

GZ. RV/1816-W/2003

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes Tulln betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2002 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 Bw. bezieht – neben anderen nicht streitgegenständlichen Einkünften - eine gesetzliche Alterspension nach dem ASVG von der Pensionsversicherung der Angestellten (PVA).

In seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 2002 erklärte der Bw. unter der Kennzahl 380 auch sonstige Einkünfte in Höhe von € 21,87.

In einem Beiblatt zur Einkommensteuererklärung 2002 (Bl. 4/2000 ESt-Akt) führte der Bw. hiezu ergänzend aus, dass er im Jahr 2002 einen - durch die PVA ausbezahlten - Wertausgleich gemäß § 299a ASVG in Höhe von € 21,87 brutto erhalten habe, welcher in den Lohnzettel aufgenommen wurde. Der Bw. vertrat diesbezüglich die Auffassung, dass es sich bei diesem Wertausgleich um keinen Pensionsbestandteil und daher um keine Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit, sondern um sonstige Einkünfte im Sinne des § 29 EStG handle. Vom Bw. wurde dazu vorgebracht (wörtlich):

*“....Für das Jahr 2001 habe ich in einem Erstattungsverfahren beim Finanzamt f. d. 23. Bezirk, Steuernummer .....versucht, eine Richtigstellung des Lohnzettels der PVA für das Jahr 2001 zu erreichen. Das Verfahren ist noch nicht abgeschlossen, in der Berufungsvorentscheidung hat das Finanzamt f.d. 23. Bezirk aber seine Meinung zum Ausdruck gebracht, dass das Erstattungsverfahren nur subsidiär zur Richtigstellung des Lohnzettels vorgesehen ist und die rechtlich richtige Bemessungsgrundlage im Veranlagungsverfahren festzustellen ist.*

*Ich beantrage, daher den Wertausgleich in Höhe von Euro 21,87 nicht als Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit, sondern als sonstige Einkünfte zu behandeln und auf § 29, 2. Satz EStG Bedacht zu nehmen.*

*Begründung:*

1. *In § 299a ASVG ist der Schuldner des Wertausgleiches nicht expressis festgelegt und muss daher erschlossen werden. Nach Abs. 4 des § 299a ASVG ist der Aufwand für den Wertausgleich vom Bund zu tragen. Es liegt im Wesens eines Schuldverhältnisses, dass der Schuldner bei Erbringung seiner Leistung einen Aufwand zu tragen hat. Auf Grund dieser Wechselwirkung ist der Träger des Aufwandes (Leistungsträger) als Schuldner zu betrachten, sodass Schuldner des Wertausgleiches nicht die PVA, sondern der Bund (Republik Österreich) ist. Der Bund schuldet mit aber keine gesetzliche Pension, der Wertausgleich stellt eine Leistung sui generis (Bundeszuschuss) dar.*

2. *Wenn die PVA de facto die Auszahlung des Wertausgleiches vornimmt, handelt sie nicht im eigenen Namen und nicht auf eigene Rechnung, sie hat bloß die Funktion eines Geldboten. In ihrer Gebarung ist der Wertausgleich aufwandsneutral und bloße Durchlauferpost. Sozialversicherungsträger können durchaus auch für Dritte tätig sein, z.B. Krankenkassen als Inkassant von Beiträgen für die Unfall- und Pensionsversicherung und für die Abfertigungskassen, und können daher auch Auszahlungen namens und auf Rechnung Dritter durchführen.*

3. *In § 80 ASVG ist ausdrücklich klargestellt, dass der Wertausgleich bei den Aufwendungen außer Betracht zu lassen ist; auch ergibt sich, dass der Wertaugleich keine Leistung der PVA und somit kein Teil der gesetzlichen Pension ist.*

4. *Die gesetzliche Pension beruht auf dem Versicherungsgedanken und auf der Wechselbeziehung (Synallagma) von Beitrag (Prämie) und Leistung. Beim Wertausgleich fehlt dieser Zusammenhang, es besteht keinerlei Anspruch auf Erlassung einer Verordnung nach § 299a ASVG (bloße Kannbestimmung). Der Wertausgleich hat den Charakter einer freiwilligen*

*Leistung des Bundes, während der Pensionsbegriff verpflichtenden Charakter impliziert. Wenn der Wertausgleich als Bundeszuschuss gewertet wird, ist dies keineswegs ungewöhnlich. Die Leistungsverwaltung des Staates findet in der Förderungsverwaltung, in der Vergabe von Subventionen oder in öffentlichen Entschädigungen durchaus entsprechende Ausprägungen (Adamovich-Funk, Allgemeines Verwaltungsrecht, S 141ff) und kann daher auch den Bundeszuschuss "Wertausgleich" umfassen.*

*5. Es ist keineswegs denkunmöglich, dass ein Pensionist trotz gegebener Voraussetzungen den Wertausgleich nicht oder nicht in richtiger Höhe erhält und denselben gerichtlich geltend machen muss. Ansprüche auf gesetzliche Versicherungsleistungen, somit auch auf gesetzliche Pension fallen als Sozialrechtssache nach § 65 ASGG unter die Zuständigkeit des Arbeits- und Sozialgerichtes. Verfahrensvoraussetzung nach § 67 ASGG ist aber, dass der Sozialversicherungsträger über die strittige Angelegenheit einen Bescheid erlassen hat. Eine Bescheiderlassung über den Wertausgleich durch die PVA ist aber im ASVG nicht vorgesehen. Nach § 295 ASVG ist eine Bescheiderlassung durch die PVA nur für die Ausgleichszulage, nicht aber für den Wertausgleich vorgesehen. Wenn der Wertausgleich daher nicht vor das Arbeits- und Sozialgericht gebracht werden kann, zeigt auch dieser Umstand, dass der Wertausgleich nicht als "gesetzliche Pension" zu subsumieren ist.*

*6. Der Vorsitzende der Pensionsreformkommission, Prof. Tomandl, führt in seinem "Grundriss des österreichischen Sozialrechts" 5. Auflage, Randnote 288, S 196 aus: "Da der Wertausgleich nicht als Pensionsbestandteil gilt, geht er nicht in die Berechnung der Anpassungsfaktoren für die kommenden Jahre ein und dämpft dieser daher." Man würde dem Gesetzgeber Unlauterkeit unterstellen, wenn er den Wertausgleich für Zwecke der Dämpfung der Pensionsanpassung nicht, für Zwecke der Besteuerung jedoch sehr wohl als Pensionsbestandteil verstanden wissen wollte.*

*7. Wenn der Wertausgleich nicht "Pension aus der gesetzlichen Sozialversicherung" ist, findet sich in § 25 EStG keinerlei sonstige Kategorie, um ihn zu den nichtselbständigen Bezügen zählen zu können. Selbst wenn dies der Fall wäre, wäre eine Zusammenfassung in einem einzigen Lohnzettel unzulässig, weil im Hinblick auf die unterschiedlichen Schuldner der Steuerpflichtige um die Möglichkeit gebracht werden würde, den Veranlagungsfreibetrag nach § 41 (3) EStG auszunützen."*

Das Finanzamt folgte dieser Auffassung nicht und erließ – ohne auf vorstehende Ausführungen einzugehen – einen von der Einkommensteuererklärung abweichenden Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2002.

Gegen diesen Bescheid erhab der Bw. das Rechtsmittel der Berufung *"aus den Gründen der Mängelhaftigkeit des Verfahrens und der unrichtigen rechtlichen Beurteilung"*, weil seine Ausführungen im vorstehend zitierten Beiblatt überhaupt nicht behandelt worden seien und auch nicht festgestellt worden sei, wer der Schuldner der gesetzlichen Pension einerseits und des Wertausgleiches andererseits sei. Wenn es sich um verschiedene Schuldner handle, sei es aus den in Punkt 7 des Beiblattes angeführten Gründen unzulässig, die Bezüge aus der gesetzlichen Pension und den Wertausgleich in einem einzigen Lohnzettel zusammenzufassen. Der Bw. verwies weiters auf eine zwischenzeitig ergangene Berufungsentscheidung des UFS Außenstelle Wien, Senat 11, vom 8.7.2003, derzu folge ein Erstattungsverfahren gegenüber

einem Veranlagungsverfahren subsidiär sei und die Korrektur des Lohnzettels im Veranlagungsverfahren zu erfolgen habe. Sollte das Finanzamt die Ansicht vertreten, dass im Veranlagungsverfahren eine Korrektur eines Lohnzettels nicht erfolgen könne, läge ein negativer Kompetenzkonflikt vor, der nach § 51 BAO wohl vor Bescheiderlassung von der gemeinsamen Oberbehörde zu entschieden sei. Der Bw. stelle daher den Berufungsantrag, nach allfälliger Klärung des negativen Kompetenzkonfliktes den Einkommensteuerbescheid für 2002 aufzuheben, den Wertausgleich in Höhe von € 21,87 aus dem Lohnzettel der PVA herauszunehmen und als sonstige Einkünfte gemäß § 29 Z 3 EStG als nicht steuerpflichtig zu behandeln.

In dem gegen die abweisend ergangene Berufungsvorentscheidung eingebrachten Vorlageantrag wiederholt der Bw. im Wesentlichen sein bisheriges Vorbringen und verwies auf seine Berufung.

#### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Strittig ist die steuerliche Behandlung eines sog. "Wertausgleiches" gemäß § 299a ASVG. Der Bw. vertritt diesbezüglich die Auffassung, es handle sich um Einkünfte gemäß § 29 Z 3 EStG 1988, während das Finanzamt diesen Betrag als im Rahmen der Pensionseinkünfte zugeflossen erachtete.

Die einzelnen Einkunftsarten sind in § 2 Abs. 3 EStG 1988 erschöpfend aufgezählt und nach verschiedenen Gesichtspunkten gegliedert. **Haupteinkunftsarten** sind die ersten vier Einkunftsarten (Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, aus selbständiger Arbeit, aus Gewerbebetrieb, aus nichtselbständiger Arbeit). Die restlichen drei Einkunftsarten (Einkünfte aus Kapitalvermögen, aus Vermietung und Verpachtung sowie die ersten drei Arten der sonstigen Einkünfte) sind demgegenüber **Nebeneinkünfte**. Nach dieser Unterscheidung gehören Einkünfte nur dann zu den letzten drei Einkunftsarten, wenn sie nicht im Rahmen einer der vier Haupteinkunftsarten angefallen sind. Nebeneinkünfte sind daher sogenannte **subsidiäre** Einkünfte, innerhalb derer wiederum eine eigene Reihenfolge besteht (Subsidiarität innerhalb der Nebeneinkünfte).

§ 25 EStG 1988 regelt die zur den Haupteinkunftsarten zählenden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Abs. 1 Z 1 bis 5 leg. cit. enthält eine taxative Aufzählung, was Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) sind. Gemäß § 25 Abs.1 Z 3 lit. a EStG 1988 fallen u.a. Pensionen aus der gesetzlichen Sozialversicherung unter diese Einkunftsart.

Gemäß § 25 Abs. 2 EStG 1988 ist es bei den Einkünften im Sinne des Abs. 1 unmaßgeblich, ob es sich um einmalige oder laufende Einnahmen handelt, ob ein Rechtsanspruch auf sie besteht und ob sie dem zunächst Bezugsberechtigten oder seinem Rechtsnachfolger zufließen.

Pensionen und Renten müssen als zumeist langfristige Geldansprüche den veränderten wirtschaftlichen Gegebenheiten, insbesondere der laufenden Geldentwertung und den steigenden Einkommen angepasst werden, um den inneren Wert der Sozialleistungen zu sichern.

Durch das Sozialrechts-Änderungsgesetz 2000 (SRÄG 2000) erfolgt die Wertsicherung der Pensionen ab 2001 in Form von Einmalzahlungen als sog. "Wertausgleich".

§ 299a ASVG lautet:

- (1) Zur Wertsicherung der Pensionen kann PensionsbezieherInnen ohne Anspruch auf Ausgleichszulage, die ihren gewöhnlichen Aufenthalt im Inland haben, ein Wertausgleich gewährt werden, wenn die Erhöhung der Pensionen auf Grund der Anpassung mit dem Anpassungsfaktor die Erhöhung der Verbraucherpreise nach Abs. 2 nicht erreicht.
- (2) Die Erhöhung der Verbraucherpreise ist .....
- (3) Der Wertausgleich ist eine Einmalzahlung zur Pension aus der Pensionsversicherung, die nach sozialen Gesichtspunkten in unterschiedlicher Höhe festgesetzt werden kann. Die Gesamtaufwendungen für den Wertausgleich dürfen höchstens die Differenz zwischen den Kosten der Pensionserhöhung mit dem Anpassungsfaktor und den angenommenen Kosten der Pensionserhöhung entsprechend der Erhöhung der Verbraucherpreise (Abs. 2) betragen. Die Höhe des Wertausgleiches und der oder die Auszahlungstermine sind durch den Bundesminister für soziale Sicherheit und Generationen durch Verordnung (§ 108 Abs. 5) festzulegen.
- (4) Der Aufwand für den Wertausgleich ist vom Bund zu tragen.

Mit Verordnung des Bundesministers für soziale Sicherheit und Generationen (BGBl. II Nr. 439/2001) wurden der Anpassungsfaktor, die Anpassungsfaktormesszahl, die Anpassungsrichtwertmesszahl sowie der Wertausgleich für das Jahr 2002 festgesetzt.

---

§ 2 Abs. 1 der Verordnung lautet:

Allen Personen mit gewöhnlichem Aufenthalt im Inland und ohne Anspruch auf Ausgleichszulage, die im Februar 2002 Anspruch auf eine oder mehrere Pensionen haben, auf die § 1 anzuwenden ist, gebührt zu der (höchsten) für Februar 2002 auszuzahlenden Pension als Wertausgleich eine Einmalzahlung. Diese beträgt für Personen mit einem Gesamtpensionseinkommen von nicht mehr als 10 525,17 € 1,8% des Gesamtpensionseinkommens. Für Personen mit einem höheren Gesamtpensionseinkommen als 10 525,17 € gebührt die Einmalzahlung im Ausmaß der Differenz von 305,23 € und der Erhöhung des Gesamtpensionseinkommens aus der Anpassung mit dem Anpassungsfaktor. Unterschreitet die so ermittelte Einmalzahlung den Betrag von 1 €, so ist sie nicht auszuzahlen.

Wie aus dem Gesetzeswortlaut des § 25 Abs. 1 EStG 1988 ersichtlich, verwendet der Gesetzgeber für die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit synonym den Ausdruck Arbeitslohn.

Im Bereich der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit ist der Begriff des Arbeitslohnes weit auszulegen. Dieser umfasst alle Einnahmen und geldwerten Vorteile, die dem Arbeitnehmer aus einem Dienstverhältnis zufließen. Hierbei ist es unerheblich, ob es sich bei den Bezügen um einmalige, mehrmalige oder um laufende Einnahmen handelt. Weiters ist es egal, ob ein Rechtsanspruch auf die Bezüge besteht und unter welcher Form und Bezeichnung sie gewährt werden. Zu Erfassen sind auch Beiträge, die dem Arbeitnehmer nicht vom Arbeitgeber, sondern von einem Dritten im Hinblick auf seine Arbeitnehmereigenschaft gewährt werden.

Nach Ansicht des UFS trifft das Vorgesagte auch auf Pensionen zu. Die Auszahlung des Wertausgleiches soll eine Wertsicherung der ASVG-Pension der Pensionen garantieren. Der auf diese Wertsicherung zurückzuführende Mehrbetrag steht in einem derart engen Zusammenhang mit der Pensionszahlung, dass er steuerlich deren Schicksal teilt.

Der Bw. verkennt daher in seinen Ausführungen, dass es aus steuerrechtlicher Sicht nicht darauf ankommt, ob Schuldner der gesetzlichen Pension einerseits und Schuldner des Wertausgleiches andererseits ident sind, entscheidend ist vielmehr, dass die Einmalzahlung des Wertausgleiches in unmittelbarem und untrennbarem Zusammenhang mit den Pensionseinkünften – und damit mit den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit im Sinne des § 25 EStG – steht bzw. in diesen überhaupt ihren Ursprung hat. Mit anderen Worten, ohne das Vorliegen von Pensionseinkünften kann es auch nicht zur Auszahlung eines Wertausgleiches

kommen. Der angesprochene unmittelbare und untrennbare Zusammenhang zwischen Pension und Wertausgleich ergibt sich überdies klar und unmissverständlich aus dem vorstehenden Gesetzeswortlaut des § 299a ASVG sowie der vorzitierten Verordnung BGBI. II Nr. 439/2001 und werden aus diesem Grund vom UFS auch die Bedenken des Bw. in Bezug auf die Zusammenfassung in einem einzigen Lohnzettel nicht geteilt. Unerheblich ist dabei überdies, dass nicht die PVA, sondern der Bund den Aufwand für den Wertausgleich zu tragen hat.

Aufgrund des eingangs beschriebenen Subsidiaritätsprinzips kommt demnach die vom Bw. geforderte Behandlung des Wertausgleiches als sonstige Einkünfte im Sinne des § 29 Z 3 EStG 1988 nicht in Betracht.

Aus vorstehenden Gründen war die Berufung daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, 8. März 2004