

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri. in der Beschwerdesache Bf.in, AdresseBf.in, vertreten durch Stb., über die Beschwerden vom 27.3.2018 und vom 2.10.2018 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt XY vom 24.10.2017 und vom 27.8.2018 betreffend Einkommensteuer 2016 und 2017 zu Recht erkannt:

Den Beschwerden wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem dem Ende der Entscheidungsgründe als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern 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) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Verfahrensablauf

Mit **Schreiben vom 9.5.2017** wurde die Erklärung zur ArbeitnehmerInnenveranlagung 2016 samt Antrag auf Versteuerung der Pensionsabfindung in Höhe von 53.199,00 € auf drei Jahre gemäß § 37 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 eingereicht. Zudem wurde die Entgeltabrechnung für Jänner 2016, eine Bestätigung der Versicherung sowie eine Bestätigung des ehemaligen Arbeitgebers zur Besteuerung der Pensionsabfindung eingereicht.

Der **Antrag gemäß § 37 Abs. 2 EStG 1988**, die 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 den ehemaligen Arbeitgeber gemäß § 67 Abs. 10 EStG 1988 entrichteten Lohnsteuer angerechnet werde, wurde wie folgt begründet:

Die Beschwerdeführerin wäre Dienstnehmerin gewesen und hätte gegenüber dem ehemaligen Arbeitgeber aufgrund der Regelung des Kollektivvertrages betreffend Neuregelung der Pensionsrechte ein Rechtsanspruch auf eine Firmenpension (direkte Leistungszusage). Demnach stehe ihr der Bezug einer lebenslangen monatlichen Rente zu, nicht aber die Möglichkeit einer Kapitalabfindung.

Basierend auf dieser Pensionszusage sei ihr vom Arbeitgeber eine Pensionsabfindung angeboten worden. Dieses Angebot hätte sie angenommen, daher sei ihr am 4.1.2016

eine Pensionsabfindung in Höhe von 53.199,00 € ausbezahlt worden. Mit dieser Zahlung seien ihre Pensionsansprüche zu 75% abgefunden worden.

Der Arbeitgeber hätte bei der Auszahlung dieser Pensionsabfindung eine Lohnbesteuerung gemäß § 67 Abs. 10 EStG 1988 vorgenommen und die entsprechende Lohnsteuer in Abzug gebracht.

Für diese Pensionsabfindung könne nach § 37 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 eine begünstigte - auf drei Kalenderjahre verteilte - Besteuerung in Anspruch genommen werden, da

- es sich um eine Entschädigung handle, die als Ersatz für entgangene oder entgehende Einnahmen gewährt werde;

- die Initiative zum Abschluss der Abfindungsvereinbarung nicht von ihr, sondern vom ehemaligen Arbeitgeber ausgegangen sei und

- der Zeitraum, für den die Entschädigung gewährt werde, sieben Jahre übersteige.

Zudem wurde eingereicht eine Bestätigung der Versicherung, dass zum Stichtag 31.12.2015, zu dem die Pensionsabfindung geleistet worden wäre, die der Berechnung zugrunde gelegte statistische Restlebenserwartung inklusive allfällig bestehender Hinterbliebenenanwartschaften der Pensionszusage iSd § 37 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 22,9 Jahre betragen habe.

Die Berechnung des Abfindungsbetrages und der Periode, die der Abfindung zugrunde liege, sei nach den anerkannten Regeln der Versicherungsmathematik unter Verwendung der AVÖ 2008 P - Rechnungsgrundlagen für die Pensionsversicherung - erfolgt.

Mit **Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2016 vom 24.10.2017** wurden unter anderem Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von 54.538,02 € festgesetzt. Diese stammen aus der Abfindung eines Pensionsanspruches gegenüber dem ehemaligen Arbeitgeber der Beschwerdeführerin. Die darauf entfallende einbehaltene Lohnsteuer beträgt 25.626,18 €.

Mit **Schreiben vom 27.3.2018** wurde der Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand und **Beschwerde** im Hinblick auf oben angeführten Bescheid eingereicht unter anderem wie folgt:

Der Einkommensteuerbescheid werde hinsichtlich der Nichtanwendung der Steuerbegünstigung nach § 37 Abs. 2 Z 2 iVm § 32 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 auf die Pensionsabfindung angefochten.

Trotz Vorliegens der Voraussetzungen des § 37 Abs. 2 Z 2 iVm § 32 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 sei der Beschwerdeführerin eine Verteilung der Pensionsabfindung auf drei Jahre zu Unrecht verweigert worden.

B.

Voraussetzungen der Verteilung von Einkünften auf drei Jahre

1.

Damit Einkünfte gleichmäßig verteilt auf drei Jahre angesetzt werden könnten, müssten folgende Voraussetzungen erfüllt sein:

- Der Abgabepflichtige müsse einen diesbezüglichen Antrag stellen;
- Es müsse eine Entschädigung iSd § 32 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 vorliegen;

- Der Zeitraum, für den die Entschädigung gewährt werde, müsse gemäß § 37 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 mindestens sieben Jahre betragen.

2.

Die Beschwerdeführerin hätte den Antrag auf Verteilung der ausgezahlten Pensionsabfindung auf drei Jahre gestellt.

C.

Vorliegen der Voraussetzungen des § 37 Abs. 2 Z 2 EStG 1988

2.

Aus der Regelung des § 37 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 sei keine Einschränkung auf eine Vollabfindung ableitbar. Nach Rz 1110e LStR idF des Begutachtungsentwurfes zum LStR-Wartungserlass 2015 seien folgende Kriterien für die Inanspruchnahme einer begünstigten Besteuerung einer Pensionsabfindung nach § 37 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 maßgeblich:

- Vorliegen einer Entschädigung iSd § 32 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988, die als Ersatz für entgangene oder entgehende Einnahmen gewährt werde;
- Die Initiative zum Abschluss der Abfindungsvereinbarung dürfe nicht vom Pensionsberechtigten ausgegangen sein;
- Der Zeitraum, für den die Entschädigung gewährt werde, betrage mindestens 7 Jahre;
- Antrag des Abgabepflichtigen.

3.

In den erläuternden Bemerkungen der Regierungsvorlage zum EStG 1988 sei zu § 37 EStG 1988 Folgendes ausgeführt:

"Bei...den Entschädigungen iSd § 32 Abs. 1 sei eine Sperrfrist von sieben Jahren vorgesehen. Dieser Maßnahme liege - neben der herbeigeführten generellen Tarifsenkung - die Überlegung zugrunde, dass eine Minderung der Progression bei einer erheblichen Zusammenballung von Einkünften gerechtfertigt ist."

4.

Entsprechend der Vorgängerbestimmungen des § 34 EStG 1934 bzw. des § 37 EStG 1972 bezwecke § 37 EStG 1988 die steuerliche Begünstigung bestimmter außerordentlicher Einkünfte für eine Tätigkeit oder für den Ersatz für entgangene oder entgehende Einnahmen, die sich über mehrere Jahre erstrecken würden und für die die Ersatzleistung dagegen zusammengeballt in einer Veranlagungsperiode anfalle. Diese Verteilungsbegünstigung bezwecke somit eine Ermäßigung der Progression sowie eine Steuerstundung. Die vorzunehmende Umverteilung verfolge daher eine wirtschaftliche Betrachtungsweise. Damit sei 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 würden, abzumildern.

5.

Diesem Normzweck der Bestimmung des § 37 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 sei auch im Falle einer Teilabfindung Rechnung zu tragen. Eine (Teil-)Abfindung einer Betriebspension sei ebenfalls mit einem zusammengeballten Zufließen von Einkünften verbunden. Genau das wolle § 37 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 (in gewissem Maße) abmildern. Das Vorliegen

der Voraussetzungen des § 37 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 sei ohnedies bei jeder einzelnen allfälligen Teilabfindung erneut zu prüfen.

6.

Eine missbräuchliche Gestaltung bzw. ein Steuervorteil sei ebenfalls nicht erkennbar. Bei einer regelmäßigen Rentenzahlung würden nicht nur niedrigere Grenzsteuersätze zur Anwendung kommen, sondern es stehe auch die Sechstelbesteuerung für sonstige Bezüge zu. Diese Vorteile würden bei einer (Teil-)Abfindung verloren gehen.

Die im Gesetz vorgesehene Dreijahresverteilung könne somit lediglich die negativen steuerlichen Effekte der Einmalabfindung im Vergleich zur weiteren Rentenauszahlung abschwächen. Sie vermöge es aber bei Weitem nicht zu beseitigen, weil die Steuerbelastung im Falle einer auf drei Jahre verteilten Erfassung deutlich höher sei als bei einer auf den Abfindungszeitraum verteilten Erfassung.

7.

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

D.

Vorliegen einer Entschädigung iSd § 32 Abs. 1 Z 1 EStG 1988

2.

Das Gesetz enthalte zwar keine Legaldefinition für den Begriff der Entschädigung, verlange jedoch keine gänzliche bzw. vollständige Beendigung des zugrundeliegenden Rechtsverhältnisses. Dies hätte der BFH im Urteil 25.8.2009, 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" beziehe und für die §§ 34 dEStG eine (über die in Österreich vorgesehene Dreijahresverteilung hinausgehende) Progressionsermäßigung regle, auch ausdrücklich festgehalten. Das Gesetz setze lediglich voraus, dass Einnahmen entgangen seien oder entgehen würden und dass dafür Ersatz geleistet werde.

3.

Nach der Rechtsprechung des VwGH, der in seinen Entscheidungen Kriterien für das Vorliegen einer Entschädigung iSd § 32 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 herausgearbeitet habe, sei Folgendes maßgeblich:

- Die Entschädigung setze einen Schaden voraus, der unmittelbar durch den Ausfall verursacht werde (VwGH 15.1.1986, 85/13/0109). Sei der Schaden noch nicht eingetreten, müsse der Schadenseintritt zumindest drohen (VwGH 16.9.1986, 83/14/0123; 30.5.1990, 86/13/0044);
- Die Entschädigung müsse als Schadensausgleich gewährt werden (VwGH 15.1.1986, 85/13/0109);
- Die Entschädigung müsse als Ersatz für entgehende oder entgangene Einnahmen sowie als Verlust steuerpflichtiger Einnahmen geleistet werden (VwGH 19.9.1989, 89/14/0107);

- Der Steuerpflichtige dürfe den Schaden nicht freiwillig herbeigeführt haben. Es liege jedoch eine Entschädigung iSd § 32 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 vor, wenn der Steuerpflichtige mit dem Schädiger eine Vereinbarung über die Entschädigung schließe und die Initiative vom Schädiger ausgehe (VwGH 20.2.1997, 95/15/0079). Diese Voraussetzung sei hier unstrittig erfüllt, weil der Beschwerdeführerin nach der betrieblichen Pensionsregelung keine Abfindungsoption zustehe und die Initiative zur Abfindungsaktion von der Dienstgeberin selbst ausgegangen sei. Dass den Dienstnehmern im Rahmen dieser einmaligen Aktion auch Teilabfindungen zugestanden worden wären, sei ausschließlich darin begründet, dass die Dienstgeberin möglichst viele Begünstigte zur Abfindung bewegen habe wollen, um die Position der gebildeten Rückstellungen in der Unternehmensbilanz weitgehend zu verringern und somit für die Zukunft kalkulierbarer zu machen. Den Teilabfindungen wären insoweit ausschließlich wirtschaftliche (außersteuerliche) Überlegungen zugrunde gelegen.

4.

Eine nach Tarif zu versteuernde Pensionsabfindung sei nach der Rechtsprechung des VwGH als Entschädigung iSd § 32 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 anzusehen und der Progressionsermäßigung des § 37 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 zugänglich (VwGH 25.4.2013, 2010/15/0158).

5.

Der VwGH hätte bereits in seiner Entscheidung vom 25.10.1977, 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 sei diesen Ausführungen nicht zu entnehmen. Es reiche vielmehr aus, wenn eine Entschädigung als Schadensausgleich für den Verlust von Einnahmen gewährt werde. Dies entspreche 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"* (VwGH 25.10.1977, 1173/77).

7.

Durch die Reduktion ihrer betrieblichen Pensionszahlung im Ausmaß von 75% hätte die Beschwerdeführerin unzweifelhaft einen Verlust erlitten. Sie erhalte somit jeden Monat um 75% weniger an betrieblicher Pension. Als Ausgleich dafür sei der Beschwerdeführerin eine Entschädigung in Form der Pensionsteilabfindung gewährt worden. Es würden daher sämtliche Voraussetzungen vorliegen, um die Pensionsteilabfindung als Entschädigung des § 32 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 zu qualifizieren.

8.

Die Entscheidung des VwGH 25.4.2013, 2010/15/0158, stehe diesem Ergebnis nicht entgegen:

a.

In dieser Entscheidung werde lediglich unter Verweis auf die Entscheidung VwGH 25.10.1977, 1173/77, ausgeführt, dass *"Kapitalzahlungen zur Abfindung von Pensionsansprüchen als begünstigte Entschädigungen iSd § 32 in Betracht kommen."* In weiterer Folge wiederholt der VwGH lediglich die Ausführungen der belangten Behörde, wonach eine Pensionsabfindung als "Schadensausgleich" zu werten sein würde.

b.

Weder dem Gesetzestext des § 32 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988, noch den Ausführungen des VwGH sei zu entnehmen, dass für die Anwendung des § 32 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 eine zusätzliche ungeschriebene Voraussetzung - eine Abfindung des Pensionsrechtes zur Gänze, wie dies in SWK 23-24/2016, 1049, ohne jegliche Begründung suggeriert werde - erforderlich sein würde.

9.

§ 32 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 sei auch nicht mit den in § 32 Abs. 1 Z 1 lit. b bis d EStG 1988 verankerten Tatbeständen vergleichbar.

10.

§§ 32 Abs. 1 Z 1 lit. b bis d EStG 1988 würden im Gegensatz zur Bestimmung des § 32 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 die Aufgabe einer Tätigkeit oder eines Rechts voraussetzen. Dagegen reiche es für das Vorliegen einer Entschädigung iSd § 32 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 aus, wenn eine Abfindung für eine entgehende Einnahme gewährt werde. Im Gegensatz zu den anderen Tatbeständen des § 32 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 setze § 32 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 somit keine vollständige Abfindung voraus.

12.

Es sei weiters darauf hinzuweisen, dass die Steuerbegünstigung des § 67 Abs. 8 lit. e EStG 1988 grundsätzlich auch bei der Gewährung von Pensionsteilabfindungen anwendbar sei. Im Erkenntnis 24.5.2012, 2009/15/0188, hätte 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 ausgegangen wäre.

13.

Die Entscheidung des VwGH 16.12.2010, 2007/15/0026, stehe ebenfalls in keinem Zusammenhang mit dem gegenständlich zu beurteilenden Fall. In dem der Entscheidung zugrundeliegenden Sachverhalt wären der Dienstnehmer bzw. dessen Hinterbliebene berechtigt, an Stelle einer Rente einen Barwert der Versorgungsleistung zu fordern. Wenn die Hinterbliebenen von ihrem Wahlrecht Gebrauch machen würden und eine Auszahlung in Form einer Einmalzahlung in Anspruch nehmen würden, so sei gar kein Anspruch auf Rentenzahlung entstanden. Diese Entscheidung des VwGH stehe der Teilabfindung von Rentenzahlungen somit nicht entgegen.

14.

In einer weiteren Entscheidung vom 26.4.2017, Ro 2015/13/0020, hätte der VwGH sogar eine begünstigte Auszahlung einer Teilabfindung eines Pensionsanspruches iZm § 67 Abs. 4 EStG 1988 ausdrücklich bejaht. Der VwGH führe in der genannten Entscheidung aus, dass auch ein (teilweiser) Verlust einer Dauerleistung tatbestandsmäßig sei, weil der Anspruchsberechtigte auf einen Teil der Altersrente verzichte. Werde ihm für den teilweisen Pensionsverlust eine Einmalzahlung angeboten, so liege eine Ablösezahlung vor, die steuerbegünstigt geltend gemacht werden könne (VwGH 26.4.2017, Ro 2015/13/0020). Die dafür geleistete Teilabfindung wäre daher aufgrund des Vorliegens sämtlicher Voraussetzungen steuerbegünstigt. Der VwGH hätte ausdrücklich das Argument des Finanzamtes verworfen, wonach keine "Pensionsabfindung" vorliegen würde, wenn der Berechtigte die freie Wahl zwischen dem vollen Bezug der Pension und deren teilweisen Abfindung haben würde. Eine gesetzliche Einschränkung würde nicht vorliegen. Wenn eine wahlweise Teilpensionsabfindung aber eine "Ablösung von Pensionen" iSd 6%-igen Lohnbesteuerung des § 67 Abs. 4 1. Teilstrich EStG 1988 darstelle, dann müsse sie jedenfalls auch einen "Ersatz für entgehende Einnahmen" für den § 37 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 unter der Voraussetzung eines mindestens siebenjährigen Entschädigungszeitraumes darstellen.

15.

Eine von der belangten Behörde behauptete Einschränkung auf die vollständige Pensionsabfindung stehe darüber hinaus auch im Widerspruch zur Judikatur des BFH zur insoweit vergleichbaren Rechtslage in Deutschland zu § 32 Abs. 1 Z 1 EStG 1988:

a.

Im Urteil vom BFH 25.8.2009, IX R 3/09, sei eine Zahlung, die der Arbeitgeber im Hinblick auf eine unbefristete Herabsetzung der Arbeitszeit gewährt habe, als Entschädigung iSd § 24 Z 1 lit. a dEStG betrachtet worden. § 24 Z 1 lit. a dEStG beziehe 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 sei nach § 34 dEStG eine (über die in Österreich vorgesehene Dreijahresverteilung hinausgehende) Tarifiermäßigung vorgesehen.

b.

Dazu führe der BFH aus, dass das Gesetz keine vollständige Beendigung des zugrundeliegenden Rechtsverhältnisses verlange, sondern eine Teilabfindung genüge. Ausdrücklich halte 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 komme daher zum eindeutigen Ergebnis, dass eine Teilabfindung für eine Steuerbegünstigung ausreiche.

16.

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

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 9.5.2018** wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen wie folgt:

Der VwGH hat in seinem Erkenntnis vom 25.4.2013, 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 sei:

- Vorliegen einer Entschädigung iSd § 32 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988, die als Ersatz für entgangene oder entgehende Einnahmen gewährt werde;
- Der Zeitraum, für den die Entschädigung gewährt werde, betrage mindestens sieben Jahre (§ 37 Abs. 2 Z 2 EStG 1988);
- Ein Antrag des Abgabepflichtigen auf Dreijahresverteilung;
- Die Initiative zum Abschluss der Abfindungsvereinbarung dürfe nicht vom Pensionsberechtigten ausgegangen sein.

Sämtliche Voraussetzungen müssten dabei kumulativ vorliegen.

Entschädigungen iSd § 32 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 könnten in Betracht kommen.

Die Pensionsabfindung könne als "Schadensausgleich" für den Verlust eines Pensionsanwartschaftsrechtes gewertet werden.

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

Die Ausführungen der Beschwerdeführerin seien nicht zielführend, sodass der Antrag auf Dreijahresverteilung der Pensionsteilabfindung im Ausmaß von 75% nicht stattgegeben werden könne.

Mit **Schreiben vom 22.5.2018** wurde der **Antrag auf Vorlage** der obigen Beschwerde zur Entscheidung an das Bundesfinanzgericht gestellt und begründend auf die Beschwerde verwiesen.

Mit **Vorlagebericht vom 14.6.2018** wurde die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2016 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt und unter anderem wie folgt ausgeführt:

Sachverhalt:

Die Beschwerdeführerin hätte im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2016 eine begünstigte, auf drei Kalenderjahre verteilte Besteuerung einer aus dem Beschäftigungsverhältnis zu einer Bank resultierenden Pensionsabfindung beantragt, welche ihr von dieser aufgrund eines vorhergehenden Angebotes im Ausmaß von 75% der Pensionsansprüche ausbezahlt worden wäre.

Im Einkommensteuerbescheid 2016 vom 24.10.2017 sei die beantragte Dreijahresverteilung vom Finanzamt nicht berücksichtigt worden, weil die Abgabenbehörde davon ausgegangen wäre, dass eine Abfindung eines Teilbetrages (und nicht des gesamten Pensionsanspruches) nicht unter die Progressionsmilderung des § 37 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 fallen würde.

Am 22.3.2018 hätte die Beschwerdeführerin den Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand und die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2016 eingereicht.

Dem Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand wäre Folge zu leisten gewesen, jedoch hätte das Finanzamt die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2016 als unbegründet abgewiesen.

Beweismittel:

Insbesondere der Antrag der Beschwerdeführerin auf Dreijahresverteilung der Pensionsabfindung

Stellungnahme:

Der VWGH hätte in seinem Erkenntnis 25.4.2013, 2010/15/0158, ausgeführt, unter welchen Tatbeständen 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 sei:

- Antrag des Abgabepflichtigen;
- Die Initiative zum Abschluss der Abfindungsvereinbarung dürfe nicht vom Pensionsberechtigten ausgegangen sein;
- Vorliegen einer Entschädigung iSd § 32 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988, die als Ersatz für entgangene oder entgehende Einnahmen gewährt werde;
- Der Zeitraum, für den die Entschädigung gewährt werde, betrage mindestens sieben Jahre (§ 37 Abs. 2 Z 2 EStG 1988).

Sämtliche Voraussetzungen müssten dabei kumulativ vorliegen.

In folgenden Fällen sei die Progressionsermäßigung durch die Dreijahresverteilung nicht möglich:

- Fehlen einer der kumulativen Voraussetzungen;
- Die Pensionsabfindung wäre mit dem Hälftesteuersatz gemäß § 67 Abs. 8 lit. e EStG 1988 versteuert worden;
- Abfindung nur eines Teiles der Pensionsanwartschaft.

Im gegenständlichen Fall sei jedoch strittig, ob die Voraussetzung des Vorliegens einer Entschädigung iSd § 32 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 tatsächlich gegeben sei.

Entschädigungen im einkommensteuerrechtlichen Sinne seien Beträge zur Beseitigung einer bereits eingetretenen Vermögensminderung bzw. Beträge zur Verhinderung einer sonst drohenden Minderung des Vermögens. Der VwGH führe überdies aus, dass Kapitalzahlungen zur Abfindung von Pensionsansprüchen als begünstigte Entschädigungen iSd § 32 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 in Betracht kommen würden, wobei der VwGH dies damit begründe, dass die Pensionsabfindung als "Schadensausgleich" für den Verlust eines Pensionsanwartschaftsrechtes zu werten sei. Von einem Verlust des Pensionsanwartschaftsrechtes und der damit verbundenen Möglichkeit der Dreijahresverteilung als Entschädigung sei neben dem Vorhandensein der vorgenannten Voraussetzungen somit nur dann auszugehen, wenn das Anwartschaftsrecht zur Gänze (= 100%) abgefunden werde. Eine Abfindung in Teilbeträgen falle nicht unter die Progressionsermäßigung des § 37 Abs. 2 Z 2 EStG 1988, weil der Pensionsbezieher seines Pensionsanwartschaftsrechtes durch eine Teilabfindung nicht verlustig werde. Die Steuerermäßigung der außerordentlichen Einkünfte nach § 37 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 sei an die Bedingung gebunden, dass der Zeitraum, für den die Entschädigungen gewährt werden würden, mindestens sieben Jahre betrage, die Begünstigung sei dadurch auf seltene Ausnahmefälle beschränkt. Unter diesem Aspekt könne eine Teilabfindung nicht Gegenstand einer Dreijahresverteilung sein. Wenn eine Pensionsabfindung als Entschädigung gewertet werden solle, so müsse dies insoweit einschränkend ausgelegt werden, als nur eine Abfindung der gesamten Pensionsanwartschaft der Progressionsermäßigung als Entschädigung zugänglich sei. Diese Sichtweise entspreche auch dem Normzweck des § 37 Abs. 2 Z 2 EStG 1988, wonach nur in Ausnahmefällen der steuerliche Nachteil aufgrund des zusammengeballten Zufließens von Entschädigungen abgemildert werden solle. Bei einer Teilabfindung würde die Möglichkeit geschaffen werden die Progressionsermäßigung durch Dreijahresverteilung mehrmals in Anspruch zu nehmen, was dem Zweck dieser gesetzlichen Bestimmung zuwiderlaufen würde. Die Tatbestände der Entschädigungen des § 32 Abs. 1 Z 1 EStG 1988, die einer Progressionsermäßigung durch Dreijahresverteilung zugänglich seien, würden ebenso zeigen, dass nur jene außergewöhnlichen Fälle davon umfasst sein sollten, bei denen ein gänzlicher Verlust zu einem Schaden geführt habe. Insbesondere die Tatbestände der lit. b-d leg. cit. führten Entschädigungen an, die bei "Aufgabe" einer Tätigkeit oder eines Rechtes gewährt würden. Systematisch müsse dies auch für den Tatbestand der lit. a leg. cit. gelten, sodass nur eine gänzliche Pensionsabfindung und somit der Verlust des gesamten Pensionsanwartschaftsrechtes unter den Entschädigungsbegriff des § 32 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 falle.

Abschließend dürfe noch auf den Artikel Fragner/Seebacher, SWK 23-24/2016, 1048, verwiesen werden.

Im hier zu beurteilenden Fall sei das Vorliegen einer Entschädigung iSd § 32 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 als Voraussetzung für die Dreijahresverteilung nicht gegeben, weil lediglich eine Abfindung der Abfertigung von 75% der Pensionsansprüche und somit nicht in gänzlicher Höhe zu 100% erfolgt sei.

In der **Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2017** wurden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit ohne Lohnsteuerabzug in Höhe von 17.733,00 € erklärt.

Mit **Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2017 vom 27.8.2018** wurden keine Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit basierend auf der gegenständlichen Pensionsabfindung festgesetzt und wie folgt begründet:

Nach § 37 Abs. 2 EStG 1988 seien über Antrag, beginnend mit dem Veranlagungsjahr, dem der Vorgang zuzurechnen sei, gleichmäßig verteilt auf 3 Jahre anzusetzen:

Entschädigungen iSd § 32 Abs. 1 Z 1 EStG 1988, wenn der Zeitraum, für den die Entschädigung gewährt werde, mindestens 7 Jahre betrage und es sich um eine Entschädigung als Ersatz für entgangene oder entgehende Einnahmen handle.

Zu dieser Entschädigung würden auch Pensionsabfindungen zählen, die zur Gänze gemäß § 67 Abs. 10 EStG 1988 versteuert worden wären.

Eine Verteilung auf 3 Jahre komme nur dann in Betracht, wenn das ursächliche Ereignis nicht vom Pensionsbezieher herbeigeführt worden wäre.

Die Pensionsabfindung müsse zu 100% abgefunden werden und eine Auszahlung in Teilbeträgen dürfe nicht erfolgen.

Sämtliche Voraussetzungen müssten kumulativ vorliegen.

Im vorliegenden Fall seien nicht 100% der Pensionsansprüche abgefunden worden und damit sei eine Verteilung auf drei Jahre bezüglich der Einkünfte/Lohnsteuer nicht möglich.

Mit **Schreiben vom 2.10.2018** wurde gegen den Einkommensteuerbescheid 2017 **Beschwerde** eingereicht und unter anderem wie folgt begründet:

Der Einkommensteuerbescheid werde hinsichtlich der Nichtanwendung der Steuerbegünstigung nach § 37 Abs. 2 Z 2 iVm § 32 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 auf die Pensionsabfindung angefochten.

Trotz Vorliegens der Voraussetzungen des § 37 Abs. 2 Z 2 iVm § 32 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 sei der Beschwerdeführerin eine Verteilung der Pensionsabfindung auf drei Jahre zu Unrecht verweigert worden.

Es sei insbesondere auf die zwischenzeitig ergangenen Entscheidungen des BFG 12.3.2018, RV/6100364/2017, sowie 17.5.2018, RV/5100403/2018, und vom 18.5.2018, RV/5101883/2017, zu verweisen. Das BFG komme in den gleich gelagerten Fällen zum Ergebnis, dass die Pensions(teil-)abfindungen steuerbegünstigt auf 3 Jahre zu verteilen seien und verwerfe damit die Rechtsmeinung der belangten Behörde.

B.

Voraussetzungen der Verteilung von Einkünften auf drei Jahre

1.

Damit Einkünfte gleichmäßig verteilt auf drei Jahre angesetzt werden könnten, müssten folgende Voraussetzungen erfüllt sein:

- Der Abgabepflichtige müsse einen diesbezüglichen Antrag stellen;
- Es müsse eine Entschädigung iSd § 32 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 vorliegen;
- Der Zeitraum, für den die Entschädigung gewährt werde, müsse gemäß § 37 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 mindestens sieben Jahre betragen.

2.

Die Beschwerdeführerin hätte den Antrag auf Verteilung der ausgezahlten Pensionsabfindung auf drei Jahre gestellt.

C.

Vorliegen der Voraussetzungen des § 37 Abs. 2 Z 2 EStG 1988

2.

Aus der Regelung des § 37 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 sei keine Einschränkung auf eine Vollabfindung ableitbar. Nach Rz 1110e LStR idF des Begutachtungsentwurfes zum LStR-Wartungserlass 2015 seien folgende Kriterien für die Inanspruchnahme einer begünstigten Besteuerung einer Pensionsabfindung nach § 37 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 maßgeblich:

- Vorliegen einer Entschädigung iSd § 32 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988, die als Ersatz für entgangene oder entgehende Einnahmen gewährt werde;
- Die Initiative zum Abschluss der Abfindungsvereinbarung dürfe nicht vom Pensionsberechtigten ausgegangen sein;
- Der Zeitraum, für den die Entschädigung gewährt werde, betrage mindestens 7 Jahre;
- Antrag des Abgabepflichtigen.

3.

In den erläuternden Bemerkungen der Regierungsvorlage zum EStG 1988 sei zu § 37 EStG 1988 Folgendes ausgeführt:

"Bei...den Entschädigungen iSd § 32 Abs. 1 sei eine Sperrfrist von sieben Jahren vorgesehen. Dieser Maßnahme liege - neben der herbeigeführten generellen Tarifsenkung - die Überlegung zugrunde, dass eine Minderung der Progression bei einer erheblichen Zusammenballung von Einkünften gerechtfertigt ist."

4.

Entsprechend der Vorgängerbestimmungen des § 34 EStG 1934 bzw. des § 37 EStG 1972 bezwecke § 37 EStG 1988 die steuerliche Begünstigung bestimmter außerordentlicher Einkünfte für eine Tätigkeit oder für den Ersatz für entgangene oder entgehende Einnahmen, die sich über mehrere Jahre erstrecken würden und für die die Ersatzleistung dagegen zusammengeballt in einer Veranlagungsperiode anfalle. Diese Verteilungsbegünstigung bezwecke somit eine Ermäßigung der Progression sowie eine Steuerstundung. Die vorzunehmende Umverteilung verfolge daher eine wirtschaftliche Betrachtungsweise. Damit sei 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 würden, abzumildern.

5.

Diesem Normzweck der Bestimmung des § 37 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 sei auch im Falle einer Teilabfindung Rechnung zu tragen. Eine (Teil-)Abfindung einer Betriebspension sei ebenfalls mit einem zusammengeballten Zufließen von Einkünften verbunden. Genau das wolle § 37 Abs 2 Z 2 EStG 1988 (in gewissem Maße) abmildern. Das Vorliegen der Voraussetzungen des § 37 Abs 2 Z 2 EStG 1988 sei ohnedies bei jeder einzelnen allfälligen Teilabfindung erneut zu prüfen.

6.

Eine missbräuchliche Gestaltung bzw. ein Steuervorteil sei ebenfalls nicht erkennbar. Bei einer regelmäßigen Rentenzahlung würden nicht nur niedrigere Grenzsteuersätze zur Anwendung kommen, sondern es stehe auch die Sechstelbesteuerung für sonstige Bezüge zu. Diese Vorteile würden bei einer (Teil-)Abfindung verloren gehen.

Die im Gesetz vorgesehene Dreijahresverteilung könne somit lediglich die negativen steuerlichen Effekte der Einmalabfindung im Vergleich zur weiteren Rentenauszahlung abschwächen. Sie vermöge es aber bei Weitem nicht zu beseitigen, weil die Steuerbelastung im Falle einer auf drei Jahre verteilten Erfassung deutlich höher sei als bei einer auf den Abfindungszeitraum verteilten Erfassung.

7.

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

D.

Vorliegen einer Entschädigung iSd § 32 Abs. 1 Z 1 EStG 1988

2.

Das Gesetz enthalte zwar keine Legaldefinition für den Begriff der Entschädigung, verlange jedoch keine gänzliche bzw. vollständige Beendigung des zugrundeliegenden Rechtsverhältnisses. Dies hätte der BFH im Urteil 25.8.2009, 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"* beziehe und für die §§ 34 dEStG eine (über die in Österreich vorgesehene Dreijahresverteilung hinausgehende) Progressionsermäßigung regle, auch ausdrücklich festgehalten. Das Gesetz setze lediglich voraus, dass Einnahmen entgangen seien oder entgehen würden und dass dafür Ersatz geleistet werde.

3.

Nach der Rechtsprechung des VwGH, der in seinen Entscheidungen Kriterien für das Vorliegen einer Entschädigung iSd § 32 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 herausgearbeitet habe, sei Folgendes maßgeblich:

- Die Entschädigung setze einen Schaden voraus, der unmittelbar durch den Ausfall verursacht werde (VwGH 15.1.1986, 85/13/0109). Sei der Schaden noch nicht eingetreten, müsse der Schadenseintritt zumindest drohen (VwGH 16.9.1986, 83/14/0123; 30.5.1990, 86/13/0044);
- Die Entschädigung müsse als Schadensausgleich gewährt werden (VwGH 15.1.1986, 85/13/0109);
- Die Entschädigung müsse als Ersatz für entgehende oder entgangene Einnahmen sowie als Verlust steuerpflichtiger Einnahmen geleistet werden (VwGH 19.9.1989, 89/14/0107);
- Der Steuerpflichtige dürfe den Schaden nicht freiwillig herbeigeführt haben. Es liege jedoch eine Entschädigung iSd § 32 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 vor, wenn der Steuerpflichtige mit dem Schädiger eine Vereinbarung über die Entschädigung

schließe und die Initiative vom Schädiger ausgehe (VwGH 20.2.1997, 95/15/0079). Diese Voraussetzung sei hier unstrittig erfüllt, weil der Beschwerdeführerin nach der betrieblichen Pensionsregelung keine Abfindungsoption zustehe und die Initiative zur Abfindungsaktion von der Dienstgeberin selbst ausgegangen sei. Dass den Dienstnehmern im Rahmen dieser einmaligen Aktion auch Teilabfindungen zugestanden worden wären, sei ausschließlich darin begründet, dass die Dienstgeberin möglichst viele Begünstigte zur Abfindung bewegen habe wollen, um die Position der gebildeten Rückstellungen in der Unternehmensbilanz weitgehend zu verringern und somit für die Zukunft kalkulierbarer zu machen. Den Teilabfindungen wären insoweit ausschließlich wirtschaftliche (außersteuerliche) Überlegungen zugrunde gelegen.

4.

Eine nach Tarif zu versteuernde Pensionsabfindung sei nach der Rechtsprechung des VwGH als Entschädigung iSd § 32 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 anzusehen und der Progressionsermäßigung des § 37 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 zugänglich (VwGH 25.4.2013, 2010/15/0158).

5.

Der VwGH hätte bereits in seiner Entscheidung vom 25.10.1977, 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 sei diesen Ausführungen nicht zu entnehmen. Es reiche vielmehr aus, wenn eine Entschädigung als Schadensausgleich für den Verlust von Einnahmen gewährt werde. Dies entspreche 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"* (VwGH 25.10.1977, 1173/77).

7.

Durch die Reduktion ihrer betrieblichen Pensionszahlung im Ausmaß von 75% hätte die Beschwerdeführerin unzweifelhaft einen Verlust erlitten. Sie erhalte somit jeden Monat um 75% weniger an betrieblicher Pension. Als Ausgleich dafür sei der Beschwerdeführerin eine Entschädigung in Form der Pensionsteilabfindung gewährt worden. Es würden daher sämtliche Voraussetzungen vorliegen, um die Pensionsteilabfindung als Entschädigung des § 32 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 zu qualifizieren.

8.

Die Entscheidung des VwGH 25.4.2013, 2010/15/0158, stehe diesem Ergebnis nicht entgegen:

a.

In dieser Entscheidung werde lediglich unter Verweis auf die Entscheidung VwGH 25.10.1977, 1173/77, ausgeführt, dass *"Kapitalzahlungen zur Abfindung von Pensionsansprüchen als begünstigte Entschädigungen iSd § 32 in Betracht kommen."* In weiterer Folge wiederholt der VwGH lediglich die Ausführungen der belangten Behörde, wonach eine Pensionsabfindung als "Schadensausgleich" zu werten sein würde.

b.

Weder dem Gesetzestext des § 32 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988, noch den Ausführungen des VwGH sei zu entnehmen, dass für die Anwendung des § 32 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 eine zusätzliche ungeschriebene Voraussetzung - eine Abfindung des Pensionsrechtes zur Gänze, wie dies in SWK 23-24/2016, 1049, ohne jegliche Begründung suggeriert werde - erforderlich sein würde.

9.

§ 32 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 sei auch nicht mit den in § 32 Abs. 1 Z 1 lit. b bis d EStG 1988 verankerten Tatbeständen vergleichbar.

10.

§§ 32 Abs. 1 Z 1 lit. b bis d EStG 1988 würden im Gegensatz zur Bestimmung des § 32 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 die Aufgabe einer Tätigkeit oder eines Rechts voraussetzen. Dagegen reiche es für das Vorliegen einer Entschädigung iSd § 32 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 aus, wenn eine Abfindung für eine entgehende Einnahme gewährt werde. Im Gegensatz zu den anderen Tatbeständen des § 32 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 setze § 32 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 somit keine vollständige Abfindung voraus.

12.

Es sei weiters darauf hinzuweisen, dass die Steuerbegünstigung des § 67 Abs. 8 lit. e EStG 1988 grundsätzlich auch bei der Gewährung von Pensionsteilabfindungen anwendbar sei. Im Erkenntnis 24.5.2012, 2009/15/0188, hätte 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 ausgegangen wäre.

13.

Die Entscheidung des VwGH 16.12.2010, 2007/15/0026, stehe ebenfalls in keinem Zusammenhang mit dem gegenständlich zu beurteilenden Fall. In den der Entscheidung zugrundeliegenden Sachverhalt wäre der Dienstnehmer bzw. dessen Hinterbliebene berechtigt, an Stelle einer Rente einen Barwert der Versorgungsleistung zu fordern. Wenn die Hinterbliebenen von ihrem Wahlrecht Gebrauch machen würden und eine Auszahlung in Form einer Einmalzahlung in Anspruch nehmen würden, so sei gar kein Anspruch auf Rentenzahlung entstanden. Diese Entscheidung des VwGH stehe der Teilabfindung von Rentenzahlungen somit nicht entgegen.

14.

In einer weiteren Entscheidung vom 26.4.2017, Ro 2015/13/0020, hätte der VwGH sogar eine begünstigte Auszahlung einer Teilabfindung eines Pensionsanspruches iZm § 67

Abs. 4 EStG 1988 ausdrücklich bejaht. Der VwGH führe in der genannten Entscheidung aus, dass auch ein (teilweiser) Verlust einer Dauerleistung tatbestandsmäßig sei, weil der Anspruchsberechtigte auf einen Teil der Altersrente verzichte. Werde ihm für den teilweisen Pensionsverlaust eine Einmalzahlung angeboten, so liege eine Ablösezahlung vor, die steuerbegünstigt geltend gemacht werden könne (VwGH 26.4.2017, Ro 2015/13/0020). Die dafür geleistete Teilabfindung wäre daher aufgrund des Vorliegens sämtlicher Voraussetzungen steuerbegünstigt. Der VwGH hätte ausdrücklich das Argument des Finanzamtes verworfen, wonach keine "Pensionsabfindung" vorliegen würde, wenn der Berechtigte die freie Wahl zwischen dem vollen Bezug der Pension und deren teilweiser Abfindung haben würde. Eine gesetzliche Einschränkung würde nicht vorliegen. Wenn eine wahlweise Teilpensionsabfindung aber eine "Ablösung von Pensionen" iSd 6%-igen Lohnbesteuerung des § 67 Abs. 4 1. Teilstrich EStG 1988 darstelle, dann müsse sie jedenfalls auch ein "Ersatz für entgehende Einnahmen" für den § 37 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 unter der Voraussetzung eines mindestens siebenjährigen Entschädigungszeitraumes darstellen.

15.

Eine von der belangten Behörde behauptete Einschränkung auf die vollständige Pensionsabfindung stehe darüber hinaus auch im Widerspruch zur Judikatur des BFH zur insoweit vergleichbaren Rechtslage in Deutschland zu § 32 Abs. 1 Z 1 EStG 1988:

a.

Im Urteil vom BFH 25.8.2009, IX R 3/09, sei eine Zahlung, die der Arbeitgeber im Hinblick auf eine unbefristete Herabsetzung der Arbeitszeit gewährt habe, als Entschädigung iSd § 24 Z 1 lit. a dEStG betrachtet worden. § 24 Z 1 lit. a dEStG beziehe 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 sei nach § 34 dEStG eine (über die in Österreich vorgesehene Dreijahresverteilung hinausgehende) Tarifiermäßigung vorgesehen.

b.

Dazu führe der BFH aus, dass das Gesetz keine vollständige Beendigung des zugrundeliegenden Rechtsverhältnisses verlange, sondern eine Teilabfindung genüge. Ausdrücklich halte 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 komme daher zum eindeutigen Ergebnis, dass eine Teilabfindung für eine Steuerbegünstigung ausreiche.

16.

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

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 8.10.2018** wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen wie folgt:

Der VwGH hat in seinem Erkenntnis vom 25.4.2013, 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 sei:

- Vorliegen einer Entschädigung iSd § 32 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988, die als Ersatz für entgangene oder entgehende Einnahmen gewährt werde;
- Der Zeitraum, für den die Entschädigung gewährt werde, betrage mindestens sieben Jahre (§ 37 Abs. 2 Z 2 EStG 1988);
- Ein Antrag des Abgabepflichtigen auf Dreijahresverteilung;
- Die Initiative zum Abschluss der Abfindungsvereinbarung dürfe nicht vom Pensionsberechtigten ausgegangen sein.

Sämtliche Voraussetzungen müssten dabei kumulativ vorliegen.

Entschädigungen iSd § 32 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 könnten in Betracht kommen. Die Pensionsabfindung sei als "Schadensausgleich" für den Verlust eines Pensionsanwartschaftsrechtes zu werten.

Von einem Verlust des Pensionsanwartschaftsrechtes und der damit verbundenen Möglichkeit der Dreijahresverteilung als Entschädigung sei neben dem Vorliegen der vorgenannten Voraussetzungen nur dann auszugehen, wenn das Anwartschaftsrecht zur Gänze (im vorliegenden Fall in Höhe von 75%) abgefunden werde. Eine Abfindung in Teilbeträgen falle nicht unter die Progressionsermäßigung des § 37 Abs. 2 Z 2 EStG 1988, weil der Pensionsbezieher seines Pensionsanwartschaftsrechtes durch eine Teilabfindung nicht verlustig werde.

Ebenso sei keine Dreijahresverteilung möglich, wenn die Pensionsabfindung mit dem Hälftesteuersatz gemäß § 67 Abs. 8 lit. e EStG 1988 versteuert worden wäre.

Mit **Schreiben vom 25.10.2018** wurde der **Antrag auf Vorlage** der obigen Beschwerde zur Entscheidung an das Bundesfinanzgericht gestellt und begründend auf die Beschwerde verwiesen.

Mit **Vorlagebericht vom 20.11.2018** wurde die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2017 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt und unter anderem wie folgt begründet:

Sachverhalt:

Die Beschwerdeführerin hätte im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2016 die Dreijahresverteilung einer 75%-igen Pensionsabfindung beantragt.

Der ehemalige Arbeitgeber hätte ehemaligen Dienstnehmer ein einmaliges Angebot unterbereitet, die Betriebspension zu 100%, zu 75%, zu 50% oder zu 25% abzufinden.

Die Beschwerdeführerin hätte dieses Angebot auf Teilabfindung ihrer Betriebspension im Ausmaß von 75% angenommen.

Das Finanzamt hätte die Dreijahresverteilung mit der Begründung, dass eine Abfindung in Teilbeträgen nicht unter die Progressionsmilderung des § 37 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 fallen würde, bereits für das Veranlagungsjahr 2016 verwehrt.

Stellungnahme

Der VWGH hätte in seinem Erkenntnis 25.4.2013, 2010/15/0158, ausgeführt, unter welchen Tatbeständen 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 sei:

- Antrag des Abgabepflichtigen;
- Die Initiative zum Abschluss der Abfindungsvereinbarung dürfe nicht vom Pensionsberechtigten ausgegangen sein;
- Vorliegen einer Entschädigung iSd § 32 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988, die als Ersatz für entgangene oder entgehende Einnahmen gewährt werde;
- Der Zeitraum, für den die Entschädigung gewährt werde, betrage mindestens sieben Jahre (§ 37 Abs. 2 Z 2 EStG 1988).

Sämtliche Voraussetzungen müssten dabei kumulativ vorliegen.

In folgenden Fällen sei die Progressionsermäßigung durch die Dreijahresverteilung nicht möglich:

- Fehlen einer der angeführten kumulativen Voraussetzungen;
- Die Pensionsabfindung wäre mit dem Hälftesteuersatz gemäß § 67 Abs. 8 lit. e EStG 1988 versteuert worden;
- Abfindung nur eines Teiles der Pensionsanwartschaft.

Im vorliegenden Fall sei aus den Unterlagen ersichtlich, dass die Initiative für die Abfindung der Pensionsansprüche vom Arbeitgeber ausgegangen wäre. Strittig sei, ob eine Entschädigung iSd § 32 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 vorgelegen wäre. Der VwGH führe überdies aus, dass Kapitalzahlungen zur Abfindung von Pensionsansprüchen als begünstigte Entschädigungen iSd § 32 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 in Betracht kommen würden. Unter Entschädigungen im einkommensteuerrechtlichen Sinne seien Beträge zur Beseitigung einer bereits eingetretenen oder zur Verhinderung einer sonst drohenden Vermögensminderung zu verstehen. Als begünstigte Entschädigungen iSd § 32 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 würden auch Kapitalzahlungen zur Abfindung von Pensionsansprüchen in Betracht kommen. Der VwGH begründe dies damit, dass die Pensionsabfindung als "Schadensausgleich" für den Verlust eines Pensionsanwartschaftsrechtes zu werten sei. Von einem Verlust des Pensionsanwartschaftsrechtes und der damit verbundenen Möglichkeit der Dreijahresverteilung als Entschädigung sei neben dem Vorhandensein der vorgenannten Voraussetzungen somit nur dann auszugehen, wenn das Anwartschaftsrecht zur Gänze (= 100%) abgefunden werde.

Die Steuerermäßigung der außerordentlichen Einkünfte nach § 37 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 sei an die Bedingung gebunden, dass der Zeitraum, für den die Entschädigungen gewährt werden würden, mindestens sieben Jahre betrage. Die Begünstigung sei dadurch

auf seltene Ausnahmefälle beschränkt. Unter diesem Aspekt könne eine Teilabfindung nicht Gegenstand einer Dreijahresverteilung sein. Wenn eine Pensionsabfindung als Entschädigung gewertet werden solle, so müsse dies insoweit einschränkend ausgelegt werden, als nur eine Abfindung der gesamten Pensionsanwartschaft der Progressionsermäßigung als Entschädigung zugänglich sei. Diese Sichtweise entspreche auch dem Normzweck des § 37 Abs. 2 Z 2 EStG 1988, wonach nur in Ausnahmefällen der steuerliche Nachteil aufgrund des zusammengeballten Zufließens von Entschädigungen abgemildert werden solle. Bei einer Teilabfindung würde die Möglichkeit geschaffen werden die Progressionsermäßigung durch Dreijahresverteilung mehrmals in Anspruch zu nehmen, was dem Zweck dieser gesetzlichen Bestimmung zuwiderlaufen würde. Die Tatbestände der Entschädigungen des § 32 Abs. 1 Z 1 EStG 1988, die einer Progressionsermäßigung durch Dreijahresverteilung zugänglich seien, würden ebenso zeigen, dass nur jene außergewöhnlichen Fälle davon umfasst sein sollten, bei denen ein gänzlicher "Verlust" zu einem Schaden geführt habe. Insbesondere die Tatbestände der lit. b-d leg. cit. führten Entschädigungen an, die bei "Aufgabe" einer Tätigkeit oder eines Rechtes gewährt würden. Systematisch müsse dies auch für den Tatbestand der lit. a leg. cit. gelten, sodass nur eine gänzliche Pensionsabfindung und somit der Verlust des gesamten Pensionsanwartschaftsrechtes unter den Entschädigungsbegriff des § 32 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 falle.

Eine Dreijahresverteilung sei nicht möglich, da keine Entschädigung iSd § 32 Abs. 1 lit. a EStG 1988 vorliege (Auszahlung der Abfertigung von 75% und nicht in gänzlicher Höhe zu 100%). Eine Abfindung in Teilbeträgen falle daher nicht unter die Progressionsermäßigung des § 37 Abs. 2 Z 2 EStG 1988, weil die Pensionsbezieherin ihres Pensionsanwartschaftsrechtes durch eine Teilabfindung nicht verlustig werde. Abschließend dürfe noch auf den Artikel Fragner/Seebacher, SWK 23-24/2016, 1048, verwiesen werden.

Mit **Schreiben vom 17.7.2019** wurde von der Beschwerdeführerin das Angebot zur Abfindung von Pensionsansprüchen eingereicht.

Darin findet sich unter anderem:

1.

Die Beschwerdeführerin beziehe von der ehemaligen Arbeitgeberin direkte, jährlich valorisierbare Pensionszahlungen in Höhe von derzeit brutto 313,95 € monatlich, zahlbar 14 mal im Jahr, auf Lebenszeit.

Die versicherungsmathematisch berechnete Summe der dafür zu bildenden handelsrechtlichen Rückstellung unter Berücksichtigung eines Rechnungszinses von 3% p.a. betrage zum 31.12.2015 70.932,00 €.

2.

Die ehemalige Arbeitgeberin biete der Pensionsberechtigten zur Ablöse bestehender und zukünftiger Pensionsansprüche der Pensionsberechtigten und allfälliger weiterer pensionsberechtigter Hinterbliebener die Zahlung eines Betrages in Höhe von

- 70.932,00 € brutto (100% der Rückstellung) oder
- 53.199,00 € brutto (75% der Rückstellung) oder

- 35.466,00 € brutto (50% der Rückstellung) oder
- 17.733,00 € brutto (25% der Rückstellung).

3.

Die monatliche Pensionsleistung gemäß Punkt 1 dieser Vereinbarung reduziere sich ab Jänner 2016 im selben prozentualen Ausmaß wie die zuvor in Punkt 2 begehrte und vereinbarte Ablöse der Rückstellung, die zur Auszahlung gelange.

Mit **Schreiben vom 12.8.2019** an das Finanzamt wurde wie folgt ausgeführt:

"Beiliegend wird das gegenständliche Angebot zur Abfindung von Pensionsansprüchen übermittelt.

Daraus ergibt sich, dass der Abfindungsbetrag (53.199,00 €) schon den nicht abgezinsten Pensionsbetrag für 7 Jahre (30.767,10 €) übersteigt.

Es wird folglich davon ausgegangen, dass die im Erkenntnis des VwGH 31.1.2019, Ro 2018/15/0008, geforderte "erhebliche Zusammenballung" jedenfalls vorliegt und eine allfällige Berechnung eines Barwertes nicht vorgenommen werden muss.

Den Beschwerden wäre somit statt zu geben.

In der Folge sind aus dem im Einkommensteuerbescheid 2016 angesetzten Abfindungsbetrag 2/3 auszuscheiden. Die anrechenbare Lohnsteuer bleibt gleich (siehe auch VwGH 3.4.2019, Ro 2018/15/0009).

Ein Drittel des Abfindungsbetrages ist im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2017 anzusetzen."

Mit **Schreiben vom 20.8.2019** wurde wie folgt geantwortet:

Den Ausführungen, dass die im Erkenntnis des VwGH 31.1.2019, Ro 2018/15/0008, geforderte "erhebliche Zusammenballung" vorliege und die Anrechnung der Lohnsteuer iSd Erkenntnisses des VwGH 3.4.2019, Ro 2018/15/0009, zu erfolgen habe, werde seitens des Finanzamtes zugestimmt.

Mit **Schreiben vom 23.10.2019** wurden die Anträge auf Entscheidung durch den gesamten Senat zurückgezogen.

Dem Erkenntnis zugrunde liegender Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin hatte ihrem ehemaligen Arbeitgeber gegenüber einen Anspruch auf eine Betriebspension, wobei im November 2015 ein Anspruch von 313,95 € brutto monatlich bestanden hat.

Das Angebot des Arbeitgebers, diese abzufinden, wurde von ihr im Herbst 2015 im Ausmaß von 75% angenommen.

Im Jänner 2016 wurde diese Abfindung in Höhe von 53.199,00 € brutto ausbezahlt und vom ehemaligen Arbeitgeber der Lohnsteuer unterworfen.

Der noch nicht abgezinsten Pensionsbetrag für 7 Jahre beträgt 30.767,10 €.

Die Beschwerdeführerin brachte im Zuge der Erklärung zur ArbeitnehmerInnenveranlagung 2016 den Antrag ein, die Teilabfindung gemäß § 37 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 iVm § 32 Abs. 1 Z 1 lit.a EStG 1988 auf drei Jahre zu verteilen.

Das Finanzamt führte mit den Einkommensteuerbescheiden 2016 und 2017 diese Verteilung nicht durch und setzte im Jahr 2016 den vollen Abfindungsbetrag an.

Strittig ist, ob die für die Verteilung geforderte Zusammenballung von Einkünften bei der Abfindung des Pensionsanspruches zu 75% gegeben ist.

Rechtliche Begründung

Gemäß § 32 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 gehören zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 EStG 1988 Entschädigungen, die gewährt werden als Ersatz für entgangene oder entgehende Einnahmen einschließlich eines Krankengeldes und vergleichbarer Leistungen.

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

In den Erläuterungen zur Regierungsvorlage zur Stammfassung des Einkommensteuergesetz 1988, BGBl. Nr. 400/1988 (621 BlgNR 17. GP 85) wurde zu § 37 EStG 1988 u.a. ausgeführt, bei Entschädigungen im Sinne des § 32 Z 1 EStG 1988 sei (als Voraussetzung für die Begünstigung) eine "Sperrfrist" von sieben Jahren vorgesehen. Dieser Maßnahme liege auch die Überlegung zugrunde, dass eine Minderung der Progression erst bei einer erheblichen Zusammenballung von Einkünften gerechtfertigt sei.

Mit dem Strukturanpassungsgesetz 1996, BGBl. Nr. 201/1996, wurde u.a. § 37 EStG 1988 neu gefasst. In den Erläuterungen zur Regierungsvorlage (72 BlgNR 20. GP 265 f) wurde dazu ausgeführt, die steuerliche Berücksichtigung der Zusammenballung von Einkünften in bestimmten Fällen werde auf eine völlig neue Grundlage gestellt. Bei den Voraussetzungen, welche dem Grunde nach eine Begünstigung wegen kumulierter Erfassung von Einkünften rechtfertigten, träten grundsätzlich keine Änderungen ein. Die Einhaltung der Siebenjahresfristen sei daher für die Gewährung der Progressionsermäßigung weiterhin notwendig.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kommen Kapitalzahlungen zur Abfindung von Pensionsansprüchen als begünstigte Entschädigungen iSd § 32 EStG 1988 in Betracht. Die Pensionsabfindung sei als "Schadensausgleich" für den Verlust eines Pensionsanwartschaftsrechtes zu werten. Die Initiative zum Abschluss der Abfindungsvereinbarung dürfe aber nicht vom Pensionsberechtigten ausgegangen sein (VwGH 20.2.1997, 95/15/0079; 25.11.2009, 2005/15/0055; 25.4.2013, 2010/15/0158).

Strittig ist im gegenständlichen Fall, ob die geforderte Zusammenballung von Einkünften bei der Abfindung des Pensionsanspruches zu 75% gegeben ist.

Zweck der Begünstigung des § 37 Abs. 2 EStG 1988 ist - wie aus den zitierten Erläuterungen zu den Regierungsvorlagen hervorgeht - eine Progressionsmilderung

beim zusammengeballten Anfall von Einkünften, die sonst verteilt auf mehrere Wirtschaftsperioden zu erfassen wären (VwGH 16.3.1994, 93/13/0086).

Weder § 32 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 noch § 37 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 macht eine Begünstigung der Entschädigung davon abhängig, dass in der Zukunft anfallende Einnahmen (hier aus einer Pensionsvereinbarung) zur Gänze durch eine Kapitalzahlung abgefunden würden, die Pensionsanwartschaft also durch die Zahlung zur Gänze erlischt. Entgangene oder entgehende Einnahmen liegen auch dann vor, wenn nur ein Teil (im vorliegenden Fall 75%) der ursprünglich zustehenden Einnahmen aufgrund einer Abfindungsvereinbarung entgehen.

Begünstigt ist die Abfindung nach § 37 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 aber nur dann, wenn die Entschädigung für einen Zeitraum von mindestens sieben Jahren gewährt wird. Dies bedeutet also eine Entschädigung in Bezug auf sieben volle Jahresbeträge.

Eine erhebliche Zusammenballung von Einkünften kann damit nur dann angenommen werden, wenn die Entschädigung dem Barwert der vollen Pensionsanwartschaft für zumindest sieben Jahre entspricht (VwGH 31.1.2019, Ro 2018/15/0008).

Im gegenständlichen Fall übersteigt bereits der Abfindungsbetrag in Höhe von 53.199,00 € den noch nicht abgezinsten Pensionsbetrag für 7 Jahre in Höhe von 30.767,10 €.

Unstrittig liegt daher die geforderte erhebliche Zusammenballung von Einkünften vor.

Wie in VwGH 3.4.2019, Ro 2018/15/0009, ausgeführt ist Zweck der Begünstigung des § 37 Abs. 2 EStG 1988 neben der Ermäßigung der Progression auch eine Steuerstundung. ISd § 46 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 ist die zum Zeitpunkt der Auszahlung der Abfindung einbehaltene Lohnsteuer zur Gänze bei der Veranlagung für das erste Jahr anzurechnen.

Den Beschwerden war daher Folge zu geben.

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.

Insbesondere durch VwGH 31.1.2019, Ro 2018/15/0008, sowie VwGH 3.4.2019, Ro 2018/15/0009, ist zum einen geklärt, dass auch eine teilweise Abfindung eines Pensionsanspruches begünstigt sein kann und unter welchen Voraussetzungen, zum anderen wurde klargestellt, dass die zum Zeitpunkt der Auszahlung der Abfindung einbehaltene Lohnsteuer zur Gänze bei der Veranlagung für das erste Jahr anzurechnen ist.

Die Lösung einer Rechtsfrage, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, ist daher nicht zu erwarten.

Linz, am 29. Oktober 2019