

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden Dr. Michael Mandlmayr, Richter Dr. Helmut Mittermayr und die weiteren Senatsmitglieder Leopold Pichlbauer und Dr. Ernst Grafenhofer im Beisein der Schriftführerin Marija Schistek-Benischko in der Beschwerdesache Bf, über die Beschwerde vom 16. August 2017 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Linz vom 18. Juli 2017 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2016 zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (in der Folge kurz Bf) ist Pensionistin und bezog im streitgegenständlichen Veranlagungsjahr 2016 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit aus der Pension von der Pensionsversicherungsanstalt und von ihrer ehemaligen Arbeitgeberin, der Bank (in der Folge kurz Bank).

Der am **20. März 2017** beim Finanzamt eingelangten **Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2016** war als Beilage folgender **Antrag gemäß § 37 Abs. 2 EStG 1988** angeschlossen:

Ich war Dienstnehmerin der Bank und habe gegenüber dieser aufgrund der Regelungen des Kollektivvertrages betreffend Neuregelung der Pensionsrechte (Pensionsreform 1961), abgeschlossen zwischen dem Verband Österreichischer Banken und Bankiers und dem Österreichischen Gewerkschaftsbund einen Rechtsanspruch auf eine Firmenpension (direkte Leistungszusage). Demnach steht mir der Bezug einer lebenslangen monatlichen Rente zu, nicht aber die Möglichkeit einer Kapitalabfindung.

Basierend auf dieser Pensionszusage wurde mir von der ehemaligen Dienstgeberin eine Pensionsabfindung angeboten. Dieses Angebot habe ich angenommen, daher wurde mir

am 04.01.2016 eine Pensionsabfindung in Höhe von 38.192,00 € ausbezahlt. Mit dieser Zahlung wurden meine Pensionsansprüche zu 50% abgefunden.

Die ehemalige Dienstgeberin hat bei der Auszahlung dieser Pensionsabfindung eine Lohnbesteuerung gemäß **§ 67 Abs. 10 EStG** vorgenommen und die entsprechende Lohnsteuer in Abzug gebracht.

Für diese Pensionsabfindung kann nach § 37 Abs. 2 Z 2 EStG (vgl. dazu auch VwGH 25.04.2013, 2010/15/0158, sowie Rz. 1110e der LStR) eine begünstigte - auf drei Kalenderjahre verteilte - Besteuerung in Anspruch genommen werden, da

- es sich um eine Entschädigung handelt, die als Ersatz für entgangene oder entgehende Einnahmen gewährt wird,
- die Initiative zum Abschluss der Abfindungsvereinbarung nicht von mir, sondern vom ehemaligen Arbeitgeber ausgegangen ist (zum Nachweis siehe die beigelegte Bestätigung der ehemaligen Dienstgeberin - Beilage 1) und
- der Zeitraum, für den die Entschädigung gewährt wird, sieben Jahre übersteigt (siehe die beigelegte Bestätigung der VBV-Consult - Beilage 2).

Ich stelle daher gemäß § 37 Abs. 2 EStG den

Antrag, die oben angeführte Pensionsabfindung möge beginnend mit dem Jahr der Gewährung auf 3 Jahre verteilt angesetzt werden, wobei jeweils ein Drittel der im Kalenderjahr der Auszahlung durch die ehemalige Dienstgeberin gemäß § 67 Abs. 10 EStG entrichteten Lohnsteuer angerechnet wird.

Ich ersuche um Stattgabe meines Antrages und entsprechende Berücksichtigung im Rahmen der rbeitnehmervoranlagung / Einkommensteuererklärung 2016.

In der **Beilage 1** bestätigte **die ehemalige Dienstgeberin** am 9. März 2017, dass die Bf als ihre ehemalige Dienstnehmerin Rechtsanspruch auf eine Firmenpension (direkte Leistungszusage) in Form des Bezugs einer monatlichen Rente hat und für diese keine Möglichkeit der Barabfindung besteht. Basierend auf dieser Pensionszusage sei der Bf von ihrer ehemaligen Arbeitgeberin mit Schreiben vom 4. November 2015 die Abfindung dieses Pensionsanspruchs angeboten worden.

Dieses Angebot, auf Grundlage dessen mit der Bf eine Abfindungsvereinbarung getroffen worden sei, sei ausschließlich und zur Gänze auf Initiative der ehemaligen Arbeitgeberin erfolgt.

In der **Beilage 2** bestätigte die für Beratung betrieblicher Vorsorge zuständige GmbH im Jänner 2017, dass zum Stichtag 31.12.2015, zu dem die ehemalige Dienstgeberin die Pensionsabfindung geleistet hat, die statistische Restlebenserwartung der Bf iSd § 37 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 21,80 Jahre betragen hat.

Mit **Bescheid** vom **18. Juli 2017** veranlagte das Finanzamt die Bf zur **Einkommensteuer** für das Jahr **2016** mit Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit von 64.088,49 €

(40.315,17 € von der ehemaligen Dienstgeberin, 23.797,32 € PVA, - 24,00 € Gewerkschaftsbeitrag), wobei sich bei einem Einkommen von 63.809,07 € eine Einkommensteuer von 20.530,34 € und nach Anrechnung der Lohnsteuer von 22.069,85 € eine gerundete Gutschrift von 1.540,00 € ergab.

Mit **Telefax vom 16. August 2017** erhob der oben genannte Rechtsanwalt unter Hinweis auf die ihm erteilte Vollmacht für die Bf **Beschwerde** gegen den **Einkommensteuerbescheid 2016** vom 18. Juli 2017 und beantragte sinngemäß die Teilabfindung der Firmenpension von 38.192,00 € wie in der Beilage erklärt im Jahr 2016 und in den beiden Folgejahren jeweils ein Drittel anzusetzen und die von der ehemaligen Dienstgeberin nach § 67 Abs. 10 EStG 1988 einbehaltene Lohnsteuer je zu einem Drittel anzurechnen. Dies wurde wie folgt begründet:

A. Dem Bescheid zugrunde liegender Sachverhalt

1. Die Bank hat ehemaligen Dienstnehmern mit Anspruch auf Betriebspension - wie auch Bf - im Herbst 2015 das einmalige Angebot unterbreitet, diese Betriebspension zu 100%, zu 75%, zu 50% oder zu 25% abzufinden.
2. Bf hat dieses Angebot auf Teilabfindung ihrer Betriebspension im Ausmaß von 50% *angenommen*. Der *Abfindungsteilbetrag* wurde von der ehemaligen Dienstgeberin gemäß § 67 Abs. 10 EStG 1988 versteuert.

Bf hat im Zuge ihrer Einkommensteuererklärung 2016 beantragt, die Teilabfindung nach § 37 Abs. 2 Z 2 EStG iVm § 32 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG auf drei Jahre zu verteilen. Dies wurde Bf mit Einkommensteuerbescheid des Finanzamtes vom 18. Juli 2017 zu Unrecht verweigert.

B. Voraussetzungen der Verteilung von Einkünften auf drei Jahre

1. Damit Einkünfte gleichmäßig verteilt auf drei Jahre angesetzt werden können, müssen im gegenständlich zu beurteilenden Fall folgende Voraussetzungen erfüllt sein:
 - Der Abgabepflichtige muss einen diesbezüglichen Antrag stellen;
 - Es muss eine Entschädigung iSd § 32 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG vorliegen;
 - Der Zeitraum, für den die Entschädigung gewährt wird, muss gemäß § 37 Abs. 2 Z 2 EStG mindestens sieben Jahre betragen.
2. Bf hat einen Antrag auf Verteilung der ausgezahlten Pensionsabfindung auf drei Jahre gestellt.
3. In weiterer Folge soll gezeigt werden, dass auch die anderen Voraussetzungen, sowohl die Voraussetzung des § 32 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG als auch die Voraussetzung des § 37 Abs. 2 Z 2 EStG, vorliegen (aufgrund des Zwecks der Verteilungsbegünstigung wird als erstes die Voraussetzung des § 37 Abs. 2 Z 2 EStG erörtert).

C. Vorliegen der Voraussetzungen des § 37 Abs. 2 Z 2 EStG

1. § 37 Abs. 2 Z 2 EStG regelt Folgendes:

„Über Antrag sind nachstehende Einkünfte, beginnend mit dem Veranlagungsjahr, dem der Vorgang zuzurechnen ist, gleichmäßig verteilt auf drei Jahre anzusetzen:

Entschädigungen iSd § 32 Z 1 [EStG], wenn überdies im Falle der lit a oder b der Zeitraum, für den die Entschädigungen gewährt werden, mindestens sieben Jahre beträgt.“

2. Entgegen den nicht nachvollziehbaren Ausführungen der belangten Behörde ist

aus der Regelung des § 37 Abs. 2 Z 2 EStG keine Einschränkung auf eine Vollabfindung ableitbar. Nach Rz 1110e der LStR idF des Begutachtungsentwurfs zum LStR-Wartungserlass 2015, sind folgende Kriterien für die Inanspruchnahme einer begünstigten Besteuerung einer Pensionsabfindung nach § 37 Abs. 2 Z 2 EStG maßgeblich:

- Vorliegen einer Entschädigung iSd § 32 Abs. 1 Z 1 lit a EStG, die als Ersatz für entgangene oder entgehende Einnahmen gewährt wird;
- Die Initiative zum Abschluss der Abfindungsvereinbarung darf nicht vom Pensionsberechtigten ausgegangen sein;
- Der Zeitraum, für den die Entschädigung gewährt wird, beträgt mindestens 7 Jahre;
- Antrag des Abgabepflichtigen.

3. In den erläuternden Bemerkungen der Regierungsvorlage zum EStG 1988 (GP XVII RV 62I AB 673) ist zu § 37 EStG ua Folgendes ausgeführt (Hervorhebungen durch den Verfasser):

*„Bei [...] den Entschädigungen iSd § 32 Abs. 1 [EStG] ist eine „Sperrfrist“ von sieben Jahren vorgesehen. Dieser Maßnahme liegt - neben der herbeigeführten generellen Tarifsenkung - die Überlegung zugrunde, dass eine Minderung der Progression [...] **bei einer erheblichen Zusammenballung von Einkünften** gerechtfertigt ist.“*

4. Entsprechend den Vorgängerbestimmungen des § 34 EStG 1934 bzw. des § 37 EStG 1972 bezweckt § 37 EStG die steuerliche Begünstigung bestimmter außerordentlicher Einkünfte für eine Tätigkeit oder für den Ersatz für entgangene oder entgehende Einnahmen, die sich über mehrere Jahre erstrecken, und für die die Ersatzleistung dagegen zusammengeballt in einer Veranlagungsperiode anfällt. Diese Verteilungsbegünstigung bezweckt somit eine Ermäßigung der Progression sowie eine Steuerstundung. Die vorzunehmende Umverteilung verfolgt daher eine wirtschaftliche Betrachtungsweise. Damit ist das Ziel verbunden, den sich aus der jährlichen Besteuerung ergebenden Effekt der höheren Steuerlast bei einem

zusammengeballten Zufließen von Einkünften, die einen über mehrere Jahre zufließenden Vorteil ersetzen, abzumildern (vgl. Fraberger/Papst in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Kommentar Einkommensteuergesetz, § 37 Rz 3).

5. Diesem Normzweck der Bestimmung des § 37 Abs. 2 Z 2 EStG ist auch im Falle einer Teilabfindung Rechnung zu tragen. Eine (Teil-)Abfindung einer Betriebspension ist ebenfalls mit einem zusammengeballten Zufließen von Einkünften verbunden. Genau das will § 37 Abs. 2 Z 2 EStG (in gewissem Maße) abmildern. Das Vorliegen der Voraussetzungen des § 37 Abs. 2 Z 2 EStG ist ohnedies bei jeder einzelnen allfälligen Teilabfindung erneut zu prüfen.

6. Eine missbräuchliche Gestaltung bzw. ein Steuervorteil ist ebenfalls nicht erkennbar. Bei einer regelmäßigen Rentenzahlung kommen nicht nur niedrigere Grenzsteuersätze zur Anwendung, sondern es steht auch die Sechstelbesteuerung für sonstige Bezüge zu. Diese Vorteile gehen bei einer (Teil-)Abfindung verloren. Die im Gesetz vorgesehene Dreijahresverteilung kann somit lediglich die negativen steuerlichen Effekte der Einmalabfindung im Vergleich zur weiteren Rentenauszahlung abschwächen. Sie vermag diese aber bei weitem nicht zu beseitigen, weil die Steuerbelastung im Falle einer auf drei Jahre verteilten Erfassung deutlich höher ist als bei einer auf den Abfindungszeitraum verteilten Erfassung.

7. Für die Dreijahresverteilung wird nach dem Gesetzeswortlaut sowie nach dem Zweck somit ausschließlich gefordert, dass der Zeitraum, für den eine zusammengeballt zufließende Entschädigung gewährt wird, mindestens sieben Jahre beträgt und steht einer mehrfachen Dreijahresverteilung von Teilabfindungen nicht entgegen.

D. Vorliegen einer Entschädigung iSd § 32 Abs. 1 Z 1 EStG

1. § 32 Abs. 1 Z 1 lit a EStG bestimmt Folgendes (Hervorhebungen durch den Verfasser):

„Zu den Einkünften iSd § 2 Abs. 3 [EStG] gehören auch Entschädigungen, die gewährt werden als Ersatz für entgangene oder entgehende Einnahmen einschließlich eines Krankengeldes und vergleichbarer Leistungen [. . .].“

2. Das Gesetz enthält zwar keine Legaldefinition für den Begriff der Entschädigung, **verlangt jedoch keine gänzliche bzw. vollständige Beendigung des**

zugrundeliegenden Rechtsverhältnisses. Dies hat der BFH im Urteil vom 25. August 2009 zu IX R 3/09 zur Regelung des § 24 Z 1 lit. a dEStG, die sich gleichermaßen auf „Entschädigungen, die gewährt worden sind als Ersatz für entgangene oder entgehende Einnahmen“ bezieht und für die § 34 dEStG eine (über die in Österreich vorgesehene Dreijahresverteilung hinausgehende) Progressionsermäßigung regelt, auch ausdrücklich festgehalten (siehe dazu unter Punkt II. D. 13.). Das Gesetz setzt lediglich voraus, dass Einnahmen entgangen sind oder entgehen und dass dafür Ersatz geleistet wird.

3. Nach der Rechtsprechung des VwGH, der in seinen Entscheidungen Kriterien für das Vorliegen einer Entschädigung iSd § 32 Abs. 1 Z 1 EStG herausgearbeitet hat, ist Folgendes maßgeblich:

- Die Entschädigung setzt einen Schaden voraus, der unmittelbar durch den Ausfall von Einnahmen verursacht wird (VwGH 15. Jänner 1986, 85/ 13/0109). Ist der Schaden noch nicht eingetreten, muss der Schadenseintritt zumindest drohen (VwGH 16. September 1986, 83/14/0123; 30. Mai 1990, 86/ 13/0044);
- Die Entschädigung muss als Schadensausgleich gewährt werden (VwGH 15. Jänner 1986, 85/13/0109);
- Die Entschädigung muss als Ersatz für entgehende oder entgangene Einnahmen sowie als Verlust steuerpflichtiger Einnahmen geleistet werden (VwGH 19. September 1989, 89/14/0107);
- Der Steuerpflichtige darf den Schaden nicht freiwillig herbeigeführt haben. Es liegt jedoch eine Entschädigung iSd § 32 Abs. 1 Z 1 EStG vor, wenn der Steuerpflichtige mit dem Schädiger eine Vereinbarung über die Entschädigung schließt und die Initiative vom Schädiger ausgeht (VwGH 20. Februar 1997, 95/15/0079). Diese Voraussetzung ist hier unstrittig erfüllt, weil Bf nach der betrieblichen Pensionsregelung keine Abfindungsoption zusteht und die Initiative zur Abfindungsaktion von der ehemaligen Dienstgeberin selbst ausgegangen ist. Dass den Dienstnehmern im Rahmen dieser einmaligen Aktion auch Teilabfindungen zugestanden wurden, ist ausschließlich darin begründet, dass die ehemalige Dienstgeberin möglichst viele Begünstigte zur Abfindung bewegen wollte, um die Position der gebildeten Rückstellungen in der Unternehmensbilanz weitgehend zu verringern und somit für die Zukunft kalkulierbarer zu machen. Den Teilabfindungen lagen insoweit ausschließlich wirtschaftliche (außersteuerliche) Überlegungen zugrunde.

4. Eine nach dem Tarif zu versteuernde Pensionsabfindung ist nach der Rechtsprechung des VwGH als Entschädigung iSd-§ 32 Abs. 1 Z I lit a EStG 1988 anzusehen und der Progressionsermäßigung des § 37 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 zugänglich (vgl. VwGH 25. April 2013, 2010/15/0158).

5. Der VwGH hat bereits in seiner Entscheidung vom 25. Oktober 1977 zu 1173/77

zu den vergleichbaren Bestimmungen des EStG 1972 im Zusammenhang mit einer Pensionsabfindung für den Verlust eines Pensions-(anwartschafts-)rechtes Folgendes ausgeführt:

„Die belangte Behörde ist der zutreffenden Meinung, dass eine Entschädigung iSd § 32 Z 1 lit a EStG 1972 nur vorliegt, wenn sie durch den Verlust von Einnahmen bedingt ist und einen Schadensausgleich bewirkt.“

6. Eine von der belangten Behörde angenommene Differenzierung zwischen einer Teilabfindung und einer Vollabfindung ist diesen Ausführungen nicht zu entnehmen. **Es reicht vielmehr aus, wenn eine Entschädigung als Schadensausgleich für den Verlust von Einnahmen gewährt wird.** Dies entspricht nach Rechtsansicht des VwGH „auch dem erkennbar mit der Gesetzesregelung verfolgten Zweck der Progressionsmilderung, die bewirkt werden soll, **wenn die Entschädigung in einem Jahr zufließt, aber das Äquivalent für sonst in einem mehrjährigen Zeitraum zu versteuernde Einnahmen ist**“ (vgl. VwGH 25. Oktober 1977, 1173/77).

7. Durch die Reduktion ihrer betrieblichen Pensionszahlung im Ausmaß von 50% erlitt Bf unzweifelhaft einen Verlust. Sie erhält somit jeden Monat um 50% weniger an betrieblicher Pension. Als Ausgleich dafür wurde Bf eine Entschädigung in Form der Pensionsteilabfindung gewährt. **Es liegen daher sämtliche Voraussetzungen vor, um die Pensionsteilabfindung als Entschädigung des § 32 Abs. 1 Z 1 lit a EStG zu qualifizieren.**

8. Die Entscheidung des VwGH vom 25. April 2013 zu 2010/15/0158 steht diesem Ergebnis nicht entgegen:

a. In dieser Entscheidung wird lediglich unter Verweis auf die Entscheidung des VwGH vom 25. Oktober 1977 zu 1173/77 ausgeführt, dass „Kapitalzahlungen zur Abfindung von Pensionsansprüchen als begünstigte Entschädigungen iSd § 32 [EStG] in Betracht kommen“. In weiterer Folge wiederholt der VwGH lediglich die Ausführungen der belangten Behörde, wonach eine Pensionsabfindung als „Schadensausgleich“ zu werten sei.

b. Weder dem Gesetzestext des § 32 Abs. 1 Z 1 lit a EStG noch den Ausführungen des VwGH ist zu entnehmen, dass für die Anwendung des § 32 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG eine zusätzliche ungeschriebene Voraussetzung - eine Abfindung des Pensionsrechts zur Gänze, wie dies in SWK 23-24/2016, 1049 ohne jegliche Begründung suggeriert wird - erforderlich wäre.

9. § 32 Abs. 1l Z 1 lit a EStG ist auch nicht mit den in § 32 Abs. 1 Z 1 lit b bis d EStG verankerten Tatbeständen vergleichbar, die Folgendes regeln:

„Zu den Einkünften iSd § 2 Abs. 3 [EStG] gehören auch Entschädigungen, die gewährt werden,

a.

b. für die Aufgabe oder Nichtausübung einer Tätigkeit, für die Aufgabe einer Gewinnbeteiligung oder einer Anwartschaft auf eine solche; oder

c. für die Aufgabe von Bestandrechten, sofern der Bestandgegenstand enteignet wird oder seine Enteignung nachweisbar unmittelbar droht; oder

d. für die Aufgabe von Bestandrechten, deren zwangsweise Auflösung im Hinblick auf die künftige Verwendung des Bestandgegenstandes für einen Zweck, für den Enteignungsrechte in Anspruch genommen werden könnten, nachweisbar unmittelbar droht. “

10. §§ 32 Abs. 1 Z1 lit. b bis d EStG setzen im Gegensatz zur Bestimmung des § 32 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG die Aufgabe einer Tätigkeit oder eines Rechtes voraus. Dagegen reicht es für das Vorliegen einer Entschädigung iSd § 32 Abs. 1 Z 1 lit a EStG aus, wenn - wie im vorliegenden Fall - eine Abfindung für eine entgehende Einnahme gewährt wird. Im Gegensatz zu den anderen Tatbeständen des § 32 Abs. 1 Z 1 EStG setzt § 32 Abs. 1l Z 1 lit. a EStG somit keine vollständige Abfindung voraus.

11. Es wäre auch völlig unsachlich, § 32 Abs. 1 Z 1 lit a EStG auf eine vollständige Abfindung einzuschränken. Dies soll anhand eines Rechenbeispiels gezeigt werden:

a. Beispiel: A hat Anspruch auf eine monatliche Betriebspension iHv € 1.000,00.

B hat Anspruch auf eine monatliche Betriebspension iHv € 2. 000,00.

Der ehemalige Dienstgeber unterbreitet sowohl A als auch B ein Angebot auf Abfindung einer jeweils € 1.000,00 vermittelnden monatlichen Pensionszahlung.

b. Die vollständige Abfindung der Betriebspension von A, die eine Monatsrente von € 1.000,00 vermittelt, wäre anders zu behandeln als eine Abfindung von 50% der Betriebspension von B, die eine Monatsrente von € 2.000,- vermittelt.

In beiden Fällen würde dem Dienstnehmer ein gleich hoher Abfindungsbetrag ausgezahlt werden.

c. Zwei **gleich hohe Pensionsabfindungsbeträge**, mit denen der Entfall **gleich hoher Pensionszahlungen für den gleichen Zeitraum entschädigt** wird, sollen nicht nachvollziehbar nur deshalb unterschiedlich besteuert werden, weil in einem Fall die volle und im anderen Fall nur ein Teil einer Betriebspension abgefunden wird. **Ein solches Ergebnis würde mangels Sachlichkeit den Gleichbehandlungsgrundsatz und das Eigentumsrecht verletzen!**

12. Es ist weiters darauf hinzuweisen, dass die Steuerbegünstigung des § 67 Abs. 8 lit. e EStG grundsätzlich auch bei der Gewährung von Pensionsteilabfindungen anwendbar ist. Im Erkenntnis vom 24. Mai 2012 zu 2009/15/0188 hatte der VwGH eine Pensionsteilabfindung im Ausmaß von 50% für grundsätzlich zulässig gehalten, einen Anspruch aber nur deshalb verneint, weil die Initiative für die Pensionsteilabfindung - im Gegensatz zum gegenständlichen Sachverhalt - vom Steuerpflichtigen ausging.

13. Die Entscheidung des VwGH vom 16. Dezember 2010 zu 2007/ 15/0026 steht ebenfalls in keinem Zusammenhang mit dem gegenständlich zu beurteilenden Fall. In dem der Entscheidung zugrundeliegenden Sachverhalt war der Dienstnehmer bzw. dessen Hinterbliebene berechtigt, an Stelle einer Rente einen Barwert der Versorgungsleistung zu fordern. Wenn die Hinterbliebenen von ihrem Wahlrecht Gebrauch machen und eine Auszahlung in Form einer Einmalzahlung in Anspruch nehmen, so ist gar kein Anspruch auf Rentenzahlung entstanden. Diese Entscheidung des VwGH steht der Teilabfindung von Rentenzahlungen somit nicht entgegen.

14. In einer weiteren Entscheidung vom 26. April 2017 zu Ro 2015/ 13/0020 hat der VwGH sogar eine begünstigte Auszahlung einer Teilabfindung eines Pensionsanspruches iZm § 67 Abs. 4 EStG ausdrücklich bejaht. Der VwGH führte in der genannten Entscheidung aus, dass auch ein (teilweiser) Verlust einer Dauerleistung tatbestandsmäßig ist, weil der Anspruchsberechtigte auf einen Teil der Altersrente verzichtet. Wird ihm für den teilweisen Pensionsverlust eine Einmalzahlung angeboten, so liegt eine Ablösezahlung vor, die steuerbegünstigt geltend gemacht werden kann (VwGH 26. April 2017, Ro 2015/13/0020). Die dafür geleistete Teilabfindung war daher aufgrund des Vorliegens sämtlicher Voraussetzungen steuerbegünstigt. Der Verwaltungsgerichtshof verwarf ausdrücklich das Argument des Finanzamtes, wonach keine „Pensionsabfindung“ vorläge, wenn der Berechtigte die freie Wahl zwischen dem vollen Bezug der Pension

und deren teilweisen Abfindung habe. Eine gesetzliche Einschränkung läge nicht vor. Wenn eine wahlweise Teilpensionsabfindung aber eine „Ablösung von Pensionen“ iSd 6%igen Lohnbesteuerung des § 67 Abs. 4 TS 1 EStG darstellt, dann muss sie jedenfalls auch einen „Ersatz für entgehende Einnahmen“ für den § 37 Abs. 2 Z 2 EStG unter der Voraussetzung eines mindestens siebenjährigen Entschädigungszeitraums darstellen.

15. Eine von der belangten Behörde behauptete Einschränkung auf die vollständige Pensionsabfindung steht darüber hinaus im Widerspruch zur Judikatur des deutschen Bundesfinanzhofs (im Folgenden „BFH“) zur insoweit vergleichbaren Rechtslage in Deutschland zu § 32 Abs. 1 Z 1 EStG:

a. Im Urteil vom BFH vom 25. August 2009 zu IX R 3/09 wurde eine Zahlung, die der Arbeitgeber im Hinblick auf eine unbefristete Herabsetzung der Arbeitszeit gewährt hat, als Entschädigung iSd § 24 Z 1 lit. a dEStG betrachtet.

§ 24 Z 1 lit a dEStG bezieht sich - **inhaltsgleich wie die hier strittige österreichische Regelung - auf „Entschädigungen, die gewährt worden sind als Ersatz für entgangene oder entgehende Einnahmen“**. Für eine solche Entschädigung ist nach § 34 dEStG eine (über die in Österreich vorgesehene Dreijahresverteilung hinausgehende) Tarifiermäßigung vorgesehen.

b. Dazu führte der BFH aus, dass das **Gesetz keine vollständige Beendigung des zugrundeliegenden Rechtsverhältnisses verlangt**, sondern eine Teilabfindung genügt. Ausdrücklich hält der BFH weiters fest, dass **„eine Teilabfindung als Ersatz für die durch die Verminderung der Arbeitszeit entgehenden Einnahmen dient“** und **„es dem Zweck der durch § 34 Abs. 2 dEStG vorgesehenen Abschwächung der Auswirkungen des progressiven Tarifs genügt, wenn es angesichts eines besonderen Ereignisses zu einer Zusammenballung von Einkünften kommt“**.

c. Die deutsche Judikatur zur insoweit vergleichbaren Rechtslage in Deutschland kommt daher zum eindeutigen Ergebnis, dass eine Teilabfindung für eine Steuerbegünstigung ausreicht.

16. Die von der belangten Behörde vorgenommene Unterscheidung der steuerlichen Behandlung nach Teilabfindung oder Vollabfindung der Pensionsansprüche lässt sich weder aus dem Wortlaut des Gesetzes noch aus dem Telos der Norm rechtfertigen.

E. Bescheid des Finanzamts Kirchdorf Perg Steyr

Das Finanzamt Kirchdorf Perg Steyr hat im Einkommensteuerbescheid 2016 vom 21. März 2017 zu 51 000/000 dem Antrag des ehemaligen Dienstnehmers der

selben Bank als ehemalige Dienstgeberin auf Verteilung der Pensionsteilabfindung auf drei Jahre entsprochen. Warum die belangte Behörde daher im gegenständlich zu beurteilenden Fall den Antrag der Bf auf Dreijahresverteilung ihrer Pensionsteilabfindung abgewiesen hat, ist somit nicht nachvollziehbar.

Unter lit. **F** wurde seitens Bf (unter Nennung der jeweiligen Steuernummern) auf über 30 bei 8 verschiedenen Finanzämtern erhobene gleichartige Beschwerden bzw. Vorlageanträge hingewiesen und verlangte abschließend unter Pkt. III die Entscheidung durch den Senat.

Mit am 22. Dezember 2017 zugestellter **Beschwerdevorentscheidung vom 18. Dezember 2017** wies das Finanzamt die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2016 vom 18. Juli 2017 mit folgender Begründung ab:

I. Sachverhalt:

Im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung wurde ein Antrag auf Dreijahresverteilung der Pensionsteilabfindung der ehemaligen Dienstgeberin, die im Ausmaß von 50 % erfolgte, gestellt. Dieser Antrag wurde mit Bescheid vom 18.7.2017 abgewiesen.

In der rechtzeitig eingebrachten Beschwerde wurde beantragt, diese dem Bundesfinanzgericht vorzulegen und begründend ausgeführt, dass sowohl die Voraussetzungen des § 37 Abs. 2 Z 2 EStG als auch jene des § 32 Abs. 1 Z 1 EStG obliegen.

II. Rechtliche Würdigung:

Gem. § 262 Abs. 2 lit a und lit b BAO ist es möglich, eine Beschwerde direkt dem Verwaltungsgericht vorzulegen, wenn auf eine Beschwerde vorentscheidung verzichtet wird und die Abgabenbehörde die Bescheidbeschwerde innerhalb von drei Monaten ab ihrem Einlegen dem Verwaltungsgericht vorlegt. Die Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen. Demzufolge hat der Beschwerdeführer einen ausdrücklichen Antrag auf den Verzicht einer Beschwerde vorentscheidung zu stellen. Da dies im vorliegenden Fall nicht zutrifft, ist eine solche von der Abgabenbehörde zu erlassen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 25.04.2013, 2010/15/0158, ausgeführt, unter welchen Voraussetzungen die Dreijahresverteilung einer Pensionsabfindung als Entschädigung gemäß § 37 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 iVm § 32 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 im Rahmen einer Veranlagung möglich ist:

- Vorliegen einer Entschädigung im Sinne des § 32 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988, die als Ersatz für entgangene oder entgehende Einnahmen gewährt wird.
- Der Zeitraum, für den die Entschädigung gewährt wird, beträgt mindestens sieben Jahre (§ 37 Abs. 2 Z 2 EStG 1988).
- Ein Antrag des Abgabepflichtigen auf Dreijahresverteilung.

- Die Initiative zum Abschluss der Abfindungsvereinbarung darf nicht vom Pensionsberechtigten ausgegangen sein.

Sämtliche Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen.

Entschädigungen im Sinne des § 32 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 können in Betracht kommen. Die Pensionsabfindung kann als "Schadensausgleich" für den Verlust eines Pensionsanwartschaftsrechtes gewertet werden.

Von einem Verlust des Pensionsanwartschaftsrechts und der damit verbundenen Möglichkeit der Dreijahresverteilung als Entschädigung ist neben dem Vorliegen der vorgenannten Voraussetzungen nur dann auszugehen, wenn das Anwartschaftsrecht zur Gänze abgefunden wird. Eine Abfindung in Teilbeträgen fällt nicht unter die Progressionsmilderung des § 37 Abs. 2 Z 2 EStG 1988. Dies deshalb, weil der Pensionsbezieher seines Pensionsanwartschaftsrechts durch eine Teilabfindung nicht verlustig wird. Bei einer Teilabfindung würde die Möglichkeit geschaffen, die Progressionsermäßigung durch Dreijahresverteilung mehrmals in Anspruch zu nehmen, was dem Zweck dieser gesetzlichen Bestimmung zuwiderlaufen würde.

Die Ausführungen der Bf sind nach Ansicht des Finanzamtes nicht zielführend, sodass der Antrag auf Dreijahresverteilung der Pensionsteilabfindung im Ausmaß von 50 % nicht stattgegeben werden kann. Die Beschwerde ist daher abzuweisen.

Mit **Telefax** vom **19. Jänner 2018** wurde seitens der Bf ein **Vorlageantrag** gegen die „zu Unrecht“ erfolgte Verweigerung der Pensionsabfindung auf drei Jahre gestellt.

Über **Aufforderung** des erkennenden Gerichts vom **13. März 2018** legte die **Bf** mit **E-Mail** vom **3. April 2018** das Angebot der Bank als ehemalige Arbeitgeberin vom 30. Oktober 2015 mit dem Angebot der Pensionsabfindung, die schriftliche Annahme durch die Bf vom 20. November 2015 betreffend 50% der Ansprüche sowie den Beleg betreffend Überweisung von 20.283,80 € am 4. Jänner 2016 vor.

Über **Auskunftersuchen** des erkennenden Gerichts vom **16. März 2018** übermittelte die **Bank** als ehemalige Arbeitgeberin der Bf mit **Schriftsatz** vom **29. März 2018** den am 16. November 1961 zwischen dem Verband Österreichischer Banken und Bankiers und der Gewerkschaft der Privatangestellten Sektion Geld und Kredit abgeschlossenen Kollektivvertrag, einen Ausdruck des Lohnkontos für das Jahr 2016, einen Lohnzettel und Beitragsgrundlagennachweis für das Jahr 2016 sowie die Entgeltsabrechnung für Jänner 2016.

Mit **Schreiben** vom **4. April 2018** brachte das **erkennende Gericht** dem **Finanzamt** den Vorhalt an die Bf vom 13. März 2018 und das Auskunftersuchen vom 16. März 2018 sowie die dazu erfolgten Antworten vom 3. April 2018 und 29. März 2018 – je samt Beilagen mit der Aufforderung zur allfälligen Stellungnahme bis Ende April 2018 zur Kenntnis.

Mit **E-Mail** vom **10. April 2018** teilte das **Finanzamt** die Kenntnisnahme der vom erkennenden Gericht mit Schreiben vom 4. April 2018 übermittelten Unterlagen mit.

Strittig ist im gegenständlichen Fall die Forderung der Bf, die Teilabfindung nach § 37 Abs. 2 Z 2 EStG iVm § 32 Abs. 1 Z 1 lit a EStG 1988 auf drei Jahre zu verteilen.

Das erkennende Gericht hat folgenden Sachverhalt festgestellt:

Aufgrund des Kollektivvertrages betreffend die Neuregelung der Pensionsrechte (Pensionsreform 1961) abgeschlossen zwischen dem Verband Österreichischer Banken und Bankiers und dem Österreichischen Gewerkschaftsbund hat die Bf einen Rechtsanspruch auf eine Firmenpension (direkte Leistungszusage) in Form einer lebenslangen monatlichen Rente.

Die ehemalige Arbeitgeberin unterbreitete der Bf und den anderen ehemaligen Dienstnehmern mit Anspruch auf Betriebspension mit Schreiben vom 30. Oktober 2015 das „einmalige Angebot“, die Betriebspension entweder zu 100%, zu 75%, zu 50% oder zu 25% abzufinden und diesen Abfindungsbetrag bis 5. Jänner 2016 zu leisten. Als Ende der Frist zur Annahme dieses Angebots wurde der 14. Dezember 2015 festgelegt.

Diesem Schreiben waren drei Beilagen angefügt (1. Allgemeine Information zur Pensionsabfindung, 2. Persönliche Information zur Pensionsabfindung und 3. Annahmeschreiben). Aus diesem Konvolut geht im Wesentlichen hervor:

- **Das Angebot wendete sich an alle Bankpensionisten (Beilage 1).**
 - **Die Höhe des Angebotes war nicht verhandelbar (Beilage 1.3).**
 - **Die Bank würde dieses Angebot aus Sicht Ende Oktober 2015 nicht wiederholen (Beilage 1.20).**
 - Die monatliche Pensionsleistung würde sich durch die Annahme des Angebotes entsprechend reduzieren (bei einer Abfindung von 25% auf 75%; Beilage 1.6 und 3.3)
- Die Bf. nahm dieses Angebot auf Teilabfindung am 20. November 2015 an (Eingang bei der Bank am selben Tag) und entschied sich für ein Ausmaß von 50%.

Der Abfindungsteilbetrag wurde von der Bank bei der Auszahlung im Jänner 2016 gern. § 67 Abs. 10 EStG 1988 voll besteuert.

Der Pensionsanspruch betrug monatlich 350,61 € und reduzierte sich durch die Abfindung um 50 % auf monatlich 175,30 €.

Der Abfindungsbetrag betrug 38.192 ,00 € und unterlag keiner Sozialversicherung.

Der Abfindungsbetrag wurde mit einem Lohnsteuerabzug von 18.171,15 € belastet. Die verringert weiterlaufende Pensionsauszahlung blieb unter der Besteuerungsgrenze. Deshalb

entspricht der Betrag von 18.171,15 € der gesamten anrechenbaren Lohnsteuer 2016 (Kennzahl 260), die von der Bank als ehemalige Arbeitgeberin in Abzug gebracht wurde. Für den Fall der Dreijahresverteilung ergibt 1/3 von 38.192,00 € einen in den Jahren 2016 bis 2018 jährlich als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu versteuernden Betrag von 12.730,67 €.

Aus einer mit der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2016 vorgelegten Bestätigung ergibt sich, dass der Berechnung des Abfindungsbetrages zum Stichtag 31. Dezember 2015 eine statistische Restlebenserwartung der Bf inklusive allfällig bestehender Hinterbliebenenanwartschaften von **21, 80 Jahren** zugrunde gelegt wurde“. Die Berechnung des Abfindungsbetrages erfolgte nach den anerkannten Regeln der Versicherungsmathematik unter Verwendung der AVÖ 2008 P - Rechnungsgrundlagen für die Pensionsversicherung — Pagler & Pagler.

Beweiswürdigung

Der unbestrittene Sachverhalt ergibt sich aus den von der Bf und ihrer ehemaligen Arbeitgeberin vorgelegten Unterlagen, insbesondere dem Kollektivvertrag, Angebot und Annahme der Pensionsabfindung und von der Bank als Pensionsauszahlende Stelle übermittelten Daten.

Rechtsgrundlagen und Erwägungen

Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis gehören unbestritten gemäß **§ 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988** zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, weil es zur Herstellung des Zusammenhanges mit nichtselbständigen Einkünften genügt, dass die Einnahmen ihre Wurzel im Dienstverhältnis haben (vgl. VwGH 1.9.2015, Ra 2015/15/0035 mit weiteren Nachweisen).

Strittig ist im gegenständlichen Fall ausschließlich die Verteilungsmöglichkeit der teilweisen Abfindung einer solchen Firmenpension auf drei Veranlagungszeiträume gem. § 37 Abs. 2 Z 2 EStG 1988.

Die folgenden Ausführungen sind weitgehend dem am 21. März 2018 in der FINDOK in anonymisierter veröffentlichtem **Erkenntnis** des Bundesfinanzgerichtes , **BFG 12.03.2018, RV/6100364/2017**, entnommen, das – im Gegensatz zu gegenständlich

50 % - eine Abfindung von 25% der Firmenpension durch dieselbe Bank als ehemalige Arbeitgeberin eines anderen Beschwerdeführers betrifft.

Der Senat schließt sich diesem ausführlich begründeten, überzeugenden Erkenntnis an.

Gem. § 37 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 sind über Antrag unter anderem Entschädigungen im Sinne des § 32 Abs. 1 Z 1 EStG 1988, wenn überdies im Falle der lit. a oder b der Zeitraum, für den die Entschädigungen gewährt werden, mindestens sieben Jahre beträgt, beginnend mit dem Veranlagungsjahr, dem der Vorgang zuzurechnen ist, gleichmäßig verteilt auf drei Jahre anzusetzen.

Diese Begünstigung steht also zu, wenn

1. ein **Antrag vorliegt**.
2. Dieser muss sich auf eine **Entschädigung** im Sinne des § 32 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 beziehen,
3. bei der der Zeitraum, für den sie gewährt wird, mindestens **sieben Jahre** beträgt.
4. **§ 37 Abs. 7 EStG 1988 schließt die Dreijahresverteilung zudem aus, wenn Einkünfte nicht in einem Veranlagungszeitraum anfallen** oder zum Teil mit dem festen Steuersatz des § 67 versteuert werden.

Die Dreijahresverteilung stellt nach der Systematik des EStG 1988 - wie das Fehlen des § 37 EStG 1988 in den Verweisungen des § 2 Abs. 2 EStG 1988 zeigt - einen Teil der Ermittlung der Einkünfte und nicht des steuerpflichtigen Einkommens dar (vgl. **VwGH 18.02.2009, 2008/08/0162**).

1. Antrag

Den Antrag auf Verteilung der Pensionsabfindung hat die Bf bereits in der Beilage zur am 20. März 2017 eingebrachten Arbeitnehmererklärung 2016 gestellt.

2. Entschädigung iSd § 32 Abs. 1 Z 1 EStG 1988

Einschlägig kann hier nur **§ 32 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988** sein. Darunter fallen Entschädigungen, die als Ersatz für entgangene oder entgehende Einnahmen einschließlich eines Krankengeldes und vergleichbarer Leistungen gewährt werden.

Wie vom VwGH in ständiger Rechtsprechung (vgl. **VwGH 25.4.2013, 2010/15/0158**, mit vielen weiteren Nachweisen) entschieden, kommt eine **Pensionsabfindung als „Schadensausgleich“ für den Verlust eines Pensionsanwartschaftsrechtes** als begünstigte Entschädigungen im Sinne dieser Bestimmung in Betracht.

Eine „Abfindung“ liegt dabei nur dann vor, wenn durch die Vereinbarung eine neue Rechts- oder Billigkeitsgrundlage geschaffen wurde (vgl. **Quantschnigg/Schuch, ESt-HB, § 32 Tz 6**), also von vornherein keine obligatio alternativa (Wahlschuld iSd § 906 ABGB) vorlag, die dem Gläubiger schon ursprünglich ein Wahlrecht zwischen mehreren gleichwertigen (primären, aber alternativen) Ansprüchen einräumte (vgl. etwa **VwGH 24.5.2012, 2009/15/0188**, mit weiteren Nachweisen).

Voraussetzung ist weiters, dass die Initiative zum Abschluss der Abfindungsvereinbarung nicht vom Pensionsberechtigten ausgegangen sein darf. Nicht erforderlich ist hingegen, dass der Einnahmefall gegen den Willen des Entschädigten erfolgte, wobei es auch nicht schädlich ist, wenn der „Schädiger“ (ehemaliger Arbeitgeber) mit dem „Geschädigten“ (ehemaligen Arbeitnehmer) eine Vereinbarung über die Abgeltung trifft. Die Fragen, ob eine Wahlschuld vorlag und von wem die Initiative für die Abfindung der Pensionsansprüche ausgegangen ist, stellen Sachfragen dar, die die belangte Behörde und in der Folge das Bundesfinanzgericht im Rahmen der Beweiswürdigung zu beantworten hat (vgl. **VwGH 25.4.2013, 2010/15/0158**).

Aus den im vorliegenden Kollektivvertrag festgelegten Rahmenbedingungen der Betriebspension ergibt sich im gegenständlichen Fall keine Abfindungsmöglichkeit.

Diese wurde erst mit dem Angebot der ehemaligen Arbeitgeberin geschaffen. Damit lag in gegenständlichen Fall keine Wahlschuld vor.

Zudem betont die Bf, dass aus den Unterlagen ersichtlich sei, dass die Initiative für die Abfindung der Pensionsansprüche von der Arbeitgeberin ausging. Vom Finanzamt wurde dem weder in der Beschwerdevorentscheidung noch im Vorlagebericht entgegen getreten. Nach Ansicht des Senates besteht kein Anlass, an der Richtigkeit des diesbezüglichen Vorbringens der Bf zu zweifeln.

Die Bf wies zu Recht darauf hin, dass der **Wortlaut des § 32 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 keine Einschränkung auf Fälle enthält, in denen die Entschädigung zum Entfall sämtlicher Einnahmen einer Einkunftsquelle führt.**

Für eine solche Einschränkung und die Unzulässigkeit, Teilabfindungen in die Dreijahresverteilung aufzunehmen, traten soweit erkennbar bislang nur **Fragner/Seebacher in SWK 23-24/2016, 1048 ff** ein, stießen dabei aber zu Recht auf Widerspruch (**Shubshizky, ASoK 2016, 397**).

Schon 1969 kam der VwGH bei der Interpretation des gleichlautenden unbestimmten Gesetzesbegriffes „**entgangene oder entgehende Einnahmen**“ des **§ 24 Z 1 lit. a EStG 1953** (BGBl. 1/1954) zum Schluss, dass **auch** eine einmalige Zahlung, die den Verlust oder die **Verringerung künftiger Mieteinnahmen** im Hinblick auf die Einräumung eines

Nutzungsrechtes an einem Gebäude abgilt, als solche Entschädigung einer begünstigten Besteuerung zugänglich ist (vgl. **VwGH 26.2.1969, 115/68**). Dabei verlangte das Höchstgericht nicht den vollständigen Entfall der Einnahmen dieser Einkunftsquelle, sondern akzeptierte bereits den (teilweisen) Entfall von Mieteinnahmen aufgrund der Einräumung einer „Dienstbarkeit“, bestimmte Gebäudeteile als Zu- bzw. Abgang bzw. zur Anbringung einer Rolltreppe zu benutzen.

Zur Begünstigung des **§ 37 Abs. 3 EStG 1972** sprach das Höchstgericht aus, mangels einer Einschränkung könne es **keinen Unterschied** machen, ob nur **einzelne oder alle Wirtschaftsgüter** des Betriebsvermögens enteignet oder wegen drohender Enteignung veräußert werden (**VwGH 21.9.1988, 87/13/0033**).

Das Bundesfinanzgericht übernimmt deshalb die aufgezeigte Auslegung des Verwaltungsgerichtshofes betreffend die genannten Bestimmungen des EStG 1953 und EStG 1972 für das EStG 1988 und subsumiert auch den Entfall eines Teils der künftigen Einnahmen grundsätzlich unter die Möglichkeit der Verteilung auf drei Jahre.

Die Einbeziehung der Teilbetriebsveräußerung (§ 24 Abs. 1 Z 1 TS 2 EStG 1988) und der (drohenden) Enteignung einzelner Wirtschaftsgüter (§ 37 Abs. 3 EStG 1988) in die optionale Möglichkeit der Verteilung der Einkünfte auf drei Jahre (Abs. 2) und 5 Jahre (Abs. 3) Jahre in § 37 EStG 1988 spricht dafür, dass auch der Gesetzgeber des EStG 1988 für die gegenständliche Begünstigung nicht den Entfall aller Einnahmen aus der Einkunftsquelle verlangt.

Die Voraussetzung des Vorliegens einer Entschädigung iSd § 32 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 ist nach Ansicht des Senates daher im gegenständlichen Fall erfüllt.

3. Siebenjahreszeitraum

Die Dreijahresverteilung ist an die Bedingung geknüpft, dass der Zeitraum, für den die Entschädigung gewährt wird, mindestens sieben Jahre beträgt (vgl. auch VwGH 04.06.2003, 97/13/0195). Ob dies bei einer Pensionsabfindung der Fall ist, hängt davon ab, ob der Kapitalzahlung eine mindestens siebenjährige Pensionserwartung zugrunde gelegt werden konnte (vgl. VwGH 20.02.1997, 95/15/0079).

Auch das ist im gegenständlichen Fall ohne Zweifel gegeben, weil die Berechnung auf Basis einer Lebenserwartung von 21,80 Jahren erfolgt ist.

4. Ausschluss gem. § 37 Abs. 7 EStG 1988

Die Progressionsermäßigung nach § 37 Abs. 2, 3 oder 5 EStG 1988 steht gem. § 37 Abs. 7 EStG 1988 nicht zu,

- wenn Einkünfte nicht in einem Veranlagungszeitraum anfallen oder*
- Einkünfte vorliegen, die zum Teil mit dem festen Steuersatz des § 67 EStG 1988*

versteuert werden.

Unstrittig ist, dass hier keine Versteuerung der Zuflüsse mit dem festen Steuersatz erfolgte, wozu nach § 67 Abs. 9 EStG 1988 auch die Tariflohnsteuer des § 67 Abs. 8 lit. e zählen würde (vgl. VwGH 25.04.2013, 2010/15/0158). Voraussetzung dafür wäre bei Zahlungen für Pensionsabfindungen, dass deren Barwert den Betrag im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 1 Pensionskassengesetz (für 2015 11.700,00 € und für 2016 12.000,00 €) nicht übersteigt.

Die Begünstigung wäre nach der höchstgerichtlichen Rechtsprechung zwar auch bei einer Teilabfindungen möglich, dies aber nur dann, wenn der Barwert des gesamten Pensionsanspruches die gesetzliche Grenze nicht überschreitet. Ein Unterschreiten dieser Grenze durch den Barwert der abgefundenen Pensionsteile und damit durch die unmittelbar zu leistende Abfindungszahlung reicht dafür nicht aus (vgl. VwGH 24.5.2012, 2009/15/0188). Der VwGH bezog sich mit dieser Interpretation auf die Wertung des Gesetzgebers, der 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 habe wollen. Für diese Interpretation spreche auch die Bezugnahme des EStG auf § 1 Abs. 2 Pensionskassengesetz, wo von "auszuzahlenden Pensionen" und vom Barwert dieses "Auszahlungsbetrages" die Rede sei.

Die Betragsgrenze von 12.000,00 € wurde im gegenständlichen Fall schon allein mit der Abfindungszahlung von 38.192,00 € überschritten.

Damit bleibt nur noch die Frage offen, ob die strittigen Einkünfte in einem Veranlagungszeitraum anfielen (vgl. Fraberger/Papst in **Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, § 37 Tz 5**, und **Fuchs/Hofstätter in Hofstätter/Reichel, EStG § 37 Tz 32**).

Das Gesetz verlangt, dass die „Einkünfte“ nicht in mehr als einem Veranlagungszeitraum „anfallen“ dürfen, meint damit aber ganz offensichtlich nicht die gesamten Einkünfte aus einer Einkunftsquelle, sondern nur die Einkunftsteile, die als Entschädigungszahlung begünstigt besteuert werden sollen. Jede andere Interpretation würde die Veräußerung von Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen, die Enteignung einzelner Wirtschaftsgüter und auch die Übergangsgewinne von vornherein von der Begünstigung ausschließen. Ein solcher Zweck kann § 37 Abs. 7 EStG 1988 nicht unterstellt werden. So kam der VwGH zum Schluss, mangels einer Einschränkung könne es keinen Unterschied machen, ob nur einzelne oder alle Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens enteignet oder wegen drohender Enteignung veräußert werden (vgl. **VwGH 21.09.1988, 87/13/0033**).

Auch im Falle des Wegfalles einzelner Wirtschaftsgüter fallen weiterhin und damit in künftigen Veranlagungszeiträumen Einkünfte aus dieser Betätigung an, was als unschädlich erkannt wurde.

Aus dieser Ausschlussbestimmung lässt sich deshalb nicht ableiten, die Dreijahresverteilung sei dann unzulässig, wenn die Entschädigung nur für einen Teil der gesamten Einkünfte bzw. nur für den Verlust eines Teils des Pensionsanwartschaftsrechtes gewährt wird.

Sie spricht in ihrer Grundkonzeption vielmehr für eine solche Verteilungsmöglichkeit.

Damit liegt auch kein Ausschluss iSd des § 37 Abs. 7 EStG 1988 vor.

5. Vergleich mit der Rechtslage und Judikatur in Deutschland

Die Bf wies zu Recht auf die vergleichbare Rechtslage in Deutschland hin. Auch in Deutschland bestimmt der in seiner Funktion mit § 32 EStG 1988 vergleichbare § 24 Abs. 1 lit. a dEStG, dass Entschädigungen, die als Ersatz für entgangene oder entgehende Einnahmen gewährt worden sind, zu den Einkünften zählen. § 34 Abs. 2 Z 2 dEStG sieht seit 1999 (StEnt 1999/2000/2002) wie auch in Österreich die begünstigte Besteuerung solcher Entschädigungen in Form einer Progressionsglättung vor (Fünftelung der Einkünfte und Verfünffachung der darauf entfallenden Einkommensteuer).

Auch in Deutschland liegt der Zweck dieser Bestimmung darin, die Auswirkungen des progressiven Tarifs abzuschwächen, wenn es zu einer Zusammenballung von Einkünften kommt (vgl. **BFH 8.4.2014, IX R 33/13** und **27.1.2010, IX R 31/09** mit dem Hinweis auf die ständige Rechtsprechung). Eine Begünstigung kommt nur dann in Frage, wenn die Entschädigung in voller Höhe in einem Veranlagungszeitraum zufließt (vgl. Horn in Hermann/Heuer/Raupach²⁷², § 34 Anm. 53 mit weiteren Nachweisen).

Richtig ist, dass der Bundesfinanzhof im von der Bf zitierten Urteil (**BFH 25.8.2009, IX R 3/09** mit weiteren Nachweisen) zur Rechtslage im Jahr 2004 in Abkehr von seiner älteren Rechtsprechung keinen Anstoß daran nahm, dass bisherige bzw. zu erwartende Einnahmen aufgrund der Reduktion der Arbeitszeit bei weiterhin aufrechter Arbeitsverhältnis nur teilweise abgegolten wurden. Auch die Teilabfindung wurde als begünstigungsfähig beurteilt. Nach der Beurteilung durch das deutsche Höchstgericht verlangt der Gesetzeswortlaut nicht, dass das zugrunde liegende Rechtsverhältnis gänzlich beendet wird. Es ist dem zufolge unerheblich, ob das alte Rechtsverhältnis auf reduzierter Grundlage fortbesteht. Die Literatur wies darauf hin, dass sich dieses Urteil zwar nur auf die Verringerung der Arbeitszeit unter Beibehaltung des Arbeitsverhältnisses

bezieht, kam aber zum Schluss, dass eine Begünstigung unabhängig vom Fortbestand oder der gänzlichen Beendigung des zugrunde liegenden Rechtsverhältnisses zur Anwendung gelangen könne (vgl. Horn in Hermann/Heuer/Raupach 257, § 24 Anm. 28). Inzwischen traf der BFH die allgemeine Aussage, eine tarifbegünstigte Entschädigung setze nicht voraus, dass die Entschädigung für den vollständigen Verlust der (einzigen) Einkunftsquelle geleistet wird (vgl. **BFH 10.7.2012, VIII R 48/09**).

Der bekämpfte Bescheid, der die beantragte Dreijahresverteilung versagt hat, ist deshalb rechtswidrig. Der Beschwerde kommt deshalb Berechtigung zu.

Anrechnung der auf die Abfindung entfallenden Lohnsteuer

Auch in diesem Punkt teilt der Senat die Rechtsansicht des genannten Erkenntnisses des Bundesfinanzgerichtes, **BFG 12.03.2018, RV/6100364/2017**:

Die Verwaltungsübung geht — allerdings ohne nähere Begründung - für den Fall der Zulässigkeit der Dreijahresverteilung einer Pensionsabfindung von der Anrechnung je eines Drittels der einbehaltenen Lohnsteuer in den drei Jahren, in denen die Abfindung aliquot versteuert wird aus (LStR 2002 Rz 1110, s.a. Fragner/Seebacher, SWK 23-24/2016, 1048).

Das steht soweit erkennbar im Widerspruch zur bisherigen Rechtsprechung des Unabhängigen Finanzsenates (vgl. **UFS 12.8.2010, RVI1170—LI08**), der der Verwaltungsgerichtshof nicht entgegen trat (**VwGH 24.4.2013, 2010/15/0158**).

Der Unabhängige Finanzsenat hatte die Dreijahresverteilung einer gänzlichen Pensionsabfindung zugelassen und war dem Berufungsbegehren vollinhaltlich nachgekommen. Das war darauf gerichtet, die Pensionsabfindung im Zuflussjahr im Ausmaß eines Drittels zu besteuern, die

einbehaltene Lohnsteuer im ersten Jahr und in voller Höhe anzurechnen und damit im ersten Jahr eine Einkommensteuergutschrift von zwei Dritteln dieser Lohnsteuer zu erzielen. Das abweisende VwGH-Erkenntnis bestätigte die Beurteilung des Unabhängigen Finanzsenates, enthält aber keine Hinweise darauf, dass die dagegen gerichtete Amtsrevision die vollständige Anrechnung der Lohnsteuer gerügt hätte. Beschwerdepunkt war damals wohl nur die Dreijahresverteilung.

Das Bundesfinanzgericht ist berechtigt und verpflichtet, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern (§ 279 Abs. 1 BAO). Es ist dabei nicht an das Beschwerdebegehren gebunden.

Fragner/Seebacher weisen in ihrem Artikel zu Recht darauf hin, dass die Pensionsabfindung im Kalendermonat der Zahlung gem. § 67 Abs. 10 EStG 1988 dem Lohnsteuerabzug zu unterziehen ist und verweisen dabei auf § 124b Z 53 EStG 1988. Dem wurde hier entsprochen.

Zur Anrechnung dieser Lohnsteuer im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung normiert **§ 46 EStG 1988** :

(1) Auf die Einkommensteuerschuld werden angerechnet:

1. Die für den Veranlagungszeitraum festgesetzten Vorauszahlungen,
2. die besondere Vorauszahlung gemäß § 30b Abs. 4 und die Immobilienertragsteuer gemäß § 30b Abs. 1, soweit sie auf veranlagte Einkünfte entfällt,
3. die durch Steuerabzug einbehaltenen Beträge, soweit sie auf veranlagte Einkünfte entfallen.

Lohnsteuer, die im Haftungsweg (§ 82) beim Arbeitgeber nachgefordert wurde, ist nur insoweit anzurechnen, als sie dem Arbeitgeber vom Arbeitnehmer ersetzt wurde.

(2) Ist die Einkommensteuerschuld kleiner als die Summe der Beträge, die nach Abs. 1 anzurechnen sind, so wird der Unterschiedsbetrag gutgeschrieben.

Damit wird nach den Materialien in sprachlich geraffter Weise klargestellt, dass eine Anrechnung von Lohnsteuer nur für veranlagte Einkünfte erfolgt (ErläutRV 1237 BlgNR 18. GP 58). Die Anrechnung der durch Steuerabzug einbehaltenen Beträge kommt folglich nur insoweit in Betracht, als die Abzugssteuern eine Vorentrichtung der Einkommensteuer darstellen (vgl. **VwGH 22.4.1998, 98/13/0018**; unter Hinweis auf **Quantschnigg/Schuch, ESt-Handbuch, § 46 Tz 3.1**).

Dass das hier auf die einbehaltene Lohnsteuer dem Grunde nach zutrifft, steht außer Zweifel. Klärungsbedürftig bleibt nur der maßgebliche Veranlagungszeitraum:

Nach Überzeugung des Senates folgt die bisherige Auslegung durch den Unabhängigen Finanzsenat (s. o.) der verfassungskonformen Intention des Gesetzgebers, weil der Zweck der Dreijahresverteilung nicht nur in der Glättung und damit Ermäßigung der Progression zu suchen ist. Er liegt auch in einer zinsenlosen Steuerstundung (Fraberger/Papst in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, § 37 Tz 3; Urnik/Ketter, Jahrbuch Bilanzsteuerrecht 2014, 11; Kofler/Kanduth-Kristen/Kofler in Bertl/Djanani/Eberhartinger/Hirschler/Kanduth-Kristen/Kofler/Tumpel/Urnik/Rohn, Handbuch der österreichischen Steuerlehre Band I, Teil 1: Theorie und Methoden, Steuerarten und Abgabeverfahren⁴ (2015) Die Tarifbegünstigungen des § 37 EStG; Urnik in Gruber/Kalss/Müller/Schauer, Erbrecht

und Vermögensnachfolge (2010) Steuerwirkungen der entgeltlichen Übertragung von Vermögen, § 46 Tz 66; Hänsel, FJ 1998, 110)

Eine solche zinsfreie Stundung der Einkommensteuer kann bei steuerabzugspflichtigen Einkünften nur dadurch erreicht werden, dass im Fall der Option zur Dreijahresverteilung die gesamte Lohnsteuer schon im ersten Jahr zur Gänze angerechnet bzw. gutgeschrieben wird. Eine auf ein Drittel reduzierte Anrechnung würde diesen Steuerstundungseffekt konterkarieren und damit die lohnsteuerabzugspflichtigen Einkünfte gegenüber ausschließlich im Veranlagungswege zu erhebenden Einkünften grob benachteiligen. Dies wäre verfassungsrechtlich unzulässig, wies doch der Verwaltungsgerichtshof (VwGH 05.04.2013, 2010/15/0158) unter Berufung auf den Verfassungsgerichtshof (VfGH 19.03.1987, G 269/86 u.a.) darauf hin, dass es dem Gesetzgeber zwar nicht verwehrt sei, Einkünfte aus selbständiger Arbeit anders zu behandeln als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, dies jedoch nur insoweit, als eine verschiedenartige Besteuerung aus den tatsächlichen Unterschieden zwischen den verschiedenen erwerbswirtschaftlichen Tätigkeiten abgeleitet werden könne. Zur Bestimmung des § 67 Abs. 10 EStG 1988 iVm § 124b Z 53 EStG 1988) führte der VwGH dabei klar aus, dieser gebe die steuerliche Behandlung sonstiger Bezüge nur insoweit vor, als diese nicht - wie hier - in eine Einkommensteuerveranlagung einzubeziehen sind. In diesem Fall regeln erst die danach für die Veranlagung geltenden Vorschriften die steuerliche Behandlung abschließend.

Würde man im ersten Jahr nicht die vollständige Anrechnung der gem. § 67 Abs. 10 EStG 1988 einbehaltenen Lohnsteuer zulassen, würde das die im Wege einer Pensionsabfindung zugeflossenen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gegenüber anderen Einkünften benachteiligen, die keiner Abzugssteuer unterliegen (z.B. Pensionsabfindung eines wesentlich aber nicht mehrheitlich beteiligten Gesellschafters einer GmbH; vgl. Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, § 32 Tz 26 unter Hinweis auf VwGH 16.09.2003, 2000/14/0175; so wohl auch VwGH 16.03.1994, 93/13/0086). Das wäre sachlich nicht zu rechtfertigen.

§ 46 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 dient nicht dazu, den vom Gesetzgeber vorgesehenen Steuerstundungseffekt einzuschränken, sondern dazu, eine Anrechnung auszuschließen, wenn Einkünfte nicht aufgrund einer Veranlagung in die neue Steuerberechnung mit einbezogen werden. Sein Wortlaut („... soweit sie auf veranlagte Einkünfte entfallen.“) fordert für die Anrechnung nicht ausdrücklich und ausnahmslos, dass die Einkünfte für den Zeitraum veranlagt werden müssen, in dem die Anrechnung der Abzugssteuer erfolgt, sondern lässt einen Interpretationsspielraum offen. Aufgrund der notwendigen Zusammenschau mit der durch § 37 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 dokumentierten

Begünstigungsabsicht des Gesetzgebers erlaubt das die verfassungskonforme Auslegung, dass damit vor allem beabsichtigt war, die Anrechenbarkeit auf Fälle einzuschränken, in denen die Einkünfte tatsächlich im Rahmen einer Veranlagung erfasst werden, und eine

Anrechenbarkeit auszuschließen, wenn diese überhaupt nicht in eine Veranlagung mit einbezogen werden. Keinesfalls sollten damit die Begünstigungen des § 37 EStG 1988 untergraben werden.

Der Senat ist verpflichtet, das Gesetz - soweit dies in seinem Wortlaut Deckung findet - verfassungskonform auszulegen. Dies erfordert, die (hier 2016) in voller Höhe abgezogene Lohnsteuer (auch) bei der im gegenständlichen Fall ausgeübten Option zur Dreijahresverteilung schon im ersten Veranlagungszeitraum (hier ebenfalls 2016) zur Gänze anzurechnen und gutzuschreiben, weil nur dies eine unsachliche Diskriminierung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit verhindern kann.

Änderungen

Im Ergebnis sind deshalb im streitgegenständlichen Veranlagungsjahr 2016 nur 1/3 der Pensionsabfindung von 38.192,00 € = 12.730,67 € zuzüglich der laufenden Firmenpension 2016 von 2.122,42 € als von der ehemaligen Arbeitgeberin bezogene Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in der Höhe von insgesamt 14.853,09 € (bisher laut bekämpftem Bescheid 40.315,17 €) zu berücksichtigen.

Hinsichtlich der 2016 anzurechnenden Lohnsteuer ergibt sich keine Änderung, weil diese wegen Versagung der Drittelung der Pensionsabfindung bereits im bekämpften Bescheid zur Gänze berücksichtigt worden ist.

Hinsichtlich der rechnerischen Darstellung wird auf das als Beilage angeschlossene Berechnungsblatt verwiesen.

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.

Zur Verteilung einer teilweisen Pensionsabfindung auf drei Jahre und die Höhe der in den drei Jahren anzurechnenden Lohnsteuer gibt es vom Verwaltungsgerichtshof im Geltungsbereich des EStG 1988 noch keine Rechtsprechung. Deshalb ist eine Revision zulässig.

