



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat (UFS) hat über die Berufung des Berufungswerbers gegen den Bescheid des Finanzamtes X. vom 5. Februar 2007 betreffend Einkommensteuer 2005 (Arbeitnehmerveranlagung) entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen, welches einen Bestandteil dieses Bescheidspruches bildet.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgabe ist aus der Buchungsmittelung zu ersehen.

Entscheidungsgründe

Beim Berufungswerber (Bw.) wurden im Zuge der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2005 neben den Lohneinkünften aus seinem Dienstverhältnis mit der Fa.X (nunmehr Fa.XY) weitere Bezüge versteuert, welche vom selben Dienstgeber mittels eines zweiten Lohnzettels auf Basis des § 69 Abs. 5 Einkommensteuergesetz 1988 (EStG) an das Betriebsstättenfinanzamt (§ 57 BAO) gemeldet worden waren (im Folgenden wird zur Bezeichnung des Dienstgebers weiterhin die im Verfahrenszeitraum gültige Firmenbezeichnung Fa.X verwendet). In diesem zweiten Lohnzettel waren jene Beträge erfasst, welche der Bw. im Jahr 2005 anlässlich seines Austrittes aus der betriebseigenen Pensionseinrichtung ausbezahlt erhalten hatte. Gemäß den Bestimmungen zur Erlangung

eines Anspruches auf eine betriebliche Zusatzpension in dem für das Dienstverhältnis des Bw. maßgeblichen Kollektivvertrag (KV) waren dabei die im Laufe der Mitgliedschaft in der Pensionseinrichtung einbezahnten Dienstnehmerbeiträge verzinst zurückbezahlt worden. Einen Lohnsteuerabzug hatte der Dienstgeber bezüglich des Rückzahlungsbetrages nicht vorgenommen.

Gegen die im Zuge der Einkommensteuerveranlagung 2005 durchgeführte Nachversteuerung der Beitragserstattung richtet sich die Berufung des Bw. Darin begeht er die Besteuerung des oa. Rückzahlungsbetrages nach § 25 Abs.1 Z.2 lit.a EStG. Da ausschließlich (verzinste) Arbeitnehmerbeiträge aus einer betrieblichen Kollektivversicherung i.S. des § 18 f Versicherungsaufsichtsgesetzes (VAG) zurückbezahlt worden seien, bestehe nach dieser Bestimmung eine Steuerpflicht nur für 25% des Rückzahlungsbetrages.

Beim erhaltenen Betrag handle es sich nicht um eine Pensionsabfindung sondern um eine Beitragserstattung. Einer Besteuerung aus dem Titel einer Pensionszusage nach § 25 Abs.1 Z.1 lit.a EStG seien nur – hier nicht vorliegende – Arbeitgeberbeiträge zugänglich. Für eine Besteuerung nach § 25 Abs.1 Z.3 lit.d EStG fehle es am Merkmal öffentlich rechtlicher Pflichtbeiträge, da die nunmehr zurückbezahnten Beiträge zur betrieblichen Kollektivversicherung aufgrund einer freiwilligen, einzelvertraglichen Vereinbarung zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer geleistet worden seien.

Im Gegensatz dazu vertritt das FA den Standpunkt, dass eine zur Gänze steuerpflichtige Rückzahlung von Pflichtbeiträgen nach § 25 Abs.1 Z.3 lit.d EStG vorliegt, die nach Maßgabe des § 41 Abs.4 letzter Satz EStG zu besteuern ist.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach dem Verfahrensergebnis war folgender Sachverhalt steuerlich zu beurteilen:

Der Bw. ist seit März 1996 Dienstnehmer der Fa.X. In seinem Dienstvertrag wurde für das Dienstverhältnis die Maßgeblichkeit der Bestimmungen des Kollektivvertrages für die Dienstnehmer der Gesellschaft der Fa.X in der jeweils geltenden Fassung vereinbart.

§ 8 des Dienstvertrages vom 1. März 1996 erklärt die im zweiten Teil des Kollektivvertrages für den Bw anzuwendenden Regelungen über das betriebliche Pensionsrecht für die Dauer des Dienstverhältnisses zum integrierenden Bestandteil des Dienstvertrages und verpflichtet den Bw bei aufrechtem Dienstverhältnis zur Leistung der gemäß den Bestimmungen des Kollektivvertrages berechneten monatlichen Beiträge, „*welche aus Gründen der Administrationsvereinfachung direkt von der monatlichen Gehaltszahlung im Abzugsweg einbehalten werden.*“ Ein *Austritt aus dem Pensionsrecht* bei aufrechtem Dienstverhältnis wird ausgeschlossen.

Im zweiten Teil des Kollektivvertrages der Gesellschaft der Fa.X wird das betriebliche Pensionsrecht für die Mitarbeiter dieses Unternehmensbereiches geregelt. Im Laufe der Jahre mehrfach abgeändert, gliedert es sich in drei Abschnitte mit unterschiedlichen Beitrags- und Leistungsbestimmungen. Der Geltungsbereich der einzelnen Abschnitte orientiert sich am Diensteintrittsdatum der Mitglieder. Für den Bw. kommt der III. Abschnitt dieser pensionsrechtlichen Regelungen zur Anwendung (§§ 242 - 267 des KV, grundsätzlich maßgeblich für Dienstverhältnisse, die nach dem 1. Juli 1992 begründet wurden).

Das seit Beginn des zwanzigsten Jahrhunderts, zunächst mit eigener Rechtspersönlichkeit ausgestattete Pensionsinstitut für Dienstnehmer der Gesellschaft der Fa.X wurde Mitte des vergangenen Jahrhunderts in das Eigentum des Dienstgebers übernommen und wird seither als rechtlich unselbständige, betriebliche Pensionseinrichtung der Fa.X geführt. Sie dient der Ergänzung von Leistungen aus der gesetzlichen Sozialversicherung im Falle des Alters oder des Todes eines Mitglieds bzw. zur Witwen- und Waisenversorgung. Eine Befreiung oder Einschränkung von gesetzlichen Pensionsbeitragspflichten ist mit der Zugehörigkeit zu dieser Einrichtung ebenso wenig verbunden, wie eine Änderung gesetzlicher Pensionsansprüche.

Gemäß dem verfahrensrelevanten III. Abschnitt der kollektivvertraglichen Pensionsbestimmungen haben die Dienstnehmer der Gesellschaft der Fa.X vom Beginn des Dienstverhältnisses an bis zu dessen Beendigung, längstens aber für 30 (Akademiker) bzw. 35 Jahre, laufende Beiträge nach Maßgabe des § 247 KV zu leisten, die vom Dienstgeber bei der monatlichen Lohn-/Gehaltszahlung in Abzug gebracht werden. Beitragsgrundlage ist der ständige monatliche Arbeitsverdienst im Sinne der Bestimmungen des ASVG einschließlich der Sonderzahlungen nach §§ 37ff KV (Urlaubs-/Weihnachtsgeld und Allgemeine Dienstzulage). Ein Anspruch auf Leistungen der Pensionseinrichtung (Ruhegeld, Witwen-/Waisenversorgung, Todesfallbeitrag) wird grundsätzlich nach einer ununterbrochenen 10jährigen Beitragszeit erworben, in bestimmten Fällen von Berufsunfähigkeit wegen Invalidität bereits nach fünf Jahren (§ 244 KV). Das Ausmaß der Leistungen der Pensionseinrichtung ist, vereinfacht dargestellt, als prozentueller Aufschlag auf die entsprechenden Ansprüche aus der gesetzlichen Sozialversicherung festgelegt (§§ 250ff KV).

Nach Auskunft des Dienstgebers werden die monatlich bei der Lohnzahlung vom versteuerten Lohn einbehaltene Beiträge dem allgemeinen Betriebsertrag zugeführt. Die Pensionsansprüche der dem betrieblichen Pensionsrecht zugehörigen Dienstnehmer werden demnach in der Bilanz des Unternehmens durch Bildung von Pensionsrückstellungen berücksichtigt.

Im Jahr 2005 wurde für die Dienstnehmer der Gesellschaft der Fa.X erstmals die Möglichkeit geschaffen, „*bei allgemeinen Änderungen der pensionsrechtlichen Bestimmungen des ASVG, die zu Veränderungen im Pensionsrecht dieses Abschnittes führen, ... innerhalb von*

6 Monaten nach Inkrafttreten der gesetzlichen Bestimmungen seinen Austritt aus dem Pensionsrecht dieses Abschnittes zu erklären. Die erstmalige Austrittsmöglichkeit besteht bis 31.12.2005. Im Falle des Austrittes und des damit verbundenen Verlustes sämtlicher Ansprüche aus diesem Pensionsrecht, werden die einbezahlten Beiträge zur Gänze unter Anwendung des allgemeinen gesetzlichen Zinssatzes dem Mitglied rückerstattet“ (§ 251 Abs. 5 KV in der Fassung des Vorstandsbeschlusses vom 17. Mai 2005).

Der Bw. leistete in der Vergangenheit Beiträge zur betrieblichen Pensionseinrichtung gemäß den für ihn geltenden Bestimmungen des III. Abschnittes des kollektivvertraglichen Pensionsrechts. Im Juli 2005 machte er, unter Verzicht auf alle Ansprüche aus der Pensionseinrichtung des Kollektivvertrages für Dienstnehmer der Gesellschaft, von der neuen Austrittsmöglichkeit Gebrauch. Daraufhin wurden ihm vom Dienstgeber gemeinsam mit dem Lohnbezug für August 2005 seine bis dahin entrichteten Beiträge zur Erlangung einer Zusatzpension mit 6% p.a. verzinst erstattet.

Die Beiträge hatte der Dienstgeber, den Bestimmungen des Kollektivvertrages entsprechend, laufend vom lohnversteuerten Monatsbezug einbehalten. Der Bw. hatte die Beitragszahlungen in den einzelnen Jahren im Zuge von Arbeitnehmerveranlagungen als Werbungskosten geltend gemacht und diese auch zur Gänze berücksichtigt erhalten.

Der Rückzahlungsbetrag war dem Bw. vom Dienstgeber ohne Lohnsteuerabzug überwiesen worden. In der Folge hatte der Dienstgeber diesen mittels Lohnzettel unter Hinweis auf § 69 Abs.5 EStG als zweiten Bezug für August 2005 an sein Betriebsstättenfinanzamt gemeldet. 1/7 des Rückzahlungsbetrages war im Lohnzettel als nach § 67 Abs.1 EStG begünstigt zu besteuern, sonstiger Bezug ausgewiesen gewesen.

Entsprechend dieser Dienstgebermeldung erfolgte im nunmehr angefochtenen Einkommensteuerbescheid für 2005 die Besteuerung von 6/7 des im Lohnzettel angeführten Rückzahlungsbetrages ohne tarifliche Sonderstellung. 1/7 des Betrages wurde bei der Veranlagung gemäß § 41 Abs.4 letzter Satz EStG als sonstiger Bezug nach § 67 Abs.1 EStG behandelt und aus der allgemeinen Besteuerungsgrundlage ausgeschieden.

Gemäß § 25 Abs.1 Z.1 lit.a EStG in der im Streitzeitraum geltenden Fassung gehören zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) *Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis. Dazu zählen auch Pensionszusagen, wenn sie ganz oder teilweise anstelle des bisher gezahlten Arbeitslohns oder der Lohnerhöhungen, auf die jeweils ein Anspruch besteht, gewährt werden, ausgenommen eine lohngestaltende Vorschrift im Sinne des § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 sieht dies vor.*

Als Arbeitslohn werden vom Gesetz auch Bezüge und Vorteile aus inländischen Pensionskassen und aus betrieblichen Kollektivversicherungen im Sinne des § 18f VAG

definiert. Jene Teile der Bezüge und Vorteile, die auf die vom Arbeitnehmer eingezahlten Beträge entfallen, sind bei der Besteuerung nur mit 25% zu erfassen (§ 25 Abs.1 Z.2 lit.a und sublit.aa EStG).

§ 25 Abs.1 Z.3 EStG ordnet bestimmte, öffentlich rechtliche Pensionsbezüge den nichtselbständigen Einkünften zu. Im Verfahrenszeitraum erfasste diese Bestimmung:

lit a) *Pensionen aus der gesetzlichen Sozialversicherung. Besondere Steigerungsbeträge aus der Höherversicherung in der Pensionsversicherung bzw. Höherversicherungspensionen sind nur mit 25% zu erfassen; soweit besondere Steigerungsbeträge aus der Höherversicherung in der Pensionsversicherung auf Beiträgen beruhen, die im Zeitpunkt der Leistung als Pflichtbeiträge abzugsfähig waren, sind sie zur Gänze zu erfassen.*

lit. b) *Gleichartige Bezüge aus Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen.*

lit. c) *Pensionen aus einer ausländischen gesetzlichen Sozialversicherung, die einer inländischen gesetzlichen Sozialversicherung entspricht.*

lit. d) *Rückzahlungen von Pflichtbeiträgen, sofern diese ganz oder teilweise auf Grund des Vorliegens von Einkünften im Sinne der Z 1 einbehalten oder zurückgezahlt wurden.*

Das Vorliegen von Arbeitslohn im Sinne der zitierten Bestimmungen setzt einen Zufluss von Einnahmen beim Lohnempfänger voraus. Gemäß § 15 EStG liegen Einnahmen vor, wenn einem Abgabepflichtigen Geld oder geldwerte Vorteile im Rahmen der Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 Z.4 – 7 EStG zufließen. Handelt es sich dabei um steuerpflichtige Einnahmen, welche nach § 25 EStG im Rahmen eines aufrechten Dienst- oder Pensionsverhältnisses als nicht selbständige Einkünfte zufließen, hat der Arbeitgeber bzw. die bezugsauszahlende Stelle bei der Auszahlung einen Lohnsteuerabzug vorzunehmen und die einbehaltene Lohnsteuer an das zuständige Betriebsstättenfinanzamt abzuführen (§§ 78 Abs.1 und 79 Abs.1 EStG).

Zu steuerpflichtigen Einnahmen im Sinne des § 15 EStG führt auch eine Rückerstattung von ehemaligen Werbungskosten (vgl. Doralt, Kommentar zum EStG, 10. Auflage, § 15, Tz. 28).

Gemäß § 16 Abs.1 EStG sind Werbungskosten *Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. ... Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind.*

Zu den Werbungskosten gehören nach Z.4 der Bestimmung auch

a) *Beiträge des Versicherten zur Pflichtversicherung in der gesetzlichen Sozialversicherung.*
 b) *Beiträge zu den zusätzlichen Pensionsversicherungen, die vom Pensionsinstitut der Linzer Elektrizitäts-, Fernwärme- und Verkehrsbetriebe AG, vom Pensionsinstitut für Verkehr und öffentliche Einrichtungen und nach der Bundesforste-Dienstordnung durchgeführt werden.*

In der Folge führt Z.4 leg. cit. weitere Arten von Pflichtbeiträgen an, welche sämtliche aufgrund öffentlich rechtlicher Vorschriften zu leisten sind. Es handelt sich dabei um eine taxative Aufzählung (VwGH 17.1.1995, 94/14/0069).

Die jüngere Judikatur des VwGH geht von einem kausalen Werbungskostenbegriff aus. Demnach sind Werbungskosten Wertabgaben, die durch eine auf die Erzielung außerbetrieblicher Einkünfte ausgerichtete Tätigkeit veranlasst sind. Es muss ein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen der auf Einnahmenerzielung gerichteten außerbetrieblichen Tätigkeit und den Aufwendungen gegeben sein (z.B. VwGH 17. Dezember 1998, 97/15/0011; 31. Jänner 2001, 99/13/0249; 10. Mai 2001, 98/15/0030).

In der zuletzt genannten Entscheidung hatte der VwGH die Werbungskostenqualität einer „Beitagsleistung zur betrieblichen Pensionsvorsorge“ bei einem Elektrizitätsversorgungsunternehmen zu klären. Die zu beurteilenden Beiträge waren aufgrund einer Betriebsvereinbarung an den Dienstgeber zu leisten gewesen, der keine Verpflichtung hatte, diese in eine Pensionskasse einzuzahlen oder als Versicherungsprämie an ein Versicherungsunternehmen weiterzuleiten. Der Gerichtshof hat diese Beiträge dem allgemeinen Werbungskostenbegriff des § 16 Abs.1 EStG zugeordnet. Für diese Zuordnung sei ein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen den Aufwendungen und der außerbetrieblichen Tätigkeit an sich ausreichend. Ein notwendiger Wirkungszusammenhang mit verschiedenen Einnahmenkomponenten sei nicht erforderlich. Insbesondere setze dieser Werbungskostenbegriff keine rechtliche Verpflichtung zur Beitragsleistung voraus.

In einem Rechtssatz zu dieser Entscheidung formulierte der VwGH das Ergebnis seiner Beurteilung zusammenfassend wie folgt:

Handelt es sich bei den in Rede stehenden "Beitagsleistungen zur betrieblichen Pensionsvorsorge" um keine Versicherungsbeiträge ieS zur Sicherung einer Alterspension und um keine eine Pensionsanwartschaft vermittelnde Zahlung an eine Pensionskasse, ist eine Berücksichtigung der an den Arbeitgeber geleisteten Zahlungen nach dem allgemeinen Werbungskostentatbestand des § 16 Abs 1 EStG 1988 möglich (Hinweis E 17. Jänner 1995, 94/14/0069; E 20. April 1995, 95/13/0077).

Nach der angeführten Judikatur schließt der VwGH Beiträge zur Sicherung der Altersvorsorge dann vom Werbungskostenbegriff aus, wenn es sich um Pensionskassen- oder Versicherungsbeiträge ieS. handelt, wenn die Leistungen also zu Ansprüchen gegenüber Dritten (Pensionskassen bzw. Versicherungsunternehmen) führen. In diesem Fall erscheint dem Gerichtshof der wirtschaftliche Zusammenhang mit jenem Dienstverhältnis, welches die Beitragsleistungen veranlasst, weniger prägend, als dessen Zusammenhang mit dem künftigen Pensionsanspruch gegenüber der Pensionskasse bzw. dem

Versicherungsunternehmen. Steht den Beitragsleistungen des Dienstnehmers dagegen aufgrund einer direkten Leistungszusage eine Pensionsverpflichtung des Dienstgebers gegenüber, sind demnach die beiden in einem Leistungsaustausch stehenden Parteien die selben wie im Dienstverhältnis, kommt der Vorsorgevereinbarung primär der Charakter einer (zeitversetzten) Entgeltsleistung im Rahmen des Dienstverhältnisses zu (vgl. VwGH 22.10.1991, 90/08/0189). In diesem Fall sind die Beitragsleistungen beim aufrechten Dienstverhältnis als Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs.1 EStG zu qualifizieren. Die daraus resultierende Pension stellt gemäß § 25 Abs.1 Z.1 lit.a EStG einen Bezug aus einem ehemaligen Dienstverhältnis dar.

Einer Zuordnung derartiger Beiträge zum Tatbestand des § 18 Abs.1 Z.2 EStG steht einerseits die Subsidiarität des Sonderausgabenbegriffes entgegen (die in § 18 EStG erfassten Aufwendungen stellen nur dann Sonderausgaben dar, wenn sie nicht zu den Werbungskosten oder Betriebsausgaben gehören). Anderseits scheitert sie daran, dass als Maßnahmen der Zukunftsvorsorge von der Bestimmung des § 18 Abs.1 Z.2 EStG nur an befugte Versicherungsunternehmen geleistete Versicherungsprämien bzw. Beiträge an Pensions- und sonstige Unterstützungskassen erfasst sind.

Soweit für den Werbungskostenbegriff maßgeblich, geht der im anhängigen Verfahren zu beurteilenden Beitragsrückzahlung ein mit dem oa. VwGH-Verfahren vergleichbarer Sachverhalt voraus.

Die vom Lohn des Bw. im Laufe der Jahre einbehaltenden Beiträge waren nach den Bestimmungen des Kollektivvertrages vom Dienstgeber weder an eine Pensionskasse weiterzuleiten noch stellten sie Prämien für eine betriebliche Kollektivversicherung gemäß § 18f Versicherungsaufsichtsgesetz (VAG) dar oder waren sie im Sinne des § 2 Z.3 Betriebspensionsgesetz 1990 (BPG) für eine Lebensversicherung zugunsten des Bw. bzw. seiner Hinterbliebenen an ein befugtes Versicherungsunternehmen zu bezahlen.

Die im betrieblichen Pensionsrecht vereinbarten Leistungen an die anspruchsberechtigten Dienstnehmer bzw. deren Hinterbliebene sind vielmehr vom Dienstgeber selbst zu erbringen. Diesen trifft die Verpflichtung zur Pensionsleistung unmittelbar aufgrund seiner im Kollektivvertrag vereinbarten Pensionszusage. Tatsächlich haben Dienstgeber- und Dienstnehmerseite für die betriebliche Zusatzpension somit eine direkte Leistungszusage des Dienstgebers im Sinne des § 2 Z.2 BPG vereinbart. Entsprechend wurden die einbehaltenden Beiträge beim Dienstgeber, wie erwähnt, dem allgemeinen Unternehmensertrag zugeführt und für die Pensionsverpflichtungen gegenüber den Dienstnehmern bilanziell durch Pensionsrückstellungen vorgesorgt.

Da die betriebliche Pensionseinrichtung der Fa.X seit Mitte des vergangenen Jahrhunderts keine eigene Rechtspersönlichkeit mehr besitzt (entgegen der Ansicht des Bw. vermag eine Fortführung der Pensionseinrichtung *nach den Grundsätzen* vor der Übertragung in das Eigentum des Dienstgebers deren selbständige Rechtspersönlichkeit nicht zu ersetzen), scheidet sie selbst schon aus diesem Grund als Pensionskasse oder Versicherungsinstitut aus. Im Verfahren ergaben sich auch keine sonstigen Hinweise, dass die Pensionseinrichtung des Dienstgebers als Pensionskasse im Sinne des Pensionskassengesetzes (PKG) oder als Versicherungsinstitut im Sinne des VAG eingerichtet ist (Voraussetzung dafür wäre u.a. eine Konzession der Finanzmarktaufsicht zum Betrieb von Pensionskassen- bzw. Versicherungsgeschäften). Entsprechend ist etwa die 2005 geschaffene Austrittsmöglichkeit nicht als Austritt aus der Pensionseinrichtung sondern als Austritt „*aus dem Pensionsrecht*“ formuliert.

Auch als freiwillige Witwen- Waisen- Versorgungs- und Sterbekasse im Sinne des § 18 Abs1 Z.2 EStG ist die Pensionseinrichtung der Gesellschaft der Fa.X nicht organisiert. Für derartige Kassen fehlen gesetzlich definierte Voraussetzungen. In der Literatur werden als wesentliche Merkmale freiwilliger Unterstützungskassen das Fehlen eines rechtlich durchsetzbaren Leistungsanspruches der Begünstigten sowie pauschale Beitragsleistungen des Dienstgebers für alle Dienstnehmer oder bestimmte Dienstnehmergruppen genannt (z.B. Löschnigg/Rainer in RdW 2006/162). Beides trifft auf die betriebliche Pensionseinrichtung der Fa.X nicht zu.

Da die Beitragsleistungen der Dienstnehmer auch nicht aufgrund einer so genannten Öffnungsklausel im Kollektivvertrag geleistet wurden, kommt der mit dem Steuerreformgesetz 2000 (StRefG) ergänzte, zweite Satz des § 25 Abs.1 Z.1 lit a EStG ebenfalls nicht zum Tragen.

Im Sinne des zitierten VwGH-Erkenntnisses vom 10.5.2001, 98/15/0030 stellten die Beitragsleistungen des Bw. somit Werbungskosten dar, welche durch sein Dienstverhältnis mit der Fa.X verursacht waren.

Die taxative Aufzählung des § 16 Abs.1 Z.4 EStG enthält keine ausdrückliche Erwähnung der Pensionseinrichtung der Gesellschaft der Fa.X, wie dies etwa für das Unternehmen der Linzer Verkehrsbetriebe in lit.b leg. cit. der Fall ist. Da die verfahrensrelevanten Beitragszahlungen keinem der in § 16 Abs.1 Z.4 EStG genannten Rechtsträger zuordenbar sind, fallen sie, gemäß der oa. VwGH-Judikatur unter den allgemeinen Werbungskostenbegriff des § 16 Abs.1 EStG.

Auch zur steuerlichen Behandlung von rückerstatteten Werbungskosten hat sich der VwGH in der Vergangenheit bereits geäußert. So hat er im Erkenntnis vom 23.10.1990, 89/14/0178 zur Erstattung von Pflichtbeiträgen zum Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer ausgeführt:

Werden dem Steuerpflichtigen Werbungskosten in einem späteren Jahr erstattet, so fließen ihm im Rahmen der jeweiligen Einkunftsart Einnahmen im Sinne des § 15 EStG zu, die bei der Ermittlung der Einkünfte zu berücksichtigen sind (vgl. Schubert-Pokorny-Schuch-Quantschnigg, Einkommensteuerhandbuch2 § 16 EStG Tz 26, Hofstätter-Reichel, Kommentar zur Einkommensteuer, § 15 EStG Tz 2 Seite 4, sowie auch das hg. Erkenntnis vom 11. Mai 1976, Slg. 4970/F). Dem entspricht für den umgekehrten Fall die Bestimmung des § 16 Abs. 2 EStG, wonach zu den Werbungskosten grundsätzlich auch die Erstattung (Rückzahlung) von Einnahmen zählt.

Zutreffend hat die belangte Behörde daher die Rückzahlung der vom Beschwerdeführer seit 1962 an den Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer geleisteten Pflichtbeiträge, die in den Vorjahren bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit als Werbungskosten abgezogen wurden, im Jahr des Rückflusses als Einnahme bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit erfaßt.

Dass dieses Verfahren die Rückzahlung von Werbungskosten betroffen hat, welche unter § 16 Abs.1 Z.4 EStG zu subsumieren waren, ändert an der hier maßgeblichen, rechtlichen Beurteilung der Beitragserstattungen als steuerpflichtige Einnahmen aus einem Dienstverhältnis nichts.

Auch ob und ggfs. in welchem Umfang diese Beiträge in der Vergangenheit tatsächlich als Werbungskosten die Besteuerungsgrundlage des Bw. vermindert haben, ist für diese Beurteilung ohne Bedeutung. Im Erkenntnis vom 14.12.2006, 2005/14/0099 hat der VwGH klargestellt, dass es allein darauf ankommt, ob die geleisteten Beiträge aufgrund der geltenden Rechtslage in den betreffenden Jahren ihrer Art nach als Werbungskosten in voller Höhe Einkommens mindernd berücksichtigt werden hätten können.

Vor diesem rechtlichen Hintergrund ist die im anhängigen Verfahren zu beurteilende Beitragserstattung nach Ansicht des UFS den in § 25 Abs.1 Z.1 lit.a EStG geregelten Bezügen und Vorteilen des Bw. aus seinem Dienstverhältnis mit der Fa.X zuzuordnen.

Dies betrifft auch die Verzinsungsbeträge, die dem Dienstnehmer nach der im Jahr 2005 neu geschaffenen Austrittsklausel des 251 Abs.5 KV beim Austritt aus dem Pensionsrecht der Gesellschaft der Fa.X gemeinsam mit den einbezahlten Beiträgen „*unter Anwendung des allgemeinen gesetzlichen Zinssatzes*“ rückzuerstatten sind.

Seit Inkrafttreten des (zur Absicherung privatrechtlicher Versorgungsansprüche von Dienstnehmern geschaffenen) BPG am 1.Juli 1990 existiert eine gesetzliche Bestimmung,

welche die Unverfallbarkeit von Arbeitnehmerbeiträgen zur privaten Altersversorgung normiert. Nach den Bestimmungen der § 7 Abs 4 und § 8 Abs 4 BPG sind eigene Zahlungen, die der Arbeitnehmer für den Erwerb von Anwartschaften geleistet hat, einschließlich einer darauf entfallenden Verzinsung durch den Rechnungszinsfuß in Höhe von 6% jedenfalls unverfallbar.

In der ebenfalls die Pensionseinrichtung der Gesellschaft der Fa.X betreffenden Entscheidung vom 26.2.1992, 9 Ob A 220/91 hat der OGH über den aufgrund des BPG bestehenden Rechtsanspruch hinaus in dem für einen Austritt nach Dienstnehmerkündigung im Kollektivvertrag vorgesehenen Verfall geleisteter Dienstnehmerbeiträge eine sittenwidrige und daher nichtige Vertragsklausel erblickt. Leiste der Arbeitnehmer einen Beitrag zum Aufbau seiner Altersversorgung sei das Kapital des Arbeitnehmers in der Höhe des gesetzlich vorgeschriebenen Prozentsatzes zu verzinsen und (gegebenenfalls) zu refundieren.

Schließlich sieht § 14 Abs.7 EStG bei bilanzierender Gewinnermittlung für schriftliche, rechtsverbindliche und unwiderrufliche Pensionszusagen die Bildung von Wertpapier gedeckten Pensionsrückstellungen unter Zugrundelegung eines Rechnungszinsfußes von 6% vor. Nach § 9 BPG dürfen solcherart durch Wertpapier gedeckte Leistungen durch kollektivvertragliche Regelungen weder ausgesetzt noch eingeschränkt werden.

Vor dem Hintergrund der dargestellten Rechtslage war der Dienstgeber des Bw gesetzlich verpflichtet, die von diesem zur Erlangung einer Betriebspension einbezahlten Dienstnehmerbeiträge bei Inanspruchnahme der 2005 geschaffenen Austrittsmöglichkeit aus dem betrieblichen Pensionsrecht jedenfalls zur Gänze und unter Zugrundelegung eines Rechnungszinsfußes von 6% zu erstatten.

Nach den vom Dienstgeber vorgelegten Unterlagen umfasste der Rückzahlungsbetrag an den Bw tatsächlich ausschließlich die Summe der bis zum Austritt einbezahlten Beiträge, einschließlich der in § 7 Abs.4 BPG vorgesehenen Verzinsung von 6% p.a. Der strittige Erstattungsbetrag stellt somit keine Abfindung eines Pensionsanspruchs dar.

Nicht zuletzt aufgrund des dargestellten, rechtlichen Konnexes zwischen den ehemals zur Erlangung einer Betriebspension einbezahlten Dienstnehmerbeiträgen und der ausbezahnten Verzinsung, teilt Letztere bei der Zuordnung zu den Einkunftsarten des EStG das rechtliche Schicksal der Beitragserstattung. Die Zinsen stellen einen (gesetzlich im BPG und vertraglich im Kollektivvertrag begründeten) Nebenanspruch des Bw gegenüber seinem Dienstgeber dar und haben damit ihre Wurzeln in seinem Dienstverhältnis mit der Fa.X. Der für die Zuordnung zu den Einkünften nach § 25 Abs.1 Z.1 lit.a EStG geforderte, objektive Veranlassungszusammenhang (vgl. Doralt, a.a.O Rz 12) ist somit gegeben.

Wenn Werbungskosten bei jener Einkunftsart in Abzug zu bringen sind, durch die sie verursacht wurden, hat dies auch für deren Erstattung (einschließlich damit verbundener Nebenansprüche) zu gelten.

Nicht gegeben sind nach Ansicht des UFS die Voraussetzungen für eine Subsumierung des Rückzahlungsbetrages unter das Regime des § 25 Abs.1 Z.3 EStG.

Wie der Bw. zutreffend anmerkt, bezieht sich § 25 Abs.1 Z.3 lit.a – c EStG auf öffentlich rechtliche Pensionsleistungen, zu welchen der im anhängigen Verfahren zu beurteilende Erstattungsbetrag nicht gehört.

Aber auch die Norm des § 25 Abs.1 Z.3 lit.d EStG ist in diesem Zusammenhang nicht anwendbar.

Die Regelungen des § 25 Abs.1 Z.3 lit.a zweiter Satz EStG zur Besteuerung der besonderen Steigerungsbeträge aus der Höherversicherung in der Pensionsversicherung bzw.

Höherversicherungspensionen wurde mit dem Abgabenänderungsgesetz (AbgÄndG) 1998, BGBl I 28/1999 vom 13. Jänner 1999 als Teil eines Maßnahmenpaketes in Kraft gesetzt.

Gleichzeitig wurde § 25 Abs.1 Z.3 EStG die neue lit.d angefügt (später durch BGBl I 2002/84 sprachlich ergänzt) sowie in § 41 Abs.1 Z.3 EStG ein zusätzlicher Pflichtveranlagungstatbestand geschaffen. Mit dem neuen § 69 Abs.5 EStG wurde ein weiterer Anwendungsfall für einen *Lohnsteuerabzug in besonderen Fällen* eingeführt. § 41 Abs.4 letzter Satz EStG, durch welchen ein Siebentel der Bezüge nach § 69 Abs.5 steuerfrei gestellt wird, rundete das Gesamtpaket gesetzlicher Neuerungen zur Besteuerung der nichtselbständigen Einkünfte durch das BGBl I 28/1999 ab.

Den Gesetzesmaterialien zum AbgÄndG 1998 ist zu entnehmen, dass mit der Neuregelung in § 25 Abs.1 Z.3 lit.a EStG aus steuersystematischen Gründen sichergestellt werden soll, dass jene Pflichtbeiträge, deren Abzug als Werbungskosten die Besteuerungsgrundlage bei der Herausgabung zur Gänze vermindert haben, auch zu voll steuerpflichtigen Pensionsleistungen führen, während Beitragsleistungen, welche im Rahmen des Sonderausgabentatbestandes nach § 18 Abs.1 Z.2 EStG nur begrenzt abzugsfähig waren, auch nur eine teilweise Besteuerung der daraus resultierenden Pensionen zur Folge haben sollen.

Diesen Motiven der Gesetzgebers liegt der abgabenrechtliche Grundsatz der Einmalbesteuerung von Sachverhalten zu Grunde (vgl. z.B. VfGH 30.6.1984, G 101/84). Die mit dem AbgÄndG 1998 geschaffenen, oa. Ergänzungen dienten dessen Umsetzung.

Aufgrund des im österreichischen Sozialversicherungssystem geltenden Prinzips der Mehrfachpflichtversicherung (§ 45 Abs 2 ASVG) kommt es, etwa bei gleichzeitigem Vorliegen mehrerer Versicherungsverhältnisse, relativ rasch zum Überschreiten des gesetzlichen Pflichtversicherungsgrenzwertes (= das 35fache der Höchstbeitragsgrundlage des § 45

Abs 1 ASVG). Die bis zum Jahr 2005 geltenden Bestimmungen der §§ 70 bzw. 77 ASVG sahen in diesem Fall alternativ, entweder von Gesetzes wegen eine Umwandlung der über dem Grenzwert liegenden Beitragsteile bis zu einer bestimmten Obergrenze in eine freiwillige Höherversicherung (§ 20 ASVG) oder auf Antrag die Rückzahlung an den Versicherten durch einen der beteiligten Versicherungsträger vor (§ 70 Abs.2 ASVG).

Es entspricht einer grundsätzlichen Wertentscheidung des Gesetzgebers die Allgemeinheit mit freiwilligen Aufwendungen zur Zukunftsvorsorge nur begrenzt zu belasten. Aus diesem Grund werden freiwillige Pensionsbeitragsleistungen steuerlich grundsätzlich den Sonderausgaben zugeordnet und den Beschränkungen des § 18 Abs.1 Z.2 EStG unterworfen (Höchstbetrag, Viertelung). Diese Motive kommen auch bei den gemäß § 77 Abs.5 ASVG ausschließlich vom Dienstnehmer zu finanzierenden Beiträgen zur freiwilligen Höherversicherung zum Tragen. Derartige Beiträge sind daher steuerlich ebenfalls den Sonderausgaben zugeordnet und unterliegen als solche den angesprochenen Beschränkungen. Im Sinne der oa. steuersystematischen Motive sollen die aus derartigen Beiträgen resultierenden Pensionen deshalb im Regelfall auch nur zu 25% besteuert werden.

Allerdings waren die aufgrund der Bestimmungen des § 70 ASVG später in freiwillige Höherversicherungsbeiträge umgewandelten oder antragsgemäß zurückbezahlten Beiträge beim seinerzeitigen Abzug durch den Dienstgeber Werbungskosten nach § 16 Abs.1 Z.4 EStG, welche die damalige Besteuerungsgrundlage des Dienstnehmers (= den zu besteuern Lohnbezug) zur Gänze gemindert hatten. In diesen Fällen soll, im Sinne des Grundsatzes der Einmalbesteuerung von Sachverhalten, der ehemals durch den Werbungskostenabzug der Beitragsleistungen vollen Verminderung der Besteuerungsgrundlage auch eine voll steuerpflichtige Pension gegenüberstehen.

Derartige Konstellationen hatte der Gesetzgeber vor Augen, als er im Zuge des AbgÄndG 1998 die Bestimmung des § 25 Abs.1 Z.3 EStG ergänzte.

Wie ausgeführt hat der Dienstgeber bei Auszahlung steuerpflichtiger Einnahmen, zu welchen auch die Erstattung ehemaliger Werbungskosten gehört, im Rahmen eines aufrechten Dienstverhältnisses im Zeitpunkt der Auszahlung an den Dienstnehmer einen Lohnsteuerabzug vorzunehmen. Im Fall von Werbungskostenerstattungen macht auch diese Rechtsfolge letztlich der Grundsatz der Einmalbesteuerung von Sachverhalten erforderlich. Würde doch andernfalls der zu besteuende Sachverhalt (hier Lohnbezug gemäß § 25 Abs.1 Z.1 lit.a EStG) im Ergebnis nicht *einmal* sondern unvollständig, da vermindert um Werbungskosten, welche der Dienstnehmer aufgrund der Erstattung letztlich gar nicht zu tragen hatte, besteuert werden.

Bei der Rückzahlung von ehemaligen Pflichtbeiträgen nach § 70 Abs.2 ASVG durch den Versicherungsträger erlangt der Dienstgeber aber in der Regel keine Kenntnis vom Rückfluss der seinerzeit von ihm gemäß § 16 Abs.1 Z.4 EStG als Werbungskosten berücksichtigten Pflichtbeiträge an den Dienstnehmer. Es bedurfte daher einer begleitenden Maßnahme durch den Gesetzgeber, um die steuerliche Erfassung derart zurück bezahlter Pflichtbeiträge sicher zu stellen. Diese wurde durch die gleichzeitig im Zuge des AbgÄndG 1998 eingeführten, neuen Bestimmungen des § 69 Abs.5 EStG (Meldepflicht der auszahlenden Stelle mittels Lohnzettel an das Wohnsitzfinanzamt des Dienstnehmers) iVm. § 41 Abs.1 Z.3 EStG (neuer Pflichtveranlagungstatbestand für den Dienstnehmer bei Vorliegen eines derartigen Lohnzettels) umgesetzt.

Der dargestellte Hintergrund zur Einführung des § 25 Abs.1 Z.3 lit.d EStG im Zuge des AbgÄndG 1998 zeigt, dass die neue lit.d leg. cit. nur auf die Rückzahlung von Pflichtbeiträgen abzielt, welche davor zur Erlangung von unter lit.a - c der Bestimmung normierten Pensionsbezügen geleistet wurden.

Neben der Historie und Teleologie des § 25 Abs.1 Z.3 lit.d EStG ergibt sich eine derartiges Verständnis des in dieser Norm verwendeten Begriffes *Pflichtbeiträge* auch aus der Gesetzessystematik. Diese spricht gegen eine Übertragbarkeit auf Beitragserstattungen durch einen der in § 25 Abs.1 Z.2 EStG angeführten, privaten Rechtsträger, aber auch auf Beitragserstattungen des (ggfs. ehemaligen) Dienstgebers im Falle direkter Leistungszusagen, welche unter den Anwendungsbereich des § 25 Abs.1 Z.1 lit.a EStG fallen.

Für Beitragsrückzahlungen aus direkten Leistungszusagen wäre bei aufrechtem Dienstverhältnis zudem die mit dem AbgÄndG 1998 geschaffene Meldepflicht des § 69 Abs.5 EStG und der neue Pflichtveranlagungstatbestand des § 41 Abs.1 Z.3 EStG entbehrlich, da der Dienstgeber ohnehin Kenntnis von der Rückzahlung hat und den Lohnsteuerabzug nach § 78 Abs. 1 EStG bei der Rückzahlung an den Dienstnehmer vornehmen muss.

Das erörterte, enge Verständnis des Begriffes *Pflichtbeiträge* wird auch durch die Literatur unterstützt, welche die Bestimmung des § 25 Abs.1 Z.3 lit.d EStG, soweit ersichtlich, ausschließlich im Zusammenhang mit der Rückzahlung gesetzlicher Sozialversicherungsbeiträge behandelt (z.B. Doralt, a.a.O. § 15, Tz. 28; Sedlacek, SWK 1999, S. 393).

Aufgrund der dargestellten Umstände geht der UFS davon aus, dass die im anhängigen Verfahren strittigen Beitragsrückzahlungen nicht unter den Tatbestand des § 25 Abs.1 Z.3 lit.d EStG zu subsumieren sind.

Der VwGH hat diese Beurteilung in dem ebenfalls die betriebliche Pensionseinrichtung der Gesellschaft der Fa.X betreffenden Erkenntnis vom 23. September 2010, 2007/15/0206 als

zutreffend bestätigt und festgestellt, dass die Bestimmung des § 25 Abs.1 Z.3 lit.d EStG nur aufgrund gesetzlicher Verpflichtungen geleistete Beiträge erfasst. Für Pensionsbeiträge, welche aufgrund eines Dienstvertrages - und damit aufgrund einer privatrechtlichen Vereinbarung zwischen Dienstgeber und Dienstnehmer - geleistet wurden, verneint der VwGH das Vorliegen von Pflichtbeiträgen im Sinne des § 25 Abs.1 Z.3 lit.d EStG.

Für die betriebliche Pensionseinrichtung der Gesellschaft der Fa.X sieht der Gerichtshof diese Beurteilung zudem durch den Umstand untermauert, dass die im betrieblichen Pensionsrecht begründete Leistungspflicht von der Verpflichtung zur Leistung gesetzlicher Pflichtversicherungsbeiträge nicht befreit.

Ist die strittige Beitragserstattung der Bestimmung des § 25 Abs.1 Z.3 lit.d EStG nicht zuzuordnen, entfällt auch die Anwendbarkeit der Bestimmung des § 69 Abs.5 EStG sowie, daraus folgend, des § 41 Abs.1 Z.3 EStG. Auch diese Rechtsfolge hat der VwGH im angeführten Erkenntnis als zutreffend erachtet.

Aus Sicht des UFS sind die strittigen Beiträge, wie ausgeführt, Gelder, welche dem Bw. gemäß § 25 Abs.1 Z.1 lit.a EStG aus seinem aufrechten Dienstverhältnis mit der Fa.X zugeflossen sind und welche vom Dienstgeber bei der Auszahlung im August 2005 der Lohnversteuerung zu unterziehen gewesen wären.

Als einmalig neben dem laufenden Bezug ausbezahlter, steuerpflichtiger Vorteil aus dem bestehenden Dienstverhältnis war die Beitragsrückzahlung als sonstiger Bezug dem Bereich des § 67 Abs.1 bzw. Abs.2 EStG zuzuordnen. Da die Beitragserstattung zusätzlich zum Urlaubs- und Weihnachtsgeld (13./14. Monatsbezug) ausbezahlt wurde, war sie im Zuge der Veranlagung gemäß § 67 Abs.2 und § 41 Abs.4 EStG in die zum allgemeinen Tarif zu besteuernende Besteuerungsgrundlage einzubeziehen.

Dass der Dienstgeber den Lohnsteuerabzug unterjährig tatsächlich nicht durchgeführt hat, ändert nichts an der Verpflichtung, im Zuge der Einkommensteuerveranlagung die gesetzmäßige Besteuerung nach § 41 Abs.4 EStG vorzunehmen.

Der im Verfahren vorgebrachten Argumentation des Bw. zur Versteuerung des Erstattungsbetrages nach § 25 Abs.1 Z.2 lit.a sublit aa. EStG vermag sich des UFS nicht anzuschließen, da, wie bereits ausgeführt, die Pensionseinrichtung der Fa.X weder als Pensionskasse oder Versicherungsunternehmen eingerichtet ist, noch der Kollektivvertrag eine Verpflichtung zur Veranlagung der einbezahlten Dienstnehmerbeiträge in eine Pensionskasse oder als Prämien zu einer betrieblichen Kollektivversicherung vorsieht.

Der Vollständigkeit halber sei angemerkt, dass unter § 25 Abs.1 Z.2 lit.a EStG fallende Bezüge und Vorteile aus einer betrieblichen Kollektivversicherung nur vorliegen, wenn die Beiträge im

Rahmen eines Versicherungsverhältnisses geleistet werden, welches den Voraussetzungen des § 18f VAG nicht nur inhaltlich sondern auch formell entspricht. Dies setzt etwa einen Gruppenversicherungsvertrag voraus, der von einem Dienstgeber für seine Dienstnehmer auf der Grundlage einer Betriebsvereinbarung, eines Kollektivvertrages oder von Einzelvereinbarungen abgeschlossen wurde. Das Versicherungsverhältnis muss mit einem befugten Versicherungsunternehmen vereinbart und nach einem Vertragsmuster unter Berücksichtigung des § 18 BPG gestaltet sein.

Für das Vorliegen eines derartigen Versicherungsverhältnisses haben sich im durchgeföhrten Verfahren keine Hinweise ergeben.

Tatsächlich liegt den hier maßgeblichen Beiträgen, wie dargestellt, eine direkte Leistungszusage des Dienstgebers im Kollektivvertrag zugrunde und haben die einbehaltenden Beitragszahlungen den Unternehmensbereich des Dienstgebers niemals verlassen. Eine Qualifikation der erstatteten Beiträge als Bezüge oder Vorteile nach § 25 Abs.1 Z.2 lit.a EStG ist aus diesem Grund auszuschließen.

Wie der Bw in der Berufung einräumt, scheidet auch eine Beurteilung des zugeflossenen Erstattungsbetrages als Pensionsabfindung aus, wäre dafür doch die Abgeltung eines nach versicherungsmathematischen Grundsätzen berechneten (somit eines vom Alter des Anspruchsberechtigten und dessen fernerer Lebenserwartung im Zeitpunkt des Eintritts in das Pensionsrecht abhängigen) Pensionsanspruches erforderlich gewesen. Darauf hatte der Bw. allerdings bei einem vorzeitigen Austritt aus der Pensionseinrichtung gemäß der in § 251 Abs.5 des maßgeblichen Kollektivvertrags vorgesehenen Regelung keinen Anspruch. Die Bestimmung sieht, wie erwähnt, für den Fall der Inanspruchnahme der neu geschaffenen Austrittsmöglichkeit aus dem Pensionsrecht die Rückerstattung *der einbezahlten Beiträge zur Gänze unter Anwendung des allgemeinen gesetzlichen Zinssatzes* vor. Der tatsächlich ausbezahlte Rückzahlungsbetrag stellte die Abgeltung dieses kollektivvertraglich vorgesehenen Anspruchs dar.

Im Übrigen ist anzumerken, dass der Bw bei Inanspruchnahme der Austrittsmöglichkeit mangels Erfüllung der Anwartschaftsbedingungen des § 244 KV (abgesehen von hier nicht zutreffenden Ausnahmen, mindestens 10jährige, ununterbrochene, anrechenbare Beitragsleistung) noch gar keinen abgeltungsfähigen Pensionsanspruch gegenüber seinem Dienstgeber erworben hatte.

Für eine Behandlung der strittigen Rückzahlung als Pensionsabfindung fehlten unter den gegebenen Umständen die Voraussetzungen.

Dem Bw ist, wenn auch aus anderen Überlegungen, weiters zuzustimmen, dass der strittige Rückzahlungsbetrag nicht im Zusammenhang mit einer nach § 25 Abs.1 Z.1 lit.a EStG zu besteuern Pensionszusage steht.

Die Bestimmung § 25 Abs.1 Z.1 lit.a zweiter Satz EStG idF BGBl I 106/1999 erfasst bestimmte, nachträglich im Rahmen einer Gehaltsumwandlung vereinbarte, wirtschaftlich von den Dienstnehmern getragene Beitragsleistungen zum Erwerb eines Pensionsanspruchs, nicht aber Beitragsrückzahlungen des Dienstgebers an die Dienstnehmer wie sie im anhängigen Verfahren zu beurteilen waren.

Festzuhalten ist, dass die von den Dienstnehmern der Gesellschaft der Fa.X geleisteten Beiträge zur betrieblichen Pensionseinrichtung keine nachträglich umgewidmeten Lohnbestandteile darstellten, sondern seit Bestehen kollektivvertraglicher Vereinbarungen über die Ansprüche auf eine Betriebspension von den Dienstnehmern zweckgebunden zu verwendende Teile ihrer Lohnbezüge waren.

Nach Doralt lösen zu Beginn eines Dienstverhältnisses vereinbarte Pensionszusagen keinen Zufluss im Sinne des § 25 Abs.1 Z.1 lit.a zweiter Satz EStG aus (Doralt, a.a.O. § 25 Rz 11/2).

Der UFS schließt sich dieser Rechtsmeinung im Sinne des Gebots der engen Interpretation von Ausnahmen an. Die gesetzliche Fiktion eines Lohnzuflusses aufgrund der bloßen Einräumung einer Pensionszusage erweitert das Zuflussprinzip, einen der tragenden Grundsätze bei der Besteuerung außerbetrieblicher Einkünfte.

Mit der Ergänzung des § 25 Abs.1 Z.1 lit.a EStG durch BGBl I 106/1999 sollten Umgehungsmöglichkeiten bei der Besteuerung von Lohnbezügen durch nachträgliche Umwidmung steuerpflichtiger in abzugsfähige Lohnbestandteile (Werbungskosten bzw. Sonderausgaben) hintan gehalten werden. Pensionszusagen, die nicht im Rahmen einer Gehaltsumwandlung eingeräumt werden, die daher nicht *anstelle* eines bereits bestehenden Lohnanspruchs treten, sind von der Ausnahmeregelung des § 25 Abs.1 Z.1 lit.a zweiter Satz EStG weder nach dem Wortlaut noch nach der Teleologie gedeckt und werden daher bei der gebotenen engen Interpretation von Ausnahmen von der Bestimmung nicht erfasst.

Die Formulierung in § 8 des Dienstvertrages des Bw vom 1. März 1996 (die monatlichen Beiträge werden „*aus Gründen der Administrationsvereinfachung direkt von der monatlichen Gehaltszahlung im Abzugsweg einbehalten*“) verdeutlicht, dass der nach § 247 Abs.8 KV vorzunehmende Einbehalt der entsprechenden Lohnbestandteile durch den Dienstgeber nach dem Willen der (Kollektiv-) Vertragsparteien den monatlichen Geldanspruch der Dienstnehmer gegenüber dem Dienstgeber keineswegs reduzieren soll. Vielmehr besteht auf Seiten der Dienstnehmer ein Anspruch auf monatliche Auszahlung des nach den Bestimmungen des

ersten Teiles des Kollektivvertrages zustehenden, vollen Geldlohns, dem der Anspruch des Dienstgebers auf monatliche Leistung des Beitrags durch die Dienstnehmer in der durch § 247 KV festgelegten Höhe gegenübersteht. § 247 Abs.8 KV enthält lediglich eine Abkürzung des Zahlungswegs zur vereinfachten Abwicklung dieser beiden Ansprüche (fehlendes „Tatbildmerkmal“ *anstelle*).

Da der Lohnanspruch der Dienstnehmer durch die Pensionszusage des Dienstgebers in keiner Weise berührt wurde, kommt die Anwendung der Bestimmung des § 25 Abs.1 Z.1 lit.a zweiter Satz EStG idF BGBl I 106/1999 auf die dem anhängigen Verfahren zu Grunde liegenden, seinerzeitigen Beitragsleistungen zum Erwerb des betrieblichen Pensionsrechts der Gesellschaft der Fa.X nicht in Betracht. Die Bestimmung wirkt sich daher auch auf die Rückzahlung der Beiträge nicht aus.

Noch einmal sei daran erinnert, dass dem strittigen Geldzufluss keine Abgeltung einer Pensionszusage (Pensionsabfindung) zu Grunde liegt, sondern die Erstattung von ehemaligen Beiträgen zum Erwerb eines Pensionsanspruchs, denen nach der dargestellten Rechtslage Werbungskostencharakter nach § 16 Abs.1 EStG zukommt (und die bei den jährlichen Arbeitnehmerveranlagungen auch tatsächlich den Werbungskosten zugeordnet wurden).

Dem zu beurteilenden Geldzufluss steht gedanklich weder eine bereits versteuerte Pensionszusage noch der bereits einmal versteuerte Lohnbezug aus dem Dienstverhältnis des Bw mit der Fa.X gegenüber, sondern die Verminderung der Steuerbemessungsgrundlage infolge des Werbungskostenabzugs in der Vergangenheit. Da der Bw diese Werbungskosten aufgrund der nunmehrigen Rückzahlung im Ergebnis wirtschaftlich nicht getragen hat, würde die durch den Werbungskostenabzug bewirkte Senkung der Besteuerungsgrundlage seiner nichtselbständigen Einkünfte insoweit zu einem ohne Rechtsgrundlage unversteuerten Lohnbestandteil führen. Damit würde die Verpflichtung zur (vollständigen Einmal-) Besteuerung steuerpflichtiger Einkünfte verletzt. Mit der Besteuerung des Erstattungsbetrages wird die gesetzmäßige Einmalbesteuerung der Einkünfte des Bw aus seinem Dienstverhältnis mit der Fa.X (zu welchen, wie dargestellt, auch die erhaltenen Verzinsungsbeträge gehören) sichergestellt.

Für die verfahrensgegenständliche Beitragserstattung entfällt, wie ausgeführt, mangels Zuordnung zu § 25 Abs.1 Z.3 lit.d EStG die Anwendbarkeit der Bestimmung des § 69 Abs.5 EStG und, daraus folgend, auch des Pflichtveranlagungstatbestandes nach § 41 Abs.1 Z.3 EStG.

Im anhängigen Verfahren kommt allerdings ein anderer Pflichtveranlagungstatbestand zum Tragen.

Der Bw. hatte im Zuge seiner Arbeitnehmerveranlagung 2003 die Ausfertigung eines Freibetragsbescheides (§ 63 EStG) beantragt. Der entsprechende Bescheid war am 24.Juni 2004 gemäß § 63 Abs.1 EStG für das zweitfolgende Jahr 2005 ergangen. Darin erfasst waren ua. die im Jahr 2003 vom Dienstgeber des Bw einbehaltenden Beiträge zur betrieblichen Pensionseinrichtung der Gesellschaft der Fa.X gewesen.

Gemäß § 41 Abs.1 Z.4 EStG *ist* das Einkommen von Steuerpflichtigen mit lohnsteuerpflichtigen Einkünften zu veranlagen (Pflichtveranlagung), *wenn in einem Freibetragsbescheid für das Kalenderjahr berücksichtigte besondere Verhältnisse gemäß § 63 Abs. 1 nicht in der ausgewiesenen Höhe zustehen.*

§ 41 Abs.1 Z.4 EStG macht die Veranlagungspflicht nicht von der tatsächlichen Berücksichtigung eines ergangenen Freibetragsbescheides bei der unterjährigen Lohnbesteuerung durch den Dienstgeber abhängig.

Die Beitragsleistungen zur betrieblichen Pensionseinrichtung der Fa.X stellten nicht in den Anwendungsbereich der §§ 62, 67 Abs.12 oder 77 Abs.3 EStG fallende Werbungskosten nach § 16 Abs.1 EStG dar und waren daher in einem Freibetragsbescheid grundsätzlich berücksichtigungsfähig.

Da der Bw. im Jahr 2005 einerseits Beitragsleistungen nur mehr bis zum Austritt aus dem Pensionsrecht erbracht hatte und ihm diese zudem im Wege einer Aufrollung im Zuge der Beitragsrückzahlung im August 2005 erstattet worden waren, standen die im Freibetragsbescheid vom 24. Juni 2004 enthaltenen Werbungskosten nicht in der ausgewiesenen Höhe zu. Unabhängig davon, ob der Bw. den Freibetragsbescheid vom 24. Juni 2004 seinem Dienstgeber tatsächlich zur Berücksichtigung bei der laufenden Lohnverrechnung des Jahres 2005 vorgelegt hatte, lagen demnach die Voraussetzungen des § 41 Abs.1 Z.4 EStG zur verpflichtenden Durchführung einer Einkommensteuerveranlagung für 2005 vor.

Wie dargestellt wurde, erweist sich die im angefochtenen Bescheid vorgenommene Einbeziehung des strittigen Erstattungsbetrages in die Besteuerung der nichtselbständigen Einkünfte des Bw dem Grunde nach als gesetzeskonform. Unzutreffend war allerdings die Anwendung des § 69 Abs.5 EStG und damit auch der Begünstigung des § 41 Abs.4 letzter Satz EStG. Insofern war der Bescheid zu berichtigen und der bisher nach dieser Bestimmung bei der Veranlagung unberücksichtigt gebliebene Teilbetrag von 1/7 des Rückzahlungsbetrages, mangels anwendbarer Bestimmungen für eine steuerliche Sonderbehandlung, in die allgemeine Besteuerungsgrundlage einzubeziehen. Das daraus resultierende Besteuerungsergebnis ist der Beilage zu entnehmen.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Graz, am 29. November 2010