



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Consultatio Wirtschaftsprüfung GmbH & Co KG, Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei, 1210 Wien, Karl Waldbrunner-Platz 1, vom 10. April 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Linz vom 10. März 2007 betreffend Haftung des Arbeitgebers gemäß § 82 EStG 1988, Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag sowie Säumniszuschlag für das Jahr 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Anlässlich einer bei der Berufungswerberin durchgeführten Lohnsteuerprüfung wurde unter anderem folgende Feststellung getroffen: Im Jahr 2001 wurden einigen Dienstnehmern der Berufungswerberin ihre Deputate an Salz, Holz und Kohlezustellung mit Betriebsvereinbarung abgelöst. Die Höhe der Ablösezahlung wurde einerseits aus dem Zeitraum bis zum berechneten Pensionsantritt, andererseits aus dem Zeitraum vom berechneten Pensionsantritt bis zum versicherungsmathematisch errechneten Ableben des jeweiligen Dienstnehmers ermittelt. Der auf den Zeitraum bis zum errechneten Pensionsantritt entfallende Anteil wurde als sonstiger Bezug versteuert, der auf den Zeitraum ab Pensionsantritt entfallende Anteil wurde gemäß § 67 Abs. 8 EStG als Pensionsabfindung versteuert.

Der Prüfer vertrat die Ansicht, dass die Ablöse dieser Deputate keine Pensionsabfindung darstelle, da nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Pensionsabfindungen nur dann vorlägen, wenn die zugrunde liegende Vereinbarung die Abgeltung eines – auf Renten lautenden – bereits entstandenen Anspruches zum Inhalt hätte. Es liege daher ein sonstiger Bezug vor, der allerdings nach dem Tarif zu versteuern war, da von den betroffenen Dienstnehmern das Jahressechstel bereits voll ausgeschöpft war. Das Finanzamt schloss sich dieser Ansicht an und forderte mit den angefochtenen Bescheiden die vom Prüfer pauschal errechnete Lohnsteuer samt einem darauf entfallenden Säumniszuschlag, den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag nach.

In der dagegen eingebrachten Berufung wurde die ersatzlose Aufhebung der Bescheide beantragt und sinngemäß ausgeführt: Entgegen der unbegründeten Feststellung im Prüfbericht würden die Voraussetzungen für eine Pensionsabfindung für bereits entstandene Ansprüche vorliegen. Renten sind Leistungen von Geld oder anderen vertretbaren Sachen. Vertretbar sind Sachen, die im Verkehr nur nach Maß, Zahl oder Gewicht bestimmt zu werden pflegen, weil es auf die Besonderheit des einzelnen Stückes nicht ankommt. Dies treffe auf die von den Deputaten erfassten Ansprüche auf Salz, Holz, Kohle zu. Eine von einer Geldrente abweichende steuerliche Behandlung von laufenden auf vertretbare Sachen lautenden Renten widerspreche dem Gesetzeswortlaut und dem Gleichheitsgebot. Darüber hinaus sei die Qualifikation der Abfindung bereits entstandener Ansprüche als Pensionsabfindung in Einklang mit der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sowie der herrschenden Rechts- und Verwaltungspraxis erfolgt. Der guten Ordnung halber werde noch auf die Lohnsteuerrichtlinien 2002 (Rz 1110b) und den entsprechenden Erlass des BMF (Lohnsteuerprotokoll 2002) verwiesen. Eine im Widerspruch zur genannten rechtlichen Praxis stehende Neubeurteilung im Rahmen einer rückwirkenden Abgabenprüfung für das Jahr 2001 widerspreche dem Grundsatz von Treu und Glauben.

Das Finanzamt forderte hierauf die Vorlage sämtlicher Unterlagen über die seinerzeitigen vertraglichen Vereinbarungen zu den gewährten Deputaten und die im Jahr 2001 mit der Belegschaftsvertretung erarbeiteten Richtlinien zur Berechnung der Abgeltungszahlungen. Der Aufforderung ist die Berufungswerberin nachgekommen.

Die in diesem Sinn übermittelten ursprünglichen Betriebsvereinbarungen über die Deputate stammten aus den Jahren 1979, 1980 und 1986, die Ansprüche standen den aktiven und pensionierten Werksangehörigen sowie deren Angehörigen zu.

In der vorgelegten „Betriebsvereinbarung über die Umwandlung der Bezüge von Arbeitern, die vor dem 30.4.1994 in das Unternehmen eingetreten sind“ wird ausgeführt, dass alle An-

sprüche jener Stichtagsmitarbeiter, die sich entscheiden, in das neue Arbeits- und Sozialrecht überzutreten, im Rahmen dieser Vereinbarung einer Neuregelung zugeführt werden. Nach diversen sonstigen Regelungen über die zukünftige Entlohnung wird unter den Punkten 13. und 14. festgehalten, dass das bisher gewährte Salzdeputat bzw. das Holzrelutum sowie die Kostenübernahme für die Zustellung von Kohlen für den Zeitraum der aktiven Betriebszugehörigkeit und den Zeitraum ab Ausscheiden bis zum Lebensende entfallen und mit einer individuellen Einmalzahlung abgegolten werden.

Vorgelegt wurde weiters das Muster eines für alle Dienstnehmer geltenden Dienstvertrages, unter dessen Pkt. 11. die Abgeltung der Deputate, aufgeteilt in die Barwerte für die aktive Dienstzeit und für die Zeit nach Beendigung des Dienstverhältnisses, geregelt war, sowie das Berechnungsschema für die Ermittlung der Abgeltungsansprüche.

Das Finanzamt erließ eine abweisende Berufungsvorentscheidung, die im Wesentlichen damit begründet wurde, dass die Deputate bereits während des aktiven Dienstverhältnisses einen Bestandteil des Aktivbezuges gebildet hätten und in Form eines Einmalbezuges abgegolten wurden, wobei ein Splitting durch Ermittlung eines Barwertes bis zum Zeitpunkt des Ausscheidens bzw. auf Basis der restlichen Lebenserwartung vorgenommen wurde. Es wurde bei allen Mitarbeitern ein fiktives Austrittsalter von 61,5 Jahren angenommen. Mangels Vorliegen eines genauen Pensionsantrittszeitpunktes bestehe jedoch bei dieser einmaligen Abfindung nicht die Möglichkeit, diese anteilmäßig den einzelnen Abschnitten zuzuordnen.

Im Vorlageantrag wurde das Berufungsbegehren weiterhin aufrecht erhalten und dieser Begründung sinngemäß entgegengesetzt, dass der Ansatz eines Pensionsantrittsalters von 61,5 Jahren dem damaligen Pensionsantrittsalter für eine vorzeitige Alterspension bei langer Versicherungsdauer entspreche. In der Regel werde im Unternehmen von der Möglichkeit einer vorzeitigen Alterspension Gebrauch gemacht. Zudem sei die Bekanntgabe eines genauen Pensionsantrittszeitpunktes keine Voraussetzung für eine Abrechnung gemäß § 67 Abs. 8 lit.b EStG 1988.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 67 Abs. 8 lit.e EStG 1988 in der ab 1.1.2001 geltenden Fassung lautet: Zahlungen für Pensionsabfindungen, deren Barwert den Betrag im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 1 des Pensionskassengesetzes nicht übersteigt, sind mit der Hälfte des Steuersatzes zu versteuern, der sich bei gleichmäßiger Verteilung des Bezuges auf die Monate des Kalenderjahres als Lohnzahlungszeitraum ergibt.

Vor dem Jahr 2001 galt für derartige Zahlungen folgende in § 67 Abs. 8 lit.b EStG 1988 enthaltene gesetzliche Regelung: Zu versteuern sind mit der Hälfte des Steuersatzes, der sich bei gleichmäßiger Verteilung des Bezuges auf die Monate des Kalenderjahres als Lohnzahlungszeitraum ergibt, Zahlungen für Pensionsabfindungen, soweit sie nicht nach Abs. 6 mit dem Steuersatz des Abs. 1 zu versteuern sind.

Zu dieser Rechtslage hat der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 18.12.2001, 2001/15/0190, unter Hinweis auch auf seine frühere Judikatur Folgendes festgestellt: Pensionsabfindungen im Sinn des § 67 Abs. 8 lit.b EStG 1988 liegen nur vor, wenn sie in Abgeltung eines – auf Renten lautenden – bereits entstandenen Anspruches geleistet werden. Die Anwartschaft auf eine künftige Pension ist dem Pensionsanspruch nicht gleichzuhalten. Das EStG unterscheidet etwa in § 9 Abs. 1 Z 2 zwischen „Pensionen“ und „Anwartschaften“ auf Pensionen. § 67 Abs. 8 lit.b EStG 1988 stellt auf die Abfindung von Pensionen, nicht auf die Abfindung von Anwartschaften ab.

An dieser Aussage hat der Verwaltungsgerichtshof auch in seiner späteren Rechtsprechung festgehalten (z.B. Erkenntnisse vom 9.9.2004, 2004/15/0099, vom 22.12.2004, 2000/15/0090, o.ä.) und aus diesem Grund die Voraussetzung für diese Begünstigungsbestimmung in Fällen, in denen der Pensionsanspruch etwa mangels Erreichen des Pensionsalters noch nicht entstanden ist, als nicht erfüllt angesehen.

In den hier strittigen Fällen handelt es sich durchwegs um aktive Mitarbeiter der Berufungswerberin, mit denen im Zuge einer Änderung des Arbeits- und Sozialrechtes neue Dienstverträge geschlossen wurden, in denen die bisherigen Deputatsvereinbarungen ausdrücklich als nicht mehr bestehend erklärt werden. Die Deputate waren Teil des vorherigen Aktivbezuges und sollten, wie aus den früheren Betriebsvereinbarung ersichtlich, im Fall eines Übertrittes in die Pension weiterhin gewährt werden. Wenn auch die ursprüngliche Vereinbarung dies so vorgesehen hat und die Deputate im Fall des Übertrittes in den Ruhestand zu einem Teil des Pensionsbezuges geworden wären, so hatte dennoch im Zeitpunkt der Umwandlung und Ablöse noch keiner der betroffenen Mitarbeiter einen Anspruch auf Pension bzw. diesen Anteil an einem allfälligen Pensionsbezug erworben – es war nicht einmal der Zeitpunkt eines Übertrittes in den Ruhestand bekannt. Auch in diesen Fällen lag lediglich eine Anwartschaft auf die Zuwendungen vor.

Im Sinn der zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes liegen die Voraussetzungen für die Begünstigungsbestimmung des § 67 Abs. 8 lit.e EStG 1988 allein aus diesem Grunde nicht vor.

Insoweit sich die Berufungswerberin auf die Lohnsteuerrichtlinien und Erlässe des BMF beruft („Nach der Verwaltungspraxis wurde als Pensionsabfindung hauptsächlich die Abfindung einer Pensionsanwartschaft beurteilt“) und in einer Neubeurteilung eine Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben sieht, ist zu bemerken, dass sich aus der Verwaltungspraxis keine Bindung der Abgabenbehörde bei der Geltendmachung der Lohnsteuerhaftung ergibt (VwGH 18.12.2001, 2001/15/0190).

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Linz, am 2. August 2010