

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Peter Bilger in der Beschwerdesache X., vertreten durch die Lenz, Bereuter, Gehrer Wirtschaftsprüfungs- und SteuerberatungsgmbH & Co KG, Eisengasse 34, 6850 Dornbirn, über die Beschwerde vom 26.07.2016 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bregenz vom 30.06.2016 betreffend Einkommensteuer 2015 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Mit dem angefochtenen Bescheid unterzog das Finanzamt die an den Beschwerdeführer (Bf.) aufgrund seiner vorzeitigen Pensionierung ausbezahlte Altersleistung in Höhe von CHF 155.533,00 CHF zuzüglich der einbehaltenden Quellensteuer in Höhe von 13.453,00 CHF, gesamt somit 168.986,00 CHF bzw. umgerechnet 155.867,79 Euro, zur Gänze der Einkommensteuer. Die vom Bf. in der Steuererklärung 2015 beantragte Drittelprestierung des § 124b Z 53 EStG 1988 gewährte es nicht, weil die Auszahlung in Kapitalform aufgrund eines Wahlrechtes erfolgt sei. Die von der Schweiz einbehaltene Quellensteuer rechnete es nicht auf die Steuer an, weil diese von der Schweiz rückerstattet wurde.
2. In der gegen diesen Bescheid rechtzeitig erhobenen Beschwerde wandte der Bf. durch seine Steuervertrittung ein, das in Rz 1110a der Lohnsteuerrichtlinien (LStR) zitierte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 24.05.2012, 2009/15/0188, beziehe sich auf eine Pensionsabfindung der Kammerpension eines Steuerberaters und nicht auf die Austrittsleistung einer Schweizer Pensionskasse. Diesem Erkenntnis könne auch nicht entnommen werden, dass der Verwaltungsgerichtshof damit seine Rechtsprechung zu einer Barauszahlung bzw. einer Abfindung aus einer Freizügigkeitspolize aufgegeben hätte. Darauf habe das Bundesfinanzgericht in seinem Erkenntnis vom 30.09.2015, RV/1100654/2015, hingewiesen. Daher seien auch aus Sicht des Bundesfinanzgerichtes die Auszahlungen von Vorsorgeguthaben weiterhin als Abfindungen gemäß § 124b Z 53 EStG 1988 drittelprestiert.

3. Das Finanzamt wies die Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidung vom 24.08.2016 ab. Zur Begründung führte es aus, die Begünstigung des 124b Z 53 EStG 1988 stehe nur in Fällen von Zwang zu. In den Erkenntnissen vom 16.12.2010, 2007/15/0026 und vom 24.5.2012, 2009/15/0188, habe der Verwaltungsgerichtshof entschieden, dass keine Pensionsabfindung vorliege, wenn im Rahmen einer obligatio alternativa zwischen einer lebenslangen Rente und einer Kapitalabfindung gewählt werde. Werde nur ein Qualifikationskriterium nicht erfüllt, führe die zum Versagen der Steuerbegünstigung (VwGH 25.11.2009, 2005/15/0055). Die in Art. 37 BVG bzw. im Pensionskassenreglement normierte Wahlmöglichkeit und die auf Eigenantrag erfolgt Auszahlung des Kapitals führe daher zwingend zur Besteuerung gemäß § 67 Abs. 10 EStG 1988. Das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 30.9.2015, RV/1100654/2015, sei zu einem völlig anderen Sachverhalt ergangen.

4. Im rechtzeitig gestellten Vorlageantrag wandte die Steuervertretung des Bf. gegen die Ausführungen des Finanzamtes ein, in der Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes vom 30.09.2015, RV/1100654/2015, sei darauf hingewiesen worden, dass der Verwaltungsgerichtshof in seinen Entscheidungen vom 19.4.2007, 2005/15/0010 und vom 19.12.2007, 2006/15/0258, nicht ausgesprochen habe, dass ein Wahlrecht der Inanspruchnahme der Begünstigung des § 124b Z 53 EStG entgegen stehe. Abgesehen davon habe der Bf. vor seiner Entscheidung, die Alterspension in Kapitalform zu beziehen, im Infocenter des Finanzamtes mündlich die Auskunft bekommen, dass ihm die Drittelpiegung auch in diesem Fall zustehe. Er habe im Vertrauen auf die Rechtsauskunft des Finanzamtes eine Entscheidung getroffen, die nun aufgrund der geänderten Rechtsauffassung des Finanzamtes zu einer erheblich abweichenden Steuerbelastung als ursprünglich angenommen führe. Die Begünstigung sei daher auch in Beachtung des Grundsatzes von Treu und Glauben zu gewähren. Schließlich sei darauf hinzuweisen, dass die Auszahlung der Pensionsabfindung (2. Säule) in der Schweiz mit einer „Abfertigung neu“ anlässlich der Beendigung eines Dienstverhältnisses oder bei Pensionierung verglichen werden könne. Die „Abfertigung neu“ werde zur Gänze gemäß § 67 Abs. 3 EStG mit 6% begünstigt, sodass die Gewährung der Begünstigung für die beschwerdegegenständliche Pensionsabfindung auch durch den verfassungsgesetzlich gewährleisteten Gleichheitsgrundsatz geboten sei.

5. Das Finanzamt legte die Beschwerde am 27.08.2017 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. In der Stellungnahme zum Vorlageantrag führte es aus, die im Vorlageantrag ins Treffen geführten Erkenntnisse des VwGH vom 19.4.2007, 2005/15/0010 (betreffend Veranlagung 2001) und vom 19.12.2007, 2006/15/0258 (Veranlagung 2003) seien im Beschwerdefall nicht anwendbar. Es werde übersehen, dass betreffend für die Veranlagungen 2001 bzw. 2003 noch eine andere, alte Rechtslage gegolten habe. Zum Vorbringen betreffend die vom Infocenter erhaltenen Information sei darauf hinzuweisen, dass der Beschwerdeführer keine auf Basis einer schriftlichen Sachverhaltsdarstellung durch den zuständigen Fachbereich erteilte schriftliche Rechtsauskunft erhalten und es zum damaligen Zeitpunkt auch keine entsprechende

begünstigende Aussage in den Lohnsteuerrichtlinien gegeben habe. Darüber hinaus könne nicht verifiziert werden, ob der steuerlich vertretene Beschwerdeführer den Antrag bei der Pensionskasse einzig im Vertrauen auf die Richtigkeit einer mündlichen oder telefonischen Auskunft durch das Frontofficepersonal gestellt habe. Fest stehe jedoch, dass der Beschwerdeführer den Antrag auf Kapitalleistung am 05.05.2015 unterfertigt und diesen mit der notwendigen Einverständniserklärung seiner Gattin umgehend der Personalstiftung der Arbeitgeber-AG übermittelt habe, obwohl laut dem am 23.08.2016 eingegangenen Schreiben der steuerlichen Vertretung kein schriftlicher Antrag auf Auszahlung der Kapitalleistung vorliege und Herr X sich nicht daran erinnern könne, einen schriftlichen Antrag gestellt zu haben.

II. Sachverhalt

6. Der Beschwerdeführer (Bf.) war bis zu seiner vorzeitigen Pensionierung am 28.02.2015 bei der A. AG in der Schweiz als Grenzgänger beschäftigt. Er war mit Antritt der Pension 63 Jahre alt. Mit Antrag vom 05.05.2015 teilt der Bf. der betrieblichen Pensionskasse seiner ehemaligen Arbeitgeberin, der Personalstiftung der A. AG (Pensionskasse), mit, in Ausübung der reglementarischen Bestimmungen die Auszahlung der Altersleistung in Kapitalform zu wünschen. Der Antrag enthielt auch die Zustimmungserklärung seiner Ehegattin. Die reglementarischen Bestimmungen sahen neben der Auszahlung der Altersleistung in Kapitalform auch die Möglichkeiten vor, den Bezug einer lebenslangen Rente oder einen Teilbezug als Kapital und den Rest als Rente zu beantragen (vgl. den entsprechenden Antrag im Steuerakt).

7. Am 27.5.2015 überwies die Pensionskasse antragsgemäß per 28.02.2015 die Altersleistung mit einem Betrag in Höhe von 168.268,00 CHF zuzüglich Zinsen in Höhe von 1,75% bzw. 718,00 CHF und abzüglich einbehaltener Quellensteuer in Höhe von 13.453,00 CHF, insgesamt somit 155.533,00 CHF auf das Konto des Bf. bei der Y bank.

III. Rechtslage und rechtliche Würdigung

Innerstaatliches Recht

8. 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.

9. 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 nichtselbständiger Arbeit.

10. 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 *Pensionskasse* ngesetzes nicht übersteigt, mit der Hälfte des Steuersatzes zu versteuern, der sich bei gleichmäßiger

Verteilung des Bezuges auf die Monate des Kalenderjahres als Lohnzahlungszeitraum ergibt, zu versteuern.

11. 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 Kalendermonates der Besteuerung zu unterziehen. Diese Bezüge erhöhen nicht das Jahresschstel gemäß Abs. 2.

12. Gemäß § 1 Abs. 1 *Pensionskasse* ngesetz ist eine *Pensionskasse* ein Unternehmen, das nach diesem Bundesgesetz berechtigt ist, *Pensionskasse* ngeschäfte zu betreiben.

13. Nach § 1 Abs. 2 *Pensionskasse* ngesetz 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.

14. Gemäß § 124b Z 53 EStG 1988 sind Zahlungen für Pensionsabfindungen, deren Barwert den Betrag im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 1 des *Pensionskasse* ngesetzes 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 Beträge im Sinne des § 62 Z 3, 4 und 5 ein Viertel steuerfrei zu belassen.

15. 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* 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“.

Zwischenstaatliches Recht

16. Gemäß Artikel 18 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Schweizer Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, BGBl. 1972/161, dürfen vorbehaltlich des Artikels 19 Abs. 1 Ruhegehälter und ähnliche Vergütungen, die einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person für frühere unselbständige Tätigkeit gezahlt werden, nur in diesem Staat besteuert werden.

Schweizer Recht

17. In der Schweiz wird die Alterssicherung von drei verfassungsrechtlich vorgesehenen Säulen getragen. Die staatliche Vorsorge basiert auf dem Umlageverfahren und deckt als erste Säule den Existenzbedarf. Die zweite Säule ist die an das Arbeitsverhältnis gekoppelte berufliche Vorsorge. Sie ist seit 1985 gesetzlich verpflichtend, basiert auf dem Kapitaldeckungsverfahren und soll zusammen mit der ersten Säule die Fortsetzung der gewohnten Lebenshaltung ermöglichen. Die dritte Säule ist die individuelle, private bzw. freiwillige Vorsorge.

18. Die rechtlichen Grundlagen der beruflichen Vorsorge sind die Bundesverfassung, das Stiftungsrecht, das Arbeitsvertragsrecht sowie Spezialvorschriften über die berufliche

Vorsorge, Steuerrechtliche Vorschriften sowie Vorschriften mit Bezug zur beruflichen Vorsorge wie z.B. das Eherecht.

19. Gesetzliche Grundlage für die berufliche Vorsorge ist das Bundesgesetz über die berufliche Alters-, Hinterlassenen und Invalidenvorsorge (BVG) vom 25.6.1982.

20. Nach dessen Art. 13 Abs. 1 BVG haben Männer, die das 65. Altersjahr zurückgelegt haben und Frauen, die das 62. Altersjahr zurückgelegt haben, Anspruch auf Altersleistungen. Abweichend davon können nach Art. 13 Abs. 2 erster Satz BVG die reglementarischen Bestimmungen der Vorsorgeeinrichtung vorsehen, dass der Anspruch auf Altersleistungen mit der Beendigung der Erwerbstätigkeit entsteht.

21. Gemäß Art. 37 werden Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenleistungen in der Regel als Rente ausgerichtet. Gemäß Art. 37 Abs. 4 lit. a BVG kann die Vorsorgeeinrichtung in ihrem Reglement vorsehen, dass die Anspruchsberechtigten an Stelle einer Alters-, Hinterlassenen- oder Invalidenrente eine Kapitalabfindung wählen können

22. Voraussetzung für die Anwendung der Drittelpflichtigkeit des § 124b Z 53 EStG 1988 ist u.a., dass eine Zahlung für Pensionsabfindung vorliegt. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes liegen Pensionsabfindungen vor, wenn Zahlungen in Abgeltung eines auf Renten lautenden Rentenanspruches oder, nach seiner jüngeren Rechtsprechung, auch einer Rentenanwartschaft (vgl. VwGH 31.5.2006, 2003/13/0139; VwGH 19.4.2007, 2005/15/0010; 19.12.2007, 2006/15/0258 und VwGH 19.4.2018, Ra 2017/15/0025) geleistet werden. Dabei darf dem Anspruchs- oder Anwartschaftsberechtigten aber keine andere Möglichkeit als die Inanspruchnahme der Abgeltungszahlung eingeräumt sein (vgl. z.B. VwGH 24.05.2012, 2009/15/0188 unter Verweis auf die ErlRV zu BGBI. I Nr. 54/2002). Von einer Pensionsabfindung kann nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes daher nicht gesprochen werden, wenn dem Anwartschaftsberechtigten das Wahlrecht eingeräumt wird, zwischen mehreren gleichwertigen, primären, aber alternativen, Möglichkeiten wie zwischen dem Bezug einer Rente oder einer Einmalzahlung zu wählen (§ 906 ABGB, obligatio alternativa). Denn in solch einem Fall besteht kein Zwang zur Inanspruchnahme einer Einmalzahlung und ist der Rentenanspruch nur ein Anspruch unter anderen. Er kann daher auch nicht „abgefunden“ werden (vgl. dazu VwGH 19. 3. 1998, 97/15/0219; VwGH 16. 12. 2010, 2007/15/0026; VwGH 24. 5. 2012, 2009/15/0188 und VwGH 29. 3. 2017, Ra 2015/15/0033; BFG 13.8.2018, RV/1100543/2016; 20.3.2018, RV/1100450/2016).

23. Im Beschwerdefall hatte der Bf. gemäß § 37 Abs. 4 BVG und den Bestimmungen im Reglement der betrieblichen Pensionskasse die Möglichkeit, zwischen der Auszahlung der Alterleistung in Form einer Rente oder in Form einer Kapitalleistung zu wählen. Wie sich aus dem Antrag vom 05.05.2015 (vgl. Sachverhalt Punkt II.1) ergibt, hat er sich für die Auszahlung des Pensionsanspruchs in Kapitalform entschieden. Somit hat er von einer obligatio alternativa Gebrauch gemacht. Eine Pensionsabfindung liegt in diesem Fall schon begrifflich nicht vor und steht die Drittelpflichtigkeit des § 124b Z 53 EStG 1988 daher nicht zu.

24. Die Erkenntnisse des VwGH vom 19.4.2007, 2005/15/0010, vom 19.12.2007, 2006/15/0258 und vom 19.4.2018, Ra 2016/15/0025 sowie die in Entsprechung dieser Rechtsprechung ergangene Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes vom 30.9.2015, RV/1100654/2015, auf die sich der Bf. in der Beschwerde beruft, sind auf den gegenständlichen Fall nicht übertragbar. Diesen Fällen lagen Austrittsleistungen aufgrund des Freizügigkeitsgesetzes nach Beendigung der Dienstverhältnisse und damit verbundenem endgültigen Verlassen der Schweiz zugrunde. Die Drittelpreisgestaltung des § 124b Z 53 EStG 1988 wurde in diesen Fällen deshalb gewährt, weil der Arbeitnehmer gegenüber der Pensionskasse *nur* einen Anspruch auf die Freizügigkeitsleistung, nicht aber auch alternativ dazu einen Anspruch auf Verbleib in der Pensionskasse und Bezug einer Altersrente hatte. In diesen Fällen lag daher kein vergleichbares Wahlrecht zwischen dem Bezug einer Altersrente und der Barauszahlung des Rentenanspruchs vor.

25. Die verschiedentlich in der Literatur (z.B. *Reiner/Reiner*, Besteuerung von Pensionskassenabfindungen bei Wahlrecht des Anwartschaftsberechtigten, BFGjournal 2016, 27 ff) vertretene Meinung, Pensionsabfindungen fielen auch bei einem Wahlrecht des Anwartschaftsberechtigten unter die Begünstigung des § 124b Z 53 EStG 1988, überzeugt schon deshalb nicht, weil, wie oben ausgeführt, im Falle einer obligatio alternativa gar keine Pensionsabfindung vorliegt. Im Übrigen steht diese Meinung in Widerspruch zur oben wiedergegebenen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes.

26. Die hier vertretene Rechtsansicht wird auch durch eine teleologische Interpretation des § 124b Z 53 EStG gestützt. Die parlamentarischen Erläuterungen zur Regierungsvorlage 927 BlgNR 21. GP führen zu § 124b Z 53 aus:

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

27. Zweck der Begünstigung des § 124b Z 53 EStG ist es demnach, die bei einer Pensionsabfindung infolge der Zusammenballung der Bezüge gegenüber einer Rente greifende höhere Progression und damit eintretende höhere Steuerlast durch die steuerliche Befreiung eines Drittels der Abfindung in jenen Fällen abzumildern, in denen der Anwartschaftsberechtigte keine andere Möglichkeit hat, als die Pension in Form einer Pensionsabfindung in Anspruch zu nehmen.

28. Hat der Anwartschaftsberechtigte wie im Beschwerdefall aber die freie Wahl, die Pension als Rente oder als Einmalzahlung ausbezahlt zu bekommen, so liegt es gleichzeitig auch in seiner Disposition, ob für die Besteuerung eine höhere oder geringere Progression zur Anwendung gelangt. Entscheidet er sich für die Einmalzahlung, so liegt in der Anwendung einer höheren Progressionsstufe bzw. im Greifen einer höheren Steuerlast als bei Bezug einer Rente auch kein unbilliges Ergebnis vor. Denn er hätte sich ja für die Ausbezahlung der Pension in Form einer Rente entscheiden können.

29. Zu den weiteren von der Steuervertretung des Bf. gegen die Besteuerung der gesamten Pensionskassenzahlung vorgebrachten Einwänden ist sagen:

30. Der Gleichheitsgrundsatz des österreichischen Verfassungsrechts (Art 7 Abs 1 B-VG und Art 2 StGG) verbietet dem Gesetzgeber, Gleches ungleich oder Ungleiche gleich zu behandeln. Er muss an gleiche Tatbestände gleiche Rechtsfolgen knüpfen, wesentlich ungleiche Tatbestände müssen zu entsprechend unterschiedlichen Regelungen führen. Der Gesetz(Verordnungs)geber ist bei Erlassung einer Regelung, die eine rechtliche Ungleichbehandlung bewirkt, darüber hinaus an das aus dem Gleichheitsgrundsatz abzuleitende Sachlichkeitsgebot gebunden. Nur sachlich gerechtfertigte Differenzierungen sind daher verfassungsrechtlich unbedenklich (siehe VfGH 27.6.1985, G154/84 oder 29.9.1986, G167/85 u.a.).

31. Solange keine sachlich nicht gerechtfertigte Ungleichbehandlung vorliegt, ist es dem einfachen Gesetz(Verordnungs)geber aber auch erlaubt, im Rahmen des ihm zukommenden rechtspolitischen Gestaltungsspielraums zu entscheiden, welche Regelung er bevorzugt und seine rechtspolitischen Zielvorstellungen auf die ihm geeignet erscheinende Art zu verfolgen (siehe etwa VfSlg. 16.176/2001, 16.504/2002).

32. Ob eine Regelung zweckmäßig ist und das Ergebnis in allen Fällen als befriedigend empfunden wird, kann nicht mit dem Maß des Gleichheitssatzes gemessen werden (zB VfSlg. 14.301/1995, 15.980/2000 und 16.814/2003).

33. Es trifft zu, dass Abfertigungen im Sinne des § 67 Abs. 3 EStG dem festen Steuersatz von 6% unterliegen. Abfertigungen sind aber mit Pensionszahlungen einer Pensionskasse nicht vergleichbar. Es liegt daher in der rechtspolitischen Gestaltungsmacht des Gesetzgebers, an Abfertigungszahlungen günstigere Steuerrechtsfolgen zu knüpfen als an Zahlungen von ausländischen Pensionskassen.

34. Der Bf. kann sich für sein Beschwerdebegehren auch nicht mit Erfolg auf den Grundsatz von Treu und Glauben berufen.

35. Unter „Treu und Glauben“ ist der auch im Abgabenrecht geltende Rechtsgrundsatz zu verstehen, dass 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 (vgl. *Ritz*, BAO⁶, § 114 Tz 6).

36. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kommt der Grundsatz von Treu und Glauben nur unter ganz bestimmten Voraussetzungen zum Tragen (vgl. zusammenfassend die bei *Ritz*, BAO⁶, § 114 Tz. 7ff, referierte Rechtsprechung). Es müssen besondere Umstände vorliegen, die ein Abgehen von der bisherigen Rechtsauffassung durch die Abgabenbehörde unbillig erscheinen lassen, wie dies z. B. der Fall sein kann, wenn ein Abgabepflichtiger von der (zuständigen) Abgabenbehörde ausdrücklich zu einer bestimmten Vorgangsweise aufgefordert wird und sich nachträglich

die Unrichtigkeit derselben herausstellt (vgl. VwGH 24.4. 1996, 93/15/0076 und VwGH 22.9.1999, 94/15/0104).

37. Der Grundsatz von Treu und Glauben schützt aber nicht ganz allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung für die Vergangenheit. Die Behörde ist vielmehr verpflichtet, von einer als gesetzwidrig erkannten Verwaltungsübung abzugehen (vgl. *Ritz*, BAO⁶, § 114 Tz 9).

38. Überdies kann der Grundsatz von Treu und Glauben nur insoweit Auswirkungen zeitigen, als das Gesetz der Vollziehung einen Vollzugsspielraum einräumt (vgl. VwGH 26. 4. 2006, 2004/14/0076). Ein solcher besteht etwa bei der Nachsicht im iSd § 236 BAO, bei der Ermessensübung bei der Wiederaufnahme des Verfahrens, bei Bescheidaufhebungen gemäß § 299 BAO oder auch bei der Auslegung unbestimmter Rechtsbegriffe (vgl. *Ritz*, BAO⁶, § 114 Tz 8).

39. Der Grundsatz von Treu und Glauben schützt nicht das Erfüllungsinteresse, sondern vermittelt allenfalls einen Anspruch auf Ersatz des Vertrauensschadens (vgl. BAO⁶, § 114 Tz 13)

40. Ob das Finanzamt dem Bf. tatsächlich die Rechtsauskunft erteilt hat, dass ein Drittel der Pensionskassenzahlung in Österreich steuerfrei sei, und der Bf. erst daraufhin die Entscheidung gefasst hat, sich das gesamte Kapital auszahlen zu lassen, kann nach dem vorliegenden Sachverhalt aber nicht beurteilt werden, zumal konkrete Angaben des Bf. zur angeblichen Auskunft des Finanzamtes fehlen (nach der unwidersprochenen Stellungnahme des Finanzamtes wurden weder eine schriftliche Anfrage gestellt noch eine schriftliche Rechtsauskunft erteilt) und auch nicht gesichert ist, dass ein Kausalzusammenhang zwischen der Auskunft des Finanzamtes und Entscheidung des Bf. bestanden hat. Aber selbst wenn das Finanzamt eine derartige Auskunft erteilt hätte und dem Bf. tatsächlich daraus ein Vertrauensschaden entstanden wäre, könnte die Beschwerdeentscheidung dennoch zu keinem anderen als dem spruchgemäßen Ergebnis führen. Denn für die Auslegung des Begriffes „Pensionsabfindung“ besteht nach dem oben Gesagten kein Spielraum, sie ist durch die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vielmehr eindeutig geklärt. Im Rahmen der Einkommensteuerfestsetzung kommt der Grundsatz von Treu und Glauben daher nicht zum Tragen. Allenfalls im Rahmen der Abgabeneinhebung könnte er von Bedeutung sein.

IV Zulässigkeit einer Revision

41. 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.

42. Die dieser Entscheidung zu Grunde liegende Interpretation des Begriffs "Pensionsabfindung" wurde vom Verwaltungsgerichtshof in mehreren, hier zitierten Erkenntnissen geklärt. Das Bundesfinanzgericht ist von dieser Interpretation nicht abgewichen. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt daher nicht vor und ist eine (ordentliche) Revision an den Verwaltungsgerichtshof daher nicht zulässig.

Feldkirch, am 14. August 2018