

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den RichterR in der Beschwerdesache des Bf., vertreten durch die Sutterlüty Klagian Brändle Gisinger Lingenhöle Rechtsanwälte GmbH, über die Beschwerde vom 30. November 2017 gegen den Bescheid des Finanzamtes L vom 4. Oktober 2017 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2007, Steuernummer StNr, zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird - ersatzlos - aufgehoben.

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 österreichischen Finanzverwaltung wurden durch die liechtensteinische Zahlstelle des Abgabepflichtigen gemäß Art. 10 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und dem Fürstentum Liechtenstein über die Zusammenarbeit im Bereich der Steuern, [BGBl. III Nr. 301/2013](#), Informationen über die vom Abgabepflichtigen bei dieser Zahlstelle unterhaltenen bzw. von dieser Zahlstelle verwalteten Konten oder Depots samt jährlichen Kontoständen übermittelt.

Mit Ergänzungsersuchen vom 13. Juli 2015 teilte das Finanzamt L dem Abgabepflichtigen mit, dass eine der Zahlstelle erteilte Ermächtigung zur freiwilligen Meldung gemäß Art. 10 des gegenständlichen Abkommens eine Selbstanzeige darstelle, die strafbefreiende Wirkung jedoch nur insoweit entfalte, als die Besteuerungsgrundlagen innerhalb einer vom Finanzamt gesetzten Frist offen gelegt und die verkürzten Abgaben rechtzeitig entrichtet würden. Unter Offenlegung sei zu verstehen, dass der Abgabepflichtige die Besteuerungsgrundlagen so darstelle, dass damit ohne weiteren Ermittlungsaufwand eine richtige Abgabenfestsetzung erfolgen könne.

Der Abgabepflichtige wurde daher insbesondere ersucht, die Höhe der von ihm in den Jahren 2004 bis 2013 erzielten steuerpflichtigen Einkünfte anzugeben, die auf liechtensteinischen Konten oder Depots, die ihm zugerechnet würden, verbucht worden seien (zB gutgeschriebene Zinsen, ausgezahlte Dividenden, Gewinne aus Veräußerungen von Kapitalvermögen in der Spekulationsfrist, überwiesene Honorare usw.). Er wurde auch um Vorlage von Aufstellungen über diese Erträge sowie der allfällig abgezogenen EU-Quellensteuern ersucht. Die Richtigkeit seiner Angaben sollte durch Vorlage geeigneter Unterlagen (Kontoauszüge, Sparbücher usw.) belegt werden.

2. Mit Schreiben (ohne Datum; Datum der Einbringung beim Finanzamt: 6. August 2015) legte der Abgabepflichtige für den besagten Zeitraum die angeforderten Zins- und Saldobescheinigungen seiner liechtensteinischen Konten vor. Er legte insbesondere folgende Unterlagen vor:

- Zins- und Saldobescheinigung samt Kontoauszügen der Bank1 zum Konto1 (CHF) mit der Konto-Nr. 1 für den Zeitraum 25. Februar 2004 (Eröffnung) bis 31. August 2007 (Abschluss)
- Zins- und Saldobescheinigung samt Kontoauszügen der Bank1 zum Konto2 (CHF) mit der Konto-Nr. 2 für den Zeitraum 17. Jänner 2006 (Eröffnung) bis 31. Dezember 2013
- Abrechnungen der Bank1 zur Festgeld-Anlage (CHF) mit der Konto-Nr. 3 für den Zeitraum 18. Juni 2007 (Veranlagung) bis 20. Oktober 2010 (Rückzahlung)

Bei den genannten Konten handelt es sich um Oder-Konten, lautend auf den Abgabepflichtigen oder seine Ehegattin.

3. Anhand der vorgelegten Unterlagen stellte das Finanzamt L fest, dass dem Abgabepflichtigen (bzw. seiner Ehegattin) monatliche Lohnzahlungen (auf dem Konto mit der Konto-Nr. 1) sowie ab September 2008 monatliche Rentenzahlungen (auf dem Konto mit der Konto-Nr. 2) zugeflossen seien, die bisher im Inland nicht offen gelegt worden seien. Er wurde daher mit Ergänzungsersuchen vom 29. Oktober 2015 aufgefordert, Steuererklärungen für die Jahre 2005 bis 2011 einzureichen und sämtliche Einkünfte offen zu legen und durch geeignete Unterlagen nachzuweisen.

Das Finanzamt L stellte auch fest, dass auf dem Konto mit der Konto-Nr. 2 am 8. Juni 2007 eine Gutschrift von 333.002,20 CHF gebucht worden sei, deren Mittelherkunft durch geeignete Unterlagen ebenfalls belegt werden sollte.

4. Mit Schreiben (ohne Datum; persönliche Abgabe beim Finanzamt: 18. November 2015) teilte der Abgabepflichtige mit, dass sich die Lohnzahlungen auf dem liechtensteinischen Konto auf seine Tätigkeiten in der Schweiz beziehen würden; er habe vom 1. Mai 1984 bis 31. Mai 2007

in einem Werk im Kanton O gearbeitet. Vom 1. Juni 2007 bis 31. Mai 2009 sei er in Österreich arbeitslos gewesen, seit dem 1. Juni 2009 beziehe er in Österreich eine Pension.

Ab dem 1. September 2011 habe er (bis zu seiner Pensionierung am 1. Mai 2014) aufgrund seiner Krankheit eine Invalidenrente aus der Schweiz bezogen. Diese werde - wie seine jetzige Pension aus der Schweiz - auf sein Konto in Österreich überwiesen.

Mit diesem Schreiben legte der Abgabepflichtige - neben anderen Unterlagen - auch ein Schreiben („Kontosaldierung“) der F-Einrichtung betreffend „PK-Auszahlung infolge Auswanderung“ vor, wonach das zum 31. Mai 2007 bestehende Freizügigkeitsguthaben des Abgabepflichtigen am 7. Juni 2007 mit 333.002,20 CHF auf dessen Konto2 bei der Bank1 mit der Konto-Nr. 2 überwiesen wurde.

5. Mit E-Mail an das Finanzamt L vom 8. Dezember 2015 stellte der Abgabepflichtige seine „Schweizer Geschichte“ näher dar. In einem legte er eine Kopie seines Schweizer Führerscheines vor. Seine Ausführungen bezogen sich auf seine Wohnsitze in Österreich und der Schweiz sowie auf sein Leben und Arbeiten in der Schweiz. Im Hinblick auf die PK-Auszahlung führte er aus, dass dieses Geld bereits am 31. Mai 2007 von der Pensionskasse an deren Bank „Bank2“ im Kanton P überwiesen worden sei. Er habe es dann einige Tage später auf sein Konto bei der Bank1 überweisen lassen. Deshalb sei als Eingangsdatum auf dem Konto in Liechtenstein der 8. Juni 2007 ausgewiesen.

Mit E-Mail vom 16. Dezember 2015 reichte der Abgabepflichtige eine Bestätigung bezüglich seines Aufenthaltes in der Schweiz nach.

6. Das Finanzamt L erließ am 4. Oktober 2017 einen Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2007, mit dem die steuerpflichtigen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug) mit 139.390,48 € erfasst wurden. Die dem Abgabepflichtigen vom Arbeitsmarktservice Österreich (für den Zeitraum 29. Juni bis 31. Dezember 2007) ausbezahlten Arbeitslosengelder wurden aufgrund der Kontrollrechnung nach [§ 3 Abs. 2 EStG 1988](#) den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit mit 7.225,20 € hinzugerechnet. Die Steuer auf Kapitalerträge aus ausländischen Kapitalanlagen wurde mit 514,88 € (25 % von 2.059,53 €) erfasst, die anrechenbare EU-Quellensteuer mit 308,94 €. Der Einkommensteuerbescheid führte zu einer Nachforderung von 64.687,78 €.

In der gesonderten Bescheidbegründung vom 9. Oktober 2017 führte das Finanzamt L aus, dass sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Abgabepflichtigen bis zum 31. Mai 2017 in der Schweiz befunden habe; dies aufgrund des bis zu diesem Zeitpunkt bestehenden Schweizer Wohnsitzes und der Niederlassungsbewilligung (C-Bewilligung) sowie aufgrund der Ausführungen des Abgabepflichtigen in seiner E-Mail vom 8. Dezember 2015. Die von Jänner bis Mai 2007 (bis zur Beendigung des Beschäftigungsverhältnisses) in der Schweiz bezogenen Aktiveinkünfte könnten daher in Österreich nicht besteuert werden. Ab dem 1. Juni 2007 habe der Abgabepflichtige jedoch nur mehr den österreichischen Wohnsitz innegehabt, weshalb die Frage nach dem Mittelpunkt der Lebensinteressen ab diesem Zeitpunkt nicht mehr relevant sei.

Die am 8. Juni 2007 auf dem Konto des Abgabepflichtigen in Liechtenstein verbuchte Pensionskassenauszahlung sei daher in Österreich unter Berücksichtigung der Drittelbefreiung des § 124b Z 53 EStG 1988 zum Tarif zu besteuern. Die Schweizer Quellensteuer könne nicht in Abzug gebracht werden, da diese Einkünfte nur im Ansässigkeitsstaat (Österreich) besteuert werden dürfen. Sollte eine Rückforderung der ausländischen Quellensteuer nicht erfolgt bzw. nicht mehr möglich sein, bestehe die Möglichkeit eines Antrages gemäß [§ 48 BAO](#). Das Bundesministerium für Finanzen entscheide in diesem Fall, ob die ausländische Quellensteuer - entgegen der Regelung im Doppelbesteuerungsabkommen - in Anrechnung gebracht werden dürfe.

Die steuerpflichtigen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit von 139.390,48 € wurden vom Finanzamt L wie folgt ermittelt:

Freizügigkeitsguthaben per 31. Mai 2007 zuzüglich Habenzinsen	349.151,20 CHF
abzüglich Quellensteuer	0,00 CHF
abzüglich Pauschalgebühr	-475,00 CHF
abzüglich Beratungshonorar Pensionskasse	<u>-200,00 CHF</u>
Freizügigkeitsguthaben per 31. Mai 2007 adaptiert	348.476,20 CHF
Umrechnungskurs 0,60 €/CHF	209.085,72 €
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (2/3 gemäß § 124b Z 53 EStG 1988)	139.390,48 €

Kapitalertragsteuer: Im Ausland bezogene Zinsen aus Bankeinlagen und Forderungswertpapieren unterliegen gemäß § 37 Abs. 8 Z 3 EStG 1988 (bzw. ab dem 1. April 2012 gemäß § 27a Abs. 1 EStG 1988) mit dem Fixsatz von 25 % der Einkommensteuer und seien gesondert neben dem übrigen Einkommen ohne Abzug von Freibeträgen bzw. Absetzbeträgen zu besteuern. Die Besteuerung habe im Veranlagungsweg zu erfolgen. Die Kapitalerträge seien laut vorgelegten Kontoauszügen und Festgeldabrechnungen in Ansatz gebracht worden. Die abgeführte EU-Zinssteuer (EU-Steuerrückbehalt) sei auf die österreichische Kapitalertragsteuer angerechnet worden.

Die steuerpflichtigen Kapitalerträge aus ausländischen Kapitalanlagen und die anrechenbare EU-Zinssteuer wurden vom Finanzamt L wie folgt ermittelt:

Zinsertrag brutto Konto1 (CHF) der Bank1 mit der Konto-Nr. 1	0,60 CHF
EU-Steuerrückbehalt 15 % dazu	0,10 CHF
Zinsertrag brutto Konto2 (CHF) der Bank1 mit der Konto-Nr. 2	150,75 CHF

EU-Steuerrückbehalt 15 % dazu	22,60 CHF
Zinsertrag brutto Festgeld-Anlage (CHF) der Bank1 mit der Konto-Nr. 3	3.281,20 CHF
EU-Steuerrückbehalt 15 % dazu	492,20 CHF

Die steuerpflichtigen Kapitalerträge aus ausländischen Kapitalanlagen beliefen sich demnach auf 2.059,53 € (3.432,55 CHF, Umrechnungskurs 0,60 €/CHF), die anrechenbare EU-Zinssteuer auf 308,94 € (514,90 CHF, Umrechnungskurs 0,60 €/CHF).

Verjährung: Gemäß § 207 Abs. 2 BAO betrage die Verjährungsfrist zehn Jahre, soweit eine Abgabe hinterzogen sei. Dass ein Steuerpflichtiger gutgläubig der Auffassung sei, seine ausländischen Einkünfte (Pensionskassenauszahlung, Kapitalerträge) seien in Österreich steuerfrei und müssten nicht im Zuge einer Steuererklärung offen gelegt werden, sei realitätsfremd. Nach allgemeiner Lebenserfahrung sei regelmäßig anzunehmen, dass derjenige, der über ausländische Einkünfte verfüge, auch von deren Steuerpflicht in Österreich Kenntnis habe.

Durch die Nichterklärung der ausländischen Pensionskassenauszahlung und der ausländischen Zinserträge im Jahr 2007 habe es der Abgabepflichtige zumindest für möglich gehalten und billigend in Kauf genommen, dass dadurch Abgaben hinterzogen worden seien. Im Hinblick auf den vorliegenden (bedingten) Vorsatz seien eine Abgabenhinterziehung als erwiesen anzunehmen und die verlängerte Verjährungsfrist von zehn Jahren anzuwenden gewesen.

7. Gegen diesen Bescheid erhob der Abgabepflichtige am 30. November 2017 fristgerecht Beschwerde, mit der er die Aufhebung des angefochtenen Einkommensteuerbescheides beantragte. Er habe 23 Jahre lang in der Schweiz gearbeitet und gelebt und vor seinem Wegzug aus der Schweiz bei der für ihn zuständigen Pensionskasse die Auszahlung seines während dieser Zeit angesammelten Freizügigkeitskapitals beantragt. Die Pensionskasse habe diesem Antrag Folge geleistet und das Freizügigkeitskapital am 31. Mai 2007 auf das bei der F-Einrichtung bestehende Konto des Abgabepflichtigen überwiesen. Die Freizügigkeitseinrichtung habe das Guthaben sieben Tage danach auf ein Bankkonto des Abgabepflichtigen in Liechtenstein transferiert. Das Freizügigkeitsguthaben sei dem Abgabepflichtigen bereits am 31. Mai 2007 zugeflossen, da es sich bei diesem Freizügigkeitskonto nicht um ein klassisches Sperrkonto, sondern nur um ein Abrechnungskonto gehandelt habe. Der Abgabepflichtige habe den Antrag auf Auszahlung nur bei der Pensionskasse gestellt. Außerdem stehe das Freizügigkeitsguthaben zweifelsfrei in kausalem Zusammenhang mit der 23-jährigen unselbständigen Tätigkeit in der Schweiz, sodass das Besteuerungsrecht alleine schon aus diesem Grund nur der Schweiz zugestanden sei.

Wenn man davon ausgehe, dass Österreich kein Besteuerungsrecht an der Pensionskassenabfindung zustehe, ergebe sich beim Abgabepflichtigen im Zeitraum vom 1. Juni 2007 bis 31. Dezember 2007 ein „Einkommen“ von insgesamt 9.274,72 €; selbst bei einer Steuerpflicht des Arbeitslosengeldes wäre daher in Österreich keine Einkommensteuer angefallen.

Verjährung: Der Abgabepflichtige habe im Kalenderjahr 2007 in Österreich keine Abgaben hinterzogen, da Österreich kein Besteuerungsrecht an der Pensionskassenabfindung zugestanden sei und er zwischen dem Zuzug und dem 31. Dezember 2007 nur Kapitaleinkünfte von rd. 2.000,00 € erzielt habe. Zudem müsse berücksichtigt werden, dass er diese Kapitaleinkünfte in Liechtenstein voll versteuert habe und bei einer Erklärung der Zinseinkünfte in Österreich sich die in Liechtenstein einbehaltene Verrechnungssteuer hätte erstatten lassen können. Er sei aber der Ansicht gewesen, dass in Österreich keine Steuern mehr auf die Zinserträge zu entrichten seien, da diese ja bereits in Liechtenstein voll versteuert worden seien. Es sei auch darauf hingewiesen, dass die Versteuerung von ausländischen Kapitaleinkünften extrem kompliziert sei und auch von Fachleuten nicht mehr durchschaut werden könne.

Die Bescheidbegründung sei mangelhaft und entspreche - zumindest was den Vorwurf der Abgabenhinterziehung betreffe - nicht den Anforderungen, die der Verwaltungsgerichtshof an eine Bescheidbegründung stelle. Nach allgemeiner Lebenserfahrung sei die Besteuerung von Kapitaleinkünften und auch Pensionskassenabfindungen sehr kompliziert und der durchschnittliche Staatsbürger habe im Regelfall keine Kenntnisse darüber, wie diese zu versteuern seien.

Der Bescheid sei rechtswidrig und zur Gänze aufzuheben, da Österreich kein Besteuerungsrecht an der Pensionskassenabfindung zustehe und der Abgabepflichtige im Kalenderjahr 2007 keine Abgaben hinterzogen habe und auch niemals die Absicht gehabt habe, Abgaben zu hinterziehen. Es sei daher bezüglich des Kalenderjahres 2007 bereits Verjährung iSd § 209 BAO eingetreten.

8. Mit Beschwerdeverentscheidung vom 26. Jänner 2018 wurde die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2007 vom Finanzamt L als unbegründet abgewiesen. Zur Begründung wurde ausgeführt, dass nach der Rechtsprechung des Unabhängigen Finanzsenates (Hinweis auf UFS 19.8.2005, [RV/0168-F/05](#); UFS 17.8.2005, [RV/0121-F/05](#)) die bei Beendigung eines schweizerischen Dienstverhältnisses vorgenommene Übertragung des Freizügigkeitskapitals von der Vorsorgeeinrichtung des Arbeitgebers auf ein Freizügigkeitskonto nicht zu einem steuerlich relevanten Zufluss führe, weil es infolge der Übertragbarkeit auf Vorsorgeeinrichtungen künftiger anderer Arbeitgeber im Regelungskreis der 2. Säule des schweizerischen Altersvorsorgesystems verbleibe. Seien die Voraussetzungen für eine Barauszahlung des Freizügigkeitskapitals erfüllt, dann habe nicht die Antragstellung, sondern erst die nach Prüfung des Antrags schließlich erfolgende Auszahlung (idR die Gutschrift auf dem Bankkonto des Steuerpflichtigen) die ausreichend freie Verfügbarkeit und damit den steuerlichen Zufluss zur Folge.

Ein steuerlich relevanter Zufluss des Freizügigkeitskapitals habe im Streitfall mit Einlangen des Betrages auf dem liechtensteinischen Bankkonto am 8. Juni 2007, also nach Ansässigkeitsbegründung in Österreich, stattgefunden, sodass das Besteuerungsrecht gemäß Art. 18 DBA-Schweiz ausschließlich Österreich zugestanden sei.

Das so genannte Kausalitätsprinzip komme grundsätzlich bei Aktiveinkünften nach Art. 15 DBA-Schweiz zur Anwendung. Für unter Art. 18 DBA-Schweiz fallende Ruhegehälter gelte nicht das Kausalitätsprinzip, sondern das Zuflussprinzip, und zwar ungeachtet des Umstandes, dass die

Pensionsansprüche durch die aktive Dienstleistung im Wegzugstaat „*verdient*“ worden seien. Im Falle der Abfindung zukünftiger laufender Pensionsansprüche aus der 2. Säule des schweizerischen Altersvorsorgesystems im Wege einer Barauszahlung des Freizügigkeitskapitals sei daher im Zeitpunkt des tatsächlichen Zuflusses gemäß Art. 18 DBA-Schweiz dem Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht zugewiesen.

Verjährung: Der Abgabepflichtige habe anlässlich des endgültigen Verlassens der Schweiz die Barauszahlung der Austrittsleistung verlangt. Er habe unstrittig erst Anfang Juni 2007, nachdem er bereits in Österreich ansässig geworden sei, die Überweisung des Freizügigkeitskapitals vom Freizügigkeitskonto bei der F-Einrichtung auf sein Konto bei der Bank1 veranlasst und habe über dieses nach Einlangen auf seinem Bankkonto am 8. Juni 2007 frei verfügen können. Auch habe er der F-Einrichtung anlässlich der Abrechnung seine österreichische Adresse bekannt gegeben. Somit sei für den Abgabepflichtigen ersichtlich gewesen, dass er diese Einkünfte grundsätzlich dem österreichischen Finanzamt hätte offen legen müssen. Er habe in Kauf genommen, dass es durch die Nichtoffenlegung zu einer Abgabenverkürzung in Österreich kommen könnte. Daran ändere nichts, dass anlässlich der Auszahlung Quellensteuer abgezogen worden sei, da offensichtlich gewesen sei, dass es sich dabei um eine Schweizer Quellensteuer gehandelt habe und damit keine österreichische Steuerpflicht abgegolten worden sei.

Auch im Hinblick auf die in weiterer Folge aufgrund der Veranlagung als Festgeld von der Bank1 bezogenen Zinsen könne als erwiesen angenommen werden, dass der Abgabepflichtige nicht habe davon ausgehen können, dass aufgrund des Abzugs der „*EU-Zinssteuer*“ keine Steuerpflicht mehr in Österreich bestanden habe. Die Rechtsprechung verlange nicht, dass der Steuerpflichtige die anzuwendenden Rechtsnormen kenne, um von einem bedingten Vorsatz auszugehen. Dass der Abgabepflichtige nach der Aufgabe des Schweizer Wohnsitzes und anlässlich der Rückkehr nach L sich beim dortigen Finanzamt zum Zweck der steuerlichen Erfassung hätte melden und im Zuge dessen seine ausländischen Einkünfte hätte offen legen müssen, sei für ihn jedenfalls erkennbar gewesen. Unter Berücksichtigung der vorliegenden Umstände und des Verhaltens des Abgabepflichtigen sei im Ergebnis in freier Beweiswürdigung vom Vorliegen eines (zumindest) bedingten Vorsatzes auszugehen.

9. Am 27. Februar 2018 stellte der Abgabepflichtige fristgerecht den Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Verwaltungsgericht. Er setzte sich ausführlich damit auseinander, dass sowohl die objektive als auch die subjektive Tatseite des Straftatbestandes der Abgabenhinterziehung nach § 33 FinStrG nicht gegeben seien, weil zum einen die ausländische Pensionsabfindung infolge Zuflusses bis zum 31. Mai 2007 in Österreich nicht besteuert werden dürfe und zum anderen - dargestellte - Rechtfertigungs- und Schuldauusschließungsgründe die Erfüllung des Tatbestandes der Abgabenhinterziehung ausschließen würden. Da die Einkommensteuer für das Jahr 2007 somit nicht hinterzogen worden sei, könne die verlängerte Verjährungsfrist von zehn Jahren nicht zugrunde gelegt werden. Der angefochtene Einkommensteuerbescheid sei daher am 4. Oktober 2017 außerhalb der Verjährungsfrist ergangen und deshalb ersatzlos aufzuheben.

10. Mit Vorlagebericht vom 3. April 2018 legte das Finanzamt L die gegenständliche Beschwerde vom 30. November 2017 zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht vor.

II. Sachverhalt

1. Der mittlerweile (am Tag1) verstorbene Beschwerdeführer (Bf.), geb. am Tag2, war österreichischer Staatsangehöriger. Er wohnte zunächst (von 1976 bis 1989) mit seiner Familie (Ehegattin AB, geb. am Tag3, und Tochter BC verh. D, geb. am Tag4) in Ort1, M-Straße.

Ab dem 6. Oktober 1989 waren der Bf., seine Ehegattin und die gemeinsame Tochter mit ihrem Hauptwohnsitz in Ort2, N-Straße, polizeilich gemeldet. Andere inländische Haupt- bzw. Nebenwohnsitze haben lt. Abfrage im Zentralen Melderegister für die beiden Ehegatten zu keinem Zeitpunkt bestanden. Bei diesem Hauptwohnsitz handelt es sich um die Liegenschaft in EZ a KG b, die der Bf. mit Übergabsvertrag und Erbverzichtsvertrag vom Tag5 von seiner Mutter EF in sein Alleineigentum erworben hat.

Anfang 2002 ist die Tochter des Bf. aus der gemeinsamen Wohnung ausgezogen, sie war vom 8. Jänner 2002 bis 1. April 2011 mit ihrem Hauptwohnsitz in Ort1, O-Straße, polizeilich gemeldet. Das Einfamilienhaus in Ort2, P-Straße, wurde in der Folge (somit auch im Streitjahr) vom Bf., seiner Ehegattin und - bis zu deren Tod am Tag6 - seiner Mutter bewohnt.

2. Der Bf. war vom 1. Mai 1984 bis 31. Mai 2007 (somit 23 Jahre hindurch) in der Schweiz bei der X-AG in Ort3, Q-Straße, Kanton O, beschäftigt. Er war als Teamleiter Werkzeugtechnik im Werk Ort4 mit folgenden Hauptaufgaben betraut (vgl. das „Arbeitszeugnis“ des Arbeitgebers vom 31. Mai 2007): Führung, Betreuung und Förderung der Mitarbeitenden; Ansprechperson der ihm unterstellten Korrekturen bei komplexen Werkzeugkorrekturen und Probepressungen von Strangpressprofilen; Vorbereitung der Lieferantenbeurteilungen; Datenpflege des Werkzeugstamms; Anlagebetreuung und Betriebsmaterialbeschaffung; Mithilfe bei der Entwicklung in den Bereichen Werkzeugtechnik, Pressen und Oberflächentechnik; Verantwortung für die termingerechte Freigabe produktionsreifer Werkzeuge. Mit 31. Mai 2007 verließ der Bf. dieses Unternehmen und kehrte „in sein Heimatland“ zurück. Zu diesem Zeitpunkt war der Bf. 58 Jahre alt.

3. Mit Aufnahme der Tätigkeit in der Schweiz wurde vom Bf. dort auch ein Wohnsitz begründet. Der „Hauptwohnsitzbescheinigung“ der GemeindeG vom 23. März 2011 zufolge wohnte der Bf. zunächst sechs Jahre lang (vom 1. Mai 1984 bis 31. Juli 1990) in Ort5, R-Straße, Kanton O. In dieser Zeit kam ihm der Aufenthaltsstatus eines ausländischen Arbeitnehmers mit zeitlich beschränkter Aufenthaltsbewilligung (B-Bewilligung) zu.

Der Schweizer Wohnsitz wurde sodann nach Ort6, S-Straße, Kanton O, verlegt, wo der Bf. 17 Jahre lang (vom 1. August 1990 bis 31. Mai 2007) wohnte (vgl. die „Wohnsitzbescheinigung“ der EinwohnerkontrolleE vom 11. April 2007). Mit 31. Mai 2007 hatte sich der Bf. nach Ort2, P-Straße, abgemeldet. Die Fahrtstrecke (schnellste Route entlang des Sees) zwischen den beiden Wohnsitzen in Ort6, S-Straße, und Ort2, P-Straße, beträgt 165 km, diese Strecke ist mit dem

PKW in einer Fahrzeit von ca. 2 h 5 min zu bewältigen (Quelle: Routenplaner lt. maps.google.at).

Nach zehnjährigem Aufenthalt in der Schweiz wurde dem Bf. mit 15. April 1994 die Niederlassungsbewilligung (C-Bewilligung) erteilt (vgl. die „Aufenthaltsbestätigung“ des Amtes für Migration und Integration des Kantons O vom 9. Dezember 2015). Dieser „Aufenthaltsbestätigung“ ist auch zu entnehmen, dass die Einreise des Bf. in die Schweiz am 1. Mai 1984 und dessen Ausreise am 31. Mai 2007 erfolgte.

4. Zu seinem Aufenthalt in der Schweiz führte der Bf. aus (vgl. das Telefonat mit einer Mitarbeiterin des Finanzamtes L vom 7. Dezember 2015 sowie die E-Mail an das Finanzamt L vom 8. Dezember 2015), dass er in den ersten Jahren regelmäßig an den Wochenenden (Samstag und Sonntag) nach Österreich zu seiner Familie gefahren sei. Das habe sich in den letzten Jahren aber geändert, zumal es sich „in der Firma immer mehr zugespitzt“ habe (zwölf und mehr Stundentage seien an der Tagesordnung gewesen). Seine Ehegattin habe ihn einmal pro Woche in der Schweiz besucht. Da er fast nur in der Schweiz unterwegs gewesen sei, seien die Schweizer Behörden auf ihn zugekommen. So habe er im Jahr 1989 seinen österreichischen Führerschein abgeben und auf den Schweizer Fahrausweis (Ausstellungsdatum: Tag7) wechseln müssen. Diesen Schweizer Fahrausweis habe er im Juni 2007 nach seiner Rückkehr nach Österreich bei der Bezirkshauptmannschaft L wieder abgegeben und gegen seinen österreichischen Führerschein eingetauscht.

Zu seinem Freizeitverhalten in der Schweiz stellte der Bf. fest, dass er einige Jahre in einer Tischtennismannschaft (beim TTC Ort7) Meisterschaft gespielt habe. Er habe auch in einem Fitnessklub über Jahre ein Halbjahres-Abo über den Winter gehabt. Diese Aktivitäten habe er allerdings aufgegeben, nachdem ihn die berufliche Tätigkeit voll in Anspruch genommen habe. Die Firma und seine Arbeit seien sein Leben gewesen.

5. Die Lohnzahlungen des Bf. wurden auf sein Konto¹ (CHF) bei der Bank¹ mit der Konto-Nr. 1 überwiesen.

Der Bf. war in der Schweiz auch in der beruflichen Vorsorge versichert, wodurch ein Altersguthaben angespart wurde. Es bestand aus den Beiträgen, die sein Arbeitgeber und er selbst im Hinblick auf seine Pensionierung einbezahlt hatten, sowie den aufgelaufenen Zinsen. Dieses Kapital lag bei der A-Pensionskasse, die das Geld anlegte und verwaltete. Der Eintritt des Bf. in die Pensionskasse erfolgte mit 1. Jänner 1985, der Austritt aus der Pensionskasse mit 31. Mai 2007.

Aufgrund des Austrittes des Bf. aus der Pensionskasse infolge Beendigung des Dienstverhältnisses und definitiver Ausreise aus der Schweiz beantragte der Bf. die Barauszahlung der Freizügigkeitsleistung. Das zum 31. Mai 2007 bei der A-Pensionskasse bestehende Freizügigkeitsguthaben wurde dabei nicht direkt, sondern vielmehr unter Zwischenschaltung einer Freizügigkeitseinrichtung, konkret der F-Einrichtung in Ort⁸, T-Straße, an den Bf. ausbezahlt. (Dem lagen

- wie noch darzulegen sein wird - offensichtlich steuerliche Überlegungen im Hinblick auf den vorzunehmenden Quellensteuerabzug in der Schweiz zugrunde.)

Zu diesem Zweck wurde für den Bf. bei der F-Einrichtung das Freizügigkeitskonto mit der Konto-Nr. 4 angelegt (vgl. den vom Bf. am 24. April 2007 unterfertigten Antrag an die F-Einrichtung auf „Kontoeröffnung“). In diesem Zusammenhang kann nicht mehr nachvollzogen werden, ob der Bf. die F-Einrichtung mittels Vollmacht beauftragte, seine Freizügigkeitsleistung bei seiner bisherigen Vorsorgeeinrichtung (der A-Pensionskasse) einzuholen, oder ob der Bf. die Überweisung der Freizügigkeitsleistung zugunsten der F-Einrichtung bei der bisherigen Vorsorgeeinrichtung selbst veranlasste. Für die weitere Betrachtung kann dies jedoch auf sich beruhen. Gleichzeitig, somit am 24. April 2007, stellte der Bf. an die F-Einrichtung den „Auszahlungsantrag Freizügigkeitskonto“. Er beantragte damit die „vorzeitige Auszahlung“ seines Freizügigkeitsguthabens, da er die Schweiz endgültig verlasse. In einem legte er diesem Auszahlungsantrag folgende Dokumente bei: „Abmeldebestätigung der Schweizer Wohngemeinde“, „Wohnsitzbestätigung im Ausland“, „Rückgabebestätigung der Arbeits- und Aufenthaltsbewilligung“, „Kopie Pass/ID mit Unterschrift“.

Am 23. Mai 2007 erstellte die A-Pensionskasse eine Abrechnung („Austrittsabrechnung“), auf der die Freizügigkeitsleistung (auch Austrittsleistung) ersichtlich war, den die Pensionskasse dem Bf. schuldete. Die volle Freizügigkeitsleistung ermittelte sich wie folgt:

Arbeitgeber Spar-Beiträge	119.323,00 CHF
Arbeitnehmer Spar-Beiträge	116.442,45 CHF
aufgelaufene Zinsen bis zum Austritt	<u>113.283,95 CHF</u>
Austrittsleistung gesamt	349.049,40 CHF

Die Freizügigkeitsleistung von 349.049,40 CHF wurde von der A-Pensionskasse am 31. Mai 2007 auf das bei der F-Einrichtung bestehende Freizügigkeitskonto des Bf. mit der Konto-Nr. 4 überwiesen. Der „Kontosaldierung“ der F-Einrichtung betreffend die „PK-Auszahlung infolge Auswanderung“ ist Folgendes zu entnehmen:

„Datum	Informationen	Betrag in CHF	Valuta
04.06.2007	Freizügigkeitsguthaben per 31.05.2007	349.049,40	
	zuzüglich Habenzinsen (7 Tage, 1,5 % p.a.)	101,80	
	Total	349.151,20	
	abzüglich Quellensteuer	15.474,00	
	abzüglich Pauschalgebühr	475,00	
	abzüglich Beratungshonorar A-Pensionskasse	200,00	
	Belastung	333.002,20	07.06.2007“

Das auf dem Freizügigkeitskonto bestehende Freizügigkeitsguthaben wurde dem Bf. von der F-Einrichtung am 7. Juni 2007 (Valutadatum) ausbezahlt und mit 333.002,20 CHF auf dessen Konto2 bei der Bank1 mit der Konto-Nr. 2 überwiesen. Auf diesem Konto ist der Zahlungseingang mit Valutadatum 7. Juni 2007 und Buchungsdatum 8. Juni 2007 ausgewiesen.

6. Nach seiner mit 31. Mai 2007 erfolgten Rückkehr nach Österreich war der Bf. ab dem 1. Juni 2007 im Inland als arbeitslos gemeldet. Der „*Bezugsbestätigung*“ des Arbeitsmarktservice L vom 9. November 2015 zufolge erhielt er vom 29. Juni 2007 bis 18. August 2008 Arbeitslosengeld, sodann vom 19. August 2008 bis 31. Mai 2009 Notstandshilfe. Mit 1. Juni 2009 wurde der Anspruch des Bf. auf vorzeitige Alterspension bei langer Versicherungsdauer anerkannt (vgl. den Bescheid der Pensionsversicherungsanstalt, Landesstelle Z, vom Tag8). Die monatliche Pension des Bf. betrug ab dem 1. Juni 2009 761,23 € brutto.

Aufgrund seiner Krankheit bezog der Bf. von der Eidgenössischen Invalidenversicherung (IV) ab dem 1. September 2011 eine „*Ordentliche Invalidenrente*“ (halbe Rente) von 686,00 CHF. Diese wurde (ab dem 1. Februar 2012 als Dreiviertel-Rente in Höhe von 1.029,00 CHF) bis zu seiner Schweizer Pensionierung am 1. Mai 2014 ausbezahlt. Sowohl die Invalidenrente als auch die Pension aus der Schweiz wurden auf das Konto des Bf. in Österreich überwiesen.

7. Das mit 333.002,20 CHF auf dem Konto2 bei der Bank1 mit der Konto-Nr. 2 verbuchte Freizügigkeitsguthaben wurde vom Bf. in der Folge einer Festgeldveranlagung zugeführt. Zu diesem Zweck wurde am 18. Juni 2007 (Valutadatum) ein Betrag von 350.000,00 CHF vom Konto2 auf das Festgeld-Konto (CHF) des Bf. bei der Bank1 mit der Konto-Nr. 3 überwiesen. Der Anlagebetrag von 350.000,00 CHF wurde für den Zeitraum 18. Juni 2007 bis 18. Dezember 2007 mit einem Zinssatz von 1,875 % p.a. verzinst. Für diese Laufzeit von einem halben Jahr sind Zinsen von 3.281,20 CHF angefallen, die - nach Abzug der EU-Zinssteuer von 15 % (492,20 CHF) - mit dem Betrag von 2.789,00 CHF dem Konto2 des Bf. bei der Bank1 mit der Konto-Nr. 2 am 18. Dezember 2007 (Valutadatum) gutgeschrieben wurden. Die Festgeldveranlagung auf dem Festgeld-Konto mit der Konto-Nr. 3 wurde in der Folge mehrmals verlängert.

Über den genannten Zinsertrag von 3.281,20 CHF (EU-Zinssteuer 492,20 CHF) hinaus sind dem Bf. im Streitjahr (ab dem 1. Juni 2007) noch folgende Kapitalerträge aus liechtensteinischen Kapitalanlagen zugeflossen:

- Zinsertrag brutto Konto1 (CHF) der Bank1 mit der Konto-Nr. 1: 0,60 CHF (EU-Steuerrückbehalt 15 %: 0,10 CHF);
- Zinsertrag brutto Konto2 (CHF) der Bank1 mit der Konto-Nr. 2: 150,75 CHF (EU-Steuerrückbehalt 15 %: 22,60 CHF).

Die in Liechtenstein (ab dem 1. Juni 2007) bezogenen Kapitalerträge beliefen sich demnach auf 3.432,55 CHF, die anrechenbare EU-Zinssteuer auf 514,90 CHF. Diese Beträge wurden vom Finanzamt L im Zuge der Veranlagung mit einem Umrechnungskurs von 0,60 €/CHF erfasst (somit ausländische Kapitalerträge: 2.059,53 €; anrechenbare EU-Quellensteuer: 308,94 €).

8. Der vorstehende Sachverhalt ergibt sich aus dem gesamten Akteninhalt, insbesondere aus den vom Bf. vorgelegten Unterlagen (Zins- und Saldobescheinigungen sowie Kontoauszüge zu den liechtensteinischen Konten, „Arbeitszeugnis“ des Schweizer Arbeitgebers vom 31. Mai 2007, „Hauptwohnsitzbescheinigung“ der GemeindeG vom 23. März 2011, „Wohnsitzbescheinigung“ der EinwohnerkontrolleE vom 11. April 2007, „Aufenthaltsbestätigung“ des Amtes für Migration und Integration des Kantons O vom 9. Dezember 2015, Antrag an die F-Einrichtung vom 24. April 2007 auf „Kontoeröffnung“, „Auszahlungsantrag Freizügigkeitskonto“ an die F-Einrichtung vom 24. April 2007, „Austrittsabrechnung“ der A-Pensionskasse vom 23. Mai 2007, „Kontosaldierung“ der F-Einrichtung, „Bezugsbestätigung“ des Arbeitsmarktservice L vom 9. November 2015, Bescheid der Pensionsversicherungsanstalt, Landesstelle Z, vom Tag8, „Verfügung“ der Eidgenössischen Invalidenversicherung vom 20. Juni 2012), weiters aus Abfragen aus dem Zentralen Melderegister und dem Grundbuch sowie dem glaubhaften Vorbringen des Bf.

Vom Finanzamt L wurde nicht bestritten, dass der Bf. während der Zeit seiner Auslandstätigkeit (somit bis zur Abmeldung seines Schweizer Wohnsitzes und definitiven Ausreise aus der Schweiz mit 31. Mai 2007) seinen Mittelpunkt der Lebensinteressen in der Schweiz gehabt hatte und demnach seine in der Schweiz bezogenen Activeinkünfte (Löhne) im Inland keiner Besteuerung unterzogen werden dürfen. Streit besteht darüber, ob die dem Bf. im Zuge der Ausreise aus der Schweiz ausbezahlte Freizügigkeitsleistung (Austrittsleistung) im Inland besteuert werden darf, insbesondere, wann - im Hinblick auf den ab 1. Juni 2007 in Österreich bestehenden Mittelpunkt der Lebensinteressen - der Zufluss dieser Leistung erfolgt ist. Strittig ist zudem, ob bezüglich der Besteuerung des Bf. die Verjährungsbestimmungen bei Hinterziehung anwendbar sind.

III. Rechtslage

1. Bestimmungen des innerstaatlichen Rechts:

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

Gemäß [§ 26 Abs. 1 BAO](#) hat jemand einen Wohnsitz im Sinn der Abgabenvorschriften dort, wo er eine Wohnung innehat unter Umständen, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird.

Gemäß [§ 2 Abs. 1 EStG 1988](#) ist der Einkommensteuer das Einkommen zugrunde zu legen, das der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat. Einkommen ist nach § 2 Abs. 2 EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung des BGBl. I Nr. 106/1999, der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im Abs. 3 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) und außergewöhnlichen Belastungen (§§ 34 und 35) sowie der Freibeträge nach den §§ 104 und 105.

Nach § 2 Abs. 3 Z 4 und 5 EStG 1988 unterliegen der Einkommensteuer auch die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25) und die Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 27). Soweit im Einkommen oder bei Berechnung der Steuer ausländische Einkünfte zu berücksichtigen sind, gilt gemäß [§ 2 Abs. 8 Z 1 EStG 1988](#) in der für das Streitjahr geltenden Fassung des StReformG 2005, BGBl. I Nr. 57/2004, dass für die Ermittlung der ausländischen Einkünfte die Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes 1988 maßgebend sind.

Gemäß [§ 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988](#) sind Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit sind gemäß [§ 25 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988](#) auch Bezüge und Vorteile aus ausländischen Pensionskassen (einschließlich aus ausländischen Einrichtungen im Sinne des § 5 Z 4 des Pensionskassengesetzes).

Gemäß § 25 Abs. 2 EStG 1988 ist es bei den Einkünften im Sinne des Abs. 1 unmaßgeblich, ob es sich um einmalige oder laufende Einnahmen handelt, ob ein Rechtsanspruch auf sie besteht und ob sie dem zunächst Bezugsberechtigten oder seinem Rechtsnachfolger zufließen.

Mit dem Budgetbegleitgesetz 2001, [BGBl. I Nr. 142/2000](#), wurden die Abs. 8 und 10 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.

...

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

[§ 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 Beiträge 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.“

Gemäß [§ 19 Abs. 1 EStG 1988](#) in der für das Streitjahr geltenden Fassung des AbgÄG 2005, [BGBl. I Nr. 161/2005](#), sind Einnahmen in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind. Regelmäßig wiederkehrende Einnahmen, die dem Steuerpflichtigen kurze Zeit vor Beginn oder kurze Zeit nach Beendigung des Kalenderjahres, zu dem sie wirtschaftlich gehören, zugeflossen sind, gelten als in diesem Kalenderjahr bezogen. Nachzahlungen von Pensionen, über deren Bezug bescheidmäßig abgesprochen wird, sowie Nachzahlungen im Insolvenzverfahren gelten in dem Kalenderjahr als zugeflossen, für das der Anspruch besteht.

Gemäß [§ 37 Abs. 8 Z 3 EStG 1988](#) in der für das Streitjahr geltenden Fassung, [BGBl. I Nr. 134/2006](#), sind nicht im Inland bezogene Kapitalerträge im Sinne des § 93 Abs. 2 Z 3 sowie des § 93 Abs. 3 bei der Berechnung der Einkommensteuer desselben Einkommensteuerpflichtigen weder beim Gesamtbetrag der Einkünfte noch beim Einkommen (§ 2 Abs. 2) zu berücksichtigen und mit einem besonderen Steuersatz von 25 % zu versteuern. Die Kapitalerträge sind ohne jeden Abzug anzusetzen. Im Falle einer Veranlagung gemäß [§ 97 Abs. 4 EStG 1988](#) in der für das Streitjahr geltenden Fassung des AbgÄG 2004, [BGBl. I Nr. 180/2004](#), ermäßigt sich die Steuer auf jenen Betrag, der sich nach dem allgemeinen Steuertarif ergibt. § 97 Abs. 4 Z 2 leg.cit. ist sinngemäß anzuwenden. Die Einkommensteuer gilt durch diese besondere Besteuerung als abgegolten.

2. Bestimmungen des DBA-Schweiz:

Gemäß Art. 4 Abs. 1 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (kurz: DBA-Schweiz), [BGBl. Nr. 64/1975](#), bedeutet im Sinne dieses Abkommens der Ausdruck „eine in einem Vertragstaat ansässige Person“ eine Person, die nach dem in diesem Staat geltenden Recht dort unbeschränkt steuerpflichtig ist.

Ist nach Art. 4 Abs. 1 eine natürliche Person in beiden Vertragstaaten ansässig, so gilt gemäß [Art. 4 Abs. 2 DBA-Schweiz](#) Folgendes:

a) Die Person gilt als in dem Vertragstaat ansässig, in dem sie über eine ständige Wohnstätte verfügt. Verfügt sie in beiden Vertragstaaten über eine ständige Wohnstätte, so gilt sie als in dem Vertragstaat ansässig, zu dem sie die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat (Mittelpunkt der Lebensinteressen).

b) Kann nicht bestimmt werden, in welchem Vertragstaat die Person den Mittelpunkt der Lebensinteressen hat, oder verfügt sie in keinem der Vertragstaaten über eine ständige Wohnstätte, so gilt sie als in dem Vertragstaat ansässig, in dem sie ihren gewöhnlichen Aufenthalt hat.

c) Hat die Person ihren gewöhnlichen Aufenthalt in beiden Vertragstaaten oder in keinem der Vertragstaaten, so gilt sie als in dem Vertragstaat ansässig, dessen Staatsangehörigkeit sie besitzt.

d) Besitzt die Person die Staatsangehörigkeit beider Vertragstaaten oder keines Vertragstaates, so verständigen sich die zuständigen Behörden der Vertragstaaten gemäß Art. 25 DBA-Schweiz.

Gemäß Art. 15 Abs. 1 DBA-Schweiz dürfen vorbehaltlich der Art. 16, 18 und 19 Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, sei denn, dass die Arbeit in dem anderen Vertragstaat ausgeübt wird. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so dürfen die dafür bezogenen Vergütungen in dem anderen Staat besteuert werden.

Gemäß [Art. 18 DBA-Schweiz](#) dürfen vorbehaltlich des Art. 19 Abs. 1 Ruhegehälter und ähnliche Vergütungen, die einer in einem Vertragstaat ansässigen Person für frühere unselbständige Arbeit gezahlt werden, nur in diesem Staat besteuert werden.

Bezieht eine in einem Vertragstaat ansässige Person Einkünfte oder hat sie Vermögen und dürfen diese Einkünfte oder dieses Vermögen nach diesem Abkommen in dem anderen Vertragstaat besteuert werden, so nimmt gemäß [Art. 23 Abs. 1 DBA-Schweiz](#) in der für das Streitjahr geltenden Fassung, [BGBl. III Nr. 22/2007](#), der erstgenannte Staat, vorbehaltlich der nachfolgenden Absätze, diese Einkünfte oder dieses Vermögen von der Besteuerung aus; dieser Staat darf aber bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen oder das übrige Vermögen dieser Person den Steuersatz anwenden, der anzuwenden wäre, wenn die betreffenden Einkünfte oder das betreffende Vermögen nicht von der Besteuerung ausgenommen wären.

Ungeachtet des Art. 23 Abs. 1 darf Österreich gemäß [Art. 23 Abs. 2 DBA-Schweiz](#) in der für das Streitjahr geltenden Fassung, [BGBl. III Nr. 22/2007](#), Einkünfte im Sinne des Art. 15 Abs. 1 sowie Einkünfte im Sinne des Art. 19 (ausgenommen Ruhegehälter), die eine in Österreich ansässige Person aus ihrer in der Schweiz ausgeübten Arbeit aus öffentlichen Kassen der Schweiz bezieht, besteuern. Bezieht eine in Österreich ansässige Person unter Art. 10, 15 und 19 fallende Einkünfte, die nach diesem Abkommen in der Schweiz und in Österreich besteuert werden dürfen, so rechnet Österreich auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der der in der Schweiz gezahlten Steuer entspricht; der anzurechnende Betrag darf jedoch den Teil der vor der Anrechnung ermittelten Steuer nicht übersteigen, der auf die aus der Schweiz bezogenen Einkünfte entfällt.

3. Bestimmungen des DBA-Liechtenstein:

Art. 11 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und dem Fürstentum Liechtenstein zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen und zur Verhinderung der Steuerverkürzung und -umgehung (kurz: DBA-Liechtenstein) in der für das Streitjahr geltenden Stammfassung, [BGBl. Nr. 24/1971](#), hat - auszugsweise - folgenden Wortlaut:

„(1) Zinsen, die aus einem Vertragsstaat stammen und an eine in dem anderen Vertragsstaat ansässige Person gezahlt werden, dürfen in dem anderen Staat besteuert werden.

(2) Diese Zinsen dürfen jedoch in dem Vertragsstaat, aus dem sie stammen, nach dem Recht dieses Staates besteuert werden; die Steuer darf aber 10 vom Hundert des Betrages der Zinsen nicht übersteigen.

(3) Der in diesem Artikel verwendete Ausdruck ‚Zinsen‘ bedeutet Einkünfte aus öffentlichen Anleihen, aus Obligationen, auch wenn sie durch Pfandrechte an Grundstücken gesichert oder mit einer Gewinnbeteiligung ausgestattet sind, und aus Forderungen jeder Art sowie alle anderen Einkünfte, die nach dem Steuerrecht des Staates, aus dem sie stammen, den Einkünften aus Darlehen gleichgestellt sind.“

Bezieht eine in Österreich ansässige Person Einkünfte, die nach den Art. 7, 10, 11, 12, 13 Abs. 2, 15 und 16 in Liechtenstein besteuert werden dürfen, so rechnet Österreich gemäß Art. 23 Abs. 2 DBA-Liechtenstein auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der der in Liechtenstein gezahlten Steuer entspricht. Der anzurechnende Betrag darf jedoch den Teil der vor der Anrechnung ermittelten Steuer nicht übersteigen, der auf die Einkünfte entfällt, die aus Liechtenstein bezogen werden.

4. Verjährungsbestimmungen:

Das Recht, eine Abgabe festzusetzen, unterliegt gemäß [§ 207 Abs. 1 BAO](#) der Verjährung.

Gemäß [§ 207 Abs. 2 BAO](#) beträgt die Verjährungsfrist bei der mit dem angefochtenen Bescheid festgesetzten Einkommensteuer fünf Jahre. Soweit eine Abgabe hinterzogen ist, beträgt die Verjährungsfrist gemäß [§ 207 Abs. 2 BAO](#) in der ab dem 1. Jänner 2003 (vgl. dazu [§ 323 Abs. 27 BAO](#)) anzuwendenden Fassung des BBKG 2010, [BGBl. I Nr. 105/2010](#), zehn Jahre.

Gemäß [§ 208 Abs. 1 lit. a BAO](#) beginnt die Verjährung in den Fällen des § 207 Abs. 2 leg.cit. mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist.

Gemäß [§ 4 Abs. 1 BAO](#) entsteht der Abgabenanspruch, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft. Gemäß [§ 4 Abs. 2 lit. a Z 2 BAO](#) entsteht der Abgabenanspruch bei der Einkommensteuer für die zu veranlagende Abgabe mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird.

Werden innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207 BAO) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77 BAO) von der Abgabenbehörde unternommen, so verlängert sich die Verjährungsfrist gemäß [§ 209 Abs. 1 BAO](#) in der ab dem 1. Jänner 2005 anzuwendenden Fassung des AbgÄG 2004, [BGBl. I Nr. 180/2004](#), um ein Jahr. Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist.

Gemäß [§ 209 Abs. 3 BAO](#) in der ab dem 1. Jänner 2005 anzuwendenden Fassung des StRef-ormG 2005, [BGBl. I Nr. 57/2004](#), verjährt das Recht auf Festsetzung einer Abgabe spätestens zehn Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches (§ 4 BAO).

Gemäß [§ 167 Abs. 2 BAO](#) hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

IV. Erwägungen

1. Mittelpunkt der Lebensinteressen:

Der Bf. war aufgrund seiner inländischen Wohnsitze (Ort1, M-Straße, sowie Ort2, N-Straße) in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig im Sinne des [§ 1 Abs. 2 EStG 1988](#). Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckte sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte. Während der Zeit seiner Auslandstätigkeit bei der X-AG hatte der Bf. auch in der Schweiz/Kanton O Wohnsitze (vom 1. Mai 1984 bis 31. Juli 1990 in Ort5, R-Straße; vom 1. August 1990 bis 31. Mai 2007 in Ort6, S-Straße). Die Aufgabe des Schweizer Wohnsitzes in Ort6 ging unmittelbar einher mit dem Ende der beruflichen Tätigkeit des Bf. in der Schweiz.

Eine Person kann immer nur in einem Staat ansässig sein, auch wenn sie in zwei oder mehreren Staaten einen Wohnsitz hat. Da der Bf. im Streitjahr sowohl in Österreich als auch in der Schweiz über eine ständige Wohnstätte verfügte, kommt dem Mittelpunkt der Lebensinteressen entscheidende Bedeutung zu. Gemäß [Art. 4 Abs. 2 lit. a DBA-Schweiz](#) gilt der Bf. als in dem Vertragsstaat ansässig, zu dem er in dieser Zeit die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hatte (Mittelpunkt der Lebensinteressen).

In der gesonderten Bescheidbegründung zum angefochtenen Einkommensteuerbescheid setzte sich das Finanzamt L eingehend mit dem Mittelpunkt der Lebensinteressen des Bf. auseinander und kam - im Einklang mit dem Bf. - zur Überzeugung, dass sich dessen Lebensmittelpunkt bis zur Beendigung seiner Auslandstätigkeit (somit bis zum 31. Mai 2017) in der Schweiz befunden hatte. Begründet wurde dies mit dem bis zu diesem Zeitpunkt bestehenden Schweizer Wohnsitz und der Niederlassungsbewilligung (C-Bewilligung) sowie den Ausführungen des Bf. in seiner E-Mail vom 8. Dezember 2015. In der Beschwerdeverentscheidung bekräftigte das Finanzamt L, dass der Bf. im Hinblick auf seine 23 Jahre währende Auslandstätigkeit und die „*langjährigen grenzfernen Wohnsitze*“ bis zum 31. Mai 2007 in der Schweiz ansässig war. Das Finanzamt L kam - wiederum im Einklang mit dem Bf. - zum Schluss, dass die im Streitjahr bis zur Beendigung des Beschäftigungsverhältnisses von der X-AG in der Schweiz bezogenen Aktiveinkünfte im Hinblick auf [Art. 15 Abs. 1 DBA-Schweiz](#) daher in Österreich nicht besteuert werden dürfen.

Mit der (jeweils am 31. Mai 2007 erfolgten) Aufgabe des Schweizer Wohnsitzes und Beendigung der Auslandstätigkeit ist der Bf. definitiv aus der Schweiz ausgereist und - wie es sein ehemaliger Arbeitgeber im „*Arbeitszeugnis*“ vom 31. Mai 2007 zum Ausdruck brachte - wieder „in

sein Heimatland“ Österreich zurückgekehrt. Ab dem 1. Juni 2007 hatte der Bf. den Mittelpunkt der Lebensinteressen wieder in Österreich.

Der (im Hinblick auf den strittigen Zuflusszeitpunkt der Freizügigkeitsleistung) getätigte Einwand des Bf., dass der Mittelpunkt der Lebensinteressen nach 23 Jahren keinesfalls innerhalb von sieben Tagen zur Gänze verlegt werden könne und er „*naturgemäß*“ nach dem 31. Mai 2007 noch eine Vielzahl von nicht per „*Knopfdruck*“ zu beendenden persönlichen Beziehungen in der Schweiz gehabt habe, geht ins Leere. Ab dem 1. Juni 2007 hatte der Bf. in der Schweiz jedenfalls keinen Wohnsitz mehr (vgl. die „*Wohnsitzbescheinigung*“ der Einwohnerkontrolle vom 11. April 2007 sowie die „*Aufenthaltsbestätigung*“ des Amtes für Migration und Integration des Kantons O vom 9. Dezember 2015), ab diesem Zeitpunkt hatte er nur mehr einen einzigen Wohnsitz; dieser befand sich in Österreich. Im Hinblick auf [Art. 4 Abs. 2 lit. a DBA-Schweiz](#) kann der Bf. daher ab dem 1. Juni 2007 nur als eine in Österreich ansässige Person gelten, weil er ab diesem Zeitpunkt ausschließlich in diesem Vertragsstaat über eine ständige Wohnstätte verfügte.

Das Bundesfinanzgericht kann auch nicht der vom Finanzamt L (im Hinblick auf den strittigen Zuflusszeitpunkt der Freizügigkeitsleistung) vorgebrachten Argumentation beitreten, dass sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Bf. allenfalls bereits seit der Abmeldung bei der Wohnsitzgemeinde nicht mehr in der Schweiz befunden habe; diese Abmeldung sei am 11. April 2007 beantragt worden, weshalb davon auszugehen sei, dass der Bf. ab diesem Zeitpunkt in der Schweiz keine ständige Wohnstätte bzw. keinen Wohnsitz im Sinne der österreichischen Abgabenvorschriften mehr gehabt habe. Es trifft zwar zu, dass der Bf. die Abmeldung bei der Schweizer Wohnsitzgemeinde bereits am 11. April 2007 beantragt und die Einwohnerkontrolle bereits an diesem Tag die „*Wohnsitzbescheinigung*“ ausgestellt hat. Dieser „*Wohnsitzbescheinigung*“ ist jedoch zu entnehmen, dass der Bf. „*bis 31.05.2007 in unserer Gemeinde Wohnsitz*“ hatte. Auch die definitive Ausreise aus der Schweiz erfolgte am „*31.05.2007*“ (vgl. die „*Aufenthaltsbestätigung*“ des Amtes für Migration und Integration des Kantons O vom 9. Dezember 2015). Das Bundesfinanzgericht geht somit davon aus, dass der Bf. in der Schweiz einen Wohnsitz im Sinn der Abgabenvorschriften (§ 26 Abs. 1 BAO) bis zum 31. Mai 2007 hatte.

Somit ist festzuhalten, dass der Bf. bis 31. Mai 2007 als eine in der Schweiz ansässige Person und ab dem 1. Juni 2007 als eine in Österreich ansässige Person gegolten hat.

2. Besteuerung der Freizügigkeitsleistung nach innerstaatlichem Recht:

Infolge der Beendigung des Dienstverhältnisses in der Schweiz zum 31. Mai 2007 und dem damit verbundenen „*endgültigen Verlassen der Schweiz*“ wurde auch das Vorsorgeverhältnis des Bf. zur betrieblichen Pensionskasse der Arbeitgeberin zum 31. Mai 2007 aufgelöst. Der „*Austrittsabrechnung*“ der A-Pensionskasse vom 23. Mai 2007 zufolge betrug das angesparte Pensionskassenguthaben (die volle Freizügigkeitsleistung) zum Austrittsdatum 31. Mai 2007 349.049,40 CHF. Dieses Pensionskassenguthaben (die volle Freizügigkeitsleistung) wurde von der A-Pensionskasse zunächst am 31. Mai 2007 auf das bei der F-Einrichtung bestehende „*Frei-*

zügigkeitskonto“ des Bf. mit der Konto-Nr. 4 überwiesen. Von der F-Einrichtung wurde das bestehende Pensionskassenguthaben (zuzüglich Habenzinsen für sieben Tage, abzüglich Quellensteuer, Pauschalgebühr und Beratungshonorar) sodann am 7. Juni 2007 (Valutadatum) mit 333.002,20 CHF auf das Konto2 des Bf. bei der Bank1 mit der Konto-Nr. 2 überwiesen (vgl. die „Kontosaldierung“ der F-Einrichtung vom 4. Juni 2007 betreffend die „PK-Auszahlung infolge Auswanderung“). Auf diesem Konto wurde der Zahlungseingang am 8. Juni 2007 verbucht.

Wird anlässlich der definitiven Ausreise aus der Schweiz nach Österreich ein mittlerweile gegenüber einer schweizerischen Pensionskasse entstandener Pensionsanspruch abgefunden, der im Übrigen nicht nur durch Arbeitnehmerbeiträge, sondern auch durch Arbeitgeberbeiträge und durch abgereifte Zinsen erwachsen ist, dann ist inländische Steuerpflicht nach Maßgabe des [§ 25 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988](#) gegeben. Wie der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen hat, führt die Abfindung der gegenständlichen ausländischen - auf eine gesetzliche Verpflichtung zur Leistung von Pensionskassenbeiträgen zurückzuführenden - Pensionskassenleistungen zu Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit nach § 25 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988 (vgl. VwGH 19.12.2007, [2006/15/0258](#), mit Hinweis auf *B. Reiner/J. Reiner*, Die Besteuerung von Leistungen ausländischer Pensionskassen, in FS-Doralt, 331 (343, 348); vgl. auch Jakom/Lenneis, EStG, 2020, § 25 Rz 7).

Gemäß [Art. 18 DBA-Schweiz](#) dürfen Ruhegehälter und ähnliche Vergütungen, die einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person für frühere unselbständige Arbeit gezahlt werden, nur in diesem Staat besteuert werden. Der Begriff „Ruhegehälter und ähnliche Vergütungen“ erfasst nicht nur laufende Pensionsleistungen, sondern auch Pensionsabfindungen. Pensionsabfindungen fallen auch dann unter Art. 18 DBA-Schweiz, wenn sie vor Erreichung des Pensionsalters gezahlt werden. Ob die ausländische Einmalzahlung des Bf., bei der es sich unzweifelhaft um die Abfindung von Pensionsansprüchen gehandelt hat, im Streitjahr in Österreich tatsächlich einer Besteuerung unterzogen werden kann, hängt streitentscheidend vom Zeitpunkt des Zuflusses der Freizügigkeitsleistung ab. Bei einem Zufluss der ausländischen Pensionsabfindung bis zum 31. Mai 2007 darf diese demnach (nur) im Ansässigkeitsstaat Schweiz besteuert werden, bei einem Zufluss ab dem 1. Juni 2007 (nur) im Ansässigkeitsstaat Österreich.

3. Kausalitätsprinzip:

Vom Bf. wurde eingewendet, dass das Freizügigkeitsguthaben „zweifelsfrei in kausalem Zusammenhang“ mit der 23-jährigen unselbständigen Tätigkeit in der Schweiz stehe, weshalb das Besteuerungsrecht allein schon aus diesem Grund nur der Schweiz zugestanden sei. Er bezog sich dabei auf das Kausalitätsprinzip, dem bei Einkünften aus aktiven Tätigkeiten zu folgen sei.

Bei Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen kann dem Kausalitätsprinzip (Grundsatz der wirtschaftlichen Zuordnung) Vorrang vor dem Zuflussprinzip zukommen. Es kommt daher auf die Erwirtschaftung zB vor dem Umzug und nicht darauf an, wann der Zufluss erfolgt, und zwar selbst dann nicht, wenn eine Forderung erst nach dem Umzug fällig wird (vgl. *Kofler in Aigner/Kofler/Tumpel* (Hrsg), DBA-Kommentar, 2. Aufl. 2019, Vor Art. 1, I. Funktion von Doppelbesteuerungsabkommen, Rz 55). Das so genannte Kausalitätsprinzip kommt grundsätzlich

bei Einkünften aus aktiven Tätigkeiten, insbesondere nichtselbständigen Tätigkeiten nach Art. 15 OECD-MA (so auch nach Art. 15 DBA-Schweiz) zur Anwendung. Demnach darf der Tätigkeitsstaat jene Gehälter, Löhne und ähnlichen Vergütungen besteuern, die für die dort ausgeübte Tätigkeit bezogen worden sind. Zu welchem Zeitpunkt und an welchem Ort die Auszahlung erfolgt, ist irrelevant. Nachzahlungen für eine frühere aktive Tätigkeit sind nach dem Kausalitätsprinzip zuzuordnen. Entscheidend ist, wofür der Arbeitnehmer seine Bezüge erhält bzw. ob die betreffenden Zahlungen als Entgelt für die im Ausübungsstaat erbrachten Arbeitsleistungen geleistet worden sind. Das Kausalitätsprinzip gilt auch unabhängig davon, in welcher Form Arbeitslöhne zufließen, zB als Barzahlung, Sachzuwendung, laufende Leistung oder Einmalzahlung in Bonusform (vgl. *Waser in Aigner/Kofler/Tumpel* (Hrsg), DBA-Kommentar, 2. Aufl. 2019, Art. 15, III. Aufteilung von Einkünften aus unselbständiger Arbeit, Rz 49, mwN).

Im Hinblick auf Einkünfte aus nichtselbständigen Tätigkeiten nach Art. 15 OECD-MA (so auch nach Art. 15 DBA-Schweiz) ist somit einzig und allein entscheidend, ob die betreffenden Zahlungen als Entgelt für die im Arbeitsausübungsstaat erbrachten Arbeitsleistungen anzusehen sind, ungeachtet dessen, ob der Empfänger dieser Einkünfte im Zahlungszeitpunkt noch im Arbeitsausübungsstaat ansässig ist oder nicht und ob er zu diesem Zeitpunkt noch als Arbeitnehmer berufstätig ist oder nicht. Für Ruhegehälter nach Art. 18 OECD-MA (so auch nach Art. 18 DBA-Schweiz) kommt demgegenüber nach der Verwaltungspraxis das Zuflussprinzip zur Anwendung, und zwar ungeachtet des Umstandes, dass die Pensionsansprüche durch die aktive Dienstleistung im Wegzugsstaat „verdient“ worden sind; dies gilt auch für Pensionsabfindungen (vgl. *Kofler in Aigner/Kofler/Tumpel* (Hrsg), DBA-Kommentar, 2. Aufl. 2019, Vor Art. 1, I. Funktion von Doppelbesteuerungsabkommen, Rz 55, mit Hinweis auf [EAS 1932](#) = SWI 2001, 508; [EAS 2519](#) = SWI 2005, 304; [EAS 2744](#) = SWI 2006, 350; [EAS 2920](#) = SWI 2008, 92; [EAS 3248](#) = SWI 2011, 517).

Art. 18 DBA-Schweiz bezieht sich in seinem Anwendungsbereich nicht nur auf „Ruhegehälter“, sondern erfährt eine Erweiterung durch den Verweis auf den Ruhegehältern „*ähnliche Vergütungen*“. Die Reichweite von „*Vergütungen*“ ist in einem möglichst weiten Sinn zu verstehen, dh. jegliche Bezüge oder sonstigen Vorteile, also Sachbezüge, Abfindungen, Rabatte usw., sind als „*Vergütung*“ anzusehen, soweit sie auch Pensionscharakter aufweisen. Der Begriff „*ähnliche Vergütung*“ umfasst demnach auch Einmalzahlungen wie Pensionsabfindungen.

Für das Bundesfinanzgericht besteht kein Zweifel, dass die streitgegenständliche Abfindung zukünftiger Pensionsansprüche aus der 2. Säule des schweizerischen Altersvorsorgesystems im Wege einer Barauszahlung des Freizügigkeitsguthabens unter Art. 18 DBA-Schweiz („*Ruhegehälter und ähnliche Vergütungen*“) zu subsumieren ist. Es handelt sich dabei nicht um eine Nachzahlung des Arbeitgebers für die frühere aktive Tätigkeit des Bf. in der Schweiz, die kausal dem Tätigkeitsstaat zuzuordnen wäre. Diese Einmalzahlung ist vielmehr Ausfluss der beruflichen Vorsorge des Bf. in der Schweiz und diene seiner Versorgung für den Fall der Beendigung des Dienstverhältnisses in der Schweiz und der damit verbundenen definitiven Ausreise aus der Schweiz (siehe dazu die Ausführungen unter Pkt. IV.4. dieses Erkenntnisses). Im Zeitpunkt des

tatsächlichen Zuflusses dieser Pensionsabfindung ist daher dem Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht zugewiesen.

Wie bereits dargestellt, hat auch der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen (VwGH 19.12.2007, [2006/15/0258](#)), dass die Abfindung von ausländischen Pensionskassenleistungen der gegenständlichen Art dem Empfänger nicht wegen eines (bestehenden oder früheren) Dienstverhältnisses zukommt, und diese Abfindung demgemäß den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit nach [§ 25 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988](#) (und nicht den Aktiveinkünften nach [§ 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988](#)) zugeordnet.

4. Pensionsansprüche aus der 2. Säule des schweizerischen Altersvorsorgesystems:

4.1. Das Schweizer Bundesgesetz vom 25. Juni 1982 über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge (BVG) regelt die zweite Säule des in der schweizerischen Bundesverfassung niedergelegten Drei-Säulen-Konzepts der Altersversorgung. Die erste Säule stellt die Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung (AHV/IV) dar.

Nach Art. 1 Abs. 1 BVG umfasst die berufliche Vorsorge alle Maßnahmen auf kollektiver Basis, die den älteren Menschen, den Hinterbliebenen und Invaliden beim Eintreten eines Versicherungsfalles (Alter, Tod oder Invalidität) zusammen mit den Leistungen der eidgenössischen Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung (AHV/IV) die Fortsetzung der gewohnten Lebenshaltung in angemessener Weise erlauben. Nach Art. 2 Abs. 1 BVG unterliegen alle bei der AHV/IV versicherten Arbeitnehmer ab dem 17. Lebensjahr, die bei einem Arbeitgeber einen bestimmten Mindestlohn beziehen, der obligatorischen Versicherung. Die Finanzierung der Vorsorgeeinrichtung erfolgt durch Beiträge des Arbeitgebers und der Arbeitnehmer. Das Altersguthaben besteht aus den Beiträgen, die der Arbeitnehmer selbst und sein Arbeitgeber im Hinblick auf seine Pensionierung einbezahlen, sowie den aufgelaufenen Zinsen. Die Leistungen der Vorsorgeeinrichtungen im Fall von Alter oder Invalidität an die ehemaligen Arbeitnehmer und ihre Hinterbliebenen bestehen in der Regel in Form einer Rente (Hinweis auf *Runggaldier/Steindl*, Handbuch zur betrieblichen Altersversorgung, 51 ff). Gemäß Art. 10 Abs. 1 BVG beginnt die obligatorische Versicherung mit dem Antritt des Arbeitsverhältnisses. Die Versicherungspflicht endet grundsätzlich, wenn das ordentliche Rentenalter erreicht wird, gemäß Art. 10 Abs. 2 Buchstabe b BVG aber auch, wenn das Arbeitsverhältnis - wie im vorliegenden Streitfall - aufgelöst wird.

4.2. Das Schweizer Bundesgesetz vom 17. Dezember 1993 über die Freizügigkeit in der beruflichen Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge (Freizügigkeitsgesetz, FZG) regelt im Rahmen der beruflichen Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge die Ansprüche der Versicherten im Freizügigkeitsfall. Es ist anwendbar auf alle Vorsorgeverhältnisse, in denen eine Vorsorgeeinrichtung des privaten oder des öffentlichen Rechts aufgrund ihrer Vorschriften (Reglement) bei Erreichen der Altersgrenze, bei Tod oder bei Invalidität (Vorsorgefall) einen Anspruch auf Leistungen gewährt.

Gemäß Art. 2 FZG haben Versicherte, welche die Vorsorgeeinrichtung - wie im vorliegenden Streitfall - verlassen, bevor ein Vorsorgefall eintritt (Freizügigkeitsfall), Anspruch auf eine Austrittsleistung. Die Austrittsleistung wird fällig mit dem Austritt aus der Vorsorgeeinrichtung. Ab diesem Zeitpunkt ist sie nach Art. 15 Abs. 2 BVG zu verzinsen. Der Dienstaustritt vor Eintritt des Versorgungsfalles hat somit stets ex lege (Art. 10 Abs. 2 Buchstabe b BVG) die Beendigung des Vorsorgeverhältnisses mit der beruflichen Pensionskasse des bisherigen Dienstgebers zur Folge und löst gemäß Art. 2 FZG den gesetzlichen Anspruch auf die Austrittsleistung (Freizügigkeitsleistung) aus.

Der Arbeitnehmer hat gegenüber der Pensionskasse im Falle seines Dienstaustrittes vor Eintritt des Versorgungsfalles nur einen Anspruch auf die Freizügigkeitsleistung. Ein (alternativer) Anspruch gegenüber der Pensionskasse des bisherigen Dienstgebers auf Verbleib in der Pensionskasse und auf spätere Zahlung einer Altersrente aus dem bei dieser Pensionskasse angesparten Guthaben besteht nicht (vgl. auch VwGH 19.4.2018, [Ra 2016/15/0025](#)).

4.3. Wenn der Arbeitnehmer aus der Vorsorgeeinrichtung austritt, muss diese eine Abrechnung erstellen, auf welcher der Betrag (die Freizügigkeitsleistung oder auch Austrittsleistung) ersichtlich ist, den sie dem Arbeitnehmer schuldet (vgl. auch die „*Austrittsabrechnung*“ der APensionskasse vom 23. Mai 2007).

Treten Versicherte in eine neue Vorsorgeeinrichtung ein, so hat die frühere Vorsorgeeinrichtung die Austrittsleistung (Freizügigkeitsleistung) an die Vorsorgeeinrichtung des neuen Arbeitgebers zu überweisen (Art. 3 FZG). Wenn das nicht möglich ist (etwa bei Beendigung der Erwerbstätigkeit oder Arbeitslosigkeit), ist die Freizügigkeitsleistung an eine Freizügigkeitseinrichtung nach Wahl des Arbeitnehmers zu überweisen. Art. 4 FZG regelt die Erhaltung des Vorsorgeschutzes in dieser anderen Form: Versicherte, die nicht in eine neue Vorsorgeeinrichtung eintreten, haben ihrer Vorsorgeeinrichtung mitzuteilen, in welcher zulässigen Form sie den Vorsorgeschutz erhalten wollen. Bleibt diese Mitteilung aus, so hat die Vorsorgeeinrichtung frühestens sechs Monate, spätestens aber zwei Jahre nach dem Freizügigkeitsfall die Austrittsleistung samt Zins der Auffangeinrichtung (Art. 60 BVG) zu überweisen.

Die Schweizer Verordnung über die Freizügigkeit in der beruflichen Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge (Freizügigkeitsverordnung, FZV) vom 3. Oktober 1994 regelt in ihrem 2. Abschnitt die Erhaltung des Vorsorgeschutzes näher. Gemäß Art. 10 Abs. 1 FZV wird der Vorsorgeschutz durch eine Freizügigkeitspolice oder durch ein Freizügigkeitskonto erhalten. Als Freizügigkeitspolice gelten besondere, ausschließlich und unwiderruflich der Vorsorge dienende Kapital- oder Rentenversicherungen, einschließlich allfälliger Zusatzversicherungen für den Todes- oder Invaliditätsfall bei bestimmten Versicherungseinrichtungen. Als Freizügigkeitskonten gelten besondere, ausschließlich und unwiderruflich der Vorsorge dienende Verträge mit einer Stiftung, welche die Voraussetzungen nach Art. 19 FZV erfüllt. Diese Verträge können durch eine Versicherung für den Todes- oder Invaliditätsfall ergänzt werden (Art. 10 Abs. 2 und 3 FZV).

Versicherte, die mit Beendigung des Dienstverhältnisses nicht in eine neue Vorsorgeeinrichtung eintreten, haben somit die Wahl, ihre Freizügigkeitsleistung entweder auf ein Freizügigkeitskonto bei einer Bank oder einer unabhängigen Freizügigkeitseinrichtung (die nicht an eine Bank gebunden ist) überweisen zu lassen oder bei einer Versicherung eine Freizügigkeitspolice zu eröffnen und ihre Freizügigkeitsleistung dorthin überweisen zu lassen. Dem Guthaben auf einem Freizügigkeitskonto oder einer Freizügigkeitspolice werden Zinsen gutgeschrieben. Die Versicherten müssen ihrer (bisherigen) Vorsorgeeinrichtung vor dem Austritt bekannt geben, an welche Freizügigkeitseinrichtung die Austrittsleistung zu überweisen ist (Art. 1 Abs. 2 FZV).

4.4. Grundsätzlich kann die Freizügigkeitsleistung erst im Rentenalter bezogen werden oder wenn eine ganze Invalidenrente bezogen wird. Ausnahmsweise ist die Abfindung der Vorsorgeansprüche (bzw. des Altersguthabens) in Sonderfällen, zu denen auch der gegenständliche Streitfall zählt, aber schon vor der Pensionierung erlaubt. So können Versicherte gemäß Art. 5 Abs. 1 Buchstabe a FZG die Barauszahlung der Austrittsleistung verlangen, wenn sie die Schweiz endgültig verlassen; vorbehalten bleibt Art. 25f FZG.

Gemäß Art. 25f Abs. 1 Buchstabe a FZG können Versicherte die Barauszahlung nach Art. 5 Abs. 1 Buchstabe a FZG im Umfang des bis zum Austritt aus der Vorsorgeeinrichtung erworbenen Altersguthabens nach Art. 15 BVG nicht verlangen, wenn sie nach den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaates der Europäischen Gemeinschaft für die Risiken Alter, Tod und Invalidität weiterhin obligatorisch versichert sind. Gemäß Art. 25f Abs. 2 FZG trat Art. 25f Abs. 1 Buchstabe a FZG fünf Jahre nach Inkrafttreten des Freizügigkeitsabkommens in Kraft, sohin mit 1. Juni 2007. Bei einer Auswanderung nach Österreich kann demnach ab dem 1. Juni 2007 nur der so genannte überobligatorische Teil jederzeit und ohne Vorliegen bestimmter Voraussetzungen bezogen werden. Der obligatorische Teil des Vorsorgeguthabens muss auf einem „*Sperrkonto*“ einer Freizügigkeitseinrichtung (Freizügigkeitskonto oder Freizügigkeitspolice) in der Schweiz verbleiben und kann erst bei Erreichen des Pensionsalters ausbezahlt werden. Bei einer definitiven Ausreise aus der Schweiz bis zum 31. Mai 2007 gilt weiterhin das alte Recht. Maßgebend dafür ist jeweils das Datum auf der Abmeldebescheinigung der Schweizer Wohngemeinde.

Der Bf. hatte sein Dienstverhältnis in der Schweiz zum 31. Mai 2007 beendet, am gleichen Tag erfolgte die definitive Ausreise aus der Schweiz; ihm war es daher (noch) möglich, die „*volle Freizügigkeitsleistung*“ (von diesfalls 349.049,40 CHF) zu beziehen.

Der Umfang der Leistungen der Freizügigkeitseinrichtungen bei Alter, Tod und Invalidität ergibt sich aus dem Vertrag oder Reglement. Die Leistungen werden nach Vertrag oder Reglement als Rente oder als Kapitalabfindung ausbezahlt. Als Leistungen gelten auch die Barauszahlungen gemäß Art. 5 FZG (Art. 13 Abs. 1 und 2 FZV). Bei einem Freizügigkeitskonto kann nur das Kapital bezogen werden; es ist nicht möglich, von einem Freizügigkeitskonto eine Rente zu erhalten. Bei der Freizügigkeitspolice entspricht die Höhe des Vorsorgekapitals dem Deckungskapital. Beim Freizügigkeitskonto entspricht die Höhe des Vorsorgekapitals der eingebrachten Austrittsleistung mit Zins (Art. 13 Abs. 4 FZV in der für das Streitjahr geltenden Fassung).

5. Zeitpunkt des Zuflusses der Freizügigkeitsleistung:

5.1. Gemäß [§ 19 Abs. 1 EStG 1988](#) sind Einnahmen in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind. Zugeflossen ist eine Einnahme, sobald der Empfänger über sie „*tatsächlich und rechtlich*“ (VwGH 29.4.2010, [2007/15/0293](#)) bzw. „*rechtlich und wirtschaftlich*“ (VwGH 19.6.2002, [98/15/0142](#)) verfügen kann. Die Einnahme muss tatsächlich in das Vermögen des Steuerpflichtigen übergegangen sein, der Steuerpflichtige muss über die Einnahme „*frei verfügen*“ können. Dem tatsächlichen Übergang sind jene Fälle gleichgestellt, in denen die Verwirklichung eines Anspruchs derart nahe gerückt und gesichert ist, dass dies wirtschaftlich der tatsächlichen Realisierung des Anspruchs gleichkommt (vgl. *Mayr/Hayden in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG¹⁸, § 19 Tz 8, mwN). Einnahmen sind daher dem Steuerpflichtigen zugeflossen, wenn sie auf sein Bankkonto gutgeschrieben worden sind. Pensionsabfindungen sind mit der Auszahlung zugeflossen.

5.2. Der Bf. hatte sein Dienstverhältnis in der Schweiz zum 31. Mai 2007 beendet, was ex lege zum Austritt aus der bisherigen Vorsorgeeinrichtung (der A-Pensionskasse) führte. Da mit der Beendigung des Dienstverhältnisses gleichzeitig auch die definitive Ausreise aus der Schweiz verbunden war, konnte der Bf. die Barauszahlung der Austrittsleistung gemäß Art. 5 Abs. 1 Buchstabe a FZG verlangen.

Für das Bundesfinanzgericht ist entscheidend, dass der Bf. den Antrag auf Barauszahlung des zum 31. Mai 2007 bestehenden Freizügigkeitsguthabens nicht direkt an die bisherige Vorsorgeeinrichtung richtete; der A-Pensionskasse wurden auch keine Unterlagen übermittelt, die eine Überprüfung der Voraussetzungen für eine Barauszahlung ermöglicht hätten. Der Bf. wählte für die Barauszahlung vielmehr die Zwischenschaltung einer Freizügigkeitseinrichtung, konkret der F-Einrichtung, wo für den Bf. - über seinen Antrag - das Freizügigkeitskonto mit der Konto-Nr. 4 angelegt wurde (vgl. den Antrag auf „*Kontoeröffnung*“ vom 24. April 2007). Gleichzeitig stellte der Bf. an die F-Einrichtung (und nicht an die A-Pensionskasse) den Antrag auf Barauszahlung der Freizügigkeitsleistung (vgl. den „*Auszahlungsantrag Freizügigkeitskonto*“ vom 24. April 2007). Er beantragte damit gegenüber der F-Einrichtung (und nicht gegenüber der A-Pensionskasse) die „*vorzeitige Auszahlung*“ seines Freizügigkeitsguthabens, da er die Schweiz endgültig verlasse. Diesem Antrag wurden auch die für eine Überprüfung der Voraussetzungen für eine Barauszahlung notwendigen Unterlagen beigelegt.

Die A-Pensionskasse wurde - ob vom Bf. oder von der F-Einrichtung, konnte nicht mehr eruiert werden und sei dahingestellt - sodann (jedenfalls vor Beendigung des Dienstverhältnisses) ersucht, die Freizügigkeitsleistung des Bf. auf das besagte Freizügigkeitskonto bei der F-Einrichtung zu übertragen. Die A-Pensionskasse erstellte für den Bf. sodann am 23. Mai 2007 eine „*Austrittsabrechnung*“ und überwies die „*volle Freizügigkeitsleistung*“ am 31. Mai 2007 auf das Freizügigkeitskonto des Bf. bei der F-Einrichtung.

5.3. Ein Zufluss der Freizügigkeitsleistung an den Bf. wurde damit aber noch nicht bewirkt. Das Freizügigkeitsguthaben wurde bei der Freizügigkeitseinrichtung - wenn auch nur für kurze Zeit -

lediglich „geparkt“. Von der Übertragung der Freizügigkeitsleistung auf die Freizügigkeitseinrichtung ist die sodann - nach Überprüfung des „Auszahlungsantrages Freizügigkeitskonto“ - erfolgte Auszahlung der Freizügigkeitsleistung zu unterscheiden.

Mit der Übertragung der Freizügigkeitsleistung von der bisherigen Vorsorgeeinrichtung des Bf. (der A-Pensionskasse) auf die Freizügigkeitseinrichtung blieb der Vorsorgeschutz des Bf. - zunächst noch - erhalten. Erst durch die Barauszahlung des Freizügigkeitsguthabens wurde der Vorsorgeschutz abgebrochen (vgl. UFS 17.8.2005, [RV/0121-F/05](#), mwN; UFS 19.8.2005, [RV/0168-F/05](#), mwN). Diese Barauszahlung wurde von der F-Einrichtung (aufgrund des an sie gerichteten Auszahlungsantrages) vorgenommen und hatte die definitive Ausreise des Bf. aus der Schweiz zur Voraussetzung. Bezeichnenderweise wurde von der A-Pensionskasse auch keine Überprüfung dahingehend vorgenommen, ob die Voraussetzungen für eine Barauszahlung des Freizügigkeitskapitals erfüllt waren; eine solche Überprüfung wurde vielmehr von der F-Einrichtung vorgenommen, zumal auch dieser die für eine Überprüfung der Voraussetzungen einer Barauszahlung notwendigen Unterlagen vorgelegt wurden („Abmeldebestätigung der Schweizer Wohngemeinde“, „Wohnsitzbestätigung im Ausland“, „Rückgabebestätigung der Arbeits- und Aufenthaltsbewilligung“, „Kopie Pass/ID mit Unterschrift“).

In diesem Zusammenhang ist festzuhalten, dass Art. 5 Abs. 1 Buchstabe a FZG lediglich eine „Kann“-Bestimmung enthält, die Barauszahlung der Austrittsleistung zu verlangen. Der Bf. hätte - theoretisch - trotz Ausreise aus der Schweiz das Vorsorgeguthaben auf dem Freizügigkeitskonto der F-Einrichtung in der Schweiz belassen und sich dieses Guthaben erst bei Erreichen des Pensionsalters ausbezahlen lassen können. Es hätten - theoretisch - trotz Stellung des „Auszahlungsantrages Freizügigkeitskonto“ auch die von der F-Einrichtung zu überprüfenden Voraussetzungen für eine Barauszahlung nicht erfüllt sein können, wodurch eine solche vereitelt worden wäre. Wie der Bf. selbst zum Ausdruck brachte (vgl. den Vorlageantrag vom 27. Februar 2018), hatte er im Zuge der Beendigung seines Dienstverhältnisses „im Ergebnis mehrere Varianten, über seinen Pensionsanspruch zu verfügen.“ Er entschied sich für die Variante der vollständigen Barauszahlung. Die F-Einrichtung hat das Freizügigkeitskonto mit der Konto-Nr. 4 in der Folge am 4. Juni 2007 saldiert und das zum 31. Mai 2007 bestehende Freizügigkeitsguthaben samt Habenzinsen für sieben Tage am 7. Juni 2007 (Valutadatum) auf das Konto des Bf. bei der Bank1 mit der Konto-Nr. 2 überwiesen. Der Bf. konnte somit am 7. Juni 2007 über dieses Guthaben verfügen. Zu diesem Zeitpunkt hat der Bf. als eine in Österreich ansässige Person gegolten. Gemäß Art. 18 DBA-Schweiz darf die ausländische Pensionsabfindung daher nur im Ansässigkeitsstaat Österreich besteuert werden.

5.4. Zu bedenken ist überdies, dass es mit der Übertragung der Freizügigkeitsleistung auf die Freizügigkeitseinrichtung zu einem Schuldnerwechsel gekommen ist. Die Übertragung auf das Freizügigkeitskonto der F-Einrichtung sicherte dem Bf. nur das angesparte Kapital („Erhaltung des Vorsorgeschutzes“) und vermittelte - wie sich aus der „Kontosaldierung“ der F-Einrichtung vom 4. Juni 2007 ergibt - einen Anspruch auf Verzinsung des Kapitals; eine Auszahlung des Freizügigkeitsguthabens an den Bf. war damit (noch) nicht verbunden. Durch die Überbindung der

dem Bf. gegenüber bestehenden Pensionsansprüche auf die Freizügigkeitseinrichtung trat hinsichtlich dieser weiterbestehenden Pensionsansprüche lediglich ein Schuldnerwechsel ein, der die bisherigen Ansprüche des Bf. dem Grunde nach (bis zur erfolgten Barauszahlung) unberührt ließ. Durch die Übertragung des Freizügigkeitsguthabens von der Vorsorgeeinrichtung des bisherigen Arbeitgebers auf die Freizügigkeitseinrichtung verblieb dieses Kapital im Regelungskreis der 2. Säule des schweizerischen Altersvorsorgesystems. Dieser Schuldnerwechsel führte beim Bf. zu keinem Zufluss des Schuldbetrages nach § 19 EStG 1988.

5.5. Zu bedenken ist weiters, dass bei einem Umzug ins Ausland von den Steuervorteilen bei der Kapitalauszahlung der 2. Säule des schweizerischen Altersvorsorgesystems nur dann profitiert werden kann, wenn der Kapitalbezieher **zum Zeitpunkt der Auszahlung** nachweislich im Ausland wohnt. Anstelle der Kapitalsteuer wird in diesem Fall in der Schweiz eine (meist niedrigere) Quellensteuer entrichtet. Maßgebend sind dabei die Steuersätze des Kantons, in dem die Freizügigkeitseinrichtung ihren Sitz hat. Die Quellensteuer richtet sich also nach dem Sitz der Freizügigkeitseinrichtung, die die Vorsorgegelder des Kapitalbeziehers betreut (Quelle: www.scb.ch). Indem die F-Einrichtung lt. „Kontosaldierung“ vom 4. Juni 2007 eine Quellensteuer (die im Kanton P, dem Sitz dieser Einrichtung, schweizweit die niedrigste ist) abgezogen hat, steht auch damit fest, dass das Freizügigkeitsguthaben zu einem Zeitpunkt ausbezahlt wurde (und damit dem Bf. zugeflossen ist), als er nachweislich bereits „in sein Heimatland“ zurückgekehrt war und wieder (ausschließlich) in Österreich wohnte. „Die Schweiz“ ist demnach gerade nicht von einem „Zufluss per 31.05.2007 ausgegangen“ (vgl. den Einwand lt. Vorlageantrag vom 27. Februar 2018).

5.6. Es trifft zu, dass es sich beim Freizügigkeitskonto der F-Einrichtung mit der Konto-Nr. 4 nicht um ein „Sperrkonto“ in dem Sinn gehandelt hat, dass (nach der ab dem 1. Juni 2007 geltenden Rechtslage) der obligatorische Teil des Vorsorgeguthabens auf einem „Sperrkonto“ einer Freizügigkeitseinrichtung in der Schweiz verbleiben muss und erst bei Erreichen des Pensionsalters ausbezahlt werden kann; bei der im Streitfall gegebenen definitiven Ausreise aus der Schweiz bis zum 31. Mai 2007 konnte sich der Bf. die „volle Freizügigkeitsleistung“ ausbezahlen lassen. Dies ändert jedoch nichts an der Tatsache, dass die Auszahlung des Freizügigkeitsguthabens an den Bf. erst am 7. Juni 2007 (Valutadatum) erfolgte.

Das Bundesfinanzgericht folgt damit auch der bisherigen Rechtsprechung des Unabhängigen Finanzsenates (vgl. UFS 17.8.2005, [RV/0121-F/05](#); UFS 19.8.2005, [RV/0168-F/05](#)), in der sich dieser mit der Frage beschäftigte, ob die Freizügigkeitsleistung mit der Übertragung auf die Freizügigkeitseinrichtung (konkret auf eine Freizügigkeitspolice) bereits zugeflossen ist. Dazu führte er aus wie folgt:

„In rechtlicher und wirtschaftlicher Hinsicht wird aus den vorangegangenen Darstellungen deutlich: Das Freizügigkeitsguthaben tritt (in der Regel zur Gänze) an die Stelle des Altersguthabens aus der beruflichen Vorsorge, u.a. um später wieder in eine Vorsorgeeinrichtung eingebracht werden zu können. Zweck der gesetzlichen Regelung ist der Vorsorgeschutz, damit im Alter die gewohnte Lebenshaltung fortgesetzt werden kann. Die Überführung des Altersguthabens aus

einer Vorsorgeeinrichtung (Pensionskasse) in eine Freizügigkeitseinrichtung ist damit vergleichbar mit der Überbindung der erworbenen Ansprüche auf einen neuen Schuldner. Dieser Regelfall kann nicht gleichgestellt werden mit dem Sonderfall, in dem ein Versicherter die Barauszahlung der Austrittsleistung verlangt, wenn er die Schweiz endgültig verlässt (Art. 5 FZG). Im ersten Fall kann noch nicht von einem Zufluss des Altersguthabens gesprochen werden, da der Vorsorgeschutz noch gewahrt, die Verfügbarkeit über das Guthaben gesetzlich stark eingeschränkt und auch noch keine Gewissheit gegeben ist, zu wessen Gunsten (in Frage kommen neben dem Versicherten die Hinterlassenen oder geschiedene GattInnen) in welchem Zeitpunkt (das endgültige Ausscheiden aus der zweiten Säule ist noch nicht gewiss) in welcher Höhe und in welcher Form (Rente oder Kapitalabfindung) die Leistung letztendlich zur Auszahlung gelangt. Anders verhält es sich, wenn ein Versicherter unter den gesetzlich normierten Voraussetzungen die Barauszahlung (zur Gänze oder zum Teil) verlangt und auch erhält. Denn in diesem Fall ist zweifelsfrei klar, dass der weitgehend gesetzlich geregelte berufliche Vorsorgeschutz (insoweit) beendet wurde und der Versicherte nach entsprechender Antragstellung, Prüfung des Antrags und antragsgemäßer Auszahlung über die Abfindung (idR mit der Gutschrift auf dem Bankkonto) rechtlich und wirtschaftlich verfügen kann (vgl. auch RdW 1995, 125).“

Bezogen auf den vorliegenden Beschwerdefall bedeutet dies, dass das Freizügigkeitsguthaben, das die A-Pensionskasse am 31. Mai 2007 auf das bei der F-Einrichtung bestehende Freizügigkeitskonto überwies, dem Bf. nicht bereits mit diesem Tag, sondern erst mit der (nach Prüfung des Antrags durch die F-Einrichtung) sodann am 7. Juni 2007 (Valutadatum) erfolgten antragsgemäßen Barauszahlung zugeflossen ist (vgl. dazu auch [EAS 3123](#) des Bundesministeriums für Finanzen vom 17. Februar 2010, BMF-010221/0319-IV/4/2010, „Zur Frage der Steuerpflicht von Austrittsleistungen aus der 2. Säule des schweizerischen Altersvorsorgesystems“).

6. Einkünfte aus Kapitalvermögen:

Die in Liechtenstein (ab dem 1. Juni 2007) bezogenen Kapitalerträge (Zinsen) des Bf. beliefen sich (nach Umrechnung mit dem Umrechnungskurs von 0,60 €/CHF) auf 2.059,53 €, die in Liechtenstein einbehaltene EU-Zinssteuer auf 308,94 €. Für diese Kapitalerträge kommt Österreich als Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht zu (Art. 11 Abs. 1 DBA-Liechtenstein). Der Quellenstaat Liechtenstein hat das Recht, eine Quellensteuer einzubehalten ([Art. 11 Abs. 2 DBA-Liechtenstein](#) in der für das Streitjahr geltenden Stammfassung, [BGBl. Nr. 24/1971](#)), die Österreich grundsätzlich auf die Einkommensteuer anrechnen muss ([Art. 23 Abs. 2 DBA-Liechtenstein](#)). Der anzurechnende Betrag darf jedoch den Teil der vor der Anrechnung ermittelten Steuer nicht übersteigen, der auf die Einkünfte entfällt, die aus Liechtenstein bezogen werden. Die Steueranrechnung kann nur bis zur Höhe der auf die Auslandseinkünfte entfallenden österreichischen Steuer vorgenommen werden (Anrechnungshöchstbetrag).

Der Anknüpfungspunkt im inländischen Steuerrecht findet sich in [§ 37 Abs. 8 Z 3 EStG 1988](#) in der für das Streitjahr geltenden Fassung, [BGBl. I Nr. 134/2006](#). Demnach werden diese ausländischen Zinserträge mit dem besonderen Steuersatz von 25 % besteuert. Die Einkommensteuer

gilt durch die besondere Besteuerung als abgegolten. Die Erträge werden hinsichtlich der Steuerbelastung im Ergebnis den inländischen Kapitalerträgen gleichgestellt (25%iger Steuersatz mit Abgeltungswirkung). Anders als endbesteuerte Kapitalerträge sind sie in die Steuererklärung aufzunehmen, sie sind jedoch weder beim Gesamtbetrag der Einkünfte noch beim Einkommen gemäß § 2 Abs. 2 EStG 1988 zu berücksichtigen und entfalten daher keine Progressionswirkung („*isolierte Besteuerung*“ im Rahmen der Veranlagung; vgl. auch Jakom/Kanduth-Kristen, EStG, 2008, § 37 Rz 94).

Dem Steuerpflichtigen bleibt es unbenommen, einen Antrag auf Veranlagung gemäß [§ 97 Abs. 4 EStG 1988](#) in der für das Streitjahr geltenden Fassung des AbgÄG 2004, [BGBl. I Nr. 180/2004](#), zu stellen; diesfalls ermäßigt sich die Steuer auf jenen Betrag, der sich nach dem allgemeinen Steuertarif ergibt.

Die Besteuerung der liechtensteinischen Zinserträge im Inland ist - losgelöst von der Einrede der Verjährung - unbestritten.

7. Einrede der Verjährung:

7.1. Vom Bf. wurde der Einwand der Verjährung erhoben, weil die Einkommensteuer für das Jahr 2007 nicht hinterzogen worden sei. Es könne daher nicht die verlängerte Verjährungsfrist von zehn Jahren zur Anwendung gelangen.

Die Beurteilung, ob Abgaben hinterzogen sind und damit die verlängerte Verjährungsfrist wirksam wird, erfolgt im Abgabenveranlagungsverfahren als Vorfrage, ohne dass es eines förmlichen Strafverfahrens bedarf (vgl. Ritz, BAO⁶, § 207 Tz 15, mwN). In diesem Zusammenhang ist festzuhalten, dass eine finanzstrafrechtliche Verfolgung des Bf. infolge Verjährung der Strafbarkeit ([§ 31 FinStrG](#)) nicht mehr möglich war und deshalb kein Finanzstrafverfahren einzuleiten war.

Diese Beurteilung setzt eindeutige, ausdrückliche und nachprüfbare bescheidmäßige Feststellungen über die Abgabenhinterziehung voraus (zB VwGH 19.3.2008, [2005/15/0072](#); VwGH 23.2.2010, [2007/15/0292](#); VwGH 22.2.2012, [2009/16/0032](#)), und zwar auch dann, wenn im Verwaltungsverfahren noch keine Verjährungseinrede erhoben wurde. Die maßgebenden Hinterziehungskriterien der Straftatbestände sind von der Abgabenbehörde nachzuweisen (VwGH 26.4.1994, [90/14/0142](#); VwGH 17.12.2003, [99/13/0036](#)).

7.2. Gemäß [§ 33 Abs. 1 FinStrG](#) macht sich der Abgabenhinterziehung schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt. Eine Abgabenverkürzung nach Abs. 1 ist gemäß [§ 33 Abs. 3 lit. a FinStrG](#) bewirkt, wenn Abgaben, die bescheidmäßig festzusetzen sind, zu niedrig festgesetzt wurden oder infolge Unkenntnis der Abgabenbehörde von der Entstehung des Abgabeananspruches mit dem Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist (Anmeldefrist, Anzeigefrist) nicht festgesetzt werden konnten.

Das Herbeiführen einer Abgabenverkürzung muss unter Verletzung einer Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht erfolgen. Gemäß [§ 119 Abs. 1 BAO](#) sind vom Abgabepflichtigen

die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offen zu legen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen. Der Offenlegung dienen insbesondere die Abgabenerklärungen ([§ 119 Abs. 2 BAO](#)). Die Abgabepflichtigen haben gemäß [§ 120 Abs. 1 BAO](#) ihrem zuständigen Finanzamt alle Umstände anzuzeigen, die hinsichtlich einer Abgabe vom Einkommen, Vermögen, Ertrag oder Umsatz die persönliche Abgabepflicht begründen, ändern oder beenden.

7.3. Wie bereits dargestellt, ist die Pensionskassenauszahlung des Bf. (die Barauszahlung des Freizügigkeitsguthabens) in Österreich zu besteuern, weil dieses Guthaben dem Bf. erst am 7. Juni 2007 zugeflossen ist, somit zu einem Zeitpunkt, als er aufgrund seines ausschließlichen Wohnsitzes im Inland als eine in Österreich ansässige Person gegolten hat. Auch die im Jahr 2007 (nach dem Wegzug aus der Schweiz) in Liechtenstein bezogenen Kapitalerträge unterliegen gemäß § 37 Abs. 8 Z 3 EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung, BGBl. I Nr. 134/2006, im Inland der Einkommensteuer.

Vom Bf. wurde für das Jahr 2007 keine Einkommensteuererklärung eingereicht, wodurch diese Einkünfte gegenüber dem Finanzamt L nicht offen gelegt wurden. Das Finanzamt L hat erst im Jahr 2015 von diesen in Österreich zu steuernden Einkünften Kenntnis erlangt (vgl. die Informationen der liechtensteinischen Zahlstelle des Bf. gemäß Art. 10 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und dem Fürstentum Liechtenstein über die Zusammenarbeit im Bereich der Steuern, [BGBl. III Nr. 301/2013](#), und das darauf aufbauende Ermittlungsverfahren des Finanzamtes L). Der Bf. wurde daraufhin mit Ergänzungsersuchen vom 29. Oktober 2015 aufgefordert, Steuererklärungen ua. für das Streitjahr 2007 einzureichen und sämtliche Einkünfte offen zu legen und durch geeignete Unterlagen nachzuweisen.

7.4. In § 33 Abs. 1 FinStrG wird als weiteres Tatbestandsmerkmal Vorsatz bei der Bewirkung einer Abgabenverkürzung verlangt. Gemäß [§ 8 Abs. 1 FinStrG](#) handelt vorsätzlich, wer einen Sachverhalt verwirklichen will, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht; dazu genügt es, dass der Täter diese Verwirklichung ernstlich für möglich hält und sich mit ihr abfindet. Im ersten Halbsatz wird somit der direkte Vorsatz (*dolus directus*), im zweiten Halbsatz der bedingte Vorsatz (*dolus eventualis*) definiert. Für den Tatbestand des § 33 Abs. 1 FinStrG genügt bereits bedingter Vorsatz. Der Täter bezweckt den tatbildmäßigen Erfolg nicht, er sieht seinen Eintritt auch nicht als gewiss voraus, er hält ihn aber ernstlich für möglich und findet sich mit ihm ab. Der Täter findet sich mit der Tatbestandsverwirklichung ab, wenn er sich dafür entscheidet, sie hinzunehmen; dabei genügt bloße Gleichgültigkeit, eine Bejahung der Tathandlung oder ihres Erfolges ist nicht erforderlich. Der Vorsatz muss sich auf alle Tatbestandsmerkmale erstrecken und muss schließlich im Zeitpunkt der Tat vorliegen.

7.5. Der Bf. machte Schuldausschließungsgründe und Rechtfertigungsgründe iSd [§ 9 FinStrG](#) geltend. Gemäß [§ 9 FinStrG](#) in der für das Streitjahr geltenden Fassung, [BGBl. Nr. 571/1985](#), wird dem Täter weder Vorsatz noch Fahrlässigkeit zugerechnet, wenn ihm bei einer Tat ein entschuldbarer Irrtum unterliefe, der ihn das Vergehen oder das darin liegende Unrecht nicht

erkennen ließ; ist der Irrtum unentschuldbar, so ist dem Täter Fahrlässigkeit zuzurechnen. Dem Täter wird Fahrlässigkeit auch dann nicht zugerechnet, wenn ihm bei der Tat eine entschuld-
bare Fehlleistung unterlief.

Vom Bf. wurde im Beschwerdeverfahren stets die Auffassung vertreten, dass ihm das Freizügigkeitsguthaben bereits mit der Antragstellung auf Barauszahlung, spätestens jedoch am 31. Mai 2007 mit der Übertragung der Freizügigkeitsleistung auf die Freizügigkeitseinrichtung (auf das Freizügigkeitskonto der F-Einrichtung) zugeflossen sei. Die Barauszahlung des Freizügigkeitsguthabens sei daher in Österreich nicht zu besteuern, weil dieses Guthaben zu einem Zeitpunkt zugeflossen sei, als er aufgrund seines Mittelpunktes der Lebensinteressen (noch) als eine in der Schweiz ansässige Person gegolten hat. Die Rechtsmeinungen bezüglich des Zuflusszeitpunktes der Barauszahlung seien damals (im Jahr 2007) nicht eindeutig gewesen. Der Bf. machte demnach eine vertretbare Rechtsauffassung im Bereich des Abgabenrechts geltend.

Es kann vorkommen, dass der Steuerpflichtige oder sein Berater die materielle oder formelle Norm des Abgabenrechts anders auslegt als die Finanzverwaltung oder die höchstgerichtliche Rechtsprechung und diese abweichende Rechtsansicht nach dem Wortlaut der in Betracht kommenden gesetzlichen Bestimmung nicht unvertretbar ist. Der Steuerpflichtige hat jene Umstände offenzulegen, die bei Zugrundelegung einer objektiv vertretbaren Rechtsansicht abgabenrechtlich maßgeblich sind. Objektiv vertretbar ist eine Rechtsansicht dann, wenn sie durch einschlägige Literatur oder Judikatur vertreten wird und „ohne Verstoß gegen Regeln der Logik aus dem Gesetz ableitbar ist“. Richtlinien und Erlässe („Verwaltungsverordnungen“) sind für den Abgabepflichtigen nicht verbindlich. Wenn sich der Abgabepflichtige jedoch auf einen Erlass oder eine Einzelerledigung des BMF beruft, ist von einer vertretbaren Rechtsansicht auszugehen (vgl. *Leitner/Brandl/Kert in Handbuch Finanzstrafrecht*, 4. Aufl. 2017, 5.1. Vertretbarkeit einer Rechtsansicht Rz 569, 570, mwN).

Ist der Abgabepflichtige subjektiv davon überzeugt, dass seine abweichende Rechtsansicht vertretbar ist, so irrt er über seine abgabenrechtliche Pflicht. Der Abgabepflichtige ist in einem solchen Fall aufgrund seiner irrtümlichen Rechtsauffassung subjektiv der Ansicht, dass ihn keine abgabenrechtliche Pflicht trifft. Es handelt sich um einen Irrtum über ein normatives Tatbestandsmerkmal, somit um einen Tatbildirrtum. Dies schließt idR bereits den Vorsatz auf die Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht und auf die Verkürzung von Abgaben aus. Der Täter kann somit nicht nach dem Vorsatzdelikt bestraft werden.

Einem Rechtsunterworfenen, der aufgrund einer vertretbaren Rechtsansicht gehandelt hat, kann nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 26.11.1998, [98/16/0199](#)) auch Fahrlässigkeit nicht zur Last gelegt werden, sodass auch eine Strafbarkeit wegen des Fahrlässigkeitsdelikts idR ausscheidet. Ist die vom Abgabepflichtigen zugrunde gelegte Rechtsansicht jedoch unvertretbar, ist zu prüfen, ob der Tatbildirrtum auf grober Fahrlässigkeit beruht. Ob eine solche grobe Fahrlässigkeit vorliegt, ist, wenn sich der Täter mit den

einschlägigen Rechtsvorschriften nicht vertraut gemacht oder bei Erkennen der abgabenrechtlichen Frage keinen Rat einer kompetenten Stelle eingeholt hat, im Einzelfall zu beurteilen.

Das abgabenrechtliche Problem muss für den Täter objektiv-subjektiv erkennbar gewesen sein. Erkennt ein Abgabepflichtiger überhaupt nicht, dass er einen komplexen, interpretationsbedürftigen Steuertatbestand verwirklicht hat, so kann ihm die mangelnde Erkundigung nicht vorgeworfen werden, auch wenn sich nach einer später durchgeführten eingehenden Prüfung seine Ansicht als unvertretbar herausstellt. Angesichts der Normenflut im Abgabenrecht geht es über die zumutbare Grenze der Sorgfaltsanwendung hinaus, von einem Steuerpflichtigen zu fordern, dass er sich vor Abgabe seiner Abgabenerklärungen über den Inhalt der ohnehin komplizierten und umfangreichen Rechtsvorschriften hinaus auch mit der zu diesen in konkreten Fällen ergangenen Judikatur der Höchstgerichte vertraut macht. Dies gilt umso mehr dann, wenn es sich einerseits um eine auf nicht ganz einfachen Auslegungsvorgängen beruhende Judikatur und andererseits um einen Steuerpflichtigen handelt, bei dem einlässliche Spezialkenntnisse zu dieser Frage nicht vorausgesetzt werden können. Insoweit kann dem Täter die unterlassene Erkundigung nicht in jedem Fall vorgeworfen werden (vgl. *Leitner/Brandl/Kert in Handbuch Finanzstrafrecht*, 4. Aufl. 2017, 5.1. Vertretbarkeit einer Rechtsansicht Rz 572-574).

7.6. Wie bereits dargestellt, ist für die Frage, ob die gegenständliche Barauszahlung der Freizügigkeitsleistung in Österreich besteuert werden darf, im Hinblick auf Art. 18 DBA-Schweiz der Zuflusszeitpunkt dieser Barauszahlung streitentscheidend. Bei einem Zufluss der ausländischen Pensionsabfindung bis zum 31. Mai 2007 darf diese (nur) im Ansässigkeitsstaat Schweiz, bei einem Zufluss ab dem 1. Juni 2007 (nur) im Ansässigkeitsstaat Österreich besteuert werden.

Gerade der Zuflusszeitpunkt der Barauszahlung einer Freizügigkeitsleistung infolge Beendigung des Dienstverhältnisses und definitiver Ausreise aus der Schweiz war in der Literatur und Judikatur rechtlich umstritten. Diese Frage wurde mehrmals auch an den Unabhängigen Finanzsenat zur Klärung herangetragen. Nach den Entscheidungen des Unabhängigen Finanzsenates (UFS 19.8.2005, [RV/0168-F/05](#); UFS 17.8.2005, [RV/0121-F/05](#)) führt die bei Beendigung eines schweizerischen Dienstverhältnisses vorgenommene Übertragung des Freizügigkeitskapitals von der Vorsorgeeinrichtung des (bisherigen) Arbeitgebers auf eine Freizügigkeitspolice (bzw. ein Freizügigkeitskonto) noch nicht zu einem steuerlich relevanten Zufluss, weil es - infolge der Übertragbarkeit auf Vorsorgeeinrichtungen künftiger anderer Arbeitgeber - im Regelungskreis der 2. Säule des schweizerischen Altersvorsorgesystems verbleibt. Bei Erfüllung der Voraussetzungen für eine Barauszahlung des Freizügigkeitskapitals hat sodann **nicht die Antragstellung, sondern erst die** nach Prüfung des Antrags schließlich erfolgende **Auszahlung** (idR die Gutschrift auf dem Bankkonto des Steuerpflichtigen) die ausreichend freie Verfügbarkeit und damit **den steuerlichen Zufluss zur Folge**.

Auch wenn diese Klarstellung des Unabhängigen Finanzsenates (der auch das Bundesfinanzgericht im vorliegenden Erkenntnis folgt) bereits im Jahr 2005 getroffen wurde, somit zum maßgeblichen Zeitpunkt der gegenständlichen Barauszahlung der Freizügigkeitsleistung bereits vorgelegen ist, wurde der Zuflusszeitpunkt weiterhin kontroversiell betrachtet.

Dies veranlasste das Bundesministerium für Finanzen zu einer weiteren Klarstellung „Zur Frage der Steuerpflicht von Austrittsleistungen aus der 2. Säule des schweizerischen Altersvorsorgesystems“ (vgl. [EAS 3123](#) vom 17. Februar 2010, BMF-010221/0319-IV/4/2010) folgenden Inhalts:

„Wenn darauf hingewiesen wird, dass die Oberfinanzdirektion Karlsruhe den Zufluss bereits mit der Antragstellung als gegeben annimmt, so wird seitens des BM für Finanzen im gegebenen Zusammenhang dennoch der in dem UFS-Urteil zum Ausdruck kommenden Auslegung des Zuflusstatbestandes der Vorzug gegeben. Dies vor allem aus der Erwägung, dass auf schweizerischer Seite eine Quellenbesteuerung des Auszahlungsbetrages vorgesehen sein dürfte, sodass ein Abstellen auf den Zeitpunkt der Antragstellung zu einer Besteuerungslücke führen könnte. Denn wenn die Antragstellung vor Ansässigkeitsverlegung, die Auszahlung aber erst nachher stattfindet, dann dürfte Österreich keine Besteuerung der vor Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht (durch bloße Antragstellung) zugeflossenen Auslandseinkünfte vornehmen und es wäre gleichzeitig auch die Schweiz, wenn sie den Zufluss erst mit dem Auszahlungstag annimmt, durch das DBA an der Vornahme ihres Steuerabzuges gehindert.“

Diese Klarstellung des Bundesministeriums für Finanzen lag erst Anfang 2010 vor; zu diesem Zeitpunkt war die gegenständliche Freizügigkeitsleistung an den Bf. bereits ausbezahlt. Der - damals steuerlich nicht vertretene - Bf. konnte sich somit auf eine vertretbare (und von der Oberfinanzdirektion Karlsruhe auch tatsächlich vertretene) Rechtsansicht stützen, die eine Besteuerung der gegenständlichen Freizügigkeitsleistung (infolge **Antragstellung auf Barauszahlung bereits am 24. April 2007**) ausschließlich in der Schweiz nach sich gezogen hätte. Zu bedenken ist ferner, dass der Bf. den angefochtenen Einkommensteuerbescheid gerade auch mit der von ihm vertretenen Rechtsansicht bekämpfte, dass die gegenständliche Freizügigkeitsleistung in Österreich nicht besteuert werden dürfe, weil ihm dieses Freizügigkeitskapital bereits mit der Übertragung auf das Freizügigkeitskonto der F-Einrichtung (demnach am 31. Mai 2007) bzw. bereits mit der vorangegangenen Antragstellung auf Barauszahlung (demnach am 24. April 2007) zugeflossen sei.

Dass der Bf. von dieser von ihm vertretenen Rechtsansicht stets überzeugt war, geht auch daraus hervor, dass er im Hinblick auf Art. 10 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und dem Fürstentum Liechtenstein über die Zusammenarbeit im Bereich der Steuern, [BGBl. III Nr. 301/2013](#), sich freiwillig für eine Offenlegung und Meldung seiner Vermögenswerte bei der Bank1 gegenüber der Österreichischen Finanzverwaltung entschied („freiwillige Meldung“); erst dadurch wurde das Finanzamt L in die Lage versetzt, von seiner (in Österreich bislang nicht versteuerten) Pensionsabfindung aus der Schweiz Kenntnis zu erlangen. Wäre der Bf. von der von ihm vertretenen Rechtsansicht nicht überzeugt gewesen, dann hätte er seine liechtensteinische Zahlstelle wohl nicht zur Offenlegung und Meldung seiner Vermögenswerte ermächtigt.

Davon abgesehen lässt auch die EAS-Auskunft 3123 erkennen, dass die Besteuerung der Barauszahlung von Freizügigkeitsleistungen durchaus komplex, vielschichtig und umstritten ist. Der Umstand, dass sich das Bundesministerium für Finanzen mit der EAS-Auskunft 3123 Anfang

2010 zu einer Klarstellung veranlasst sah, ist ein gewichtiges Indiz dafür, dass die Rechtsansichten zur Steuerpflicht (insbesondere zum Zuflusszeitpunkt) von Austrittsleistungen zum gegenständlichen Zeitpunkt nicht eindeutig waren bzw. auch gegenteilige Rechtsmeinungen vorlagen.

Zu bedenken ist in diesem Zusammenhang, dass im vorliegenden Beschwerdefall - anders als bei den Entscheidungen des Unabhängigen Finanzsenates (vgl. UFS 17.8.2005, RV/0121-F/05; UFS 19.8.2005, RV/0168-F/05) zugrunde liegenden Sachverhaltskonstellationen - ein unmittelbarer zeitlicher Konnex zwischen der Beendigung des Dienstverhältnisses und der damit verbundenen Übertragung des Freizügigkeitskapitals auf die Freizügigkeitseinrichtung einerseits und der Barauszahlung des Freizügigkeitskapitals infolge definitiver Ausreise aus der Schweiz andererseits vorgelegen ist. Die Aufgabe des Schweizer Wohnsitzes ging unmittelbar einher mit dem Ende der beruflichen Tätigkeit des Bf. in der Schweiz, weshalb auch die Voraussetzungen für eine Barauszahlung des Freizügigkeitskapitals bereits zum Zeitpunkt der Beendigung des Dienstverhältnisses vorgelegen sind und der Bf. diese Barauszahlung auch tatsächlich bereits zu diesem Zeitpunkt beantragt hat.

Zusammenfassend hält das Bundesfinanzgericht fest, dass der Tatbestand der Hinterziehung iSd § 33 Abs. 1 FinStrG im Hinblick auf die Besteuerung der gegenständlichen Barauszahlung der Freizügigkeitsleistung in Österreich nicht erfüllt ist.

7.7. Die Verjährungsfrist beträgt gemäß § 207 Abs. 2 zweiter Satz BAO zehn Jahre, **soweit** eine Abgabe hinterzogen ist. Die Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum StReformG 2005, [BGBl. I Nr. 57/2004](#), 451 BlgNR XXII. GP 32, führen dazu aus wie folgt:

„Weiters soll die Verjährungsfrist für hinterzogene Abgaben nur mehr den hinterzogenen Betrag betreffen. Dies verhindert für den Fall, dass nur ein Teil einer Abgabe hinterzogen ist, Verböserungen im von der Hinterziehung nicht betroffenen Teil, sofern die für den nicht hinterzogenen Teil der Abgabe maßgebende Verjährungsfrist bereits abgelaufen ist.“

Seit der Änderung des § 207 Abs. 2 zweiter Satz EStG 1988 durch das StReformG 2005 ist, wie sich aus dem nunmehr diese Bestimmung einleitenden Wort „soweit“ ergibt, die in dieser geregelte (längere) Verjährungsfrist nur für den hinterzogenen Betrag und nicht mehr für die gesamte Abgabe, von der ein Teil hinterzogen wurde, maßgeblich; für den von der Hinterziehung nicht betroffenen Teil einer Abgabe ist somit gegenüber der Rechtslage vor dem StReformG 2005 eine Verkürzung der Verjährungsfrist eingetreten (vgl. *Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO³, § 207 (Stand 15.4.2018, rdb.at) Rz 22; vgl. auch *Brandl/Moser*, Teilverjährung im Abgabenrecht, taxlex 2005, 469).

Die (verlängerte) Verjährungsfrist für hinterzogene Abgaben betrifft nur mehr den hinterzogenen Betrag. Dies hat zur Folge, dass die gegenständliche Pensionskassenauszahlung (die Barauszahlung des Freizügigkeitsguthabens) mangels Hinterziehung im angefochtenen Einkom-

mensteuerbescheid nicht erfasst werden darf, weil zum Zeitpunkt der Erlassung dieses Bescheides (am 4. Oktober 2017) die für diesen nicht hinterzogenen Teil der Abgabe maßgebende Verjährungsfrist (von fünf Jahren) bereits abgelaufen war.

7.8. Hinterziehung der liechtensteinischen Kapitalerträge:

Die in Liechtenstein (ab dem 1. Juni 2007) bezogenen Kapitalerträge unterliegen gemäß § 37 Abs. 8 Z 3 EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung, BGBl. I Nr. 134/2006, unbestritten in Österreich der Einkommensteuer. Losgelöst von der Frage, ob der Bf. im Hinblick auf die Nichtoffenlegung dieser Beträge im Inland einen (zumindest) bedingten Hinterziehungsvorsatz zu verantworten hat und damit (hinsichtlich dieser Einkünfte) von einer verlängerten Verjährungsfrist auszugehen ist (vgl. dazu etwa UFS 11.10.2012, [RV/1451-W/11](#); vgl. auch *Krafft/Parz*, Hinterziehungsabsicht bei nicht deklarierten Einkünften aus Schweizer Depots, in UFSjournal 2013, 61), ist im Beschwerdefall zu beachten, dass § 33 Abs. 1 FinStrG tatbestandsmäßig **eine Abgabenverkürzung** erfordert, dass demnach die bescheidmäßig festzusetzende Einkommensteuer für das Jahr 2007 infolge Unkenntnis der Abgabenbehörde von der Entstehung des Abgabenanspruches nicht festgesetzt werden konnte.

Vor dem Hintergrund, dass dem Bf. im Hinblick auf die gegenständliche Pensionskassenauszahlung eine Hinterziehung nicht vorgeworfen werden kann, diese Zahlung daher in einer Einkommensteuererklärung - auf der Grundlage der von ihm vertretenen (und vertretbaren) Rechtsansicht - nicht aufzunehmen gewesen wäre und im angefochtenen Einkommensteuerbescheid auch nicht erfasst werden darf, kann dem Bf. im Streitfall eine Abgabenverkürzung selbst bei Einbeziehung der in Liechtenstein bezogenen Kapitalerträge nicht vorgeworfen werden. Gemäß § 37 Abs. 8 Z 3 EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung, BGBl. I Nr. 134/2006, werden die ausländischen Kapitalerträge zwar grundsätzlich mit dem besonderen Steuersatz von 25 % besteuert (vgl. Pkt. IV.6. dieses Erkenntnisses); dem Bf. wäre jedoch die Möglichkeit einer Antragsveranlagung offen gestanden. Gemäß § 97 Abs. 4 EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung des AbgÄG 2004, BGBl. I Nr. 180/2004, ist der allgemeine Steuertarif anzuwenden, wenn die nach dem Steuertarif für Kapitalerträge im Sinne des § 37 Abs. 8 leg.cit. zu erhebende Einkommensteuer geringer als die gemäß § 37 Abs. 8 leg.cit. gesondert zu berechnende Steuer ist. Im Falle der Veranlagung von Kapitalerträgen iSd § 37 Abs. 8 EStG 1988 ermäßigt sich die Steuer auf jenen Betrag, der sich nach dem allgemeinen Steuertarif ergibt.

Bei Einbeziehung der ausländischen Kapitalerträge in eine Antragsveranlagung nach dem allgemeinen Steuertarif hätte sich keine Einkommensteuerbelastung, demnach auch keine Abgabenverkürzung, ergeben. Zu Recht wurde vom Bf. darauf hingewiesen (vgl. die gesonderte Beschwerdebegründung vom 13. Dezember 2017, Seite 4 unten), dass das Einkommen - „*selbst bei einer Steuerpflicht des Arbeitslosengeldes*“ - weniger als 10.000,00 € (vgl. § 33 Abs. 1 EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung des StReformG 2005, BGBl. I Nr. 57/2004) betragen habe und „*daher in Österreich keine Einkommensteuer angefallen*“ wäre.

Gemäß [§ 42 Abs. 1 Z 4 EStG 1988](#) in der für das Streitjahr geltenden Fassung, [BGBl. I Nr. 80/2003](#), hat der unbeschränkt Steuerpflichtige eine Steuererklärung für das abgelaufene Kalenderjahr (Veranlagungszeitraum) abzugeben, wenn Einkünfte gemäß § 37 Abs. 8 EStG 1988 vorliegen, es sei denn, eine Veranlagung gemäß § 97 Abs. 4 EStG 1988 ergäbe für diese Einkünfte keine Steuerpflicht. Für den Bf. bestand daher gegenüber dem Finanzamt L auch keine Offenlegungspflicht hinsichtlich der im Ausland bezogenen Kapitalerträge, sodass er eine solche iSd § 33 Abs. 1 FinStrG auch nicht verletzt haben konnte.

Zusammenfassend hält das Bundesfinanzgericht fest, dass der Tatbestand der Hinterziehung iSd § 33 Abs. 1 FinStrG auch im Hinblick auf die Besteuerung der in Liechtenstein bezogenen Kapitalerträge in Österreich nicht erfüllt ist.

8. Der Einwand der Verjährung besteht zu Recht. Die (verlängerte) Verjährungsfrist von zehn Jahren kann nicht zur Anwendung gelangen, weil dem Bf. hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 2007 insgesamt keine Hinterziehung vorgeworfen werden kann. Zum Zeitpunkt der Erlassung des angefochtenen Einkommensteuerbescheides am 4. Oktober 2017 war die maßgebende Verjährungsfrist (von fünf Jahren) bereits abgelaufen. Der Beschwerde ist daher unter ersatzloser Aufhebung des angefochtenen Bescheides gemäß § 279 BAO Folge zu geben.

V. Zulässigkeit einer Revision

Gemäß [Art. 133 Abs. 4 B-VG](#) ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

Im vorliegenden Beschwerdefall wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Die im Hinblick auf die Verjährungseinsrede strittige Frage, ob sich der Beschwerdeführer einer Hinterziehung im Sinne des § 33 Abs. 1 FinStrG schuldig machte, wurde auf Grundlage der im Erkenntnis angeführten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes in freier Beweiswürdigung beurteilt; derartige, nur für den Einzelfall bedeutsame Sachverhaltsfeststellungen sind einer Revision grundsätzlich nicht zugänglich.

Innsbruck, am 30. Oktober 2020