

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin XX in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch Lenz, Bereuter, Gehrer Wirtschaftsprüfungs- und SteuerberatungsgmbH & Co KG, Eisengasse 34, 6850 Dornbirn, gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 16. August 2017 betreffend Berichtigung gemäß § 293b BAO hinsichtlich des Einkommensteuerbescheides 2016 vom 2. August 2017 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

## Entscheidungsgründe

### I. Verfahrensgang

Mit Bescheid vom 2. August 2017 wurde die Beschwerdeführerin (im Folgenden abgekürzt Bf.) zur Einkommensteuer 2016 veranlagt.

Mit Bescheid vom 16. August 2017 wurde der Einkommensteuerbescheid 2016 vom 2. August 2017 gemäß § 293 b BAO berichtigt. Begründend wurde unter Wiedergabe von § 124b Z 53 dritter Satz EStG 1988 ausgeführt, bei der Drittbegünstigung 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. In einer solchen Situation wäre es unbillig, Pensionsabfindungen zur Gänze tarifmäßig zu versteuern. Wenn kein Zwang zur Pensionsabfindung bestehe, dem Anwartschaftsberechtigten also im Rahmen einer obligatio alternativa (Wahlschuld im Sinne des § 906 ABGB, zB Schweizer Bundesgesetz über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge) ein Wahlrecht eingeräumt werde, liege keine „Abfindung“ vor (siehe dazu VwGH 24.5.2012, 2009/15/0188). Die gegenständliche Pensionskassenauszahlung sei daher unter Außerachtlassung der Begünstigung zur Gänze steuerlich zu erfassen gewesen.

In der fristgerecht eingebrochenen Beschwerde wendet sich die steuerliche Vertretung der Bf. gegen die Nichtanwendung der Drittbegünstigung des § 124b Z 53 EStG 1988. Begründend wurde ausgeführt, ausländische gesetzliche Regelungen bzw. die darauf

beruhenden Statuten der ausländischen Pensionskassen würden Pensionsabfindungen vorsehen. In seiner Entscheidung vom 19.12.2007, 2006/15/0258, sei vom VwGH eine freiwillige Entscheidung als Sachverhaltsbestandteil betont und als Rechtfertigungsgrund herangezogen worden, dass eben nur ein Drittel steuerfrei verbleibe.

Weiters sei vor allem bei schweizerischen Grenzgängern das Währungsrisiko im Hinblick auf eine freiwillige Entscheidung oder einen Zwang mitzuberücksichtigen. Gerade in der jetzigen Situation eines entsprechend hohen Schweizer Franken müsse der Steuerpflichtige sich für eine Pensionsabfindung entscheiden, um ein Währungsrisiko ausschließen zu können. Eine Nichtanerkennung und Nichtanwendung der Dittelbefreiungsbestimmung des § 124b Z 53 EStG 1988 stelle somit eine Schlechterstellung des ausländischen Pensionisten dar, da dieser nur im Fall einer (anteiligen) Pensionsabfindung sein Währungsrisiko minimieren könne.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 28. September 2017 wurde die Beschwerde abgewiesen. Begründend wurde auf das Erkenntnis des VwGH vom 16.12.2010, 2007/15/0026, verwiesen, in welchem dieser ausgeführt habe, bei einer Auszahlung als Einmalzahlung, die aufgrund eines Wahlrechts anstatt einer Rentenzahlung bezogen werden könne, handle es sich nicht um die Abfindung des Pensionsanspruchs im Sinne des § 124b Z 53 EStG 1988, sondern um einen davon getrennten, eigenständigen Anspruch, weshalb die Dittelbegünstigung nicht zur Anwendung komme. Diese Rechtsansicht sei durch den VwGH im Erkenntnis vom 24.5.2012, 2009/15/0188, bestätigt worden. Diesem Erkenntnis zufolge liege keine „Abfindung“ vor, wenn bei einer sogenannten obligatio alternativa (Wahlschuld im Sinne des § 906 ABGB) dem Gläubiger das Wahlrecht eingeräumt sei und er seine freie Wahl zwischen mehreren gleichwertigen (primären, aber alternativen) Ansprüchen treffe.

Gemäß Art. 37 Abs. 1 des Schweizer Bundesgesetzes über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge vom 25.6.1982 (BVG) würden die Leistungen grundsätzlich als Renten ausgerichtet. Gemäß Art. 37 Abs. 4 lit. a BVG könne die Vorsorgeeinrichtung jedoch in ihrem Reglement vorsehen, dass die Anspruchsberechtigten eine Kapitalabfindung an Stelle einer Alters-, Hinterlassenen- oder Invalidenrente wählen könnten.

Der im Beschwerdefall von der Pensionskasse ausbezahlte Betrag stelle daher keine Pensionsabfindung im Sinne des § 124b Z 53 EStG 1988 dar. Die bestehende Möglichkeit der wahlweisen Auszahlung eines Einmalbetrages oder einer monatlichen Rente lasse erkennen, dass keine Abfindung gesetzlicher Rentenansprüche vorliege. Die Auszahlung beruhe auch nicht auf einer sekundären Rechtsgrundlage, die an die Stelle der eigentlich vorgesehenen primären Rechtsgrundlage trete. Vielmehr sei eine Wahl zwischen gleichwertigen primären Ansprüchen getroffen worden, indem die Möglichkeit, die gegenständliche Zahlung ohne weiteres als Einmalbetrag zu beanspruchen, genutzt worden sei.

Dass die gegenständliche Auszahlung aufgrund der Ausübung eines Wahlrechts im erläuterten Sinne getätigt worden sei, sei unbestritten.

Im Hinblick auf die angeführte neuere Rechtsprechung des VwGH liege daher auf Grund des im Beschwerdefall ausgeübten Wahlrechtes keine Pensionsabfindung vor, weshalb § 124b Z 53 EStG 1988 nicht zur Anwendung kommen könne, und der Kapitalbezug zur Gänze, ohne Belassung eines Drittels als steuerfrei, zu erfassen sei.

Dem Begriff Pensionsabfindung wohne das Element der Entschädigung für den Anspruch auf Rentenzahlung inne, weshalb eine solche nicht durch eigenes Zutun des Anspruchsberechtigten herbeigeführt werden dürfe. Dem liege die Überlegung zugrunde, dass die Steuerermäßigung nur in jenen Fällen gerechtfertigt sei, in denen sich der Anspruchsberechtigte in einer Zwangssituation befindet und sich dem zusammengeballten Zufluss der Einnahmen nicht entziehen könne. Diese Sichtweise werde nicht nur in der österreichischen höchst- und finanzgerichtlichen Rechtsprechung vertreten, sondern ergebe sich auch aus der Judikatur zu der entsprechenden Begünstigungsregelung im deutschen Einkommensteuergesetz (siehe dazu FG Köln vom 24.10.2001, 4 K 7154/98, sowie BFH vom 3.12.2003 - XI R 30/02).

Abschließend sei anzumerken, dass der Umstand, dass eine Barauszahlung in der jetzigen Währungssituation (hoher Schweizer Franken Kurs) für die Bf. günstig sei und demgegenüber bei laufender Rentenzahlung Kursschwankungen in Kauf zu nehmen seien, bei der Beurteilung der Frage, ob die Dittelbegünstigung des §§ 124b Z 53 EStG zu gewähren sei, unerheblich sei. Das Bestreben, Vorteile aus dem derzeit günstigen Kurs in Anspruch zu nehmen, stelle keinen Zwang zur Barabfindung im Sinne der angeführten Rechtsprechung dar.

Im fristgerecht eingebrachten Vorlageantrag wurde das Beschwerdevorbringen wiederholt und ergänzend vorgebracht, die Bf. habe im Jahr 2016 eine Pensionsabfindung von ihrer Schweizer Pensionskasse erhalten. Auf Grund der Unmöglichkeit einer steuerneutralen Übertragung auf eine inländische Pensionskasse und auf Grund des Wechselkursrisikos sei die Variante einer entsprechenden Abfindung gewählt worden.

In eventu werde im Sinne des Grundsatzes von Treu und Glauben auch darauf hingewiesen, dass es bislang Usus gewesen sei, jegliche Pensionsabfindungen aus Schweizer Vorsorgekassen der Bestimmung des § 124b Z 53 EStG zu unterwerfen. Sollte diese Auslegung gegen das Legalitätsprinzip verstößen haben, so habe dieses Verhalten der Behörde sich jedenfalls als unzweifelhaft und eindeutig dargestellt, da bislang immer entsprechende Bescheide erlassen worden seien. Wenn somit überhaupt eine Dispositionsmöglichkeit vorgelegen sei, so sei diese im Vertrauen auf diese Rechtsposition getroffen worden.

## **II. Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerde erwogen:**

Strittig ist im konkreten Fall, ob das ausbezahlte Pensionskassenguthaben wie ein laufender Bezug zur Gänze der Tarifsteuer zu unterziehen ist oder ob im Beschwerdefall die Dittelbegünstigung des § 124b Z 53 letzter Satz EStG 1988 zur Anwendung kommt.

### **1. Sachverhalt**

Die im Inland wohnhafte und am xxx geborene Bf. war bis zu ihrer vorzeitigen Pensionierung zum 30.09.2016 als Grenzgängerin in die Schweiz nichtselbständig tätig.

Nach Berechnung der Altersleistung zum 30.09.2016 wurde der Bf. antragsgemäß ein Pensionskassenguthaben in Höhe von 50.000,00 CHF nach Abzug von Quellensteuer in Höhe von 3.050,00 CHF von der Pensionskasse YY mittels Banküberweisung ausbezahlt.

Für diese Sachverhaltsfeststellungen stützt sich das BFG auf die im Finanzamtsakt befindlichen Unterlagen.

## 2. Rechtsgrundlagen und rechtliche Würdigung

### • Innerstaatliches Recht

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 § 25 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988 sind Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) Bezüge und Vorteile aus ausländischen Pensionskassen (einschließlich aus ausländischen Einrichtungen im Sinne des § 5 Z 4 des Pensionskassengesetzes).

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 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.

### • Zwischenstaatliches Recht

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 (in der Folge kurz: DBA Schweiz) bedeutet der Ausdruck "eine in einem Vertragsstaat ansässige Person" eine Person, die nach dem in diesem Staat geltenden Recht dort unbeschränkt steuerpflichtig ist.

Gemäß Artikel 18 DBA Schweiz 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

Gemäß Art. 1 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge vom 25. Juni 1982 (BVG) idgF 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.

Gemäß Art. 10 Abs. 1 BVG beginnt die obligatorische Versicherung mit dem Antritt des Arbeitsverhältnisses, für Bezüger von Taggeldern der Arbeitslosenversicherung mit dem Tag, für den erstmals eine Arbeitslosenentschädigung ausgerichtet wird. Nach Abs. 2 leg. cit. endet die Versicherungspflicht unter Vorbehalt von Artikel 8 Absatz 3, wenn das ordentliche Rentenalter erreicht wird (Art. 13), das Arbeitsverhältnis aufgelöst wird, der Mindestlohn unterschritten wird oder der Anspruch auf Taggelder der Arbeitslosenversicherung endet.

Gemäß Art. 13 Abs. 1 BVG haben Männer, die das 65. Altersjahr zurückgelegt haben (lit. a) und Frauen, die das 64. Altersjahr zurückgelegt haben (lit. b) Anspruch auf Altersleistungen.

Gemäß Art. 37 Abs. 1 BVG werden Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenleistungen in der Regel als Rente ausgerichtet.

Gemäß Art. 37 Abs. 4 lit. a BVG kann die Vorsorgeeinrichtung in ihrem Reglement vorsehen, dass die Anspruchsberechtigten eine Kapitalabfindung an Stelle einer Alters-, Hinterlassenen- oder Invalidenrente wählen können.

- Vorsorgereglement der Pensionskasse YY

Gemäß Art. 19 Abs. 1 erster Satz dieses Vorsorgereglements entsteht der Anspruch auf eine Altersrente für Versicherte ab vollendetem 59. Altersjahr ab dem Zeitpunkt, in welchem ihr Arbeitsverhältnis endet, in der Regel spätestens mit der Vollendung des 65. Altersjahrs.

Gemäß Art. 20 Abs. 1 erster Satz dieses Vorsorgereglements kann der Versicherte beim Altersrücktritt an Stelle der Altersrente sein gesamtes Altersguthaben oder einen frei

wählbaren Teil davon, unter Anrechnung allfälliger Vorbezüge für Wohneigentum gemäß Art. 35, in Kapitalform beziehen.

Gemäß Art. 20 Abs. 2 dieses Vorsorgereglements muss eine entsprechende schriftliche Erklärung mindestens ein Jahr bevor gemäß Art. 19 Abs. 1 der Anspruch auf die Altersrente entsteht, abgegeben werden. Eine früher abgegebene Erklärung kann bis zu diesem Zeitpunkt schriftlich widerrufen werden.

Der Verwaltungsgerichtshof hat sich wiederholt (siehe dazu z.B. VwGH 24.5.2012, 2009/15/0188; 22.11.2018, Ra 2018/15/0086) mit dem im EStG nicht näher definierten Begriff "Pensionsabfindung", der sich unter anderem in § 124b Z 53 EStG 1988 findet, explizit auseinandergesetzt. Das Höchstgericht kam zum Ergebnis, dass eine "Abfindung" eines Anspruches auf rentenmäßige Zahlung nicht vorliegt, wenn dem Anwartschaftsberechtigten das freie Wahlrecht (obligatio alternativa) zwischen der Rente einerseits und dem Rentenbarwert (als Kapitalanspruch) andererseits eingeräumt ist. § 124b Z 53 EStG 1988 setzt somit voraus, dass (insbesondere bei ausländischen Pensionskassen im Hinblick auf die dortige gesetzliche Situation) dem Anspruchsberechtigten keine andere Möglichkeit als die Inanspruchnahme der Pensionsabfindung eingeräumt ist (vgl. VwGH 29.3.2017, Ra 2015/15/0033, mit Hinweis auf VwGH 24.5.2012, 2009/15/0188, und VwGH 26.11.2015, 2013/15/0123; ebenso jüngst VwGH 19.4.2018, Ra 2016/15/0025, und VwGH 22.11.2018, Ra 2018/15/0086).

Im Beschwerdefall stand der Bf. gemäß Art. 37 BVG iVm Art. 20 des Vorsorgereglements der Pensionskasse YY die Wahl zwischen einer lebenslänglichen Altersrente und einer Kapitalabfindung zu.

Der Beschwerdefall ist damit weder vergleichbar mit dem dem Erkenntnis des VwGH vom 19.12.2007, 2006/15/0258, zugrunde liegenden Sachverhalt noch mit jenen Sachverhalten, die dem Erkenntnis des VwGH vom 19.4.2007, 2005/15/0010, sowie dem Beschluss des VwGH vom 19.4.2018, Ra 2016/15/0025, zugrunde liegen. In dem den zitierten Beschluss bzw. den zitierten Erkenntnissen zugrunde liegenden Fällen ging es um Austrittsleistungen aufgrund des Freizügigkeitsgesetzes nach Beendigung ausländischer Dienstverhältnisse und dem damit verbundenen endgültigen Verlassen der Schweiz. Mit der Beendigung der Dienstverhältnisse wurden auch die Versorgungsverhältnisse mit den betrieblichen Pensionskassen ex lege beendet. Die Anspruchsberechtigten hatten gegenüber den Pensionskassen nur einen Anspruch auf eine Freizügigkeitsleistung. Die Möglichkeit, weiter in den betrieblichen Pensionskassen zu verbleiben und später Altersrenten aus diesen Pensionskassen zu beziehen, bestand nicht. Nur deshalb schadete die "Freiwilligkeit der Entscheidung", sich die Austrittsleistung oder einen Teil davon auszahlen zu lassen, der Inanspruchnahme der Drittelpreisgestaltung nicht. Ein solcher Fall liegt beschwerdegegenständlich aber unstrittig nicht vor.

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.“*

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 (vgl. VwGH 22.11.2018, Ra 2018/15/0086).

Entscheidungsrelevantes Kriterium für die Anwendbarkeit der Drittelpiegung ist also nicht die Unmöglichkeit einer steuerneutralen Übertragung auf eine inländische Pensionskasse, sondern ein fehlendes Wahlrecht zwischen Rente und Kapital. Hat der Anwartschaftsberechtigte wie im Beschwerdefall 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 (siehe dazu BFG 31.1.2019, RV/1100395/2015).

Wie das BFG in seinen Erkenntnis vom 31.1.2019, RV/1100395/2015, überdies zutreffend ausgeführt hat, kann weder aus dem Gesetzeswortlaut des § 124b Z 53 EStG noch aus den Erläuterungen zur Regierungsvorlage entnommen werden, dass bei einem bestehenden Wahlrecht zwischen Einmalzahlung und Rentenbezug darauf abzustellen wäre, aus welchen Gründen das Wahlrecht in die eine oder andere Richtung ausgeübt wird. Dass sich die Bf. aus wirtschaftlichen Gründen - konkret zwecks Vermeidung eines Währungsrisikos - zur Inanspruchnahme der Kapitalauszahlung gezwungen sah, erachtet das BFG daher als unmaßgeblich.

Nach Auffassung der steuerlichen Vertretung der Bf. steht der Nichtanwendung der Drittelpiegung des § 124b Z 53 dritter Satz EStG 1988 im angefochtenen Bescheid aber auch der Grundsatz von Treu und Glauben entgegen. Begründet wird dies mit der bisherigen Praxis der Finanzämter, jegliche Pensionsabfindungen aus Schweizer Vorsorgekassen begünstigt gemäß § 124b Z 53 dritter Satz EStG 1988 zu besteuern. Im Vertrauen auf diese Verwaltungspraxis habe sich die Bf. für die Kapitalauszahlung entschieden.

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).

Im Beschwerdefall könnte der Grundsatz von Treu und Glauben nur dann der Beschwerde zum Erfolg verhelfen, wenn im Vertrauen auf eine Rechtsauskunft der zuständigen Behörde von der Bf. ein bestimmter Besteuerungstatbestand verwirklicht worden wäre, den sie ohne Vertrauen auf diese Rechtsauskunft nicht verwirklicht hätte. Ein solcher Fall läge beispielsweise vor, wenn sich die Bf. bereits vor Stellung des Antrages auf Auszahlung des Pensionskassenguthabens beim zuständigen Finanzamt über die steuerlichen Folgen erkundigt hätte, sie die Auskunft erhalten hätte, für den Auszahlungsbetrag gelte die Begünstigungsbestimmung des § 124b Z 53 dritter Satz EStG 1988 und die Antragstellung bei der Pensionskasse einzig im Vertrauen auf die Richtigkeit dieser Auskunft erfolgt wäre.

Ein solcher Sachverhalt liegt gegenständlich nicht vor. Der Grundsatz von Treu und Glauben wird aber nicht einzig deshalb verletzt, weil eine gesetzwidrige Vorgangsweise – gegenständlich eine unrichtige Verwaltungspraxis - nicht mehr aufrechterhalten wird (siehe dazu z.B. VwGH 25.11.1997, 93/14/0159).

Gesamthaft ergibt sich aus den obigen Ausführungen, dass im Beschwerdefall mangels Vorliegens einer "Pensionsabfindung" (Abfindung eines Anspruches auf rentenmäßige Zahlung) die Drittbegünstigung des § 124b Z 53 dritter Satz EStG 1988 nicht zur Anwendung kommt.

### **III. 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.

Wie obig dargelegt wurde, ist die in Streit stehende Rechtsfrage höchstgerichtlich geklärt. Da das Bundesfinanzgericht mit dieser Entscheidung nicht von dieser Rechtsprechung abgewichen ist, liegt eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung nicht vor. Eine (ordentliche) Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher nicht zulässig.

Gesamthaft war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 4. März 2019