

TE Vwgh Erkenntnis 2020/12/31 Ra 2019/13/0077

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 31.12.2020

Index

10/01 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG)
10/07 Verwaltungsgerichtshof
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag
57/03 Pensionskassenrecht

Norm

BAO §280 Abs1 litd
BAO §93 Abs2
B-VG Art133 Abs4
EStG 1988 §15
EStG 1988 §16 Abs1
EStG 1988 §25 Abs1 Z2 lita
EStG 1988 §26 Z7 lita
EStG 1988 §4 Abs4 Z2
PKG 1990 §48b
PKG 1990 §48b Abs2
PKG 1990 §7 Abs3
VwGG §34 Abs1

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Nowakowski und den Hofrat MMag. Maislinger sowie die Hofrätinnen Dr. Reinbacher und Dr.in Lachmayer sowie den Hofrat Dr. Bodis als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Schramel, über die Revision des G in W, vertreten durch die Dr. Gustav Teicht, Dr. Gerhard Jöchel Kommandit-Partnerschaft in 1010 Wien, Rathausstraße 19/DG/53, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 5. Juni 2019, Zl. RV/7105732/2018, in der Fassung des Berichtigungsbeschlusses vom 1. Oktober 2019, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für die Jahre 2009 bis 2011 und 2013 bis 2016,

Spruch

I. zu Recht erkannt:

Die Revision wird, soweit sie sich gegen die Festsetzung der Einkommensteuer für die Jahre 2009 bis 2011 wendet, als unbegründet abgewiesen.

II. den Beschluss gefasst:

Im Übrigen - hinsichtlich der Einkommensteuer für die Jahre 2013 bis 2016 - wird die Revision zurückgewiesen.

Begründung

1 Der Revisionswerber erhielt in den Streitjahren - neben einer ASVG-Alterspension - Bezüge von einer inländischen Pensionskasse. In den Jahren 2009 bis 2011 machte er im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung Werbungskosten im Zusammenhang mit diesen Bezügen geltend. Als Werbungskosten wurde dabei die in diesen Jahren jeweils vorgenommene Reduktion der dem Revisionswerber zuzurechnenden Deckungsrückstellung durch die Pensionskasse für Zwecke der Dotierung der gesetzlich vorgeschriebenen Mindestertragsrücklage eingestuft und geltend gemacht.

2 Das Finanzamt versagte bei der Festsetzung der Einkommensteuer für die Jahre 2009 bis 2011 die Berücksichtigung der geltend gemachten Werbungskosten mit der Begründung, dass bei ausschließlichem Vorliegen von Pensionsbezügen die Berücksichtigung von Werbungskosten nicht möglich sei. Die Festsetzung der Einkommensteuer für die Jahre 2013 bis 2016 erfolgte antragsgemäß.

3 Der Revisionswerber erhob gegen die Einkommensteuerbescheide Beschwerden.

4 Hinsichtlich der in den Jahren 2009 bis 2011 nicht berücksichtigten Werbungskosten führte er aus, die „Zuweisung zur Mindestertragsgarantie“ sei „Voraussetzung für eine Mindestertragsgarantie“. Die Zahlungen daraus seien bei ihm in voller Höhe als laufendes Einkommen besteuert worden. Damit seien aus seiner Sicht die dafür notwendigen Aufwendungen voll steuermindernd. Weiters brachte er vor, die Mindestertragsgarantie sei nicht periodenrein, weil die Zuweisung laufend erfolge, bis eine bestimmte Höhe erreicht sei, die Zahlungen daraus hingegen immer dann erfolgen würden, „wenn die Mindestertragsgarantie schlagend“ werde.

5 Hinsichtlich der Jahre 2013 bis 2016 begründete der Revisionswerber die Beschwerden mit der von ihm im Jahr 2012 ausgeübten Option zur Vorwegbesteuerung gemäß § 48b Pensionskassengesetz (PKG). Durch Ausübung dieser Option hätten seine Pensionsbezüge generell wie auf Beiträge von Arbeitnehmern entfallende Bezüge besteuert zu werden, somit nur in Höhe von 25%, sofern dafür Sonderausgaben geltend gemacht worden seien. Da die Geltendmachung von Sonderausgaben bei vorwegbesteuerten Pensionsbezügen allerdings nicht möglich sei, hätten - systemkonform - die Pensionsbezüge zur Gänze steuerfrei zu verbleiben.

6 Mit gesonderten Beschwerdevorentscheidungen wies das Finanzamt die Beschwerden als unbegründet ab. Der Revisionswerber beantragte die Entscheidung über die Beschwerden durch das Bundesfinanzgericht.

7 Mit dem angefochtenen Erkenntnis vom 5. Juni 2019, berichtigt durch den Beschluss vom 1. Oktober 2019, wies das Bundesfinanzgericht die Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2009 bis 2011 und 2013 bis 2016 als unbegründet ab. Es sprach aus, dass eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig sei.

8 Das Bundesfinanzgericht führte - nach Schilderung des Verfahrensgangs und Feststellung des im bisherigen Verfahren unstrittigen Sachverhalts - im Wesentlichen aus, die Bildung der Mindestertragsrücklage sei zunächst eine Vermögensumschichtung und kein endgültiger Verlust. Die Beträge, die der Mindestertragsrücklage zugeführt werden, seien Bestandteile eines steuerneutralen Tausches und könnten daher keine Werbungskosten darstellen. Im Bereich der außerbetrieblichen Einkunftsarten werde zudem der Vermögensstamm grundsätzlich nicht erfasst, sodass damit zusammenhängende Aufwendungen nur bei Vorhandensein ausdrücklicher gesetzlicher Bestimmungen abzugsfähig seien.

9 Zur Frage der laufenden Besteuerung der Pensionskassen-Pension bei Ausübung der Option zur Vorwegbesteuerung gemäß § 48b PKG stellte das Bundesfinanzgericht lediglich fest, dass die Erfassung von 25% der erhaltenen Bezüge als Einkünfte dem Gesetz entspräche.

10 Gegen dieses Erkenntnis wendet sich die Revision, zu der das Finanzamt keine Revisionsbeantwortung erstattet hat.

11 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

12 Nach Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

13 Nach § 34 Abs. 1 VwGG sind Revisionen, die sich wegen Nichtvorliegens der Voraussetzungen des Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zur Behandlung eignen, ohne weiteres Verfahren in nichtöffentlicher Sitzung mit Beschluss zurückzuweisen. Ein solcher Beschluss ist nach § 34 Abs. 3 VwGG in jeder Lage des Verfahrens zu fassen.

14 Nach § 34 Abs. 1a VwGG ist der Verwaltungsgerichtshof bei der Beurteilung der Zulässigkeit der Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG an den Ausspruch des Verwaltungsgerichtes gemäß § 25a Abs. 1 VwGG nicht gebunden. Die Zulässigkeit einer außerordentlichen Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG hat der Verwaltungsgerichtshof im Rahmen der dafür in der Revision vorgebrachten Gründe (§ 28 Abs. 3 VwGG) zu überprüfen.

15 Soweit trennbare Absprüche - wie im vorliegenden Fall betreffend die Einkommensteuer für verschiedene Jahre - vorliegen, ist die Zulässigkeit einer dagegen erhobenen Revision getrennt zu prüfen. Dabei kommt auch eine teilweise Zurückweisung der Revision durch den Verwaltungsgerichtshof in Betracht (vgl. VwGH 27.8.2020, Ra 2020/15/0035, und 13.9.2018, Ro 2016/15/0005, jeweils mwN).

16 I. Zur Zulässigkeit der Revision gegen die Festsetzung der Einkommensteuer für die Jahre 2009 bis 2011 wird geltend gemacht, das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes weiche in verfahrensrechtlicher Hinsicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ab, während in materiellrechtlicher Hinsicht keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur strittigen Rechtsfrage - ob Zuweisungen zur Mindestertragsrücklage als Werbungskosten gem. § 16 EStG 1988 einzustufen sind - bestehe.

17 Die Verletzung verfahrensrechtlicher Vorschriften sieht der Revisionswerber darin begründet, dass die rechtliche Beurteilung des Bundesfinanzgerichtes, wonach die Zuführungen der Beträge zur Mindestertragsrücklage „Bestandteile eines steuerneutralen Tausches“ und daher nicht als Werbungskosten einzustufen seien, anhand eines „unzureichend festgestellten“ Sachverhaltes getroffen worden sei. Aus dem übermittelten Schreiben der Pensionskasse ergebe sich nämlich, dass die Zuweisungen zur Mindestertragsrücklage nicht - wie vom Bundesfinanzgericht offenbar angenommen - wieder an den Revisionswerber zurückgezahlt worden seien, weil die Zahlungen aus der Mindestertragsrücklage die Zuweisungen an diese betraglich unterschritten hätten.

18 Mit diesem Vorbringen wird die Zulässigkeit der Revision hinsichtlich der Festsetzung der Einkommensteuer für die Jahre 2009 bis 2011 aufgezeigt, sie ist aber im Ergebnis nicht begründet.

19 Werbungskosten sind nach § 16 Abs. 1 EStG 1988 die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Darunter fallen nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sämtliche Wertabgaben (von Geld oder geldwerten Wirtschaftsgütern sowie deren Wertverzehr in Form der Abnutzung oder Substanzverringerung), die durch eine auf die Erzielung außerbetrieblicher Einkünfte ausgerichtete Tätigkeit veranlasst sind (vgl. VwGH 13.11.2019, Ra 2019/13/0070, und 29.7.2014, 2010/13/0126, VwSlg. 8931/F).

20 Ein Aufwand oder eine Ausgabe liegen vor, wenn die Wertabgabe (der geleistete Betrag) aus der wirtschaftlichen Verfügungsmacht des Steuerpflichtigen ausgeschieden ist (vgl. - teils noch zum EStG 1972 - VwGH 25.4.2013, 2010/15/0101; 30.1.2001, 96/14/0056, VwSlg. 7579/F; 18.01.1994, 93/14/0164). Der Begriff der Werbungskosten setzt somit - wie sich in Umkehrung aus § 15 EStG 1988 ergibt - einen Abfluss voraus, der sich wirtschaftlich in einer Verminderung des Vermögens des Abgabepflichtigen auswirkt (vgl. VwGH 29.1.2014, 2009/13/0209, VwSlg. 8880/F; 27.2.1990, 89/14/0288, mwN).

21 Die Reduktion des auf den Revisionswerber entfallenden Teils der Deckungsrückstellung (als Teil der gesamten Deckungsrückstellung mit Mindestertragsgarantie sämtlicher Veranlagungs- und Risikogemeinschaften) zum Zweck der Zuweisung (Dotierung) der Mindestertragsrücklage gemäß § 7 Abs. 3 PKG führt allerdings zu keinem Abfluss, der eine Verminderung des Vermögens des Revisionswerbers bewirken würde.

22 Ein - wenn auch ertragsteuerlich nicht relevanter - Abfluss, der eine Verminderung des Vermögens des Revisionswerbers bewirkt, findet vielmehr bereits im Zeitpunkt der Zahlung der Pensionskassenbeiträge statt. Vertraglich festgelegte Pensionskassenbeiträge stellen beim entrichtenden Arbeitgeber einen Lohnaufwand dar, der bei Erfüllung der Voraussetzungen gemäß § 4 Abs. 4 Z 2 EStG 1988 als Betriebsausgabe in Abzug gebracht werden kann (vgl. dazu Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG21, § 4 Tz 286 ff). Die Entrichtung der Pensionskassenbeiträge

führt beim Arbeitnehmer aufgrund seiner gesetzlich geregelten Stellung als Anwartschaftsberechtigter der Pensionskasse zu einem Vorteil aus dem Dienstverhältnis (vgl. VwGH 28.10.2014, 2012/13/0118, mwN, und 19.12.2013, 2011/15/0158, VwSlg. 8875/F, jeweils zu Versicherungsbeiträgen; siehe auch Kirchmayr/Geringer in Doralt et al, EStG21, § 25 Tz 91 unter „Prämien für Personenversicherungen“), der allerdings gemäß § 26 Z 7 lit. a EStG 1988 nicht steuerbar ist (vgl. Kirchmayr/Rimböck in Doralt et al, EStG21, § 26 Tz 145 ff). Die Besteuerung erfolgt gemäß § 25 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 erst im Zeitpunkt der Pensionszahlungen durch die Pensionskasse.

23 Damit ist die Entrichtung der Pensionskassenbeiträge systematisch bereits eine Verfügung (Einkommensverwendung) des Arbeitnehmers über das bezogene - allerdings nicht steuerbare - Entgelt, die zur Verringerung seines Vermögens führt. Daran ändert auch nichts, dass nach den dargestellten gesetzlichen Bestimmungen die steuerliche Auswirkung der Entrichtung der Pensionskassenbeiträge beim Arbeitgeber eintritt und nicht beim Arbeitnehmer. Sämtliche rechnerischen Wertänderungen des auf den Anwartschafts- oder Leistungsberechtigten entfallenden Teils der Deckungsrückstellung haben somit keine Auswirkung auf dessen Vermögen und können daher keine als Werbungskosten gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 einzustufende Wertabgabe im Sinne der oben angeführten Rechtsprechung bewirken. Vor diesem Hintergrund erweist sich die Entscheidung des BFG im Ergebnis als rechtmäßig.

24 Ob und inwieweit die zunächst in Abzug gebrachten „Zuweisungen zur Mindestertragsgarantie“ in Folge dem Revisionswerber wieder „zurückgezahlt“ wurden, wie das BFG aufgrund der Einstufung des Vorgangs als Vermögensumschichtung bzw. steuerneutralen Tausch offenbar angenommen hat, ist hingegen nicht von Belang.

25 Die Revision war daher hinsichtlich der Festsetzung der Einkommensteuer für die Jahre 2009 bis 2011 gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

26 II. Zur Zulässigkeit der Revision gegen die Festsetzung der Einkommensteuer für die Jahre 2013 bis 2016 wird lediglich geltend gemacht, die Besteuerung der Pensionskassenbezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 2 lit. a zweiter Satz EStG 1988 - somit nur im Ausmaß von 25% - nach Ausübung der Option zur Vorwegbesteuerung gemäß § 48b PKG sei eine „systemwidrige Doppelbesteuerung“, zumal für die darauf entfallenden Beiträge keine Sonderausgaben geltend gemacht worden seien.

27 Dazu ist anzumerken, dass nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes in der Regel keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung im Sinn des Art. 133 Abs. 4 B-VG vorliegt, wenn die Rechtslage eindeutig ist, und zwar selbst dann, wenn dazu noch keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ergangen ist (vgl. etwa VwGH 25.9.2020, Ra 2018/06/0036).

28 Im vorliegenden Fall ist zu der vom Revisionswerber aufgeworfenen Rechtsfrage - ob Pensionskassenbezüge nach Ausübung der Option zur Vorwegbesteuerung gemäß § 48b PKG ebenso wie Pensionskassenbezüge, die auf „originäre“ Arbeitnehmerbeiträge entfallen, gemäß § 25 Abs. 1 Z 2 lit. a zweiter Satz EStG 1988 zu versteuern sind - zwar noch keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ergangen, die gesetzliche Regelung ist insoweit jedoch völlig klar und eindeutig. In der Bestimmung des § 48b Abs. 2 PKG ist nämlich ausdrücklich geregelt, dass bei Ausübung der Option die „ausgewiesene Deckungsrückstellung aus Arbeitgeberbeiträgen nach Abzug der pauschalen Einkommensteuer in eine Deckungsrückstellung aus Arbeitnehmerbeiträgen (§ 25 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988) umgewandelt“ wird. In den Materialien zum 1. Stabilitätsgesetz 2012, BGBl. I Nr. 22, mit dem § 48b PKG eingeführt wurde (ErlRV 1680 BlgNR 24. GP 29), wird präzisierend ausgeführt, dass aus dem nach Ausübung der Option - und Abzug der pauschalen Einkommensteuer - verbleibenden Kapital eine neue Rente berechnet wird, die „nach den gleichen Regeln wie eine Rente aus Arbeitnehmerbeiträgen besteuert wird“ (siehe dazu Fellner in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer - Kommentar, 66. Lfg, § 25 EStG 1988 Tz 257 ff).

29 In der Revision werden in Bezug auf diesen Teil des angefochtenen Erkenntnisses somit keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Die Revision war daher hinsichtlich der Festsetzung der Einkommensteuer für die Jahre 2013 bis 2016 in einem gemäß § 12 Abs. 2 VwGG gebildeten Senat zurückzuweisen.

Wien, am 31. Dezember 2020

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2020:RA2019130077.L00

Im RIS seit

08.03.2021

Zuletzt aktualisiert am

08.03.2021

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2024 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at