



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Christian Lenneis und die weiteren Mitglieder Dr. Wolfgang Pavlik, Walter Supper und Christian Schuckert im Beisein der Schriftführerin Ingrid Pavlik über die Berufung des Bw., vertreten durch Bonafide Treuhand & Revisions GmbH, 1090 Wien, Berggasse 10, gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2004 nach der am 19. Mai 2010 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Beim vorliegenden Berufungsfall handelt es sich um das fortgesetzte Verfahren nach Aufhebung der Entscheidung des UFS 8.1.2007, RV/2285-W/05, durch VwGH 30.9.2009, 2007/13/0018, aufgrund einer Amtsbeschwerde des Finanzamtes. Der Gerichtshof teilte in diesem Erkenntnis nicht die Rechtsansicht des Unabhängigen Finanzsenates, wonach in der im Zuge eines Konkursverfahrens an den Bw. geleisteten Pensionsabfindung ein Vergleich zu erblicken sei, weshalb eine Besteuerung nach [§ 67 Abs. 8 lit. a EStG 1988](#) zu erfolgen hätte; nach dem VwGH sei in der durch [§ 15 AO](#) und [§ 15 KO](#) 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.

Die Berufungsbehörde hielt am 19.5.2010 eine (neuerliche) mündliche Berufungsverhandlung ab, bei der ergänzend ausgeführt wurde:

„Dr. Halm:

Ich beantrage die Begünstigung des § 124b Z 53 EStG anzuwenden.

Sollte dagegen der Senat die Meinung vertreten, dass die enggefasste Gesetzesbestimmung auf meinen Fall nicht anzuwenden sei, so rüge ich diese Gesetzesbestimmung wegen Verletzung des verfassungsmäßig gewährleisteten Rechtes auf Gleichbehandlung aller Staatsbürger.

Dies deswegen, weil es verfassungsrechtlich bedenklich erscheint, diese Begünstigungsvorschrift nur auf die Abfindungszahlungen von Pensionsleistungen der Pensionskassen anzuwenden. Im gegenständlichen Fall würde nämlich gleichfalls ein Pensionsanspruch abgefunden. Dass diese Abfindung „unfreiwillig“ war, ist aus dem Sachverhalt eindeutig abzuleiten, zumal der ehemalige Dienstgeber, welcher die Pensionszusagen erteilt hatte, dem Konkursverfahren verfallen war und daher mit dem Masseverwalter über eine Abfindung meiner Pensionsansprüche verhandelt werden musste.

In eventu beantrage ich die Anwendung der Begünstigungsvorschrift im Sinne des § 37 Abs. 2 Z. 2 EStG in Verbindung mit § 32 Z. 1 EStG, somit die Aufteilung des an mich geleisteten Abfindungsbetrages auf drei Steuerjahre, da hierfür alle gesetzlichen Voraussetzungen vorliegen. Hiebei sei unter anderem auf die Tz. 15 zu § 32 EStG in Jakom verwiesen. Ich beantrage daher die Stattgabe der Berufung im Sinne des nunmehr erstatteten Vorbringens.

Mag. Zaussinger:

Der Verwaltungsgerichtshof hat über Amtsbeschwerde die Berufungsentscheidung des UFS mit der Begründung aufgehoben, beim Vorliegen einer bestimmten Bandbreite im Konkursverfahren hinsichtlich anzuwendenden Zinssatz etc. liege kein Vergleich und auch kein Schaden vor.

Was die nunmehrigen Anträge des steuerlichen Vertreters betrifft, so kann ich mich bezüglich des ersten Punktes kurz fassen; unbestritten ist, dass sowohl das Finanzamt als auch der UFS an bestehende Gesetze gebunden sind, mögen sie auch verfassungswidrig sein. Im Übrigen vertrete ich die Meinung, dass im konkreten Fall keine Verfassungswidrigkeit vorliegt.

Zum Eventualantrag, die Einkünfte gemäß § 37 iVm § 32 Z. 1 EStG auf drei Jahre verteilt anzusetzen, bin ich nach Rücksprache mit dem bundesweiten Fachbereich der Ansicht, dass auch hier die Tatbestandsvoraussetzungen für die Dreijahresverteilung nicht vorliegen. Voraussetzung hierfür wäre nämlich, dass ein Schaden entstanden ist, wovon im gegenständlichen Fall nicht gesprochen werden kann.

Dr. Halm (für Bw.):

Dem Argument des Vertreters der Amtspartei, wonach für mich kein Schaden entstanden sein soll, widerspreche ich aus nachstehenden Gründen:

Wie sich aus der Aktenlage ergibt, wurde in meinem Auftrag ein Gutachten über meine und die Pensionsansprüche meiner Ehegattin erstattet. Der Masseverwalter hat ebenfalls ein diesbezügliches Gutachten erstatten lassen.

Auf Grund der Ergebnisse dieser beiden Gutachten hat sich zwar eine gewisse Bandbreite, welche durch die divergierenden Fachmeinungen der Sachverständigen bezüglich des Rechnungszinssatzes begründet waren, ergeben, jedoch insgesamt herauskristallisiert, dass mein kapitalisierter Pensionsanspruch rund € 900.000,-- ausmacht, wovon ich die Zwangsausgleichsquote von 53 % erhalten habe. Daraus ergibt sich wohl eindeutig, dass ich einen Schaden erlitten habe, nämlich in der Höhe des Quotenausfalls von 47 % und darf ich hilfsweise auch darauf verweisen, dass auch im Bilanzsteuerrecht ein solcher Forderungsausfall als Schaden zu verbuchen wäre.

Darüber hinaus ist mir noch ein indirekter Schaden entstanden, weil ich seinerzeit im Zeitpunkt des Abschlusses meiner Auflösung des Vorstandsvertrages mit der Augarten AG bzw. des Geschäftsführervertrages war die damit verbundene Pensionszusage des ehemaligen Dienstgebers dergestalt formuliert, dass meine ASVG-Pension in den Bezügen der Betriebspension aufgegangen ist, d.h. es für mich im Zeitpunkt der Lösungsvereinbarung vollkommen sinnlos gewesen wäre, weitere Anwartschaftszeiten nach dem ASVG zu erwerben.

Durch den Konkurs meines ehemaligen Dienstgebers und die nunmehr notwendig gewordene Verhandlung zur Ablöse meines Pensionsanspruches aus der Konkursmasse ist für mich die ASVG-Pensi-

onsleistung sehr wesentlich geworden und erhalte ich jedoch eine äußerst geringe ASVG-Pension von ca. € 15.000,-- brutto jährlich aus den oberhalb dargestellten Gründen infolge mangelnder weiterer Versicherungszeiten. Auch diesen indirekten Schaden habe ich durch den gesamten Vorfall erlitten.

Zum Begriff des „Schadens“ sei hilfsweise auf die Bestimmungen des ABGB verwiesen, gemäß welchen als „Schaden“ eine Minderung des Vermögens definiert ist. Ergänzend sei auch auf die Bestimmung des § 32 Z. 1 EStG verwiesen, in welcher es heißt, dass es sich bei Anwendung dieser Gesetzesbestimmung um den Ersatz entgangener oder entgehender Einnahmen handeln muss, was wohl eindeutig bei diesem Sachverhalt vorliegt, da mir unzweifelhaft aus der damaligen Sicht im Zeitpunkt des Abschlusses der Vereinbarung mit dem Masseverwalter klar war und sein musste, dass mir Einnahmen entgehen werden, nämlich die fehlenden Pensionsbezüge.

Mag. Zaussinger:

Das Finanzamt kann durchaus verstehen, dass der Berufungswerber das subjektive Gefühl hat, einen Schaden erlitten zu haben. Maßgeblich für den Schadensbegriff des § 32 Z. 1 sind aber keineswegs subjektive Beweggründe oder auch der Schadensbegriff des ABGB, sondern vielmehr die Aussage, die aus verschiedenen VwGH-Erkenntnissen hervorgeht. Verwiesen wird in diesem Zusammenhang auf Jakom § 32 Rz 7, wobei es sich bei Entschädigungen im Sinn der Z. 1 lit. a um Abgeltung eines der Zahlung ursächlich zugrunde liegenden Schaden handeln muss, der durch ungewöhnliche Ereignisse, die außerhalb des gewöhnlichen Geschäftsbetriebes liegen, verursacht worden ist. Hierunter ist zB ein Unfall zu verstehen. Das Finanzamt kann sich jedenfalls der Meinung des Rechtsvertreters nicht anschließen, dass im Konkurs ein derartiger Schaden per se zu erblicken ist.

Dr. Halm:

Dem ist Nachstehendes zu entgegnen:

Wie sich aus der zitierten Rz 7 ergibt, muss es sich um einen Schaden handeln, der u.a. „außerhalb des gewöhnlichen Geschäftsbetriebs“ liegt. Es ist wohl evident, dass ein Konkursverfahren ein solches Ereignis darstellt, weil es wohl nicht als ein solches zu bezeichnen ist, dass dem gewöhnlichen Geschäftsbetrieb unterzuordnen ist.

Aus der Rz 7 ist auch erkennbar, dass ein Kausalzusammenhang zwischen Zahlung und verursachtem Schaden sein muss. Auch das liegt vor.

Im Übrigen verweise ich auf die Rz 15 im selben Kommentar, wo es auf Seite 1237 unter dem Stichwort „Pensionsabfindungen“ heißt, dass Kapitalzahlungen zur Abfindung von Pensionsansprüchen als begünstigte Entschädigungen im Sinne der Z. 1 lit. a anzusehen sind.

Ich verweise noch auf die beiden nachstehenden Erkenntnisse des VwGH, nämlich VwGH vom 25.10.1977, 1173/77 sowie VwGH vom 20.2.1997, 95/15/0079.“

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Anwendbarkeit der Bestimmung des § 124b Z 53 dritter Satz EStG

Was den Antrag des Bw. anlangt, die für Pensionskassen geltende begünstigende Regelung des § 124b Z 53 dritter Satz EStG 1988 auch auf die gegenständliche Pensionsabfindung anzuwenden, genügt es darauf zu verweisen, dass der Unabhängige Finanzsenat nicht zu beurteilen hat, ob ein Gesetz verfassungswidrig ist. Dies steht allein dem Verfassungsgerichtshof zu.

2. Dreijahresverteilung nach § 37 Abs. 2 Z 2 iVm § 32 Z 1 lit. a EStG

2.1 Rechtsgrundlagen

[§ 37 Abs. 2 Z 2 EStG 1988](#) lautet:

„Über Antrag sind nachstehende Einkünfte, beginnend mit dem Veranlagungsjahr, dem der Vorgang zuzurechnen ist, gleichmäßig verteilt auf drei Jahre anzusetzen:

...

2. Entschädigungen im Sinne des § 32 Z 1, wenn überdies im Falle der lit. a oder b der Zeitraum, für den die Entschädigungen gewährt werden, mindestens sieben Jahre beträgt.“

Nach [§ 32 Z 1 lit. a EStG 1988](#) gehören zu den Einkünften iSd § 2 Abs. 3 auch Entschädigungen, die als Ersatz für entgangene oder entgehende Einnahmen einschließlich eines Krankengeldes und vergleichbarer Leistungen gewährt werden.

Nach [§ 67 Abs. 8 lit. e EStG 1988](#) 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.

2.2 Sachverhalt

Sachverhaltsmäßig steht fest, dass der Bw. im Zuge des Konkursverfahrens seines ehemaligen Arbeitgebers eine Pensionsabfindung erhalten hat, deren Barwert den Betrag im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 1 des Pensionskassengesetzes überstiegen hat. Unbestritten ist auch, dass der Zeitraum, für den die Abfindung gewährt wurde, sieben Jahre überschritten hat.

Im Verwaltungsverfahren wurde weiters nicht bestritten, dass die gegenständliche Pensionsabfindung als lohnsteuerpflichtige Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu qualifizieren ist (auch der Verwaltungsgerichtshof hat in VwGH 26.8.2009, 2006/13/0185, zu einem weitestgehend deckungsgleichen Sachverhalt diese Meinung vertreten).

2.3 Rechtlich folgt daraus:

Nur auf Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit sind die Bestimmungen des § 67 EStG anzuwenden (sh. auch das vom steuerlichen Vertreter in der mündlichen Berufungsverhandlung zitierte Erkenntnis des VwGH 20.2.1997, 95/15/0079). Die steuerliche Behandlung der in § 67 aufgelisteten sonstigen Bezüge ist idR für den Steuerpflichtigen günstiger als die Tarifbesteuerung des § 33 EStG, kann im Einzelfall aber auch schlechter sein. So ist die Besteuerung etwa des 13. und 14. Gehalts nach § 67 Abs. 1 EStG im Normalfall eine Begünstigung; sind dem Steuerpflichtigen allerdings Verluste aus anderen Einkunftsarten erwachsen, kann ein Verlustausgleich mit den sonstigen Bezügen nicht erfolgen, weshalb auch die auf diese Bezüge entfallende Lohnsteuer nicht gutgeschrieben werden kann.

Regelungen bezüglich der begünstigten Besteuerung von Pensionsabfindungen sind erstmals mit Wirksamkeit ab 1986 in den § 67 des EStG 1972 eingefügt worden. Die Besteuerung erfolgte damals mit dem sog. „Belastungsprozentsatz“. Das vom steuerlichen Vertreter zitierte

Erkenntnis des VwGH 25.10.1977, 1173/77, in dem Pensionsabfindungen als grundsätzlich der Begünstigung des § 37 iVm § 32 Z 1 EStG zugänglich erachtet wurden, ist somit zu einem Zeitpunkt ergangen, als § 67 noch keinerlei Regelungen bezüglich der Pensionsabfindung enthalten hat.

Ab 1.7.1987 trat an die Stelle des Belastungsprozentsatzes auf Basis des letzten laufenden Bezuges der Durchschnitt der drei letzten vollen Kalenderjahre.

In § 67 Abs. 8 zweiter Teilstrich EStG 1988 wurde normiert, dass Zahlungen für Pensionsabfindungen, soweit sie nicht nach Abs. 6 mit den Steuersätzen des Abs. 1 zu versteuern sind, mit dem Steuersatz, der tarifmäßig dem Arbeitslohn des letzten vollen Kalenderjahres entspricht, zu versteuern sind.

Mit Wirksamkeit ab 1989 wurde durch BGBl 660/1989 für Pensionsabfindungen generell der Hälftesteuersatz eingeräumt.

Durch [BGBl. I 142/2000](#) hat der Gesetzgeber die Begünstigung eingeschränkt; [§ 67 Abs. 8 lit. e EStG 1988](#) lautet nunmehr wie folgt:

„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.“

Gleichzeitig wurde in [§ 124b Z 53 EStG 1988](#) normiert:

„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. Dabei ist bei Pensionsabfindungen, die im Jahre 2001 zufließen, nach Abzug der darauf entfallenden Beiträge im Sinne des § 62 Z 3, 4 und 5 ein Viertel steuerfrei zu belassen.“

Die erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage führen hierzu aus:

„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.“

Als Regelung zur interpretativen Behebung von Gesetzeswidersprüchen dient u.a. der Grundsatz, dass die speziellere Bestimmung der allgemeinen Bestimmung vorgeht („lex specialis

derogat legi generali“). Im Verhältnis zu [§ 32 Z 1 lit. a EStG 1988](#) ist § 67 EStG als die speziellere Bestimmung anzusehen. Dies bedeutet, dass zwar der Hälftesteuersatz dann zusteht, wenn der Betrag iSd § 1 Abs. 2 Z 1 des Pensionskassengesetzes nicht überschritten ist, was in aller Regel eine günstigere Besteuerung als die Dreijahresverteilung bewirkt; ist der Betrag aber überschritten, steht nach der spezielleren Bestimmung des [§ 67 Abs. 8 lit. e EStG 1988](#) keinerlei Begünstigung zu. Dies ergibt sich schon daraus, dass nach [§ 124b Z 53 EStG 1988](#) Zahlungen für Pensionsabfindungen, deren Barwert den Betrag im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 1 des Pensionskassengesetzes übersteigt, gemäß [§ 67 Abs. 10 EStG 1988](#) im Kalendermonat der Zahlung zu erfassen sind, also wie ein laufender Bezug im Zeitpunkt des Zufließens mit dem Lohnsteuertarif des jeweiligen Kalendermonats der Besteuerung zu unterziehen sind. Diese Auslegung wird auch durch die erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage unterstützt, die ebenfalls von einer vollen Besteuerung von Pensionsabfindungen ausgehen. Auch *Doralt*, EStG¹², § 32 Tz 27, vertritt diese Rechtsansicht; die Judikatur des VwGH, wonach auf Pensionsabfindungen [§ 32 Z 1 EStG 1988](#) anwendbar sein kann, ist durch [§ 67 Abs. 8 EStG 1988](#) überholt und nur mehr auf Pensionsabfindungen für den selbständig tätigen Gesellschafter-Geschäftsführer weiterhin anwendbar.

Somit kann die Frage auf sich beruhen, ob durch die Pensionsabfindung tatsächlich ein – vom Finanzamt bestrittener – Schaden iSd [§ 32 Z 1 EStG 1988](#) entstanden ist.

Wien, am 24. Juni 2010