



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Michael Mandlmayr und die weiteren Mitglieder HR Dr. Helmut Mittermayr, Dr. Ernst Grafenhofer und Leopold Pichlbauer über die Berufung der M H als Erbin nach M L, Adresse1, vertreten durch F G, Wirtschaftstreuhänder, Adresse2, vom 8. März 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Grieskirchen Wels vom 12. Jänner 2005 betreffend Einkommensteuer 2001 nach der am 28. Oktober 2010 in 4020 Linz, Bahnhofplatz 7, durchgeführten mündlichen Verhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Auf Grund der Erklärung zur Durchführung der **Arbeitnehmerveranlagung** für das Jahr 2001 (eingelangt am 4. November 2002) erließ das Finanzamt nach Durchführung eines Vorhaltsverfahrens wegen der erklärten Sonderausgaben den Einkommensteuerbescheid vom 4. Dezember 2002.

In der Folge nahm das Finanzamt das Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer 2001 mit Bescheid vom 12. Jänner 2005 gemäß § 303 Abs. 4 BAO mit der Begründung wieder auf, dass vom Arbeitgeber ein berechtigter oder neuer Lohnzettel übermittelt wurde. Mit gleichem Datum erging ein neuer Einkommensteuerbescheid für 2001.

Nach Verlängerung der Rechtsmittelfrist (Antrag vom 10. Februar 2005) erhob der Abgabepflichtige mit Schriftsatz vom 8. März 2005 Berufung gegen diesen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2001, wobei unter Verweis auf eine nachzureichende Begründung die Höhe der zum Ansatz gebrachten Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bekämpft wurde. Für den Fall der Vorlage des Rechtsmittels an die Abgabenbehörde zweiter Instanz wurde der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Berufungssenat gestellt.

Mit **Mängelbehebungsauftrag vom 26. April 2005** ersuchte das Finanzamt die Erklärung der beantragten Änderungen und eine Begründung für die Berufung nachzureichen.

In der Beantwortung vom 23. Mai 2005 des **Mängelbehebungsauftrages** führte der Bw. Folgendes aus:

„In Erfüllung des vorliegenden Auftrags wird die Erklärung abgegeben, dass der angefochtene Einkommenssteuerbescheid 2001 in der Weise abgeändert werden möge, dass die Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit in Höhe von ATS 2.113.793 vermindert werden.

Der berufungsgegenständliche Betrag ist unter Hinweis auf die nachstehende Begründung bereits im Jahre 2000 zugeflossen.

Begründung

Aufgrund des Anstellungsvertrages vom 06.08.1987 wurde der Berufungswerber für den Zeitraum ab 01.02.1987 bis 31.01.1992 als stellvertretender Vorsitzender des Vorstandes der arbeitgebenden Sparkasse bestellt. Dieser Vertrag wurde vom Sparkassenrat am 31.07.1991 bis 31.01.1997 und letztmals am 08.11.1996 ebenfalls durch Beschluss des Sparkassenrates bis einschließlich 31.01.2002 verlängert.

Krankheitsbedingt wurde das Dienstverhältnis einvernehmlich im Dezember 2000 aufgelöst. Per 01.12.2000 wurde die Berufsunfähigkeitspension zuerkannt.

Herr Dir. M machte unwiderruflich von der ihm zustehenden Möglichkeit Gebrauch, die Berufsunfähigkeitspension durch eine einmalige Kapitalabfindung vergüten zu lassen. Dem Protokoll zur Sparkassenratssitzung vom 12.12.2000 kann auch entnommen werden, dass Herr M selbst die Barabläse veranlassen kann.

Alle notwendigen Daten zur Berechnung des zu kapitalisierenden Betrages lagen Mitte Dezember 2000 vor. Die arbeitgebende Sparkasse war weiters bereits im Dezember 2000 zahlungswillig. Am 31.12.2000 schuldete die Sparkasse dem Berufungswerber den Barwert in Höhe von ATS 2.818.386. Bereits am 22.02.2001 lag das versicherungsmathematische Gutachten auch schriftlich vor, sodass die Erfassung und Besteuerung im Dezember 2000 vorgenommen hätte werden müssen.

Nach der vorliegenden Aktenlage hätte auch die Abfertigung für einen 13-jährigen Beschäftigungszeitraum nach unserer Beurteilung der vorliegenden Unterlagen Eingang finden müssen.

Dem Berufungswerber war bereits im Jahr 2000 bekannt, dass im Jahr 2001 die gegenständlichen Barabläse einer höheren Besteuerung unterworfen werden. Eine Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2000 liegt bis heute nicht vor, sodass ihm auch bisher keine Möglichkeit geboten war, auf das Handeln der Lohnverrechnung der Sparkasse in diesem Jahr Einfluss zu nehmen.

Bereits ein Jahr vor Erlassung des ersten Einkommensteuerbescheides 2001 bzw. der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2001 stellte der Berufungswerber einen Antrag auf

Rückerstattung der berufsgegenständlichen Lohnsteuer im Sinne des § 240 Abs. 3 BAO auf Anraten der Wirtschaftsprüfungskanzlei der Sparkasse. Dieses Verfahren endete mit Berufungsentscheidung des unabhängigen Finanzsenates vom 04.10.2004 abweisend. Wie der zuständige Referent auch unseres Erachtens richtig erkannt hat, ist die richtige Beachtung des Zuflusses im Sinne des § 19 Abs. 1 EStG 1988 zu prüfen gewesen.

Die „KPMG-Meinung“ (siehe Beilage) ist richtig, allerdings verfahrensrechtlich ins Leere gegangen.

Herr Dir. M konnte alleine schon aufgrund seiner Funktion und Stellung als Vorstandsdirektor und dem einstimmigen Beschluss des Sparkassenrates rechtlich und wirtschaftlich über den Abfindungsbetrag seiner Berufsunfähigkeitspension verfügen. Das zögerliche Verhalten einer im Einzelfall auch überforderten Lohnverrechnungsabteilung kann nicht dazu führen, dass dies den Zufluss beim Abgabepflichtigen zeitlich verändert.

Das geduldige Verhalten des Herrn M, insbesondere gegenüber seinem langjährigen Personal, darf nicht Einfluss auf die Verfügungsmacht nehmen.

Die Kapitalisierung wurde auf Dezember 2000 bezogen und durch entsprechende Wertstellung bei Überweisung dem Anspruch und der Verfügung per Dezember 2000 Rechnung getragen. Die Wirkung der Wertstellung wäre bei einem Minussaldo auf dem Gehaltskonto höher gewesen. Eine Verzinsung wurde allemal durch die Wertstellung ausgelöst.

Wäre die Besteuerung im Jahre 2001 günstiger für den Berufungswerber als im Jahre 2000 gewesen, so hätte diese Finanzbehörde mit Recht von einem Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts im Sinne des § 22 BAO ausgehen können, da die Verlagerung ins nächste Jahr willkürlichen Charakter gehabt hätte.

Beachtlich ist schließlich, dass durch Inanspruchnahme eines Abfindungsbetrages eine Umwandlung laufender Bezüge in einen abgezinnten Versorgungsanspruch vorliegen und jener Zeitpunkt, auf den die Abzinsung bezogen ist für Zufluss und Versteuerung maßgeblich sein muss. De facto hat der Berufungswerber ab Dezember 2000 eine (allerdings nicht sehr ertragreiche) Kapitalanlage beim ehemaligen Arbeitgeber geschaffen.

Die Ausführungen in den Lohnsteuerrichtlinien zu § 67 EStG, Suchnr. 1105 untermauern unseres Erachtens ebenfalls die gegenständliche Sachverhaltsbeurteilung in der Weise, dass Herr M zweifelsfrei über die Pensionsablässe im Jahre 2000 verfügt hat. Alle Sachverhaltselemente und Daten sind auf Dezember 2000 bezogen. Zum 01.01.2001 stellte der Barwert der zukünftigen Leistungen grundsätzlich sonstiges Vermögen im Sinne des § 69 Bewertungsgesetz dar, welches allerdings für die seinerzeitige Vermögensbesteuerung im Sinne des § 70 lit. 8 Bewertungsgesetz nicht zu erfassen war.

Die Erfassung des im Bilanzerstellungszeitraum bekannten Barwertes im Sinne des Gutachtens vom Februar 2001 als Rückstellung zum 31.12.2000 in der Bilanz der Sparkasse kann im Falle einer formellen Unrichtigkeit nicht zu Lasten des ehemaligen stellvertretenden Vorstandsdirektor ausgelegt werden. Die Einkommenssteuerveranlagung 2001 möge im Sinne dieses Berufsbegehrens durchgeführt werden.“

Als Beilage wurde diesem Schreiben eine Kopie des Rückerstattungsantrages gemäß § 240 Abs. 3 BAO vom 22. November 2001 beigelegt.

Mit **Vorhalt vom 9. Juni 2005** ersuchte das Finanzamt um Vorlage der Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 4. Oktober 2004 und des Bescheides hinsichtlich der Berufsunfähigkeitspension per 1. Dezember 2000. Weiters wurde der Bw. ersucht darzulegen, warum hinsichtlich der Versteuerung im Jahr 2000 kein Antrag eingebracht worden sei.

Nach Erinnerung zur Beantwortung dieses Bedenkenvorhaltes und Androhung einer Zwangstrafe im **Schreiben vom 8. August 2005** legte der Bw. die angeforderte Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates und den Bescheid der Pensionsversicherungsanstalt der Angestellten vom 6. März 2001 vor. Zur Frage, warum kein Antrag hinsichtlich Besteuerung im Jahr 2000 eingebracht worden sei, führte er aus, dass die Besteuerung des Jahres 2000 nicht Berufungsgegenstand sei. Bei stattgebender Berufungserledigung sei seitens der Behörde § 295 Abs. 3 BAO zur Anwendung zu bringen.

Mit **Berufungsvorentscheidung vom 12. August 2005** wurde die Berufung vom Finanzamt mit folgender Begründung abgewiesen:

In der Begründung zur Berufung wird ausgeführt, dass das Dienstverhältnis einvernehmlich im Dezember 2000 krankheitsbedingt aufgelöst wurde und die Berufsunfähigkeitspension per 1. 12. 2000 zuerkannt wurde.

Aus dem Bescheid von der Pensionsversicherungsanstalt der Angestellten vom 6. 3. 2001 geht hervor, dass die Berufsunfähigkeitspension ab 1. 1. 2001 anfällt, da die Pension nach Aufgabe der Tätigkeit anfällt, auf Grund welcher Sie als berufsunfähig gelten.

Die Pensionsabfindung wurde 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.

Mangels Zuflusses des Betrages 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.

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. beendet wurde, hätte der Hälftesteuersatz auf eine am 22.12. erfolgte Pensionsabfindungsteilzahlung nicht angewendet werden können.

Das Rechtsmittel war somit aus mehreren Gründen abzuweisen.“

Mit **Schreiben vom 8. September 2005** beantragte der Bw. die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Mit **Vorlagebericht vom 10. Oktober 2005** legte das Finanzamt die gegenständliche Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Mit **Vorladung vom 29. September 2010** wurde der Termin für die mündliche Verhandlung für den 28. Oktober 2010 festgelegt.

Mit **Schreiben vom 19. Oktober 2010** brachte der Bw. ergänzend vor:

„Die Sachverhaltsdarstellung und somit auch die bisherigen Berufungsausführungen werden folgt präzisiert:

Mit Vertrag von 6.8.1987 wurde der Berufungswerber für den Zeitraum vom 1.2.1987 bis 31.1.1992 zum stellvertretenden Vorsitzenden des Vorstandes der Sparkasse P bestellt.

Dieses Dienstverhältnis wurde laut Nachtragsurkunden von 31.7.1991 bzw. 31.1.1997 und mit Beschluss des Sparkassenrates von 8.1.1996 bis 31.1.2002 verlängert. Im Jahre 1999 erkrankte Herr M, was ihn zwang sein Dienstverhältnis zu beenden. Sein Anstellungsvertrag sieht ein Jahresgehalt vor, welches letztmalig für das Jahr 2000 zur Auszahlung gebracht wurde. Der Anstellungsvertrag sah weiters für den Fall der Beendigung der Funktion als Vorstandmitglied Ruhe- bzw. Versorgungsgenüsse für ihn und die Angehörigen vor.

Seitens der Pensionsversicherungsanstalt der Angestellten wurde der Berufungswerber am 15.11.2000 davon in Kenntnis gesetzt, dass ihm per 1.12.2000 die Berufsunfähigkeitspension (gesetzliche „Frühpension“) zusteht. In der Folge ersuchte Herr M im Zuge der einvernehmlichen Auflösung seines Angestelltenvertrages die Sparkasse P um Ablöse der Berufsunfähigkeitspension Pensionskassen-Pension, was vom Sparkassenrat in der Sitzung vom 12.12.2000 einstimmig bewilligt wurde. Vereinbart wurde der Vorgang in der Weise, dass die Abfindung durch die Sparkasse direkt an den scheidenden Vorstandsdirektor überwiesen wird. Dem Protokoll des Sparkassenrates ist zusätzlich zu entnehmen, dass es Herrn Direktor M überlassen sei das Geld selber zu veranlagern. Aufschiebende Bedingungen wurden nicht vereinbart.

Ein Versicherungsmathematiker wurde beauftragt unverzüglich die Berechnung des Barwertes der Pensionsablöse für Herrn M vorzunehmen, welche ihm mit dem Wirksamwerden der einvernehmlichen Auflösung des Angestelltenverhältnisses zustand. Mit Schreiben der Sparkasse vom 22.12.2000 wurde ihm anheim gestellt aus seinem Ablöse Guthaben sofort einen Betrag von ATS 1.500.000,00 zu beheben. Das schriftliche versicherungsmathematische Gutachten mit den endgültigen Zahlen datiert vom 22.2.2001. Die Lohnverrechnerin hatte den Lohnzettel für den Zeitraum 1.1. bis 31.12.2000 bereits am 17.1.2001 - Frist zur Meldung an Finanzamt gem. § 85 Abs. 2 EStG war Ende Februar ausgestellt, welchen sie nach Bekanntwerden des genauen Ablösebetrages nicht mehr berichtigte. Erst am 28.12.2001 wurde von der Sparkasse E-P -W der Lohnzettel (handschriftlich) für die Pensionsablöse ausgestellt, dies obwohl Herr M ab 1.1.2001 nicht mehr auf der Gehaltsliste der fusionierten Sparkassen mit neuer Geschäftsführung erfasst sein konnte. Er war ausschließlich Arbeitnehmer der Sparkasse P.

Die ab 1.1.2001 fusionierten Sparkassen E -P - W haben die Verpflichtung übernommen die im Dezember 2000 fällig gewordene Ablöse für die Firmenpension Herrn M auszuzahlen. Der berufungsgegenständliche Lohnzettel 2001 ist im Sinne des § 84 Abs. 3 EStG nicht aufgrund der Eintragungen im Lohnkonto ausgeschrieben worden. Lohnsteuer hat der Arbeitgeber gem. § 78 EStG nur für Arbeitnehmer einzubehalten.

Der berufungsgegenständliche Ablösebetrag von brutto ATS 2.818.386,00 ist als Verbindlichkeit (nicht als Rückstellung laut meinem Schreiben von 23.5.2005) im Jahresabschluss per 31.12.2000 der Sparkasse P aufwandswirksam eingestellt. Dieser Betrag inkludiert auch einen grundsätzlich zustehenden Abfertigungsanspruch, welcher von meinem Mandanten gegenüber der Arbeitgeberin nicht ins Treffen geführt wurde, allerdings in Höhe von vier Monatsbezügen zunächst im Raum stand.

Die Auszahlung der Abfindung für die Berufsunfähigkeitspension (Firmenpension) wurde mit Valuta 1.1.2001 dem Konto meines Mandanten gutgeschrieben.

Zur Berufungsvorentscheidung vom 12.8.2005:

Die Abgabenbehörde 1. Instanz stellt fest, dass die Bereitschaft der Auszahlung durch den Arbeitgeber keinen Zufluss bewirkt. Dem ist der Inhalt des Erkenntnisses des VwGH von 9.9.1998, Zahl 95/14/0160, entgegen zu halten, wo unter anderem festgestellt wird:

„...wird die Auszahlung eines fälligen Betrages auf Wunsch des Empfängers verschoben obwohl der Schuldner zahlungswillig ist, dann verfügt der Empfänger dann über den Betrag. Dieser Betrag ist daher bereits in diesem Zeitpunkt und nicht erst mittels späteren Auszahlung zugeflossen“

Die Fälligkeit des Ablösebetrages fällt mit der Beendigung des Angestelltenverhältnisses zusammen.

Ab 1. 1.2001 war durch Fusion ein neues Bankinstitut mit neuer Geschäftsführung entstanden, welches die Verbindlichkeit gegenüber meinem Mandanten übernommen hat. Das neu entstandene Geldinstitut war weder Arbeitgeber noch Gläubiger gegenüber dem per Dezember 2000 ausgeschiedenen stellvertretenden Vorstandsdirektor.

In der Berufungsvorentscheidung wird weiteres argumentiert, dass eine Abfindung einer Anwartschaft auf eine Pension vorläge. Dies entspricht nicht dem zugrunde liegenden Sachverhalt, da die Pensionsabfindung anlässlich der Beendigung des Dienstverhältnisses geleistet wurde, wie dies durch den Anstellungsvertrag auch abgedeckt ist. Dazu ist auf das Erkenntnis des VwGH vom 28.9.2004, Zahl 2002/14/0131, hinzuweisen, wo zur Frage des Zeitpunktes des Zuflusses einer Pensionsabfindung gefordert wird, dass diese im Zusammenhang mit der Beendigung des Dienstverhältnisses ausgezahlt werden muss, sodass ein „potenzieller Versorgungsfall“ vorliegt.

Weiters drückt der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis 2001/15/0165 eindeutig aus, dass es der Besteuerung nach § 67 (8) lit. b EStG 1988 nicht entgegensteht, wenn die Pensionsabfindung einige Tage vor Beendigung des Dienstverhältnisses bzw. vor dem Entstehen des auf Renten lautenden – Betriebspensionsanspruches vereinbart worden ist.

Das geduldige Zuwarten meines Mandanten ist damit begründet, dass durch entsprechende Wertstellung der Fälligkeitstag der Gutschrift anerkannt wird und somit kein Zinsenverlust entstand.

Der gemeinsam mit dem Berufungswerber bis 31. Dezember 2000 fungierende erste Vorstandsvorsitzende, Herr A S, Adresse3, wird als Auskunftsperson oder als Zeuge beantragt und zwar zum Beweis dafür, dass Herr L M über den Ablösebetrag der Firmenpension ab dem Sparkassenratsbeschluss vom 12.12.2000 verfügen konnte.

In der **mündlichen Verhandlung am 28. Oktober 2010** wurden von den Parteien im Wesentlichen die bisherigen Standpunkte vorgebracht und der Zeuge A S, ehemaliges Vorstandsmitglied der Sparkasse P zur Frage der Verfügungsmacht über den Abfindungsbetrag vernommen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Sachverhalt:

Der Berufungswerber war bis 31.12.2000 bei der Sparkasse P 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 Bw. 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.

Es trifft zu, dass in der Sitzung vom 12. Dezember 2000 die Ablöse des Betrages betreffend Berufsunfähigkeitspension grundsätzlich bewilligt wurde. Das versicherungsmathematische Gutachten, das im Auftrag der Sparkasse P per Stichtag 31.12.2000 erstellt wurde, lag dem Arbeitgeber erst am 22. Februar 2001 vor.

Dem Bw. wurde, nachdem er per FAX am 30.11.2000 und 22.12.2000 und auch telefonisch bei der Pensionskasse erfolglos versucht hatte, den Dotierungs- bzw. Abfindungsbetrag zu ermitteln, von der Pensionskasse bei Bedarf bzw. nach Anforderung eine a-conto-Zahlung bis ATS 1.500.000,-- angeboten.

In Beantwortung eines Vorhaltes des Unabhängigen Finanzsenates vom 7. September 2004 im Verfahren nach § 240 Abs. 3 BAO gab der Rechtsmittelwerber am 28. September 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."

Laut vorliegender Abrechnung ist die Auszahlung der Abfindung der Berufsunfähigkeitspension erst am 17. August 2001 erfolgt. Erst ab diesem Zeitpunkt ist dem Bw. die rechtliche und wirtschaftliche Verfügungsmacht zugestanden.

Beweiswürdigung:

Der obige Sachverhalt ergibt sich zweifelsfrei aus den vom Bw. selbst gemachten Angaben insbesondere in der Niederschrift vom 28. September 2004 beim UFS im Berufungsverfahren GZ RV/2156-L/2002 betreffend Rückzahlungsansuchen.

Die Zeitpunkte der Erstellung des versicherungsmathematischen Gutachtens mit 22. Februar 2001 und der Stellung des Antrages durch den Berufungswerber und seine Gattin vom 18. Juni 2001 die 2.818.386 S auszuzahlen, sind unstrittig.

Der Zeitpunkt der tatsächlichen Auszahlung am 17. August 2001 ist nicht strittig.

Aus dem Bescheid der Pensionsversicherungsanstalt der Angestellten vom 6. März 2001 geht hervor, dass die Berufsunfähigkeitspension ab 1. Jänner 2001 anfiel.

Aus dem Schreiben vom 12. Dezember 2000 an den Sparkassenrat geht der letztlich unstrittige Umstand hervor, dass die Abfindung der Pension gewählt wurde und es zu keiner Auszahlung einer laufenden Pensionszahlung gekommen ist.

Auch die Aussage des Zeugen in der mündlichen Verhandlung beweist nur, dass im Sparkassenrat im Wesentlichen über die prinzipielle Abfindung der Sparkassenpension entschieden wurde, jedoch keine konkreten Maßnahmen über die Feststellung der Höhe der Abfindung, geschweige denn über eine konkrete Auszahlung eines Betrages im Jahr 2000 abgestimmt oder eine solche festgelegt wurde.

In der mündlichen Verhandlung wurde von Frau H M ausdrücklich vorgebracht, dass ihr Mann „...so gewesen sei, dass er das Geld nie genommen hätte, wenn er es nicht gebraucht hätte. Er hätte nie darauf gedrängt (Anmerkung: gemeint ist die Auszahlung des Geldes), weil das für ihn selbstverständlich gewesen ist.“

Diese Aussage unterstreicht letztlich die Ansicht, dass vom verstorbenen Berufungswerber im Jahr 2000 keine Maßnahme gesetzt wurde, die als Verfügung über einen Geldbetrag zu werten wäre.

Rechtliche Beurteilung:

Rechtslage 2000

Gemäß § 67 Abs. 8 lit. b EStG 1998 in der für das Jahr 2000 geltenden Fassung sind Zahlungen für Pensionsabfindungen, soweit sie nicht nach Abs. 6 mit dem Steuersatz des Abs. 1 zu versteuern sind mit der Hälfte des Steuersatzes, der sich bei gleichmäßiger Verteilung des Bezuges auf die Monate des Kalenderjahres als Lohnzahlungszeitraum ergibt zu versteuern.

Gemäß Abs. 6 leg. cit. sind sonstige Bezüge, die bei oder nach Beendigung des Dienstverhältnisses anfallen (wie zum Beispiel freiwillige Abfertigungen und Abfindungen), mit dem Steuersatz des Abs. 1 zu versteuern, soweit sie insgesamt ein Viertel der laufenden Bezüge der letzten zwölf Monate nicht übersteigen; Abs. 2 ist nicht anzuwenden. Über das Ausmaß des ersten Satzes hinaus sind freiwillige Abfertigungen (abhängig von der Dauer der Dienstzeit von 2/12 bis 12/12 der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate) mit dem Steuersatz des Abs. 1 zu versteuern; Abs. 2 ist nicht anzuwenden. Während dieser Dienstzeit bereits erhaltene Abfertigungen im Sinne des Abs. 3 oder gemäß den Bestimmungen dieses Absatzes sowie bestehende Ansprüche auf Abfertigungen im Sinne des Abs. 3 kürzen das

steuerlich begünstigte Ausmaß. Den Nachweis über die zu berücksichtigende Dienstzeit sowie darüber, ob und in welcher Höhe Abfertigungen im Sinne des Abs. 3 oder dieses Absatzes bereits früher ausgezahlt worden sind, hat der Arbeitnehmer zu erbringen; bis zu welchem Zeitpunkt zurück die Dienstverhältnisse nachgewiesen werden, bleibt dem Arbeitnehmer überlassen. Der Nachweis ist vom Arbeitgeber zum Lohnkonto (§ 76) zu nehmen. Soweit die Grenzen des ersten und zweiten Satzes überschritten werden, sind solche sonstige Bezüge wie ein laufender Bezug nach dem Lohnsteuertarif der Besteuerung zu unterziehen; hiebei ist ein monatlicher Lohnzahlungszeitraum zu unterstellen.

Rechtslage 2001

Für das Jahr 2001 wurde die Rechtslage durch das Budgetbegleitgesetz 2001 (BGBl I Nr. 142/2000) geändert.

Gemäß § 67 Abs. 8 lit. e 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.

Gemäß der Übergangsbestimmung § 124b Z 53 idF BGBl. I Nr. 142/2000 sind Zahlungen für Pensionsabfindungen, deren Barwert den Betrag im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 1 des Pensionskassengesetzes übersteigt (Zusatz der Berufungsbehörde: 120.000,00 S), 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.

Soweit keine der oben genannten Begünstigungen anzuwenden ist, sind Pensionsabfindungen mit dem vollen Steuersatz zu versteuern.

Im angefochtenen Einkommensteuerbescheid wurde die Versteuerung unbestritten nach den Bestimmungen der Rechtslage für das Jahr 2001 vorgenommen.

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 worden war und der Berufungswerber erstmals mit von seiner Gattin mitunterfertigten Schreiben vom 18. Juni 2001 um Auszahlung des genannten Betrages ersucht hatte. 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 (vgl. Jakom/Baldauf EStG 2010 § 19 Rz8) und Rechtsprechung (z.B. VwGH 19.06.2002, 98/15/0142) 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 nach Angaben des Berufungswerbers (Niederschrift vom 28. September 2004) kein Teil der Pensionsabfindung als Verbindlichkeit gebucht, sondern für den Gesamtbetrag von S 2.818.386,-- eine Rückstellung gebildet. Viele Arbeitgeber bieten ihren Arbeitnehmern Gehaltsvorschüsse an. Ein Zufluss von Arbeitslohn kann darin noch nicht gesehen werden. Er liegt frühestens zu dem Zeitpunkt vor, zu dem der Dienstnehmer den Gehaltsvorschuss in Anspruch nimmt.

Auch aus dem seitens des Bw. in der mündlichen Verhandlung ins Treffen geführten Erkenntnis des VwGH 23.03.2010, 2007/13/0037, ist für dessen Rechtsstandpunkt nichts zu gewinnen. Der genannte Fall betraf den Mehrheitsgesellschafter einer GmbH mit entsprechender beherrschender Stellung, weshalb bei Zahlungsfähigkeit der GmbH der Mehrheitsgesellschafter schon bei Fälligkeit von Schulden der GmbH an ihn iSd § 19 Abs. 1 EStG 1988 verfügen konnte.

Eine vergleichbare beherrschende Stellung in der Sparkasse hatte der Bw. jedoch nicht.

Mangels Zuflusses eines Teiles oder des Gesamtbetrages der Pensionsabfindung im Kalenderjahr 2000 kann die vom Berufungswerber begehrte Versteuerung derselben mit dem Hälftesteuersatz des § 67 Abs. 8 lit. b EStG 1988 (in der für das Kalenderjahr 2000 geltenden Fassung) nicht erfolgen.

Das Rechtsmittel war somit abzuweisen.

Linz, am 10. November 2010