

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Erich Schwaiger über die Beschwerde vom 15. März 2017 des Beschwerdeführers [Bf.] , [Anschrift], vertreten durch den mit Zustellvollmacht ausgewiesenen Rechtsanwalt Dr. Helmut Engelbrecht, 1010 Wien, Annagasse 3, gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Stadt, 5026 Salzburg-Aigen, Aigner Straße 10 vertreten durch Dr. Thomas Seiler, vom 2. März 2017 betreffend Einkommensteuer 2016 zu Recht erkannt:

I)

Der Einkommensteuerbescheid 2016 wird abgeändert.
Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Einkommensteuer sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Spruches.

II)

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist zulässig
(Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz).

Entscheidungsgründe

Die Beschwerde fällt in die Zuständigkeit des Fachgebietes FE 2 und damit in die Zuteilungsgruppe 7002. Auf Basis der gültigen Geschäftsverteilung wurde sie der Gerichtsabteilung 7013 zur Entscheidung zugewiesen.

1. Verfahrensgang

Der Einkommensteuerbescheid 2016 vom 2. März 2017 erging erklärungsgemäß. Mit Schreiben vom 15. März 2017 bekämpfte der Beschwerdeführer (kurz Bf.) diesen Bescheid und brachte vor:

„Ich war Dienstnehmer der [Arbeitgeber_AG] und habe gegenüber dieser aufgrund der Regelungen des Kollektivvertrages betreffend Neuregelung der Pensionsrechte (Pensionsreform 1961), abgeschlossen zwischen dem Verband Österreichischer Banken und Bankiers und dem Österreichischen Gewerkschaftsbund, einen Rechtsanspruch

auf eine Firmenpension (direkte Leistungszusage). Demnach steht mir der Bezug einer lebenslangen monatlichen Rente zu, nicht aber die Möglichkeit einer Kapitalabfindung.

Basierend auf dieser Pensionszusage wurde mir von der [Arbeitgeber_AG] eine Pensionsabfindung angeboten. Dieses Angebot habe ich angenommen, daher wurde mir am 4.1.2016 eine Pensionsabfindung in Höhe von EUR 29.997,00 ausbezahlt. Mit dieser Zahlung wurden meine Pensionsansprüche zu 25% abgefunden.

Die [Arbeitgeber_AG] hat bei der Auszahlung dieser Pensionsabfindung eine Lohnbesteuerung gemäß § 67 Abs. 10 EStG 1988 vorgenommen und die entsprechende Lohnsteuer in Abzug gebracht.

Für diese Pensionsabfindung kann nach § 37 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 (vgl. dazu auch VwGH 25.4.2013, 2010/15/0158, sowie LStR Rz 1110e) eine begünstigte - auf drei Kalenderjahre verteilte - Besteuerung in Anspruch genommen werden, da

- es sich um eine Entschädigung handelt, die als Ersatz für entgangene oder entgehende Einnahmen gewährt wird,*
- die Initiative zum Abschluss der Abfindungsvereinbarung nicht von mir, sondern vom ehemaligen Arbeitgeber ausgegangen ist (zum Nachweis siehe die beigelegte Bestätigung der [Arbeitgeber_AG] - Beilage 1) und*
- der Zeitraum, für den die Entschädigung gewährt wird, sieben Jahre übersteigt (siehe die beigelegte Bestätigung der [X***] - Beilage 2).*

Ich stelle daher gemäß § 37 Abs. 2 EStG 1988 den Antrag, die oben angeführte Pensionsabfindung möge beginnend mit dem Jahr der Gewährung auf 3 Jahre verteilt angesetzt werden, wobei jeweils ein Drittel der im Kalenderjahr der Auszahlung durch die [Arbeitgeber_AG] gemäß § 67 Abs. 10 EStG 1988 entrichteten Lohnsteuer angerechnet wird. ...“

Das Finanzamt (kurz FA) wies die Beschwerde mit Beschwerdeverentscheidung vom 20. April 2017 mit der Begründung ab, eine Dreijahresverteilung sei nur bei einer gesamten Pensionsabfindung möglich. Der der Bf. nur eine Teilpensionsabfindung erhalten habe, könne keine Aufteilung erfolgen.

Dies bekämpfte der – nun steuerlich vertretene – Bf. mit Vorlageantrag vom 22. Mai 2017. Er verwies darauf, dass ein anderes Finanzamt in einem gleich gelagerten Fall die Verteilung zugelassen habe und dass zudem bei anderen Finanzämtern gleichartige Beschwerden eingebracht worden seien. Er schilderte den Sachverhalt noch einmal (siehe Sachverhalt) und begründete seine Ansicht umfassend (siehe Rechtsgrundlagen).

Das FA legte diesen Vorlageantrag mit 30. Mai 2017 an das Bundesfinanzgericht vor und widersprach der Sachverhaltsdarstellung nicht. Es blieb trotzdem bei seiner Rechtsansicht, als Voraussetzung für die Dreijahresverteilung müsse die Pensionsanwartschaft zur Gänze abgefunden werden, verwies als Begründung auf den Fachartikel *Fragner/Seebacher*, SWK 23-24/2016, 1048 ff und beantragte die Abweisung der Beschwerde.

Über Aufforderung durch das Bundesfinanzgericht legte der Bf. mit Schreiben vom 30. November 2017 zusätzlich Kopien der Unterlagen über das Abfindungsangebot sowie die Entgeltabrechnung für Jänner 2016 vor und wies auf zehn weitere offene Beschwerdeverfahren zu diesem Thema hin (anhängig bei verschiedenen Finanzämtern).

Das FA nahm diese Unterlagen zur Kenntnis und verzichtete auf eine Äußerung (Mail vom 30. November und 19. Dezember 2017). Es äußerte auch keine Zweifel daran, dass der ehemalige Arbeitgeber angekündigt hatte, es sei nicht geplant dieses befristete Angebot zu wiederholen, und dass die Progression bei laufender Auszahlung aufgrund der Begünstigung für Sonderzahlungen erheblich unter der Progression liegt, die sich bei der Dreijahresverteilung ergeben würde.

Mit Telefonat vom 2. März 2018 und Mail vom 6. März 2018 informierte das Bundesfinanzgericht den Amtsbeauftragten darüber, dass die Lohnsteuer aus der Abrechnung Jänner 2016 zur Gänze der Abfindung zuzuordnen ist, weil der Restbezug unter der Besteuerungsgrenze blieb, und dass es beabsichtige, die Lohnsteuer schon 2016 in voller Höhe anzurechnen. Dem setzte das FA nichts entgegen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

2. Sachverhalt

Die Entscheidung des Bundesfinanzgerichts basiert auf folgendem Sachverhalt, der in den Akten der Abgabenbehörde sowie des Gerichtes abgebildet und soweit nicht gesondert angeführt unbestritten ist.

Kern der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2016 ist die Forderung des Bf., die Teilabfindung nach § 37 Abs. 2 Z 2 EStG iVm § 32 Abs. 1 Z 1 lit a EStG 1988 auf drei Jahre zu verteilen.

2.1. Abfindung

Aufgrund des Kollektivvertrages betreffend die Neuregelung der Pensionsrechte (Pensionsreform 1961) abgeschlossen zwischen dem Verband Österreichischer Banken und Bankiers und dem Österreichischen Gewerkschaftsbund hat der Bf. einen Rechtsanspruch auf eine Firmenpension (direkte Leistungszusage) in Form einer lebenslangen monatlichen Rente.

Die [Arbeitgeber_AG] unterbreitete dem Bf. und den anderen ehemaligen Dienstnehmern mit Anspruch auf Betriebspension mit Schreiben vom 4. November 2015 das „einmalige Angebot“, die Betriebspension entweder zu 100%, zu 75%, zu 50% oder zu 25% abzufinden und diesen Abfindungsbetrag bis 6. Jänner 2016 zu leisten. Als Ende der Frist zur Annahme dieses Angebots wurde der 14. Dezember 2015 festgelegt.

Diesem Schreiben waren drei Beilagen angefügt (1. Allgemeine Information zur Pensionsabfindung, 2. Persönliche Information zur Pensionsabfindung und 3. Annahmeschreiben). Aus diesem Konvolut geht im Kern hervor:

- Das Angebot wendete sich an alle Bankpensionisten (Beilage 1).
- Die Höhe des Angebotes war nicht verhandelbar (Beilage 1.3).
- Die [Arbeitgeber_AG] würde dieses Angebot aus Sicht November 2015 nicht wiederholen (Beilage 1.20).
- Die monatliche Pensionsleistung würde sich durch die Annahme des Angebotes entsprechend reduzieren (bei einer Abfindung von 25% auf 75%; Beilage 1.6 und 3.3)

Der Bf. nahm dieses Angebot auf Teilabfindung am 28. November 2015 an (Eingang bei der [Arbeitgeber_AG] am 5. Dezember 2015) und entschied sich für ein Ausmaß von 25%. Der Abfindungsteilbetrag wurde von der [Arbeitgeber_AG] bei der Auszahlung im Jänner 2016 gem. § 67 Abs. 10 EStG 1988 voll besteuert.

Der Pensionsanspruch betrug monatlich EUR 520,31 und reduzierte sich durch die Abfindung um 25% (EUR 130,08) auf monatlich EUR 390,23.

Der Abfindungsbetrag betrug EUR 29.997,00 und unterlag keiner Sozialversicherung oder anderen Abzügen. Aus dem Lohnzettel 1/2016 geht hervor, dass der Abfindungsbetrag mit einem Lohnsteuerabzug von EUR 14.238,09 belastet wurde und dass die verringert weiterlaufende Pensionsauszahlung unter der Besteuerungsgrenze blieb. Dieser Betrag entspricht der gesamten anrechenbaren Lohnsteuer 2016 (Kennzahl 260), die vom ehemaligen Arbeitgeber in Abzug gebracht wurde. Für den Fall der Dreijahresverteilung und damit der Drittelung ergibt das einen jährlich zu versteuernden Einkünftebetrag von EUR 9.999,00.

Aus einer mit der Beschwerde vorgelegten Bestätigung ergibt sich, dass der Berechnung des Abfindungsbetrages zum Stichtag 31. Dezember 2015 eine statistische Restlebenserwartung des Bf. inklusive allfällig bestehender Hinterbliebenenanwartschaften von 24 Jahren zugrunde gelegt wurde. Die Berechnung des Abfindungsbetrages erfolgte nach den anerkannten Regeln der Versicherungsmathematik unter Verwendung der AVÖ 2008 P - Rechnungsgrundlagen für die Pensionsversicherung - Pagler & Pagler.

Diese Tatsachen blieben unbestritten.

Der Sachverhalt kann also in freier Beweiswürdigung wie folgt zusammengefasst werden:

- Die Pensionsabfindung betrifft einen Anspruchszeitraum von 24 Jahren.
- Sie kam über Initiative der Arbeitgeberin zustande, wurde all ihren Pensionisten angeboten und wurde nicht vom Bf. angeregt. Das Angebot war befristet und es wurde kommuniziert, dass es nicht geplant sei, dieses zu wiederholen.

Die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit wurden vom Finanzamt bisher wie folgt in Ansatz gebracht (inklusive der vollen Abfindung):

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	Kennzahl 245
Pensionsversicherungsanstalt	36.246,60
ehemaliger Arbeitgeber	36.570,94
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	72.817,54

Die anrechenbare Lohnsteuer setzte sich wie folgt zusammen:

anrechenbare Lohnsteuer	Kennzahl 260
Pensionsversicherungsanstalt	8.803,62
ehemaliger Arbeitgeber	14.238,09
anrechenbare Lohnsteuer	23.041,71

2.2. Grenzsteuersatz und Liquidität

Unter Außerachtlassung der Abfindungszahlung befand sich der Bf. 2016 bei einem (Rest)Einkommen von EUR 42.380,00 im **Grenzsteuersatzbereich von 42%**. In diesem Bereich bleibt er auch bei Anwendung der Drittelverteilung.

Grenzsteuersatz		laufend
0 - 11.000	0%	11.000,00
11.001 - 18.000	25%	7.000,00
18.001 - 31.000	35%	13.000,00
31.001 - 60.000	42%	11.380,00
60.001 - 90.000	48%	-
Summe		42.380,00

Bei laufender, regulärer Auszahlung der Betriebspension würde deren isolierter Grenzsteuersatz – wie vom Bf. zutreffend aufgezeigt - im Mittel im Bereich von **36,86%** liegen, weil die 1/6-Begünstigung für die Sonderzahlungen zur Anwendung gelangt.

6/7:	42%	36,00%
1/7:	6%	0,86%
Mittel		36,86%

Daraus leuchtet hervor, dass die Abfindung der Pension – selbst bei Drittelverteilung – gegenüber der laufenden Auszahlung keine progressionsbedingten steuerlichen Vorteile hat. Sie bringt den Verlust der 1/6-Begünstigung und damit jedenfalls einen **Progressionsnachteil von etwa 5,14%** (42% - 36,86%) mit sich.

Richtig ist, dass die Drittelbegünstigung gegenüber der vollen Besteuerung der Abfindung im Auszahlungsjahr zu einem **Progressionsvorteil von 2,48%** führt, da die gänzliche Besteuerung der ganzen Abfindung im Auszahlungsjahr 2016 eine mittlere Grenzsteuersatzbelastung von **44,48%** bewirken würde.

Grenzsteuersatz		laufend	Abfindung	Σ
0 - 11.000	0%	11.000,00		11.000,00
11.001 - 18.000	25%	7.000,00		7.000,00
18.001 - 31.000	35%	13.000,00		13.000,00
31.001 - 60.000	42%	11.380,00	17.620,00	29.000,00
60.001 - 90.000	48%		12.377,00	12.377,00
Summen		42.380,00	29.997,00	72.377,00

			Anteil	Mittel
Grenzsteuersatz	42%	17.620,00	58,74%	24,67%
Grenzsteuersatz	48%	12.377,00	41,26%	19,81%
Gesamt		29.997,00	100,00%	44,48%

2.3. Argumente des FA und des Bf.

Das FA lehnte die Dreijahresverteilung ab, ohne dies im Detail weiter zu begründen. Es verwies diesbezüglich auf einen Fachartikel (*Fragner/Seebacher*, SWK 23-24/2016, 1048), dessen Autoren zum Schluss kommen, für Teilabfindungen stehe die Dreijahresverteilung nicht zu, und dies im Kern mit folgenden Argumenten begründen:

- FA-1: Vom Verlust des Pensionsanwartschaftsrechts könne nur dann ausgegangen werden, wenn das Anwartschaftsrecht zur Gänze abgefunden wird. Eine Abfindung in Teilbeträgen falle nicht unter die Dreijahresverteilung, weil der Pensionsbezieher seines Pensionsanwartschaftsrechts durch eine Teilabfindung nicht verlustig werde.
- FA-2: Die Dreijahresverteilung sei an die Bedingung gebunden, dass der Zeitraum, für den die Entschädigungen gewährt werden, mindestens sieben Jahre beträgt, weshalb die Begünstigung auf seltene Ausnahmefälle beschränkt sei (Hinweis auf VwGH 4.6.2003, 97/13/0195). Unter diesem Aspekt könne eine Teilabfindung nicht Gegenstand einer Dreijahresverteilung sein.
- FA-3: Normzweck der Dreijahresverteilung sei, dass der steuerliche Nachteil aufgrund des zusammengeballten Zufließens nur in Ausnahmefällen abgemildert wird. Bei einer Teilabfindung würde die Möglichkeit geschaffen, die Progressionsermäßigung mehrmals in Anspruch zu nehmen, was dem Zweck dieser gesetzlichen Bestimmung zuwiderlaufen würde.
- FA-4: Die Tatbestände der Entschädigungen des § 32 Abs. 1 Z 1 EStG 1988, die einer Progressionsermäßigung durch Dreijahresverteilung zugänglich sind, würden zeigen, dass nur jene ungewöhnlichen Fälle davon umfasst sein sollen, bei denen ein gänzlicher „Verlust“ zu einem Schaden geführt hat. Insbesondere die Tatbestände der lit. b bis d dieser Bestimmung würden Entschädigungen anführen, die bei „Aufgabe“ einer Tätigkeit oder eines Rechts gewährt werden. Systematisch müsse dies auch für den Tatbestand der lit. a gelten.

Der Bf. hielt dem im Vorlageantrag entgegen, dem Gesetz sei kein Ausschluss einer Teilabfindung zu entnehmen. Eine Unterscheidung in Teilabfindung und Vollabfindung sei weder aus dem Gesetzeswortlaut noch aus dessen Telos zu rechtfertigen. Nach dem Gesetzeswortlaut sowie nach dessen Zweck stehe (auch einer mehrfachen) Dreijahresverteilung von Teilabfindungen nichts entgegen. Neben Hinweisen auf die oben bereits dargestellte Judikatur führte der Bf. im Kern aus,

- Bf-1: das Gesetz verlange keine gänzliche bzw. vollständige Beendigung des der Entschädigung zugrundeliegenden Rechtsverhältnisses, sondern setze nur voraus, dass Einnahmen entgehen und dafür Ersatz geleistet wird (Verweis auf BFH 25.8.2009,, IX R 3/09 und die Rechtslage in Deutschland). Eine Differenzierung zwischen Voll- und Teilabfindung sei der Judikatur nicht zu entnehmen, sondern nur der Erfordernis der Entschädigung als Schadensausgleich für den Verlust von Einnahmen. Durch die Reduktion seiner betrieblichen Pensionszahlungen um 25% habe der Bf. unzweifelhaft einen solchen Verlust an Einnahmen erlitten.
- Bf-2: Der Tatbestand der lit. a sei nicht mit denen der § 32 Abs. 1 Z 1 lit. b bis d EStG 1988 vergleichbar, die die Aufgabe einer Tätigkeit oder eines Rechts zur Bedingung hätten. Für lit. a reiche es schon aus, dass eine Abfindung für entgangene Einnahmen gewährt wird. Diese müsse nicht vollständig sein.
- Bf-3: Die Steuerbegünstigung des § 67 Abs. 8 lit. e EStG 1988 sei auch auf Pensionsteilabfindungen anwendbar (Hinweis auf VwGH 24.5.2012, 2009/15/0188).
- Bf-4: Der Gesetzgeber habe das Siebenjahres-Erfordernis mit der erheblichen Zusammenballung von Einkünften begründet (ErläutRV 621 BlgNR 17. GP und ErläutAB 673 BlgNR 17. GP). § 37 EStG 1988 bezwecke unter anderem die steuerliche Begünstigung von Einnahmen, die sich eigentlich über mehrere Jahre erstrecken würden, als Ersatzleistung aber in einer Veranlagungsperiode anfallen, in Form einer Progressionsermäßigung und Steuerstundung und damit der Abmilderung des Effektes des zusammengeballten Zuflusses (Hinweis auf *Fraberger/Papst in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, § 37 Rz 3). Auch eine (Teil-)Abfindung einer Betriebspension sei mit einem zusammengeballten Zufließen von Einkünften verbunden. Genau das wolle § 37 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 (in gewissem Maße) abmildern. Deren Voraussetzungen seien ohnedies bei jeder einzelnen allfälligen Teilabfindung erneut zu prüfen.
- Bf-5: Eine missbräuchliche Gestaltung bzw. ein Steuervorteil sei nicht erkennbar. Bei einer regelmäßigen Rentenzahlung kämen nicht nur niedrigere Grenzsteuersätze zur Anwendung, sondern auch die Sechstelbesteuerung für sonstige Bezüge. Diese Vorteile gingen bei einer (Teil-)Abfindung verloren und die Steuerbelastung sei auch im Falle einer auf drei Jahre verteilten Erfassung deutlich höher ist als bei einer auf den gesamten Abfindungszeitraum verteilten Erfassung.

3. Rechtsgrundlagen, rechtliche Würdigung

Unstrittig ist, dass Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis gem. § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zählen, weil es zur Herstellung des Zusammenhanges mit nichtselbständigen Einkünften genügt, dass die Einnahmen ihre Wurzel im Dienstverhältnis haben (vgl. VwGH 1.9.2015, Ra 2015/15/0035 mit weiteren Nachweisen). Strittig ist ausschließlich die Verteilungsmöglichkeit der **teilweisen** Abfindung einer solchen Firmenpension auf drei Veranlagungszeiträume gem. § 37 Abs. 2 Z 2 EStG 1988.

3.1. § 37 Abs. 2 Z 2 EStG 1988

Gem. § 37 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 sind über Antrag unter anderem nachstehende Einkünfte, beginnend mit dem Veranlagungsjahr, dem der Vorgang zuzurechnen ist, gleichmäßig verteilt auf drei Jahre anzusetzen: Entschädigungen im Sinne des § 32 Abs. 1 Z 1 EStG 1988, wenn überdies im Falle der lit. a oder b der Zeitraum, für den die Entschädigungen gewährt werden, mindestens sieben Jahre beträgt.

Diese Begünstigung steht also zu, wenn

1. ein **Antrag vorliegt**.
2. Dieser muss sich auf eine **Entschädigung** im Sinne des § 32 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 beziehen,
3. bei der der Zeitraum, für den sie gewährt wird, mindestens **sieben Jahre** beträgt.
4. § 37 Abs. 7 EStG 1988 schließt die Dreijahresverteilung zudem aus, wenn Einkünfte nicht in einem Veranlagungszeitraum anfallen oder zum Teil mit dem festen Steuersatz des § 67 versteuert werden.

Die Dreijahresverteilung stellt nach der Systematik des EStG 1988 - wie das Fehlen des § 37 EStG 1988 in den Verweisungen des § 2 Abs. 2 EStG 1988 zeigt - einen Teil der Ermittlung der Einkünfte und nicht des steuerpflichtigen Einkommens dar (vgl. VwGH 18.2.2009, 2008/08/0162).

3.1.1. Antrag

Hier liegt ein Antrag vor, womit Punkt a) erfüllt ist.

3.1.2. Entschädigung iSd § 32 Abs. 1 Z 1 EStG 1988

Einschlägig kann hier nur § 32 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 sein. Darunter fallen unter anderem **E ntschädigungen**, die als Ersatz für entgangene oder entgehende **Einnahmen** einschließlich eines Krankengeldes und vergleichbarer Leistungen gewährt werden.

Wie vom VwGH in ständiger Rechtsprechung (vgl. VwGH 25.4.2013, 2010/15/0158 mit vielen weiteren Nachweisen) entschieden, kommt eine Pensionsabfindung als „Schadensausgleich“ für den Verlust eines Pensionsanwartschaftsrechtes als begünstigte Entschädigungen im Sinne dieser Bestimmung in Betracht.

Eine „Abfindung“ liegt dabei nur dann vor, wenn durch die Vereinbarung eine neue Rechts- oder Billigkeitsgrundlage geschaffen wurde (vgl. *Quantschnigg/Schuch*, ESt-HB, § 32 Tz 6), also von vornherein **keine** obligatio alternativa (**Wahlschuld** iSd § 906 ABGB) vorlag, die dem Gläubiger schon ursprünglich ein Wahlrecht zwischen mehreren gleichwertigen (primären, aber alternativen) Ansprüchen einräumte (vgl. etwa VwGH 24.5.2012, 2009/15/0188 mit weiteren Nachweisen).

Voraussetzung ist weiters, dass die **Initiative** zum Abschluss der Abfindungsvereinbarung nicht vom Pensionsberechtigten ausgegangen sein darf. Nicht erforderlich ist hingegen, dass der Einnahmenausfall gegen den Willen des Entschädigten erfolgte, wobei es auch nicht schädlich ist, wenn der „Schädiger“ (ehemaliger Arbeitgeber) mit dem „Geschädigten“ (ehemaligen Arbeitnehmer) eine Vereinbarung über die Abgeltung trifft.

Die Fragen, ob eine Wahlschuld vorlag und von wem die Initiative für die Abfindung der Pensionsansprüche ausgegangen ist, stellen Sachfragen dar, die die belangte Behörde und in der Folge das Bundesfinanzgericht im Rahmen der Beweiswürdigung zu beantworten hat (vgl. VwGH 25.4.2013, 2010/15/0158).

Aus den rechtlichen Rahmenbedingungen der Betriebspension ergibt sich hier keine Abfindungsmöglichkeit. Diese wurde erst mit dem Angebot des ehemaligen Arbeitgebers geschaffen. Damit lag hier keine Wahlschuld vor.

Zudem betonten sowohl der Bf. wie auch das FA (siehe Vorlagebericht), dass aus den Unterlagen ersichtlich sei, dass die Initiative für die Abfindung der Pensionsansprüche vom Arbeitgeber ausging. Der aktenkundige Sachverhalt trägt diese Beurteilung, weshalb dies in freier Beweiswürdigung als bewiesen gilt.

Der Bf. wies zu Recht darauf hin, dass der Wortlaut des § 32 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 keine Einschränkung auf Fälle enthält, in denen die Entschädigung zum Entfall sämtlicher Einnahmen einer Einkunftsquelle führt. Für eine solche Einschränkung und die Unzulässigkeit, Teilabfindungen in die Dreijahresverteilung aufzunehmen, traten soweit erkennbar bislang nur *Fragner/Seebacher* in SWK 23-24/2016, 1048 ff ein, stießen dabei aber zu Recht auf Widerspruch (*Shubshizky*, ASoK 2016, 397).

Schon 1969 kam der VwGH bei der Interpretation des gleichlautenden unbestimmten Gesetzesbegriffes „entgangene oder entgehende Einnahmen“ des § 24 Z 1 lit. a EStG 1953 (BGBl. 1/1954) zum Schluss, dass auch eine einmalige Zahlung, die den Verlust oder die Verringerung künftiger Mieteinnahmen im Hinblick auf die Einräumung eines Nutzungsrechtes an einem Gebäude abgilt, als solche Entschädigung einer begünstigten Besteuerung zugänglich ist (vgl. VwGH 26.2.1969, 115/68). Dabei verlangte das Höchstgericht nicht den vollständigen Entfall der Einnahmen dieser Einkunftsquelle, sondern akzeptierte bereits den (teilweisen) Entfall von Mieteinnahmen aufgrund der Einräumung einer „Dienstbarkeit“, bestimmte Gebäudeteile als Zu- bzw. Abgang bzw. zur Anbringung einer Rolltreppe zu benutzen. Zu Begünstigung des § 37 Abs. 3 EStG 1972 sprach das Höchstgericht aus, mangels einer Einschränkung könne es keinen Unterschied machen, ob nur einzelne oder alle Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens enteignet oder wegen drohender Enteignung veräußert werden (VwGH 21.9.1988, 87/13/0033).

Auch die Bezugnahme des Gesetzgebers auf die Teilbetriebsveräußerung sowie die (drohende) Enteignung einzelner Wirtschaftsgüter in § 37 Abs. 7 EStG 1988 deutet vielmehr darauf hin, dass der Gesetzgeber das Gegenteil beabsichtigte. Das Bundesfinanzgericht übernimmt deshalb diese Auslegung für das EStG 1988 und subsumiert auch den Entfall eines Teils der künftigen Einnahmen grundsätzlich unter die Dreijahresverteilungsmöglichkeit. Punkt b) ist damit erfüllt.

3.1.3. Siebenjahreszeitraum

Die Dreijahresverteilung ist an die Bedingung geknüpft, dass der Zeitraum, für den die Entschädigung gewährt wird, mindestens sieben Jahre beträgt (vgl. auch VwGH 4.6.2003, 97/13/0195). Ob dies bei einer Pensionsabfindung der Fall ist, hängt davon ab, ob der Kapitalzahlung eine mindestens siebenjährige Pensionserwartung zugrunde gelegt werden konnte (vgl. VwGH 20.2.1997, 95/15/0079). Auch das ist hier ohne Zweifel der Fall, erfolgte die Berechnung doch auf Basis einer Lebenserwartung von 24 Jahren.

Damit ist auch der Punkt c) gegeben.

3.1.4. Ausschluss gem. § 37 Abs. 7 EStG 1988

Die Progressionermäßigung nach § 37 Abs. 2, 3 oder 5 EStG 1988 steht gem. § 37 Abs. 7 EStG 1988 nicht zu,

- wenn **Einkünfte** nicht in einem Veranlagungszeitraum anfallen oder
- **Einkünfte** vorliegen, die zum Teil mit dem festen Steuersatz des § 67 EStG 1988 versteuert werden.

Unstrittig ist, dass hier keine Versteuerung der Zuflüsse mit dem festen Steuersatz erfolgte, wozu nach § 67 Abs. 9 EStG 1988 auch die Tariflohnsteuer des § 67 Abs. 8 lit.

e zählen würde (vgl. VwGH 25.4.2013, 2010/15/0158). Voraussetzung dafür wäre bei Zahlungen für Pensionsabfindungen, dass deren Barwert den Betrag im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 1 Pensionskassengesetz (für 2015 EUR 11.700 und für 2016 EUR 12.000) nicht übersteigt.

Die Begünstigung wäre nach der höchstgerichtlichen Rechtsprechung zwar auch bei einer Teilabfindungen möglich, dies aber nur dann, wenn der Barwert des **gesamten Pensionsanspruches** die gesetzliche Grenze nicht überschreitet. Ein Unterschreiten dieser Grenze durch den Barwert der abgefundenen Pensionsteile und damit durch die unmittelbar zu leistende Abfindungszahlung reicht dafür nicht aus (vgl. VwGH 24.5.2012, 2009/15/0188). Der VwGH bezog sich mit dieser Interpretation auf die Wertung des Gesetzgebers, der mit der Regelung im Hinblick auf die als wichtiger erachtete lebenslange Zusatzversorgung in Form einer laufend ausgezahlten Zusatzpension nicht die einmalige Abfindung bei Pensionsantritt fördern habe wollen. Für diese Interpretation spreche auch die Bezugnahme des EStG auf § 1 Abs. 2 Pensionskassengesetz, wo von "auszuzahlenden Pensionen" und vom Barwert dieses "Auszahlungsbetrages" die Rede sei. Die Betragsgrenze wurde hier schon allein mit der Abfindungszahlung überschritten. Damit bleibt die Frage offen, ob die strittigen Einkünfte in einem Veranlagungszeitraum anfielen (vgl. *Fraberger/Papst* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG¹⁸, § 37 Tz 5 und *Fuchs/Hofstätter* in *Hofstätter/Reichel*, EStG⁵⁵, § 37 Tz 32).

Das Gesetz spricht davon, dass die „Einkünfte“ nicht in einem Veranlagungszeitraum anfallen dürfen, meint damit aber ganz offensichtlich nicht die gesamten Einkünfte aus einer Einkunftsquelle, sondern nur die Einkunftsteile, die als Entschädigungszahlung begünstigt besteuert werden sollen. Jede andere Interpretation würde die Veräußerung von Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen, die Enteignung einzelner Wirtschaftsgüter und auch die Übergangsgewinne von vornherein von der Begünstigung ausschließen. Ein solcher Zweck kann § 37 Abs. 7 EStG 1988 nicht unterstellt werden. So kam der VwGH zum Schluss, mangels einer Einschränkung könne es keinen Unterschied machen, ob nur einzelne oder alle Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens enteignet oder wegen drohender Enteignung veräußert werden (vgl. VwGH 21.9.1988, 87/13/0033). Auch im Falle des Wegfalles einzelner Wirtschaftsgüter fallen weiterhin und damit in künftigen Veranlagungszeiträumen Einkünfte aus dieser Betätigung an, was als unschädlich erkannt wurde.

Aus dieser Ausschlussbestimmung lässt sich deshalb nicht ableiten, die Dreijahresverteilung sei dann unzulässig, wenn die Entschädigung nur für einen Teil der gesamten Einkünfte bzw. nur für den Verlust eines Teils des Pensionsanwartschaftsrechtes gewährt wird. Sie spricht in ihrer Grundkonzeption vielmehr für eine solche Verteilungsmöglichkeit.

Damit liegt auch kein Ausschluss iSd des Punktes d) vor.

3.1.5. Vergleich mit der Rechtslage und Judikatur in Deutschland

Der Bf. wies zu Recht auf die vergleichbare Rechtslage in Deutschland hin. Auch in Deutschland bestimmt der in seiner Funktion mit § 32 EStG 1988 vergleichbare § 24 Abs. 1 lit. a dEStG, dass Entschädigungen, die als Ersatz für entgangene oder entgehende Einnahmen gewährt worden sind, zu den Einkünften zählen. § 34 Abs. 2 Z 2 dEStG sieht seit 1999 (StEntlG 1999/2000/2002) wie auch in Österreich die begünstigte Besteuerung solcher Entschädigungen in Form einer Progressionsglättung vor (Fünftelung der Einkünfte und Verfünffachung der darauf entfallenden Einkommensteuer).

Auch in Deutschland liegt der Zweck dieser Bestimmung darin, die Auswirkungen des progressiven Tarifs abzuschwächen, wenn es zu einer Zusammenballung von Einkünften kommt (vgl. BFH 8.4.2014, IX R 33/13 und 27.1.2010, IX R 31/09 mit dem Hinweis auf die ständige Rechtsprechung). Eine Begünstigung kommt nur dann in Frage, wenn die Entschädigung in voller Höhe in einem Veranlagungszeitraum zufließt (vgl. *Horn in Hermann/Heuer/Raupach*²⁷², § 34 Anm. 53 mit weiteren Nachweisen).

Richtig ist, dass der Bundesfinanzhof im vom Bf. zitierten Urteil (BFH 25.8.2009, IX R 3/09 mit weiteren Nachweisen) zur Rechtslage im Jahr 2004 in Abkehr von seiner älteren Rechtsprechung keinen Anstoß daran nahm, dass bisherige bzw. zu erwartende Einnahmen aufgrund der Reduktion der Arbeitszeit bei weiterhin aufrechter Arbeitsverhältnis nur teilweise abgegolten wurden. Auch die Teilabfindung wurde als begünstigungsfähig beurteilt. Nach der Beurteilung durch das deutsche Höchstgericht verlangt der Gesetzeswortlaut nicht, dass das zugrunde liegende Rechtsverhältnis gänzlich beendet wird. Es ist dem zufolge unerheblich, ob das alte Rechtsverhältnis auf reduzierter Grundlage fortbesteht. Die Literatur wies darauf hin, dass sich dieses Urteil zwar nur auf die Verringerung der Arbeitszeit unter Beibehaltung des Arbeitsverhältnisses bezieht, kam aber zum Schluss, dass eine Begünstigung unabhängig vom Fortbestand oder der gänzlichen Beendigung des zugrunde liegenden Rechtsverhältnisses zu Anwendung gelangen könne (vgl. *Horn in Hermann/Heuer/Raupach*²⁵⁷, § 24 Anm. 28). Inzwischen traf der BFH die allgemeine Aussage, eine tarifbegünstigte Entschädigung setze nicht voraus, dass die Entschädigung für den vollständigen Verlust der (einzigen) Einkunftsquelle geleistet wird (vgl. BFH 10.7.2012, VIII R 48/09).

3.2. Anrechnung der auf die Abfindung entfallenden Lohnsteuer

Der Bf. beanspruchte in der Beschwerde für 2016 nur die Anrechnung eines Drittels der einbehaltenen Lohnsteuer. Auch die Verwaltungsübung geht - allerdings ohne nähere Begründung - für den Fall der Zulässigkeit der Dreijahresverteilung einer

Pensionsabfindung von einer solchen Behandlung aus (LStR 2002 Rz 1110e) und das FA verwies auf *Fragner/Seebacher*, SWK 23-24/2016, 1048, die dem folgen.

Das steht soweit erkennbar im Widerspruch zur bisherigen Rechtsprechung des Unabhängigen Finanzsenates (vgl. UFS 12.8.2010, RV/1170-L/08), der der Verwaltungsgerichtshof nicht entgegentrat (VwGH 24.4.2013, 2010/15/0158). Der UFS hatte die Dreijahresverteilung einer gänzlichen Pensionsabfindung zugelassen und war dem Berufungsbegehren vollinhaltlich nachgekommen. Das war darauf gerichtet, die Pensionsabfindung im Zuflussjahr im Ausmaß eines Drittels zu besteuern, die einbehaltene Lohnsteuer im ersten Jahr und in voller Höhe anzurechnen und damit im ersten Jahr eine **Einkommensteuergutschrift von zwei Dritteln dieser Lohnsteuer** zu erzielen. Das abweisende VwGH-Erkenntnis bestätigte die Beurteilung des UFS, enthält aber keine Hinweise darauf, dass die dagegen gerichtete Amtsrevision die vollständige Anrechnung der Lohnsteuer gerügt hätte. Beschwerdepunkt war damals wohl nur die Dreijahresverteilung.

Das Bundesfinanzgericht ist berechtigt und verpflichtet, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern (§ 279 Abs. 1 BAO). Es ist dabei nicht an das Beschwerdebegehren gebunden.

Fragner/Seebacher weisen in ihrem Artikel zu Recht darauf hin, dass die Pensionsabfindung im Kalendermonat der Zahlung gem. § 67 Abs. 10 EStG 1988 dem Lohnsteuerabzug zu unterziehen ist und verweisen dabei auf § 124b Z 53 EStG 1988. Dem wurde hier entsprochen.

Zur Anrechnung dieser Lohnsteuer im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung normiert § 46 EStG 1988:

(1) Auf die Einkommensteuerschuld werden angerechnet:

- 1. Die für den Veranlagungszeitraum festgesetzten Vorauszahlungen,*
- 2. die besondere Vorauszahlung gemäß § 30b Abs. 4 und die Immobilienertragsteuer gemäß § 30b Abs. 1, soweit sie auf veranlagte Einkünfte entfällt,*
- 3. die durch Steuerabzug einbehaltenen Beträge, soweit sie auf veranlagte Einkünfte entfallen.*

Lohnsteuer, die im Haftungsweg (§ 82) beim Arbeitgeber nachgefordert wurde, ist nur insoweit anzurechnen, als sie dem Arbeitgeber vom Arbeitnehmer ersetzt wurde.

(2) Ist die Einkommensteuerschuld kleiner als die Summe der Beträge, die nach Abs. 1 anzurechnen sind, so wird der Unterschiedsbetrag gutgeschrieben.

Damit wird nach den Materialien in sprachlich geraffter Weise klargestellt, dass eine Anrechnung von Lohnsteuer nur für veranlagte Einkünfte erfolgt (ErläutRV 1237 BlgNR 18. GP 58). Die Anrechnung der durch Steuerabzug einbehaltenen Beträge kommt folglich nur insoweit in Betracht, als die Abzugssteuern eine Vorentrichtung der Einkommensteuer

darstellen (vgl. VwGH 22.4.1998, 98/13/0018 unter Hinweis auf *Quantschnigg/Schuch*, ESt-Handbuch, § 46 Tz 3.1).

Dass das hier auf die einbehaltene Lohnsteuer dem Grunde nach zutrifft, steht außer Zweifel. Klärungsbedürftig bleibt nur der maßgebliche Veranlagungszeitraum:

Nach Überzeugung des Bundesfinanzgerichts folgt die bisherige Auslegung durch den Unabhängigen Finanzsenat (siehe oben) der verfassungskonformen Intention des Gesetzgebers, da der Zweck der Dreijahresverteilung nicht nur in der Glättung und damit Ermäßigung der Progression zu suchen ist. Er liegt auch in einer zinsenlosen **Steuerstundung** (*Fraberger/Papst* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG¹⁸, § 37 Tz 3; *Urnik/Ketter*, Jahrbuch Bilanzsteuerrecht 2014, 11; *Kofler/Kanduth-Kristen/Kofler* in *Berti/Djanani/Eberhartinger/Hirschler/Kanduth-Kristen/Kofler/Tumpel/Urnik/Rohn*, Handbuch der österreichischen Steuerlehre Band I, Teil 1: Theorie und Methoden, Steuerarten und Abgabenverfahren⁴ (2015) Die Tarifbegünstigungen des § 37 EStG; *Urnik* in *Gruber/Kalss/Müller/Schauer*, Erbrecht und Vermögensnachfolge (2010) Steuerwirkungen der entgeltlichen Übertragung von Vermögen, § 46 Tz 66; *Hänsel*, FJ 1998, 110).

Eine solche zinsfreie Stundung der Einkommensteuer kann bei steuerabzugspflichtigen Einkünften nur dadurch erreicht werden, dass im Fall der Option zur Dreijahresverteilung die gesamte Lohnsteuer schon im ersten Jahr zur Gänze angerechnet bzw. gutgeschrieben wird. Eine auf ein Drittel reduzierte Anrechnung würde diesen Steuerstundungseffekt konterkarieren und damit die lohnsteuerabzugspflichtigen Einkünfte gegenüber ausschließlich im Veranlagungswege zu erhebenden Einkünften grob benachteiligen. Dies wäre verfassungsrechtlich unzulässig, wies doch der Verwaltungsgerichtshof (VwGH 25.4.2013, 2010/15/0158) unter Berufung auf den Verfassungsgerichtshof (VfGH 19.3.1987, G 269/86 u.a.) darauf hin, dass es dem Gesetzgeber zwar nicht verwehrt sei, Einkünfte aus selbständiger Arbeit anders zu behandeln als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, dies jedoch nur insoweit, als eine verschiedenartige Besteuerung aus den tatsächlichen Unterschieden zwischen den verschiedenen erwerbswirtschaftlichen Tätigkeiten abgeleitet werden könne. Zur Bestimmung des § 67 Abs. 10 EStG 1988 (in Verbindung mit § 124b Z 53 EStG 1988) führte der VwGH dabei klar aus, dieser gebe die steuerliche Behandlung sonstiger Bezüge nur insoweit vor, als diese nicht – wie hier - in eine Einkommensteuerveranlagung einzubeziehen sind. In diesem Fall regeln erst die danach für die Veranlagung geltenden Vorschriften die steuerliche Behandlung abschließend.

Würde man im ersten Jahr nicht die vollständige Anrechnung der gem. § 67 Abs. 10 EStG 1988 einbehaltenen Lohnsteuer zulassen, würde das die im Wege einer Pensionsabfindung zugeflossenen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gegenüber anderen Einkünften benachteiligen, die keiner Abzugssteuer unterliegen (z.B. Pensionsabfindung eines wesentlich aber nicht mehrheitlich beteiligten Gesellschafters einer GmbH; vgl. *Doralt* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG¹², § 32 Tz 26 unter Hinweis

auf VwGH 16.9.2003, 2000/14/0175; so wohl auch VwGH 16.3.1994, 93/13/0086). Das wäre sachlich nicht zu rechtfertigen.

§ 46 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 dient nicht dazu, den vom Gesetzgeber vorgesehenen Steuerstundungseffekt einzuschränken, sondern dazu, eine Anrechnung auszuschließen, wenn Einkünfte nicht aufgrund einer Veranlagung in die neue Steuerberechnung mit einbezogen werden. Sein Wortlaut („... *soweit sie auf veranlagte Einkünfte entfallen.*“) fordert für die Anrechnung nicht ausdrücklich und ausnahmslos, dass die Einkünfte **für den Zeitraum veranlagt** werden müssen, in dem die Anrechnung der Abzugssteuer erfolgt, sondern lässt einen Interpretationsspielraum offen. Aufgrund der notwendigen Zusammenschau mit der durch § 37 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 dokumentierten Begünstigungsabsicht des Gesetzgebers erlaubt das die verfassungskonforme Auslegung, dass damit vor allem beabsichtigt war, die Anrechenbarkeit auf Fälle einzuschränken, in denen die Einkünfte tatsächlich im Rahmen **einer** Veranlagung erfasst werden, und eine Anrechenbarkeit auszuschließen, wenn diese überhaupt nicht in **eine** Veranlagung mit einbezogen werden. Keinesfalls sollten damit die Begünstigungen des § 37 EStG 1988 untergraben werden.

Das Bundesfinanzgericht ist verpflichtet, das Gesetz - soweit dies in seinem Wortlaut Deckung findet - verfassungskonform auszulegen. Dies erfordert, die (hier 2016) in voller Höhe abgezogene Lohnsteuer im Falle der Option zur Dreijahresverteilung (Antrag) schon im ersten Veranlagungszeitraum (hier wiederum 2016) zur Gänze anzurechnen und gutzuschreiben, da nur dies eine unsachliche Diskriminierung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit verhindern kann.

3.3. Zusammenfassung

Aus dem oben Gesagten ergibt sich, dass es für die Dreijahresverteilung iSd § 37 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 nicht erforderlich ist, dass die Einkunftsquelle zur Gänze wegfällt. Ausreichend ist, wenn eine Entschädigung für entfallende Einnahmen in einem einzigen Veranlagungszeitraum zufließt und der Zeitraum, für den die Entschädigung gewährt wird, mindestens sieben Jahre beträgt.

Ein Ausschluss für Teilabfindungen bzw. das Erfordernis der Vollbeendigung der Einnahmen aus einer Einkunftsquelle ist dem Gesetzeswortlaut nicht zu entnehmen. Das und die Argumente unter Punkt 3.1.2 sprechen gegen die unter Punkt 2.3/FA-1 angeführte Begründung. Auch der Hinweis unter Punkt 2.3/FA-2, die Begünstigung sei auf seltene Ausnahmefälle begrenzt, kann daran nichts ändern.

Der Hinweis unter Punkt 2.3/FA-3 geht schon deshalb ins Leere, weil der Sachverhalt auf eine wiederholte Abfindung oder einen solchen Plan keinen Hinweis enthält. Der Besteuerung sind nicht alternativ mögliche, sondern die tatsächlichen Sachverhalte zu unterziehen (vgl. VwGH 21.10.2004, 2000/13/0136). Wie vom Bf. zutreffend aufgezeigt (vgl. Punkt 2.3/Bf-5) enthält dieser auch keine Hinweise auf einen Missbrauch iSd §

22 BAO. Im Übrigen treten die hier befürchteten Gestaltungsmöglichkeiten des Bf. schon deshalb in den Hintergrund, weil die Initiative für die Abfindung vom Arbeitgeber ausgehen muss und deshalb primär dessen Interessenslage ausschlaggebend für die kumulierte Auszahlung der Bezüge sein wird. Die Dreijahresverteilung scheint bei einer Pensionsabfindung dann generell wenig missbrauchsanfällig, wenn - wie hier - der Progressionsglättung der Verlust der begünstigten Besteuerung der Sonderzahlungen gegenübersteht. Ein allfälliger Liquiditätsvorteil (siehe Punkt 3.2) kann vom Finanzamt über die Vorschreibung entsprechender Einkommensteuervorauszahlungen (§ 45 Abs. 4 EStG 1988) für die Folgejahre minimiert werden.

Mangels näherer Begründung ebenfalls nicht folgen kann das Bundesfinanzgericht dem Argument unter Punkt 2.3/FA-4. Der Bf. wies zu Recht darauf hin, dass das Gesetz keine Hinweise auf die unterstellte Systematik enthält (siehe Punkt 2.3/Bf-2). Die Tatbestände der § 32 Z 1 EStG 1988 verbindet zwar die Voraussetzung einer Entschädigung, das Tatbestandsmerkmal der „Aufgabe“ findet sich aber eindeutig nur in lit. b bis d. Genau das unterscheidet diese von lit. a.

Das alles und die Tatsache, dass auch die höchstgerichtliche deutsche Rechtsprechung zur vergleichbaren Rechtslage in diese Richtung deutet, spricht dafür, die teilweise Abfindung von Pensionsansprüchen in die Dreijahresverteilung mit einzubeziehen. Der Bf. ist mit seiner Beschwerde deshalb im Recht.

Die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit sind 2016 mit folgenden Beträgen zu berücksichtigen:

	Kennzahl 245
Pensionsversicherungsanstalt	36.246,60
ehemaliger Arbeitgeber	36.570,94
1/3 2017	-9.999,00
1/3 2018	-9.999,00
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	52.819,54

Die schon bisher im Ausmaß von 100% angerechnete Lohnsteuer (Kennzahl 260) erfährt in verfassungskonformer Interpretation des § 46 EStG 1988 keine Änderung.

3.4. Revision

Das Verwaltungsgericht hat im Spruch seines Erkenntnisses oder Beschlusses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen (§ 25a Abs. 1 VwGG).

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist eine Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der

bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird (Art. 133 Abs. 4 B-VG).

Die hier zentralen Rechtsfragen (Drittelverteilung der teilweisen Pensionsteilabfindung und Höhe der jährlichen Anrechnung der Lohnsteuer) wurden im Geltungsbereich des EStG 1988 bislang noch nicht abschließend höchstgerichtlich geklärt und sind in mehreren weiteren Beschwerdeverfahren von Relevanz.

Aus diesem Grund war die Revision zuzulassen.

Salzburg-Aigen, am 12. März 2018