



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des R., vertreten durch Dr.L., vom 31. Mai 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 12., 13. und 14. Bezirk und Purkersdorf, vom 8. Mai 2006 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) ist Pensionist und bezog auf Basis eines Dienstverhältnisses mit der Fa.A. eine laufende Firmenpension. Auf Grund der Insolvenz der Fa.A. kam es zur einmaligen Abfindung der Ansprüche auf der Grundlage eines Sachverständigengutachtens im Vergleichswege, zahlbar mit 40% in Höhe von € 140.059,- (auf vier Raten) im Streitjahr 2004.

Im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung machte der Bw. den auf die Ehegattin entfallenden Witwenpensionsanspruch als sonstige Werbungskosten geltend. Laut vorgelegten Gutachten wurde dieser Betrag mit € 35.438,38 ermittelt. Eine abweisende Entscheidung durch das Finanzamt wurde wie folgt begründet: Der Anspruch auf eine Pensionsabfindung wäre vom Dienstnehmer Dkfm.R. erworben worden und die Miteinbeziehung des Witwenpensionsanspruches der Ehegattin lediglich aus versicherungsmathematischen Gründen erfolgt. Da die Pensionsabfindung jedoch dem Antragsteller zugeflossen sei, könnten die beantragten Werbungskosten nicht anerkannt werden. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vom 12. September 1989, ZI 89/14/0077 könnten Pensionsabfindungen weiters nicht als Vergleichssummen versteuert werden und sei die Berücksichtigung

der steuerlichen Begünstigung nach § 67 Abs. 8 a EStG (steuerfreies Fünftel) daher nicht möglich.

In der form- und fristgerechten Berufung wurde eingewendet, dass die Pensionsabfindung im Ausgleichsverfahren tatsächlich sowohl dem Bw. als auch seiner Gattin zugesprochen worden wäre. Dies sei auch aktenkundig. Die Eheleute hätten am 3. September 2003 die Forderungsanmeldung vorgenommen und nach Einholung eines versicherungs-mathematischen Gutachtens € 387.771,- als Barwert ihre Forderung angemeldet. Letztlich wäre ein Vergleich auf € 312.524,- erfolgt. Die entsprechenden Unterlagen wären vorgelegt worden. Dieser Betrag wäre im Jahre 2004 mit dem bekannt gegebenen Raten ausbezahlt worden. Der Einkommenszufluss würde somit auf einer vergleichsweisen Regelung und nicht auf dem wirkungslos gewordenen Pensionsvertrag beruhen.

Weiters würde sich auch aus dem Pensionsvertrag eine doppelte Gläubigerstellung ergeben und es sich dabei um einen Vertrag zugunsten Dritter im Sinne des § 881 ABGB handeln. Im Falle der Insolvenz der Fa.A. und dem Überleben der Gattin des Bw. hätte diese diesen Pensionsanteil selbst zu versteuern.

Forderungen auf Entrichtung von monatlich auszubezahlenden Pensionsbeträgen seien solche gemäß § 15 AO und daher zu kapitalisieren, der errechnete Barwert würde der Aus-gleichsquote unterliegen. Die Ansprüche beider Ehegatten wären entsprechend errechnet, angemeldet und im Vergleichswege anerkannt worden. Unter Verweis auf § 53 AO sei die vergleichsweise Regelung auch steuerlich verbindlich. Auch unter Bezugnahme auf den Pensionsvertrag könnte kein anderes Ergebnis erzielt werden und eine Gläubigerstellung beider Ehegatten begründen.

Ad Steuerfreies Fünftel gemäß § 67 Abs. 8 a EStG)

Laut angefochtenen Bescheid könnte unter Verweis auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 12. September 1989, 89/14/0077 die Pensionsabfindung nicht nach § 67 Abs. 8 a EStG versteuert werden. Maßgebend wäre jedoch der Gesetzgeber und seien daher auf gerichtliche oder außergerichtliche Vergleiche beruhende Vergleichssummen mit einem Fünftel steuerfrei zu belassen. Im vorliegenden Fall liege nicht nur ein außergerichtlicher sondern gerichtlich bestätigter Vergleich vor. Dass der Vergleich auf Barwertberechnung (ehemaliger Pensionsansprüche) basieren würde, könnte nicht schädlich sein, da das Gesetz nicht zwischen Vergleichen, die Pensionsbezüge betreffen und anderen Vergleichen differenzieren würde. Auch das genannte Erkenntnis würde kein anderes Ergebnis bringen, sondern vielmehr dem Rechtsstandpunkt des Bw. stützen, dass

"auch Pensionsabfertigungen (Pensionsabfindungen und dgl.) Gegenstand eines Vergleiches und daher in Vergleichssummen im Sinne der erwähnten Vorschrift enthalten..."

und wonach anstelle der Pension eine Abfindung bezahlt würde diese

"...jedenfalls dann als Vergleich angesehen werden, wenn die betroffenen Ansprüche des Arbeitnehmers und damit die entsprechenden Pflichten des Arbeitgebers zwischen den Parteien streitig und zweifelhaft waren..."

Zum Zwecke der steuerlichen Begünstigung würde festgehalten:

"Die Vorschrift hat nämlich den Zweck, solche Lohnbestandteile zu erfassen, die über einen gewissen Zeitraum verteilt zu gewähren gewesen wären, tatsächlich aber nicht oder nicht in voller Höhe zur Auszahlung gelangten"

Jedoch wäre eben diese Situation im vorliegenden Fall gegeben, - *"Pensionsbestandteile zu erfassen, die über einen gewissen Zeitraum verteilt zu gewähren gewesen wären, tatsächlich aber nicht oder nicht in voller Höhe zur Auszahlung gelangten."*

Der abweisenden Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes liege jedoch diesbezüglich ein anderer Sachverhalt zugrunde. Als Beweismittel würde weiters auf den Ausgleichsakt des HandelsgerichtesX verwiesen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 67 Abs. 8 lit. e EStG 1988 in der im Berufungsfall anzuwendenden Fassung (durch das Budgetbegleitgesetz 2001, BGBI. I Nr. 142/2000) sind Zahlungen für Pensionsabfindungen, deren Barwert den Betrag im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 1 des Pensionskassengesetzes nicht übersteigt, mit der Hälfte des Steuersatzes zu versteuern, der sich bei gleichmäßiger Verteilung des Bezuges auf die Monate des Kalenderjahres als Lohnzahlungszeitraum ergibt. Zahlungen für Pensionsabfindungen, deren Barwert den Betrag im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 1 des Pensionskassengesetzes übersteigt, sind gemäß § 67 Abs. 10 im Kalendermonat der Zahlung zu erfassen (§ 124b Z 53 EStG 1988).

Pensionsabfindungen waren bis zum Budgetbegleitgesetz 2001 uneingeschränkt mit dem Hälftesteuersatz begünstigt. Seit dem Budgetbegleitgesetz 2001 sind Pensionsabfindungen mit Wirkung ab 2002 und mit einer Übergangsregelung für das Jahr 2001 nur mehr eingeschränkt begünstigt. Damit hat die Begünstigung weitgehend an Bedeutung verloren (Doralt, EStG - Kommentar, § 67 TZ 94).

Nach der allgemeinen Verwaltungspraxis und nach herrschender Lehre sind Pensionsabfindungen seit dem Budgetbegleitgesetz 2001 nur noch dann mit dem halben Steuersatz zu versteuern, wenn der Barwert des Pensionsanspruches den Wert gemäß § 1 Abs. 2 Z 1 Pensionskassengesetz nicht übersteigt. Bei einer teilweisen Abfindung ist der Barwert des gesamten Pensionsanspruches (der abgefundenen und der nicht abgefundenen) maßgeblich (Hofstätter/Reichel, ESt-Kommentar, § 67 Abs. 8, TZ 6).

Pensionsabfindungen können während des aufrechten Dienstverhältnisses, bei Beendigung des Dienstverhältnisses oder zu einem späteren Zeitpunkt erfolgen. Auf Grund des Budgetgesetzes 2001 wurde weiters klargestellt, dass Pensionsabfindungen nicht als Vergleichssumme, Kündigungsschädigung oder Nachzahlung versteuert werden können. Eine Besteuerung nach § 67 Abs. 8 a leg. cit. kommt nicht in Betracht, da die Vergleichsbesteuerung nicht als Umgehungsmöglichkeit vorgesehen ist (VwGH 12.9.1989, 89/14/0077; LStr 2002 Rz 1110c). Dies gilt auch im Insolvenzfall (LStr 2002, Rz 1102).

Übersteigt der Barwert der abzufindenden Pension somit den Betrag im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 1 Pensionskassengesetz, hat die Versteuerung der gesamten Abfindung gemäß § 124b Z 53 EStG 1988 zu erfolgen (Versteuerung gemäß § 67 Abs. 10 leg.cit. im Kalendermonat der Zahlung – nicht sechstelerhöhend).

Im vorliegenden Fall wird eingewendet, dass lt. Gesetzgeber auf gerichtliche bzw. außergerichtliche Vergleiche basierende Vergleichssummen mit einem Fünftel steuerfrei zu belassen wären. Dazu ist auszuführen, dass es sich bei Vergleichssummen um Zahlungen handeln muss, die sich aus der vergleichsweisen Bereinigung strittiger oder zweifelhafter Rechte auf in der Vergangenheit angehäufte Bezüge ergeben, nicht aber alle in der Zukunft liegenden möglichen Zahlungen.

Seit dem Budgetgesetz 2001 sind Pensionsabfindungen nach der Bestimmung gemäß § 67 Abs. 8 e leg.cit. zu versteuern. Pensionszahlungen können während des aufrechten Dienstverhältnisses, bei Beendigung des Dienstverhältnisses oder zu einem späteren Zeitpunkt (z.B. während des Pensionsbezuges) erfolgen. Pensionsabfindungen sind keine beendigungskausalen Bezüge und können daher ab 1. Jänner 2001 nicht mehr gemäß § 67 Abs. 6 EStG 1988 versteuert werden. Die Begünstigung nach § 67 Abs. 8 a EStG kommt weiters auch deshalb nicht in Betracht, weil die Vergleichsbesteuerung nicht als Umgehungsmöglichkeit für

eine gezielte gesetzliche Besteuerungsform vorgesehen ist und auf Basis der Regelung nach § 67 Abs. 10 EStG idF 2001 die Besteuerung der Abfindung bei Übersteigen des Barwertes der abzufindenden Pension im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 1 Pensionskassengesetzes im Kalendermonat der Zahlung - nicht sechstelerhöhend - zu erfolgen hat.

Zur Einwendung betreffend Versteuerung als Vergleichssumme nach § 67 Abs. 8 a EStG ist weiters auszuführen, dass die Vergleichssummenbesteuerung in der Regel vergangenheitsbezogen ist und somit Lohnbestandteile erfasst, die über einen gewissen Zeitraum verteilt zu gewähren gewesen wären, tatsächlich aber nicht zur Auszahlung gelangten. Nicht unter die Besteuerung nach § 67 Abs. 8 a EStG fallen jedoch bereits infolge gesetzlicher Regelung Abfertigungen nach § 67 Abs. 3 und 6 leg. cit., Pensionsabfindungen und auch Zahlungen auf Grund eines Sozialplanes. Dies gilt auch im Insolvenzfall. Im streitgegenständlichen Fall handelt es sich entsprechend um eine Abfindung betreffend zukünftige Pensionsforderungen.

Betreffend die Aufteilung der Pensionsabfindung bzgl. Geltendmachung des Witwenanteils als Werbungskosten ist auszuführen, dass Einnahmen zugeflossen sind, wenn der Empfänger über sie rechtlich und wirtschaftlich verfügen kann, bzw. sobald die objektive und tatsächliche Verfügungsmacht erhalten wurde. Im vorliegenden Fall hätte die Ehegattin erst im Falle des Ablebens des Ehegatten Anspruch auf eine Hinterbliebenenpension im Ausmaß von 50% erhalten (aufschiebende Bedingung). Da mit der Auszahlung der Pensionsabfindung an den Bw. sämtliche Ansprüche seitens der Fa.A. abgegolten sind, erlischt auch das Recht auf eine Witwenpension. Die Ehegattin des Bw. hat somit niemals die tatsächliche wirtschaftliche Verfügungsmacht über die Abfindung erhalten. Die Pensionsabfindung ist daher zur Gänze dem Bw. zuzurechnen. Die Ermittlung des Betrages auf Basis der versicherungs-mathematische Berechnung zur Ermittlung des Barwertes der Pensionsabfindung hatte lediglich rechnerische Funktion.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 30. Oktober 2006