

Zudem sei der Grundsatz von Treu und Glauben verletzt worden. Mit Schreiben vom 14. Dezember 2001 habe das Bundesministerium für Finanzen alle erfassten Grenzgänger darüber informiert, dass Pensionsabfertigungen aus Liechtenstein und aus der Schweiz aufgrund des Ministerratsbeschlusses vom 11. Dezember 2001 zu einem Drittel steuerfrei blieben. Der Beschwerdeführer habe sich nur deswegen für die Barauszahlung der Austrittsleistung entschieden, weil er davon ausgegangen sei, dass die durchschnittliche Steuerbelastung entsprechend der Mitteilung des Bundesministeriums für Finanzen und der langjährigen Verwaltungspraxis maximal 30 Prozent betragen werde. Rund drei Jahre nachdem der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 24. Mai 2012, 2009/15/0188, im Zusammenhang mit einer inländischen Pensionsabfindung die bereits bekannte Feststellung wiederholt habe, dass eine Pensionsabfindung nur dann vorläge, wenn kein Wahlrecht zwischen Rentenbezug und Abfindung bestehe, habe das Bundesministerium für Finanzen seine Rechtsauffassung ohne Vorwarnung geändert.

4. Mit Beschwerde vorentscheidung hat das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde unter Bezugnahme auf die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 16. Dezember 2010, 2007/15/0026, und vom 24. Mai 2012, 2009/15/0188, zusammengefasst ausgeführt, dass eine Abfindung eines Pensionsanspruches im Sinne des § 124b Z 53 EStG 1988 nicht vorliege, wenn der Anspruchsberechtigte die freie Wahl zwischen mehreren gleichwertigen Ansprüchen ("obligatio alternativa") habe. Nach Art. 37 des Schweizer Bundesgesetzes über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge (BVG) würden die Leistungen grundsätzlich als Renten ausgerichtet, jedoch könne die Vorsorgeeinrichtung in ihrem Reglement vorsehen, dass die Anspruchsberechtigten eine Kapitalabfindung an Stelle einer Rente wählen könnten. Aufgrund des dem Beschwerdeführer offen gestandenen Wahlrechtes zwischen gleichwertigen primären Ansprüchen liege keine Pensionsabfindung im Sinne des § 124b Z 53 EStG 1988 vor und sei die Kapitalauszahlung daher zur Gänze steuerlich zu erfassen.

5. Mit Vorlageantrag vom 10. März 2017 hat die steuerliche Vertretung die Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht beantragt.

6. Auf Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes hat die steuerliche Vertretung die Anträge auf Entscheidung durch den gesamten Senat und auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurückgezogen und ergänzend beantragt, die Pensionsabfindung gemäß

§ 67 Abs. 4 letzter Satz erster Teilstrich EStG 1988 pauschal mit 6% zu besteuern bzw. im Fall, dass § 67 Abs. 4 EStG 1988 und § 124b Z 53 EStG 1988 nicht anwendbar sein sollten, einen Teilbetrag der festgesetzten Abgabe in Höhe von 32.168,00 € wegen sachlicher Unbilligkeit gemäß § 236 BAO nachzusehen. Begründend wurde ausgeführt, die begünstigende Vorschrift des § 67 Abs. 4 letzter Satz erster Teilstrich EStG 1988 beziehe sich zweifelsfrei nur auf solche Pensionen und Abfertigungen, die aufgrund von österreichischen Bundes- oder Landesgesetzen ausbezahlt würden. Damit die Grundfreiheiten die (Schutz-)Wirkung vor Diskriminierungen und Beschränkungen entfalten könnten, sei die Begünstigungswirkung des § 67 Abs. 4 letzter Satz erster Teilstrich EStG 1988 auch auf Pensionsabläsen aufgrund von ausländischen Bundes- oder Landesgesetzen auszudehnen. Der Europäische Gerichtshof habe im Urteil vom 15. Dezember 1995, C-415/93, Bosman, das Diskriminierungsverbot zu einem Beschränkungsverbot erweitert. Danach sollten sämtliche Vertragsbestimmungen über die Freizügigkeit den Gemeinschaftsangehörigen die Ausübung jeder Art von Berufstätigkeit im gesamten Gebiet der Gemeinschaft erleichtern und stünden Maßnahmen entgegen, die die Gemeinschaftsangehörigen benachteiligen könnten, wenn sie im Gebiet eines anderen Mitgliedstaates eine wirtschaftliche Tätigkeit ausüben wollten. Vorschriften, die einen Staatsangehörigen eines Mitgliedstaates oder der Schweiz daran hinderten oder davon abhielten, 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 seinen Staatsangehörigen in einem anderen Staat behindere (vgl. EuGH 12.12.2002, C-385/00, F.W.L. de Groot, Randnummern 77 und 78, und EuGH 13.11.2003, C-209/01, Schilling, Randnummern 24 und 25). Da die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes zum Beschränkungsverbot bereits zum Zeitpunkt der Unterzeichnung des Freizügigkeitsabkommens bestanden habe, sei dies gemäß Art. 16 Abs. 2 FZA auch bei der Interpretation der Arbeitnehmerfreizügigkeit nach dem Freizügigkeitsabkommen zu beachten. Die Leistungen der schweizerischen beruflichen Vorsorge zählten zweifelsfrei zum gesetzlichen Pensionssystem in der Schweiz. Die Bestimmungen über die Ablösung von Pensionen seien in schweizerischen Bundesgesetzen geregelt. Austrittsleistungen aus der schweizerischen zweiten Säule seien daher gemäß § 67 Abs. 4 letzter Satz erster Teilstrich EStG 1988 zu versteuern.

Andernfalls würde eine sachliche Unbilligkeit im Sinne des § 236 BAO vorliegen. Die Bestimmung des § 124b Z 53 dritter Satz EStG 1988 sei mit Bundesgesetz BGBl. I Nr. 54/2002 eingefügt worden. Im Vorfeld der Gesetzeswerdung habe das Bundesministerium für Finanzen allen betroffenen Grenzgängern mitgeteilt, dass deren Pensionsabfertigungen zu einem Drittel steuerfrei blieben. Auch sei die Drittelbegünstigung ab dem Inkrafttreten der Bestimmung des § 124b Z 53 EStG 1988

nach der ständigen Verwaltungspraxis bei allen Kapitalabfindungen aus der zweiten Säule angewendet worden. Dies habe auch der Judikatur des unabhängigen Finanzsenates, des Bundesfinanzgerichtes und des Verwaltungsgerichtshofes entsprochen. Erstmals im Jahr 2015 sei die Begünstigung des § 124b Z 53 EStG 1988 mit der Begründung nicht gewährt worden, dass ein Wahlrecht zwischen einer Rente und einer Abfindung bestanden habe. Der Beschwerdeführer habe Anfang 2015 den Antrag auf Auszahlung seines Guthabens in Höhe von 205.780,00 CHF nach den Bestimmungen des Art. 30a BVG in Verbindung mit der Verordnung über die Wohnungseigentumsförderung gestellt, da er mit diesem Guthaben ausstehende Hypothekarkredite habe tilgen wollen. Aufgrund der ihm vom Steuerberater erteilten Auskunft, der allgemeinen Verwaltungsübung seitens der Finanzämter und der angeführten Judikatur sei der Beschwerdeführer in gutem Glauben davon ausgegangen, dass die Steuerbelastung zwischen 25 und 30 Prozent liegen werde. Hätte er gewusst, dass er das gesamte Guthaben zum Tarifsteuersatz versteuern müsse, hätte er den Antrag auf Kapitalabfindung niemals gestellt. Es liege daher ein klassischer Verstoß gegen den Grundsatz von Treu und Glauben und im Falle der Einhebung der gesamten vorgeschriebenen Abgabe somit eine sachliche Unbilligkeit vor.

II. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer ist als Grenzgänger in der Schweiz nichtselbständig tätig. Im April 2015 wurde ihm von der Vorsorgeeinrichtung der Schweizer Arbeitgeberin antragsgemäß ein Vorbezug für Wohneigentum in Höhe von insgesamt 205.780,00 CHF (abzüglich Quellensteuer in Höhe von 14.955,00 CHF, die ihm in der Folge wieder rückerstattet wurde) ausbezahlt.

III. Rechtsgrundlagen und rechtliche Würdigung

1. Drittelbegünstigung gemäß § 124b Z 53 EStG 1988

§ 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."

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

Die obligatorische Versicherung beginnt gemäß Art. 10 Abs. 1 BVG mit Antritt des Arbeitsverhältnisses und endet gemäß Art. 10 Abs. 2 BVG ua., wenn das Arbeitsverhältnis aufgelöst wird (lit. b).

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 erster Satz BVG die reglementarischen Bestimmungen der Vorsorgeeinrichtung vorsehen, dass der Anspruch auf Altersleistungen mit der Beendigung der Erwerbstätigkeit entsteht.

Verlassen Versicherte die Vorsorgeeinrichtung, bevor ein Vorsorgefall eintritt (Freizügigkeitsfall), so haben sie gemäß Art. 2 des Schweizer Bundesgesetzes vom 17. Dezember 1993 über die Freizügigkeit in der beruflichen Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge (Freizügigkeitsgesetz, FZG) Anspruch auf eine Austrittsleistung.

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- oder Invalidenrente eine Kapitalabfindung wählen können.

Nach Art. 30c Abs. 1 BVG kann der Versicherte bis drei Jahre vor Entstehung des Anspruchs auf Altersleistungen von seiner Vorsorgeeinrichtung einen Betrag für Wohneigentum zum eigenen Bedarf geltend machen.

Gemäß Art. 30c Abs. 2 BVG dürfen Versicherte bis zum 50. Altersjahr einen Betrag bis zur Höhe der Freizügigkeitsleistung beziehen. Versicherte, die das 50. Altersjahr überschritten haben, dürfen höchstens die Freizügigkeitsleistung, auf die sie im 50. Altersjahr Anspruch gehabt hätten, oder die Hälfte der Freizügigkeitsleistung im Zeitpunkt des Bezuges in Anspruch nehmen.

Mit dem Bezug wird nach Art. 30c Abs. 4 BVG gleichzeitig der Anspruch auf Vorsorgeleistungen entsprechend den jeweiligen Vorsorgereglementen und den technischen Grundlagen der Vorsorgeeinrichtung gekürzt.

Nach Art. 30d Abs. 1 BVG muss der bezogene Betrag vom Versicherten oder von seinen Erben in den dort angeführten Fällen, ua. wenn das Wohneigentum veräußert wird (lit. a), an die Vorsorgeeinrichtung zurückbezahlt werden.

Im Übrigen kann der Versicherte den bezogenen Betrag nach Art. 30d Abs. 2 BVG unter Beachtung der Bedingungen von Abs. 3 jederzeit zurückbezahlen.

Ein solcher Vorbezug kann somit während eines aufrechten Arbeitsverhältnisses bis drei Jahre vor der Pensionierung in Anspruch genommen werden und vermindert die bestehenden Vorsorgeansprüche. Von einer (teilweisen) "Abfindung" eines Pensionsanspruches und damit einem Anwendungsfall des § 124b Z 53 EStG 1988 kann daher aber nach Auffassung des Bundesfinanzgerichtes schon insofern nicht ausgegangen werden, als der Pensionsanspruch des Versicherten im Umfang des

Vorbezuges nicht endgültig verloren geht, sondern im Falle der Rückzahlung wieder auflebt.

Zudem ist Voraussetzung für die Anwendbarkeit der Bestimmung des § 124b Z 53 EStG 1988 nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, 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). Eine "Abfindung" eines Anspruches auf rentenmäßige Zahlung liegt nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sohin nicht vor, wenn dem Anwartschaftsberechtigten das freie Wahlrecht 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).

Im Beschwerdefall hat der Beschwerdeführer von der im BVG und im Reglement der Pensionskasse eingeräumten Möglichkeit der Inanspruchnahme eines Vorbezuges für Wohneigentum Gebrauch gemacht. Durch die antragsgemäße Auszahlung des Vorbezuges hat sich der Anspruch aus dem Vorsorgeverhältnis entsprechend vermindert. Somit hat der Beschwerdeführer auf die Wahrung des vollen Pensionsanspruches gegenüber der Pensionskasse zugunsten der Auszahlung des Vorbezuges verzichtet und kann daher auch nicht davon ausgegangen werden, dass ihm keine andere Möglichkeit als die Inanspruchnahme des Vorbezuges eingeräumt gewesen wäre. Eine dem § 124b Z 53 EStG 1988 subsumierbare "Pensionsabfindung" lag daher auch unter diesem Gesichtspunkt nicht vor (vgl. auch BFG 31.7.2018, RV/1100482/2016).

Daran vermögen die Einwendungen der steuerlichen Vertretung nichts zu ändern.

Mit BGBl. I Nr. 54/2002 wurde der Bestimmung des § 124b Z 53 EStG 1988 der im Beschwerdefall maßgebliche letzte Satz angefügt. In den Erläuterungen zur Regierungsvorlage (927 BlgNR 21. GP 2) wurde dazu Folgendes ausgeführt:

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

Eine vom Gesetzgeber beabsichtigte (generelle) Begünstigung der Grenzgängern von ausländischen Pensionskassen ausbezahlten Pensionsabfindungen kann daraus nicht abgeleitet werden. Zweck der Bestimmung ist es vielmehr, eine tarifmäßige Besteuerung von Pensionsabfindungen dann zu vermeiden, wenn keine andere Möglichkeit als die Inanspruchnahme dieser Abfindung besteht (vgl. VwGH 22.11.2018, Ra 2018/15/0086). Auch wenn in § 124b Z 53 EStG 1988 eine solche Voraussetzung

nicht angeführt ist, ergibt sich dies und damit einhergehend die Schädlichkeit eines Wahlrechtes zwischen der Auszahlung einer einmaligen Kapitalabfindung und dem Bezug einer laufenden Rente in unzweifelhafter Weise aus der dargelegten Rechtsprechung und dem vom Verwaltungsgerichtshof dem gesetzlich nicht definierten Begriff der "Pensionsabfindung" beigemessenen Verständnis. Abgesehen davon, dass es andernfalls zu einer sachlich nicht begründeten Ungleichbehandlung von Pensionsabfindungen von Pensionskassen im Sinne des Pensionskassengesetzes und solchen von Pensionskassen auf Grund gesetzlicher oder statutenmäßiger Regelungen käme, kann es wohl auch nur in jenen Fällen, in denen Grenzgänger tatsächlich keine andere Möglichkeit als jene der Einmalzahlung haben, unbillig sein, eine Pensionsabfindung zur Gänze tarifmäßig zu besteuern, nicht aber dann, wenn der Progressionseffekt durch den dem Abgabepflichtigen möglichen Bezug einer laufenden Rente vermieden bzw. vermindert werden kann. Wäre eine Begünstigung von auf ausländischen gesetzlichen Regelungen beruhenden Pensionsabfindungen im Sinne der Ausführungen der steuerlichen Vertretung beabsichtigt gewesen, wäre es jedenfalls am Gesetzgeber gelegen, auf die einschränkende Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bzw. die geänderte Verwaltungspraxis zu reagieren und die gesetzliche Regelung entsprechend zu adaptieren. Schließlich ist in diesem Zusammenhang aber auch zu berücksichtigen, dass ein laufender Rentenbezug dem Versorgungscharakter mehr entspricht als die Kapitalabfindung des Rentenanspruches (vgl. VwGH 19.12.2007, 2006/15/0258) und eine generelle Begünstigung von Pensionsabfindungen dem Versorgungsgedanken daher zuwiderliefe (vgl. auch Felbinger, SWK 3/2001, S 64).

Inwieweit die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 19. April 2007, 2005/15/0010, und vom 19. Dezember 2007, 2006/15/0258, sowie das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 30. September 2015, RV/1100654/2015 (die vom Finanzamt dagegen erhobene außerordentliche Revision hat der Verwaltungsgerichtshof zwischenzeitig mit Beschluss vom 19. April 2018, Ra 2016/15/0025, zurückgewiesen) den Standpunkt der steuerlichen Vertretung stützen sollten, ist nicht einsichtig, lagen diesen Judikaten doch Fälle zu Grunde, in denen das Versorgungsverhältnis mit der Pensionskasse des bisherigen Dienstgebers vor Eintritt des Versorgungsfalles durch Dienstaustritt beendet und die Austrittsleistung infolge des "endgültigen Verlassens der Schweiz" ausbezahlt worden war (VwGH 19.4.2007, 2006/15/0010, und VwGH 19.4.2018, Ra 2016/15/0025) bzw. die Freizügigkeitsleistung zunächst auf eine Freizügigkeitspolice übertragen und beim "endgültigen Verlassen der Schweiz" antragsgemäß bar ausbezahlt worden war (VwGH 19.12.2007, 2006/15/0258). Mit der Beendigung der Dienstverhältnisse wurden auch die Vorsorgeverhältnisse mit den jeweiligen betrieblichen Pensionskassen ex lege beendet. Einen Anspruch auf Verbleib in der betrieblichen Pensionskasse und auf spätere Zahlung einer Altersrente hatten die Abgabepflichtigen in diesen Fällen nicht. Damit hatten sie aber auch kein Wahlrecht zwischen dem Bezug einer Altersrente und einer einmaligen Kapitalauszahlung, worauf der Verwaltungsgerichtshof im Beschluss vom 19. April 2018, Ra 2016/15/0025, sowie im Erkenntnis vom 22. November 2018, Ra 2018/15/0086, auch ausdrücklich hingewiesen

hat. Nur wenn ein solcher (alternativer) Anspruch auf spätere Rentenzahlung nicht aufrechterhalten werden kann bzw. konnte, steht die "Freiwilligkeit der Entscheidung", sich die Freizügigkeitsleistung auszahlen zu lassen, der Anwendbarkeit des § 124b Z 53 EStG 1988 nicht entgegen (vgl. BFG 31.7.2018, RV/1100482/2016). Ein solcher Fall lag gegenständlich aber zweifelsohne nicht vor. Ebenso kann sich die steuerliche Vertretung nicht mit Erfolg auf die Entscheidungen des unabhängigen Finanzsenates berufen, in denen die Drittelbegünstigung ungeachtet eines bestehenden Wahlrechtes Berücksichtigung fand, stehen diese früheren Entscheidungen doch mit der oben angeführten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht in Einklang und sind insoweit daher als überholt anzusehen.

Gesamthaft gesehen war mit den Einwendungen der steuerlichen Vertretung betreffend das sich in grammatikalischer, teleologischer, historischer und systematischer Interpretation der Bestimmung ergebende Auslegungsergebnis somit nichts zu gewinnen. Gleiches gilt hinsichtlich des Verweises auf das an alle Grenzgänger versandte Schreiben des damaligen Finanzministers vom 14. Dezember 2001. Abgesehen davon, dass dieses noch vor der Veröffentlichung der geänderten Bestimmung des § 124b Z 53 EStG 1988 im BGBl. I Nr. 54/2002 (Datum der Kundmachung: 29. März 2002) und auch vor der parlamentarischen Behandlung verschickt wurde, kommt diesem weder die Eigenschaft einer von der Rechtsprechung zu beachtenden Rechtsnorm noch einer authentischen Interpretation des Willens des Gesetzgebers zu.

Eine Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben ist im Beschwerdefall nicht erkennbar. Auch wenn es die Wahlmöglichkeit zwischen dem Bezug einer Rente und einer einmaligen Kapitalauszahlung bereits zum Zeitpunkt des Inkrafttretens des § 124b Z 53 EStG 1988 gab und solche Abfindungszahlungen ebenso wie Vorbezüge für Wohneigentum trotz bestehendem Wahlrecht über Jahre hinweg begünstigt besteuert wurden, kann daraus ein Rechtsanspruch auf Beibehaltung dieser Verwaltungspraxis nicht abgeleitet werden. 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. VwGH 24.9.2008, 2006/15/0120, VwGH 26.4.2006, 2004/14/0076, und VwGH 21.12.2005, 2002/14/0148). Es müssen sohin besondere Umstände vorliegen, 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 zuständigen Abgabenbehörde ausdrücklich zu einer bestimmten Vorgangsweise aufgefordert wird und sich nachträglich die Unrichtigkeit derselben herausstellt (vgl. VwGH 15.9.2016, Ra 2015/15/0076, VwGH 10.3.2016, 2013/15/0196, und VwGH 27.2.2014, 2011/15/0106, mwN). Dass ein solcher Fall vorgelegen wäre, wurde im Beschwerdefall nicht behauptet, sondern lediglich eingewendet, dass der Beschwerdeführer aufgrund der ihm von der steuerlichen Vertretung erteilten Auskunft, der

allgemeinen Verwaltungsübung der Finanzämter sowie der Judikatur des unabhängigen Finanzsenates, des Bundesfinanzgerichtes und des Verwaltungsgerichtshofes in gutem Glauben von einer unter Berücksichtigung der Drittelbegünstigung erfolgenden Besteuerung ausgegangen sei. Auch auf das Schreiben des damaligen Finanzministers kann ein allfälliger Gutglaubensschutz nicht gestützt werden, handelt es dabei doch nicht um eine Auskunft der zuständigen Abgabenbehörde. Zudem kann der Grundsatz von Treu und Glauben nur insoweit Auswirkungen zeitigen, als das Gesetz der Vollziehung einen Vollzugsspielraum einräumt (vgl. VwGH 10.3.2016, 2013/15/0196, und VwGH 22.3.2010, 2007/15/0256, mwN). Ein Vollzugsspielraum in diesem Sinne bestand bei der Beurteilung der Anwendbarkeit der Bestimmung des § 124b Z 53 EStG 1988 aber nicht.

Die Nichtberücksichtigung der Drittelbegünstigung gemäß § 124b Z 53 EStG 1988 erweist sich somit als rechtmäßig.

2. Besteuerung gemäß § 67 Abs. 4 EStG 1988

§ 67 Abs. 4 EStG 1988 in der im Beschwerdefall anzuwendenden Fassung (die mit dem Jahressteuergesetz 2018, BGBl. I Nr. 62/2018, vorgenommene Änderung der Bestimmung, ist erst auf Abfindungen anzuwenden, die nach dem 14. August 2018 zufließen) lautet:

"Die Lohnsteuer von Abfertigungen der Witwer- oder Witwenpensionen, die auf Grund bundes- oder landesgesetzlicher Vorschriften aus dem Grunde der Wiederverhehlichung geleistet werden, wird so berechnet, daß die auf die letzte laufende Witwer- oder Witwenpension entfallende tarifmäßige Lohnsteuer mit der gleichen Zahl vervielfacht wird, die dem bei der Berechnung des Abfertigungsbetrages angewendeten Mehrfachen entspricht. Ist die Lohnsteuer bei Anwendung des Steuersatzes von 6% niedriger, so erfolgt die Besteuerung der Abfertigung der Witwer- oder Witwenpension mit 6%. Diese Bestimmungen sind auch anzuwenden

- auf die Ablösung von Pensionen des unmittelbar Anspruchsberechtigten auf Grund bundes- oder landesgesetzlicher Vorschriften oder auf Grund von Satzungen der Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen sowie*
- auf Abfindungen im Sinne des § 269 ASVG und vergleichbare Abfindungen im Rahmen der gesetzlichen Pensionsversicherung oder auf Grund von Satzungen der Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen"*

Mit Erkenntnis vom 26. April 2017, Ro 2015/13/0020, hat der Verwaltungsgerichtshof die Besteuerung einer einem Rechtsanwalt nach Erreichen des gesetzlichen Pensionsantrittsalters von der Versorgungseinrichtung der Rechtsanwaltskammer ausbezahlten 50%igen Abfindung einer Zusatzpension nach den Vorschriften des § 67 Abs. 4 letzter Satz erster Teilstrich EStG 1988 als rechtmäßig erkannt. Dabei hat der Verwaltungsgerichtshof ua. klargestellt, dass § 67 Abs. 4 EStG 1988 in der

im Beschwerdefall anzuwendenden Fassung nicht nur "Hinterbliebenenansprüche" betrifft, sondern auf alle im letzten Satz dieser Bestimmung angeführten Ablösungen und Abfindungen von Pensionen anzuwenden ist und darauf hingewiesen, dass die zum Begriff der "Pensionsabfindung" in § 67 Abs. 8 (nunmehr) lit. e sowie in § 124b Z 53 EStG 1988 und zur diesbezüglichen Schädlichkeit eines Wahlrechtes ergangene Judikatur Bestimmungen betreffe, die im Revisionsfall nicht streitgegenständlich seien. Weiters hat der Verwaltungsgerichtshof ausgeführt, dass das Argument einer sich "nicht auf einen geforderten konkreten (bestehenden) Pensionsanspruch" beziehenden Abfindung verfehlt sei, wenn eine "Abfindung bei Pensionsantritt" zu beurteilen sei (Randnummer 16) und sich im Fall einer satzungsmäßig geregelten "Abfindung bei Pensionsantritt", die darin bestehe, dass der Anspruchsberechtigte statt eines Teils der Altersrente eine Einmalzahlung wählen könne, nicht sagen lasse, der dadurch eintretende teilweise Verlust der Dauerleistung, auf die er bereits Anspruch gehabt habe, sei ihm nicht "abgelöst" worden (Randnummer 19).

Aus den auch auf das ebenfalls zur Bestimmung des § 67 Abs. 4 EStG 1988 ergangene Erkenntnis vom 26. Juni 2002, 2002/13/0003, soweit in diesem vom Erfordernis der Ablösung eines konkreten und abfertigten Anspruchs (im Gegensatz zu einer bloßen Anwartschaft) die Rede ist, Bezug nehmenden Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes erhellt, dass eine unter diese Regelung fallende "Ablösung einer Pension" nur dann vorliegt, wenn ein bereits entstandener konkreter Anspruch auf eine Pension abgegolten wird. Ein Anspruch auf eine Pension, der schon nach allgemeinem Sprachgebrauch die Rentenform als wesentliches Tatbestandsmerkmal in sich trägt, kann aber erst mit dem Zeitpunkt entstehen, in dem der vereinbarte Versicherungs- bzw. Versorgungsfall eingetreten ist (vgl. VwGH 22.5.2013, 2010/13/0099, mwN). Dass eine einmalige Leistung die Höhe einer künftig zu gewährenden Altersversorgung mindert, ist in diesem Zusammenhang nicht ausreichend, zumal der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 26. Juni 2002, 2002/13/0003, klargestellt hat, dass die bloße Ähnlichkeit der wirtschaftlichen Auswirkungen einer Einmalzahlung mit den wirtschaftlichen Auswirkungen einer teilweisen Pensionsablösung es nicht rechtfertige, den im § 67 Abs. 4 letzter Satz EStG 1988 normierten Tatbestand schon als verwirklicht anzusehen. Für ein Abstellen auf die wirtschaftlichen Auswirkungen bleibt diesbezüglich somit kein Raum.

Der im Beschwerdefall in Rede stehende Vorbezug für Wohneigentum wurde dem Beschwerdeführer bei aufrechter Dienstverhältnis und vor Eintritt eines Vorsorgefalles ausbezahlt. Abgesehen davon, dass von einer Ablösung einer Pension, wie oben ausgeführt, schon aufgrund der möglichen Rückzahlungsmöglichkeit und des Wiederauflebens des Pensionsanspruches nicht ausgegangen werden kann, lagen die gesetzlichen Voraussetzungen für einen Pensionsanspruch zu diesem Zeitpunkt somit aber ohne Zweifel nicht vor und kann daher auch nicht davon ausgegangen werden, dass die Zahlung in Abgeltung eines (konkreten) Anspruches auf Pensionszahlungen geleistet worden wäre. Damit liegt im Beschwerdefall eine unter § 67 Abs. 4 letzter

Satz erster Teilstrich EStG 1988 subsumierbare Ablösung einer Pension aber nicht vor und kann sohin dahingestellt bleiben, ob die Bestimmung allenfalls gegen das Recht auf Freizügigkeit der Arbeitnehmer verstößt und im Sinne der Ausführungen der steuerlichen Vertretung auch auf in schweizerischen Bundesgesetzen geregelte Abfindungen von Pensionen anzuwenden wäre.

Der Beschwerde konnte somit gesamthaft gesehen kein Erfolg beschieden sein.

Hinsichtlich des Eventualantrages auf Nachsicht der durch die Nichtberücksichtigung der Drittelbegünstigung bedingten Mehrbelastung gemäß § 236 BAO ist ergänzend darauf hinzuweisen, dass die Entscheidungsbefugnis des Bundesfinanzgerichtes durch die Sache des Beschwerdeverfahrens begrenzt ist (vgl. Ritz, BAO, 6. Aufl., § 279 Tz 10). Sache ist die Angelegenheit, die den Inhalt des Spruches erster Instanz gebildet hat (vgl. VwGH 25.4.2013, 2012/15/0161). Angelegenheit des Spruches des angefochtenen Bescheides war die Festsetzung der Einkommensteuer für das Jahr 2015. Die Entscheidung über den im Zuge des Beschwerdeverfahrens erstmals gestellten Nachsichtsantrag fällt daher nicht in die Zuständigkeit des Bundesfinanzgerichtes.

IV. Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die im Beschwerdefall strittige Frage, ob ein Vorbezug für Wohneigentum gemäß Art. 30c BVG unter die Begünstigung des § 124b Z 53 EStG 1988 fällt, wurde auf Grundlage der im Erkenntnis angeführten höchstgerichtlichen Rechtsprechung beurteilt. Ob die Bestimmung des § 67 Abs. 4 letzter Satz erster Teilstrich EStG 1988 gegen das Recht auf Freizügigkeit der Arbeitnehmer verstößt, konnte im Beschwerdefall, nachdem das Vorliegen einer unter diese Bestimmung subsumierbaren Ablösung einer Pension im Hinblick auf die angeführte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu verneinen war, dahingestellt bleiben. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG wird durch das vorliegende Erkenntnis somit nicht berührt. Eine (ordentliche) Revision ist daher nicht zulässig.

