

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R. in der Beschwerdesache X., über die Beschwerde vom 08.04.2015 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bregenz vom 01.04.2015 betreffend Vorauszahlungen an Einkommensteuer für 2015 und Folgejahre zu Recht erkannt:

Die Beschwerde gegen den Bescheid vom 01.04.2015 betreffend Einkommensteuervorauszahlung für 2015 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert. Die Beschwerde betreffend Vorauszahlungen an Einkommensteuer für die Folgejahre wird gemäß § 261 BAO als gegenstandslos erklärt.

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (in der Folge kurz: Bf.) war in der Schweiz als Grenzgänger nichtselbständig tätig. Infolge der Beendigung des Dienstverhältnisses mit Ende Februar 2015, ca. drei Monate vor Vollendung des 63. Lebensjahres des Bf., wurde dem Bf. per 06.03.2015 das im Rahmen seiner Grenzgängertätigkeit bei der betrieblichen Pensionskasse seines Dienstgebers erworbene Altersguthaben ausbezahlt.

Mit Bescheid vom 01.04.2015 wurden gegenüber dem Bf. die Vorauszahlungen an Einkommensteuer für 2015 und Folgejahre mit 176.000,00 Euro festgesetzt. Als Begründung wird seitens des Finanzamtes angegeben, gemäß persönlicher Vorsprache des Bf. vom 01.04.2015 seien der bis 28.02.2015 bezogene Grenzpendler-Aktivlohn, die ab 01.03.2015 von der PVA sowie ab 01.06.2015 von der AHV bezogenen Pensionseinkünfte sowie die am 06.03.2015 von der Pensionskasse bezogene Auszahlung des Pensionskassenguthabens (PK der Y.) in Höhe von 377.399,35 CHF (Anm.: gemeint wohl 379.399,35 CHF) bei der Festsetzung der Vorauszahlungen berücksichtigt worden. Die beantragte Steuerfreistellung eines Drittels gemäß § 124b Z 53 EStG 1988 könne nicht zur Anwendung gelangen, da ein monatlicher Rentenbezug hätte erfolgen können, wenn nicht freiwillig durch eigene Willensäußerung die Gesamtauszahlung beantragt worden wäre. Dies sei vom Regime des BVG als möglich vorgesehen, aber es würde der Zielsetzung der 2. Säule widersprechen, die

Fortsetzung des bisherigen Lebenstandards in angemessener Weise zu sichern. § 124b Z 53 EStG 1988 sei nicht anwendbar, da diese Gesetzesbestimmung nach den Erläuternden Bemerkungen zu BGBl. I 54/2002 eine steuerliche Begünstigung nur in Fällen ermöglichen soll, wo keine andere Möglichkeit als die Inanspruchnahme der Pensionsabfindung bestehe. Ein wahlweise vereinbarter Zahlungsmodus könne nicht zur Tarifbegünstigung führen (RV/0339-F/07).

In der fristgerecht eingebrochenen Beschwerde vom 08.04.2015 brachte der Bf. im Wesentlichen vor, er habe im August 2014 anstatt der monatlichen Auszahlung eine Gesamtkapital-Abfindung des Pensionskassenguthabens beantragt, weil laut Broschüre der Arbeiterkammer (Arbeits-, Sozial- und Steuerrecht 2010) eine Pensionsabfindung von einer ausländischen Firmen-Pensionskasse (z.B. 2. Säule) zu einem Drittel steuerfrei sei und zwei Drittel zum laufenden Tarif zu besteuern seien. Die nun vom Finanzamt erfolgte Besteuerung des gesamten PK-Abfindungsbetrags unter Hinweis auf die Rechtsprechung des Unabhängigen Finanzsenates widerspreche dem Grundsatz von Treu und Glauben und der Gleichbehandlung mit rein inländischen Steuerzahlern, womöglich auch gegen EU-Recht. Es werde daher die Besteuerung der Pensionsabfindung gemäß § 124b Z 53 EStG 1988 beantragt, wonach die Pensionsabfindung nur zu zwei Dritteln steuerlich zu erfassen und ein Drittel steuerfrei sei. Weiters wird in der Beschwerde beantragt, keine Beschwerdevorentscheidung zu erlassen und die Beschwerde gemäß § 262 Abs. 2 BAO direkt dem Bundesfinanzgericht vorzulegen.

Die Beschwerde wurde dem Bundesfinanzgericht (ohne Erlassung einer Beschwerdevorentscheidung) am 30.04.2015 zur Entscheidung vorgelegt.

Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerde erwogen:

Sachverhalt:

Das Bundesfinanzgericht hat folgenden Sachverhalt festgestellt:

Der in Österreich ansässige Bf. war in der Schweiz als Grenzgänger nichtselbständig tätig. Das Dienstverhältnis wurde mit Ende Februar 2015, ca. drei Monate vor Vollendung des 63. Lebensjahres des Bf., beendet. Mit 01.03.2015 trat der Bf. in den vorzeitigen Ruhestand. Als Folge der Beendigung des Dienstverhältnisses hat sich der Bf. das gesamte bei der betrieblichen Pensionskasse seines ehemaligen Arbeitgebers angesparte Altersguthaben in Höhe von 379.399,00 CHF abzüglich einbehaltener Quellensteuer in Höhe von 29.919,00 CHF, sohin 349.480,00 CHF, per 06.03.2015 auf sein Konto bei der Bank B. überweisen lassen. Der Bf. bezog in den Monaten Jänner und Februar 2015 laufende (Aktiv-)Bezüge aus dem Dienstverhältnis als Grenzgänger in der Schweiz. Seit März 2015 bezieht der Bf. eine Pension in Österreich von der Pensionsversicherungsanstalt.

Diese Feststellungen ergeben sich aus dem Akteninhalt und sind unstrittig.

Gesetzliche Grundlagen und rechtliche Würdigung:

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 § 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 Artikel 18 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, BGBl. Nr. 64/1975, dürfen vorbehaltlich des Artikels 19 Absatz 1 Ruhegehälter und ähnliche Vergütungen, die einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person für frühere unselbständige Arbeit gezahlt werden, nur in diesem Staat besteuert werden.

Gemäß Artikel 13 Abs. 1 des Schweizer Bundesgesetzes über die berufliche Alters-, Hinterlassenen und Invalidenvorsorge (BVG) vom 25.6.1982 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.

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.

Strittig im gegenständlichen Verfahren ist nach den Ausführungen des Bf. in der Beschwerde vom 08.04.2015 ausschließlich, ob dem Bf. hinsichtlich des von der Pensionskasse des (ehemaligen) Arbeitgebers ausbezahlten Altersguthabens die Drittelprebegünstigung im Sinne des § 124b Z 53 EStG 1988 zusteht oder nicht.

Was zunächst den nach Vorlage der Beschwerde (Vorlagebericht vom 30.04.2015) im Wege des Finanzamtes nachgereichten Vorschlag bzw. Antrag des Bf. betrifft (mail des Finanzamtes vom 15.05.2015), das Bundesfinanzgericht möge die Besteuerung des Altersguthabens vergleichbar "wie die VGKK die Vorschreibung der auf diese Rentenauszahlung gemäß § 73a Abs. 1 ASVG fälligen Krankenversicherungsbeiträge" ebenfalls auf 16 Jahre aufteilen, damit Progressionshärten entsprechend abgefedert würden, ist darauf hinzuweisen, dass dies im Einkommensteuerrecht gesetzlich nicht vorgesehen ist. § 2 Abs. 1 EStG 1988 bestimmt, dass der Einkommensteuer das

Einkommen zugrunde zu legen ist, das der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat.

Ebenfalls nach Vorlage der Beschwerde am 30.04.2015 wurde seitens des Bf. mit Eingabe vom 18.11.2015 eine Broschüre der Pensionskasse der Y. zu "Aufbau, Beiträge und Leistungen im Überblick" im Wege des Finanzamtes nachgereicht und in Ergänzung zur Beschwerde vom 08.04.2015 seitens des Bf. dazu angemerkt, auf den Seiten 6/7 (frei wählbare Beitragshöhe/drei Varianten) sowie 16/17 (freiwilliger zusätzlicher Einkauf) der Broschüre seien Möglichkeiten genannt, die so nur in privaten Pensionskassen angeboten würden.

Unstrittig im vorliegenden Fall ist, dass es sich um Leistungen einer "Pensionskasse" handelt.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 4 lit. h EStG 1988 sind Werbungskosten auch Beiträge von Arbeitnehmern zu ausländischen Pensionskassen, die auf Grund einer ausländischen gesetzlichen Verpflichtung zu leisten sind.

§ 25 Abs. 1 Z 2 lit. a und b EStG 1988 lauten auszugsweise:

"§ 25. (1) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) sind:

1. [...]

2. a) Bezüge und Vorteile aus inländischen Pensionskassen und aus betrieblichen Kollektivversicherungen im Sinne des § 93 des VAG 2016. Jene Teile der Bezüge und Vorteile, die auf die

aa) vom Arbeitnehmer,

bb) vom wesentlich Beteiligten im Sinne des § 22 Z 2 und

cc) von einer natürlichen Person als Arbeitgeber für sich selbst

eingezahlten Beträge entfallen, sind nur mit 25% zu erfassen. [...]

b) Bezüge und Vorteile aus ausländischen Pensionskassen (einschließlich aus ausländischen Einrichtungen im Sinne des § 5 Z 4 des Pensionskassengesetzes). Z 2 lit. a zweiter Satz ist für Bezüge und Vorteile aus ausländischen Pensionskassen (einschließlich aus ausländischen Einrichtungen im Sinne des § 5 Z 4 des Pensionskassengesetzes) insoweit anzuwenden, als die Beitragsleistungen an derartige ausländische Pensionskassen (einschließlich an Einrichtungen im Sinne des § 5 Z 4 des Pensionskassengesetzes) die in- oder ausländischen Einkünfte nicht vermindert haben. Dies gilt sinngemäß, wenn die Beitragsleistungen das Einkommen im Ausland nicht vermindert haben."

§ 25 Abs. 1 Z 2 lit. b Satz 1 EStG 1988 regelt somit die Einbeziehung der Leistungen ausländischer Pensionskassen in die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Eine Differenzierung danach, ob die Leistungen der Pensionskasse durch gesetzlich verpflichtende oder aufgrund des Dienstvertrages entrichtete oder freiwillige Beiträge von

Arbeitgebern oder Arbeitnehmern finanziert worden sind, enthält die Bestimmung nicht (vgl. VwGH 26.11.2015, 2013/15/0123).

Arbeitgeber und Arbeitnehmer sind in der Schweiz seit 1985 nicht nur arbeitsvertraglich bzw. obligationenrechtlich (ZGB, OR), sondern letztlich auch öffentlich-rechtlich verpflichtet, die im Reglement vorgesehenen Beiträge in die Vorsorgeeinrichtung einzubezahlen (Art. 66 BVG, BVV 2). "Überobligatorisch" darf somit keineswegs mit "freiwillig" gleichgesetzt werden. Die festgestellten Verpflichtungen treffen alle in der Schweiz beschäftigten Arbeitnehmer und deren Arbeitgeber, somit auch alle "Grenzgänger". Daraus ergibt sich, dass Pensionskassenbeiträge bzw. die Beitragsleistungen laut Reglements der PK der Y. demzufolge zur Gänze, somit auch im Bereich des Überobligatoriums, als Beiträge von Arbeitnehmern zu ausländischen Pensionskassen, die auf Grund einer ausländischen gesetzlichen Verpflichtung zu leisten sind (Pflichtbeiträge iSd § 16 Abs 1 Z 4 lit. h EStG 1988), abzugsfähige Werbungskosten darstellen und diesbezügliche Arbeitgeberbeiträge als Beitragsleistungen des Arbeitgebers für seine Arbeitnehmer an ausländische Pensionskassen auf Grund einer ausländischen gesetzlichen Verpflichtung (Beiträge des Arbeitgebers iSd § 26 Z 7 lit. a EStG 1988) nicht unter die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit fallen bzw. nicht steuerbar sind (vgl. BFG 22.07.2014, RV/1100498/2012, mwN). Daraus ergibt sich weiters, dass die Leistungen der Schweizer PK der Y. nach § 25 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988 zur Gänze der Einkommensbesteuerung zu unterziehen sind (vgl. VwGH 29.03.2017, Ra 2015/15/0033; VwGH 26.11.2015, 2013/15/0123).

Zu § 124b Z 53 dritter Satz EStG 1988:

Nach § 124b Z 53 dritter Satz EStG 1988 sind Zahlungen für Pensionsabfindungen von Pensionskassen auf Grund gesetzlicher oder statutenmäßiger Regelungen nach Abzug der darauf entfallenden Pflichtbeiträge ab dem Jahr 2001 und in den folgenden Jahren zu einem Drittelfreie zu belassen.

Voraussetzung für die Anwendung der Drittelfreie des § 124b Z 53 EStG 1988 ist, dass Zahlungen für Pensionsabfindungen vorliegen. Mit dem Begriff "Zahlungen für Pensionsabfindungen" hat sich der Verwaltungsgerichtshof in mehreren Erkenntnissen auseinandergesetzt und liegt eine höchstgerichtliche Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu § 124b Z 53 EStG 1988 vor. Der Verwaltungsgerichtshof hat bereits mehrfach ausgeführt, § 124b Z 53 EStG 1988 setzt 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 (vgl. VwGH 29.03.2017, Ra 2015/15/0033; VwGH 26.11.2015, 2013/15/0123; VwGH 24.05.2012, 2009/15/0188).

In seinem (zuletzt zitierten) Erkenntnis vom 24.05.2012, 2009/15/0188, führt der Verwaltungsgerichtshof aus:

"1. § 67 EStG 1988:

§ 67 Abs. 8 lit. e EStG 1988 idF BudBG 2001, BGBI I Nr. 142/2000, lautet:

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

Der Begriff des "Barwertes" findet in Zusammenhang mit fraktioniert bzw. rentenmäßig anfallenden Zahlungen, allenfalls auch mit in der Zukunft anfallenden Einmalzahlungen Verwendung. Vor diesem Hintergrund ist der belangten Behörde zuzustimmen, dass sich der in § 67 Abs. 8 lit. e EStG 1988 verwendete Begriff "Barwert" nicht auf eine (unmittelbar zu leistende) Abfindungszahlung als solche, sondern auf die Pension (Barwert des Pensionsanspruches) bezieht (vgl. *Felbinger*, SWK 2001, S 64. der auch darauf verweist, dass der Gesetzgeber mit der Regelung im Hinblick auf die als wichtiger erachtete lebenslange Zusatzversorgung in Form einer laufend ausgezahlten Zusatzpension nicht die einmalige Abfindung bei Pensionsantritt fördern wolle). Für diese Interpretation spricht auch die Bezugnahme auf § 1 Abs. 2 des Pensionskassengesetzes, wo von "auszuzahlenden Pensionen" und vom Barwert dieses "Auszahlungsbetrages" die Rede ist.

Zudem ist im gegenständlichen Fall schon aus folgendem Grund eine (begünstigt zu besteuernde) Pensionsabfindung nicht gegeben:

Ist bei einer obligatio alternativa (Wahlschuld iSd § 906 ABGB) dem Gläubiger das Wahlrecht eingeräumt, liegt keine "Abfindung" vor, wenn der Gläubiger seine freie Wahl zwischen den mehreren gleichwertigen (primären, aber alternativen) Ansprüchen trifft. In diesem Sinne hat der Verwaltungsgerichtshof etwa im Erkenntnis vom 16. Dezember 2010, 2007/15/0026, in Bezug auf "Pensionsabfindungen" nach § 67 Abs. 8 lit. b EStG 1988 idF BGBl. Nr. 660/1989 ausgesprochen, 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.

Im gegenständlichen Fall hat § 4 Z 1 lit. a iVm § 5 Abs. 1 und 2 der Satzung ein solches Wahlrecht festgelegt.

2. § 124b EStG 1988:

Mit BGBl I Nr. 54/2002 wurde in § 124b Z 53 EStG 1988 ein Satz (dritter Satz) angefügt und dadurch normiert, dass Pensionsabfindungen von Pensionskassen auf Grund gesetzlicher oder statutenmäßiger Regelungen ab dem Jahr 2001 zu einem Drittelfreies steuerfrei seien.

Den ErlRV, 927 BlgNR 21. 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.

Zutreffend verweist die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid darauf, dass im Beschwerdefall ein Zwang zur Pensionsabfindung gerade nicht bestanden hat, sondern dem Beschwerdeführer die freie Wahlmöglichkeit zwischen zwei gleichrangig eingeräumten Ansprüchen offen gestanden ist.

Wie bereits unter 1. ausgeführt, liegt keine "Abfindung" vor, wenn der Anwartschaftsberechtigte die freie Wahl zwischen mehreren Ansprüchen (unter anderem dem Anspruch auf Einmalzahlung) trifft. Solcherart kann der belangten Behörde nicht erfolgreich entgegen getreten werden, wenn sie die Voraussetzungen dafür, einen Teil der in Rede stehenden Einmalzahlung nach § 124b Z 53 EStG 1988 steuerfrei zu behandeln, für nicht gegeben erachtet hat.

Die Beschwerde erweist sich somit als unbegründet und war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen."

Im gegenständlichen vom Bundesfinanzgericht zu entscheidenden Fall war dem Bf. hinsichtlich des im Rahmen seiner Grenzgängertätigkeit bei der betrieblichen Pensionskasse seines Dienstgebers erworbenen Altersguthaben laut Reglement der Pensionskasse neben der Option auf Bezug einer (monatlichen) Rente alternativ auch die Option auf Kapitalauszahlung eingeräumt (Art. 9 Reglement der Pensionskasse der Y.). Wie sich aus dem vom Bf. am 10.08.2014 unterfertigten Antrag ergibt, hat der Bf. die Variante der maximalen Kapitalauszahlung beansprucht. Damit ist aber auch der vorliegende Fall entschieden. In diesem Zusammenhang nimmt der Bf. zu der im Begründungsteil des angefochtenen Bescheides vom 01.04.2015 angeführten Textierung "freiwillig durch eigene Willensäußerung" (Anm.: die Textierung im Satzzusammenhang lautet - "Die beantragte Steuerfreistellung eines Drittels gemäß § 124b Z 53 EStG kann nicht zur Anwendung gelangen, da die Rente in monatlichen Raten hätte erfolgen können, wenn nicht freiwillig durch eigene Willensäußerung die Gesamtauszahlung beantragt worden wäre.") in der Beschwerde vom 08.04.2018 dahingehend Stellung, die Pensionskasse habe dem Bf. mit dem dafür vorgesehenen Antragsformular drei Varianten unterbreitet, wobei sich der Bf. für eine davon durch ankreuzen entschieden habe. Sollte der Bf. damit andeuten wollen (weitere Ausführungen sind dem Beschwerdevorbringen diesbezüglich nicht zu entnehmen), dass im Antragsformular lediglich die Kapitalauszahlung bzw. drei Varianten der Kapitalauszahlung (maximale Kapitalauszahlung, teilweise Kapitalauszahlung CHF, teilweise Kapitalauszahlung in %) aufscheinen würden, ist dazu seitens des Bundesfinanzgerichts festzustellen, dass auf dem vom Bf. unterfertigten Antragsformular vier Varianten zur Auswahl stehen und sehr wohl auch die Variante des Rentenbezugs unübersehbar (an erster Stelle) vorgesehen ist. Der Bf. hat nun aber "durch Ankreuzen" des für die Variante der maximalen Kapitalauszahlung vorgesehenen Kästchens eben gerade diese Variante gewählt und damit zweifelsfrei seinen Willen zum Ausdruck gebracht, sich (wahlweise) für die maximale Kapitalauszahlung zu entscheiden. Im Übrigen ist auf dem Antragsformular auch die für die Kapitalauszahlung erforderliche Unterschrift der Ehegattin des Bf. angebracht.

Somit hat der Bf. von einer obligatio alternativa Gebrauch gemacht. Eine Pensionsabfindung liegt in diesem Fall nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes schon begrifflich nicht vor und steht die Drittelpreisgestaltung des § 124b Z 53 EStG 1988 daher nicht zu.

In der Beschwerde wird seitens des Bf. auch vorgebracht, die vom Finanzamt erfolgte Besteuerung des gesamten PK-Abfindungsbetrags unter Hinweis auf die Rechtsprechung des UFS Feldkirch (Anm.: im Begründungsteil des angefochtenen Bescheides ist die Entscheidung des UFS 18.09.2009, RV/0339-F/07, angeführt) widerspreche "dem Grundsatz von Treu und Glauben und der Gleichbehandlung mit rein inländischen Steuerzahlern. Womöglich auch gegen EU-Recht." Zu diesem Vorbringen ist anzumerken, dass hinsichtlich der Anwendungsvoraussetzungen der in § 124b Z 53 EStG 1988 gesetzlich geregelten Drittelpreisgestaltung von Zahlungen für Pensionsabfindungen von Pensionskassen höchstgerichtliche Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes besteht. Wie bereits dargelegt, wird nach der vorliegenden Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu ausländischen Pensionskassen für die Drittelpreisgestaltung des § 124b Z 53 EStG 1988 vorausgesetzt, dass den Anspruchsberechtigten keine andere Möglichkeit als die Inanspruchnahme der Pensionsabfindung eingeräumt ist. Die vom Bf. ganz allgemein ohne nähere Begründung vorgebrachten Bedenken betreffend Gleichbehandlung mit rein inländischen Steuerzahlern bzw. Unvereinbarkeit mit EU-Recht sind nach der vorliegenden Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht gegeben. Zu erwähnen ist auch, dass die vom Finanzamt im angefochtenen Bescheid angeführte Entscheidung des UFS vom 18.09.2009, RV/0339-F/07, mit dem bereits angeführten Erkenntnis des VwGH 24.05.2012, 2009/15/0188, vollumfänglich bestätigt wurde.

Unzutreffend ist auch der Einwand des Bf., wonach die Besteuerung der gesamten Pensionskassenzahlung im gegenständlichen Fall dem Grundsatz von Treu und Glauben widerspreche.

Unter dem Grundsatz von Treu und Glauben versteht man, 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. Dieser Grundsatz ist auch im Abgabenrecht zu beachten (vgl. *Ritz*, BAO-Kommentar, 6. Aufl., § 114 Rz 6, und die dort wiedergegebene Literatur und höchstgerichtliche Rechtsprechung). Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes wird in der Regel nur ein Vertrauen in die Richtigkeit von Auskünften im Einzelfall geschützt. Dabei müssten solche Auskünfte von der für die Abgabenangelegenheit zuständigen Abgabenbehörde erteilt worden sein (vgl. *Ritz*, BAO-Kommentar, 6. Aufl., § 114 Rz 10, unter Hinweis auf zB VwGH 16.9.2003, 99/14/0228; 22.4.2004, 2000/15/0196). Der Grundsatz von Treu und Glauben setzt ein konkretes Verhältnis zwischen Abgabepflichtigem und Finanzamt voraus, bei dem sich allein eine Vertrauenssituation bilden kann (vgl. VwGH 22.06.1993, 93/14/0086, mwN).

Somit vermag das Vorbringen des Bf., er habe die Gesamtkapital-Abfindung des Pensionskassenguthabens beantragt, weil laut Broschüre der Arbeiterkammer (Arbeits-,

Sozial- und Steuerrecht 2010) eine Pensionsabfindung von einer ausländischen Firmen-Pensionskasse (z.B. 2. Säule) zu einem Drittel steuerfrei sei, die Anwendung des Grundsatzes von Treu und Glauben nicht zu rechtfertigen. Abgesehen davon, das der Bf. die Inanspruchnahme der Altersleistung in Form der Kapitalauszahlung auf eine in das Jahr 2010 zurückliegende Broschüre der Arbeiterkammer stützt, liegen auch sonst keinerlei Hinweise vor, dass diesbezüglich eine konkrete Rechtsauskunft des zuständigen Finanzamtes für das Streitjahr 2015 erteilt worden wäre.

Seitens des Bundesfinanzgerichts wird noch darauf hingewiesen, dass die Einkommensteuervorauszahlungen mit dem angefochtenen Bescheid vom 01.04.2015 auch für die Folgejahre (nach 2015) festgesetzt wurden, dies allerdings ohne erkennbaren Anlass dahingehend, dass der Bf. auch nach 2015 vergleichbare Einkünfte erzielen könnte. In diesem Zusammenhang ist aber auch darauf hinzuweisen, dass über Antrag des Bf. eine Anpassung der Einkommensteuervorauszahlungen ab 2016 vorgenommen wurde und die Einkommensteuervorauszahlungen für 2016 und Folgejahre seitens des Finanzamtes mit Bescheid vom 19.11.2015 in Höhe von 3.400 Euro festgesetzt wurden. Dieser am 19.11.2015 vom Finanzamt nach § 45 Abs. 4 EStG 1988 erlassene Einkommensteuervorauszahlungsbescheid für 2016 und Folgejahre ist im Umfang seines zeitlichen Geltungsbereiches (2016 und Folgejahre) an die Stelle des angefochtenen Einkommensteuervorauszahlungsbescheides für 2015 und Folgejahre vom 01.04.2015 getreten (vgl. *Ritz*, BAO-Kommentar, 6. Aufl., § 253 Rz 2; *Ryda/Langheinrich*, Finanz Journal 2014, 95 ff [103] und 208 ff [2019]). Da mit dem über Antrag des Bf. am 19.11.2015 erlassenen Einkommensteuervorauszahlungsbescheid für 2016 und Folgejahre eine Anpassung an die ab 2016 zu erwartende (Jahres-)Einkommensteuerschuld erfolgte bzw. insoweit (2016 und Folgejahre) dem Beschwerdebegehren Rechnung getragen wurde, war insoweit die Beschwerde nach § 261 BAO als gegenstandslos zu erklären.

Insgesamt war daher aus diesen Gründen spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit 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 im gegenständlichen Fall zu beurteilenden Rechtsfragen betrafen die Drittbegünstigung im Sinne des § 124b Z 53 EStG 1988 für Pensionsabfindungen von ausländischen Pensionskassen und den Grundsatz von Treu und Glauben. Da die genannten Rechtsfragen im Sinne der bestehenden Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes gelöst wurden (vgl. die oben zitierten Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes), war die (ordentliche) Revision für unzulässig zu erklären.

Feldkirch, am 25. Oktober 2018