



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Senat 2

GZ. RV/2156-L/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 17. 9. 2002, betreffend Rückzahlung von Lohnsteuer gemäß § 240 Abs. 3 BAO für das Kalenderjahr 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

Der Berufungswerber war bis 31.12.2000 bei der SP. beschäftigt. Laut versicherungsmathematischem Gutachten vom 22. Februar 2001 wurde der Barwert seiner Berufsunfähigkeitspension mit S 2.818.386,-- ermittelt. In dem vom Rechtsmittelwerber und seiner Gattin unterfertigten Schreiben vom 18. Juni 2001 ersuchte der Einschreiter um Auszahlung einer einmaligen Kapitalabfindung seiner Berufsunfähigkeitspension im Sinne des

Beschlusses vom 12.12.2000 in der Höhe von S 2.818.386,--. Versteuert wurde der genannte Betrag in der Weise, dass vom Bruttobetrag von S 2.818.386,-- 25 % steuerfrei behandelt wurden, der Rest von S 2.113.789,50 wurde der Tarifversteuerung unterworfen. Nach Abzug einer Lohnsteuer von S 1.046.516,70 verblieb ein Betrag von S 1.771.869,30, der im August 2001 zur Auszahlung kam.

Am 24. Dezember 2001 brachte der Berufungswerber beim Wohnsitzfinanzamt einen Antrag auf Rückerstattung der 2001 von seinem Arbeitgeber zu Unrecht einbehaltenen Lohnsteuer gemäß § 240 Abs. 3 BAO ein. Die zu Unrecht einbehaltene Lohnsteuer gründe auf der Zahlung einer Pensionsabfindung anlässlich der Beendigung seines Dienstverhältnisses zur SP. am 30.11.2000. Der Lohnsteuerabzug sei im Jahr 2001 nach der Übergangsregelung gemäß § 124b Z 53 und § 67 Abs. 10 EStG vorgenommen worden, obwohl die Abfindung bereits im Jahr 2000 zugeflossen sei. Der Sachverhalt stelle sich wie folgt dar: Die Zahlung der Pensionsabfindung sei von der SP. bereits am 12. Dezember 2000 bewilligt und ihm zur Auszahlung angeboten worden. Als Beleg diene die Kopie vom Sitzungsprotokoll der Sitzung der SP. vom 12. Dezember 2000 und die Kopie des Zuerkenntnisses der Berufsunfähigkeit durch die PVAng. Der Geldbetrag sei ihm daher bereits zu diesem Zeitpunkt auf Abruf zur Verfügung gestanden. Der zustehende Geldbetrag sei bis zur tatsächlichen Auszahlung auf sein Bankkonto im Jahr 2001 entsprechend verzinst worden. Nach dem Erkenntnis des VwGH vom 5.3.1969, 1865/67 sei ein Betrag im Zeitpunkt des Empfanges des Angebotschreibens zugeflossen, wenn der Geldbetrag auf Abruf zur Verfügung stehe. Die Pensionsabfindung sei daher nicht im Jahr 2001 nach der Rechtslage für dieses Jahr zum 1.1.2001 (Übergangsregelung für 2001), sondern im Jahr 2000 nach der bis zum 31.12.2000 bestehenden Rechtslage zu versteuern gewesen. Die Lohnsteuer für die ausbezahlte Abfindung sei somit zu Unrecht einbehalten und abgeführt worden.

Laut dem beigefügten Sitzungsprotokoll vom 12. Dezember 2000 ersuchte der Berufungswerber um Widerruf seines Vorstandsvertrages zum 31.12.2000 in Folge Zuerkennung der Berufsunfähigkeitspension zum 1.12.2000. Gleichzeitig ersuchte er um Ablöse des Betrages betreffend Berufsunfähigkeitspension. Zur Klärung wurde mitgeteilt, dass es völlig egal sei, ob dieser Betrag, der aus dem versicherungsmathematischen Gutachten hervorgehe, entweder direkt an die Pensionskasse oder direkt an den Rechtsmittelwerber überwiesen werde. Der Ausschuss gab die Empfehlung weiter, die Abfindung an den Berufungswerber zu befürworten.

Mit Bescheid vom 17. September 2002 wies das Finanzamt der Betriebsstätte den Antrag ab, weil die Versteuerung der Pensionsabfindung im Jahr 2001 seitens des ehemaligen Arbeitgebers des Rechtsmittelwerbers entsprechend den gesetzlichen Bestimmungen erfolgt

sei. An Hand der vorliegenden Unterlagen hätte zweifelsfrei festgestellt werden können, dass die Pensionsabfindung erst im Kalenderjahr 2001 zugeflossen sei und der Berufungswerber daher erst ab diesem Zeitpunkt rechtlich und wirtschaftlich darüber verfügen hätte können. Es treffe zwar zu, dass in der Sitzung vom 12. Dezember 2000 die Ablöse des Betrages betreffend Berufsunfähigkeitspension grundsätzlich bewilligt worden sei. Das versicherungsmathematische Gutachten, das im Auftrag der SP. per Stichtag 31.12.2000 erstellt worden sei, sei dem Arbeitgeber erst am 22. Februar 2001 vorgelegen. Erst ab diesem Zeitpunkt sei somit der Arbeitgeber in der Lage gewesen den errechneten Betrag zur Auszahlung zu bringen. Es sei daher nicht zutreffend, dass dem Berufungswerber dieser Geldbetrag bereits im Jahr 2000 auf Abruf zur Verfügung gestanden sei. Laut vorliegender Abrechnung sei die Auszahlung der Abfindung der Berufsunfähigkeitspension überhaupt erst am 17.8.2001 erfolgt. Erst ab diesem Zeitpunkt sei dem Einschreiter die rechtliche und wirtschaftliche Verfügungsmacht zugestanden. Die Versteuerung der Pensionsabfindung sei entsprechend der für das Kalenderjahr 2001 gültigen Rechtslage (§ 124b Z 53 EStG) demnach zu Recht erfolgt.

Dagegen wurde fristgerecht berufen. Wie aus dem beiliegenden Schreiben der SP. vom 22.12.2000 zu erkennen sei, sei die wirtschaftliche und rechtliche Verfügungsmacht von zumindest S 1.500.000,-- bereits 2000 gegeben gewesen.

Das genannte Schreiben hat folgenden Wortlaut: "da schon mehrmals (per FAX am 30.11.2000 und 22.12.2000 und auch telefonisch) bei der Pensionskasse erfolglos versucht wurde, den Dotierungs- bzw. Abfindungsbetrag zu ermitteln, bieten wir Ihnen bei Bedarf bzw. nach Anforderung eine a-conto-Zahlung bis ATS 1.500.000,-- an."

In Beantwortung eines Vorhaltes des unabhängigen Finanzsenates vom 7. September 2004 gab der Rechtsmittelwerber am 28.9.2004 zu Protokoll, dass die Pensionsabfindung 1. nicht verzinst und 2. in der Bilanz zum 31.12.2000 als Rückstellung behandelt worden sei. Das vorgelegte Schreiben vom 12.12.2000 an den Arbeitgeber des Berufungswerbers hat folgenden Wortlaut: "Ich bekam per 1.12.2000 die Berufsunfähigkeitspension von der Pensionsversicherungsanstalt der Angestellten zuerkannt. Ich ersuche daher um einvernehmliche Auflösung des Dienstverhältnisses per 31.12.2000. Von der zusätzlichen Auslagerung an die Pensionskasse ersuche ich, die Wahlmöglichkeit der Abfindung zu bewilligen."

Über die Berufung wurde erwogen:

Dem Rechtsmittel ist aus mehreren Gründen kein Erfolg beschieden.

1. Nichtanwendung des § 240 Abs. 3 BAO:

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 Kalenderjahrs auszugleichen oder auf Verlangen des Abgabepflichtigen zurückzuzahlen.

Gemäß der Bestimmung des § 240 Abs. 3 BAO in der nach der Novellierung durch das Bundesgesetz BGBl. I Nr. 142/2000 (§ 323 Abs. 7 BAO in der Fassung dieses Bundesgesetzes) anzuwendenden Fassung hat auf Antrag des Abgabepflichtigen (Abs. 1) die Rückzahlung des zu Unrecht einbehaltenen Betrages insoweit zu erfolgen, als nicht

- a) eine Rückzahlung oder ein Ausgleich gemäß Abs. 1 erfolgt ist,
- b) ein Ausgleich im Wege der Veranlagung erfolgt ist,
- c) ein Ausgleich im Wege der Veranlagung zu erfolgen hat oder im Fall eines Antrages auf Veranlagung zu erfolgen hätte.

Der Antrag kann bis zum Ablauf des fünften Kalenderjahres, das auf das Jahr der Einbehaltung folgt, gestellt werden.

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 Rechtsschutz zum Zwecke der Korrektur eines Fehlverhaltens des Arbeitgebers (siehe hiezu etwa das VwGH-Erk. 25.3.1999, 97/15/0089) 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 (vgl. die Erk. d. VwGH v. 4.6.2003, 2002/13/0238, 2002/13/0239, 2002/13/0240, 2002/13/0241, 2002/13/0242 und die dort jeweils angeführte Vorjudikatur).

Für den vorliegenden Berufungsfall ergibt sich daraus Folgendes: Der Berufungswerber wurde für das Kalenderjahr 2001 rechtskräftig zur Einkommensteuer veranlagt. In dieses Verfahren wurden auch die hier strittigen Bezüge, welche nach dem Tarif versteuert wurden, einbezogen. Für ein subsidiäres Erstattungsverfahren nach § 240 Abs. 3 BAO bleibt damit

kein Raum. Der Berufungswerber 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.

Bereits aus diesem Grunde war das Rechtsmittel als unbegründet abzuweisen.

2. Zufluss der Pensionsabfindung im Kalenderjahr 2001:

Wie das Finanzamt zu Recht im angefochtenen Bescheid ausgeführt hat, wurde die Pensionsabfindung erst am 17. August 2001 ausbezahlt, nachdem der vom Arbeitgeber zu bezahlende Betrag am 22. Februar 2001 durch ein versicherungsmathematisches Gutachten ermittelt wurde und der Berufungswerber erstmals mit Schreiben vom 18. Juni 2001 um Auszahlung des genannten Betrages ersucht hat. Durch das vom Arbeitgeber am 22.12.2000 gemachte Angebot, **bei Bedarf bzw. nach Anforderung** eine a-conto-Zahlung bis S 1.500.000,-- zu leisten, wurde noch kein Zufluss bewirkt. Zur Frage des Zufließens bestimmt § 19 Abs. 1 EStG. 1988, dass Einnahmen in jenem Kalenderjahr bezogen sind, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind. Eine Definition des Begriffes "Zufließen" enthält das Einkommensteuergesetz nicht. Nach Lehre und Rechtsprechung gilt ein Betrag in dem Augenblick als zugeflossen, in dem der Steuerpflichtige die Verfügungsmacht darüber erhält. In dem im Antrag zitierten VwGH-Erkenntnis vom 5. März 1969, ZI. 1865/67 konnte der Beschwerdeführer durch die Annahme des Vergleichsangebotes über den Betrag verfügen. Gerade der Umstand, dass der Berufungswerber nach der Aktenlage das Angebot auf a-conto-Zahlung nicht annahm, unterscheidet den Berufungsfall von dem des zitierten Erkenntnisses, so dass im vorliegenden Fall von keinem Zufluss eines Teiles der Pensionsabfindung im Kalenderjahr 2000 gesprochen werden kann. In der Bilanz 2000 wurde kein Teil der Pensionsabfindung als Verbindlichkeit gebucht, sondern für den Gesamtbetrag von S 2.818.386,-- bloß eine Rückstellung gebildet. Viele Arbeitgeber bieten ihren Arbeitnehmern Gehaltsvorschüsse an. Ein Zufluss von Arbeitslohn kann in derartigen Fällen darin noch nicht gesehen werden. Er liegt fruestens zu dem Zeitpunkt vor, zu dem der Dienstnehmer den Gehaltsvorschuss in Anspruch nimmt.

Mangels Zuflusses eines Teiles oder des Gesamtbetrages der Pensionsabfindung im Kalenderjahr 2000 kann nicht die vom Berufungswerber begehrte Versteuerung derselben mit dem Hälftesteuersatz des § 67 Abs. 8 lit. b EStG (in der für das Kalenderjahr 2000 geltenden Fassung) erfolgen.

3. Selbst bei einem akzeptierten Zufluss am 22.12.2000 – was ausdrücklich verneint wird – käme die Versteuerung der Pensionsabfindung mit dem Hälftesteuersatz nicht in Frage. Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinen Erk. vom 23.4.2001, 98/14/0176, v. 27.11.2001,

2001/14/0130 und vom 18.12.2001, 2001/15/0190, zum Ausdruck gebracht, dass Pensionsabfindungen im Sinn des § 67 Abs. 8 lit. b EStG 1988 nur vorliegen, wenn sie in Abgeltung eines – auf Renten lautenden – bereits entstandenen Anspruches geleistet werden. Das EStG unterscheidet etwa in § 9 Abs. 1 Z 2 zwischen "Pensionen" und "Anwartschaften" auf Pensionen. § 67 Abs. 8 lit. b EStG 1988 in der für das Kalenderjahr 2000 geltenden Fassung stellt auf die Abfindung von Pensionen, nicht auf die Abfindung von Anwartschaften ab. In dem zur Kommunalsteuer ergangenen Erkenntnis vom 12.9.2001, 2000/13/0058, hat der Verwaltungsgerichtshof ebenfalls zum Ausdruck gebracht, dass eine Pensionsabfindung nur vorliegen kann, wenn sie **nach Beendigung des Dienstverhältnisses**, also im potenziellen Versorgungsfall geleistet wird. Da das Dienstverhältnis erst am 31.12.2000 beendet wurde, hätte der Hälftesteuersatz auf eine am 22.12.2000 erfolgte Pensionsabfindungsteilzahlung nicht angewendet werden können.

Das Rechtsmittel war somit aus mehreren Gründen abzuweisen.

Linz, 4. Oktober 2004