

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Gerhild Fellner in der Beschwerdesache des Adr, betreffend den Bescheid des Finanzamtes Bregenz vom 28.04.2014 hinsichtlich Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2012 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem am Ende der Entscheidungsgründe als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen, das einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses bildet.

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

Entscheidungsgründe

I. Verwaltungsgeschehen:

Mit dem angefochtenen Bescheid wurde die Schweizer Pensionskassenauszahlung des Beschwerdeführers **zu zwei Dritteln** der Besteuerung unterzogen. In seiner **Beschwerde** machte er - neben einem anderen, hier nicht weiter interessierenden Punkt - eine "Berichtigung der steuerbaren Auszahlung" geltend.

In einem anschließenden Schreiben an das Finanzamt wies der Beschwerdeführer darauf hin, dass es sich nicht um ein "Einkommen", sondern um eine einmalige Kapitalauszahlung aus beruflicher Vorsorge (Pensionskassen) handle. Eine solche sei anders zu versteuern als ein Einkommen. Er ersuchte um Information, auf welcher gesetzlichen Grundlage die Besteuerung von Kapitalauszahlungen beruhe. Zudem richtete er die Frage an das Finanzamt, ob er, auch wenn er die Quellensteuer in der Schweiz zurückzahle, Steuern in Österreich zu entrichten hätte.

Es erging eine **Beschwerdevorentscheidung**, mit der in einem hier nicht relevanten Punkt der Beschwerde entsprochen wurde. Hinsichtlich der Schweizer Pensionskassenauszahlung wurde begründend ausgeführt, diese sei gemäß § 124b Z 53 EStG 1988 im Ansässigkeitsstaat Österreich zu zwei Dritteln steuerpflichtig.

In einem ergänzenden Schreiben wurde seitens des Finanzamtes ausgeführt: Aus § 25 Abs. 1 Z 2b EStG 1988 ergebe sich, dass Bezüge und Vorteile aus ausländischen Pensionskassen Einkünfte aus nicht selbstständiger Arbeit seien. Ergänzend bestimme § 124b Z 53 EStG 1988, dass Zahlungen für Pensionsabfindungen von Pensionskassen aufgrund gesetzlicher oder statutenmäßiger Regelungen nach Abzug der darauf entfallenden Pflichtbeiträge ab dem Jahr 2001 und in den Folgejahren zu einem Drittel steuerfrei zu belassen seien (das Finanzamt weise jedoch darauf hin, dass dies laut einer Finanzgerichtsentscheidung vom 18.9.2009, UFS RV/0339-F/07 nur in jenen Fällen zutreffe, in denen keine Wahlmöglichkeit zwischen monatlicher Auszahlung und Abfindungsmöglichkeit bestehe).

Im weiteren regle Art. 18 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, BGBl. 1972/161 (in der Folge: DBA CH), dass Ruhegehälter und ähnliche Vergütungen, die einer in einem Vertragsstaat (hier Österreich) ansässigen Person für frühere unselbstständige Tätigkeit zuflössen, nur in diesem Staat, dh in Österreich, zu versteuern wären.

Damit bleibe eine freiwillige Rückzahlung von Quellensteuern (Erstattung durch die Schweizer Steuerbehörde aufgrund der von Österreich ausgestellten Ansässigkeitsbestätigung) ohne Auswirkung, zumal im Zeitpunkt der Auszahlung des Pensionskassenguthabens Steuerpflicht in Österreich bestanden habe.

Der Beschwerdeführer brachte einen **Antrag auf Vorlage seiner Beschwerde** an das Bundesfinanzgericht ein und erläuterte: Bei dem veranlagten Einkommen 2012 handle es sich um eine einmalige Auszahlung eines Sparguthabens gemäß Schweizer BVG (Bundesgesetz über die berufliche Vorsorge). Dieses Kapital sei nicht einkommensteuerpflichtig, sondern unterliege entsprechend dem Vorsorgezweck der Besteuerung zum Kapitalsatz von 2 % gemäß Ursprungsland. Zu den Ausführungen des Finanzamtes betreffend eine Besteuerung zu zwei Dritteln bringe er vor, dass die Beiträge gemäß Gesetz und Statuten zu 50 % durch den Versicherten selbst zu tragen seien. Nach § 124b Z. 53 EStG 1988 seien diese Pflichtbeiträge abzuziehen. In der Folge reduziere sich das steuerbare Substrat um die Hälfte. Er erteiche um eine korrigierte Steuerveranlagung.

In einem ergänzenden Schreiben vom 22.7.2014 führte die (damalige) steuerliche Vertretung aus:

Zu Lasten des Beschwerdeführers bestehe eine Steuervorschreibung über einen Betrag von 50.089,52 €, resultierend aus dem Bezug von Vorsorgekapital aus Freizügigkeit gemäß FZG (Schweizer Bundesgesetz über die Freizügigkeit in der beruflichen Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge). Entsprechend der gesetzlichen Regelung

könne ein Guthaben aus FZG nur in der Form des Kapitalbezuges ausbezahlt werden. Es bestehe keine Wahlmöglichkeit (Rente, Teilrente). Der Bezug des Kapitals sei nur unter bestimmten Voraussetzungen zulässig. Das Vorsorgeguthaben baue sich gemäß Gesetz und Statuten zur Hälfte aus Pflichtbeiträgen des Arbeitnehmers und zur Hälfte aus Beiträgen des Arbeitgebers auf. Diese Beiträge müssten vom Steuersubstrat abgezogen werden, bevor dieses veranlagt werde (§ 124b Z. 53 EStG 1988).

Die steuerliche Vertretung legte eine entsprechende Berechnung bei, nach der sich eine Besteuerungsgrundlage von € 59.712,62 vor Abzug von Werbungskosten etc. ergebe. Es werde beantragt, die Besteuerung ausgehend von dieser Grundlage festzusetzen.

Hiezu wurde seitens des Finanzamtes wie folgt Stellung genommen: Da die Arbeitnehmerpflichtbeiträge in der Schweiz gemäß Art. 81 BVG-CH absetzbar gewesen seien, sei die Auszahlung analog zu Art. 83 BVG-CH gemäß Art. 18 DBA Schweiz iVm § 124b Z 53 EStG 1988 im Ansässigkeitsstaat Österreich steuerpflichtig.

In einer **Stellungnahme zum Vorlagebericht** wurde seitens des Finanzamtes weiters ausgeführt, dass die in Ansatz gebrachten zwei Drittel der Kapitalabfindung falsch errechnet worden seien, nämlich ohne die zurückbezahlte Quellensteuer. Die der Besteuerung zugrundezulegende Kapitalabfindung belaufe sich daher nicht auf bloß 228.149,25 SFr, sondern, inklusive Quellensteuer, auf 246.985,25 SFr.

Ein in der Stellungnahme zum Vorlagebericht enthaltener Antrag, einen im Jahr 2013 zur Auszahlung gebrachten Betrag von 67.052,45 SFr wegen Erlangens der Verfügungsgewalt ebenfalls im Jahr 2012 steuerlich zu erfassen, wurde seitens des Finanzamtes nicht aufrecht erhalten und später zurückgezogen.

In einem folgenden **Schriftsatz** machte das Finanzamt eine Änderung der bisher beantragten rechtlichen Würdigung geltend. Da der Beschwerdeführer im Austrittszeitpunkt (2010) noch nicht berechtigt gewesen sei, in den vorzeitigen Ruhestand zu treten, habe zumindest der obligatorische Teil des Freizügigkeitsguthabens zwingend auf ein Freizügigkeitskonto verbracht werden müssen. Strittig sei nunmehr, ob die Auszahlung des Freizügigkeitsguthabens in Österreich steuerpflichtig sei, sowie, ob bei einer allfälligen Besteuerung das begünstigende Regime gemäß § 124b Z 53 EStG 1988 zur Anwendung zu gelangen habe.

Das Finanzamt habe bei der Veranlagung die Drittelbegünstigung gewährt, vertrete aber nun die Auffassung, dass sie nicht gewährt werden dürfen. Gemäß Wortlaut der Begünstigungsbestimmung des § 124b Z 53 EStG 1988 seien nur Zahlungen für Pensionsabfindungen von Pensionskassen aufgrund gesetzlicher oder statutenmäßiger Regelungen begünstigt.

Die Zahlung, die der Beschwerdeführer erhalten habe, komme aber nicht von einer Pensionskassen, sondern sei von einem bei einer Bank eingerichteten Freizügigkeitskonto ausbezahlt worden. Der Beschwerdeführer habe mit seiner Gattin seinen Wohnsitz am 20.3.2012 aus der Schweiz nach Österreich verlegt. Das DBA CH weise in seinem Art. 18 das Besteuerungsrecht an ausländischen Pensionseinkünften dem Ansässigkeitsstaat zu.

Eine Vergleichbarkeit mit dem (Anm.: damals noch anhängigen) beim VwGH angefochtenen Erkenntnis des BFG, Außenstelle Feldkirch, RV/1100654/2015, liege nicht vor, zumal das Freizügigkeitskapital dort direkt von der Arbeitgeberpensionskasse ausbezahlt worden sei, während streitgegenständlich die Auszahlung vom Freizügigkeitskonto erfolgt sei.

Das Bundesfinanzgericht möge daher prüfen, ob es sich tatsächlich um eine begünstigungsfähige Zahlung für Abfindungen von Pensionskassen handle. Bejahendenfalls könnte nämlich durch Verbringen des Vorsorgekapitals auf ein Freizügigkeitskonto erreicht werden, dass man die Rentenauszahlungsmöglichkeit freiwillig verliere, und bei einer wenig später beantragten Auszahlung des Altersguthabens die Drittbegünstigung in Anspruch nehmen könne. Demgegenüber wäre die Steuerbegünstigung bei offenstehendem Wahlrecht zwischen lebenslanger Rente und (Teil-) Auszahlung zu versagen.

Nach Rechtsüberzeugung des Finanzamtes sei es im Hinblick auf die Gleichmäßigkeit der Besteuerung der Wille des Gesetzgebers gewesen, den Grenzgängern nur dann die Drittbegünstigung als Maßnahme zur Progressionsmilderung zu gewähren, wenn sie zur Inanspruchnahme der Pensionsabfindung gezwungen waren. Ein Hinweis auf solche Fälle lasse sich aus den erläuternden Bemerkungen bei der Bundesratsdebatte vom 14. 3.2002 herauslesen (ErlRV 927 BLgNR XXI GP).

Der Abgabengesetzgeber wolle nur mehr die Auszahlung kleiner Pensionsabfindungen steuerlich begünstigen (§ 1 Abs. 2 Z. 1 PKG) und dadurch die lebenslange Versorgung fördern. Es werde deshalb streitgegenständlich beantragt, die Drittbegünstigung nicht zu gewähren und den Auszahlungsbetrag gemäß § 67 Abs. 10 EStG zu erfassen.

In später einlangenden, **weiteren Schriftsätze** unterstrich das Finanzamt seine Rechtsmeinung, dass die Drittbegünstigung nicht zustehe. Es liege keine Pensionsabfindung vor. Die Abfindung von Anwartschaften falle nämlich nicht unter diesen Begriff. Zudem wurde ein weiteres Mal betont, dass die kapitalisierte Auszahlung dem Gedanken der lebenslangen Versorgung widerspreche, auf den der VwGH in seiner Rechtsprechung hingewiesen habe.

II. Sachverhalt:

- Der Beschwerdeführer ist am aabb1953 geboren.
- Er schied am cddd2010 aus der Firma seiner Arbeitgeberin A AG und deren Pensionskasse, B, aus.
- Die Pensionskasse überwies die Freizügigkeitsleistung antragsgemäß auf das Freizügigkeitskonto bei der C-Freizügigkeitsstiftung.
- Am eeff2012 verlegte der Beschwerdeführer mit seiner bereits pensionierten Gattin seinen Wohnsitz von der Schweiz nach Österreich.
- Sein Guthaben wurde wegen endgültigen Verlassens der Schweiz aus der Freizügigkeitsstiftung zur Auszahlung gebracht.

- Am 15.5.2012 gelangten 246.630,25 SFr. zur Auszahlung. 228.149,25 SFr. wurden auf das Sparkonto bei der Bank überwiesen, 18.481,00 SFr. wurden als Quellensteuer an das kantonale Steueramt abgeführt.
- Im März 2014 brachte der Beschwerdeführer Antrag auf Rückerstattung von Quellensteuer beim Finanzamt ein und ließ sich zu diesem Zweck die Ansässigkeit für 2012 und 2013 bestätigen.
- Die am 15. 5.2012 ausbezahlte Freizügigkeitsleistung wurde daraufhin **zu zwei Dritteln** der Besteuerung unterworfen.
- Nachdem die Besteuerung seines Pensionskassenguthabens in der Folge strittig geworden war, verzog der Beschwerdeführer am gghh2014 wieder in die Schweiz.

Die zum Sachverhalt getroffenen Feststellungen gründen sich auf unstrittigen Akteninhalt.

III. Gesetzliche Grundlagen:

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

Gemäß Art. 18 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Schweizer Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (in der Folge: **DBA CH**) auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, BGBI.1972/161, dürfen vorbehaltlich des Artikels 19 Abs. 1 Ruhegehälter und ähnliche Vergütungen, die einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person für frühere unselbstständige Tätigkeit gezahlt werden, nur in diesem Staat besteuert werden.

Gemäß § 25 Abs. 1 Z. 2 lit. b erster Satz EStG 1988 sind Bezüge und Vorteile aus ausländischen Pensionskassen (einschließlich aus ausländischen Einrichtungen im Sinne des §§ 5 Z. 4 des Pensionsabfindungsgesetzes) Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit. 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 Einkommenssteuergesetzes 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 § 67 Abs. 2 EStG 1988.

Gemäß **§ 124b Z 53 EStG 1988 idF BGBI. I Nr. 54/2002** , sind Zahlungen für Pensionsabfindungen, deren Barwert den Betrag iSd § 1 Abs. 2 Z 1 des Pensionskassengesetzes übersteigt, gemäß § 67 Abs. 10 im Kalendermonat der Zahlung zu erfassen. Dabei ist bei Pensionsabfindungen, die im Jahr 2001 zufließen, nach Abzug der darauf entfallenden Beträge im Sinne des § 62 Z 3, 4 und 5 ein Viertel steuerfrei zu

belassen. Zahlungen für Pensionsabfindung von Pensionskassen aufgrund gesetzlicher oder statutenmäßiger Regelungen sind nach Abzug der darauf entfallenden Pflichtbeiträge **ab dem Jahr 2001 und in den folgenden Jahren zu einem Drittel steuerfrei zu belassen.**

Der Barwert des Auszahlungsbetrages gemäß § 1 Abs. 2 Z. 1 Pensionskassengesetz beläuft sich auf € 9.300,00.

Die berufliche bzw. betriebliche Vorsorge in der **Schweiz** (zweite Säule) ist seit 1.1.1985 im Schweizer Bundesgesetz über die berufliche Alters-, hinterlassenen-und Invalidenvorsorge vom 25.6.1982 geregelt (**BVG**).

Gemäß Art. 13 BVG haben Anspruch auf Altersleistungen:

- a. Männer, die das 65. Altersjahr zurückgelegt haben;
- b. Frauen, die das 64. Altersjahr zurückgelegt haben.

Das BVG sieht die volle Freizügigkeit bei Dienstaustritt vor. In Art. 27 BVG ist bestimmt, dass für die Freizügigkeitsleistung das Freizügigkeitsgesetz (FZG) gilt.

Gemäß Art. 2 des zweiten Abschnitts FZG haben Versicherte, welche die Vorsorgeeinrichtung verlassen, bevor ein Vorsorgefall eintritt (Freizügigkeitsfall), Anspruch auf eine Austrittsleistung.

Treten Versicherte in eine neue Vorsorgeeinrichtung ein, so hat gemäß Art. 3 Abs. 1 FZG die frühere Vorsorgeeinrichtung die Auftrittsleistung an die neue zu überweisen.

Versicherte können die **Barauszahlung der Austrittsleistung** (Art. 5 FZG) verlangen, wenn:

1. sie die Schweiz endgültig verlassen;
2. sie eine selbstständige Erwerbstätigkeit aufnehmen und der obligatorischen beruflichen Vorsorge nicht mehr unterstehen; oder
3. die Austrittsleistung weniger als ihr Jahresbeitrag beträgt.

IV. Rechtliche Würdigung:

Strittig ist: Ist die Besteuerung der dem Beschwerdeführer zugekommenen Austrittsleistung zu zwei Dritteln gemäß § 124b Z 53 EStG 1988 zu Recht erfolgt?

Nicht strittig ist, dass im Streitjahr 2012 die unbeschränkte inländische Steuerpflicht gemäß § 1 Abs. 2 EStG 1988 iVm Art. 18 DBA CH bestand (siehe hiezu etwa Einholung der Ansässigkeitsbescheinigung für 2012 und 2013 durch den Beschwerdeführer zwecks an ihn rückzuerstattender Schweizer Quellensteuer). Daran vermag auch die im Jahr 2014 wieder erfolgte Ausreise in die Schweiz nichts zu ändern.

Nach Aktenlage handelt es sich bei der in Streit stehenden Austrittsleistung um den überobligatorischen Teil des Guthabens.

Der Beschwerdeführer lässt in seinen Ausführungen erkennen, dass er die Besteuerung zu zwei Dritteln als verfehlt ansieht und eine niedrigere Besteuerung - offensichtlich unter Stützung auf § 67 Abs. 6 EStG 1988 bzw. § 67 Abs. 8 lit. e EStG 1988 - für zutreffend hält.

Das Finanzamt hat seine Verantwortung dahingehend geändert, dass im Wege einer reformatio in peius nicht bloß eine - wie laut angefochtenem Bescheid vorgenommene - 2/3- Besteuerung - sondern eine gänzliche tarifmäßige Besteuerung gemäß § 67 Abs. 10 EStG 1988 Platz zu greifen habe.

Was die Bedenken des Beschwerdeführers betrifft, ist auszuführen, dass bis zum Budgetbegleitgesetz 2001 Pensionsabfindungen primär iSd § 67 Abs. 6 und subsidiär iSd § 67 Abs. 8 lit. e EStG 1988 begünstigt zu besteuern waren. Mit dem Budgetbegleitgesetz 2001, BGBl. I Nr. 142/2000, wurden die Absätze 8 und 10 leg. cit. neu gefasst und dem § 124 b die Z 53 angefügt.

Zahlungen für Pensionsabfindungen sind ab 1. Jänner 2001 nur noch dann gemäß § 67 Abs. 8 lit. e EStG 1988 mit der Hälfte des Steuersatzes, der sich bei gleichmäßiger Verteilung des Bezuges auf die Monate des Kalenderjahres als Lohnzahlungszeitraum ergibt, zu versteuern, wenn der Barwert den Betrag im Sinne des § 1 Abs. 2 Z. 1 Pensionskassengesetz (= 9.300,00 €) nicht übersteigt.

§ 124b Z 53 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 54/2002, Inkrafttretensdatum 30.3.2002, wurde um einen dritten Satz erweitert, der besagt:

“Zahlungen für Pensionsabfindungen von Pensionskassen aufgrund gesetzlicher oder statutenmäßiger Regelungen sind nach Abzug der darauf entfallenden Pflichtbeiträge ab dem Jahr 2001 und in den folgenden Jahren zu einem Drittel steuerfrei zu belassen.“

Es kann nach der dargestellten Gesetzeslage nicht strittig sein, dass § 124b Z 53 EStG 1988 samt seinem dritten Satz, der bis zur heute geltenden Fassung BGBl. I Nr. 16/2018 unverändert blieb, als Beurteilungskriterium für die im Jahr 2012 ausbezahlte Austrittsleistung des Beschwerdeführers heranzuziehen ist.

Soweit der Beschwerdeführer auf die abzuziehenden Pflichtbeiträge Bezug genommen hat, ist er auf die diesbezüglichen Ausführungen des Finanzamtes (siehe oben) hinzuweisen, wonach die Arbeitnehmerpflichtbeiträge in der Schweiz gemäß Art. 81 BVG-CH absetzbar gewesen seien, weshalb in weiterer Konsequenz die Auszahlung analog zu Art. 83 BVG-CH gemäß Art. 18 DBA Schweiz iVm § 124b Z 53 EStG 1988 im Ansässigkeitsstaat Österreich steuerpflichtig war.

Zu untersuchen bleibt daher, ob die Besteuerung zu zwei Dritteln zu Recht erfolgte, oder ob - entsprechend der jüngeren Verantwortung des Finanzamtes - der gesamte Auszahlungsbetrag tarifmäßig der Besteuerung zu unterwerfen ist.

Wenn auch die Interpretation des § 124b Z 53 EStG 1988 über lange Zeiträume hinweg Gegenstand kontroverser fachlicher Diskussionen war, hat sich in der jüngsten Rechtsprechung des BFG (vgl. BFG 10.10.2016, RV/1100103/2016; 13.3.2018, RV/1100543/2016; 20.3.2018, RV/1100450/2016) die Linie durchgesetzt,

dass im Falle einer Wahlmöglichkeit (obligatio alternativa) zwischen lebenslanger Rente und Einmalzahlung, eine begünstigte Besteuerung von nur zwei Dritteln des Auszahlungsbetrages (ein Drittel steuerfrei) nicht zustehe.

Die entsprechenden Judikate des BFG stützen sich dabei insbesondere auf das höchstgerichtliche Erkenntnis VwGH 24.5.2012, 2009/15/0188, das Zahlungen aus der Vorsorgeeinrichtung der (inländischen) Kammer der Wirtschaftstreuhänder betrifft.

Im zugehörigen Rechtssatz Nr. 2 heißt es auszugsweise: *"In diesem Sinne hat der Verwaltungsgerichtshof etwaausgesprochen, dass die "Abfindung" eines Anspruches auf rentenmäßige Zahlung nicht vorliegen kann, wenn dem Anwartschaftsberechtigten das freie Wahlrecht zwischen der Rente einerseits und dem Rentenbarwert (als Kapitalanspruch) eingeräumt ist."*

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

Nicht jede in der Realität vorkommende Abfindung von Pensionsansprüchen verwirklicht den Modelfall der Abfindung eines auf Renten lautenden, bereits entstandenen Pensionsanspruches, der nach oben geschilderter, jüngerer Rechtsprechung - aufgrund des fehlenden Zwanges zur Kapitalabfindung - zum Verlust der Drittelpreisgestaltung iSd § 124b Z 53 EStG 1988 führt.

Vielmehr kennt die Praxis Auszahlungen während des aufrechten Dienstverhältnisses, bei Beendigung des Dienstverhältnisses (vor Erreichen des gesetzlichen Rentenalters) oder zu einem späteren Zeitpunkt, etwa während schon laufenden Pensionsbezuges, **als Pensionsabfindungen** (vgl. LStR 2002, Rz 1110b).

In Diskussion wurde in jüngerer Vergangenheit auf Finanzamts- und Finanzgerichtsebene gezogen, ob diese Varianten eine Drittelpreisgestaltung erlauben. Folgt man der Praxis (siehe LStR wie zitiert), steht dem nichts entgegen. Auch die in der Folge zu schildernde höchstgerichtliche Judikatur spricht dafür.

Im Streitfall war der Beschwerdeführer im Zeitpunkt seines Ausscheidens (2010) aus dem Arbeitsverhältnis bei der Schweizer A AG aa Jahre alt. Er hatte somit das ordentliche AHV-Rentenalter von 65 Jahren (Art. 13 lit. a BVG) nicht erreicht. Auch bestand noch keine reglementarische Möglichkeit zum Frühpensionsbezug. Die anlässlich seines Ausscheidens auf ein Freizügigkeitskonto überwiesene Freizügigkeitsleistung wurde ihm im (Streit-)jahr 2012, als er die Schweiz endgültig verließ, kapitalisiert ausbezahlt.

Der Beschwerdeführer verfügte daher weder im Jahr 2010 (berufliches Ausscheiden) noch 2012 (endgültiges Verlassen der Schweiz) über einen auf Renten lautenden

Pensionsanspruch. Von Gesetzes wegen stand ihm aber das Recht auf Barauszahlung der Austrittsleistung zu (Art. 5 Z 1 FZG, endgültiges Verlassen der Schweiz; vgl. auch Art. 8 lit. f der C-Freizügigkeitseinrichtung).

Der Beschwerdeführer hatte somit im Streitjahr 2012 kein Wahlrecht zwischen Rente und Kapital, sondern nur das Recht auf Barauszahlung seiner Austrittsleistung.

Eine Gleichgelagertheit mit den Fällen, die der oben geschilderten Judikaturlinie zugrundeliegen (insbes. VwGH 24.5.2012, 2009/15/0188), ist nicht gegeben. Als zu überprüfende - andere - Hinderungsgründe für die Zuerkennung der Dittelbegünstigung wurden von Finanzamtsseite jedoch die Fragen aufgeworfen:

- Liegt überhaupt eine "Pensionsabfindung" vor?
- Verkörpert eine Freizügigkeitseinrichtung eine "Pensionskasse" iSd Begünstigungsbestimmung?

In einem jüngst ergangenen Zurückweisungsbeschluss erkannte der VwGH (**Ra 2016/15/0025** vom 19.4.2018) in einer Fallkonstellation, in der bei einem Dienstaustritt vor Eintreten des Versorgungsfalles und Auszahlung der Freizügigkeitsleistung direkt von der Pensionskasse, seitens des BFG (RV/1100654/2015 vom 30.9.2015) die Dittelbegünstigung gemäß § 124b Z 53 EStG 1988 bejaht worden war, keine aufzugreifende Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung.

Vielmehr gab das Höchstgericht seiner Rechtsmeinung Ausdruck, wonach das in Streit stehende BFG-Erkenntnis nicht den höchstgerichtlichen Judikaten **VwGH 19.4.2007, 2005/15/0010** (ein Grenzgänger beendete sein Dienstverhältnis in der Schweiz wegen Aufnahme einer Tätigkeit in Österreich und erhielt sein Altersguthaben bei endgültigem Verlassen der Schweiz von der betrieblichen Pensionskasse ausbezahlt; dittelbegünstigte Besteuerung gemäß § 124b Z 53 EStG 1988 idF nach Budgetbegleitgesetz 2001 vom VwGH als rechtens erkannt) und **19.12.2007, 2006/15/0258** (Beendigung des Dienstverhältnisses eines 60-jährigen Grenzgängers nach der Schweiz durch Arbeitgeberkündigung; Einlage des Altersguthabens in eine Freizügigkeitspolice; Barabfindung 2003 bei endgültigem Verlassen der Schweiz; auch hier hat der VwGH die zugestanden Dittelbegünstigung gemäß § 124b Z 53 EStG 1988 als rechtens erkannt) widerspreche.

In beiden Fällen waren "Altersguthaben" bei endgültigem Verlassen der Schweiz ausbezahlt worden, einmal von der Pensionskasse, einmal aus einer Freizügigkeitspolice, in beiden Fällen war die Dittelbegünstigung gewährt (und für zutreffend befunden) worden.

Zumal diese Gestaltungen per analogiam auf den Beschwerdefall umlegbar sind, wurde **auch im Streitfall die Dittelbegünstigung zu Recht gewährt.**

Im Finanz Journal Nr. 06/2018 findet sich eine Zusammenfassung des VwGH-Beschlusses Ra 2016/15/0025 vom 19.4.2018 wie folgt:

"Beendet ein österreichischer Grenzgänger sein Arbeitsverhältnis in der Schweiz, um wieder in Österreich eine unselbständige Tätigkeit aufzunehmen, und verfällt dadurch seine Betriebspensionsanwartschaft bei gleichzeitigem Auszahlungsanspruch seines überobligatorischen Pensionskassenguthabens, so liegen hinsichtlich einer danach erfolgten Auszahlung die Voraussetzungen für die Drittelpiegung nach § 124b Z 53 EStG 1988 vor. Unschädlich wäre dabei die Möglichkeit, dieses Guthaben statt der Auszahlung auf ein Freizügigkeitskonto, auf das bereits der obligatorische Teil des Guthabens überwiesen worden ist, übertragen zu lassen, weil insofern kein Pensions-, sondern lediglich ein zusätzlicher Verzinsungsanspruch entstünde. Die Drittelpiegung erstreckt sich jedoch nur auf jene Vertragsteile, über die tatsächlich verfügt werden kann, somit nicht auf das obligatorische Guthaben auf dem Freizügigkeitskonto."

Das VwGh-Erkenntnis 11.5.2005, 2001/13/0228, das anlässlich einer Zahlung an einen ausscheidenden Dienstnehmer durch eine inländische Verlagsgesellschaft im Jahr 1992 Ausführungen zu einer Pensionsabfindung gemäß § 67 Abs. 8 lit. b EStG idF vor dem Budgetbegleitgesetz 2001 - somit zu einer seit Langem überholten Gesetzeslage trifft - kann für den zu beurteilenden Sachverhalt keine Aussagekraft haben (wie schon ausgeführt kam es mit dem Budgetbegleitgesetz 2001 zu einer Neufassung des § 67 Abs. 8 und 10 sowie zur Einfügung der Z 53 in § 124b EStG 1988).

Gleiches gilt für das von Finanzamtsseite ins Treffen geführte Erkenntnis VwGh 31.5.2006, 2003/13/0139, hinsichtlich einer 1997 von einer inländischen AG an einen ausscheidenden Dienstnehmer geleisteten Abfindung.

Die **Auszahlung seitens einer Freizügigkeitseinrichtung** - wie sie im Streitfall erfolgte - kann nach Rechtsansicht der erkennenden Richterin nicht dazu führen, dass die ausbezahlte Leistung den Charakter einer Pensionskassenauszahlung verliert. Vielmehr wahrt die Freizügigkeitseinrichtung lediglich in banken- (Freizügigkeitskonto) oder versicherungsspezifischer (Freizügigkeitspolice) Weise den Verzinsungsanspruch des/der Berechtigten(vgl. auch VwGh 19.4.2018, Ra 2016/15/0025 und 19.12.2007, 2006/15/0258 sowie Finanz Journal Nr. 06/2018).

Es darf an dieser Stelle auch die Frage nach dem Willen des Gesetzgebers gestellt werden. Welche Fallgestaltungen könnte er als begünstigungsfähig gemäß § 124b Z 53 EStG 1988 gemeint haben, wenn ein bereits entstandener Rentenanspruch (Eintritt Versorgungsfall) ebenso als hindernd gelten soll wie ein noch nicht entstandener Rentenanspruch (Anwartschaft) und zudem die Auszahlung aus einer Freizügigkeitseinrichtung der Begünstigung entgegenstünde? Welches Anwendungsgebiet verbliebe für die Begünstigungsbestimmung?

Das BFG gelangt in zusammenfassender Würdigung zu dem Schluss, dass der Beschwerdeführer streitgegenständlich

- kein Wahlrecht zwischen Rente und Kapital hatte,
- eine begünstigungsfähige Pensionsabfindung vorliegt und

- dieser Charakter nicht durch den Umstand der Auszahlung aus einer Freizügigkeitseinrichtung verlorengeht.

Die seitens des Finanzamtes im angefochtenen Bescheid und in der Beschwerdevorentscheidung **bereits zugestandene Drittelpgünstigung**, die erst im Zuge der Vorlage an das Bundesfinanzgericht revidiert und versagt werden sollte, wird daher als rechtens erkannt. Die dem Beschwerdeführer zurückerstattete Schweizer Quellensteuer war dabei der Bemessungsgrundlage hinzuzurechnen.

Soweit der Beschwerdeführer eine über die ihm gewährte Drittelpgünstigung hinausgehende steuerliche Entlastung anstrebt, war ihm nach allem Ausgeführten eine Absage zu erteilen und es war wie im Spruch zu entscheiden.

Zustellung: Da der Beschwerdeführer in die Schweiz verzogen ist, ohne eine/n inländische/n Zustellungsbevollmächtigte/n namhaft zu machen und auch eine schriftliche Nachfrage mit anschließendem Telefonat bei dem laut Aktenlage zuletzt bekannten Schweizer Steuerberater nicht zur Benennung eines/r inländischen Zustellungsbevollmächtigten führte, war die Zustellung gemäß § 25 Abs. 1 ZustG durch Kundmachung an der Amtstafel durchzuführen.

V. Zulässigkeit/Unzulässigkeit einer Revision

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

Die gegenständlich zu lösende Rechtsfrage findet Deckung in der zitierten höchstgerichtlichen Rechtsprechung.

Feldkirch, am 1. August 2018