

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

23.09.2010

Geschäftszahl

2007/15/0206

Beachte**Serie (erledigt im gleichen Sinn):**

2007/15/0207 E 23. September 2010

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Höfinger und die Hofräte Dr. Zorn, Dr. Büsser, MMag. Maislinger und Mag. Novak als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer, über die Beschwerde des Finanzamtes Oststeiermark in 8330 Feldbach, Gnaserstraße 3, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Graz, vom 29. Juni 2007, Zl. RV/0731-G/06, betreffend Einkommensteuer 2005 (mitbeteiligte Partei: WK in B), zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Begründung

Der Mitbeteiligte bezog seit März 1996 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit aus einem Dienstverhältnis mit der X Stadtwerke AG und entrichtete gemäß kollektivvertraglicher Vorgaben seit Beginn des Dienstverhältnisses Beiträge zur betrieblichen Pensionseinrichtung.

Im Jahr 2005 machte der Mitbeteiligte von einer (neu geschaffenen) Austrittsmöglichkeit aus dem betrieblichen Pensionssystem Gebrauch und erhielt gemeinsam mit dem Monatsbezug für August seine bis Ende 2004 in die betriebliche Pensionseinrichtung entrichteten Beträge samt einer 6%igen Verzinsung sowie die von Jänner bis Juli 2005 einbehaltenen Beträge unverzinst, ohne Vornahme eines Lohnsteuerabzuges, rückerstattet.

Mit Einkommensteuerbescheid 2005 vom 19. Juni 2006 wurden die rückgezahlten - mittels separatem Lohnzettel gemäß § 69 Abs. 5 EStG 1988 gemeldeten - Beträge der Besteuerung unterzogen. Hierbei wurde ein Siebentel des Gesamtbetrages gemäß § 69 Abs. 5 EStG 1988 als sonstiger Bezug iSd § 67 Abs. 1 EStG 1988 beurteilt, während die restlichen sechs Siebentel des Gesamtbetrages ohne tarifliche Sonderstellung besteuert wurden.

In seiner Berufung begehrte der Mitbeteiligte die Behandlung des rückerstatteten Betrages als Pensionsabfindung unter Inanspruchnahme der begünstigenden Bestimmung des § 67 Abs. 8 lit. e EStG 1988 mit dem Hälftesteuersatz.

In seiner abweisenden Berufungsvorentscheidung verwies das beschwerdeführende Finanzamt darauf, dass es sich beim nachversteuerten Betrag um keine Pensionsabfindung gehandelt habe, sondern um eine Rückzahlung von Pflichtbeiträgen, die gemäß § 25 Abs. 1 Z 3 lit. d EStG 1988 mit dem Normalsteuersatz zu versteuern seien.

Mit dem angefochtenen Bescheid hob die belangte Behörde den bekämpften Einkommensteuerbescheid des Finanzamtes auf Grund eines Vorlageantrages des Mitbeteiligten auf und begründete dies im Wesentlichen wie folgt:

Die historische, systematische und auch teleologische Interpretation des Begriffes "Pflichtbeiträge" in § 25 Abs. 1 Z 3 lit. d EStG 1988 zeige, dass diese Norm nur auf die Rückzahlung von Pflichtbeiträgen abziele, welche davor zur Erlangung von unter § 25 Abs. 1 Z 3 lit. a bis c leg. cit. normierten Pensionsbezügen geleistet worden

sein. Diese Interpretation spreche gegen eine Übertragbarkeit auf Beitragserstattungen durch einen der in § 25 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 angeführten privaten Rechtsträger, aber auch auf Beitragserstattungen des (gegebenenfalls ehemaligen) Dienstgebers im Falle direkter Leistungszusagen, welche unter den Anwendungsbereich des § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 fielen.

Für Beitragsrückzahlungen des Dienstgebers bei aufrehtem Dienstverhältnis wäre zudem die mit dem AbgÄG 1998 geschaffene Meldepflicht des § 69 Abs. 5 EStG 1988 und der neue Pflichtveranlagungstatbestand des § 41 Abs. 1 Z 3 leg. cit. entbehrlich, weil der Dienstgeber ohnehin Kenntnis von der Rückzahlung habe und den Lohnsteuerabzug nach § 78 Abs. 1 EStG 1988 bei der Rückzahlung an den Dienstnehmer vornehmen müsse.

Vielmehr handle es sich um Gelder, welche dem Mitbeteiligten gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 aus seinem aufrechten Dienstverhältnis mit der X Stadtwerke AG zugeflossen seien und welche vom Dienstgeber bei der Auszahlung der Lohnversteuerung zu unterziehen gewesen wären. Damit entfalle aber auch die Anwendbarkeit der Bestimmung des § 69 Abs. 5 EStG 1988 sowie, daraus folgend, des § 41 Abs. 1 Z 3 EStG 1988.

Dies werde nicht zuletzt dadurch untermauert, dass die X Stadtwerke AG bei der elektronischen Übermittlung der nach § 69 Abs. 5 EStG 1988 erstellten Lohnzettel aus technischen Gründen mit einer eigens dafür vergebenen Steuernummer, somit gleichsam künstlich als fremde, auszahlende Stelle habe auftreten müssen, weil im EDV-System der Finanzverwaltung, dem Gesetzeszweck der Bestimmung entsprechend, eine Meldung von Lohnzetteln nach § 69 Abs. 5 EStG 1988 bei einer Identität des Dienstgebers mit der auszahlenden Stelle nicht vorgesehen sei.

Da es neben § 41 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 auch an etwaigen anderen Rechtsgrundlagen für eine Pflichtveranlagung fehle und der Mitbeteiligte während des Rechtsmittelverfahrens seinen Antrag auf Durchführung einer Arbeitnehmerveranlagung für 2005 zurückgezogen habe und somit auch § 41 Abs. 2 EStG 1988 als Rechtsgrundlage für die Durchführung einer Veranlagung entfalle, lägen für das Jahr 2005 insgesamt nicht die Rechtsgrundlagen für das Erlassen eines "Einkommensteuerveranlagungsbescheides" vor, weshalb der bekämpfte Bescheid aus dem Rechtsbestand zu beseitigen sei.

Gegen diese Entscheidung wendet sich die vom Finanzamt erhobene Beschwerde mit dem Vorbringen, die belangte Behörde habe die Rückzahlung der strittigen Beträge zu Unrecht nicht dem § 25 Abs. 1 Z 3 lit. d EStG 1988 subsumiert. "Pflichtbeiträge" im Sinne dieser Bestimmung lägen vor, weil die strittigen Beträge auf Grund der kollektivvertraglich verpflichtenden Mitgliedschaft der Dienstnehmer zur Pensionseinrichtung vom Dienstgeber einbehalten worden seien.

Nach Vorlage der Akten und Erstattung einer Gegenschrift durch die belangte Behörde hat der Verwaltungsgerichtshof erwogen:

Im Beschwerdefall ist unbestritten, dass der Mitbeteiligte im Jahr 2005 ausschließlich Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezogen hat.

Besteht das Einkommen nur aus nichtselbständigen Einkünften, dann unterbleibt - sofern kein Antrag gemäß § 41 Abs. 2 EStG 1988 gestellt wird - grundsätzlich eine Veranlagung; an die Stelle der Veranlagung tritt als Erhebungsform der Einkommensteuer der Abzug der Lohnsteuer durch den Arbeitgeber (vgl. Doralt, EStG13, § 41 Tz. 1).

Das Finanzamt wendet sich nicht gegen die Feststellung der belangten Behörde, wonach der Mitbeteiligte seinen zunächst gestellten Antrag auf Veranlagung gemäß § 41 Abs. 2 EStG 1988 im Laufe des Berufungsverfahrens zurückgezogen hat (zur Wirkung eines derartigen Parteienschrittes vgl. das hg. Erkenntnis vom 18. November 2008, 2006/15/0320).

Im Beschwerdefall ist daher entscheidend, ob einer der im § 41 Abs. 1 EStG 1988 normierten Pflichtveranlagungstatbestände - nach dem Beschwerdevorbringen dessen Z 3 - vorliegt. Das beschwerdeführende Finanzamt argumentiert, die vom Arbeitgeber des Mitbeteiligten einbehaltenen Beiträge zur betrieblichen "Pensionseinrichtung" stellten Pflichtbeiträge iSd § 25 Abs. 1 Z 3 lit. d EStG 1988 dar, deren Rückzahlung unter das Regelungsgefüge des § 69 Abs. 5 EStG 1988 fielen. In der Folge habe die Verpflichtung bestanden, für diese zurückgezahlten Pflichtbeiträge Lohnzettel auszustellen und diese im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung gemäß § 41 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 zu erfassen. "Pflichtbeiträge" der Arbeitnehmer lägen wegen der kollektivvertraglich verpflichtenden Mitgliedschaft in der Pensionseinrichtung des Arbeitgebers vor. Angesichts der Tatsache, dass 416 Dienstnehmer der X Stadtwerke AG im Jahr 2005 ihre Beiträge zur Pensionsreinrichtung inklusive Verzinsung rückerstattet bekommen hätten, läge wohl ein Fall vor, für den der Gesetzgeber iSd Erläuternden Bemerkungen zum § 25 Abs. 1 Z 3 lit. d EStG 1988 ein Veranlagungsverfahren habe einrichten wollen, das eine einfache Administration gewährleiste.

Mit dem Abgabenänderungsgesetz 1998, BGBl. I Nr. 28/1999, wurden folgende gegenständlich relevante Ergänzungen des Einkommensteuergesetzes 1988 vorgenommen:

"5. Im § 25 Abs. 1 Z 3 wird folgende lit. d angefügt:

'd) Rückzahlungen von Pflichtbeiträgen, sofern diese ganz oder teilweise auf Grund des Vorliegens von Einkünften im Sinne der Z 1 einbehalten wurden.'

...

7. § 41 Abs. 1 Z 3 lautet:

'3. im Kalenderjahr Bezüge gemäß § 69 Abs. 2, 3 oder 5 zugeflossen sind,'

...

9. Im § 69 wird folgender Abs. 5 angefügt:

'(5) Bei Auszahlung von Bezügen im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 3 lit. d hat die auszahlende Stelle bis 31. Jänner des folgenden Kalenderjahres einen Lohnzettel (§ 84) zur Berücksichtigung dieser Bezüge im Veranlagungsverfahren auszustellen und an das Finanzamt der Betriebsstätte zu übermitteln. In diesem Lohnzettel sind ein Siebentel der ausgezahlten Bezüge als sonstiger Bezug gemäß § 67 Abs. 1 auszuweisen. Ein vorläufiger Lohnsteuerabzug hat zu unterbleiben.'

Nach den parlamentarischen Materialien zum AbgÄG 1998 sollten mit Einfügung des § 25 Abs. 1 Z 3 lit. d EStG 1988 iVm dem besonderen Lohnsteuerabzug nach § 69 Abs. 5 leg. cit. und dem zusätzlichen Pflichtveranlagungstatbestand in § 41 Abs. 1 Z 3 leg. cit. "bei der steuerlichen Erfassung der Rückzahlung von SV-Pflichtbeiträgen" administrative Erleichterungen geschaffen werden (1471 BlgNR XX. GP, 16).

Wenn das beschwerdeführende Finanzamt in diesem Zusammenhang vorbringt, das EStG 1988 assoziiere mit dem Begriff der "Pflichtbeiträge" nicht ausschließlich solche zur gesetzlichen Sozialversicherung, sondern spreche beispielsweise im § 16 Abs. 1 Z 3 lit. a leg. cit. auch im Zusammenhang mit gesetzlichen Interessensvertretungen von "Pflichtbeiträgen", ist ihm zu entgegnen, dass das Gesetz unter den erwähnten Pflichtbeiträgen jene versteht, die auf Grund einer Zwangsmitgliedschaft zu gesetzlichen Interessensvertretungen zu entrichten sind (vgl. Hofstätter/Reichel, EStG 1988, § 16 Abs. 1 Z 3 Tz. 1).

Den gegenständlichen Beiträgen der Arbeitnehmer zu der "Pensionseinrichtung der (X) Stadtwerke Aktiengesellschaft" liegt ein vergleichbarer Zwangscharakter nicht zu Grunde. Die belangte Behörde hat die Feststellung getroffen, dass die betriebliche Zusatzpension, zu der der Mitbeteiligte Beiträge geleistet hat, ihre rechtliche Grundlage im maßgebenden Kollektivvertrag in Verbindung mit § 3 des Dienstvertrages in der Art einer direkten Leistungszusage iSd § 2 Z 2 Betriebspensionsgesetz, BGBl. Nr. 282/1990, findet.

Damit waren die vom Mitbeteiligten entrichteten Beträge nicht auf Grund gesetzlicher Bestimmungen, sondern auf Grund einer privatrechtlichen Vereinbarung zwischen Arbeitnehmer und Arbeitgeber zu leisten (Dienstvertrag). Dass sich der Mitbeteiligte im Rahmen des mit der X Stadtwerke AG geschlossenen Dienstvertrages dazu verpflichtet hat, die kollektivvertraglichen Regelungen über das Pensionsrecht anzuerkennen und entsprechende Beiträge zu entrichten, macht diese Eigenleistungen des Arbeitnehmers nicht zu "Pflichtbeiträgen" iSd § 25 Abs. 1 Z 3 lit. d EStG 1988.

Nach den kollektivvertraglichen Bestimmungen (vgl. insbesondere § 175 und § 208) hat die Pensionseinrichtung der X Stadtwerke AG den Zweck, den "Mitgliedern" für den Fall des Alters, der Invalidität (Berufsunfähigkeit) und des Todes näher bestimmte Leistungen zu gewähren, "wenn und solange gleichartige Leistungen von den Trägern der gesetzlichen Sozialversicherung nach den darüber bestehenden Vorschriften nicht oder nicht in demselben Ausmaß gebühren". Dieses Regelungsgefüge tritt gemäß § 251 Abs. 1 lit. c des Kollektivvertrages (betreffend das Ausmaß des Ruhegeldes) zur gesetzlichen Sozialversicherung ergänzend hinzu, ersetzt diese jedoch nicht.

Die Mitglieder der betrieblichen Pensionseinrichtung werden durch die Leistung der kollektivvertraglich geregelten Beiträge nicht von der gesetzlichen Pflichtversicherung befreit, sodass die gegenständlichen Beiträge auch nicht an Stelle dieser Pflichtbeiträge treten.

Insgesamt ist demnach die Beurteilung der belangten Behörde, dass im Beschwerdefall keine Bezüge im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 3 lit. d EStG 1988 ausbezahlt wurden, somit auch kein gesonderter Lohnzettel gemäß § 69 Abs. 5 leg. cit. auszustellen war und infolge dessen keine Veranlagung des Mitbeteiligten gemäß § 41 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 durchzuführen war, nicht als rechtswidrig zu erkennen.

Da die Beschwerde somit keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufzuzeigen vermochte, war sie gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 23. September 2010