



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat am 27. Februar 2004 über die Berufung des Bw., vertreten durch Peter Müller, gegen den Bescheid des Finanzamtes Bregenz, vertreten durch HR Dr. Walter Blenk, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2000 nach in Feldkirch durchgeführter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Der Bw. ist seit 1. Februar 1999 im Ruhestand. Er erhielt ua. in den Monaten Jänner bis Oktober des Streitjahres von seiner ehemaligen Arbeitgeberin jeweils monatliche Firmenpensionszuschüsse in Höhe von insgesamt 373.100,00 S (27.114,24 €) ausbezahlt. Infolge der Abfindung seiner Pensionsansprüche erhielt er im November des Streitjahres einen Abfindungsbetrag in Höhe von 6.145.049,00 S (446.578,13 €). Der Bw. begehrte nicht nur den Pensionsabfindungsbetrag, sondern auch die bis Oktober des Streitjahres bezahlten Firmenpensionszuschüsse im Sinne des § 67 Abs. 8 lit. b EStG 1988 (in der im Streitjahr gültigen Fassung) begünstigt zu besteuern.

Das Finanzamt hat bei der Veranlagung des Bw. zur Einkommensteuer für das Jahr 2000 lediglich den Pensionsabfindungsbetrag gemäß § 67 Abs. 8 lit. b EStG 1988 begünstigt besteuert.

In der gegen den im Spruch bezeichneten Einkommensteuerbescheid vom 6. September 2001 erhobenen Berufung vom 4. Oktober 2001 begehrte der steuerliche Vertreter des Bw., die monatlichen Pensionsvorschüsse dem Pensionsabfindungsbetrag zuzurechnen und gemeinsam mit diesem begünstigt zu besteuern, und führte dazu Folgendes aus:

Die ehemalige Arbeitgeberin des Bw. habe diesem neben anderen Möglichkeiten eben auch die Möglichkeit eröffnet, sich die betriebliche Pension mit Stichtag 31. Dezember 1999 abfinden zu lassen. Der Bw. habe von diesem Angebot Gebrauch gemacht. Die schriftliche Vereinbarung sei nach Zusendung des Informationsblattes erfolgt. Aufgrund der Wahl der Pensionsabfindung zur Gänze habe der Bw. die vollen Pensionsansprüche zum 31. Dezember 1999 ausbezahlt erhalten. Der Bw. habe mit 31. Dezember 1999 zur Gänze seine Pensionsansprüche und Ansprüche auf Nebenleistungen gegenüber der Arbeitgeberin verloren. Die im Jahr 2000 bereits ausbezahlten monatlichen Firmenpensionszuschüsse seien zur Gänze mit dem Pensionsabfindungsbetrag in Verrechnung gebracht worden. Die ausbezahlten Pensionsvorschüsse des Jahres 2000 würden lediglich Ratenzahlungen auf die vereinbarte Pensionsabfindung darstellen.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 15. Oktober 2001 als unbegründet ab. Begründend führte es aus, dass die laufenden Zahlungen im Jahre 2000 nicht als Teilbeträge der Pensionsabfindung angesehen werden könnten, da zum Zeitpunkt der Berechnung des Pensionsabfindungsanspruches tatsächlich kein rechtlicher Anspruch auf eine Pensionsabfindung bestanden habe.

Mit Schreiben vom 10. November 2001 begehrte der steuerliche Vertreter des Bw. die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz und brachte ergänzend vor, dass mit der gegenseitigen Vereinbarung ein eindeutiger und unwiderruflicher Rechtsstatus geschaffen worden sei, demzufolge eine Pensionsabfindung von insgesamt 6.504.909,00 S in Abrechnung gebracht worden sei. Auf Grund der unwiderruflichen Vereinbarung hätten die im Jahr 2000 bereits ausbezahlten Pensionszuschüsse einen neuen rechtlichen Inhalt erhalten, weswegen diese auch steuerlich dementsprechend zu behandeln seien. Die Pensionszuschüsse seien wie die restliche Pensionsabfindung der begünstigten Besteuerung zu unterziehen.

In der am 27. Februar 2004 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wies der steuerliche Vertreter nochmals darauf hin, dass die Firmenpension rückwirkend zum Stichtag 31. Dezember 1999 abgefunden worden sei, dass der Bw. mit Stichtag 1. Jänner 2000 auf alle Rechte und Pensionsansprüche verzichtet habe und dass die monatlichen Zahlungen und die Pensionsabfindung inhaltlich nicht trennbar seien. In der zwischen dem Bw. und dessen Arbeitgeberin abgeschlossenen Vereinbarung sei festgehalten worden, dass die in den Monaten Jänner bis Oktober 2000 erfolgten Zahlungen von der gesamten Abfindungssumme in Abzug zu bringen seien. Die laufenden Pensionszahlungen und die Pensionsabfindung seien auch steuerlich nicht trennbar. Sinn und Zweck der Bestimmung des § 67 Abs. 8 lit. b EStG 1988 sei es, die bei Zusammenballung von Pensionsbezügen entstehende deutlich höhere Steuerlast zu vermeiden. Abfindungen könnten auch dann gemäß § 68 Abs. 8 lit. b EStG 1988 begünstigt besteuert werden, wenn die Abfindung in Teilbeträgen erfolge.

Strittig ist, ob die monatlichen Firmenpensionszahlungen von Jänner bis Oktober 2000 gemeinsam mit der im November 2000 ausbezahlten Pensionsabfindung gemäß § 68 Abs. 8 lit. b EStG 1988 begünstigt besteuert werden können.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 stellen alle Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit dar. Gemäß § 66 leg. cit. sind Einkünfte, die dem Steuertarif vom Arbeitslohn unterliegen, grundsätzlich nach dem aus dem Einkommensteuertarif abgeleiteten Lohnsteuertarif zu versteuern. Gemäß § 67 Abs. 8 lit. b leg. cit. (in der im Streitjahr gültigen Fassung) sind Pensionsabfindungen - soweit sie nicht gemäß § 67 Abs. 6 leg. cit. zu versteuern sind - mit

der Hälfte des Steuersatzes zu versteuern, der sich bei gleichmäßiger Verteilung des Bezuges auf die Monate des Kalenderjahres als Lohnzahlungszeitraum ergibt.

Der Bw. hat am 13. Oktober 2003 in Beantwortung des Vorhaltes des unabhängigen Finanzsenates vom 18. Juni 2003 eine Betriebsvereinbarung "über die Ruhegeld- und Hinterlassenenversorgung für Dienstnehmer, die vor dem 1. Jänner 1994 eingetreten sind" vorgelegt. Gemäß § 3 Abs. 1 dieser Vereinbarung werden den Arbeitnehmern Versorgungsleistungen in Form einer Alterspension, einer vorzeitigen Alterspension und einer Betriebsunfähigkeitspension zugesichert. Die Versorgungsleistungen werden teilweise vom Arbeitgeber (Direktleistungen) und, soweit die Arbeitnehmer in die Pensionskassenvorsorge einbezogen sind, teilweise von der Pensionskasse (Pensionskassenleistungen) erbracht (§ 3 Abs. 3 der Betriebsvereinbarung). Gemäß § 5 der genannten Vereinbarung wird die Alterspension und die vorzeitige Alterspension auf Lebenszeit gewährt. Die Berufsunfähigkeitspension wird längstens auf Dauer der Berufsunfähigkeit bzw. lebenslang gewährt. Basis für die Bemessung der Direktleistungen bildet das Monatsentgelt inklusive der Überstundenentgelte, sonstiger Zulagen und Sachbezüge. Als Bemessungsgrundlage für die Ermittlung der Höhe der Direktleistungen, wird der Durchschnitt aus dem letzten vollen Monatsgehalt vor Eintritt des Versorgungsfalles und der jeweiligen Monatsgehälter derselben Kalendermonate der vier letzten Jahre vor Eintritt des Versorgungsfalles herangezogen. Die Höhe der Alterspension und der vorzeitigen Alterspension beträgt nach zehn Dienstjahren 35% der Bemessungsgrundlage und erhöht sich bis zum vollendeten 25. anrechenbaren Dienstjahr um 2% p.a., und danach bis zum vollendeten 40. anrechenbaren Dienstjahr um 1% p.a. auf maximal 80% der Bemessungsgrundlage. Leistungen aus der gesetzlichen Pensionsversicherung und aus der Pensionskasse werden angerechnet (§§ 6, 7 und 9 der Betriebsvereinbarung). Gemäß § 12 Abs. 1 der genannten Betriebsvereinbarung werden die Direktleistungen 14mal jährlich, nämlich monatlich im nachhinein und zusätzlich zum 31. Mai und zum 30. November erbracht.

Aus der vom Bw. vorgelegten Betriebsvereinbarung geht zweifelsfrei hervor, dass im Versorgungsfall monatliche Firmenpensionszuschüsse ausbezahlt werden. Die Vereinbarung sieht keine Möglichkeit einer Abstattung einer möglichen Pensionsabfindung von monatlich im voraus zahlbaren Teilbeträgen vor. Die Betriebsvereinbarung lässt klar erkennen, dass die dem Bw. zugeflossenen Zahlungen keine Pensionsabfindungsraten oder Vorschusszahlungen auf eine Pensionsabfindung darstellen. Der Betriebsvereinbarung entsprechend, hat die ehemalige Arbeitgeberin des Bw. im Streitjahr bis Oktober 2000 monatliche Firmenpensionszahlungen geleistet. Erst mit Antrag auf Auszahlung des Abfindungsbetrages

wurde das "Firmenpensionszuschussverhältnis" beendet (aus den vorgelegten Unterlagen geht jedenfalls nicht hervor, dass die Betriebsvereinbarung früher für ungültig erklärt worden wäre). Solange sich die ehemalige Arbeitgeberin dieser Vereinbarung entsprechend verhalten hat, bzw. solange die Vereinbarung gewirkt hat, können die Leistungen an den Bw. nicht als Raten oder Vorschusszahlungen auf die Pensionsabfindung angesehen werden.

Zum Vorbringen des steuerlichen Vertreters des Bw., dass die Firmenpensionszahlungen deshalb als Vorschusszahlungen auf die Pensionsabfindung zu werten seien, da die Firmenpension rückwirkend zum Stichtag 31. Dezember 1999 abgefunden worden sei und die Pensionsansprüche mit 1. Jänner 2000 erloschen seien, ist Folgendes zu sagen:

Mit Schreiben vom 8. August 2000 wurde der Bw. über die Möglichkeit die Pensionsansprüche abfinden zu lassen, informiert. Laut Punkt 1. des genannten Schreibens können Pensionisten die Auszahlung der vollen oder halben derzeitigen Pensionsrückstellung in Anspruch nehmen.

Basis der Berechnung ist der Stand der Pensionsrückstellung, berechnet auf den

1. Jänner 2000. Im Jahr 2000 bereits ausbezahlte Firmenpensionszuschüsse werden angerechnet. Gemäß Punkt 2. des obgenannten Schreibens wird, wenn ein Pensionist das Abfindungsangebot nicht oder nur zur Hälfte annimmt, die Firmenpension entweder in voller Höhe oder zur Hälfte weitergezahlt. Laut Datenblatt vom 26. September 2000 berechnet sich im Falle der Annahme des Abfindungsangebotes die Höhe des Abfindungsbetrages per 15. Dezember 2000 in der Weise, dass vom Pensionsrückstellungsbetrag zum

31. Dezember 1999 die Pensionszuschüsse von Jänner bis Oktober 2000 in Abzug gebracht werden. In dem dem Datenblatt angeschlossenen Schreiben der ehemaligen Arbeitgeberin wurde festgehalten, dass für den Fall, dass die Pensionsabfindung zur Gänze beantragt wird, der Abfindungsbetrag unter Einbehalt der im Jahr 2000 bereits ausbezahlten Pensionszuschüsse ausbezahlt wird und die Pensionsansprüche zur Gänze erlöschen.

Nach Auffassung des unabhängigen Finanzsenates kann angesichts der Formulierungen und der Darstellung der Berechnungsweise des Abfindungsbetrages in den genannten Unterlagen nicht von einer "rückwirkenden Vereinbarung" gesprochen werden. Aus den Formulierungen und der Darstellung der Berechnungsweise des Abfindungsbetrages ist nicht ableitbar, dass die in den Monaten Jänner bis Oktober 2000 gezahlten Firmenpensionszahlungen rückwirkend als Teile der Pensionsabfindung zu werten und damit wie der Abfindungsbetrag begünstigt zu besteuern sind. Der unabhängige Finanzsenat teilt in diesem Zusammenhang die in der mündlichen Verhandlung geäußerte Ansicht des Vertreters des Finanzamtes Feldkirch, nämlich, dass für die Berechnung des Abfindungsbetrages aus rein bilanztechnischen Gründen vom Stand der Pensionsrückstellung zum 31. Dezember 1999 ausgegangen worden ist. Die

Pensionsrückstellung zum 31. Dezember 1999 hat lediglich eine taugliche Basis zur Berechnung des Abfindungsbetrages dargestellt. Außerdem ist den vorgelegten Unterlagen nicht zu entnehmen, dass der Bw. bereits ab 1. Jänner 2000 auf alle Rechte und Pensionsansprüche verzichtet hat. In dem dem Datenblatt angeschlossenen Schreiben wird lediglich ausgeführt, dass für den Fall, dass die Pensionsabfindung zur Gänze beantragt wird, der Abfindungsbetrag unter Einbehalt der im Jahr 2000 bereits ausbezahlten Pensionszuschüsse ausbezahlt wird und die Pensionsansprüche zur Gänze erlöschen. Daraus ergibt sich aber nicht, dass die Pensionsansprüche bereits zum Stichtag 1. Jänner 2000 erloschen sind, sondern vielmehr, dass der zukünftige Pensionsanspruch (Pensionsanspruch ab November 2000) nach Auszahlung des Abfindungsbetrages erlischt. Jedenfalls ist aus den Unterlagen eine rückwirkende Geltung nicht ausdrücklich angeordnet worden.

Mit dem Vorbringen des steuerlichen Vertreters des Bw. im Berufungsschriftsatz, die monatlichen Firmenpensionszuschüsse seien aus dem Grunde der begünstigten Besteuerung zu unterziehen, da diese zur Gänze mit dem Pensionsabfindungsbetrag in Verrechnung gebracht worden seien, ist auch deshalb nichts gewonnen, zumal allein der Auszahlungsmodus (monatliche Auszahlung) die begünstigte Besteuerung ausschließt. Für die Beurteilung von Zahlungen als sonstige Bezüge kommt es nämlich darauf an, dass diese durch vertragliche Festsetzung und tatsächliche Auszahlung deutlich von den laufenden Bezügen zu unterscheiden sind. Sonstige Bezüge dürfen also nicht regelmäßig und nicht für den üblichen Lohnzahlungszeitraum geleistet werden. Die in § 67 Abs. 8 lit. b EStG 1988 genannte Pensionsabfindung stellt einen solchen sonstigen Bezug dar. Dem Vorbringen des steuerlichen Vertreters in der mündlichen Berufungsverhandlung, dass Abfindungen auch dann gemäß § 68 Abs. 8 lit. b EStG 1988 begünstigt besteuert werden könnten, wenn die Abfindung in Teilbeträgen erfolge, ist entgegenzuhalten, dass es sich bei einer Pensionsabfindung grundsätzlich um eine betragsmäßig feststehende **einmalige** Leistung handelt. Zwar können Pensionsansprüche auch durch Auszahlung von Teilbeträgen abgefunden werden (in zwei oder drei Teilbeträge verteilt auf mehrere Jahre, vgl. dazu Sailer/Bernold/Mertens/Kranzl, Die Lohnsteuer in Frage und Antwort, Ausgabe 1999, Seite 641), bei einer regelmäßigen monatlichen Auszahlung von Beträgen kann jedoch nicht von einer Abfindung in Teilbeträgen und damit nicht vom Vorliegen von sonstigen Bezügen im Sinne des § 67 EStG 1988 ausgegangen werden.

Wie der steuerliche Vertreter im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung richtig ausgeführt hat, ist der dem § 67 Abs. 8 lit. b EStG 1988 entnehmbare Zweck des Gesetzes, die durch die Zusammenballung von Pensionsbezügen entstehende deutlich höhere Steuerlast

als bei laufender Pensionsauszahlung zu mildern. In diesem Zusammenhang ist aber zu berücksichtigen, dass Voraussetzung für die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes ist, dass es zu einer Zusammenballung von Einkünften, die sonst verteilt in mehreren Jahren steuerlich zu erfassen wären, in einem Jahr kommt. Die monatlichen Firmenpensionszuschüsse sind aber nur im Zeitraum von Jänner bis Oktober 2000 zugeflossen; von einer Zusammenballung von Einkünften, die sonst verteilt auf mehrere Jahre steuerlich zu erfassen gewesen wären, kann daher nicht gesprochen werden. Die Pensionsabfindung hingegen wird vom Pensionsverpflichteten nur deshalb gewährt, damit der Pensionsberechtigte sein Recht auf den Bezug **zukünftiger** Pensionszahlungen aufgibt. Durch eine Pensionsabfindung kommt es zu einer Einmalzahlung, wodurch der lebenslange Pensionsanspruch erlischt. Dadurch kommt es zu einer kumulierten einmaligen Besteuerung von Pensionen, die ansonsten über einen lebenslangen Zeitraum hinweg gezahlt worden wären, und zu einer deutlich höheren Steuerlast als bei laufender Auszahlung. Bei den strittigen Zahlungen handelt es sich aber nicht um eine einmalige Leistung, die künftige Pensionsansprüche abgilt, sondern um laufende - lt. Betriebsvereinbarung für den Zeitraum Jänner bis Oktober 2000 zustehende - wiederkehrende Bezüge.

Auf Grund der vorherigen Überlegungen waren die im Berufungsjahr monatlich ausbezahlten Firmenpensionszuschüsse nicht der begünstigten Besteuerung des § 67 Abs. 8 lit. b EStG 1988 zu unterziehen und war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, 11. März 2004