

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin NG in der Beschwerdesache Dr. KMG, ZStraße, Ort1, vertreten durch die STBGmbH, MStraße, Ort2, gegen den Bescheid des Finanzamtes XY vom 11. März 2013 betreffend Einkommensteuer 2012 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe und dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (in der Folge Bf.) erhob gegen den Einkommensteuerbescheid des Jahres 2012 vom 11. März 2014 fristgerecht Beschwerde und wandte sich gegen die darin vom Finanzamt vorgenommene Versteuerung der Teilpensionsabfindung der *Rechtsanwaltskammer*.

In der Beschwerde vom 9. April 2019 führte der steuerliche Vertreter des Bf. aus, dass das Finanzamt die im Lohnzettel der Rechtsanwaltskammer enthaltenen steuerpflichtigen Bezüge in Höhe von 70.335,13 € laut Lohnsteuertarif versteuert habe. Hierbei handle es sich jedoch um eine Teilabfindung einer Zusatzpension der Vorsorgeeinrichtung der Rechtsanwaltskammer. Nach Meinung des Bf. handle es sich bei der Teilpensionsabfindung um eine Vergütung, die gemäß § 124 b Z 53 EStG zu einem Drittel steuerfrei zu belassen sei.

Die Beschwerde wurde mit Beschwerdevorentscheidung vom 2. Juli 2014 als unbegründet abgewiesen. In der Begründung wurde angeführt, die Auszahlung der Teilabfindung der Zusatzpension sei nicht mit einer Auszahlung einer Pensionskasse gleichzusetzen,

daher stehe die Steuerbegünstigung nicht zu. Die Besteuerung erfolge im Zuge der Veranlagung.

Der Bf. beantragte fristgerecht die Vorlage seiner Beschwerde an das Bundesfinanzgericht. Im Wesentlichen führte der steuerliche Vertreter des Bf. aus, bei der Zusatzpension der *Rechtsanwaltskammer* handle es sich um eine den Statuten der Rechtsanwaltskammer entsprechende Regelung, der sich der Bf. nicht entziehen haben könne, da diese Statuten gesetzeskonform beschlossen worden seien. Die Regelung der Zusatzpension habe die Rechtsanwaltskammer am 14. Mai 1997 beschlossen und für alle Mitglieder verbindlich eingeführt. Bei der Teilabfindung handle es sich somit um eine Vergütung, die gemäß § 124 b Z 53 EStG 1988 zu einem Drittel steuerfrei zu belassen sei. Das Finanzamt beantragte im Vorlagebericht die Abweisung der Beschwerde.

II. Sachverhalt/Beweiswürdigung

In Streit steht, ob die Teilpensionsabfindung der *Rechtsanwaltskammer* nach dem Einkommensteuertarif zu versteuern oder gem. § 124 b Z 53 EStG 1988 zu einem Drittel steuerfrei zu belassen ist.

Nach Erreichen des 65. Lebensjahres mit tt.mm.2012 beantragte der Bf. die Auszahlung der Teilabfindung der Altersrente in Höhe von 50 % des Kontostandes sowie den monatlichen Bezug einer Altersrente auf Basis des durch die Teilabfindung reduzierten Guthabens. Diesem Antrag auf Gewährung einer Altersrente mit Teilabfindung wurde mit Beschluss des Ausschusses der Rechtsanwaltskammer, Abteilung 2, mit Wirkung per 1. Dezember 2012 stattgegeben und dem Bf. antragsgemäß neben einer Altersrente in Höhe von monatlich 280,50 € eine Teilabfindung von 50 % seines Guthabens in Höhe von 70.335,13 € gewährt.

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den übermittelten Unterlagen wie der Kopie des Beschlusses des Ausschusses der Rechtsanwaltskammer samt der der Bemessung des Teilabfindungsbetrages zugrunde gelegten Berechnung und der Satzung der Vorsorgeeinrichtung Teil B (Zusatzpension) der *Rechtsanwaltskammer*, und ist nicht strittig.

III. Rechtslage und rechtliche Würdigung:

Die Satzung der Versorgungseinrichtung der *Rechtsanwaltskammer* Teil B (Zusatzpension) normiert in den für den gegenständlichen Fall maßgeblichen Bestimmungen Folgendes:

"§ 2 - Leistungen der Versorgungseinrichtung:

(1) als Zusatzleistungen werden folgende Leistungen erbracht:

a) Altersrente

b) Berufsunfähigkeitsrente

c) Witwen-/Witwerrente

d) Waisenrente

e) Abfindung für den Todesfall

f) Abfindung bei Pensionsantritt

(2) Aus den der Versorgungseinrichtung zur Verfügung stehenden Mitteln dürfen nur die in der Satzung vorgeschriebenen Leistungen erbracht werden. Andere Unterstützungen oder Zuwendungen aus diesen Mitteln sind unzulässig.

§ 3 Altersrente

(1) Altersrenten werden über Antrag *Rechtsanwälten* oder emeritierten *Rechtsanwälten* ab Vollendung des 65. Lebensjahres oder im Falle der Inanspruchnahme der vorzeitigen Altersrente gemäß § 6 Abs. 2 Satzung Teil A ab dem Pensionseintritt gewährt. Der Verzicht auf die Ausübung der *Rechtsanwaltschaft* ist nicht Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Altersrente.

(2) Die Altersrente errechnet sich wie folgt: Aus den zum Zeitpunkt der Inanspruchnahme der Altersrente auf dem Konto des *Rechtsanwaltes* für die *Zusatzpension* verbuchten Beträgen und erzielten Veranlagungsergebnissen ist über den Verrentungsfaktor gemäß Geschäftsplan (§ 18) zum Pensionsantrittsalter die Altersrente zu ermitteln und nach den Veranlagungsergebnissen jährlich anzupassen.

(3) ...

....

§ 7 Abfindung bei Pensionsantritt

Bei Antritt der Altersrente kann der *Rechtsanwalt* einen Antrag auf Abfindung stellen. Diese Abfindung beträgt höchstens 50% der auf dem Konto des *Rechtsanwaltes* verbuchten Beiträge und Veranlagungsergebnisse. Die Berechnung der Renten gemäß § 3 Abs. 2 und Abs. 3 erfolgt auf Basis des reduzierten Kontostandes.

..."

Gemäß § 22 Z 4 EStG 1988 sind Einkünfte aus selbständiger Arbeit Bezüge und Vorteile aus Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen, soweit sie nicht unter § 25 EStG 1988 fallen.

Gemäß § 25 Abs 1 Z 3 lit a EStG 1988 sind Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) u.a. Pensionen aus der gesetzlichen Sozialversicherung.

Gemäß § 25 Abs 1 Z 3 lit b EStG 1988 sind Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit auch gleichartige Bezüge aus Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen.

Gemäß § 67 Abs 4 EStG 1988 idF. BGBl. Nr. 312/1992 wird die Lohnsteuer von Abfertigungen der Witwer- oder Witwenpensionen, die auf Grund bundes- oder landesgesetzlicher Vorschriften aus dem Grunde der Wiederverhehelichung geleistet werden, so berechnet, dass die auf die letzte laufende Witwer- oder Witwenpension entfallende tarifmäßige Lohnsteuer mit der gleichen Zahl vervielfacht wird, die dem bei der Berechnung des Abfertigungsbetrages angewendeten Mehrfachen entspricht. Ist die Lohnsteuer bei Anwendung des Steuersatzes des § 67 Abs. 1 EStG 1988 niedriger, so erfolgt die Besteuerung der Abfertigung der Witwer- oder Witwenpension nach dieser Bestimmung.

Diese Bestimmungen sind gemäß § 67 Abs 4 Teilstrich 1 EStG 1988 idF. BGBl. Nr. 312/1992 auch auf die Ablösung von Pensionen des unmittelbar Anspruchsberechtigten auf Grund bundes- oder landesgesetzlicher Vorschriften oder auf Grund von Satzungen der Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen anzuwenden.

Gemäß § 67 Abs 1 EStG 1988 idF. BGBl. Nr. 312/1992 sind neben dem laufenden Arbeitslohn von demselben Arbeitgeber erhaltene sonstige, insbesondere einmalige Bezüge (zum Beispiel 13. und 14. Monatsbezug, Belohnungen) mit dem Steuersatz von 6% zu besteuern.

Gemäß § 67 Abs 9 EStG 1988 idF. BGBl. Nr. 312/1992 bleiben sonstige Bezüge, die mit festen Steuersätzen versteuert werden, bei der Veranlagung der Einkommensteuer außer Betracht. § 41 Abs 4 EStG 1988 ist zu beachten. Als fester Steuersatz gelten auch die vervielfachte Tariflohnsteuer der Abs 3 und 4 sowie die Tariflohnsteuer des Abs 8 lit e und f des § 67 EStG 1988.

§ 41 Abs 4 EStG 1988 idF. BGBl. Nr. 312/1992 lautet in der für das Streitjahr 2012 geltenden Fassung:

"(4) Bei der Ermittlung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bleiben Bezüge, die nach § 67 Abs. 1 oder § 68 steuerfrei bleiben oder mit den festen Sätzen des § 67 oder mit den Pauschsätzen des § 69 Abs. 1 zu versteuern waren, außer Ansatz. Die Steuer, die auf sonstige Bezüge innerhalb des Jahressechstels gemäß § 67 Abs. 1 und 2 und auf Bezüge gemäß § 67 Abs. 5 zweiter Teilstrich, die gemäß § 67 Abs. 1 zu versteuern sind, entfällt, ist aber gemäß § 67 Abs. 1 und 2 neu zu berechnen, wenn diese sonstigen Bezüge 2.100 Euro übersteigen. Die Bemessungsgrundlage sind die sonstigen Bezüge innerhalb des Jahressechstels gemäß § 67 Abs. 1 und 2, sowie die Bezüge gemäß § 67 Abs. 5 zweiter Teilstrich, die gemäß § 67 Abs. zu versteuern sind abzüglich der darauf entfallenden Beiträge gemäß § 62 Z 3, 4 und 5. Bis zu einem Jahressechstel von 25.000 Euro beträgt die Steuer 6% der 620 Euro übersteigenden Bemessungsgrundlage, jedoch höchstens 30% der 2.000 Euro übersteigenden Bemessungsgrundlage. Ungeachtet des vorläufigen Steuerabzugs gemäß § 69 Abs. 2 und 3 gilt ein Siebentel dieser Bezüge als ein Bezug, der mit dem festen Steuersatz des § 67 Abs. 1 zu versteuern war und von dem

6% Lohnsteuer einbehalten wurde. Ein Siebentel der Bezüge gemäß § 69 Abs. 5 und 7 gilt als Bezug, der mit dem festen Steuersatz des § 67 Abs. 1 zu versteuern ist."

Unter § 22 Z 4 EStG 1988 sind nur Bezüge und Vorteile aus Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen erfasst, soweit sie nicht unter § 25 EStG 1988 fallen. Unter § 25 fallen u.a. Bezüge aus den genannten Einrichtungen, die den Pensionen aus der gesetzlichen Sozialversicherung gleichartig sind (§ 25 Abs 1 Z 3 lit b EStG 1988). Gleichartigkeit im Sinne des § 25 Abs 1 Z 3 lit b EStG 1988 liegt dann vor, wenn die Bezüge laufend und regelmäßig gezahlt werden und auf laufenden Pflichtbeiträgen beruhen (vgl. Jakom/Baldauf EStG, 2015, § 22 Rz 136 - 139).

Im Hinblick darauf, dass die dem Bf. ausbezahlte Altersrente der Versorgungseinrichtung der *Rechtsanwaltskammer* laufend ausbezahlt wird und auf als Betriebsausgaben abzugsfähigen Pflichtbeiträgen des Bf. beruht, handelt es sich bei dieser um eine den Pensionen aus der gesetzlichen Sozialversicherung gleichartigen Bezug, was auch für die Teilabfertigung dieser Altersrente gilt. Es liegen daher Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gemäß § 25 Abs 1 Z 3 lit b EStG 1988 vor.

Die Bestimmung über Pensionsablösen gemäß § 67 Abs 4 EStG 1988 regelte ursprünglich nur die begünstigte Besteuerung der Abfertigung von Witwer- oder Witwenpensionen aufgrund bundes- oder landesgesetzlicher Vorschriften im Falle der Wiederverhehelichung, wobei nach Ansicht der Lehre die steuerliche Begünstigung nur zu gewähren ist, wenn der Abfertigungsanspruch in den einschlägigen bundes- oder landesgesetzlichen Vorschriften explizit vorgesehen ist.

In weiterer Folge wurde auch für die Ablösung von Pensionsansprüchen auf Grund von Satzungen der Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen eine sinngemäße Behandlung vorgesehen.

Mit dieser Änderung sollte eine Gleichstellung mit jenen Ablösungen erreicht werden, die aufgrund bundes- oder landesgesetzlicher Vorschriften geleistet werden.

Konsequenterweise muss auch in diesem Fall, als wesentliche Voraussetzung für das Erlangen der Begünstigung, die jeweilige Satzung - ebenso wie ansonsten bundes- oder landesgesetzliche Vorschriften - ausdrücklich einen Rechtsanspruch auf Ablöse von Pensionsansprüchen vorsehen und müssen derartige Ansprüche bereits entstanden sein (vgl. Traxler/Doktor in SWK 31/2002, S 787).

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 26.4.2017, Ro 2015/13/0020 nach Darstellung der Rechtsentwicklung des § 67 Abs. 4 EStG 1988 ausgeführt, dass ein Rechtsanwalt der das 65. Lebensjahr vollendet hat, der Satzung folgend, Anspruch auf eine Altersrente sowie gleichzeitig auf eine Abfindung bei Pensionsantritt hat, sofern er diese beantragt. Die Gewährung der Abfindung liegt nicht im Ermessen des Entscheidungsträgers. Sofern nicht mehr als 50 % der auf dem Konto des *Rechtsanwaltes* verbuchten Beiträge und Veranlagungsergebnisse als Abfindungsbetrag begehrt werden,

ist der diesbezügliche Antrag bei Erfüllung der übrigen Anspruchsvoraussetzungen zu gewähren, dem Entscheidungsträger wird kein Ermessen eingeräumt.

Im vorliegenden Fall erfüllt somit die zu beurteilende Teilablösung des Rentenanspruches gemäß der Satzung der Vorsorgungseinrichtung der *Rechtsanwaltskammer* bei Pensionsantritt die Voraussetzungen für die begünstigte Besteuerung mit dem festen Steuersatz nach § 67 Abs 4 Teilstrich 1 EStG 1988. Durch die frei wählbare Einmalzahlung (Teilabfindung) bei Pensionsantritt, wurde dem Bf. als Anspruchsberechtigter der eintretende Verlust der Dauerleistung eines Teiles seiner Rente, auf die er bereits Anspruch hatte, abgelöst.

Bei der Veranlagung der Einkommensteuer war daher die Teilablösung des Rentenanspruches in Höhe von 70.335,13 € mit einem festen Steuersatz von 6 % nach § 64 Abs. 4 Teilstrich 1 EStG 1988 zu versteuern und der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2012 entsprechend abzuändern.

Die Berechnung der Einkommensteuer für das Jahr 2012 ergibt sich aus dem beiliegenden Berechnungsblatt.

Abschließend wird hinsichtlich des Vorbringens der steuerlichen Vertretung die Teilabfindung der Zusatzpension sei nach § 124 b Z 53 EStG 1988 zu einem Drittel als steuerfrei zu belassen ergänzend Folgendes angemerkt:

Mit BGBl I Nr. 54/2002 wurde der Bestimmung des § 124b Z 53 EStG 1988 der im Beschwerdefall maßgebliche letzte Satz angefügt, welcher normiert, dass Pensionsabfindungen von Pensionskassen auf Grund gesetzlicher oder statutenmäßiger Regelungen ab dem Jahr 2001 zu einem Drittel steuerfrei sind. Jedoch wird in den Erläuterungen zur Regierungsvorlage (927 BlgNR 21.GP 2) Folgendes ausgeführt:

"Ausländische gesetzliche Regelungen bzw. die darauf beruhenden Statuten des ausländischen Pensionskassen sehen vielfach Pensionsabfindungen vor. Eine Übertragung des abzufindenden Barwertes in eine inländische Pensionskasse ist nicht möglich. Diese Problematik trifft insbesondere Grenzgänger, die in diesen Fällen keine andere Möglichkeit als die Inanspruchnahme der Pensionsabfindung haben. Es wäre daher unbillig, Pensionsabfindungen in diesen Fällen zur Gänze tarifmäßig zu versteuern."

Daraus folgt, dass die Bestimmung des § 124b Z 53 EStG 1988 auf Teilabfindungen von Zusatzpensionen gemäß der Satzung der Vorsorgungseinrichtung der *Rechtsanwaltskammer* keine Anwendung findet. Der Gesetzgeber beabsichtigte eine Begünstigung für Bezieher von ausländischen Pensionskassen. Zweck der Bestimmung ist, eine tarifmäßige Besteuerung von Pensionsabfindungen dann zu vermeiden, wenn keine andere Möglichkeit als die Inanspruchnahme dieser Abfindung besteht (vgl. VwGH 22.11.2018, Ra 2018/15/0086).

VI. 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.

Im gegenständlichen Fall wurde die zu beurteilende Rechtsfrage, wie die dem Bf. gewährte Teilpensionsabfindung zu versteuern ist, vom Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis Ro 2015/13/0020 vom 26.4.2017 entschieden, weshalb die Revision nicht zuzulassen war. Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 18. Juli 2019