



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 28. Dezember 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes vom 15. Dezember 2009 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2008 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

1 Verfahren vor der Abgabenbehörde erster Instanz

1. 1 Der Berufungswerber (Bw.) reichte am 20. Juli 2009 die **Einkommensteuererklärung 2008** beim Finanzamt (FA) ein. Da laut Erklärung lediglich Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Pensionist bezogen wurden, wertete das FA diese Steuererklärung als Antrag auf Durchführung einer Arbeitnehmerveranlagung.

Zu Punkt 4.2.3 "Bezüge ohne Sonderzahlungen, von denen kein Lohnsteuerabzug erfolgt ist und für die kein Lohnausweis/Lohnbescheinigung (Formular L 17) vorliegt" gab der Bw. einen Betrag iHv. 186.489,60 € an (Kennzahl 359).

Der Erklärung wurden folgende Beilagen angeschlossen:

- **Beilage 1** zur Einkommensteuererklärung 2008 folgenden Inhalts:

*"Für die Pensionsauszahlung im Dez. 2008 in Höhe von insgesamt Euro 186.489,60 beantrage ich eine Besteuerung als Vergleichssumme (§ 67 Abs. 8 lit a EStG)
UFSY 8. 1. 2007, RV/2285-W/05*

Im Jahr 1978 erhielt ich von meinem Dienstgeber einen Pensionsvertrag, welcher vorsieht, dass eine monatliche Firmenpension, sowie Urlaubs- und Weihnachtsgeld, bis zu meinem Lebensende ausbezahlt wird. Im Falle meines Ablebens erhält meine Frau, A B, 60 % des mir zustehenden Betrages, ebenfalls bis zu ihrem Lebensende.

Eine Abfindungszahlung ist in diesem Pensionsvertrag nicht vorgesehen.

Im September 2008 wurden diese Pensionszahlungen eingestellt. Am 12.11.2008 teilte mir die Anwaltskanzlei C mit, dass aus wirtschaftlichen Gründen die Pensionen nicht mehr ausbezahlt werden können. Eine einmalige Abschlagszahlung in Höhe von Euro 44.622.-- wurde in Aussicht gestellt.

Mit diesem Betrag von Euro 44.622.- war ich nicht einverstanden.

1. Die Firmenpension inclusive 13. und 14. Monatsbezug betrug pro Jahr netto ca. Euro 15.000.-.

Nach Versteuerung der Euro 44.622.- verbleibt ein Betrag von ca. Euro 23.000.-, was einer Pensionsfortzahlung von ungefähr 18 Monaten entspricht. Die Einstellung der Pensionszahlungen ist für mich daher ein wesentlicher wirtschaftlicher Verlust, von dem besonders meine Frau betroffen ist.

Auf Grund ihres Alters (67 Jahre) und der höheren Lebenserwartung von Frauen wäre im Falle meines Ablebens - in Anbetracht der 60 % Witwenpension - ihre finanzielle Lage besonders trist.

2. In der Unternehmensbilanz zum 31.12.2007 ist die Pensionsrückstellung für mich mit Euro 276.280.-- angesetzt. Diese Pensionsvorsorge ist gemäß Betriebspensionsgesetz besonders wertgesichert zu veranlagen und kann nicht zur Tilgung anderer Forderungen verwendet werden.

Ich beantragte daher die Auszahlung des rückgestellten Betrages von Euro 276.280.-

Dieser Forderung wurde entgegengehalten, dass im Pensionsvertrag ein Absatz enthalten ist, in dem es heißt: Die Firma behält sich vor, die Pensionszahlungen zu kürzen oder einzustellen, wenn sich die wirtschaftliche Lage der Firma nachhaltig so verschlechtert, dass die volle Aufrechterhaltung der zugesagten Pension eine Gefährdung des Weiterbestandes des Unternehmens zur Folge hätte.

Über den Vorschlag 75 % auszuzahlen konnte ebenfalls keine Einigung erzielt werden, so dass es zu einem Vergleich kam, der eine Auszahlung von 67,5 % der Rückstellung beinhaltet.

Somit erhielt ich am 23.12.2008 noch eine Nachzahlung von Euro 141.867.-, nachdem mir die Euro 44.622,60 bereits überwiesen worden waren.

Von meiner Seite werden nun keine weiteren Forderungen gegen das Unternehmen gestellt.

Ich beantrage, diese beiden Pensionsauszahlungen in Höhe von Euro 141.867.- vom 20. 12. und von Euro 44.622.60 vom 20. 12.08 gesamt Euro 186.489.60 als Vergleichssumme zu versteuern.

Der Betrag von Euro 44.622.60 ist im Jahreslohnzettel der D AG enthalten.

Für das Jahr 2009 ist keine Steuervorauszahlung vorzuschreiben. Im Jahr 2009 habe ich nur Einkünfte von der Pensionsversicherungsanstalt für Angestellte erhalten (ASVG-Pension). "

- **Beilage 2** zur Einkommensteuererklärung 2008 folgenden Inhalts:

Für die Pensionsauszahlung im Dezember 2008 in Höhe von Euro 186.489,60 beantrage ich eine Besteuerung als Vergleichssumme (§ 67 Abs. 8 lit a EStG).

Der Jahreslohnzettel der D AG ist daher folgendermaßen richtigzustellen .

Brutto ohne PAR 26 und FBH: Euro 61.479,60

abzüglich der Vergleichssumme: 44.622,60

richtiger Betrag ohne PAR 26 und FBH: 16.857,00.

Der Betrag von Euro 44.622,60, welcher am 20.12.2008 überwiesen wurde, ist mit dem Betrag von Euro 141.867,00 überwiesen am 20.12.2008, (gesamt Euro 186.489,60) in der Einkommensteuererklärung 2008 in der Spalte 359 eingetragen.

Anmerkung: Das Überweisungsdatum für den Betrag iHv. 141.867,00 € wurde handschriftlich auf **20.12.2008** geändert. Das ursprünglich ausgewiesene Datum ist nicht lesbar. Aus dem gleichzeitig vorgelegten Überweisungsbeleg ist das Überweisungsdatum **23.12.2008** ersichtlich.

Eine Änderung des Jahreslohnzettels von Seiten der D AG war auf Grund der Liquidation der Gesellschaft nicht mehr möglich.

- **Lohn- und Gehaltsabrechnung Dezember 2008**

- **Bankbeleg vom 20.12.2008** (Zahlungseingang iHv. 23.015,05 €; laut handschriftlicher Ergänzung: 44.622,60 € brutto)

- **Bankbeleg vom 23.12.2008** (Zahlungseingang iHv. 141.867,00 €)

- **Pensionsvertrag**, abgeschlossen am 30. Dezember 1978, mit welchem dem Bw. eine Firmenpension zuerkannt wurde. Der Vertrag lautet auszugsweise:

"3. Die Firmenpension beginnt mit dem 1. Monat nach dem Ende der Laufzeit der Abfertigung. Die Pensionsbezüge werden monatlich, im nachhinein vierzehnmal jährlich, der 13. Jeweils am 1. V., der 14. am 1. XII, ausbezahlt. Der Pensionsanspruch wird Herrn B auf Lebensdauer gewährt.

4. Bemessungsgrundlage der Firmenpension ist das durchschnittliche, regelmäßige Bruttomonatsgehalt der letzten sechs Monate vor Ende des Dienstverhältnisses.

5. Die Firmenpension beträgt 75 % der Bemessungsgrundlage. Die so ermittelte Firmenpension verringert sich um die Herrn B aus der öffentlich-rechtlichen Versicherungsanstalt ausbezahlte Pension nach dem ASVG. Der so errechnete Betrag ist wertgesichert. Er erhöht sich im gleichen Ausmaß wie die staatliche Pension nach dem ASVG.

6. Im Falle des Ablebens des Herrn B erhält dessen Witwe, Frau A B, geb. E, - sofern im Zeitpunkt des Ablebens seine Ehe noch aufrecht ist - auf Lebensdauer eine Witwenpension in der Höhe von 60 % jenes Pensionsanspruches, den Herr B im Zeitpunkt seines Ablebens bezogen hat oder wegen Auflösen des Dienstverhältnisses durch die Firma F zu beziehen berechtigt gewesen wäre.

Im Falle des Ablebens des Herrn B und seiner Frau A erhalten die Kinder NA B, geb.1973 und NB B, geb. 1977, bis zur Vollendung ihres 18. Lebensjahres je 20 % des Pensionsanspruches der Herrn B zu diesem Zeitpunkt zugestanden wäre....".

In Punkt 8 dieses Vertrages wurde fest gehalten, dass sich die Arbeitgeberin vorbehält, die Pensionszahlungen zu kürzen oder einzustellen, wenn sich die wirtschaftliche Lage der Firma nachhaltig so verschlechtert, dass die volle Aufrechterhaltung der zugesagten Pension eine Gefährdung des Weiterbestandes des Unternehmens zur Folge hätte.

Eine Pensionsabfindung war nicht vorgesehen.

- Schreiben der Rechtsanwaltskanzlei C für die Fa. D AG vom 12. November 2008 an den Bw.:

"Die D1 AG hat mich mit ihrer rechtsfreundlichen Vertretung beauftragt.

Meine Mandantin war seinerzeit als operative Tochter der börsennotierten G H AG tätig. Nach Veräußerung des Geschäftes sowie der Liegenschaften war meine Mandantin lediglich als Holding tätig und sind deren Geldmittel zur Finanzierung des bestehenden Konzerns, dem sie eingegliedert ist, verwendet.

Anlässlich einer Bankenrunde am 10.11.2008 musste der Vorstand feststellen, dass der Gesamtkonzern in wirtschaftliche Schieflage geraten ist und die Forderungen gegen Konzernunternehmen nicht mehr einbringlich sein werden, sodass nicht damit zu rechnen ist, dass die Gesellschaft ihren Verpflichtungen nachkommen kann.

Die augenblickliche Situation der Aktiengesellschaft stellt sich in gerundeten Beträgen wie folgt dar:

Zahlenmäßige Darstellung

Aktiva:	€
<i>Grundstücke und Bauten</i>	<i>120.000,00</i>
<i><u>Forderungen aus Lieferungen und Leistungen</u></i>	<i><u>30.000,00</u></i>
<i>Gesamt:</i>	<i>150.000,00</i>
Passiva:	
<i>Pensionsrückstellungen</i>	<i>2,200.000,00</i>
<i>Steuerrückstellungen</i>	<i>200.000,00</i>
<i>Sonstige Rückstellungen</i>	<i>10.000,00</i>
<i>Verbindlichkeiten gegenüber Kreditunternehmen</i>	<i>8.000,00</i>
<i>Verbindlichkeiten aus Lieferung und Leistung</i>	<i>135.000,00</i>
<i>Konzernverbindlichkeiten</i>	<i>66.000,00</i>
<i><u>Sonstige Verbindlichkeiten</u></i>	<i><u>394.000,00</u></i>
<i>Gesamt</i>	<i>3,013.000,00</i>
Überschuldung:	<i>2,863.000,00</i>

Meine Mandantin strebt daher in Anlehnung an die durch die Konkursordnung geschaffenen gesetzlichen Möglichkeiten einen außergerichtlichen Ausgleich an, um die mit einem gerichtlichen Konkursverfahren verbundenen Kosten den Gläubigern und sich selbst zu ersparen. Festgehalten wird, dass die angebotene Quote nur dann realistisch ist, wenn seitens der Gesellschafter noch zusätzliche Mittel aufgebracht werden. Aus sich selbst heraus ist die Aktiengesellschaft nicht in der Lage, eine namhafte Quote zu bezahlen.

Unter der Voraussetzung der Zuführung von Mitteln durch die Gesellschafter wäre nachstehender Vorschlag finanziell umsetzbar.

- 1. Sämtliche Gläubiger mit einer Forderung unter € 1.500,00 und die Forderungen der öffentlichen Hand sowie Gehälter erhalten bis 20.12.2008 100 % ihrer Forderung, um die andernfalls zu befürchtenden Nachteile eines Insolvenzverfahrens hintanzuhalten.*
- 2. Alle sonstigen Gläubiger (mit Forderungen über € 1.500,00) erhalten eine 20 %ige Quote, zahlbar bis 20.12.2008*
- 3. Sämtliche Gläubiger (mit Forderungen über € 1.500,00) verzichten auf ihre die 20 %ige Quote übersteigenden Ansprüche und sind verpflichtet, dem Schuldner volle Bezahlung der im Punkt 2. festgesetzten Quote sämtlicher von ihm akzeptierten Wechsel sonstiger Schuldurkunden im Original auszufolgen.*
- 4. Die Ansprüche der Aussonderungsberechtigten und der Absonderungsgläubiger und der besicherten Banken werden durch den Ausgleich nicht berührt und werden nach den ihnen gesetzlich zustehenden Rechten befriedigt.*
- 5. Bei Wechselforderungen erfolgt die Auszahlung 20 %igen Ausgleichsquote gegen Rückstellung der Originalwechsel. Wenn die Originalwechsel noch die Unterschrift dritter wechselrechtlich dem Gläubiger verpflichteter tragen, entfällt die Rückstellung, jedoch ist auf diesem Originalwechsel ersichtlich zu machen, dass durch die Bezahlung der Quote der wechselrechtliche Anspruch gegen obigen Schuldner zur Gänze beglichen ist.*

Da meine Mandantin über keinerlei nennenswertes Vermögen verfügt, und im Fall der Insolvenz mit nur einer minimalen Quote zu rechnen ist, stellt dieser Vorschlag die Gläubigerschaft besser, als sie in einem Konkursverfahren stehen würde. Weiters würde im Konkursfall keine Liquiditätszufuhr durch die Gesellschafter erfolgen können.

Im Hinblick auf diese Ausführungen ersuche ich höflichst um eine rasche positive Stellungnahme zum Vorschlag meiner Mandantin, der ich die Antragstellung auf Eröffnung eines Konkursverfahrens empfehlen müsste, falls der außergerichtliche Ausgleich nicht bis 21.11.2008 zustande gekommen sein sollte.

Laut Wirtschaftsprüfung ist Ihr Pensionsanspruch mit 223.113,00 € rückgestellt und sollte dieses Rückstellungserfordernis Basis für Ihre Quote sein.

- Schreiben des Bw. vom 14. November 2008 an die Rechtsanwaltskanzlei C, mit welchem um Übermittlung des Jahresabschlusses zum 31.12.2007 (Bilanz und V&G) der D AG samt Status zum Zeitpunkt November 2008 ersucht wurde.

- Mailnachricht vom 19. November 2008 des Sohnes des Bw., Rechtsanwalt in Y, an I (Rechtsanwälte J,K) folgenden Inhalts:

"Mein Vater, Dkfm. L B, war mehr als 30 Jahre Geschäftsführer der M GmbH & Co. KG. Das Unternehmen wurde 1990 an die G H AG verkauft. In der Folge wurde der Betrieb schrittweise bis 1996 stillgelegt.

1996 hat die G H AG die Firmenpension meines Vaters übernommen. Die G H AG wurde dann 1998 auf die N AG verschmolzen. Durch die Verschmelzung ist die G H AG untergegangen und

der Pensionsanspruch auf die vN AG durch Gesamtrechtsnachfolge übergegangen. Die vN AG wurde dann später in die D AG umbenannt.

Letzte Woche hat mein Vater überraschend das in der Anlage beigefügte Schreiben erhalten, mit dem ein außergerichtlicher Ausgleich bei einer Quote von 20% angestrebt wird. Bei dem Schreiben fällt folgendes auf:

- a) Es sind keine Unterlagen beigefügt, sodass beurteilt werden könnte, ob der Ausgleich angemessen ist. Insbesondere fehlt eine genaue Vermögensübersicht.
- b) Es wird behauptet, dass die D AG kein nennenswertes Vermögen mehr hätte und ein Ausgleich nur durch Zuzahlungen der Gesellschafter finanziert werden könne. Eine konkrete Darstellung, welche Gesellschafter in was für einen Umfang Zahlungen leisten, fehlt aber.
- c) § 11 Betriebspensionsgesetz iV m § 14 Abs 7 EStG sieht vor, dass 50% der Pensionsrückstellungen durch Wertpapiere zu decken sind. In der Insolvenz bilden die Wertpapiere eine Sondermasse für die Deckung der Pensionsansprüche. In dem Schreiben ist diese Deckung nicht erwähnt und auch in der im Schreiben enthaltenen Vermögensübersicht fehlen die Wertpapiere.

In der Bilanz zum 31.12.2006 (die letzte öffentlich zugängliche) sind knapp EUR 20 Mio an Forderungen gegenüber verbundenen Unternehmen ausgewiesen. Im Jahr davor beliefen sich die Forderungen noch auf EUR 8,7 Mio. Offenbar handelt es sich um Kredite die an Tochterunternehmen gewährt wurden. Diese Forderungen sind im Schreiben ebenfalls nicht erwähnt. Scheinbar sind sie plötzlich nicht mehr werthaltig.

Diese Umstände deuten darauf hin, dass in letzter Zeit offenbar Vermögen aus der D AG, die eine Holdingfunktion erfüllt, ausgekehrt wurde und zudem großzügig Kredite an Tochtergesellschaften gewährt wurden, die jetzt nicht mehr einbringlich sind. Hinweise finden sich auch im Lagebericht zur Bilanz (Veräußerung Grundstück in O, Verkauf der 'P'). Letztendlich verbleiben daher nur die (unangenehmen) Pensionsverbindlichkeiten (in Summe mit 2,2 Mio die bei weitem größten Verbindlichkeiten) in der Gesellschaft.

Wie Du Dir vorstellen kannst, ist mein Vater, der auf 80% seiner Pension verzichten soll, sehr betroffen. Ich kenne daher auch keine Zurückhaltung, wenn es nun darum geht, gegen Vorstand (Q) und Aufsichtsrat (R, S, T) vorzugehen. In Betracht kommen:

- a) Veröffentlichung in den Medien, dass der angestrebte Ausgleich offenbar nur dazu dient, sich alter Pensionsverbindlichkeiten zu entledigen.
- b) Anzeige bei der StA, wenn sich der Verdacht erhärtet, dass Vermögen zum Nachteil der Gläubiger gezielt abgezogen wurde. Dies va iVm der scheinbar fehlenden Wertpapierdeckung und dem Gewähren von konzerninternen (uneinbringlichen) Krediten.
- c) Geltendmachung von direkten Haftungsansprüchen gegen Vorstand und Aufsichtsrat wegen Schutzgesetzverletzung (Kridadelikt, Betriebspensionsgesetz und Verletzung von Kapitalerhaltungsvorschriften aufgrund der Kreditgewährung).

Freilich muss es nicht soweit kommen. Auch ist meinem Vater klar, dass jedes Unternehmen unverschuldet in eine wirtschaftlich schwierige Situation geraten kann. Völlig unklar ist aber, weshalb gesetzliche Vorschriften zur Wertpapierdeckung offenbar nicht eingehalten wurden und weshalb EUR 20 Mio an Konzernforderungen nicht mehr werthaltig sein sollen. Schon bei Einhaltung der gesetzlichen Vorschriften zur Wertpapierdeckung würde sich eine Quote von 50% aus der Sondermasse zuzüglich der Konkursquote ergeben.

Eine solche Quote ist aus meiner Sicht eine vernünftige Diskussionsgrundlage.

Ich würde Dich daher ersuchen, ob Du mal mit U sprechen kannst um hier ein besseres Ergebnis zu erzielen. Vielleicht ist dem Vorstand und Aufsichtsrat auch nicht bewusst, mit welchen Konsequenzen sie zu rechnen hätten, sollte sich mein Verdacht erhärten.

- Schreiben der Fa. D AG vom 14. Dezember 2005 mit folgendem Inhalt:

"Die G H AG gibt hiermit die Namensänderung zu D AG bekannt. Sämtliche Ihrer Pensionsansprüche bleiben durch die Umbenennung unverändert.....".

- Mailnachricht vom 14. Dezember 2008 des Sohnes des Bw., an Dr. T ,
Aufsichtsratsmitglied der Fa. D AG, mit folgendem Inhalt:

"Sehr geehrter Herr Dr. T!

Mein Vater ist mit dem Vorschlag einer einmaligen Zahlung von 67,5% der handelsrechtlichen Rückstellung (276.280,00 €), d.s. 186.489,00 € grundsätzlich einverstanden.

Bedingung für die Abgabe einer Zustimmungserklärung zu einer 20% Quote gegenüber der D1a ist, dass zuvor der Differenzbetrag ds 141.867,00 € auf dem Konto Nr. 123 BLZ 456 Sparkasse V., lautend auf L B, eingelangt ist. Der Betrag von 141.867,00 € muss von dritter Seite geleistet werden.

Weitere Bedingung für die Abgabe einer Zustimmungserklärung zu einer 20% Quote ist, dass die Zahlung der 20% Quote binnen einer Frist von 14 Tagen erfolgt."

1.2 Über Kontaktaufnahme mit dem Betriebsfinanzamt wurde von diesem der Lohnzettel des Bw. für das Jahr 2008 überprüft und per Mailnachricht vom 6. August 2009 mitgeteilt, dass der Lohnzettel korrekt erstellt worden sei. Im Hinblick auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 12.9.1989, [89/14/0077](#), sowie der Lohnsteuerrichtlinien, RZ 1110 c, sei die Versteuerung einer Pensionsabfindung als Vergleichszahlung gemäß [§ 67 Abs. 8 lit a EStG 1988](#) nicht möglich.

1.3 Das FA erhöhte daher die Bruttobezüge (Kennzahl 210) und die steuerpflichtigen Bezüge (Kennzahl 245) jeweils um den Betrag iHv. 141.867,00 € und erließ einen entsprechenden Einkommensteuerbescheid. Als Begründung wurde angeführt:

"Grundsätzlich können Pensionsabfindungen nicht als Vergleichssumme, Kündigungsentschädigung oder Nachzahlung versteuert werden.

Im Einzelfall kann eine Pensionsabfindung als Vergleichszahlung angesehen werden. Dafür ist jedoch Voraussetzung, dass dadurch streitige oder zweifelhafte Ansprüche bereinigt werden (vgl. VwGH 89/14/0077 vom 12.9.1989). Da diese Voraussetzung im vorliegenden Fall nicht gegeben ist, war die Pensionsabfindung zur Gänze dem Lohnsteuertarif zu unterziehen."

1.4 Dagegen erhob der Bw. das Rechtsmittel der Berufung mit folgender Begründung:

"In meiner Steuererklärung für 2008 stellte ich den Antrag, eine Pensionsabfindung in Höhe von € 186.489,60 als Vergleichssumme nach § 67 Abs 8 lit a EStG zu versteuern. Dieser Antrag wurde abgelehnt. Dem Antrag liegt folgender Sachverhalt zugrunde:

1. Mit Vertrag vom 30. Dezember 1978 wurde zwischen mir und meinem damaligen Arbeitgeber, der WS GmbH & Co KG, eine direkte Pensionszusage vereinbart. Eine Pensionsabfindung ist in diesem Vertrag nicht vorgesehen.

Beweis: Vertrag vom 30. Dezember 1978 liegt bereits beim Steuerakt

2. Im Jahre 1991 wurde F an die G H AG verkauft. Im Jahre 1996 wurde der Betrieb in X stillgelegt und in Y durch die G H AG weitergeführt. Hierbei erfolgte auch die Übernahme der Pensionszusagen durch die G H AG.

Im Jahr 2005 wurde die G H AG in die D AG umbenannt.

Beweis: Schreiben vom 14.12.2005

3. Im September 2008 wurden die Pensionszahlungen eingestellt. Die Anwaltskanzlei C teilte mir am 12. 11. 2008 mit, dass die D AG zahlungsunfähig sei. Es wurde ein stiller Ausgleich mit einer 20 %igen Quote in Aussicht gestellt.

Beweis: Schreiben vom 12. 11. 2008

4. Mit diesem Vorschlag war ich nicht einverstanden. Als die G H AG im Jahr 1996 die Pensionszusagen übernommen hat waren die Pensionsrückstellungen in Höhe von ATS 19,4 Mio durch österreichische festverzinsliche Staatsanleihen und Bankguthaben voll gedeckt. Außerdem waren in der letzten öffentlich zugänglichen Bilanz der D AG von 2006 die Pensionsrückstellungen durch Forderungen gegenüber Konzernbetrieben ausreichend besichert. Es war daher unklar, für welche Zwecke die Pensionsrückstellungen verwendet wurden.

5. In der Folge kam es zu mehreren Gesprächen zwischen meinem Anwalt Dr. NA B und Dr. T, dem Aufsichtsratsvorsitzenden der D AG. Die Gespräche zielten auf die Erlangung einer höheren Ausgleichsquote. Von meiner Seite wurde vorgebracht, dass die zum 1. Jänner 2008 bestehende Rückstellung von € 276.280.- zur Gänze ausbezahlt ist, da ansonsten der Verdacht einer zweckwidrigen Verwendung der Rückstellungen naheläge. Dieser Forderung wurde entgegengehalten, dass im Pensionsvertrag eine Bestimmung enthalten sei, die es der Firma ermöglicht, die Pensionszahlungen zu kürzen oder einzustellen, wenn sich die wirtschaftliche Lage der Firma verschlechtert.

In dem Gespräch zwischen Dr. NA B und Dr. T am 14.12.2008 wurde schließlich eine Einigung über eine Ausgleichsquote von 67,5% (€ 186.489.60) erzielt.

Mit Erhalt der Zahlung waren alle Ansprüche aus der Pensionsvereinbarung endgültig bereinigt und verglichen.

Beweis: Dr. NA B, Adresse

Dr. Z T, pA D AG, Adresse1

Beide als Zeugen

Korrespondenz: e-mail vom 14. Dezember 2008

6. Der UFS legt in seiner Entscheidung vom 8.1.2007, RV/2285-W/05, unter Berücksichtigung des Erkenntnisses des VwGH vom 12.9.1989, 89/14/0077, ARD 4139/8/90 sehr ausführlich dar, dass eine Pensionsabfindung im Einzelfall als Vergleichszahlung angesehen werden kann. Voraussetzung hierfür ist aber im Sinne des obigen VwGH-Erkenntnisses, dass dadurch streitige oder zweifelhafte Ansprüche bereinigt werden. Überdies darf kein von vornherein eingeräumtes Wahlrecht zwischen laufender Pensionszahlung und Pensionsabfindung bestehen. Diese Voraussetzungen sind im vorliegenden Fall gegeben, da mit dem Gespräch

am 14.12.2008 die bis dahin strittigen Ansprüche aus der Pensionsvereinbarung durch beidseitiges Nachgeben endgültig bereinigt wurden.

Da mein Fall dem Entscheid des UFS vom 8.1.2007, RV/2285-W/05 genau entspricht, nur mit dem Unterschied, dass dort der Kapitalisierungszinssatz in meinem Fall die Höhe der Abfindungsquote strittig war, ersuche ich den Unabhängigen Finanzsenat des Landes Oberösterreich meiner Berufung stattzugeben und den Bescheid des Finanzamts vom 15. Dezember 2009 dahingehend abzuändern, dass die Pensionsabfindung von € 186.489,60 gem. § 67 Abs 8 lit a EStG versteuert wird."

1.5 Das FA legte die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat (UFS) als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

2 Sachverhalt

Folgender unstrittiger Sachverhalt, welcher sich aus dem Akteninhalt und insbesondere aus dem Vorbringen des Bw. ergibt, wird der Berufungsentscheidung zu Grunde gelegt:

Der Bw. hat im Rahmen seiner ehemals nichtselbständigen Tätigkeit als Geschäftsführer der "M GmbH & Co KG" den Anspruch auf Auszahlung einer Firmenpension erworben. In dem hierüber am 30. Dezember 1978 abgeschlossenen Vertrag wurde unter anderem vereinbart, dass die Pension dem Bw. monatsweise auf dessen Lebensdauer ausbezahlt wird. Im Fall der wirtschaftlichen Notlage der Firma könnten die Pensionszahlungen gekürzt bzw. eingestellt werden.

Eine Pensionsabfindung war nicht vorgesehen.

In der Folge hat die Fa. G H AG, später, im Jahr 2005 umbenannt in "D AG", die Pensionszusage übernommen.

Im September 2008 wurden die Pensionszahlungen eingestellt.

Mit Schreiben vom 12. November 2008 teilte der Rechtsanwalt der ehemaligen Arbeitgeberin mit, dass die Gesellschaft in wirtschaftliche Schieflage geraten sei und ihren finanziellen Verpflichtungen nicht mehr nachkommen könne. Eine Gegenüberstellung der Aktiva und Passiva ergab eine Überschuldung iHv. 2,863.000,00 €.

In Anlehnung an die durch die Konkursordnung geschaffenen gesetzlichen Möglichkeiten strebe sie einen außergerichtlichen Ausgleich an, um den Gläubigern und sich selbst die mit einem gerichtlichen Konkursverfahren verbundenen Kosten zu ersparen. Die angebotene Quote von 20% bzw. die hundertprozentige Befriedigung von Forderungen der öffentlichen Hand, von Arbeitnehmern und jener Gläubiger, deren Forderungen unter 1.500,00 € liegen,

sei nur dann realistisch, wenn seitens der Gesellschafter noch zusätzliche Mittel aufgebracht würden.

Im Insolvenzfall sei nur mit einer minimalen Quote zu rechnen, weshalb dieser Vorschlag die Gläubiger besser stelle, als sie in einem Konkursverfahren stehen würden. Außerdem könne im Konkursfall die Liquiditätszufuhr der Gesellschafter nicht erfolgen. Falls der außergerichtliche Ausgleich nicht bis 21.11.2008 zustande gekommen sein sollte, müßte der Mandantin die Antragstellung auf Eröffnung eines Konkursverfahrens empfohlen werden.

Laut Wirtschaftsprüfung sei der Pensionsanspruch des Bw. mit 223.113,00 € rückgestellt, weshalb dieser Betrag als Basis für die Quote des Bw. dienen solle.

In der Mailnachricht vom 19. November 2008 an den offenbar befreundeten Rechtsanwalt Dr. NC ND, stellte der Sohn des Bw. als dessen Anwalt die Sach- und Rechtslage dar und ersuchte diesen um Unterstützung.

Hierbei wies Dr. B insbesondere darauf hin, dass gemäß § 11 Betriebspensionsgesetz iVm § 14 Abs 7 EStG vorsehe, dass 50% der Pensionsrückstellungen durch Wertpapiere zu decken seien. In der Insolvenz würden die Wertpapiere eine Sondermasse für die Deckung der Pensionsansprüche bilden. Eine Quote von 50% aus dieser Sondermasse zuzüglich der Konkursquote sei aus seiner Sicht eine vernünftige Diskussionsgrundlage.

Als Ergebnis dieser Bemühungen teilte Dr. B dem Aufsichtsratsvorsitzenden Dr. T schließlich **am 14. Dezember 2008 per Mail** mit, dass sein Vater mit der einmaligen Zahlung iHv. 186.489,00 (das sind 67,5 % der handelsrechtlichen Rückstellung iHv. 276.280,00 €) grundsätzlich einverstanden sei.

Die Zustimmungserklärung zu einer Quote von 20 % werde erteilt, wenn zuvor der – von Dritter Seite zu zahlender – Differenzbetrag iHv. 141.867 überwiesen werde. Dieser Differenzbetrag stellt den Saldo zwischen der bisher von der Firma angebotenen Einmalzahlung iHv. 44.622,60 € (das sind 20% des rückgestellten Pensionsanspruches laut Wirtschaftsprüfung iHv. 223.113,00 €) und der oben angeführten einmaligen Zahlung iHv. 186.489,00 dar. Als weitere Bedingung wurde angeführt, dass die Zahlung der 20 %-Quote innerhalb von 14 Tagen bezahlt werden müsse.

Der Betrag iHv. 44.622,60 € wurde am 20.12.2008 auf das Konto des Bw. überwiesen und ist im Jahreslohnzettel der D AG bereits berücksichtigt.

Der Nachzahlungsbetrag iHv. 141.867,00 € wurde am 23. Dezember 2008 überwiesen.

Zum dargestellten Sachverhalt ist fest zu halten, dass dem Bw. zunächst im Rahmen eines außergerichtlichen Ausgleichs eine Quote im Ausmaß von 20 % des rückgestellten

Pensionsanspruches laut Wirtschaftsprüfung iHv. 223.113,00 €, das sind 44.622,60 €, angeboten wurde.

Zur Forderung des Bw. auf Auszahlung einer Pensionsabfindung der Höhe nach ist zu bemerken, dass den Beilagen zur Einkommensteuererklärung und der Berufungsschrift unter anderem zu entnehmen ist, er habe die Auszahlung des rückgestellten Betrages iHv. 276.280,00 € beantragt. Wo und auf welche Weise dieser "Antrag" gestellt worden wäre, hat der Bw. jedoch weder näher ausgeführt, noch diesbezügliche Beweismittel vorgelegt. Es mag sein, dass der Bw. diesen Betrag als unverbindliche Erstforderung gewünscht und auch genannt hat. Als ernst zu nehmende Verhandlungsbasis konnte dieser Betrag angesichts des vorliegenden Sachverhalts bei objektiver Betrachtung jedoch vernünftiger Weise in keiner Phase der Verhandlungen über eine Abfindung der Firmenpension angesehen werden. Es erscheint daher – auch unter Berücksichtigung der zeitlichen Abfolge des vom Bw. selbst vorgelegten Schriftverkehrs - am wahrscheinlichsten, dass der Bw. bei den Verhandlungen zur Auszahlung einer Pensionsabfindung von der im Schreiben vom 19. November 2008 des Dr. B an Dr. ND genannten Forderung im Ausmaß von 50% der Pensionsrückstellung zuzüglich "der Konkursquote" (was etwa einer 70%-Quote entspricht) als **Verhandlungsbasis** ausgegangen ist. Diese Sichtweise hat der Bw. selbst indirekt bestätigt, indem er diesen Prozentsatz (50% plus Konkursquote) als "vernünftige Diskussionsgrundlage" bezeichnet hat.

Nach Androhung diverser Konsequenzen, wie Veröffentlichung in den Medien, Anzeige bei der Staatsanwaltschaft, Geltendmachung von direkten Haftungsansprüchen gegen Vorstand und Aufsichtsrat wegen Schutzgesetzverletzung (Kridadelikt, Betriebspensionsgesetz und Verletzung von Kapitalerhaltungsvorschriften aufgrund der Kreditgewährung), anerkannte die D AG schließlich bedingungslos die Forderungen des Vertreters des Bw., 20 % des rückgestellten Pensionsanspruches laut Wirtschaftsprüfung iHv. 223.113,00 €, das sind 44.622,60 €, sowie den Differenzbetrag iHv. 141.867 binnen 14 Tagen zu bezahlen, wobei letztere Zahlung von dritter Seite zu erfolgen hatte. So erfüllte die D AG diese Forderungen tatsächlich nach wenigen Tagen (Zahlung iHv. 44.622,60 € am 20.12.2008 und iHv. 141.867,00 € am 23. Dezember 2008 auf das Konto des Bw.), obwohl ihr Angebot auf Zahlung einer Quote von 20 % im Rahmen eines außergerichtlichen Ausgleichs gelaute hatte, ansonsten die Antragstellung auf Eröffnung eines Konkursverfahrens erfolgen sollte.

Außerhalb des dem Bw. angebotenen Ausgleichs ist es diesem somit gelungen, seine ehemalige Arbeitgeberin zur Zahlung einer "Restzahlung" - **allerdings von dritter Seite** - iHv. 141.867,00 € zu bewegen. Im Gegenzug dafür erteilte der Bw. seine Zustimmung zum außergerichtlichen Ausgleich im Ausmaß der Quote von 20%.

3 Rechtsgrundlagen und rechtliche Würdigung

3.1 § 67 Abs. 8 EStG 1988 in der für das Berufungsjahr 2008 geltenden Fassung, [BGBl. I Nr. 102/2007](#), lautet auszugsweise:

(8) Für die nachstehend angeführten sonstigen Bezüge gilt Folgendes:

a) auf gerichtlichen oder außergerichtlichen Vergleichen beruhende Vergleichssummen, sind, soweit sie nicht nach Abs. 3, 6 oder dem letzten Satz mit dem festen Steuersatz zu versteuern sind, gemäß Abs. 10 im Kalendermonat der Zahlung zu erfassen. Dabei ist nach Abzug der darauf entfallenden Beiträge im Sinne des § 62 Z 3, 4 und 5 ein Fünftel steuerfrei zu belassen....

e) Zahlungen für Pensionsabfindungen, deren Barwert den Betrag im Sinne des [§ 1 Abs. 2 Z 1 des Pensionskassengesetzes](#) nicht übersteigt, sind mit der Hälfte des Steuersatzes zu versteuern, der sich bei gleichmäßiger Verteilung des Bezuges auf die Monate des Kalenderjahres als Lohnzahlungszeitraum ergibt. (Anmerkung: Der Betrag im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 1 des Pensionskassengesetzes in der für den Berufszeitraum geltenden Fassung beläuft sich auf 10.200,00 €, siehe AÖFV 244/2007).

Auf Grund des § 1 Abs. 2a des Pensionskassengesetzes – PKG wird kundgemacht:

Der Abfindungsgrenzbetrag gemäß § 1 Abs. 2a PKG beträgt ab 1. Jänner 2008 10.200 € (Erlass d. BM f. Finanzen vom 27. November 2007, BMF-281000/0105-I/4/2007).

Pensionsabfindungen und Vergleichssummen wurden schon im Geltungsbereich des EStG 1972 einer speziellen Besteuerung unterzogen und seit dem AbgÄG 1985 (BGBl. 557/1985) gleich behandelt. Auch das EStG 1988 blieb in seiner Stammfassung (BGBl. 400/1988) dabei und besteuerte beide Bezugsteile weiterhin in derselben Form (Belastungsprozentsatz des letzten vollen Kalenderjahres).

Erst seit dem AbgÄG 1989 (BGBl. 660/1989) muss steuerlich zwischen den beiden Zahlungen unterschieden werden. Vergleichssummen wurden weiterhin mit dem Belastungsprozentsatz des letzten vollen Kalenderjahres besteuert, Pensionsabfindungen mit dem halben Durchschnittsteuersatz des Bezuges des laufenden Kalenderjahres.

Das Budgetbegleitgesetz 2001 (BGBl. I Nr. 142/2000) brachte nun die völlige Neugestaltung der Besteuerung dieser Bezugsteile. Während **Vergleichssummen** nach einem vorgegebenen Berechnungsmodus zu einem Fünftel steuerfrei bleiben, trifft das auf **Pensionsabfindungen**, die einen bestimmten Grenzwert (hier: 10.200,00 €) überschreiten, nicht zu. Letztere sind nur mehr im Falle der Abfindung von "Kleinpensionen" begünstigt (steuerfrei) und unterliegen ansonsten dem vollen Progressionssteuersatz.

3.2 Die Parlamentarischen Materialien erläuterten die Änderung dieser Rechtsvorschrift auszugsweise wie folgt (311 d.B. XXI. GP; "Zu Art. 7 Z 21 (§ 67 Abs. 8 EStG):

Die bisherige Bestimmung des § 67 Abs. 8 lit. a, wonach Kündigungsentschädigungen, Nachzahlungen und Vergleichszahlungen mit dem sogenannten Belastungsprozentsatz zu versteuern waren, führte zu systemwidrigen Ergebnissen, weil alle anderen Einkünfte bei der Berechnung des Steuersatzes außer Ansatz blieben. Überdies wurde vom

Verfassungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 2. Dezember 1999, G 106/99, eine mit dieser Berechnung zusammenhängende Bestimmung im § 67 Abs. 9 aufgehoben.

Nach der bisherigen Verwaltungspraxis wurden Urlaubsentschädigungen und Abfindungen als beendigungskausal gemäß § 67 Abs. 6 versteuert, obwohl der Verwaltungsgerichtshof diese Begünstigung verneinte, weil sie im Vergleich zur rechtzeitigen Auszahlung des Urlaubsentgeltes eine Begünstigung darstellte.

Aus diesen Gründen erfolgen im § 67 Abs. 8 nunmehr folgende Neuregelungen derartiger Bezüge:

- a) Vergleichssummen sind auf folgende Komponenten aufzuteilen, wenn eindeutig erkennbar ist, in welchem Ausmaß die Vergleichssumme auf einen derartigen Betrag entfällt:*

Kostenersätze gemäß § 26 behalten ihre Steuerfreiheit.

Sonstige Bezüge gemäß § 67 Abs. 3, 6 und 8 lit. e und f (Abfertigungen, Pensionsabfindungen und Sozialplanzahlungen) sind im Rahmen der jeweiligen Bestimmung mit dem festen Steuersatz zu versteuern.

Nach Ausscheiden dieser gesondert zu versteuernden Bezüge sind die auf die restlichen Bezüge entfallenden Pflichtbeiträge abzuziehen. Vom verbleibenden Betrag ist ein Fünftel als pauschale Berücksichtigung für allfällige steuerfreie Zulagen und Zuschläge oder sonstige Bezüge sowie als Abschlag für einen Progressionseffekt durch die Zusammenballung von Bezügen steuerfrei zu belassen (diese Steuerfreiheit bleibt auch bei einer allfälligen Veranlagung erhalten). Die verbleibenden vier Fünftel sind schließlich wie ein laufender Bezug im Zeitpunkt des Zufließens nach dem Lohnsteuertarif des jeweiligen Kalendermonats der Besteuerung zu unterziehen. Die auf den steuerfreien Teil entfallenden Sozialversicherungsbeiträge sind nicht abzugsfähig.

Beispiel:

Im März 2001 wird eine Vergleichszahlung in Höhe von 220.000 S für die Kalenderjahre 1999, 2000 und 2001 geleistet. Davon entfallen 10.000 S auf Kostenersätze im Sinne des § 26, und 40.000 S auf eine Abfertigung im Sinne des § 67 Abs. 3. Die Sozialversicherungsbeiträge für die restlichen Bezüge betragen 20.000 S.

Bei der Versteuerung ist wie folgt vorzugehen:

Die Kostenersätze sind auszuscheiden. Die gesetzliche Abfertigung ist mit dem festen Steuersatz von 6% zu versteuern. Von den verbleibenden Bezügen in Höhe von 170.000 S sind die Sozialversicherungsbeiträge in Höhe von 20 000 S abzuziehen. Vom Restbetrag in Höhe von 150.000 S bleibt ein Fünftel in Höhe von 30 000 S als pauschale Berücksichtigung von steuerfreien und begünstigten sonstigen Bezügen sowie als Abschlag für den Progressionseffekt steuerfrei. Der verbleibende Betrag von 120.000 S ist wie ein laufender Bezug im März 2001 zu versteuern. Das Jahressechstel wird dadurch nicht erhöht. ...

e) Zahlungen für Pensionsabfindungen sind nur mehr dann mit der Hälfte des Steuersatzes, der sich bei gleichmäßiger Verteilung des Bezuges auf die Monate des Kalenderjahres als Lohnzahlungszeitraum ergibt, zu versteuern, wenn der Barwert nicht den Betrag im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 1 des Pensionskassengesetzes (derzeit 120.000 S) übersteigt. Diesfalls kommt § 67 Abs. 6 nicht in Betracht.

Pensionsabfindungen, für die diese begünstigte Besteuerung nicht zusteht, können anlässlich der Beendigung des Dienstverhältnisses gemäß § 67 Abs. 6 versteuert werden.

Zur weiteren Förderung der Altersvorsorge wird im Pensionskassengesetz die Überbindung von Pensionsabfindungen an Pensionskassen vorgesehen. Diese Überbindung geht gemäß § 26 Z 7 steuerneutral vor sich.

Im Hinblick auf die weitreichenden Auswirkungen der vollen Besteuerung von Pensionsabfindungen tritt die Tarifbesteuerung für Pensionsabfindungen über 120 000 S erst mit 1. Jänner 2002 in Kraft. Nach der Übergangsbestimmung im § 124b ist eine begünstigte Besteuerung (von der Pensionsabfindung bleibt ein Viertel steuerfrei) im Jahre 2001 vorgesehen. ..."

Es muss daher zwischen Vergleichssummen (§ 67 Abs. 8 lit a) und Pensionsabfindungen (§ 67 Abs. 8 lit. e) unterschieden werden. Den Parlamentarischen Materialien ist dabei ein Konkurrenzverhältnis dieser beiden Begünstigungen zu entnehmen. Mangels eines eindeutigen Ergebnisses der grammatikalischen und systematisch-logischen Auslegung des Gesetzes ist die Bestimmung des § 67 EStG in Übereinstimmung seines Wortlautes mit dem gesetzgeberischen Willen zu verstehen. Eine Hilfestellung hierfür bieten unter anderem die oben angeführten parlamentarischen Materialien, welche eindeutig eine grundsätzliche Präferenz für die **Trennung** von Vergleichssummen einerseits und Pensionsabfindungen – ebenso wie Abfertigungen und Sozialplanzahlungen – andererseits erkennen lassen.

3.3 Unter diesem Aspekt ist auch die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH vom 12. September 1989, 89/14/0077) zu sehen. Der UFS vertritt in seiner Entscheidung vom 30.10.2006, RV/1486-W/06 zur Versteuerung einer Pensionsabfindung als Vergleichssumme nach § 67 Abs. 8 lit. a EStG unter Hinweis auf dieses Erkenntnis den Standpunkt, dass die Vergleichssummenbesteuerung in der Regel vergangenheitsbezogen sei und somit Lohnbestandteile erfasse, die über einen gewissen Zeitraum verteilt zu gewähren gewesen wären, tatsächlich aber nicht zur Auszahlung gelangten. Nicht unter die Besteuerung nach § 67 Abs. 8 lit. a EStG fielen jedoch bereits infolge gesetzlicher Regelung Abfertigungen nach § 67 Abs. 3 und 6 leg. cit., Pensionsabfindungen und auch Zahlungen auf Grund eines Sozialplanes. Dies gelte auch im Insolvenzfall.

Der dieser Entscheidung zu Grunde liegende Sachverhalt ist mit jenem des gegenständlichen Berufungsfalles vergleichbar. In beiden Fällen handelt es sich um eine Abfindung betreffend **zukünftige** Pensionsforderungen.

Eine gegen die Berufungsentscheidung des UFS vom 30.10.2006, RV/1486-W/06 – unter anderem auch hinsichtlich der Problematik der Aufteilung der Pensionsabfindung bezüglich der Geltendmachung des Witwenanteils als Werbungskosten - erhobene Beschwerde hat der Verwaltungsgerichtshof als unbegründet abgewiesen (VwGH vom 26.6.2009, [2006/13/0185](#)).

Der in der angeführten Berufungsentscheidung des UFS dargelegten Rechtsansicht ist aus folgenden weiteren Gründen zuzustimmen:

Der Verwaltungsgerichtshof hat in der Entscheidung vom 12. September 1989, 89/14/0077 darauf hingewiesen, dass § 67 Abs 8 letzter Satz EStG 1972 auch Vergleichssummen gemäß dem ersten Satz – also durch Besteuerung nach dem Belastungsprozentsatz – behandelt, womit der Gesetzgeber zu erkennen gebe, dass es sich bei Vergleichssummen um Zahlungen handeln müsse, die sich zumindest auch aus der vergleichweisen Bereinigung strittiger oder zweifelhafter Rechte auf **in der Vergangenheit** angehäuften Bezüge ergäbe.

Daran hat sich durch die Neufassung des Gesetzes durch das Budgetbegleitgesetz 2001 grundsätzlich nichts geändert (vgl. auch Sailer, Bernold, Mertens, "die Lohnsteuer in Frage und Antwort", Rz 67/62f zu § 67).

Mit oben angeführtem Erkenntnis vom 12. September 1989, 89/14/0077, hat der GH zwar auf die etwa auch in Schubert-Pokorny-Schuch-Quantschnigg, Einkommensteuer-Handbuch², Tz 89 zu § 67, geäußerte Ansicht hingewiesen, auch Pensionsabfertigungen (Pensionsabfindungen udgl) könnten Gegenstand eines Vergleiches und daher in Vergleichssummen enthalten sein (nicht jedoch Abfertigungen). Der GH teilt diese Ansicht jedoch nur mit der Einschränkung, es müsse sich zumindest auch um eine Zahlung handeln, die sich aus der vergleichweisen Bereinigung strittiger oder zweifelhafter Rechte auf in der Vergangenheit angehäuften Bezüge ergibt. Sie müsse sich demnach infolge der Streitigkeit oder Zweifelhaftheit angesammelt haben. Zweck der Vorschrift sei es nämlich, 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 (Hinweis auf Schubert-Pokorny-Schuch-Quantschnigg, ESt-Hdb², Tz 89 zu § 67).

Auch im gegenständlichen Fall kam es im Ergebnis – wie im Fall des zitierten Erkenntnisses des VwGH – **zu keiner Anhäufung von Bezügen**, die über einen gewissen Zeitraum verteilt zu gewähren gewesen wären, tatsächlich aber nicht oder nicht in voller Höhe zur Auszahlung gelangten. Auch im Berufungsfall betreffen die Zahlungen somit **nicht die Vergangenheit**.

3.4 Die Berufung verweist auf die Entscheidung des UFS vom 8.1.2007, RV/2285-W/05, mit welcher unter Berücksichtigung des Erkenntnisses des VwGH vom 12.9.1989, 89/14/0077, sehr ausführlich dargestellt worden sei, dass eine Pensionsabfindung im Einzelfall als Vergleichszahlung angesehen werden könne. Diese Entscheidung des UFS entspreche genau dem Berufungsfall, nur mit dem Unterschied, dass dort der Kapitalisierungszinssatz, in seinem Fall die Höhe der Abfindungsquote strittig (gewesen) sei.

Die Pensionsabfindung iHv. 186.489.60 € sei daher gemäß § 67 Abs 8 lit a EStG zu versteuern.

Über die gegen die angeführte Entscheidung des UFS vom 8.1.2007, RV/2285-W/05 erhobene Amtsbeschwerde hat der Verwaltungsgerichtshof mittlerweile entschieden (VwGH vom

30. September 2009, [2007/13/0018](#)) und den Bescheid wegen Rechtswidrigkeit seines Inhalts aufgehoben. Der Gerichtshof verwies hierbei auf sein Erkenntnis vom 26. August 2009, 2006/13/0185, wonach in der durch [§ 15 AO](#) und § 15 KO (nunmehr: [§ 15 IO](#); Anm.) angeordneten Kapitalisierung von Forderungen auf wiederkehrende Leistungen noch keine Ermittlung einer Vergleichssumme in Form einer Bereinigung strittiger oder zweifelhafter Rechte nach § 67 Abs. 8 lit. a EStG 1988 zu sehen ist. Dadurch, dass der zu ermittelnde Schätzwert einer Bandbreite unterliegt und der tatsächlich im Insolvenzverfahren zur Berücksichtigung kommende Betrag letztlich Ergebnis einer Kompromisslösung sein kann, ändert sich nicht der Charakter eines im Insolvenzverfahren zu ermittelnden Schätzwertes in Richtung einer nach § 67 Abs 8 lit a EStG 1988 begünstigten Vergleichssumme.

Ergänzend ist jedoch darauf hinzuweisen, dass der UFS in der angeführten Entscheidung vom 8.1.2007, RV/2285-W/05 bereits vorweg Folgendes fest gehalten hat:

" Die Zustimmung zum Zwangsausgleich (sh. § 147 KO) allein kann aber noch nicht als derartiger Vergleich angesehen werden, da damit die Ansprüche aller Gläubiger in gleicher Weise befriedigt werden. Dadurch wird im Ergebnis der fixe im Wege des Zwangsausgleichs vereinbarte Prozentsatz auf die Forderungen aller Gläubiger angewandt. Hierin kann also keinesfalls eine vergleichsweise Bereinigung streitiger oder zweifelhafter Ansprüche erblickt werden. Dass die Rechtsmeinung des Bw. unzutreffend ist, ist schon daraus erkennbar, dass diesfalls sämtliche im (Zwangs-)Ausgleich bezahlten Beträge als Vergleichssummen anzusehen wären, also auch beispielsweise die Abgeltung der Forderungen von Gläubigern, die gar nicht an der Zwangsausgleichstagsatzung teilgenommen haben. "

3.5 Das Finanzamt räumte in der Begründung des Einkommensteuerbescheides 2008 unter Zitierung des Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes vom 12.9.1989, 89/14/0077 zwar zu Recht ein, dass im Einzelfall eine Pensionsabfindung als Vergleichszahlung angesehen werden könne. Dafür sei jedoch Voraussetzung, dass dadurch streitige oder zweifelhafte Ansprüche bereinigt werden. Diese Voraussetzung werde jedoch nicht erfüllt.

Im dem vom Finanzamt zitierten Erkenntnis wurde (auf Basis der Rechtslage vor dem AbgÄG 1985) judiziert, dass es sich bei Vergleichssummen um Zahlungen handeln muss, die sich zumindest auch aus der vergleichweisen Bereinigung strittiger oder zweifelhafter Rechte auf in der Vergangenheit angehäuften Bezüge ergeben. Hievon könne aber nur die Rede sein, wenn sich die Vergleichssumme infolge der Streitigkeit oder Zweifelhaftigkeit der Zahlungen ansammle. Dies treffe aber jedenfalls auf eine Pensionsabfindung allein nicht zu, die auf Grund eines Wahlrechtes zwischen Pension und Pensionsabfindung gebührt, das in einem Vergleich zu einem Zeitpunkt eingeräumt wurde, zu dem nicht einmal noch die erste (vorher umstrittene) Pensionszahlung angefallen gewesen wäre.

In diesem Fall handelte es sich um die Abfindung eines Pensionsanspruches, wobei die Pensionsordnung des ehemaligen Arbeitgebers zunächst keine Pensionsabfindung vorgesehen hatte und die Zahlung erst nach der Beendigung des Dienstverhältnisses erfolgte. Dem Arbeitnehmer wurde bereits während des aufrechten Dienstverhältnisses (im September 1984) im Vergleichswege ein Wahlrecht auf die Abfindung der Pensionsansprüche durch eine Einmalzahlung eingeräumt. Dieses Wahlrecht wurde aber erst nach Beendigung des aktiven Dienstverhältnisses (im Jahr 1985) ausgeübt. Der GH hielt deshalb fest, es ließe sich kein sachlicher Grund dafür finden, Arbeitnehmer, denen eine Pensionsordnung ein Wahlrecht zwischen Pension und Pensionsabfindung einräumt, steuerrechtlich schlechter zu behandeln als Arbeitnehmer, denen ein solches Wahlrecht zwar im Vergleichswege, jedoch noch vor dem Anfall des ersten Pensionsbezuges eingeräumt wurde.

Auch im berufungsgegenständlichen Fall wurde im unmittelbaren Anschluss an eine bisher monatlich ausgezahlte Pension das vertraglich zugesicherte Pensionsbezugsrecht in Form einer Einmalzahlung abgefunden, ohne dass es zu einer Anhäufung ausstehender Pensionszahlungen gekommen wäre. Von der Auszahlung einer "Vergleichssumme" im besprochenen Sinn kann also auch in diesem Fall nicht die Rede sein. Die Schlechterstellung jener, denen eine Pensionsabfindung vorab wahlweise zugestanden wird, wäre auch hier evident und mit nichts zu begründen. § 67 Abs. 8 lit. a EStG 1988 ist daher nicht anzuwenden.

Außerdem sind Pensionsabfindungen auf Grund des Budgetbegleitgesetzes 2001 nur mehr dann begünstigt (mit dem halben Steuersatz) zu versteuern, wenn der (gesamte) Barwert des Pensionsanspruches den Betrag gemäß § 1 Abs. 2a Z 1 des Pensionskassengesetzes nicht übersteigt. Bei Überschreitung dieser Freigrenze ist der gesamte Betrag nach dem Tarif zu versteuern (vgl. Sailer, Bernold, Mertens, aaO., Rz 67/77 zu § 67 sowie die oben in Punkt 3.2 angeführten parlamentarischen Materialien). Im gegenständlichen Fall übersteigt der ausbezahlte Pensionsabfindungsbetrag diese Freigrenze bei Weitem, weshalb auch der Tatbestand des § 67 Abs. 8 lit. e EStG 1988 nicht erfüllt ist.

Der Berufung wäre daher bereits aus diesen Gründen ein Erfolg zu versagen.

3.6 Zum Tatbestandsmerkmal "Vergleichssumme":

§ 1380 ABGB bestimmt: Ein Neuerungsvertrag, durch welchen streitige oder zweifelhafte Rechte dergestalt bestimmt werden, daß jede Partei sich wechselseitig etwas zu geben, zu tun, oder zu unterlassen verbindet, heißt Vergleich. Der Vergleich gehört zu den zweiseitig verbindlichen Verträgen, und wird nach eben denselben Grundsätzen beurteilt.

Zur "Rechtsnatur" des Vergleichs:

"Vergleich ist die unter beiderseitigem Nachgeben einverständliche neue Festlegung strittiger oder zweifelhafter Rechte. Die Ungewißheit wird dadurch beseitigt, daß an die Stelle der strittigen oder zweifelhaften Verbindlichkeit eine feststehende neue gesetzt wird, JBl 1968, 428. Da beide Teile nachgeben, ist der Vergleich notwendigerweise verbindlich u entgeltlich, JBl 1988, 118. Aus diesem Grund sind der Erlaß einer unstrittigen u unzweifelhaften Schuld (§ 1381), ein ebensolcher Verzicht (§ 1444) u insb das Anerkenntnis (s Rz 6) kein Vergleich" (Ertl in Rummel3, § 1380 [Rz 1]).

Das **Anerkenntnis** hingegen definiert sich wie folgt:

"Das konstitutive Anerkenntnis (zum deklarativen s u Rz 7) ist mit dem Vergleich eng verwandt. Es ist ein Feststellungsvertrag (SZ 51/176 = EvBl 1979/101 = Juli 1980, 39; SZ 61/215 = JBl 1989, 189; VersR 1989, 425 = VR 1988, 329; ÖBA 1989, 537; RdW 1989, 62; AnwBl 1990, 45 [Fritz]; ÖBA 1992, 743 [Apathy]; SZ 66/11 = EvBl 1993/193; ÖBA 1996, 73 [Rummel]; JBl 2001, 593 = ÖBA 2001, 640 [verst Senat]), in dem eine Partei durch einseitiges Nachgeben das von ihr bezweifelte Recht in vollem Umfang zugesteht. Das Anerkenntnis unterscheidet sich vom Vergleich somit durch das Fehlen des beiderseitigen Nachgebens, SZ 45/20; EvBl 1974/14; vgl ZVR 1986/111; ÖBA 1989, 537; SZ 66/11 = EvBl 1993/193"; (Ertl in Rummel³ § 1380 [Rz 6]).

*"Der Begriff „Vergleich" wird von der Judikatur **in wirtschaftlicher Betrachtungsweise** ausgelegt (kritisch dazu Achatz, RdW 1990, 358). Danach hat die Vorschrift 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 gelangt sind (E 12.9.1989, 89/14/0077, 1990, 90). Da der Vergleich sich immer auf die Vergangenheit bezieht, ist es nicht erforderlich, dass die **Vergleichssumme** neben dem laufenden Bezug gezahlt wird.*

Für die Versteuerung als Vergleichssumme ist stets eine gerichtliche Auseinandersetzung über den Entgeltanspruch erforderlich (UFS 19.3.2010, RV/0062-I/08); der Vergleich selbst kann dann gerichtlich oder außergerichtlich erfolgen. Daher macht es keinen Unterschied, ob das Entgelt mit Gerichtsurteil oder das gerichtlich geltend gemachte Entgelt im Wege eines Vergleiches zuerkannt wird (VfGH 5.3.2008, G243/07)" (vgl. Doralt, Kommentar zum EStG¹⁴, § 67 Abs. 8 Tz 82)

Zweifelhaftigkeit des verglichenen Rechtes ist unabdingbare Voraussetzung des Vergleiches. Gegenstand des Vergleiches kann (in diesem Umfang) auch ein Recht sein, bei dem nur dessen Grund oder dessen Höhe streitig oder zweifelhaft ist, zumal durch den Vergleich nicht das gesamte Rechtsverhältnis neu geregelt werden muss.

Streitig ist ein Recht dann, wenn die Parteien sich nicht darüber einigen können, ob oder in welchem Umfang es entstanden ist oder noch besteht.

Auch Nebenbestimmungen im Sinne des [§ 1379 ABGB](#) können Gegenstand eines Vergleiches gemäß § 1380 ABGB sein. Sind die Rechte des Arbeitnehmers aus dem Dienstverhältnis für den Fall seiner Auflösung streitig und zweifelhaft, und zwar auch hinsichtlich der Höhe von Pensionsansprüchen, so ist die Vereinbarung, anstelle der in der Pensionsordnung vorgesehenen Pension (nach Wahl des Arbeitnehmers) eine dort nicht vorgesehene Pensionsabfindung zu bezahlen, ein Vergleich (VwGH 12.9.1989, 89/14/0077).

Ein "**Vergleich**" iSd. § 67 Abs. 8 lit. a EStG 1988 liegt in dem hier zu beurteilenden Fall aus folgenden Gründen **nicht** vor:

Wie oben angeführt, ist ein Vergleich die unter beiderseitigem Nachgeben **einverständliche** neue Festlegung strittiger oder zweifelhafter Rechte.

Der Bw. hatte keinen vertraglich festgelegten Anspruch auf Abfindung seiner monatlich auszahlenden Firmenpension. Nach den Angaben des Rechtsanwaltes der ehemaligen Arbeitgeberin sei die Gesellschaft in wirtschaftliche Schieflage geraten und hätte ihren finanziellen Verpflichtungen nicht mehr nachkommen können. Trotz der Vertragsklausel, welche die ehemalige Arbeitgeberin berechtigte, die Pensionszahlungen zu kürzen oder einzustellen, wenn sich die wirtschaftliche Lage der Firma nachhaltig so verschlechtert, dass die volle Aufrechterhaltung der zugesagten Pension eine Gefährdung des Weiterbestandes des Unternehmens zur Folge hätte, wurde dem Bw. zunächst die vergleichsweise Bereinigung seiner Forderungen gegenüber der Fa. D AG im Rahmen eines außergerichtlichen Ausgleichs im Ausmaß einer 20%-Quote angeboten. Der Bw. hingegen vermutete, dass das Vermögen der D AG schuldhaft geschmälert wurde und kündigte Konsequenzen an.

Dadurch, dass die vertraglich zur Zahlung der Firmenpension verpflichtete Gesellschaft behauptete, die monatlichen Zahlungen nicht mehr bewältigen zu können, der Bw. jedoch den Argumenten der Gesellschaft keinen Glauben schenkte und mit diversen Maßnahmen drohte, ist grundsätzlich vom Vorliegen strittiger oder zweifelhafter Rechte auszugehen, die nur auf dem Rechtsweg zu realisieren gewesen wären.

Ziel des außergerichtlichen Ausgleiches ist es, eine Schuldenregulierung unter Einbeziehung aller Gläubigerinnen bzw. Gläubiger ohne Einschaltung der Gerichte herbeizuführen. Dieses Verfahren ist interessant, weil keine Verfahrenskosten anfallen und die Zahlungen der Schuldnerin bzw. des Schuldners daher zur Gänze den Gläubigerinnen bzw. den Gläubigern zukommen.

Der Abschluss eines außergerichtlichen Ausgleichs ist nur bei Zustimmung aller Gläubigerinnen bzw. Gläubiger zu den getroffenen Vereinbarungen zulässig!

Bei Zustimmung und fristgerechter Zahlung dieser Abschlagszahlungen erlöschen die Restschulden und die Exekutionstitel verlieren ihre Gültigkeit. Weiters werden damit auch allfällige Bürginnen/Bürgen von ihrer Haftung befreit (Quelle: <https://www.help.gv.at/Portal.Node/hlpd/public/content/83/Seite.830020.html>Außergerichtlicher Ausgleich)

Der Bw. zeigte sich mit dem Angebot der Fa. D AG, der Zahlung einer 20%-Quote im Rahmen eines außergerichtlichen Ausgleichs, nicht einverstanden und bezeichnete seinerseits – in Anlehnung an die gesetzlichen Vorschriften zur Wertpapierdeckung - eine Quote von 50% (zuzüglich zur Konkursquote) als vernünftige Diskussionsgrundlage.

In einer abschließenden Mail-Nachricht vom 14. Dezember 2008 an Dr. T, Aufsichtsratsmitglied der Fa. D AG, erklärte sich der Bw. mit einer einmaligen Zahlung iHv. 186.489,00 € (das sind 67,5% der handelsrechtlichen Rückstellung, dem höheren der beiden bisher verwendeten handelsrechtlichen Ansätze, im Ausmaß von 276.280,00 €) einverstanden, und nannte weitere Bedingungen für die Abgabe einer Zustimmungserklärung zu einer 20%-Quote im Rahmen des außergerichtlichen Ausgleichs. Diese Bedingungen, wie Zahlung des Differenzbetrages iHv. 141.867,00 € auf das Konto des Bw. von dritter Seite, sowie Zahlung der 20%-Quote binnen einer Frist von 14 Tagen, wurde umgehend, nämlich mit Zahlungen vom 20. und 23. Dezember 2008, erfüllt. Der Bw. hat im Rahmen der Verhandlungen ursprünglich eine Quote von 50% (zuzüglich zur Konkursquote), somit eine Quote von 70% als vernünftige Diskussionsgrundlage bezeichnet und ist mit seiner Forderung – offenbar auf Grund der oben näher dargestellten Androhung von Konsequenzen – so gut wie zur Gänze durchgedrungen. Für die Annahme eines Vergleiches, dessen Wesensmerkmale im "beiderseitigen Nachgeben" liegen, bleibt bei diesem Sachverhalt kein Raum. Dies gilt sowohl für die Beurteilung aus rein zivilrechtlicher Sicht, als auch für die Auslegung in wirtschaftlicher Betrachtungsweise.

3.7 Zivilrechtlich haben sich die Vertragsparteien zweifellos nicht darauf verständigt, wechselseitig etwas zu geben, zu tun, oder zu unterlassen, sondern hat ausschließlich die ehemalige Arbeitgeberin unter dem Eindruck der angedrohten Konsequenzen durch einseitiges Nachgeben die vom Bw. letztlich geforderte Pensionsabfindung in vollem Umfang zugestanden. Die ursprünglich behauptete Forderung des Bw. auf Auszahlung des rückgestellten Betrages iHv. 276.280,00 € ist durch nichts belegt und findet auch in dem ab 12. November 2008 aufgenommenen Schriftverkehr betreffend Auszahlung einer Pensionsabfindung keine Deckung.

Tatsächlich liegt hier ein Anerkenntnis vor, welches sich vom Vergleich durch das Fehlen des beiderseitigen Nachgebens unterscheidet.

3.8 Auch bei wirtschaftlicher Betrachtung wird klar, dass auch bei weiter Auslegung der Tatbestandsmerkmale des § 1380 ABGB ein anderes Ergebnis nicht erzielbar ist. Zwar wurde durch die angeführten Zahlungen der bislang zweifelhafte Anspruch auf Zuerkennung einer Pensionsabfindung bereinigt. Die Lösung der Streitfrage wurde jedoch nicht im Rahmen gegenseitigen Nachgebens, sondern in der bedingungslosen Akzeptanz der Forderungen des Bw. gefunden. Die ehemalige Arbeitgeberin hat sich angesichts der offenbar nicht unbegründeten Verdachtsmomente für das kleinere Übel der Zahlung der Pensionsabfindung in der vom Bw. geforderten Höhe entschieden und damit die Geltendmachung von Haftungsansprüchen, Abwehr strafrechtlicher Anschuldigungen gegen Funktionsträger im Konzern und damit allenfalls verbundener Beschädigung des guten Rufs des Konzerns etc.

endgültig abgewendet. Für die Annahme eines "Vergleiches" im steuerlichen Sinn verbleibt bei dieser Sachlage freilich kein Raum.

Dass die Zahlung des Differenzbetrages iHv. 141.867,00 € von dritter Seite erfolgte, ändert an der vorgenommenen Beurteilung nichts, da diese Zahlung in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit der vom Bw. geforderten Abfindungszahlung steht.

Die von der Berufung geltend gemachte Anwendung der Bestimmung des § 67 Abs. 8 lit. a EStG 1988 in der für den Berufszeitraum geltenden Fassung ist daher nicht möglich.

3.9 Wegen Überschreitens der Freigrenze (Betrag iSd § 1 Abs. 2a des Pensionskassengesetzes iHv. 10.200,00 €) scheidet – wie oben bereits ausgeführt – auch die Beurteilung und Besteuerung als Pensionsabfindung im Sinne des § 67 Abs. 8 lit. e EStG 1988 aus (eine Besteuerung gem. § 124b Z 53 EStG 1988 kommt schon deshalb nicht in Frage, weil die Zahlung nicht von einer Pensionskasse erfolgte).

Aus den angeführten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 30. Dezember 2011