

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri. in der Beschwerdesache Bf., AdresseBf., vertreten durch Stb., über die Beschwerde vom 14.5.2014 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt XY vom 14.4.2014 betreffend Einkommensteuer 2012 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Verfahrensablauf

Mit **Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2012 vom 14.4.2014** wurden Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von 374.100,00 € festgesetzt. Eine Begünstigung iSd § 37 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 wurde nicht gewährt.

Die Veranlagung sei unter Zugrundelegung der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung erfolgt, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen seien.

Mit Wirkung vom **1.1.2002** wurde die per 1.1.1995 an den Beschwerdeführer erteilte **Pensionszusage** unter anderem **geändert** wie folgt:

".....

§ 2 Versorgungsleistungen

Es werden folgende Versorgungsleistungen gewährt:

- *Alterspension*
 - *Berufsunfähigkeitspension*
 - *Hinterbliebenenpension*
-

§ 4 Eintritt des Versorgungsfalles und Voraussetzungen für die Leistungsarten

1. *Alterspension in Form einer lebenslangen Rente erhalten Sie, wenn Sie aus den Diensten der Gesellschaft nach Vollendung Ihres 62. Lebensjahres ausscheiden.*
 2. *Berufsunfähigkeitspension erhalten Sie, wenn Sie vor Erreichen der in Ziffer 1 genannten Altersgrenze das Vorliegen von Berufsunfähigkeit, Arbeitsunfähigkeit bzw. voller Invalidität im Sinne der jeweiligen Regelungen zur gesetzlichen Pensions- bzw. Unfallversicherung nachweisen und aus den Diensten der Gesellschaft ausscheiden.*
-

§ 7 Leistungen bei vorzeitigem Ausscheiden

Wenn Sie vor Erreichen des 62. Lebensjahres - ausgenommen Berufsunfähigkeit - aus der Gesellschaft ausscheiden, erhalten Sie keine lebenslängliche Firmen-Alterspension. Für Ihre bis zu diesem Zeitpunkt erbrachten Leistungen wird Ihnen das Kapital, das sich aus dem Rückkaufswert der Rückdeckungsversicherung und der Wertpapierdeckung zum letzten Bilanzstichtag errechnet, verrentet.

....."

Mit Bescheid vom 12.1.2012 wurde dem Beschwerdeführer die **Erwerbsunfähigkeitspension** gemäß § 132 GSVG **ab 1.1.2012** zuerkannt.

Für die Jahre 2010 bis 2012 hat eine Außenprüfung im Hinblick auf den Beschwerdeführer stattgefunden. Aus der **Niederschrift über die Schlussbesprechung** vom 7.4.2014 geht unter anderem Folgendes hervor:

*"Einkommensteuer 2012 (Pensionsbezüge - Einkünfte aus selbständiger Arbeit)
Im Jahr 2012 wurden zugeflossene Pensionszahlungen, die aus der ehemaligen Tätigkeit des Beschwerdeführers als 100%-iger Gesellschafter-Geschäftsführer bei der A. GmbH resultieren, im Rahmen seiner ESt-Eklärung 2012 als Entschädigung iSd § 32 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 qualifiziert. Folglich wurde die Verteilungsbegünstigung gemäß § 37 Abs. 2 EStG 1988 (Dreijahresverteilung) in Anspruch genommen. Die Besteuerungsgrundlagen stellen sich wie folgt dar:*

<i>Einnahmen gesamt</i>	378.000,00 €
<i>abz. GFB</i>	3.900,00 €
	374.100,00 €
<i>abz. 2/3</i>	249.400,00 €
<i>Einkünfte aus selbständiger Arbeit</i>	124.700,00 €

Die Einnahmen setzen sich wie folgt zusammen:

1. Zufluss: 73.176,02 € (20.2.2012)
2. Zufluss: 190.471,40 € (7.3.2012)

Beide Beträge resultieren aus einer seitens der A. GmbH per 1.1.1995 für den Beschwerdeführer abgeschlossenen Pensionsrückdeckungsversicherung.

3. Zufluss: 114.352,58 €

Dazu wurden die im Rahmen der Auflösung der für die Pensionsrückstellung angeschafften Wertpapiere (Stand 31.12.2011: 99.224,50 €) erzielten Erlöse verwendet. Die Differenz wurde vom Unternehmen getragen. Seitens des steuerlichen Vertreters wurde die Inanspruchnahme der Verteilungsbegünstigung wie folgt begründet: "Seit Jahren wurden bei der A. GmbH Pensionsrückstellungen gebildet. Aufgrund seiner Erkrankung wollte der Beschwerdeführer die GmbH verkaufen, was sich jedoch als schwierig herausstellte, da niemand die Pensionsrückstellungen mitübernehmen wollte."

Steuerliche Würdigung der BP:

Abfertigungen von Pensionsansprüchen von wesentlich beteiligten Geschäftsführern stellen Entschädigungen iSd § 32 Abs. 1 EStG 1988 dar, wenn die Abfindung vertraglich nicht vereinbart war oder die Initiative nicht vom Pensionsberechtigten ausging.

Seitens des steuerlichen Vertreters wurden Protokolle über Verkaufsgespräche vorgelegt. Darin wurden, wie wohl in jedem Firmenübernahmeverhandlungsgespräch üblich, die einzelnen Bilanzpositionen wie auch die Pensionsrückstellung besprochen.

Davon abzuleiten, dass die Vollauszahlung durch rechtlichen, wirtschaftlichen oder tatsächlichen Druck der A. GmbH auf den Abgabepflichtigen erfolgt sei, ist aus nachstehend angeführten Gründen nicht gegeben:

- Der Beschwerdeführer war aufgrund der beherrschenden Stellung als 100% Gesellschafter und Geschäftsführer einerseits und als Pensionsberechtigter andererseits bei seiner Entscheidungsfindung (Einmalzahlung oder Rente) völlig unabhängig und keinem Druck von dritter Seite ausgesetzt.

- Die Verkaufsabschlüsse hätten mit Einbindung einer "aufschiebenden Bedingung" jederzeit getätigt werden können. Weiters wäre die Bonität der Gesellschaft durch laufende Pensionszahlungen weniger beeinträchtigt als durch die einmalige Abfindung.

Die vom Unternehmen gewährte Pensionszusage war durch eine Pensionsrückdeckungsversicherung gedeckt.

Ein möglicher Käufer hätte bei Übernahme der Pensionsverpflichtung gegenüber dem Beschwerdeführer ein allfälliges Risiko im Zusammenhang mit den von der Rückdeckungsversicherung nicht gedeckten Pensionsleistungen bereits bei Ermittlung des Kaufpreises einfließen lassen. Auch nach erfolgter Einmalzahlung war bis dato kein Firmenverkauf möglich.

- Mit Bescheid vom 12.1.2012 wurde dem Beschwerdeführer die Erwerbsunfähigkeitspension gemäß § 132 GSVG ab dem 1.1.2012 zuerkannt. Laut Bundessozialamt besteht seit 2010 eine Behinderung von 80%. Es ist daher aufgrund der persönlichen Situation des Beschwerdeführers naheliegend, dass er sich aus eigenem Antrieb, freiwillig und ohne Druck von dritter Seite zur Abfindung der Pensionsansprüche entschlossen hat.

Gemäß § 1 der am 12.6.1995 zwischen der A. GmbH und dem Beschwerdeführer schriftlich getroffenen Pensionszusage erhält er bei Ausscheiden aus der Geschäftsführung vor dem 60. Lebensjahr keine lebenslange Firmenpension. Für seine bis zu diesem Zeitpunkt erbrachten Leistungen wird eine einmalige Kapitalleistung erbracht, die sich aus der Wertpapierdeckung zum letzten

Bilanzstichtag und dem Rückkaufswert der Pensionsdeckungsversicherung ergibt. Zur Berechnung der Pensionsansprüche per 31.12.2010 wurde von der A. GmbH ein versicherungsmathematisches Gutachten in Auftrag gegeben, welches einen Rückstellungswert von 378.309,14 € ermittelte.

Die Möglichkeit des vorzeitigen Ausstiegs war auch ohne Inanspruchnahme einer Invaliditätspension vertraglich vereinbart. Der Beschwerdeführer hat sich aus eigenem Antrieb für diese Möglichkeit entschieden.

*Somit werden die Einkünfte aus selbständiger Arbeit wie folgt festgesetzt:
Einkünfte aus selbständiger Arbeit: 374.100,00 €"*

Mit Schreiben vom 14.5.2014 wurde gegen obigen Bescheid **Beschwerde** erhoben wie folgt:

Mit gegenständlichem Bescheid sei die im Jahr 2012 beantragte Begünstigung gemäß § 37 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 für die Abfindung des Pensionsanspruches nicht anerkannt worden.

Die Begründung für den Antrag gemäß § 37 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 wäre gewesen, dass anlässlich der Versuche, die Unternehmensanteile (100%) der A. GmbH zu verkaufen, kein potentieller Käufer bereit gewesen wäre, die Pensionszusage für den bisherigen Gesellschafter-Geschäftsführer weiterzuführen. Durch die festgestellte Berufsunfähigkeit mit 31.12.2011 würde dem Beschwerdeführer ab 1.1.2012 die Firmenpension lebenslänglich zugestanden sein.

Der Verkaufsprozess hätte Mitte 2010 begonnen und wäre 2013 abgeschlossen worden. In diesem Zeitraum hätte es zahlreiche zum Teile sehr tiefgreifende Verhandlungen mit Interessenten gegeben. Zu diesem Sachverhalt seien dem Finanzamt anlässlich der Außenprüfung gemäß § 150 BAO zahlreiche Dokumente und Erläuterungen übermittelt worden. Weiters könne der Sachverhalt durch einen externen Unternehmensberater, der den Verkaufsprozess begleitet habe, bezeugt werden.

Das Finanzamt argumentiere die Freiwilligkeit der Abfindung mit der Wahlmöglichkeit des Pensionsvertrages (§ 7 Leistungen bei vorzeitigem Ausscheiden). Tatsächlich hätte aber keine Wahlmöglichkeit bestanden, denn das Ausscheiden bei Berufsunfähigkeit sehe keine Abfindung, sondern eine laufende lebenslängliche Rente vor. Und ebendies sei zwangsläufig auf Druck von außen (Kaufinteressenten) abgefunden worden. Eine Freiwilligkeit sei in diesem Vorgang mangels Wahlmöglichkeit nicht zu erkennen.

Weiters argumentiere das Finanzamt, dass der Verkauf mit Anrechnung der Pensionsverpflichtung auf den Kaufpreis jederzeit möglich gewesen sein würde und die Bonität durch laufende Pensionszahlungen weniger beeinträchtigt gewesen sein würde. Dieses Argument sei aber nicht zielführend, da es völlig realitätsfremd sei, ein Unternehmen dieser Größe (Umsatz zuletzt unter 1 Mio €, unter 5 Mitarbeiter) mit einer unbestimmten Verpflichtung, die letztendlich auch größer gewesen wäre, als der erzielbare Preis, zu verkaufen. Die Bewertung dieser Verpflichtung beinhaltete zu große Risiken (Entwicklung des Zinssatzes, Laufzeit der Zahlungen), sodass kein Käufer darauf eingestiegen sei bzw. einsteigen würde. Allein daraus ergebe sich schon die Zwangsläufigkeit der Abfindung.

Es werde die Gewährung der Begünstigung gemäß § 37 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 beantragt. Bei einer negativen Beschwerdevorentscheidung würde die Vorlage an das BFG sowie eine mündliche Verhandlung gemäß § 274 Abs. 1 BAO beantragt werden.

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 30.6.2014** wurde die gegenständliche Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Begründet wurde wie folgt:

Folgender Sachverhalt werde festgestellt:

Der Beschwerdeführer sei seit Gründung der A. GmbH deren Alleingesellschafter mit einer eingezahlten Stammeinlage von 250.000,00 S. Der Beschwerdeführer wäre auch der Alleingeschäftsführer der A. GmbH gewesen. Seit Ende Dezember 2011 sei die Ehegattin des Beschwerdeführers, B.C., die zuvor Prokuristin der A. GmbH gewesen wäre, die Alleingeschäftsführerin. Ausdrücklich festgestellt werde daher, dass bis dato keine Übertragung der Anteile der A. GmbH vom Beschwerdeführer und zwar insbesondere nicht durch eine Veräußerung stattgefunden hätte. Dies ergebe sich unzweifelhaft aus dem Firmenbuch. Das Vorbringen in der Beschwerde, dass der Verkaufsprozess Mitte 2010 begonnen und 2013 abgeschlossen worden wäre, sei daher unzutreffend.

Mit Vereinbarung vom 12.6.1995 sei dem Beschwerdeführer von der A. GmbH eine rechtsverbindliche und widerrufliche betriebliche Pensionszusage mit nachstehendem Inhalt erteilt worden:

§ 1

In Anrechnung der Leistungen des Beschwerdeführers für die Gesellschaft werde dem Beschwerdeführer die in dieser Vereinbarung geregelte Firmenpension zugesagt.

Diese solle der Beschwerdeführer erhalten, wenn er nach dem Erreichen des 60.

Lebensjahres aus der Geschäftsführung ausscheide (Firmen-Alterspension), die im Jahr 420.000,00 S betrage. Für jedes vollendete Dienstjahr ab Erteilung der Pensionszusage steige der Anspruch um 4%. Wenn der Beschwerdeführer vor Erreichen des 60.

Lebensjahres aus der Geschäftsführung der Gesellschaft ausscheide erhalte er keine lebenslängliche Firmenpension. Für seine bis zu diesem Zeitpunkt erbrachten Leistungen werde eine einmalige Kapitalleistung erbracht, die sich aus der Wertpapierdeckung zum letzten Bilanzstichtag und dem Rückkaufwert der Pensionsrückdeckungsversicherung ergebe.

Im Falle des Ablebens würden die Kinder des Beschwerdeführers die zum Todestag angesparten Wertpapiere gemäß § 14 EStG 1988 und den Rückkaufswert aus der Rückdeckungsversicherung zu je gleichen Teilen erhalten.

§ 2

Die Firmen-Alterspension gebühre dem Beschwerdeführer vom Monatsersten nach Erreichen des 60. Lebensjahres.

Die Hinterbliebenenpension gebühre vom Ersten des Kalendermonats an, der dem die Hinterbliebenenpensionszahlung auslösenden Ereignis unmittelbar folge.

Die Firmenpension werde monatlich (14 x jährlich) ausbezahlt.

.....

§ 3

Alle fälligen Pensionen würden sich jährlich erhöhen, erstmals ab Beginn des zweiten Rentenbezugsjahres, um den sich nach dem Rückdeckungsvertrag ergebenden Prozentsatz, derzeit 2,25%.

§ 4

Abtretungen Verpfändungen oder andere Verfügungen über die Versorgungsleistung dürften, um den Zweck der Versorgung sicherzustellen, nicht vorgenommen werden.

§ 5

Der Beschwerdeführer sei berechtigt, bei Eintritt eines Pensionsfalles gemäß § 1 anstelle der Pension eine einmalige Kapitalabfindung in Höhe des Barwertes der Pensionsverpflichtung zu verlangen. Dieselbe Berechtigung stehe auch den hinterbliebenen Kindern des Beschwerdeführers zu. Hierdurch würden sämtliche Ansprüche aus der Pensionszusage erloschen. Der Abfindungsbetrag sei nach denselben Grundsätzen zu ermitteln, nach denen das Deckungskapital des Rückdeckungsvertrages ermittelt werde.

§ 6

Die Gesellschaft behalte sich vor,

a

die zugesagten Pensionen zu kürzen oder einzustellen, wenn sich die wirtschaftliche Lage des Unternehmens nachhaltig so wesentlich verschlechtere, dass die (volle) Aufrechterhaltung der zugesagten Pensionen eine Gefährdung des Weiterbestandes der Gesellschaft zu Folge haben würde. Die gleiche Regelung gelte für die Rückdeckungsversicherung bei der Versicherung.

b

die zugesagten Pensionen zu kürzen oder einzustellen, wenn der Beschwerdeführer Handlungen begehe, die an sich zu einer fristlosen Entlassung berechtigen würden; ein derartiges Zu widerhandeln im Ruhestand bringe die Pensionsansprüche des Beschwerdeführers bzw. die Pensionsansprüche der Angehörigen zum Erlöschen.

c

die Auszahlung der zugesagten Pensionen unbeschadet des Weiterbestandes des Rechtsanspruches vorübergehend, zum Teil oder zur Gänze auszusetzen, wenn die Liquiditätslage der Gesellschaft es zwingend erforderlich mache. Die Gesellschaft verpflichte sich aber, die solcherart gestundeten Pensionen spätestens innerhalb von drei Jahren ab Beginn der Liquiditätsenge nachzuzahlen.

d

die zugesagte Pension zu kürzen oder einzustellen, wenn die Arbeitgeberbeiträge zur gesetzlichen Pensionsversicherung sich so wesentlich ändern, dass die (volle) Aufrechterhaltung der zugesagten Pension der Gesellschaft nicht mehr zumutbar sei.

§ 7

Die Gesellschaft sei von allen Ereignissen, die für den Anspruch bzw. die Höhe der Firmenpension maßgeblich seien, unverzüglich und schriftlich zu verständigen.

§ 8

Die Gesellschaft werde die Verpflichtungen aus dieser Pensionszusage durch einen auf das Leben des Beschwerdeführers abgestellten Versicherungsvertrag (Pensions-Rückdeckungsversicherung) rückdecken und verpflichte sich, diese Deckung für die Dauer der Wirksamkeit der Pensionszusage bis zur vollständigen Erbringung aller aus dem Vertrag resultierenden Leistungen aufrecht zu halten. Alle Ansprüche aus dem Versicherungsvertrag stünden ausschließlich der Gesellschaft zu. Der Beschwerdeführer verpflichte sich, alle hierfür erforderlichen Angaben zu machen.

§ 9

Zur Absicherung der jeweiligen Versorgungsansprüche aus der Pensionszusage verpfände die Gesellschaft unwiderruflich die Erlebensfallleistung der Rückdeckungsversicherung an den Beschwerdeführer. Die Verpfändung werde mit Anzeige an die Versicherungsgesellschaft wirksam. Darüber hinaus werde die Gesellschaft dem Beschwerdeführer unwiderruflich die von der Gesellschaft gemäß § 14 EStG bzw. § 11 BPG.....angeschafften bzw. anzuschaffenden Wertpapiere verpfänden.

§ 10

Sämtliche auf die Firmenpension entfallenden Steuern und Abgaben seien vom Beschwerdeführer.....zu tragen.

In der Folge hätte die A. GmbH eine Rückdeckungsversicherung für eine jährliche Firmenpension in Höhe von 420.000,00 S mit einer Steigerung von 4% erstmals ab 1.1.1996 abgeschlossen (Seite 43 des Arbeitsbogens zur Außenprüfung). Die A. GmbH hätte eine Rückstellung für die Pensionszusage gebildet und es sei auch eine Wertpapierdeckung erfolgt.

Mit Vereinbarung vom 16.12.2002 sei die Pensionszusage vom 12.6.1995 in folgenden Punkten abgeändert worden:

§ 2

Es würden folgende Versorgungsleistungen gewährt werden:

Alterspension

Berufsunfähigkeitspension

Hinterbliebenenpension

§ 3

Wartezeit: Für die angeführten Leistungen sei keine Wartezeit vorgesehen.

§ 4

Eintritt des Versorgungsfalles und Voraussetzungen für die Leistungsarten

1. Alterspension in Form einer lebenslangen Rente erhalte der Beschwerdeführer, wenn er aus den Diensten der Gesellschaft nach Vollendung des 62. Lebensjahres ausscheide.
2. Berufsunfähigkeitspension erhalte der Beschwerdeführer, wenn er vor Erreichen der in Ziffer 1 genannten Altersgrenze das Vorliegen von Berufsunfähigkeit, Arbeitsunfähigkeit bzw. voller Invalidität im Sinne der jeweiligen Regelungen zur gesetzlichen Pensions- und Unfallversicherung nachweise und aus den Diensten der Gesellschaft ausscheide.
3. Hinterbliebenenpension erhalte der Ehepartner, der zur Zeit des Todes des Beschwerdeführers mit dem Beschwerdeführer in nicht geschiedener Ehe lebe. Eine

Hinterbliebenenpension gebühre nicht, wenn die Ehe zu einem Zeitpunkt geschlossen werde, in dem der Beschwerdeführer bereits eine Pension bezogen habe.

§ 5

Höhe der Pensionen

1. Die jährliche Firmen-Alterspension betrage per 1.1.2002 40.165,62 €. Für jedes vollendete Dienstjahr ab Erteilung der Pensionszusage steige der Anspruch um 4%.
2. Die Berufsunfähigkeitspension errechne sich aus der Verrentung des zum Eintritt des Versorgungsfalles vorhandenen Deckungskapitals der Rückdeckungsversicherung und der vorhandenen Wertpapierdeckung zum letzten Bilanzstichtag vor Ausscheiden.

3. Hinterbliebenenpension bei Tod während der Aktivzeit

Die Witwenpension bei Eintritt des Versorgungsfalles während der aktiven Dienstzeit ergebe sich durch Verrentung der Ablebensleistung der Pensionsrückdeckungsversicherung und der vorhandenen Wertpapierdeckung zum letzten Bilanzstichtag vor Ausscheiden.

4. Hinterbliebenenpension bei Tod als Pensionist: Eine Witwenpension bei Tod als Pensionist sei nicht vorgesehen.

5. Die Firmenpension werde unter der Maßgabe gewährt, dass die Pension unter Einbeziehung der gesetzlichen Altersversorgung den letzten Aktivbezug aus dem Dienstverhältnis nicht übersteigen dürfe. Für den Fall des Übersteigens sei die Pensionszusage bzw. die Firmenpension entsprechend zu kürzen, damit keine Überversorgung eintreten könne.

§ 6

Beginn und Ende der Pensionszahlungen

1. Die Pensionszahlung erfolge jeweils am Ende eines Monats, letztmalig in dem Monat, in dessen Verlauf der Anspruchsgrund entfalle und gebühre dem Grunde nach erstmals für den Monat, der dem Monat, in dem der Versorgungsfall eingetreten sei, folge.

2.

Je eine zusätzliche Pensionszahlung erfolge zum Zeitpunkt der Sonderzahlung für aktive Mitarbeiter des Unternehmens, spätestens jedoch am 30.6. und am 30.11. eines jeden Kalenderjahres, sodass der monatliche Pensionsbeitrag insgesamt 14x jährlich zur Auszahlung komme. Für Kalenderjahre, in denen die Pensionszahlung nicht während des ganzen Jahres laufe, stünden am 30.6. und 30.11. fällige Zahlungen aliquot zu.

3.

.....

§ 7

Leistungen bei vorzeitigem Ausscheiden

Wenn der Beschwerdeführer vor Erreichen des 62. Lebensjahres - ausgenommen Berufsunfähigkeit - aus der Gesellschaft ausscheide, erhalte der Beschwerdeführer keine lebenslängliche Firmen-Alterspension. Für seine bis zu diesem Zeitpunkt erbrachten Leistungen werde dem Beschwerdeführer das Kapital, das sich aus dem Rückkaufswert der Pensionsrückdeckungsversicherung und der Wertpapierdeckung zum letzten Bilanzstichtag vor Ausscheiden errechne, verrentet.

§ 8

Voraussetzungen zum Kürzen oder Einstellen der zugesagten Pension

Die Gesellschaft behalte sich vor,

1. die zugesagten Pensionen zu kürzen oder einzustellen, wenn sich die wirtschaftliche Lage des Unternehmens nachhaltig so wesentlich verschlechtere, dass die (volle) Aufrechterhaltung der zugesagten Pensionen eine Gefährdung des Weiterbestandes der Gesellschaft zur Folge haben würde;
2. die zugesagten Pensionen zu kürzen oder einzustellen, wenn der Beschwerdeführer Handlungen begehe, die an sich zu einer fristlosen Entlassung berechtigen würden; ein derartiges Zu widerhandeln im Ruhestand bringe die Pensionsansprüche des Beschwerdeführers bzw. die Pensionsansprüche der Angehörigen zum Erlöschen.
3. die Auszahlung der zugesagten Pensionen unbeschadet des Weiterbestandes des Rechtsanspruches vorübergehend, zum Teil oder zur Gänze auszusetzen, wenn die Liquiditätslage der Gesellschaft dies zwingend erforderlich mache. Die Gesellschaft verpflichte sich aber, die solcherart gestundeten Pensionen spätestens innerhalb von drei Jahren ab Beginn der Liquiditätsenge nachzuzahlen.
4. Die zugesagte Pension zu kürzen oder einzustellen, wenn die Arbeitgeberbeiträge zur gesetzlichen Pensionsversicherung, das Pensionsalter oder die Leistungen aus der gesetzlichen Pensionsversicherung sich so wesentlich ändern würden, dass die (volle) Aufrechterhaltung der zugesagten Pension der Gesellschaft nicht mehr zumutbar sei.

§ 9

Rückdeckungsversicherung

Die Gesellschaft verpflichte sich, die gewährte Pensionszusage durch einen auf das Leben des Beschwerdeführers abgestellten Versicherungsvertrag (Pensionsrückdeckungsversicherung) rückzudecken. Der Beschwerdeführer verpflichte sich, alle für den Abschluss der Versicherung erforderlichen Angaben zu machen und sich gegebenenfalls ärztlich untersuchen zu lassen.

§ 10

Verpfändung und Abtretung von Ansprüchen

.....

§ 12

Steuern und Abgaben

Sämtliche durch den Bezug von Versorgungsleistungen aus dieser Pensionszusage entstehenden Steuern und Abgaben seien vom Leistungsempfänger.....zu tragen.

§ 13

Verpfändung der Ansprüche aus der Rückdeckungsversicherung

Zur Sicherung der Ansprüche aus der Pensionszusage verpfände die Gesellschaft Ansprüche aus der Rückdeckungsversicherung zu Gunsten des Beschwerdeführers. Darüber hinaus werde die Gesellschaft dem Beschwerdeführer unwiderruflich die von der Gesellschaft gemäß § 14 EStG 1988 bzw. § 11 BPG.....angeschafften bzw. anzuschaffenden Wertpapiere verpfänden.

Die Verpfändungswirkung gehe im Falle des Ablebens des Beschwerdeführers an die Witwe über. Im Übrigen verpflichte sich der Beschwerdeführer, sowohl während der Anwartschafts-, als auch der Leistungsphase Änderungen der Versorgungsberechtigten der Gesellschaft unverzüglich mitzuteilen.

§ 14

Schlussbestimmungen

Die Unwirksamkeit einzelner Bestimmungen dieser Pensionszusage berühre ihre Gültigkeit im Übrigen nicht.

In der Bilanz seien die Wertpapiere für die Pensionsvorsorge 2008 mit 95.656,59 €, 2009 mit 95.425,42 €, 2010 mit 99.224,50 € und 2011 mit 99.224,50 € ausgewiesen. Die von der A. GmbH abgeschlossenen Rückdeckungsversicherungen seien 2008 mit 176.562,68 €, 2009 mit 205.923,53 €, 2010 mit 231.654,69 € und 2011 mit 257.383,12 € aktiviert worden (Seite 131 des Arbeitsbogens).

Ab Ende des Jahres 2010 hätte der Beschwerdeführer versucht, seine Anteile an der A. GmbH zu veräußern. Bei den Gesprächen mit möglichen Interessenten wäre auch die Pensionszusage an den Beschwerdeführer bzw. die dafür gebildete Pensionsrückstellung ein Thema gewesen. Konkrete Abmachungen über das Schicksal dieser Pensionszusage bei einem Verkauf seien aber nicht getroffen worden. So sei zum Beispiel in der Besprechung am 25.5.2011 sowohl der Verkauf plus laufende Pensionszahlung, als auch die sofortige Auszahlung der Firmenpension besprochen worden (Seite 58 des Arbeitsbogens). Festgestellt werde, dass mit den Interessenten und dem Beschwerdeführer keine verbindliche Vereinbarung darüber zustande gekommen sei, dass bei einem Verkauf der Firma des Beschwerdeführers (der Anteile an der A. GmbH) die Pensionsansprüche des Beschwerdeführers abzufinden seien.

Mit Bescheid vom 12.1.2012 sei dem Beschwerdeführer die Erwerbsunfähigkeitspension gemäß § 132 GSVG ab 1.1.2012 zuerkannt worden. Das Finanzamt gehe in freier Beweiswürdigung gemäß § 273 BAO davon aus, dass der Grund für die Abfindung der beschwerdegegenständlichen Pensionsabfindung auf einem freien Willensentschluss des Beschwerdeführers basiere und der seinen Entschluss aufgrund der zuerkannten Erwerbsunfähigkeitspension gefasst habe. Dies ergebe sich einerseits aus der zeitlichen Nähe der Zuerkennung der Erwerbsunfähigkeitspension und der von der A. GmbH auf die Pensionsabfindung geleiteten Zahlungen. Weiters sei festzuhalten, dass die Verhandlungen mit möglichen Erwerbern keinesfalls so weit fortgeschritten gewesen wären, dass ein Verkauf vor dem Abschluss gestanden sein würde.

Entgegen der Beschwerde könne aufgrund der vorgelegten Unterlagen nicht davon ausgegangen werden, dass "sehr tiefgreifende" Verhandlungen mit den Interessenten stattgefunden hätten.

Im Zeitraum 10.2.2014 bis 7.4.2014 hätte beim Beschwerdeführer eine Außenprüfung gemäß § 147 BAO für die Einkommen- und Umsatzsteuer 2010 bis 2012 stattgefunden.

Im Zuge dieser Außenprüfung sei Folgendes festgestellt worden (**Niederschrift vom 7.4.2014**):

Einkommensteuer 2012 (Pensionsbezüge - Einkünfte aus selbständiger Arbeit)

Im Jahr 2012 seien zugeflossene Pensionszahlungen, die aus der ehemaligen Tätigkeit des Beschwerdeführers als 100%-iger Gesellschafter-Geschäftsführer bei der A. GmbH resultieren würden, im Rahmen seiner ESt-Erklärung 2012 als Entschädigung iSd § 32 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 qualifiziert worden. Folglich sei die Verteilungsbegünstigung gemäß § 37 Abs. 2 EStG 1988 (Dreijahresverteilung) in Anspruch genommen worden. Die Besteuerungsgrundlagen würden sich wie folgt darstellen:

Einnahmen gesamt	378.000,00 €
abz. GFB	3.900,00 €
	374.100,00 €
abz. 2/3	249.400,00 €
Einkünfte aus selbständiger Arbeit	124.700,00 €

Die Einnahmen würden sich wie folgt zusammensetzen:

1. Zufluss: 73.176,02 € (20.2.2012)
2. Zufluss: 190.471,40 € (7.3.2012)

Beide Beträge würden aus einer seitens der A. GmbH per 1.1.1995 für den Beschwerdeführer abgeschlossenen Pensionsrückdeckungsversicherung resultieren.

3. Zufluss: 114.352,58 €

Dazu wären die im Rahmen der Auflösung der für die Pensionsrückstellung angeschafften Wertpapiere (Stand 31.12.2011: 99.224,50 €) erzielten Erlöse verwendet worden. Die Differenz sei vom Unternehmen getragen worden. Seitens des steuerlichen Vertreters sei die Inanspruchnahme der Verteilungsbegünstigung wie folgt begründet worden:

"Seit Jahren wurden bei der A. GmbH Pensionsrückstellungen gebildet. Aufgrund seiner Erkrankung wollte der Beschwerdeführer die GmbH verkaufen, was sich jedoch als schwierig herausstellte, da niemand die Pensionsrückstellungen mitübernehmen wollte."

Steuerliche Würdigung der BP:

Abfertigungen von Pensionsansprüchen von wesentlich beteiligten Geschäftsführern würden Entschädigungen iSd § 32 Abs. 1 EStG 1988 darstellen, wenn die Abfindung vertraglich nicht vereinbart gewesen wäre oder die Initiative nicht vom Pensionsberechtigten ausgegangen wäre.

Seitens des steuerlichen Vertreters seien Protokolle über Verkaufsgespräche vorgelegt worden. Darin seien, wie wohl in jedem Firmenübernahmeverhandlungsgespräch üblich, die einzelnen Bilanzpositionen wie auch die Pensionsrückstellung gesprochen worden. Davon abzuleiten, dass die Vollaushaltung durch rechtlichen, wirtschaftlichen oder tatsächlichen Druck der A. GmbH auf den Abgabepflichtigen erfolgt sei, sei aus nachstehend angeführten Gründen nicht gegeben:

- Der Beschwerdeführer wäre aufgrund der beherrschenden Stellung als 100% Gesellschafter und Geschäftsführer einerseits und als Pensionsberechtigter andererseits

bei seiner Entscheidungsfindung (Einmalzahlung oder Rente) völlig unabhängig und keinem Druck von dritter Seite ausgesetzt gewesen.

- Die Verkaufsabschlüsse hätten mit Einbindung einer "aufschiebenden Bedingung" jederzeit getätigt werden können. Weiters würde die Bonität der Gesellschaft durch laufende Pensionszahlungen weniger beeinträchtigt als durch die einmalige Abfindung.

Die vom Unternehmen gewährte Pensionszusage wäre durch eine Pensionsrückdeckungsversicherung gedeckt gewesen.

Ein möglicher Käufer hätte bei Übernahme der Pensionsverpflichtung gegenüber dem Beschwerdeführer ein allfälliges Risiko im Zusammenhang mit den von der Rückdeckungsversicherung nicht gedeckten Pensionsleistungen bereits bei Ermittlung des Kaufpreises einfließen lassen. Auch nach erfolgter Einmalzahlung wäre bis dato kein Firmenverkauf möglich gewesen.

- Mit Bescheid vom 12.1.2012 sei dem Beschwerdeführer die Erwerbsunfähigkeitspension gemäß § 132 GSVG ab dem 1.1.2012 zuerkannt worden. Laut Bundessozialamt bestehe seit 2010 eine Behinderung von 80%. Es sei daher aufgrund der persönlichen Situation des Beschwerdeführers naheliegend, dass er sich aus eigenem Antrieb, freiwillig und ohne Druck von dritter Seite zur Abfindung der Pensionsansprüche entschlossen habe.

Gemäß § 1 der am 12.6.1995 zwischen der A. GmbH und dem Beschwerdeführer schriftlich getroffenen Pensionszusagen erhalte er bei Ausscheiden aus der Geschäftsführung vor dem 60. Lebensjahr keine lebenslange Firmenpension.

Für seine bis zu diesem Zeitpunkt erbrachten Leistungen werde eine einmalige Kapitalleistung erbracht, die sich aus der Wertpapierdeckung zum letzten Bilanzstichtag und dem Rückkaufswert der Pensionsdeckungsversicherung ergebe. Zur Berechnung der Pensionsansprüche per 31.12.2010 sei von der A. GmbH ein versicherungsmathematisches Gutachten in Auftrag gegeben worden, welches einen Rückstellungswert von 378.309,14 € ermittelt hätte.

Die Möglichkeit des vorzeitigen Ausstiegs wäre auch ohne Inanspruchnahme einer Invaliditätspension vertraglich vereinbart worden. Der Beschwerdeführer hätte sich aus eigenem Antrieb für diese Möglichkeit entschieden.

Somit würden die Einkünfte aus selbständiger Arbeit wie folgt festgesetzt werden:

Einkünfte aus selbständiger Arbeit: 374.100,00 €

Aufgrund dieser getroffenen Feststellungen sei der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2012 ergangen.

Gegen diesen Einkommensteuerbescheid sei mit Schreiben vom 14.5.2014 fristgerecht Beschwerde erhoben und wie folgt begründet worden:

Die Begründung für den Antrag gemäß § 37 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 sei gewesen, dass anlässlich der Versuche, Unternehmensanteile (100%) der A. GmbH zu verkaufen, kein potentieller Käufer bereit gewesen sein würde, die Pensionszusage für den bisherigen Gesellschafter-Geschäftsführer weiterzuführen. Durch die festgestellte Berufsunfähigkeit mit 31.12.2011 wäre dem Beschwerdeführer ab 1.1.2012 die Firmenpension lebenslänglich zugestanden.

Der Verkaufsprozess hätte Mitte 2010 begonnen und würde 2013 abgeschlossen worden sein. In diesem Zeitraum hätte es zahlreiche zum Teil sehr tiefgehende Verhandlungen mit den Interessenten gegeben. Zu diesem Sachverhalt seien dem Finanzamt anlässlich der Außenprüfung zahlreiche Dokumente und Erläuterungen übermittelt worden. Weiters hätte dieser Sachverhalt durch einen externen Unternehmensberater, der den Verkaufsprozess begleitet hätte, bezeugt werden können.

Zu diesem Vorbringen sei Nachstehendes festzuhalten:

Aufgrund der vorgelegten Unterlagen sei davon auszugehen, dass die Verkaufsbemühungen erst Ende 2012 und nicht Mitte 2010 begonnen hätten (Seite 67 des Arbeitsbogens). Wie bereits dargestellt könne von "sehr tiefgehenden" Verhandlungen nicht ausgegangen werden, sondern nur von Vorgesprächen. Verbindliche Abmachungen zwischen der A. GmbH, dem Beschwerdeführer und einem möglichen Interessenten über den Verkauf bzw. der Pensionszusage seien jedenfalls nicht getroffen worden.

Hinsichtlich des in der Beschwerde allenfalls gestellten Beweisantrages sei festzuhalten, dass dieser in dieser Form nicht aufzunehmen sei, weil einerseits keine Angaben zur Person des möglichen Zeugen (Namen und ladungsfähige Anschrift) gemacht würden und andererseits kein konkretes Beweisthema angeführt werde.

Das Finanzamt argumentiere die Freiwilligkeit der Abfindung mit der Wahlmöglichkeit des Pensionsvertrages (§ 7 Leistungen bei vorzeitigem Ausscheiden). Tatsächlich hätte aber keine Wahlmöglichkeit bestanden, denn das Ausscheiden bei Berufsunfähigkeit sehe keine Abfindung, sondern eine laufende lebenslängliche Rente vor. Und ebendiese sei zwangsläufig auf Druck von außen (Kaufinteressenten) abgefunden worden. Eine Freiwilligkeit würde in diesem Vorgang mangels Wahlmöglichkeit nicht zu erkennen sein.

In der Beschwerde werde weiters ausgeführt, dass das Finanzamt damit argumentiere, dass der Verkauf mit Anrechnung der Pensionsverpflichtung auf den Kaufpreis jederzeit möglich gewesen sein würde und die Bonität durch laufenden Pensionszahlungen weniger beeinträchtigt gewesen sein würde.

Dieses Argument sei aber nicht zielführend, da es völlig realitätsfremd sei, ein Unternehmen in dieser Größe (Umsatz zuletzt unter 1 Mio €, unter 5 Mitarbeiter) mit einer unbestimmten Verpflichtung, die letztlich aus größer sei als der erzielbare Preis, zu verkaufen. Die Bewertung dieser Verpflichtung beinhaltete zu große Risiken (Entwicklung des Zinssatzes, Laufzeit der Zahlungen), sodass kein Käufer darauf eingestiegen sei bzw. einsteigen würde. Allein daraus ergebe sich schon die Zwangsläufigkeit der Abfindung.

Über die Beschwerde sei erwogen worden:

Gemäß § 37 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 seien Einkünfte für Entschädigungen iSd § 32 Z 1, wenn überdies im Falle der lit. a oder b der Zeitraum für den die Entschädigungen gewährt würden, mindestens sieben Jahre betrage, über Antrag, beginnend mit dem Veranlagungsjahr, dem der Vorgang zuzurechnen sei, gleichmäßig verteilt auf drei Jahre anzusetzen.

Nach § 32 Z 1 lit. a EStG 1988 würden zu den Einkünften iSd § 2 Abs. 3 EStG 1988 auch Entschädigungen gehören, die als Ersatz für entgangene oder entgehende Einnahmen gewährt werden würden.

Entschädigungen seien Beträge zur Beseitigung einer bereits eingetretenen oder zur Verhinderung einer sonst drohenden Vermögensminderung (Doralt, EStG¹², § 32, Tz 6).

Nach der Judikatur des VwGH könnten auch Kapitalzahlungen zur Abfindung von Pensionsansprüchen als begünstigte Entschädigungen iSd § 32 EStG 1988 in Betracht kommen (VwGH 25.10.1977, 1173/77). Die Pensionsabfindung könne als "Schadensausgleich" für den Verlust eines Pensionsanwartschaftsrechtes gewährt werden.

Der Steuerpflichtige dürfe das schädigende Ereignis selbst nicht willentlich (freiwillig) herbeigeführt haben. Die Initiative für die Entschädigungsvereinbarung dürfe nicht vom Geschädigten selbst ausgegangen sein (Kanduth-Kristen in Jakom, EStG, 2014, § 32 Rz 10). Es dürfe sohin nicht der Geschädigte selbst sein, der aus eigenem Antrieb das für das Entgehen der Einnahmen ursächliche Ereignis herbeigeführt hätte (VwGH 25.11.2009, 2005/15/0055).

Die Frage, von wem die Initiative für die Abfindung der Pensionsansprüche ausgegangen sei, stelle eine Sachfrage dar, die die belangte Behörde im Rahmen ihrer Beweiswürdigung zu beantworten habe (VwGH 29.4.2010, 2006/15/0174).

Aufgrund der getroffenen Feststellungen ergebe sich, dass die gegenständliche Pensionsabfindung auf einem freien Entschluss des Beschwerdeführers, den dieser aufgrund der am 1.1.2012 eingetretenen Erwerbsunfähigkeit getroffen habe, basiere, sodass keine Entschädigung iSd § 32 EStG 1988 vorliege und sohin auch nicht der Hälfteuersatz des § 32 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 zur Anwendung komme.

Im gegenständlichen Fall sei nämlich keine Vereinbarung mit einem Erwerber der Anteile des Beschwerdeführers an der A. GmbH zustande gekommen und unterscheide sich der gegenständliche Fall in diesem Punkt von jenem, den der VwGH 20.2.1997, 95/15/0079, zu entscheiden gehabt hätte. Diesem Erkenntnis wäre eine Vereinbarung mit einem Dritten zugrunde gelegen, der die Anteile des Beschwerdeführers an einer GmbH erworben habe.

Solange keine Vereinbarung über den Verkauf der Anteile vorliege, könne mangels einer mit einem Dritten eingegangenen Vereinbarung auch keine Initiative zum Abschluss der Pensionsabfindungsvereinbarung von anderer Seite gegeben sein, sondern basiere die Pensionsabfindung alleine auf einem Willensentschluss des Beschwerdeführers, der zudem Alleingesellschafter und Alleingeschäftsführer der A. GmbH während der Verhandlungen mit potentiellen Interessenten gewesen sei.

Soweit in der Beschwerde vorgebracht werde, dass die sich aus § 7 des Pensionsvertrages ergebende Wahlmöglichkeit (auf Kapitalabfindung) nicht bestanden habe, weil bei Ausscheiden aus der Berufsunfähigkeit keine Wahlmöglichkeit bestehe, sei festzuhalten, dass im Zeitpunkt der Verhandlungen mit den potentiellen Interessenten von Ende Dezember 2010 bis Mitte November 2011 (Arbeitsbogen Seite 64) noch gar keine Erwerbspension zuerkannt gewesen wäre.

Mit Schreiben vom **16.7.2014** wurde der **Antrag auf Vorlage** der obigen Beschwerde zur Entscheidung an das BFG sowie auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung gemäß § 274 Abs. 1 BAO gestellt.

Mit **Vorlagebericht vom 22.7.2014** wurde obige Beschwerde dem BFG zur Entscheidung vorgelegt und wie folgt ausgeführt:

Sachverhalt:

Dem Beschwerdeführer sei von der Firma A. GmbH, deren 100%-iger Gesellschafter-Geschäftsführer er gewesen wäre, sein Pensionsanspruch im Jahr 2012 mit einem Betrag von 378.000,00 € abgefunden worden.

Beweismittel:

Vereinbarung über eine Pensionszusage vom 12.6.1995; Vereinbarung vom 16.12.2012 über die Änderung der Pensionszusage; Mail an den Prüfer vom 7.3.2014 über die Zuerkennung der Erwerbsunfähigkeitspension; Kontoauszüge über die Auszahlung der Pensionsabfindung; Besprechungsnotizen (diese seien in der Beschwerde als anlässlich der Außenprüfung übermittelte zahlreiche Dokumente und Erläuterungen bezeichnet worden)

Stellungnahme:

Strittig sei, ob die Dreijahresverteilung gemäß § 37 Abs. 2 Z 2 iVm § 32 Z 1 EStG 1988 zustehe. Nach Dafürhalten des Finanzamtes sei aus den in der Beschwerdevorentscheidung und dem Bericht über die Außenprüfung dargelegten Gründen die Initiative zur Pensionsabfindung vom Beschwerdeführer ausgegangen, weswegen die Dreijahresverteilung nicht zustehe und beantragt werde, die gegenständliche Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

Mit **Ergänzungsvorhalt vom 5.2.2018** wurden folgende Fragen an den Beschwerdeführer gerichtet:

"1.

Nach § 37 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 sind 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, über Antrag beginnend mit dem Veranlagungsjahr, dem der Vorgang zuzurechnen ist, gleichmäßig verteilt auf drei Jahre anzusetzen.

Gemäß § 32 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 gehören zu den Einkünften iSd § 2 Abs. 3 auch Entschädigungen, die gewährt werden als Ersatz für entgangene oder entgehende Einnahmen einschließlich eines Krankengeldes und vergleichbarer Leistungen.

Entschädigungen sind Beträge zur Beseitigung einer bereits eingetretenen oder zur Verhinderung einer sonst drohenden Vermögensminderung (siehe etwa VwGH 29.4.2010, 2006/15/0174; 25.10.2001, 98/15/0092).

Der Verlust eines Pensionsanwartschaftsrechtes ist ein Schaden, für den eine Entschädigung iSd § 32 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 gezahlt werden kann (Hofstätter/

Reichel, *Die Einkommensteuer - Kommentar*, § 32, Rz 12; VwGH 25.10.1977, 1173/77; VwGH 20.2.1997, 95/15/0079; 25.4.2013, 2010/15/0158).

Der Steuerpflichtige darf das schädigende Ereignis selbst nicht willentlich herbeigeführt haben. Voraussetzung ist nicht, dass der Einnahmenausfall gegen den Willen des Geschädigten eingetreten sein muss, aber die Initiative für die Entschädigungsvereinbarung darf nicht von diesem selbst ausgegangen sein (siehe auch Jakom¹⁰, EStG, § 32 Rz 10; VwGH 20.2.1997, 95/15/0079; 25.4.2013, 2010/15/0158). Unter § 32 Z 1 EStG 1988 fallen auch einvernehmlich vereinbarte Pensionsabfindungen auf Initiative der Gesellschaft an einen wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer. Geht die Initiative zum Abschluss der Entschädigungsvereinbarung vom Steuerpflichtigen selbst aus, gilt der Schaden als freiwillig herbeigeführt. Wirkt der Steuerpflichtige am schädigenden Ereignis selbst mit, dann liegt nach Auffassung des BFH eine Entschädigung dennoch vor, wenn der Steuerpflichtige am schadenstiftenden Ereignis nicht aus eigenem Antrieb teilgenommen hat und unter erheblichem rechtlichen, wirtschaftlichen oder tatsächlichen Druck steht (BFH 9.7.1992, BStBl. 1993 II 27; BFH 13.8.2003, BStBl. 2004 II 106). Der VwGH 20.2.1997, 95/15/0079, stellt darauf ab, ob die Gründe der Pensionsabfindung schwerpunktmäßig der wirtschaftlichen Interessensphäre des Erwerbers der Gesellschaftsanteile zuzurechnen sind.

Sie werden nun aufgefordert, glaubhaft zu machen, dass die wirtschaftlichen Interessen potentieller Käufer der A. GmbH den Grund für die gegenständliche Pensionsabfindung gebildet haben.

Laut Beschwerdeschrift vom 14.5.2014 hat es Versuche gegeben, die Anteile an der A. GmbH zu verkaufen.

Die angeführten Versuche sind **glaubhaft zu machen**, etwa durch Vorlage allfälliger Verhandlungsprotokolle oder Gesprächsnotizen. Es ist jeweils der Beginn und das Ende der Verhandlungen anzugeben, die anwesenden Gesprächspartner mit Namen, sowie deren Inhalt und Ausgang.

Zudem wurde in der Beschwerdeschrift angegeben, dass kein potentieller Käufer bereit gewesen sein würde, die gegenständliche Pensionszusage weiterzuführen.

Diese Behauptung ist **glaubhaft zu machen**.

Hingewiesen wird auf VwGH 29.4.2010, 2006/15/0174, wonach die Liquidität der Gesellschaft durch laufende Pensionszahlungen weit weniger beeinträchtigt wird als durch die einmalige Abfindung, weshalb ein Gesellschafter-Geschäftsführer, der sich aus Altersgründen zur Veräußerung seiner GmbH-Anteile entschließt, nicht damit rechnen muss, dass dies nur bei gleichzeitigem Verzicht auf seine Pensionsansprüche möglich ist.

Ebenso wird in der Beschwerdeschrift auf einen externen Unternehmensberater verwiesen, der die Verhandlungen begleitet hätte. Dieser ist mit Namen und Adresse zu nennen. Der den Verkauf betreffende **Beratervertrag** sowie allfällige weitere Vereinbarungen sowie die darüber ausgestellten Rechnungen sind vorzulegen.

Laut Beschwerdeschrift wäre die Pensionsverpflichtung größer gewesen, als der beim Verkauf der GmbH erzielbare Preis. Konkretisieren Sie diese Behauptung.

Gemäß § 8 der Pensionszusage vom 16.12.2002 behalte sich die Gesellschaft vor, die zugesagten Pensionen zu kürzen oder einzustellen, wenn sich die wirtschaftliche Lage des Unternehmens nachhaltig so verschlechtere, dass die (volle) Aufrechterhaltung der zugesagten Pensionen eine Gefährdung des Weiterbestandes der Gesellschaft zur Folge haben würde.

Inwiefern waren diese Voraussetzungen für eine Einstellung der Zahlungen im Zeitpunkt der Vereinbarung der Abfindung - insbesondere im Hinblick auf die Ausführungen in der Beschwerdeschrift betreffend Wert des Unternehmens - gegeben bzw. aus welchen Gründen waren sie nicht gegeben?

Sämtliche Vereinbarungen mit der GmbH, die die Grundlage für die Abfindungszahlung bildeten, sind einzureichen.

Wann wurde Ihrerseits der Antrag auf Invaliditätspension gestellt?

2.

Voraussetzung für das Vorliegen einer begünstigten Entschädigung iSd § 37 EStG 1988 ist zudem, dass der Kapitalzahlung eine mindestens siebenjährige Pensionserwartung zugrunde gelegt werden konnte.

Weisen Sie das Vorliegen dieser Voraussetzung nach!

3.

Wann wurde das gegenständliche Unternehmen verkauft? Sämtliche vertraglichen Vereinbarungen diesbezüglich sind einzureichen."

Mit **Schreiben vom 20.3.2018** wurde wie folgt geantwortet:

Verkaufsversuche

Es hätte ab 2010 mehrere Versuche gegeben, das Unternehmen an verschiedene Interessenten zu verkaufen. Die ersten Gespräche hätten sich im Laufe des Jahres 2010 ergeben und wären bis 2012 geführt worden. Nachdem niemand am Gesamtunternehmen interessiert gewesen wäre sei das Know-How und die Liegenschaft letztendlich separat veräußert worden und das Unternehmen sei bis zur Tilgung aller Verbindlichkeiten bis zur Liquidation fortgeführt worden. Die Interessenten seien in den Beilagen 1-4 und 7 angeführt.

Die Wirtschaftskrise 2009 wäre für die Kaufpreisbildung nicht gerade förderlich gewesen, die meisten Interessenten wären an der Finanzierung gescheitert.

Externer Unternehmensberater

Berater wäre D.E., AdressenD.E., gewesen, einen offiziellen Beratervertrag hätte es nicht gegeben. Die Beziehung zu D.E. hätte aufgrund langjähriger gemeinsamer Mitgliedschaft im Serviceverein bestanden.

Kaufpreishöhe versus Pensionsverpflichtung (Anlage 10)

Wie aus der Bilanz 2010 ersichtlich sei, hätte die Verpflichtung aus der Pensionsrückstellung bereits 68% der Bilanzsumme erreicht und wäre in keinem Verhältnis mehr zum Eigenkapital (negativ) und zum Firmenwert gestanden. Nach Einzelveräußerung der Unternehmenswerte wäre letztlich über das Stammkapital hinaus nur ein Erlös von rund 40.000,00 € (Anlage 11) geblieben. Die ursprüngliche Vorstellung des Beschwerdeführers wäre zu Beginn der Verhandlungen bei 1.000.000,00 € gelegen (Anlage 4-1-Protokoll F.G.).

Abfindung der Firmenpension

Die Voraussetzung für die laufende Auszahlung der Firmenpension wäre aufgrund der schlechten Ergebnisse der letzten Jahre - Verringerung des Bilanzgewinns von plus 102.000,00 € im Jahr 2008 auf minus 59.000,00 € im Jahr 2010 wirtschaftlich nicht mehr gerechtfertigt gewesen. Auch ohne Unternehmensverkauf hätte man die Zusage zumindest aussetzen müssen, da die jährlichen Dotierungen nicht verdient werden hätten können. Eine ungeminderte Weiterführung hätte eine grob fahrlässige Verletzung von Gläubigerinteressen dargestellt.

Die letzte Verkaufsverhandlung sei im Jahr 2014 mit Veräußerung der Liegenschaft getätigt worden, ohne diesen Erlös würde eine Insolvenz unausweichlich geblieben sein, da nur mehr geringe Einnahmen aus Wartungen vorhanden gewesen wären.

Der Hauptinteressent in diesen Jahren, F.G., wäre nicht an der Übernahme der Verpflichtung interessiert gewesen, wie aus der Anlage 4-2 ersichtlich sei. In seiner als forecast 2011 betitelten Aufstellung gehe hervor, dass die Verpflichtung nicht mehr eingeplant gewesen wäre.

Das zusätzliche Risiko der Pensionsverpflichtung hätte der Erwerber nicht eingehen wollen, da die allgemeine wirtschaftliche Lage nach der Krise 2009 zu instabil gewesen wäre.

Daher sei im Jahresabschluss 2011, nachdem die PVA die Erwerbsunfähigkeitspension bestätigt gehabt hätte, die Pensionsrückstellung aufgelöst und in Höhe der Rückdeckung als Verbindlichkeit an den Beschwerdeführer eingebucht worden (Anlage 6).

Auch der Interessent H.I. (Anlage 1) wäre nicht an der Übernahme der Verpflichtung interessiert gewesen - siehe Anmerkung auf Seite 6 der Anlage 1.

Vereinbarung Penionsabfindung

Schriftliche Pensionszusage sei einziges Dokument, über die Abfindung der Pensionsansprüche hätte der Beschwerdeführer als alleiniger Gesellschafter mit sich selbst keinen Vertrag abgeschlossen.

Antrag auf Invaliditätspension (Anlage 5)

Der Antrag sei im Frühjahr 2011 gestellt worden, Zusage ab 1.5.2011, Antrittsmöglichkeit innerhalb eines Jahres. Tatsächlicher Antritt: 1.1.2012

Verkauf des Unternehmens

Zweistufiger Verkauf:

Firma J. (Anlage 8) hätte das Know How mittels eines Lizenzvertrages übernommen. K.L. (Anlage 9) hätte die Liegenschaft erworben.

Lebenserwartung

Der Antrag auf Invaliditätspension sei aufgrund einer chronischen Erkrankung gestellt worden, die jedoch nicht lebensbedrohlich gewesen wäre. Aufgrund neuer Therapieformen (Neuentwicklung von Medikamenten) wäre eine Verbesserung im Krankheitsverlauf zu erwarten gewesen. Die auch tatsächlich eingetreten sei, da der Prozentsatz der Erwerbsminderung von 80% auf aktuell 60% abgesenkt worden wäre. Daher hätte von einem mindestens siebenjährigen Zeitraum ausgegangen werden können.

Beigelegt wurde eine **Dokumentation des Ablaufes des Unternehmensverkaufes** wie folgt:

Nachfolgende Dokumentation lasse sich aus den Leistungsverzeichnissen und Aktennotizen der Steuerberatungskanzlei des Beschwerdeführers ableiten.

Bis zur Pensionierung des Beschwerdeführers am 1.1.2012 seien Gespräche mit mehreren Interessenten geführt worden, die alle an der notwendigen Finanzierung gescheitert wären.

Insgesamt seien Gespräche mit sechs Interessenten geführt worden, bis zur Auszahlung der Pension sei mit allen Interessenten über die Komplettübernahme der Firma mittels Anteilsverkauf verhandelt worden. Nach dem Scheitern der Gespräche sei letztendlich das Unternehmen liquidiert und die Vermögensgegenstände einzeln abverkauft worden.

11/2010 Interessent H.I.

Anlage 1: Besprechungsprotokoll vom 21.11.2010; Hinweis auf Seite 6, Vermerk mit keine Übernahme der Pensionsverpflichtung

12/2010 Interessent M.

Anlage 2: Besprechungsprotokoll vom 4.12.2010. Hinweis auf Seite 1: Vermerk mit Besprechung der Pensionsabfindung

12/2010 Interessent N.

Anlage 3: Besprechungsprotokoll vom 6.12.2010

10/2011 Interessent F.G.

Anlage 4: Besprechungsprotokoll vom 10.8. und 31.10.2011;

Hinweis auf Seite 3 und 5, Vermerke mit Besprechung der Auszahlung der Pensionsansprüche;

Seite 6 und 7: Berechnung der Auswirkung der Auflösung der Pensionsrückstellung;

Seite 9: Forecast Bilanzentwicklung 2011 bereits ohne Pensionsrückstellung;

Seite 12: Hinweis auf aufgelöste Pensionsrückstellung

(Dokument Seite 9-12 sei vom Investor erstellt worden).

1.1.2012: Pensionsantritt des Beschwerdeführers

Anlage 5: Bescheid über den Anspruch auf Erwerbsunfähigkeitspension ab 1.1.2012

3-6/2012: Erstellung der Bilanz 2011 mit Auflösung der Pensionsrückstellung

Anlage 6: Bilanz 31.12.2011

1.5. und 6.9.2012: Auszahlung betrieblicher Pensionsansprüche

Da alle bisherigen Interessenten die Pensionsverpflichtung nicht übernehmen hätten wollen sei die Pensionsrückstellung aufgelöst und die Ansprüche abgefunden worden, um für die Zukunft von vorneherein eine besserer Verhandlungsbasis zu haben.

Die Größenordnung der Ansprüche im Verhältnis zur Bilanzsumme (in den Jahren 2009 und 2010 bereits 70%) schreckte viele Investoren ab.

Es sei dann nur der Teil der Pensionsansprüche, der durch Wertpapiere und Versicherung gedeckt gewesen wäre, ausbezahlt worden.

Verringerung des Auszahlungsbetrages durch mangelnde Liquidität, schlechte Ergebnisse aufgrund der Verzögerungen durch den langen Verkaufsprozess.

12/2012 Interessent O.

Anlage 7: Besprechungsprotokolle O.

6/2012 Interessent J.

Anlage 8: Lizenzvertrag J.:

Die Firma J. hätte mit Vertrag vom 28.6.2013 das gesamte Know How der Firma zu einem Fixbetrag von 200.000,00 € erworben.

11/2014 Verkauf Gebäude

Anlage 9: Kaufvertrag mit K.L. vom 6.11.2014

Aus dem **Besprechungsprotokoll vom 22.11.2010** mit Herrn H.I. geht unter anderem hervor, dass in der Bilanz zum 31.12.2009 handschriftlich zu den Rückstellungen für Pensionen in Höhe von 488.299,45 € vermerkt wurde, dass keine Übernahme der Verpflichtungen erfolgen solle.

Im **Besprechungsprotokoll vom 4.12.2010** mit Herrn M. findet sich lediglich der Vermerk "Pensionsabfindung 50% ESt".

Im oben angeführten **Besprechungsprotokoll vom 6.12.2010** findet sich kein Hinweis darauf, dass über die Pensionsverpflichtung gesprochen wurde.

Aus dem **Besprechungsprotokoll vom 31.10.2011** mit F.G. geht hervor, dass eine Abklärung der Höhe der Auszahlung der Pensionsansprüche sowie der Auswirkungen der "Herausnahme" des Pensionsanspruches auch auf die GuV vereinbart wurde. In einem im Zuge der Verhandlungen erstellten Forecast für 2011 wurde keine Pensionsrückstellung mehr eingeplant, da von einer Auflösung der Pensionsrückstellung ausgegangen worden wäre.

Des Weiteren liegt vor eine Zusammenfassung des F.G. über eine **Besprechung am 26.1.2011** mit dem Beschwerdeführer.

Daraus geht unter anderem Folgendes hervor:

Als Verkaufswert seien vom Beschwerdeführer 1,3 Mio € inklusive Pensionsvorsorge bzw. 1 Mio € ohne Pensionsvorsorge genannt worden.

Grundsätzlich seien sich die Besprechungsteilnehmer einig, dass die A. GmbH nach Feststellung der Pensionsberechtigung übernommen werden könne. Eine definitive Entscheidung werde nach der Pensionszusage durch die Sozialversicherung des Beschwerdeführers gefällt. Danach würden die Schritte der Übergabe vereinbart und ein

entsprechender Zeitplan erstellt werden. Als realistisches Übernahme-/Übergabedatum werde der 1.1.2012 angesehen.

Man hätte sich auf folgende Vorgangsweise geeinigt:

Der Beschwerdeführer werde die Untersuchungen zur Bewilligung der Pension im Februar 2011 durchführen.

Als offener Punkt werde der Verbleib des Firmenpensionsanteiles des Beschwerdeführers genannt.

Vorliegend ist der **Bescheid vom 12.1.2012**, wonach ab 1.1.2012 der Anspruch auf Erwerbsunfähigkeitspension unbefristet anerkannt werde.

Aus dem **Besprechungsprotokoll vom 28.11.2012** mit der Herrn P. geht unter anderem hervor, dass bei einer Liquidation der A. GmbH mit Verkauf des Firmenwertes zu 380.000,00 € eine Tilgung von verbleibenden Verbindlichkeiten aus dem Privatvermögen des Beschwerdeführers notwendig sein würde.

Zudem wurde vorgelegt die **Bilanz der A. GmbH zum 31.12.2010**, in der Rückstellungen für Pensionen in Höhe von 539.562,25 € ausgewiesen sind, was einem Anteil an der Bilanzsumme von 68,4 % entsprechen würde.

Mit **Schreiben vom 16.4.2018** wurden die oben angeführten Ermittlungsergebnisse dem Finanzamt zur Stellungnahme übermittelt.

Mit **Schreiben vom 7.5.2008** wurde durch das Finanzamt wie folgt geantwortet:

Das Finanzamt beantrage weiterhin die Abweisung der Beschwerde als unbegründet. Gemäß § 37 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 seien Einkünfte für Entschädigungen iSd § 32 Z 1, wenn überdies im Falle der lit. a oder b der Zeitraum für den die Entschädigungen gewährt würden, mindestens sieben Jahre betrage, über Antrag, beginnend mit dem Veranlagungsjahr, dem der Vorgang zuzurechnen sei, gleichmäßig verteilt auf drei Jahre anzusetzen.

Nach § 32 Z 1 lit. a EStG 1988 würden zu den Einkünften iSd § 2 Abs. 3 EStG 1988 auch Entschädigungen gehören, die als Ersatz für entgangene oder entgehende Einnahmen gewährt würden.

Entschädigungen seien Beträge zur Beseitigung einer bereits eingetretenen oder zur Verhinderung einer sonst drohenden Vermögensminderung (vgl. Doralt, EStG¹², Tz 6 zu § 32 mwN).

Nach der Judikatur des VwGH könnten auch Kapitalzahlungen zur Abfindung von Pensionsansprüchen als begünstigte Entschädigungen iSd § 32 EStG 1988 in Betracht kommen (VwGH 25.10.1977, 1173/77). Die Pensionsabfindung könnte als "Schadensausgleich" für den Verlust eines Pensionsanwartschaftsrechtes gewertet werden. Der Steuerpflichtige dürfe aber das schädigende Ereignis selbst nicht willentlich (freiwillig) herbeigeführt haben. Die Initiative für die Entschädigungsvereinbarung dürfe nicht vom Geschädigten selbst ausgegangen sein (Jakom/Kanduth-Kristen, EStG 2017, § 32 Rz 10 mwN). Es dürfe sohin nicht der Geschädigte selbst sein, der aus eigenem

Antrieb das für das Entgehen der Einnahmen ursächliche Ereignis herbeigeführt habe (VwGH 25.11.2009, 2005/15/0055).

Die Frage, von wem die Initiative für die Abfindung der Pensionsansprüche ausgegangen sei, stelle eine Sachfrage dar, die die belangte Behörde im Rahmen ihrer Beweiswürdigung zu beantworten habe (VwGH 29.4.2010, 2006/15/0174).

Aufgrund der getroffenen Feststellungen im Verfahren vor der belangten Behörde ergebe sich, dass die gegenständliche Pensionsabfindung auf einem freien Entschluss des Beschwerdeführers, den dieser aufgrund der am 1.1.2012 eingetretenen Erwerbsunfähigkeit getroffen habe, basiere, sodass keine Entschädigung iSd § 32 EStG 1988 vorliege und sohin auch nicht der Hälftesteuersatz des § 32 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 zur Anwendung komme.

Daran ändere auch die mit Schreiben der steuerlichen Vertretung vom 20.3.2018 vorgelegten Unterlagen nichts.

Zu diesen vorgelegten Unterlagen sei zunächst festzuhalten, dass ein Großteil der Unterlagen betreffend Kaufinteressenten bereits im Rahmen der durchgeföhrten Betriebsprüfung vorgelegt worden sei.

Besehe man sich die übrigen Unterlagen, ergebe sich auch aus diesen ebenfalls nicht, dass die Besprechungen in eine Phase eingetreten sein würden, in der tatsächlich konkret über den Verkauf der Anteile des Beschwerdeführers verhandelt worden wäre. Zum Teil wäre die bestehende Pensionsrückstellung nicht einmal Gegenstand dieser Gespräche gewesen (vergleiche den Besprechungsvermerk vom 22.11.2010). Auch aus den Vermerken in der Bilanz zum 31.12.2009 finde sich beim Posten "Rückstellungen für Pensionen" lediglich der Vermerk "keine Übernahme". Von wem diese Überlegung ausgegangen sei finde sich in diesem Vermerk hingegen nicht.

Das Finanzamt gehe aufgrund der Beweisergebnisse davon aus, dass die Abfindung der beschwerdegegenständlichen Pensionsabfindung auf einem freien Willensentschluss des Beschwerdeführers basiere und er diesen Entschluss aufgrund der zuerkannten Erwerbsunfähigkeitspension gefasst habe. Dies ergebe sich nach Ansicht des Finanzamtes auch aus dem vorgelegten Memorandum vom 9.2.2011: In diesem werde nämlich die Pensionsverpflichtung vom Beschwerdeführer in Bezug auf seine Kaufpreisvorstellungen angesprochen und werde ein Wert mit und einer ohne Pensionsvorsorge angeführt. Daraus folge, dass es unzutreffend sei, dass F.G. einen Erwerb nur ohne Pensionsvorsorge ins Auge gefasst hätte. Vielmehr wäre es so, dass bei Verbleiben der Pensionsvorsorge im Unternehmen der Kaufpreis entsprechend geringer sei als wenn diese nicht übernommen werde.

Auch in der Besprechung vom 6.12.2010 würden sich keinerlei Aussagen zum weiteren Schicksal der bestehenden Pensionsrückstellung befinden. Vielmehr sei lediglich die wirtschaftliche Entwicklung der letzten Jahre anhand der Jahresabschlüsse besprochen worden.

Überdies wären die Verhandlungen mit möglichen Erwerbern keinesfalls soweit fortgediehen, dass ein Verkauf vor dem Abschluss gestanden sein würde. Stehe aber der Verkauf der Beteiligung noch nicht konkret fest, könne die Entscheidung des Berechtigten

aus einer Pensionsvorsorge sich diese abfinden zu lassen in einer solchen Phase niemals auf die Initiative eines anderen als des Pensionsberechtigten selbst beruhen. Dies werde auch dadurch verdeutlicht, dass im Schreiben der steuerlichen Vertretung vom 20.3.2018 nunmehr eingeräumt werde, dass die Entscheidung über die Pensionsabfindung vom Beschwerdeführer mit der A. GmbH getroffen worden wäre (Insichgeschäft). Ein erheblicher rechtlicher, wirtschaftlicher und tatsächlicher Druck von dritter Seite zur Vornahme einer Pensionsabfindung im beschwerdegegenständlichen Jahr hätte nicht bestanden, weil weder diesbezügliche Vereinbarungen getroffen worden wären, noch der Beschwerdeführer entsprechende Zusagen gegenüber Dritten gemacht hätte.

Im gegenständlichen Fall sei sohin keine Vereinbarung mit einem Erwerber der Anteile des Beschwerdeführers an der A. GmbH zustande gekommen und es unterscheide sich der gegenständliche Fall in diesem Punkt von jenem, den der VwGH mit Erkenntnis vom 20.2.1997, 95/15/0097, zu entscheiden gehabt hätte. Diesem Erkenntnis wäre eine Vereinbarung mit einem Dritten über die Pensionsabfindung zugrunde gelegen, der die Anteile des Beschwerdeführers an der GmbH erworben habe.

Solange aber keine verbindliche Vereinbarung über den Verkauf der Anteile vorliege, könne mangels einer mit einem Dritten eingegangenen Vereinbarung auch keine Initiative zum Abschluss der Pensionsabfindungsvereinbarung von anderer Seite gegeben sein, sondern basiere die Pensionsabfindung alleine auf einem Willensentschluss des Beschwerdeführers, der zudem Alleingesellschafter und Alleingeschäftsführer der A. GmbH während der Verhandlungen mit potentiellen Interessenten gewesen sei.

Aus den vorgelegten Unterlagen ergebe sich auch, dass es auch nach der Pensionsabfindung zu keinem Verkauf der Anteile gekommen sei, sondern lediglich Assets veräußert worden wären. Wieso es sich dabei um einen "zweistufigen" Verkauf bei Veräußerung des Know-How's und der Betriebsliegenschaft an verschiedenen Erwerber handeln solle, bleibt vollkommen unerfindlich.

Mit **Schreiben vom 7.5.2018** wurde die obige Stellungnahme dem Beschwerdeführer zur Gegenäußerung übermittelt.

Mit **Schreiben vom 24.5.2018** wurde wie folgt geantwortet:

Das Finanzamt stelle in seiner Stellungnahme vom 7.5.2018 die Behauptung auf, dass sich aus den Unterlagen nicht ergebe, *"dass die Besprechungen in eine Phase eingetreten wären, bei dem tatsächlich konkret über den Verkauf der Anteile des Beschwerdeführers verhandelt worden wäre"*.

Weiters: *"Überdies waren die Verhandlungen mit möglichen Erwerbern keinesfalls soweit fortgediehen, dass ein Verkauf vor dem Abschluss gestanden wäre."*

Diese Ausführungen seien reine Mutmaßungen und nicht durch entsprechende Tatsachenerhebungen gedeckt.

Um über den Fortschritt und genauen Inhalt der Verkaufsgespräche Klarheit zu schaffen beantrage man, folgende Personen als Zeugen einzuvernehmen:

D.E., F.G., Q.R..

Am **10.7.2018** wurde der **Zeuge Q.R.** zu oben angeführtem Beweisthema befragt. Im Wesentlichen geht aus der darüber erstellten Niederschrift hervor, dass der Zeuge bei der Bank als Filialleiter beschäftigt war und ist. Er sei bei einem Verkaufsgespräch dabei gewesen, Thema wären die Bilanzen und der Preisrahmen gewesen, ob die Pensionszusage in diesem konkreten Gespräch Thema gewesen wäre, wisse er nicht mehr. Er würde glauben, dass die Pensionszusage ein Verkaufshemmnis gewesen sein würde, es sei eine Preisfrage, ob die Pensionsverpflichtung mit übernommen werde oder nicht. Der wirtschaftliche Druck der Interessenten sei so groß gewesen, dass eine Pensionsabfindung unausweichlich gewesen wäre.

Am **16.7.2018** wurde der **Zeuge F.G.** zu oben angeführtem Beweisthema befragt. Im Wesentlichen geht aus der darüber erstellten Niederschrift hervor, dass etwa am 31.10.2011 ein Gespräch in S. stattgefunden habe, dessen Ausgangspunkt eine Aktennotiz vom 28.10.2011 gewesen sei. Die dort angeführten Punkte seien besprochen, offene Punkte herausgefiltert worden.

Unstrittig wäre gewesen, dass die Pensionsverpflichtung nicht mit übernommen werden könne.

Es hätte auch gemeinsam mit der Bank ein oder zwei Gespräche gegeben. Der Kauf sei schließlich nicht zustande gekommen, weil der Return und Invest innerhalb von 5 +/- 2 Jahren nicht realisierbar gewesen wäre. Die im Schreiben vom 25.11.2011 gesetzte Frist bis 2.12.2011 hätte er verstreichen lassen.

Eingereicht wurden die oben angeführte Aktennotiz vom 28.10.2011, ein 5-seitiges Konvolut unter dem Titel "Dokumentation der getroffenen Annahmen zu Forecast 2011 und Budget 2012" sowie ein Schriftstück vom 25.11.2011 des Notars des Beschwerdeführers.

In der Aktennotiz findet sich der Besprechungspunkt "*Auswirkung der "Herausnahme" des Pensionsanspruches (aktiv-/passivseitig, Auswirkungen auch auf GuV/steuerliches Thema für die Gesellschaft?)*".

Am **24.9.2018** wurde der **Zeuge D.E.** zu oben angeführtem Beweisthema befragt. Im Wesentlichen geht aus der darüber erstellten Niederschrift hervor, dass der Zeuge aus seinem beruflichen Umfeld zwei Personen vermitteln hätte können, die eventuell Interesse am Unternehmen haben könnten. Diese hätten auch Gespräche mit ihm geführt, es sei jedoch aus verschiedensten Gründen nicht zum Abschluss gekommen. Man hätte sich über den Kaufpreis nicht einigen können. Er hätte jeweils nur am Anfang den Kontakt hergestellt, bei den intensiveren Verhandlungen wäre er nicht dabei gewesen.

Es wäre immer klar gewesen, dass die Pensionszusage nicht vom Käufer mit übernommen werde, weil für beide Seiten ein zu großes Risiko bestanden hätte. Auch der Beschwerdeführer hätte gewollt, dass die Pensionszusage abgefunden werde. Die Gespräche seien in weiterer Folge unter Ausklammerung dieses Themas weitergeführt worden.

Vom Beschwerdeführer wurde **keine Stellungnahme** zu den Niederschriften über die Zeugeneinvernahmen abgegeben.

Durch das Finanzamt wurde mit **Schreiben vom 12.11.2018** wie folgt Stellung genommen: Es werde weiterhin die Abweisung der Beschwerde als unbegründet beantragt. Die nunmehrigen Ermittlungsergebnisse würden noch weiter verdeutlichen, dass die Initiative für die Abfindung der Pensionsansprüche vom Beschwerdeführer ausgegangen sei: So hätte D.E. in seiner Einvernahme ausgesagt, dass der Beschwerdeführer gewollt hätte, dass die Pensionszusage abgefunden werde.

Überdies ergebe sich aus diesen Ermittlungsergebnissen, dass die Besprechungen mit möglichen Interessenten niemals in eine Phase eingetreten seien, bei der tatsächlich konkret über den Verkauf der Anteile des Beschwerdeführers verhandelt worden wäre. Vielmehr wären die Verhandlungen mit den möglichen Erwerbern keinesfalls soweit fortgediehen, dass ein Verkauf vor dem Abschluss gestanden sein würde: So hätte es bis zum endgültigen Abbruch der Gespräche mit F.G. massive Auffassungsunterschiede über die Bewertung des Unternehmens des Beschwerdeführers gegeben. Dies hätte insbesondere die Prognosen über die künftige Geschäftsentwicklung betroffen (Dokument "Dokumentation der getroffenen Annahmen zu Forecast 2011 und Budget 2012"). Auch sei F.G. aufgrund des starken Rückgangs der Umsätze sowie der Betriebsleistung 2008 bis 2010 von keiner so positiven Entwicklung wie der Beschwerdeführer ausgegangen. Auch das Finanzergebnis sei von F.G. weitaus kritischer als vom Beschwerdeführer gesehen worden. Überdies sei F.G. davon ausgegangen, dass die Betriebsleistung, um Gewinne zu erzielen, mit der bestehenden Struktur nicht erreichbar sei (Seite 3 und 4 der Aktennotiz vom 28.10.2011). Aus diesem Grunde hätte F.G. bei seiner Einvernahme vom 16.7.2018 auch ausgesagt, dass der Return und Invest innerhalb von 5 plus/minus zwei Jahren nicht realisierbar gewesen sei.

Auch die in der Aktennotiz vom 15.11.2011 von F.G. aufgeworfenen Fragen seien in der Folge entweder gar nicht oder ausweichend beantwortet worden. So sei auf die Frage nach der Mitarbeit des Beschwerdeführers bzw. Know-How-Transfer im Schreiben vom 25.11.2011 wie folgt geantwortet worden; Know-How-Transfers: Das Team entwickle gemeinsam die Innovationen.

Eine Gewichtung bzw. Beurteilung der Rolle des Beschwerdeführers in Bezug auf das Unternehmen sei hingegen nicht vorgenommen worden. Die Frage, ob die Bankfinanzierung aufrecht bleiben würde bzw. ausreichend Rahmen für das angepeilte Umsatzwachstum vorhanden sei, sei gar nicht beantwortet worden, sondern lediglich erwidert, dass dies mit der jeweiligen Bank anzustimmen sein würde. Daraus folge, dass der Interessent davon ausgehen hätte müssen, dass die Konditionen für die betrieblichen Kredite nach Erwerb der Anteil neu zu verhandeln sein müssten.

Die Frage zum Marktrisiko, nämlich wie stark die Kundenbindung vom Beschwerdeführer selbst abhängig sein würde, sei verneint worden ohne eine nachvollziehbare Begründung zu geben. Das Argument, große Anlagen könnten nur von mehr Personen getragen werden, sage nämlich nichts über die Bedeutung der Rolle des Beschwerdeführers dabei aus. So sei für den Kunden zum Beispiel entscheidend, wer zentrale Ansprechperson für Probleme sei und nicht wer aller an der Anlage mitarbeite.

Aus den Ermittlungsergebnissen ergebe sich eindeutig, dass der Verkauf der Beteiligung noch nicht konkret festgestanden sei (Aussage von F.G. vom 16.7.2018: "Die im Schreiben vom 25.11.2011 gesetzte Frist bis 2.12.2011 habe ich streichen lassen."), weil unüberbrückbare Differenzen über die Bewertung des Kaufgegenstandes bestanden hätten. In einer solchen Phase könne aber die Entscheidung des Berechtigten, aus einer Pensionsvorsorge sich diese abfinden zu lassen niemals auf die Initiative eines anderen als des Pensionsberechtigten selbst beruhen.

Mit **Schreiben vom 13.11.2018** wurde die obige Stellungnahme dem Beschwerdeführer zur Gegenäußerung übermittelt.

Am **26.11.2018** wurde den Parteien der Verfahrensablauf zur Kenntnis übermittelt.

Aus der **Niederschrift über die am 4.12.2018 abgehaltene mündliche Verhandlung** geht unter anderem Folgendes hervor:

Aufgrund dessen, dass die A. GmbH nicht verkauft hätte werden können, hätte man eine Änderung herbeiführen wollen und die Pension abgefunden. In Folge seien dann Einzelteile verkauft worden.

Dem Erkenntnis zugrunde gelegter Sachverhalt

Der Beschwerdeführer war **Alleingesellschafter** der A. GmbH und bis zum Jahr 2011 deren **Alleingeschäftsführer**.

Ab Dezember 2011 war die Gattin des Beschwerdeführers Alleingeschäftsführerin des gegenständlichen Unternehmens.

Aufgrund der oben angeführten Vereinbarungen vom 12.6.1995 und vom 16.12.2002 wurde dem Beschwerdeführer eine **Pensionszusage** durch die A. GmbH erteilt.

Demnach wurde für den Fall der **Berufsunfähigkeit** eine lebenslängliche Firmenpension vorgesehen. Voraussetzung dafür ist, dass der Beschwerdeführer vor Vollendung des 62. Lebensjahres das Vorliegen von Berufsunfähigkeit, Arbeitsunfähigkeit bzw. voller Invalidität im Sinne der jeweiligen Regelungen zur gesetzlichen Pensions- und Unfallversicherung nachweist und aus den Diensten der Gesellschaft ausscheidet.

Für den Fall der Berufsunfähigkeit ist keine Abfindung des Pensionsanspruches vorgesehen.

Mit Bescheid vom 12.1.2012 wurde dem Beschwerdeführer die Erwerbsunfähigkeitspension gemäß § 132 GSVG ab dem 1.1.2012 zuerkannt.

Im Jahr 2012 wurden als Abfindung der Pensionsansprüche in Summe 378.000,00 € an den Beschwerdeführer durch die A. GmbH ausbezahlt.

Ab dem Ende des Jahres 2010 wurde versucht, das Unternehmen an verschiedene Interessenten zu verkaufen. Sämtliche Verhandlungen scheiterten an der Finanzierung bzw. der Höhe des Kaufpreises (siehe Zeugeneinvernahme Q.R.). In der Bilanz des Jahres 2010 erreichte die Verpflichtung des Unternehmens aus der Pensionsrückstellung 68% des Bilanzsumme.

Die Übernahme der Pensionsverpflichtung durch einen potentiellen Käufer war Thema in den Verhandlungen (siehe Zeugeneinvernahme F.G. und Zeugeneinvernahme D.E.).

Eine konkrete Vereinbarung über deren Ablöse, die in einem Verkauf des Unternehmens mündete, wurde nicht abgeschlossen. Aus den eingereichten Besprechungsprotokollen geht hervor, dass ein Teil der möglichen Käufer die Pensionsverpflichtung nicht übernehmen hätte wollen.

Das Unternehmen als Ganzes wurde in Folge nicht verkauft. Im Jahr 2013 wurde das technische Know-How in Form eines Lizenzvertrages und im Jahr 2014 wurde die zum Unternehmen gehörige Liegenschaft verkauft.

Von D.E., der als externer Unternehmensberater den Verkauf mit betreut hat, wurde in einer Zeugeneinvernahme ausgesagt, dass die Ablöse der Pensionsverpflichtung vom Beschwerdeführer selbst gewollt gewesen ist. Dieser Aussage wurde vom Beschwerdeführer nicht widersprochen.

Das Bundesfinanzgericht geht daher davon aus, dass die Ablöse der Pensionsverpflichtung auf Initiative und aufgrund des Entschlusses des Beschwerdeführers erfolgt ist. Unbestritten war die Höhe der Pensionsverpflichtung ein Thema bei den Verkaufsverhandlungen und die Bereitschaft zu deren Übernahme im Zuge eines Unternehmensverkaufes von mehreren Interessenten nicht gegeben. Die Ablöse war jedoch nicht kausal verknüpft mit einem konkreten Verkaufsabschluss.

Rechtliche Begründung

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

Gemäß § 32 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 gehören zu den Einkünften iSd § 2 Abs. 3 auch Entschädigungen, die gewährt werden als Ersatz für entgangene oder entgehende Einnahmen einschließlich eines Krankengeldes und vergleichbarer Leistungen.

Entschädigungen sind Beträge zur Beseitigung einer bereits eingetretenen oder zur Verhinderung einer sonst drohenden Vermögensminderung (siehe etwa VwGH 29.4.2010, 2006/15/0174; 25.10.2001, 98/15/0092).

Der Verlust eines Pensionsanwartschaftsrechtes ist ein Schaden, für den eine Entschädigung iSd § 32 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 gezahlt werden kann (Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer - Kommentar, § 32, Rz 12; VwGH 25.10.1977, 1173/77; VwGH 20.2.1997, 95/15/0079; 25.4.2013, 2010/15/0158).

Der Steuerpflichtige darf das schädigende Ereignis selbst nicht willentlich herbeigeführt haben. Voraussetzung ist nicht, dass der Einnahmenausfall gegen den Willen des Geschädigten eingetreten sein muss, aber die Initiative für die Entschädigungsvereinbarung darf nicht von diesem selbst ausgegangen sein (siehe auch Jakom¹⁰, EStG, § 32 Rz 10; VwGH 20.2.1997, 95/15/0079; 25.4.2013, 2010/15/0158)

Unter § 32 Z 1 EStG 1988 fallen auch einvernehmlich vereinbarte Pensionsabfindungen auf Initiative der Gesellschaft an einen wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer. **Geht die Initiative zum Abschluss der Entschädigungsvereinbarung vom Steuerpflichtigen selbst aus, gilt der Schaden als freiwillig herbeigeführt.** Wirkt der Steuerpflichtige am schädigenden Ereignis selbst mit, dann liegt nach Auffassung des BFH eine Entschädigung dennoch vor, wenn der Steuerpflichtige am schadenstiftenden Ereignis nicht aus eigenem Antrieb teilgenommen hat und unter erheblichem rechtlichen, wirtschaftlichen oder tatsächlichen Druck steht (BFH 9.7.1992, BStBl. 1993 II 27; BFH 13.8.2003, BStBl. 2004 II 106).

Es hindert die freiwillige Mitwirkung des Entschädigten am Zustandekommen des Ereignisses, das zum Entgehen der Einnahmen führt, daran, die gezahlte Entschädigung unter § 32 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 zu subsumieren, weil dann schon begrifflich nicht davon gesprochen werden kann, Einnahmen seien dem Steuerpflichtigen "entgangen" oder würden ihm "entgehen". Der Begriff des Entgehens schließt freiwilliges Mitwirken oder gar die Verwirklichung eines eigenen Strebens aus (BFH 9.7.1992, BStBl. 1993 II 27).

Der VwGH 20.2.1997, 95/15/0079, stellt darauf ab, ob die Gründe der Pensionsabfindung schwerpunktmäßig der wirtschaftlichen Interessensphäre des Erwerbers der Gesellschaftsanteile zuzurechnen sind.

Der BFH (13.8.2003, BStBl. II 106) stellt darauf ab, ob sich der Steuerpflichtige in einer Zwangssituation befunden hat und sich dem zusammengeballten Zufluss der Einnahmen nicht entziehen hat können.

Strittig ist, ob der der Entschädigung zugrunde liegende Schaden durch den Beschwerdeführer selbst herbeigeführt worden ist.

Aufgrund der Zuerkennung der Erwerbsunfähigkeitspension ab 1.1.2012 war der Firmenpensionsanspruch iSd oben angeführten Vereinbarung gegeben.

Unbestritten bildete der Pensionsanspruch des Beschwerdeführers in Form einer Pensionsrückstellung eine große finanzielle Belastung für das Unternehmen. Dass diese bei einem allfälligen Verkauf des Unternehmens den Kaufpreis beeinflusst, ist die logische Folge.

Mit keinem der vom Beschwerdeführer genannten Interessenten ist es zu einer verbindlichen Vereinbarung gekommen. Selbst nach der Abfindung der Pensionsansprüche konnte das Unternehmen nicht verkauft werden.

Dass der Beschwerdeführer sich dennoch für eine Abfindung der Ansprüche entschieden hat, basiert folglich auf seinem eigenen Entschluss.

Zudem hat der Zeuge D.E. - unwidersprochen - ausgesagt, dass der Beschwerdeführer die Abfindung auch **selbst gewollt** habe.

Wie oben ausgeführt ist aber eine **Abfindung auf Entschluss und im Interesse des Beschwerdeführers** nicht als Entschädigung iSd § 32 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 einzustufen, weshalb die Begünstigung iSd § 37 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 nicht zusteht und die Beschwerde als unbegründet abzuweisen war.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die 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.

Die Frage, von wem die Initiative für die Entschädigungsvereinbarung im Hinblick auf die Pensionszusage ausgegangen ist, ist eine auf Ebene der Sachverhaltsermittlung und Beweiswürdigung zu lösende Tatfrage, die zu keiner Lösung einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung führt.

Linz, am 10. Dezember 2018