

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Claudia Mauthner in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch RTG Dr. Rümmele Treuhand GmbH, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, Marktstraße 30, 6850 Dornbirn, gegen den Bescheid des Finanzamtes Bregenz vom 25. Jänner 2016 betreffend Abweisung eines Antrages auf Aufhebung der Beschwerdevorentscheidung vom 18. September 2015 hinsichtlich Einkommensteuer 2013 gemäß § 299 BAO zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der im Inland wohnhafte Beschwerdeführer (im Folgenden abgekürzt: Bf.) war bis einschließlich 30. Juni 2013 nichtselbständig in Liechtenstein tätig. Am 1. Juli 2013 wurde der Bf. pensioniert. Infolge eines am 16. Dezember 2012 bei der Pensionskasse seines Arbeitgebers eingebrachten Antrages wurde dem Bf. 50% seines Pensionskassenguthabens - konkret CHF 258.674,79 nach Abzug von mittlerweile refundierter Quellensteuer in Höhe von CHF 19.513,00 - mittels Banküberweisung ausbezahlt. Das in der Pensionskasse verbliebene Guthaben wird dem Bf. in Form einer monatlichen Rente und einer halbjährlichen Sonderzahlung ausbezahlt.

Mit Einkommensteuerbescheid 2013 vom 20. Juli 2015 wurde das ausbezahlt Pensionskassenguthaben der Tarifsteuer unterworfen. Begründend wurde ausgeführt, den ErlRV, 927 BlgNR XXI GP, zufolge werde bei der Drittelpreisfeststellung des § 124b Z 53 letzter Satz EStG 1988 darauf abgestellt, dass (insbesondere bei ausländischen Pensionskassen im Hinblick auf die dortige gesetzliche Situation) den Anspruchsberechtigten keine andere Möglichkeit als die Inanspruchnahme der Pensionsabfindung eingeräumt sei. Bei einer solchen Sachverhaltskonstellation sei eine tarifmäßige Besteuerung der gesamten Pensionsabfindung unbillig. Auch der Verwaltungsgerichtshof habe im Erkenntnis vom 24.5.2012, 2009/15/0188,

die Auffassung vertreten, dass eine "Abfindung" dann nicht vorliege, wenn ein Gläubiger freie Wahl zwischen mehreren gleichwertigen Ansprüchen habe. Da die gegenständliche ausländische Pensionskasse ein solches Wahlrecht vorsehe, stehe die Drittelpflichtigkeit des § 124b Z 53 letzter Satz EStG 1988 nicht zu.

In der fristgerecht eingebrochenen Beschwerde wurde beantragt, den angefochtenen Bescheid abzuändern und die Pensionsabfindung gemäß § 124b Z 53 letzter Satz EStG 1988 zu besteuern. Begründend brachte die steuerliche Vertretung des Bf. vor, dem Bf. sei in einem persönlichen Gespräch vom Finanzamt Bregenz im September 2012 mitgeteilt worden, dass ein Drittel des ausbezahnten Pensionskassenguthabens gemäß § 124b Z 53 letzter Satz EStG 1988 steuerfrei bleibe. Offenbar sei das Finanzamt Bregenz auch nach Ergehen des Erkenntnisses des VwGH vom 24.5.2012, 2009/15/0188, von der Anwendbarkeit der Begünstigungsbestimmung des § 124b Z 53 letzter Satz EStG 1988 im gegenständlichen Beschwerdefall ausgegangen. Der Bf. habe sich aufgrund dieser Auskunft für eine 50%ige Auszahlung seines Pensionskassenguthabens entschieden.

Zur betreffenden Problematik habe sich auch der Präsident der Kammer der Wirtschaftstreuhänder der Landesstelle Bregenz in einem Schriftverkehr mit dem BMF wie folgt geäußert:

"In seiner Entscheidung vom 19.12.2007, 2006/15/0258, hat der VwGH bereits bestätigt, dass § 124b Z 53 letzter Satz EStG auch jene Fälle umfasst, in denen der Steuerpflichtige zwischen einer laufenden Pension und einer Abfindung seines statutarischen Anspruches gegenüber der Pensionskasse wählen kann: Der Beschwerdeführer brachte vor, er sei in seinem Recht auf Vertrauen auf die bestehende Rechtslage verletzt, weil die österreichische Rechtslage im Zeitpunkt des Beginnes des Dienstverhältnisses im Jahr 1987 eine besonders günstige Besteuerung der Pensionsabfindung vorgesehen habe, während in der Folge mit kurzer Übergangsfrist eine volle Besteuerung mit einem Freibetrag von einem Drittel des Bezuges eingeführt worden sei. Dazu vertrat der VwGH die Auffassung, dass der Gesetzgeber von Verfassungs wegen nicht gehalten sei, bestehende Begünstigungsbestimmungen für die Zukunft stets unverändert beizubehalten, stelle doch die Besteuerung nach § 124b Z 53 EStG idF BGBI 54/2002, nach wie vor eine Begünstigung dar. In diesem Erkenntnis hat der VwGH die freiwillige Entscheidungsmöglichkeit sogar betont und als Rechtfertigungsgrund dafür herangezogen, dass nur ein Drittel steuerfrei bleibt.

Weitere Erkenntnisse des VwGH (16.12.2010, 2007/15/0026; 24.5.2012, 2009/15/0188), die in diesem Zusammenhang oft diskutiert werden, betrafen stets § 67 Abs. 8 lit. b EStG 1988 bzw. § 67 Abs. 8 lit. e EStG und nicht § 124b Z 53 EStG. Die §§ 67 Abs. 8 lit. b bzw. § 67 Abs. 8 lit. e EStG bezogen bzw. beziehen sich auf Pensionsabfindungen, während § 124b Z 53 letzter Satz EStG nur von Pensionsabfindungen von Pensionskassen auf Grund gesetzlicher oder statutenmäßiger Regelungen spricht. Die Einschränkung auf Pensionskassen und die Erwähnung statutenmäßiger Regelungen zeigt auf, dass es sich um eine Spezialnorm für Grenzgänger gehandelt hat, die bei Wegfall der allgemeinen Pensionsabfindungsbestimmung des § 67 EStG durch den Rost gefallen wären. Da

§ 124b Z 53 EStG sowohl vom Anwendungsfall als auch von der Gesetzesystematik eine Spezialnorm gegenüber § 67 EStG darstellt, kann die Rechtsprechung zu den allgemeinen Pensionsabfindungen nicht ohne weiteres auf die Abfindung von Pensionskassenansprüchen aufgrund statutarischer Regelungen angewendet werden.

Im Erkenntnis vom 24.5.2012, 2009/15/0188, wurden keine Leistungsansprüche gegenüber einer Pensionskasse (nach Maßgabe einer gesetzlichen oder statutarischen Abfindungsregelung), sondern (Teil)Ansprüche gegenüber der standeseigenen Versorgungs- und Unterstützungseinrichtung der Kammer der Wirtschaftstreuhänder (§ 173 WTBG) abgefunden. Damit ist dieses Erkenntnis hinsichtlich § 124b Z 53 EStG nicht einschlägig.

Der VwGH selbst hält ausdrücklich fest, dass im gegenständlichen Fall kein Sonderfall des § 124b Z 53 EStG vorlag, weil es sich nicht um Ansprüche gegenüber einer Pensionskasse nach gesetzlicher oder statutarischen Abfindungsregeln handle, sondern um Ansprüche gegenüber einer Versorgungseinrichtung einer Kammer. Nachdem er zuvor zu § 67 EStG ausführlich darlegt, weshalb dieser bei einer obligatio alternativa nicht zusteht, zitiert der VwGH - da es für ihn nicht entscheidungsrelevant war - die ErlRV, 927 BlgNR XXI GP verkürzt. Während das Original lautet: "Ausländische gesetzliche Regelungen bzw. die darauf beruhenden Statuten der ausländische Pensionskassen sehen vielfach Pensionsabfindungen vor. Eine Übertragung des abzufindenden Barwertes in eine inländische Pensionskasse ist nicht möglich. Diese Problematik trifft insbesondere Grenzgänger, die in diesen Fällen keine andere Möglichkeit als die Inanspruchnahme der Pensionsabfindung haben. Es wäre daher unbillig, Pensionsabfindungen in diesen Fällen zur Gänze tarifmäßig zu versteuern" wird in der Begründung des VwGH abgekürzt dargestellt: "Den ErlRV, 927 BlgNR XXI GP, zufolge wird mit dieser Regelung darauf abgestellt, dass (insbesondere bei ausländischen Pensionskassen im Hinblick auf die dortige gesetzliche Situation) den Anspruchsberechtigten keine andere Möglichkeit als die Inanspruchnahme der Pensionsabfindung eingeräumt ist. In einer solchen Situation wäre es "unbillig", Pensionsabfindungen in diesen Fällen zur Gänze tarifmäßig zu versteuern."

Der Gesetzgeber sieht somit die Nichtübertragungsmöglichkeit in eine inländische Pensionskasse als entscheidungsrelevant für die Gesetzesbestimmung an und dies insbesondere bei Grenzgängern, die keine andere Möglichkeit als die Inanspruchnahme der Pensionskassenabfindung haben. Die anderen Grenzgänger werden durch die Erwähnung des Wortes "insbesondere" nicht ausgeschlossen. Da diese Frage für den VwGH nicht entscheidungsrelevant war, sah er keine Veranlassung, jenen Teil der ErlRV ausführlich wieder zu geben. Aus der verkürzten Wiedergabe der ErlRV kann somit keinesfalls geschlossen werden, dass der VwGH das Merkmal der Nichtübertragungsmöglichkeit nur bei jenen Steuerpflichtigen als relevant angesehen hätte, die durch das "insbesondere" erfasst werden. "Insbesondere" zeigt spezielle Beispiele der Anwendung auf, leitet jedoch keineswegs eine taxative Aufzählung ein, womit nachvollziehbar ist, dass der Gesetzgeber alle statutarischen

Pensionskassenabfindungen erfassen wollte, bei denen keine Übertragung in eine inländische Pensionskasse möglich ist und die deshalb - sei es rechtlich, oder aufgrund des Währungsrisikos faktisch - gezwungen sind, ihre statutarischen Pensionsansprüche gegenüber der ausländischen Pensionskasse abfinden zu lassen."

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 18. September 2015 wurde die Beschwerde abgewiesen. Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, der Verwaltungsgerichtshof habe in seinen Erkenntnissen vom 16.12.2010, 2007/15/0026, und vom 24.5.2912, 2009/15/0188, dargelegt, dass keine "Pensionsabfindung" vorliege, wenn der Berechtigte zwischen einer lebenslangen Rente und einer Kapitalauszahlung wählen könne (obligatio alternativa). Im Erkenntnis vom 25.11.2009, 2005/15/0055, habe das Höchstgericht bereits das Vorliegen einer Arbeitnehmerinitiative als begünstigungsschädlich erachtet. Daraus folge, dass aus der in Art. 37 des Schweizer Bundesgesetzes über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge vom 25. Juni 1982 (BVG) bzw. in Art. 9 des liechtensteinischen Gesetzes vom 20. Oktober 1987 über die betriebliche Personalvorsorge (BPVG) vorgesehenen Wahlmöglichkeit zwingend eine Besteuerung gemäß § 67 Abs. 10 EStG 1988 resultiere. Wie aus dem Schreiben des BMF an den Präsidenten der Wirtschaftstreuhänderkammer hervorgehe, werde diese Rechtsansicht auch vom BMF vertreten.

Mit Schriftsatz vom 21. Jänner 2016 wurde gemäß § 299 BAO die Aufhebung der Beschwerdevorentscheidung vom 18. September 2015 beantragt. In der Begründung wurde vorgebracht, das BFG habe im Erkenntnis vom 30.9.2015, RV/1100654/2015, festgestellt, dass der VwGH in ständiger Rechtsprechung (VwGH 19.4.2007, 2005/15/0010; VwGH 19.12.2007, 2006/15/0258) von der Anwendbarkeit des § 124b Z 53 EStG 1988 auf Pensionsabfindungen von Grenzgängern ausgehe. Im Gegensatz dazu sei die Abgabenbehörde in der Beschwerdevorentscheidung vom 18. September 2015 der Auffassung, von einer Pensionsabfindung iSd § 124b Z 53 EStG könne nur gesprochen werden, wenn keine Wahlmöglichkeit zwischen einem Renten- und einem Einmalbezug bestünde. Der Spruch der erwähnten Beschwerdevorentscheidung sei daher unrichtig und der Bescheid somit gemäß § 299 BAO aufzuheben. Das weitere Vorbringen entspricht expressis verbis jenem in der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2013 vom 20. Juli 2015, weshalb zur Vermeidung von Wiederholungen auf die dortigen Ausführungen verwiesen wird.

Mit Bescheid vom 25. Jänner 2016 wurde der Antrag auf Aufhebung der Beschwerdevorentscheidung vom 18. September 2015 abgewiesen. Begründend wurde auf die Ausführungen in der zitierten Beschwerdevorentscheidung und bei Geiger, Als Freizügigkeitsleistung ausbezahltes Pensionskassenguthaben mangels Zwanges nicht steuerbegünstigt, BFGjournal 2015, 459ff, verwiesen. Dort sei dargelegt worden, dass das Vorliegen einer Wahlmöglichkeit bzw. das Fehlen von Zwang einer Begünstigung gemäß 124b Z 53 letzter Satz EStG 1988 entgegenstehe (siehe dazu VwGH 25.11.2009, 2005/11/0055). Eine begünstigte Besteuerung einer den Grenzbetrag des § 1 Abs. 2 Z 1 PKG übersteigenden, ohne Zwang erhaltenen Pensionsabfindung sei gleichheitswidrig

und widerspreche Ziel und Zweck des Budgetbegleitgesetzes 2001, BGBI. I Nr. 142/2000 (Gesetzeszweck sei unter anderem die Förderung der lebenslangen Vorsorge). Zudem liege der Normzweck des § 299 BAO nicht in der Durchbrechung einer Rechtskraft eines Bescheides nach Versäumung einer Rechtsmittelfrist.

In der gegen den Bescheid vom 25. Jänner 2016 fristgerecht eingebrachten Beschwerde wurde die Aufhebung dieses Bescheides beantragt sowie die zeitgleiche Erlassung eines Bescheides, mit dem dem im Aufhebungsantrag gestellten Begehren, die Pensionsabfindung gemäß § 124b Z 53 EStG 1988 zu einem Drittel steuerfrei zu belassen, Folge gegeben wird. Weiters wurde unter Verzicht auf Erlassung einer Beschwerdevorentscheidung die Direktvorlage des Rechtsmittels an das BFG begeht. Die Begründung entspricht weitgehend wörtlich dem Vorbringen in der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2013 vom 20. Juli 2015, sodass zur Vermeidung von Wiederholungen auf die dortigen Ausführungen verwiesen wird. Ergänzend wurde der Ansicht des Finanzamtes im angefochtenen Bescheid, wonach der Normzweck des § 299 BAO nicht in der Durchbrechung der Rechtskraft eines Bescheides nach Versäumung einer Rechtsmittelfrist liege, Folgendes entgegengehalten: Gemäß § 299 Abs. 1 BAO könne die Abgabenbehörde auf Antrag der Partei einen Bescheid der Abgabenbehörde aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweise. Bescheide der Abgabenbehörde seien nicht nur erstmals erlassene Bescheide, sondern auch abändernde oder aufhebende Bescheide. Auch Beschwerdevorentscheidungen seien Bescheide der Abgabenbehörde und auf Grundlage von § 299 Abs. 1 BAO aufhebbar (vgl. Ritz, BAO⁵, § 299 Rz 5; Gassner, in Holoubek/Lang (Hrsg.), Vertrauensschutz im Abgabenrecht, 2004, S. 286; Althuber, Rechtsschutz, Tz 161). Auch nach Verstreichen der Rechtsmittelfrist gemäß § 264 Abs. 1 BAO könne eine Beschwerdevorentscheidung im Wege des § 299 Abs. 1 BAO aufgehoben werden, solange die Jahresfrist gemäß § 302 Abs. 1 BAO gewahrt bleibe (siehe dazu VwGH 27.8.2008, 2006/15/0307).

§ 299 BAO setze weder voraus, dass neue Tatsachen oder Beweismittel hervorkommen, noch, dass kein anderes Rechtsmittel (wie der Vorlageantrag) hätte ergriffen werden können. Allerdings stehe in den meisten Fällen der Aufhebung einer Beschwerdevorentscheidung § 300 Abs. 1 erster Satz BAO entgegen. Gemäß § 300 Abs. 1 BAO könnten Abgabenbehörden ab Stellung eines Vorlageantrages allfällige Beschwerdevorentscheidungen bei sonstiger Nichtigkeit weder abändern noch aufheben. Aus diesem Grund komme es in der Praxis selten zu einer Aufhebung einer Beschwerdevorentscheidung gemäß § 299 BAO. Gegenständlich sei jedoch kein Vorlageantrag gestellt worden, sodass § 300 Abs. 1 erster Satz BAO keinen Hinderungsgrund für eine Aufhebung der Beschwerdevorentscheidung vom 18. September 2015 darstelle.

Im Vorlagebericht vom 9. Februar 2016 hat das Finanzamt nochmals ausführlichst dargetan, aus welchen rechtlichen Erwägungen es das gesamte ausbezahlte Pensionskassenguthaben der Tarifsteuer unterworfen habe. Danach sei die

Drittelprebegünstigung des § 124b Z 53 EStG 1988 idF BGBI. I 54/2002, aus folgenden Gründen im Beschwerdefall nicht anwendbar:

- Pensionsabfindungen dürfen nicht freiwillig herbeigeführt werden.
- Die Initiative zum Abschluss der Abfindungsvereinbarung dürfe nicht vom Pensionsberechtigten ausgegangen sein (VwGH 25.10.1977, 1173/77 VwSlg 5181 F/1977).
- Das Fehlen einer oder mehrerer Voraussetzungen für die Qualifikation der Pensionsabfindung (als Entschädigung) führe zur Versagung der Rechtsfolge der begünstigten Besteuerung (VwGH 25.11.2009, 2005/15/0055).
- Eine Abfindung eines Anspruches auf rentenmäßige Zahlung könne nicht vorliegen, wenn dem Anwartschaftsberechtigten das freie Wahlrecht zwischen einer Rente einerseits und dem Rentenbarwert als Kapitalanspruch eingeräumt sei (VwGH 16.12.2010, 2007/15/0026).
- Werde bei einer obligatio alternativa dem Gläubiger ein Wahlrecht eingeräumt, liege keine "Abfindung" vor, wenn der Gläubiger seine freie Wahl zwischen mehreren gleichwertigen Ansprüchen treffe (VwGH 24.5.2012, 2009/15/0188).
- In § 124b Z 53 EStG 1988 werde darauf abgestellt, dass (insbesondere bei ausländischen Pensionskassen im Hinblick auf die dortige gesetzliche Situation) den Anspruchsberechtigten "keine andere Möglichkeit als die Inanspruchnahme" der Pensionsabfindung eingeräumt sei (Rechtssatz zu VwGH 24.5.2012, 2009/15/0188 = ErlRV, 927 BlgNR XXI. GP zu § 124b Z 53 EStG idF BGBI. I 54/2002). Wenn eine andere Möglichkeit (beispielsweise Rentenzahlung im Vorsorgefall) vorliege, sei daher die Steuerbegünstigung ausgeschlossen.
- Die restriktive Einschränkung der begünstigten Besteuerung von Pensionsabfindungen durch das Budgetbegleitgesetz 2001, mit welchem im § 1 Abs. 2 Z 1 PKG der Grenzbetrag des Barwertes von EUR 9.300,00 (heute EUR 12.000,00) eingezogen worden sei, sei ein klarer Hinweis darauf, dass der Abgabengesetzgeber keine höheren Pensionsabfindungen begünstigen und die lebenslange Versorgung fördern wollte. Ohne Vorliegen von Ausnahmegründen wie dem Zwang zur Annahme der Abfindung würden die Grenzgänger eine gleichheitswidrige Besserstellung gegenüber allen Inländern erfahren, wenn sie bei der freiwillig gewählten Barauszahlung der bisher unversteuerten Pensionskassengelder (steuerfreie Einzahlung durch Arbeitgeber und Arbeitnehmer sowie in der Ansparphase steuerfreier Zinsertrag) grundlos in den Genuss einer Drittelprebegünstigung kämen. Ein Normenprüfungsverfahren beim Verfassungsgerichtshof erschiene dann die logische Konsequenz. Gebe es doch keine sachgerechte Begründung, weshalb bei inländischen Pensionisten eine Pensionsabfindung mit dem Barwert gemäß § 1 Abs. 2 Z 1 PKG (derzeit EUR 12.000,00) begrenzt sei, Grenzgänger hingegen im Fall einer (sogar frei gewählten) Abfindung eine betragsmäßig unbegrenzte, den verfassungsrechtlichen Gleichheitsgrundsatz verletzende Drittelprebegünstigung zustehen sollte.

Da gemäß Art. 9 BPVG die Altersleistungen in der Regel als lebenslange Rente ausgerichtet würden, den Anspruchsberechtigten jedoch die Wahlmöglichkeit offen stehe, freiwillig einen Antrag auf Zuerkennung und Ausbezahlung einer Pensionsabfindung zu stellen, liege kein Zwang vor und erfolge die Auszahlung auf Initiative des Steuerpflichtigen.

Der Begriff "Pensionsabfindung" sei im EStG nicht definiert und daher einer Auslegung durch das Höchstgericht zugänglich. Gemäß der ständigen Rechtsprechung der Gerichte sei bei der Auslegung undefinierter Gesetzesbegriffe in erster Linie auf die in der höchstgerichtlichen Judikatur geprägten Kriterien sowie auf in den Erläuternden Bemerkungen gegebenen Hinweisen zurückzugreifen (vgl. VfGH 4.12.1984, G 139/84; BFG 22.5.2015, RV/7101235/2015). Der Verwaltungsgerichtshof sei diesem Erfordernis im Laufe unzähliger Erkenntnisse zu Pensionsabfindungen nachgekommen und habe befunden, dass keine Pensionsabfindung vorliege, wenn kein Zwang seitens des Arbeitgebers oder von dritter Seite vorliege, wenn die Abfindung auf (r)eine Arbeitnehmerinitiative zurückgehe, wenn eine Wahlmöglichkeit im Sinne einer obligatio alternativa vorliege und der Anspruchsberechtigte die Möglichkeit habe, aus verschiedenen, gleichwertigen Wahlmöglichkeiten zu wählen (VwGH 24.5.2012, 2009/15/0188; VwGH 16.12.2010, 2007/15/0026 und VwGH 25.4.2013, 2010/15/0158). Zumal einem Gesetzesbegriff in ein und demselben Gesetz keine unterschiedlichen Bedeutungen zukommen könnten, sei es unerheblich, dass die Erkenntnisse des VwGH vom 24.5.2012, 2009/15/0188, und vom 16.12.2010, 2007/15/0026, nicht ausschließlich zu Pensionsabfindungen gemäß § 124b Z 53 dritter Satz EStG 1988 ergangen seien.

II. Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerde erwogen:

Strittig ist im konkreten Fall, ob einem Antrag auf Aufhebung der Beschwerdevorentscheidung vom 18. September 2015 gemäß § 299 BAO Folge zu geben ist, weil der Spruch dieser Beschwerdevorentscheidung wegen einer unzutreffenden Auslegung von § 124b Z 53 letzter Satz EStG 1988 idF BGBI. I, 54/2002, seitens der bescheiderlassenden Behörde unrichtig ist.

Vor Klärung dieser Frage ist darüber zu befinden, ob der Rechtskraft einer Beschwerdevorentscheidung im Falle der Versäumung der Frist für die Stellung eines Vorlageantrages mittels eines Antrages gemäß § 299 BAO entgegengetreten werden kann.

Gemäß § 299 Abs. 1 BAO idF BGBI. I Nr. 14/2013 kann die Abgabenbehörde auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist. Der Antrag hat die Bezeichnung des aufzuhebenden Bescheides und die Gründe, auf die sich die behauptete Unrichtigkeit stützt, zu enthalten. Nach Abs. 2 dieser Norm ist mit dem aufhebenden Bescheid der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden. Dies gilt nur, wenn dieselbe Abgabenbehörde zur Erlassung beider Bescheide zuständig ist.

Wie die steuerliche Vertretung unter Verweis auf die herrschende Lehre zutreffend ausführt (siehe dazu zB Ritz, BAO⁵, § 299 Tz 5), sind auch Beschwerdevorentscheidungen Bescheide der Abgabenbehörde und somit gemäß § 299 Abs. 1 aufhebbar. Die Rechtsmeinung des Finanzamtes, wonach § 299 BAO nicht dazu dient, im Falle der Versäumung einer Rechtsmittelfrist die Durchbrechung der Rechtskraft eines Bescheides herbeizuführen, wird vom BFG schon deshalb nicht geteilt, weil § 299 leg. cit. zum Ziel hat, dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit vor dem Prinzip der Rechtssicherheit (Rechtsbeständigkeit) selbst dann Geltung zu verschaffen, wenn die die Aufhebung eines Bescheides betreibende Partei dessen Unrichtigkeit zu verantworten hat (wenn beispielsweise die Rechtswidrigkeit des Bescheides auf ein Versehen oder ein Verschulden dieser Partei zurückzuführen ist, siehe dazu bei Ritz, a.a.O., § 299 Tz 11 und Tz 59). § 299 BAO dient somit der Sicherung des Interesses an der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und nimmt damit der Rechtskraft von Abgabenbescheiden die sonst gegebene Bedeutung und Wirkung (siehe dazu die bei Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO³, § 299 E 7f angeführten Judikate).

Im Folgenden ist nunmehr zu beurteilen, ob die Abgabenbehörde § 124b Z 53 letzter Satz EStG 1988 idF BGBI. I, 54/2002, rechtsrichtig ausgelegt hat.

Der rechtlichen Beurteilung zugrunde gelegt wird der obig dargestellte Sachverhalt.

Maßgeblich sind im zu beurteilenden Fall insbesondere die folgenden Normen:

Gemäß § 67 Abs. 8 lit. e EStG 1988 sind Zahlungen für Pensionsabfindungen, deren Barwert den Betrag im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 1 des Pensionskassengesetzes nicht übersteigt, mit der Hälfte des Steuersatzes zu versteuern, der sich bei gleichmäßiger Verteilung des Bezuges auf die Monate des Kalenderjahres als Lohnzahlungszeitraum ergibt.

Gemäß § 67 Abs. 10 EStG 1988 sind sonstige Bezüge, die nicht unter Abs. 1 bis 8 fallen, 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.

Gemäß § 124b Z 53 EStG 1988 sind Zahlungen für Pensionsabfindungen, deren Barwert den Betrag im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 1 des Pensionskassengesetzes übersteigt, gemäß § 67 Abs. 10 im Kalendermonat der Zahlung zu erfassen. Dabei ist bei Pensionsabfindungen, die im Jahre 2001 zufließen, nach Abzug der darauf entfallenden Beiträge im Sinne des § 62 Z 3, 4 und 5 ein Viertel steuerfrei zu belassen. Zahlungen für Pensionsabfindungen von Pensionskassen auf Grund gesetzlicher oder statutenmäßiger Regelungen sind nach Abzug der darauf entfallenden Pflichtbeiträge ab dem Jahr 2001 und in den folgenden Jahren zu einem Drittel steuerfrei zu belassen.

Gemäß § 1 Abs. 1 Pensionskassengesetz ist eine Pensionskasse ein Unternehmen, das nach diesem Bundesgesetz berechtigt ist, Pensionskassengeschäfte zu betreiben.

Gemäß § 1 Abs. 2 Z 1 Pensionskassengesetz dürfen die von einer Pensionskasse auszuzahlenden Pensionen nur dann abgefunden werden, wenn bei Eintritt des Leistungsfalles der Barwert des Auszahlungsbetrages 9 300 Euro nicht übersteigt.

Gemäß Art. 9 Abs. 1 des liechtensteinischen Gesetzes vom 20. Oktober 1987 über die betriebliche Personalvorsorge (BPVG) werden Alters-, Invaliden- und Hinterlassenenleistungen in der Regel als lebenslängliche oder temporäre Renten ausgerichtet.

Gemäß Art. 9 Abs. 2 BPVG kann das Reglement der Vorsorgeeinrichtung vorsehen, dass die anspruchsberechtigte Person anstelle einer Alters-, Invaliden- oder einer Witwen- oder Witwerrente eine Kapitalabfindung verlangen kann, die mindestens 90 % des versicherungstechnischen Barwertes der abzulösenden Rente betragen muss. Für die Altersleistung hat die versicherte Person die entsprechende Erklärung spätestens drei Jahre vor Entstehung des Anspruchs abzugeben, sofern das Reglement keine kürzere Frist festlegt.

Scheidet ein Arbeitnehmer aus einem anderen Grunde als wegen Alter, Invalidität oder Tod aus der Vorsorgeeinrichtung aus, so hat diese gemäß Art. 11 Abs. 1 BPVG eine Freizügigkeitsleistung zu erbringen.

Gemäß Art. 11 Abs. 2 BPVG entspricht die Freizügigkeitsleistung dem zurückgestellten Deckungskapital. Dieses umfasst den für die Altersvorsorge des ausscheidenden Arbeitnehmers verwendeten Teil der Vollbeiträge und eine gegebenenfalls aus früherer Versicherung eingebrachte Freizügigkeitsleistung samt den auf diesen Beträgen erzielten Zinsen sowie eine gegebenenfalls vom Arbeitnehmer persönlich geleistete Kapitaleinlage. Der für die Risikodeckung und an die Verwaltungskosten der Vorsorgeeinrichtung erbrachte Teil der Beiträge gilt als verbraucht und wird nicht zurückerstattet.

Gemäß Art. 12 Abs. 1 BPVG ist die Freizügigkeitsleistung weiterhin für die Vorsorge des aus der Versicherung ausscheidenden Arbeitnehmers zu verwenden. Zu diesem Zweck wird sie an die Vorsorgeeinrichtung seines neuen Arbeitgebers überwiesen.

Falls sich dies nicht durchführen lässt, ist sie gemäß Art. 12 Abs. 2 BPVG als Einlage für eine prämienfreie Freizügigkeitspolice bei einem in Liechtenstein zugelassenen Versicherungsunternehmen einzuzahlen oder auf ein für Vorsorgezwecke gesperrtes Konto bei einer liechtensteinischen Bank einzulegen. Die Regierung erlässt durch Verordnung nähere Bestimmungen über die Verwendung der Freizügigkeitsleistung bei Tod und Invalidität.

Gemäß Art. 12 Abs. 3 BPVG wird die Freizügigkeitsleistung bar ausbezahlt, wenn diese weniger als einen Jahresbeitrag des Versicherten beträgt.

Gemäß Art. 12 Abs. 4 BPVG wird auf Verlangen des Arbeitnehmers die Freizügigkeitsleistung außerdem bar ausbezahlt, falls er:

a) den Wirtschaftsraum Liechtenstein - Schweiz endgültig verlässt oder eine selbstständige Erwerbstätigkeit aufnimmt; und

b) nicht nach den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats des Europäischen Wirtschaftsraumes für die Risiken Alter, Tod und Invalidität weiterhin obligatorisch in der Rentenversicherung versichert ist.

Nach Art. 12 Abs. 5 BPVG kann die Barauszahlung der Freizügigkeitsleistung gemäß Abs. 3 und 4 bei der Aufsichtsbehörde beantragt werden. Die Aufsichtsbehörde prüft, ob die Voraussetzungen für eine Barauszahlung erfüllt sind und entscheidet über die Auszahlung.

Gemäß Art. 12 Abs. 6 BPVG kann unter den gleichen Voraussetzungen eine bereits bestehende Freizügigkeitspolice durch Rückkauf aufgelöst oder ein gesperrtes Bankkonto freigegeben werden. Das gilt stets auch dann, wenn der dabei freiwerdende Betrag an die Vorsorgeeinrichtung eines neuen Arbeitgebers überwiesen werden kann. In allen anderen Fällen sind Freizügigkeitspoliken und gesperrte Bankkonten weder rückkaufsfähig noch belehnbar.

Gemäß Art. 16 Abs. 1 BPVG hat jede Vorsorgeeinrichtung ein Reglement zu erlassen, das die Rechte und Pflichten der versicherten Arbeitnehmer und des Arbeitgebers gegenüber der Vorsorgeeinrichtung festlegt.

Gemäß Art. 16 Abs. 2 BPVG setzt das Reglement insbesondere die Art und die Höhe der versicherten Leistungen, die Höhe der zu entrichtenden Beiträge und der Freizügigkeitsleistungen fest und regelt die Organisation der Vorsorgeeinrichtung.

Im Beschwerdefall stand dem Bf. gemäß Art. 9 Abs. 2 BPVG iVm dem Reglement der Pensionskasse seines ehemaligen Arbeitgebers ein Wahlrecht zwischen einer lebenslangen Rente und einer teilweisen oder vollständigen Kapitalabfindung des Rentenanspruches zu. Der Beschwerdefall ist daher nicht vergleichbar mit jenem, der dem Erkenntnis des BFG vom 30.9.2015, RV/1100654/2015 (anhängig beim VwGH zur ZI. Ra 2016/15/0025), zugrunde liegt. Dort hat die mehrere Jahre als Grenzgängerin in der Schweiz nichtselbständig tätige Bf. ihr Dienstverhältnis in der Schweiz bereits vor Eintritt des Versorgefalles beendet und ein Dienstverhältnis in Österreich begonnen. Damit endete das Versorgeverhältnis mit der beruflichen Pensionskasse des bisherigen Dienstgebers ex lege und die Bf. hatte gemäß Art. 2 Abs. 3 des Schweizer Bundesgesetzes über die Freizügigkeit in der beruflichen Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge vom 17.12.1993 (Freizügigkeitsgesetz, kurz: FZG), Anspruch auf eine Austrittsleistung (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 angesparten Guthaben bestand nicht. Es bestand auch keine Möglichkeit, das Altersguthaben auf eine inländische Pensionskasse zu übertragen und dadurch den Rentenanspruch (§ 37 BVG) zu erhalten (siehe dazu Geiger, VwGH kappt Drittbegünstigung für Barauszahlungen des Pensionskassenguthabens von Grenzgänger-Pensionisten, in SWK 2015, 1101ff; Geiger, Als Freizügigkeitsleistung ausbezahltes Pensionskassenguthaben mangels

Zwanges nicht steuerbegünstigt, BFGjournal 2015, 459ff; Reiner/Reiner, Besteuerung von Pensionskassenabfindungen bei Wahlrecht des Anwartschaftsberechtigten, a.a.O., 27ff).

Nicht vergleichbar mit dem streitgegenständigen Sachverhalt ist auch der dem Erkenntnis des VwGH vom 19.12.2007, 2006/15/0258, zugrunde liegende. Dort wurde das Dienstverhältnis eines 60jährigen Grenzgängers durch Arbeitgeberkündigung beendet. Als Folge dessen wurde das Pensionskassenguthaben des Bf. den gesetzlichen Vorgaben entsprechend auf eine Freizügigkeitspolice übertragen und ca. halbes Jahr später aufgrund des endgültigen Verlassens der Schweiz auf Antrag des Bf. in bar ausbezahlt. Anders als im Beschwerdefall hatte der Bf. zum Zeitpunkt der Barauszahlung somit keinerlei Ansprüche gegenüber der Pensionskasse seines ehemaligen Arbeitgebers - weder auf Zahlung einer lebenslangen Rente noch auf Kapitalabfindung eines Rentenanspruches .

Als unzutreffend erachtet das BFG zudem die in der Beschwerde geäußerte Ansicht, im Erkenntnis des VwGH vom 24.5.2012, 2009/15/0188, sei keine Aussage darüber getroffen worden, ob Ansprüche gegenüber einer Pensionskasse nach gesetzlichen oder statutarischen Abfindungsregeln gemäß § 124b Z 53 EStG dritter Satz 1988 idF BGBl. I, 54/2002, begünstigt zu besteuern seien. Dieses Beschwerdevorbringen negiert die im zitierten Erkenntnis des Höchstgerichts erfolgte explizite Auseinandersetzung mit dem Begriff "Pensionsabfindung", der sich sowohl in § 124b Z 53 EStG 1988 idF als auch in § 67 Abs. 8 lit. e EStG 1988 idF findet, im EStG aber nicht näher definiert wird. Im betreffenden Erkenntnis kam der VwGH zum Ergebnis, dass bei einer obligatio alternativa (Wahlschuld iSd § 906 ABGB), wenn also einem Gläubiger ein Wahlrecht zwischen mehreren gleichwertigen (primären, aber alternativen) Ansprüchen eingeräumt ist, keine "Abfindung" vorliegt. Somit ist vom Vorhandensein des Tatbestandsmerkmals "Pensionsabfindung" nicht zu sprechen, wenn einem Pensionsanwartschaftsberechtigtem das freie Wahlrecht zwischen der Rente einerseits und dem Rentenbarwert (als Kapitalanspruch) zusteht (siehe auch die Ausführungen im Erkenntnis des VwGH vom 16.12.2010, 2007/15/0026, zum Begriff "Pensionsabfindungen" in § 67 Abs. 8 lit. b EStG 1988 idF BGBl. Nr. 660/1989).

Aufgrund der dem Bf. gegenüber der Pensionskasse seines ehemaligen Arbeitgebers zustehenden Wahlmöglichkeit zwischen einer lebenslangen Rente und der vollständigen oder teilweisen Kapitalabfindung dieses Rentenanspruches kommt die Drittbegünstigung des § 124b Z 53 dritter Satz EStG 1988 idF mangels Vorliegens einer "Pensionsabfindung" (Abfindung eines Anspruches auf rentenmäßige Zahlung) nicht zur Anwendung. Folglich ist auch der Spruch der Beschwerdevorentscheidung vom 18. September 2015 nicht unzutreffend, sodass der Antrag auf Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO als unbegründet abzuweisen war.

Nach Auffassung des Bf. ist die Beschwerdevorentscheidung vom 18. September 2015 allerdings auch wegen des Verstoßes gegen den Grundsatz von Treu und Glauben rechtswidrig. So habe sich der Bf. nur deshalb für eine 50%ige Auszahlung seines Pensionskassenguthabens entschieden, weil ihm in einem im September 2012 im

zuständigen Finanzamt persönlich geführten Gespräch versichert worden sei, dass ein Drittel des ausbezahlten Guthabens gemäß § 124b Z 53 dritter Satz EStG 1988 idGf steuerfrei bleibe.

Unter "Treu und Glauben" ist die auch im Abgabenrecht zu beachtende, ungeschriebene Rechtsmaxime zu verstehen, wonach jeder der am Rechtsleben teilnimmt, zu seinem Wort und zu seinem Verhalten zu stehen hat und sich nicht ohne triftigen Grund in Widerspruch zu dem setzen darf, was er früher vertreten hat und worauf andere vertraut haben. Nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (siehe dazu zB 21.1.2004, 2003/16/0113; VwGH 15.6.2005, 2002/13/0104; VwGH 28.10.2009, 2008/15/0049; VwGH 15.9.2011, 2011/15/0126) schützt der Grundsatz von Treu und Glauben aber nicht ganz allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung für die Vergangenheit. Vielmehr müssen besondere Umstände vorliegen, die ein Abgehen von der bisherigen Rechtsauffassung durch die Finanzverwaltung unbillig erscheinen lassen, beispielsweise wenn ein Abgabepflichtiger von der (zuständigen) Abgabenbehörde ausdrücklich zu einer bestimmten Vorgangsweise aufgefordert wird und sich nachträglich die Unrichtigkeit selbiger herausstellt (siehe dazu zB VwGH 24.4.1996, 93/15/0076; VwGH 22.9.1999, 94/15/0104; VwGH 23.9.2010, 2010/15/0135). Überdies ist der Treu und Glauben Grundsatz nur bei Ermessensentscheidungen sowie bei der Auslegung unbestimmter Gesetzesbegriffe zu beachten - wenn also das Gesetz dem entscheidungsbefugten Organ einen Vollzugsspielraum einräumt (siehe dazu die bei Ritz, BAO⁵, § 114 Tz 8 angeführten Judikate und Lehrmeinungen).

Das BFG ist mangels Kenntnis des Namens der Auskunftsperson und des konkreten Datums des Finanzamtsgesprächs nicht in der Lage, zu überprüfen bzw. zu verifizieren, ob der Bf. nach genauer bzw. vollständiger Offenlegung des beschwerdegegenständlichen Sachverhalts tatsächlich eine unrichtige Rechtsauskunft erhalten hat und ob die Antragstellung bei der Pensionskasse einzig im Vertrauen auf die Richtigkeit dieser Auskunft erfolgt ist. Aus diesem Grund kann auch keine Beurteilung erfolgen, ob tatsächlich ein Verstoß gegen den Grundsatz von Treu und Glauben vorliegt, der der Beschwerde zum Erfolg verhelfen kann.

Zulässigkeit einer (ordentlichen) Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG 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.

Das BFG hat sich bei der rechtlichen Beurteilung, ob im Beschwerdefall die Drittelpfändung des § 124b Z 53 letzter Satz EStG 1988 idF BGBI. I, 54/2002, zur Anwendung kommt, auf die Erkenntnisse des VwGH vom 24.5.2012, 2009/15/0188 und

vom 16.12.2010, 2007/15/0026, gestützt. Es hat auch dargelegt, weshalb die zitierten Erkenntnisse aus seiner Sicht im Beschwerdefall anwendbar sind.

Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung wurden somit nicht berührt, weshalb eine (ordentliche Revision) nicht zulässig ist.

Gesamthaft war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 10. Oktober 2016