

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung vom 3. Juli 2000 der Bw., vertreten durch KPMG Austria WP & Stb GmbH, in 1090 Wien, Kolingasse 19, gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 23. Bezirk in Wien vom 5. Juni 2000 ua. betreffend Haftung zur Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer (L) für den Zeitraum 1. Jänner 1996 bis 31. Dezember 1999 wie folgt entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird wie folgt abgeändert:

Entscheidungsgründe

Folgender Sachverhalt ist zu beurteilen: Am 21. März 1997 hat die Berufungserwerberin (in der Folge: Bw.) mit ihrem Dienstnehmer (in der Folge: Arbeitnehmer), Herrn Dr.PW, geboren am 19. Juni 1942, eine zusätzliche Pensionsvereinbarung ("Pensionsplan") getroffen, die in dem hier maßgeblichen Zusammenhang wie folgt lautet:

Pensionsplan

...

1. Normaler Alterspensionsbeginn

Normaler Alterspensionsbeginn im Sinne dieses Pensionsplanes ist der 01.01.2007.

2. Art der Versorgungsleistungen

Der Pensionsplan sieht folgende Leistungen vor:

a) Alterspension

b) Vorzeitige Alterspension

c) Leistungen bei Berufsunfähigkeit

...

3. Finanzierung

3.1 Zur Finanzierung der in diesem Pensionsplan vorgesehenen Leistungen dienen die Leistungen des mit der VICTORIA-VOLKS BANKEN Versicherungs AG abgeschlossenen Rückdeckungsvertrages, Pol.Nr. 85-4730343.

3.2 Die [Bw.] leistet für die Pensionsvorsorge des [Arbeitnehmers] jährliche Beiträge in Höhe von ATS 120.000,00 an die VICTORIA-VOLKS BANKEN Versicherungs AG, durch die eine Alterspension finanziert wird.

3.3 Die zur Deckung der Kosten des Pensionsplanes erforderlichen Mittel werden durch die [Bw.] aufgebracht.

...

3.6 Die Beitragszahlung endet im Leistungsfall oder bei Beendigung des Dienstverhältnisses. Im Falle einer Berufsunfähigkeit gemäß Z 4.3, werden die Beiträge weiterhin in unveränderter Höhe, wie vor dem Eintritt der Berufsunfähigkeit, grundsätzlich bis zum 01.01.2007 geleistet.

3.7 Hinsichtlich der aus Dienstgeberbeiträgen resultierenden Leistungen ist die [Bw.] direkt bezugsberechtigt.

...

4. Anspruchsvoraussetzungen und Höhe der Versorgungsleistungen

...

4.3 Berufsunfähigkeitsleistung

Anspruch auf Berufsunfähigkeitsleistung hat der [Arbeitnehmer], der wegen anerkannter Berufsunfähigkeit vor Vollendung des 60. Lebensjahres aus den Diensten der Gesellschaft ausscheidet. ... Für den Pensionsrückdeckungsversicherungsanteil gilt, daß im Zeitpunkt der Berufsunfähigkeit dem [Arbeitnehmer] das Wahlrecht zusteht, anstelle der Fortzahlung der Beiträge (ohne Valorisierung) bis zum 01.01.2007 eine einmalige Kapitalabfindung unter Berücksichtigung der eingezahlten und der einzuzahlenden Beiträge (abgezinst mit 6%) zu beziehen. Die Kapitalabfindung für die noch einzuzahlenden Beiträge ist durch die [Bw.] zu zahlen. Die Kapitalabfindung für die eingezahlten Beiträge entspricht dem Rückkaufswert der Pensionsrückdeckungsversicherung. Mit dem Bezug der Kapitalabfindung erlöschen alle Ansprüche aus dieser Pensionszusage gegenüber der [Bw.].

...

Der Arbeitnehmer ist mit 31. März 1998 wegen Berufsunfähigkeit aus dem Dienstverhältnis ausgeschieden.

Am 6. Mai 1999 hat die Bw. an den Arbeitnehmer ein Schreiben folgenden Inhaltes gerichtet (auszugsweise):

Mit "Pensionsplan" vom 21.3.1997 hat die [Bw.] für Sie eine zusätzliche Altersversorgung abgeschlossen. Durch den Eintritt der Berufsunfähigkeit wurde gemäß Ihrem Wahlrecht und Punkt 4.3. dieses Vertrages eine Kapitalabfindung (für die noch einzuzahlenden Beiträge) in Höhe von S 807.412,82 im November 1998 an Sie überwiesen, welche von Ihnen zu versteuern ist. Des Weiteren erhielten Sie aufgrund dieses Pensionsplanes im März 1999 eine Kapitalabfindung für die eingezahlten Beiträge (=Rückkaufswert), wobei dieser Betrag in Höhe von S 430.001,00 von uns als Pensionsabfindung im Sinne des § 67 EStG versteuert wurde. Mit diesen Zahlungen sind alle Zusagen aus dem "Pensionsplan" erloschen.

Der Arbeitnehmer hat dieses Schreiben am 12. Mai 1999 unterzeichnet.

Im Zuge einer bei der Bw. durchgeföhrten Lohnsteuerprüfung vertrat das Prüfungsorgan die Auffassung, beiden Kapitalabfindungen käme nicht der Charakter einer Pensionsabfindung im Sinne des § 67 Abs. 8 lit. b EStG 1988 zu, da zwischen dem Zeitpunkt der Pensionszusage ("Pensionsplan") und den gegenständlichen Zahlungen ein Zeitraum von weniger als sieben Jahren liege. Auf den von der Bw. im März 1999 ausbezahlt und gemäß § 67 Abs. 8 lit. b EStG 1988 versteuerten Kapitalbetrag in Höhe von S 430.001,00 entfalle daher eine Nachforderung an Lohnsteuer in Höhe von S 115.796,00. Den Kapitalbetrag in Höhe von S 807.412,82 habe die Bw. im November 1998 unversteuert an den Arbeitnehmer ausbezahlt. Der Arbeitnehmer habe diesen Betrag in seine Einkommensteuererklärung 1998 aufgenommen. Eine Haftungsinanspruchnahme des Arbeitgebers würde aber nur dann entfallen, wenn der Arbeitnehmer bereits im Rahmen der Veranlagung eine nichteinbehaltene Lohnsteuer entrichtet habe. Das sei hier aber nicht der Fall, da die Veranlagung des Arbeitnehmers für das Kalenderjahr 1998 noch nicht durchgeföhrte worden sei. Diese Kapitalabfindung betreffend sei die Bw. daher in Höhe von S 394.221,00 zur Haftung für Lohnsteuer heranzuziehen.

Das Finanzamt ist diesen Feststellungen gefolgt und hat die Bw. mit Bescheid vom 5. Juni 2000 ua. auch zur Haftung für Lohnsteuer herangezogen.

Dagegen richtet sich die gegenständliche Berufung im Wesentlichen mit der Begründung, dass der vom BMF erstmals im Lohnsteuerprotokoll 1998 und sodann in den Lohnsteuerrichtlinien 1999 geforderte siebenjährige "Ansparzeitraum" im Zusammenhang mit der begünstigten Besteuerung von Pensionsabfindungen eindeutig gesetzeswidrig sei. Der Vorstellung des Gesetzgebers (Gesetzesmaterialien GP XVII AB 1162 zu dem durch das AbgÄG 1989 eingeföhrten § 67 Abs. 8 EStG 1988) zufolge stelle die gegenständliche Bestimmung ausschließlich auf die Abfindung zukünftiger Pensionsbezüge ab.

Der Aktenlage zufolge wurde die Veranlagung des Arbeitnehmers zur Einkommensteuer für das Kalenderjahr 1998 im August 2001 durchgeföhrt.

Das Finanzamt hat die Berufung - ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung – im Dezember 2002 vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 67 Abs. 8 lit. b EStG 1988 in der für die Streitjahre geltenden Fassung vor dem Bugetbegleitgesetz 2001, BGBl. I Nr. 142/2000, 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 Bezugs auf die Monate des Kalenderjahres als Lohnzahlungszeitraum ergibt, zu versteuern.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes liegen Pensionsabfindungen im Sinne des § 67 Abs. 8 lit. b EStG 1988 nur dann vor, wenn die zu Grunde liegende Vereinbarung die Abgeltung eines – auf Rente lautenden – bereits entstandenen Anspruches zum Inhalt hat (VwGH vom 11. Mai 2005, Zl. 2001/13/0228, mit weiteren Judikaturhinweisen).

Der Pensionsplan vom 21. März 1997 (Punkt 4.3) räumt dem Arbeitnehmer – für den Fall der Berufsunfähigkeit – das Wahlrecht ein, anstelle der Weiterzahlung der Prämien durch die Bw. - und in weiterer Folge die Auszahlung einer Firmenpension ab dem 1. Jänner 2007 – eine einmalige Kapitalabfindung (unter Berücksichtigung der eingezahlten und der einzuzahlenden Beträge) von der Bw. zu beziehen. Der Arbeitnehmer hat von diesem Wahlrecht Gebrauch gemacht und im November 1998 eine Kapitalabfindung (für die noch einzuzahlenden Beträge) in Höhe von S 807.412,82 und im März 1999 eine Kapitalabfindung (für die eingezahlten Beträge) in Höhe von S 430.001,00 ausbezahlt erhalten. Die Bw. hat die beiden Kapitalzahlungen daher in Abgeltung des dem Arbeitnehmer wahlweise eingeräumten und von diesem auch ausgeübten Rechtes auf Ausbezahlung einer Kapitalabfindung erbracht. Solcherart kann von der Abfindung eines Anspruches auf rentenmäßige Zahlung keine Rede sein (so auch: VwGH vom 19. März 1998, Zl. 97/15/0219; vom 11. Mai 2005, Zl. 2001/13/0228). Dem Berufungsbegehren, auf die beiden Kapitalzahlungen den Steuersatz des § 67 Abs. 8 lit. b EStG 1988 zur Anwendung zu bringen, musste daher der gewünschte Erfolg versagt bleiben.

Hinsichtlich eines Betrages in Höhe von S 394.221,00, das ist die Lohnsteuer, die auf die im November 1998 ausbezahlte Kapitalabfindung in Höhe von S 807.412,82 entfällt, ist die Bw. dennoch nicht zur Haftung heranzuziehen und zwar aus folgenden Gründen:

Gemäß § 82 EStG 1988 haftet der Arbeitgeber dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes besteht die Haftung des Arbeitgebers nach § 82 EStG 1988 nicht mehr, wenn dem Arbeitnehmer die Einkommensteuer, die auf die entsprechenden Bezüge entfällt, vorgeschrieben worden ist und er die Steuer entrichtet hat (VwGH vom 25. April 2002, Zl. 2001/15/0152, und vom 3. August 2004, Zl. 2000/13/0046, mit weiteren Judikaturhinweisen). Die Berufungsbehörde hat im gegenständlichen Bescheid (Berufungsentscheidung) nicht darüber abzusprechen, ob die Lohnsteuerhaftung der Bw. im Zeitpunkt der Erlassung des erstinstanzlichen Bescheides bestanden hat. Die Berufungsbehörde hat vielmehr darüber abzusprechen, ob die Voraussetzungen für eine Haftungsinanspruchnahme der Bw. im Zeitpunkt der Erlassung des gegenständlichen Bescheides (Berufungsentscheidung) vorliegen (VwGH vom 25. April 2002, Zl. 2001/15/0152).

Bezogen auf den gegenständlichen Berufungsfall bedeutet dies Folgendes: hinsichtlich der von der Bw. im November 1998 ausbezahlten Kapitalabfindung in Höhe von S 807.412,82 hat das Finanzamt, wie der Beilage zum Lohnsteuerprüfungsbericht zu entnehmen ist, die Bw. ua. auch deshalb zur Haftung für Lohnsteuer herangezogen, weil der Arbeitnehmer zu diesem Zeitpunkt (= Erlassung des erstinstanzlichen Bescheides) seine Einkommensteuererklärung für das Kalenderjahr 1998 zwar bereits bei seinem zuständigen Wohnsitzfinanzamt eingereicht und darin auch diese Kapitalabfindung erklärt hatte, eine Veranlagung aber noch nicht erfolgt war. Das Finanzamt hat in seinem Bescheid daher zu Recht die Haftung der Bw. für die auf diese Kapitalabfindung entfallende Lohnsteuer ausgesprochen. Mit Bescheid vom 7. August 2001 hat das Wohnsitzfinanzamt den Arbeitnehmer für das Kalenderjahr 1998 (einschließlich dieser Kapitalabfindung) zur Einkommensteuer veranlagt. Der Arbeitnehmer hat die ihm mit diesem Bescheid vorgeschriebene Einkommensteuer auch entrichtet. Damit ist - im Sinne obiger Ausführungen - die Bw. hinsichtlich eines Betrages in Höhe von S 394.221,00, das ist die Lohnsteuer, die auf die auf die im November 1998 ausbezahlten Kapitalabfindung in Höhe von S 807.412,82 entfällt, nicht (mehr) zur Haftung für Lohnsteuer heranzuziehen. Mit dem angefochtenen Bescheid hat das Finanzamt die Bw. hinsichtlich eines Betrages in Höhe von S 574.267,00 (Euro 41.733,61) zur Haftung für Lohnsteuer herangezogen. Dieser Betrag vermindert sich um S 394.221,00 und beträgt somit S 180.046,00 (€ 13.084,45).

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Wien, am 5. September 2005