



UNABHÄNGIGER
FINANZSENA

Außenstelle Wien
Senat 11

GZ. RV/2073-W/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Senat 11 am 22. Juni 2004 über die Berufung vom 27. März 2001 des Bw., vertreten durch Mag. Johann Hanel, gegen den Bescheid vom 26. Jänner 2001 des Finanzamtes für den 23. Bezirk, vertreten durch AR Marina Schmidbauer, betreffend Rückzahlung von zu Unrecht einbehaltener Lohnsteuer für das Jahr 1999 nach in Wien durchgeföhrter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Rechtsbelehrung

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

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

Entscheidungsgründe

Dem Lohnsteuererstattungsantrag nach § 240 Abs. 3 BAO des Bw. vom 20. Juni 2000 für das Kalenderjahr 1999 liegt folgender Sachverhalt zu Grunde:

Der Bw. stand in der Zeit vom 1. Oktober 1990 bis zum 31. Dezember 1995 zur Betriebsgesellschaft M als Vorstandsmitglied in einem Dienstverhältnis und hatte nach den aufliegenden Vorstandsverträgen Anspruch auf eine Zusatzpension (Verträge vom 20. November 1990 und vom 6. Februar 1994).

Punkt VI. (2) dieser Vorstandsverträge besagen jeweils:

"Die Betriebsgesellschaft verpflichtet sich, für die Dauer des Dienstverhältnisses ab 1. Jänner 1993 zu Gunsten des Vorstandsmitgliedes und zu Lasten der Betriebsgesellschaft einen Versicherungsvertrag zur Deckung von Zusatzpensionsverpflichtungen abzuschließen." (Vertrag vom 20. November 1990) bzw.

"Die Betriebsgesellschaft verpflichtet sich, für die Dauer des Dienstverhältnisses zu Gunsten des Vorstandsmitgliedes und zu Lasten der Betriebsgesellschaft den Versicherungsvertrag zu den bisherigen Bedingungen zur Deckung von Zusatzpensionsverpflichtungen weiterzuführen." (Vertrag vom 30. September 1994).

Im Mai 1993 schloss die Betriebsgesellschaft M als Versicherungsnehmerin mit der Ersten n.o.e. Brandschaden- Versicherungsaktiengesellschaft einen Versicherungsvertrag ab (Pensionsvorsorge mit Gewinnbeteiligung, Polizze Nr. 5.023.010/0 vom 27. Mai 1993). Danach hatte der Bw. als versicherte Person ab 1. Jänner 2009 Anspruch auf eine monatliche im Vorhinein zu zahlende Pension in Höhe von ATS 15.553,00. Dieser Vertrag wurde rückwirkend per 1. Jänner 1993 in eine Personenversicherung, nämlich in eine Er- und Ablebensversicherung mit Gewinnbeteiligung umgewandelt (Polizze Nr. 5.023.010/2 vom 27. August 1993). Danach hat der Bw. im Erlebensfall mit 1. Jänner 2009 Anspruch auf Auszahlung einer einmaligen Versicherungsleistung in Höhe von ATS 3.135.350,00.

Mit Stichtag 12. Jänner 1999 übernahm der Bw. die Lebensversicherung (als Versicherungsnehmer). Als Grundlage für die Besteuerung wurden die einbezahnten Prämien (ATS 664.001,00) herangezogen. Die nach § 67 Abs. 8 lit. b EStG 1988 (Hälftesteuersatz für Pensionsabfindungen) in der für den Streitzeitraum geltenden Fassung ermittelte Lohnsteuer wurde vom Bw. entsprechend der Bestimmung des § 78 Abs. 4 EStG 1988 an die Betriebsgesellschaft M bezahlt und von dieser abgeführt.

Nach Ansicht des Bw. sind jedoch nicht die einbezahnten Prämien (ATS 664.001,00), sondern das Deckungskapital zum Übernahmestichtag (ATS 426.864,00) als Bemessungsgrundlage für die Ermittlung der Lohnsteuer heranzuziehen, weshalb er die Erstattung (§ 240 Abs. 3 BAO) von zu Unrecht einbehaltener Lohnsteuer in Höhe von ATS 59.275,00 begeht.

Das Finanzamt wies den Antrag mit Bescheid vom 26. Jänner 2001 mit der Begründung ab, dass die streitgegenständliche Versicherung im Mai 1993 abgeschlossen und 1998 ausbezahlt worden wäre, weshalb mangels Vorliegen eines mindestens siebenjährigen Ansparzeitraumes nicht zu viel, sondern zu wenig an Lohnsteuer durch den Arbeitgeber einbehalten worden wäre.

Seine Berufung vom 27. März 2001 begründet der Bw. damit, dass im Jahr 1998 keine Auszahlung erfolgt sei; Zahlungen fielen erst nach dem Jahr 2008 an. Darüber hinaus seien

vom Finanzamt die Lohnsteuerrichtlinien 1999 angewendet worden, es seien aber die Lohnsteuerrichtlinien 1992 zu beachten.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung vom 2. Oktober 2003 begründet das Finanzamt damit, dass im Hinblick auf das rechtskräftig abgeschlossene Einkommensteuerveranlagungsverfahren auf Grund des im § 240 Abs. 3 BAO normierten Subsidiaritätsprinzips und der dazu ergangenen Rechtsprechung des VwGH ein Erstattungsverfahren nach genannter Gesetzesstelle unzulässig sei.

Am 8. Oktober 2003 stellte der Bw. einen Vorlageantrag und beantragte die Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung sowie eine Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat.

In der mündlichen Berufungsverhandlung am 22. Juni 2004 wurde ergänzend ausgeführt, dass auf Grund der seinerzeitigen Umwandlung der Pensionsversicherung in eine Lebensversicherung erst 2009 Zahlungen anfielen, weshalb in Zweifel zu ziehen sei, dass bereits 1999 ein Zufluss erfolgt sei. Weiters wird – wie bereits im Erstattungsantrag selbst – vorgebracht, dass falls überhaupt eine Besteuerung vorzunehmen sei, Bemessungsgrundlage nur der Wert zum Übergabezeitpunkt sein könne.

Gegen die Begründung des Finanzamtes in seiner Berufungsvorentscheidung, dass ein Ausgleich im Zuge der Veranlagung zur Einkommensteuer geltend zu machen gewesen sei, wird eingewendet, dass es sich bei den streitgegenständlichen Bezugsteilen um mit den festen Sätzen des § 67 EStG 1988 zu versteuernde handle, die bei der Veranlagung auszuscheiden seien. Darüber hinaus wären die in Rede stehenden Beträge bereits im Lohnzettel für 1998 ausgewiesen worden. Einem Lohnzettel komme de facto der Status eines Feststellungsbescheides zu, an den das Finanzamt bei Durchführung der Veranlagung zur Einkommensteuer gebunden wäre.

Der Senat hat erwogen:

Vorweg ist fest zu stellen, dass der Einwand, der Lohnzettel für 1998 beinhalte bereits die streitgegenständlichen Beträge, nicht zutrifft. Dieser Lohnzettel weist einen Bruttolohn von ATS 1.150.000,00 aus. Bei diesem Betrag handelt es sich um die auf Grund des vor dem Arbeits- und Sozialgericht Wien am 10. August 1998 abgeschlossenen gerichtlichen Vergleiches (11 Cga 46/96f vom 7. September 1998) von der Betriebsgesellschaft M an den Bw. zu zahlende Vergleichssumme. Darin nicht enthalten sind streitgegenständliche in den Jahren 1993 bis 1995 von der Betriebsgesellschaft M zur Lebensversicherung mit der Polizze Nr. 5.023.010/2 einbezahlten Prämien (ATS 664.001,00) oder der Aktivierungswert (ATS 426.864,00) zum Übernahmestichtag.

Was nun den Einwand betrifft, Zahlungen auf Grund des Versicherungsvertrages fielen erst 2009 an, weshalb 1999 kein Zufluss erfolgt sei, so ist dem Bw. entgegen zu halten:

Nach § 15 Abs. 1 EStG 1988 liegen Einnahmen vor, wenn dem Steuerpflichtigen Geld oder geldwerte Vorteile im Rahmen der Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 Z. 4 bis 7 zufließen. Als Einnahmen aus einem Dienstverhältnis kommt alles in Betracht, was im Rahmen eines Dienstverhältnisses dem Arbeitnehmer zufließt. Es können dies Geldleistungen oder geldwerte Vorteile sein. Zu solchen Vorteilen gehören auch Leistungen zu einer Versicherung, die dem Arbeitnehmer gehört. Um hiervon sprechen zu können, muss der Arbeitnehmer im Versicherungsverhältnis eine solche Stellung haben, dass er über die Ansprüche aus der Versicherung verfügen kann, es müssen ihm also die Ansprüche aus dem Versicherungsverhältnis zustehen (vgl. VwGH vom 5. August 1993, 93/14/0046 und Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer – Handbuch, EStG 1988, § 25, Tz 11, Versicherungen sowie die dort angeführten Judikate).

Nach § 19 Abs. 1 leg. cit. sind Einnahmen in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind. Einnahmen sind einem Steuerpflichtigen dann zugeflossen, wenn er über sie rechtlich und wirtschaftlich verfügen kann (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer – Handbuch, EStG 1988, § 19, Tz 4ff sowie die dort angeführten Judikate).

Für vorliegenden Berufungsfall bedeutet dies, dass der Bw. mit seinem Eintritt als Versicherungsnehmer in den streitgegenständlichen Versicherungsvertrag am 12. Jänner 1999 die Verfügungsmacht über die Ansprüche aus der Versicherung erlangte, ihm also ab diesem Zeitpunkt die Ansprüche aus dem Versicherungsverhältnis zustanden, er rechtlich und wirtschaftlich über sie verfügen konnte und somit zu diesem Zeitpunkt ein Zufluss (§ 19 leg. cit.) von Arbeitslohn (§ 15 iVm 25 leg. cit.) als Ausfluss des seinerzeitigen Dienstverhältnisses zur Betriebsgesellschaft M erfolgte.

Hinsichtlich des als Besteuerungsgrundlage heranziehenden Betrages pflichtet der Berufungssenat dem Bw. bei, dass es sich dabei nicht um die Summe der einbezahlten Prämien (ATS 664.001,00) sondern um den Wert im Zeitpunkt der Übergabe, also den Aktivierungswert (ATS 426.864,00) handeln muss.

Nach § 240 Abs. 1 BAO ist bei Abgaben, die für Rechnung eines Abgabepflichtigen ohne dessen Mitwirkung einzubehalten und abzuführen sind, der Abfuhrpflichtige berechtigt, während eines Kalenderjahres zu Unrecht einbehaltene Beträge bis zum Ablauf dieses Kalenderjahres auszugleichen oder auf Verlangen des Abgabepflichtigen zurückzuzahlen.

Nach der Bestimmung des § 240 Abs. 3 BAO in ihrer für die betroffenen Abgaben des Kalenderjahrs 1999 im Berufungsfall anzuwendenden Fassung vor ihrer Novellierung durch das Bundesgesetz BGBl. I Nr. 142/2000 (§ 323 Abs. 7 BAO in der Fassung dieses Bundesgesetzes) kann der Abgabepflichtige (Abs. 1) bis zum Ablauf des fünften Kalenderjahres, das auf das Jahr der Einbehaltung folgt, die Rückzahlung des zu Unrecht einbehaltenen Betrages beantragen, soweit nicht eine Rückzahlung oder ein Ausgleich gemäß Abs. 1, im Wege des

Jahresausgleiches oder im Wege der Veranlagung zu erfolgen hat oder bereits erfolgt ist. Der Antrag ist bei der Abgabenbehörde zu stellen, die für die Heranziehung des Abgabepflichtigen zu jener Abgabe zuständig ist, um deren Rückzahlung es sich handelt.

§ 240 Abs. 3 BAO normiert demnach zwei materiell rechtliche Voraussetzungen:

1. dass Beträge zu Unrecht einbehalten worden sind und
2. dass keine Rückzahlung oder kein Ausgleich gemäß Abs. 1, im Wege des Jahresausgleichs oder im Wege der Veranlagung zu erfolgen hat oder bereits erfolgt ist.

Liegt auch nur eine dieser beiden Voraussetzungen nicht vor, so ist die Durchführung eines Erstattungsverfahrens unzulässig und der entsprechende Antrag ist abzuweisen (vgl. VwGH vom 1. Juli 2003, 2002/13/0214).

Ad 1.: Zu Unrecht einbehaltene Beträge

1.1. Ein Rückzahlungsanspruch nach § 240 Abs. 3 BAO besteht nur, wenn und soweit dem Antragsteller Einnahmen zugeflossen sind, von denen auch ein Steuerabzug vorgenommen worden ist (vgl. VwGH vom 13. Oktober 1970, 0015/70).

Nach § 78 Abs. 1 EStG 1988 hat der Arbeitgeber bei jeder Lohnzahlung die Lohnsteuer des Arbeitnehmers einzubehalten. Nach Abs. 4 hat der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber, wenn – wie im vorliegenden Berufungsfall – der Arbeitslohn aus geldwerten Vorteilen besteht, den zur Deckung der Lohnsteuer erforderlichen Betrag zu zahlen.

Der § 78 EStG 1988 unterscheidet demnach zwischen der durch den Arbeitgeber ohne Mitwirkung des Arbeitnehmers einzubehaltenden Lohnsteuer (Abs. 1) und dem vom Arbeitnehmer zur Deckung der Lohnsteuer zu zahlenden Betrag (Abs. 4). Diese beiden (unterschiedlichen) Tatbestände können keinesfalls gleich gesetzt werden. Während nach Abs. 1 die Lohnsteuer für Rechnung eines Abgabepflichtigen ohne dessen Mitwirkung einbehalten und abgeführt wird hat nach Abs. 4 der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber den zur Deckung der Lohnsteuer erforderlichen Betrag zu bezahlen.

Daraus ergibt sich aber, dass es sich bei der nach § 78 Abs. 4 EStG 1988 durch den Bw. an seine ehemalige Arbeitgeberin bezahlten Betrag – wie sich bereits aus dem Gesetzeswortlaut ergibt – um keine einem Erstattungsverfahren zugängliche einbehaltene Abgabe handelt.

1.2. Gemäß § 67 Abs. 8 lit b EStG 1988 in der für das Streitjahr 1999 geltenden Fassung vor dem Budgetbegleitgesetz 2001, BGBl I 142/2000, sind zu versteuern,

"mit der Hälfte des Steuersatzes, der sich bei gleichmäßiger Verteilung des Bezuges auf die Monate des Kalenderjahres als Lohnzahlungszeitraum ergibt, Zahlungen für Pensionsabfindungen, soweit sie nicht nach Abs. 6 mit dem Steuersatz des Abs. 1 zu versteuern sind."

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. z.B. VwGH vom 19. März 1998, 97/15/0219, vom 18. Dezember 2001, 2001/15/0190 und vom 16. Dezember 2003, 2001/15/0165) liegen Pensionsabfindungen iSd § 67 Abs. 8 lit. b EStG 1988 nur dann vor, wenn die Zahlung in Abgeltung eines – auf Rente lautenden – bereits entstandenen Anspruches geleistet werden.

Im vorliegenden Berufungsfall entsteht der Anspruch auf Zahlung eines Einmalbetrages – wie der Bw. selbst ausführt – nach dem Jahr 2008. Damit ist keines der beiden vom Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung aufgestellten Kriterien erfüllt. Bei der Übernahme des streitgegenständlichen Versicherungsvertrages handelt es somit um keine Pensionsabfindung iSd § 67 Abs. 8 lit. b EStG 1988. Wenn der Zufluss trotzdem mit dem Hälftesteuersatz iS genannter Bestimmung anstatt richtiger Weise nach § 67 Abs. 10 leg.cit. erfolgt ist und somit – wie das Finanzamt in seinem Bescheid zu Recht feststellte – zu wenig Lohnsteuer entrichtet wurde, so kann der Bw. in keinem Recht verletzt sein und eine Erstattung im Sinne des § 240 BAO ist somit ausgeschlossen.

Ad 2.: Ausgleich im Wege der Veranlagung

Aus dem klaren Wortlaut des § 240 Abs. 3 BAO ergibt sich, dass Abgaben, die für Rechnung eines Abgabepflichtigen einzubehalten und abzuführen sind, insoweit nicht auf Grund eines auf diese Gesetzesbestimmung gestützten Antrages zurückgezahlt werden dürfen, als das Einkommensteuergesetz eine Überprüfung und allfällige Korrektur im Wege der Veranlagung vorsieht. Der durch § 240 Abs. 3 BAO dem Arbeitnehmer eröffnete ergänzende Rechtschutz zum Zwecke der Korrektur eines Fehlverhaltens des Arbeitgebers greift nach der Anordnung des Gesetzes dann nicht, wenn dem Arbeitgeber gegebenenfalls unterlaufene Unrichtigkeiten beim Lohnsteuerabzug ohnehin auf dem Wege der Erlassung eines Veranlagungsbescheides korrigierbar sind, zumal im Veranlagungsverfahren Bindung weder an die Lohnsteuerberechnung des Arbeitgebers noch an ein allfällig vorangegangenes Lohnsteuerverfahren besteht (VwGH vom 4. Juni 2003, 2002/13/0237, 2002/13/0238, 2002/13/0239, 2002/13/0240, 2002/13/0241, 2002/13/0242 und vom 1. Juli 2003, 2002/13/0214).

Es trifft nun zwar zu, dass sonstige Bezüge, die mit festen Steuersätzen zu versteuern sind, bei der Veranlagung zur Einkommensteuer außer Ansatz bleiben (§ 41 Abs. 4 iVm § 67 Abs. 9 EStG 1988) bzw. dass die auf diese Bezugsteile entfallende Lohnsteuer nicht auf die Einkommensteuerschuld angerechnet wird (§ 46 Abs. 1 Z 2 EStG 1988). Sowohl die entsprechenden Bezugsteile als auch die darauf entfallende Lohnsteuer sind jedoch in ihrer objektiv richtigen Höhe bei der Veranlagung zur Einkommensteuer auszuscheiden (vgl. VwGH vom 10. April 1997, 94/15/0180; dieses Erkenntnis erging zwar zum EStG 1972, Jahresausgleichsverfahren, hat jedoch im Geltungsbereich des EStG 1988 sinngemäß Anwendung zu finden). Dies bedeutet, dass für den Fall einer unrichtigen Zuordnung oder Besteuerung von Bezugsteilen durch den Arbeitgeber im Zuge der Veranlagung zur

Einkommensteuer jedenfalls eine Richtigstellung sowohl hinsichtlich der Zuordnung als auch hinsichtlich der Besteuerung zu erfolgen hat, zumal - wie zuvor ausgeführt - im Veranlagungsverfahren keine Bindung an die Lohnsteuerberechnung des Arbeitgebers besteht.

Für den vorliegenden Berufungsfall ergibt sich daraus Folgendes: Der Bw. wurde für das Jahre 1999 rechtskräftig zur Einkommensteuer veranlagt (Einkommensteuerbescheid vom 31. Oktober 2000). Für ein subsidiäres Erstattungsverfahren nach § 240 Abs. 3 BAO bleibt kein Raum. Der Bw. hätte nämlich im abgeschlossenen Veranlagungsverfahren jenen Sachverhalt geltend machen müssen, für den ihm angesichts der Durchführung eines Veranlagungsverfahrens ein Rückerstattungsverfahren nach § 240 Abs. 3 BAO nicht mehr offen steht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 24. Juni 2004