

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Huber & Huber, Rechtsanwälte, Heinrich Gruber-Straße 1, 4050 Traun, über die Beschwerde vom 14. Dezember 2020 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 19. November 2020 betreffend Einkommensteuer 2019 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Gemeinsam mit der Einkommensteuererklärung 2019 wurden am 2.11.2020 vom Beschwerdeführer eine Beilage beim Finanzamt eingereicht, aus der hervorgeht, dass eine Teilabfindung der Versorgungseinrichtung Teil B der Oberösterreichischen Rechtsanwaltskammer mit dem begünstigten 6%igen Steuersatz des § 67 Abs. 4 EStG 1988 idF vor dem BGBl. I Nr. 62/2018 besteuert werden möge, da eine Besteuerung zum Normaltarif verfassungswidrig sei. In eventu möge das Finanzamt die Teilabfindung iSd § 37 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 auf drei Jahre verteilt einer Besteuerung zum Normaltarif unterwerfen, wobei im ersten Veranlagungszeitraum, dem Jahr 2019, die diesbezüglich einbehaltene Lohnsteuer voll anzurechnen sei.

Zugleich wurden dem Finanzamt ein Schreiben vom 10.9.2018 der Versorgungseinrichtungen Teil B der Österreichischen Rechtsanwaltskammern vorgelegt, in welchem darauf hingewiesen worden ist, dass die Teilabfindung maximal 50 % des auf dem Pensionskonto des Beschwerdeführers verbuchten Guthabens betragen könne und diese Teilabfindung gemäß § 67 Abs. 10 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 62/2018 wie ein laufender Bezug zu besteuern sei. Weiters wurde dem Finanzamt der Bescheid der Oberösterreichischen Rechtsanwaltskammer vom 12.6.2019 betreffend die Zuerkennung einer Altersrente mit obig angeführter Teilabfindung samt Beiblatt zur Rentenberechnung sowie die Aufschlüsselung der Besteuerung der Zusatzpension und der Teilabfindung dazu mit Brutto-, Nettobeträgen und einbehaltener laufender Lohnsteuer übermittelt. Ebenso übermittelte der Beschwerdeführer dem Finanzamt die Stellungnahme des Österreichischen Rechtsanwaltskammertags zum Begutachtungsverfahren des Jahressteuergesetzes 2018 und den damit geänderten § 67 Abs. 4 EStG 1988. Des Weiteren wurde eine Berechnung vom 7.10.2020 der fernerer Lebenserwartung des Beschwerdeführers gemäß Sterbetafel 2010/2012 der Statistik Austria vorgelegt.

In der Folge erließ das Finanzamt mit 19.11.2020 den Einkommensteuerbescheid 2019 ohne begünstigte Besteuerung der Teilabfindung aus dem Pensionskonto der Versorgungseinrichtungen Teil B der Österreichischen Rechtsanwaltskammern.

Mit 14.12.2020 erhoben die Vertreter des Beschwerdeführers dagegen Bescheidbeschwerde und begründeten diese wie folgt:

„Sachverhalt:

1. Mit Einkommensteuererklärung für 2019 vom 29.10.2020 beantragt der Beschwerdeführer seine im Juni 2019 zuerkannte und ausbezahlte Teilabfindung der Versorgungseinrichtung Teil B der Österreichischen Rechtsanwaltskammern (Zusatzpension B) von € 32.841,32 weiterhin mit dem begünstigten Steuersatz (6 %) gem. § 67 (4) EStG zu besteuern in eventu für diese Pensionsabfindung jedenfalls gem. § 37 (2) Z 2 EStG eine auf 3 Jahre verteilte begünstigte Besteuerung vorzunehmen.

2. Das belange Finanzamt verweigerte mit nunmehr angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2019 diese Anträge ohne nähere Begründung und besteuerte die obigen Einkünfte voll.

Begründung:

1) Aktenlage

a) Die Versorgungseinrichtung Teil B der Österreichischen Rechtsanwaltskammern hat dem Beschwerdeführer im Sept. 2018 das - einmalige nicht verhandelbare - Angebot unterbreitet, seinen Anspruch auf Altersrente (Zusatzpension B) von € 128.297,94 per 01.02.2019 zu einem Anteil von maximal 50 % teilabzufinden.

b) Mit Bescheid der OÖ. RAK vom 12.06.2019 wurden dem Beschwerdeführer sodann eine monatliche Altersrente von € 380,32 brutto sowie eine Teilabfindung in der Höhe von 25 % von € 32.841,32 vor Steuern zuerkannt und ausbezahlt.

In der Folge wurden dafür gem. (neuem) § 67 (10) EStG an Lohnsteuer € 15.598,32 einbehalten und abgeführt.

2) Primäranspruch

a) Beantragt wird nunmehr diese Teilabfindung - wie schon in der Vergangenheit - lediglich mit dem begünstigten Steuersatz (6 %) gem. § 67 (4) EStG zu besteuern.

Dies in Kenntnis der mit BGBl I Nr. 62/2018 ab 15.08.2018 ohne jede einschleifende Übergangsbestimmung kurzfristig und völlig überraschend - statt der erwarteten 6 %-igen ESt von € 1. 970,48 erhöht sich die Steuerbelastung dadurch um des nahezu 8-fache auf € 15.598,32 - verfügten Entfalls der bisherigen Steuerbegünstigung durch die unvorhergesehene Änderung des § 67 (4) EStG.

b) Dieser plötzliche und intensive Eingriff in die vom Beschwerdeführer jahrzehntelang (seit April 1998) zur Altersversorgung angesparte Zusatzpension B, auf deren Bestand mit guten Gründen vertraut werden durfte, begründet einen gravierenden Verstoß gegen den im Pensionsrecht geltenden besonderen Vertrauensschutz, wodurch der verfassungsmäßige Gleichheitsgrundsatz verletzt wurde (Hengstschläger/Leeb, Grundrechte³; Rz 7/23; GES 2014, 182).

c) Insofern wurde daher die Geschäftsgrundlage, die der Einführung der Zusatzpension B der Rechtsanwälte zugrunde lag, nachträglich einseitig geändert, was somit einen Eingriff in die wohl erworbenen Rechte der Mitglieder dieser Versorgungseinrichtung der Rechtsanwaltskammern - sohin auch des Beschwerdeführers - bedeutet (Stellungnahme österr. Rechtsanwaltskammertag vom 16.05.2018 zu ZI 13/1 18/53).

d) Gerade rechtliche Anwartschaften, die durch laufende Beitragszahlungen (insbesondere Pensionen) erworben wurden, genießen Vertrauensschutz und dürfen daher nicht plötzlich und intensiv herabgesetzt werden.

Zur Vermeidung unsachlicher / gleichheitswidriger Ergebnisse muss daher den Betroffenen durch Übergangsbestimmungen oder Einschleifregelungen die Möglichkeit gegeben werden, sich rechtzeitig auf die neue Rechtslage einzustellen (Grabenwarter/Frank, B-VG, Rz 22 zu Art. 7).

Dies wurde aber in casu leider verabsäumt.

3) Eventualantrag

a) Ausgehend davon, dass diese Pensionsabfindung jedenfalls eine solche i.S. des nach wie vor geltenden § 37 (2) Z 2 EStG (Antrag, Entschädigung gem. § 32 (1) Z 1 EStG, 7 Jahres-Zeitraum) ist, wird für den Fall, dass dafür kein - wie oben beantragt - fester Steuersatz gem. § 67 EStG gewahrt wird, weiterhin gestellt nachstehender Eventualantrag:

b) Es möge für die gegenständliche Teilabfindung von € 32.841,32 hiermit eine gem. § 37 (2) Z 2 EStG auf 3 Jahre verteilte begünstigte Besteuerung vorgenommen und die diesbezügliche bereits einbehaltene Lohnsteuer von € 15.598,32 insofern schon im ersten Veranlagungszeitraum 2019 in voller Höhe angerechnet werden (siehe BFG RV/6100364/2017 sowie VwGH Ro 2018/15/0009).

Anzumerken ist, dass ausgehend von einer zum Stichtag 01.02.2019 bestehenden Restlebensdauer von 17,5 Jahren gem. Berechnung Statistik Austria, dieser Teilabfindung somit eine mindestens 7-jährige Pensionserwartung zugrunde liegt.“

Zusammenfassend beantragte der Beschwerdeführer, den angefochtenen Einkommensteuerbescheid dahingehend abzuändern, dass die angeführte Teilabfindung weiterhin mit dem begünstigten Steuersatz gemäß § 67 Abs. 4 EStG 1988 besteuert werde, in eventu dafür die Einkünfte aus der Teilabfindung auf 3 Jahre verteilt iSd § 37 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 zu versteuern.

In der Beschwerdeverentscheidung vom 18.1.2021 gab das Finanzamt der Beschwerde teilweise statt, versteuerte im Sinne des Eventualantrages im Rahmen einer Dreijahresverteilung gemäß § 37 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 ein Drittel der Pensionsabfindung und rechnete dabei die auf die gesamte Pensionsabfindung entfallende Lohnsteuer zur Gänze an. Aufgrund der geltenden Rechtslage sei jedoch eine wie im Primärantrag begehrte Besteuerung der Pensionsabfindung mit 6 % nicht möglich.

Mit 17.2.2021 wurde vom Vertreter des Beschwerdeführers ein Vorlageantrag gestellt, auf die Verfassungswidrigkeit der nicht vorgenommenen begünstigten Besteuerung der Pensionsabfindung mit 6 % hingewiesen, der dazu gehörige Primärantrag weiterhin aufrechterhalten und die Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht beantragt.

Dem Bundesfinanzgericht wurde die Beschwerde samt Beilagen und Vorlagebericht am 18.3.2021 vom Finanzamt vorgelegt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Dem Beschwerdeführer wurde im Jahr 2019 eine Teilabfindung der Versorgungseinrichtung Teil B der Österreichischen Rechtsanwaltskammer (Zusatzpension B) zuerkannt und ausbezahlt. Er beantragt, diese zum Steuersatz von 6 % gemäß § 67 Abs. 4 EStG 1988 idF vor dem BGBl.I Nr. 62/2018 besteuern. Die Gesetzesänderung, die dazu führt, dass diese Zusatzpension nunmehr gemäß § 67 Abs. 10 EStG 1988 zum laufenden Tarif gemäß § 33 Abs. 1 EStG 1988 besteuert wird, verletze aus Sicht des Beschwerdeführers den im Pensionsrecht geltenden besonderen Vertrauensschutz, und somit auch den verfassungsmäßigen Gleichheitsgrundsatz.

Darüber hinaus wurde der Eventualantrag gestellt, eine begünstigte Besteuerung (Dreijahresverteilung der Pensionsabfindung) gemäß § 37 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 vorzunehmen.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 18.01.2021 wurde der Primärantrag abgewiesen, da die für das Jahr 2019 geltende Gesetzeslage zu beachten sei. Dem Eventualantrag auf Dreijahresverteilung wurde stattgegeben.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt basiert auf den im Verfahrensgang angeführten Unterlagen, welche dem Bundesfinanzgericht vom Finanzamt gemeinsam mit dem Vorlagebericht übermittelt worden sind. An den vorgelegten Unterlagen und an den vom Beschwerdeführer gemachten Angaben bestehen keine Zweifel.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung/teilweise Stattgabe)

Der Verwaltungsgerichtshof stellte klar (VwGH 31.1.2019, Ro 2018/15/0008), dass gemäß § 32 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 EStG 1988 u.a. auch Entschädigungen gehören, die als Ersatz für entgangene oder entgehende Einnahmen einschließlich eines Krankengeldes und vergleichbarer Leistungen gewährt werden. Dazu zählt grundsätzlich ebenso die gegenständliche Teilabfindung der Zusatzpension. Wenn der Zeitraum, für den die Entschädigungen gewährt werden, überdies mindestens sieben Jahre beträgt, sind diese über Antrag gleichmäßig verteilt auf drei Jahre anzusetzen (§ 37 Abs. 2 Z 2

EStG 1988). Kapitalzahlungen zur Abfindung von Pensionsansprüchen kommen als begünstigte Entschädigungen iSd § 32 EStG 1988 in Betracht. Darunter fallen auch Teilpensionsabfindungen. Begünstigt ist die Abfindung nach § 37 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 aber nur dann, wenn die Entschädigung für einen Zeitraum von mindestens sieben Jahren gewährt wird, dies bedeutet, dass eine Entschädigung in Bezug auf sieben volle Jahresbeträge gegeben sein muss.

Diese Voraussetzungen waren im vorliegenden Fall unbestritten erfüllt und somit war dem Beschwerdebegehren in eventu auf Dreijahresverteilung der teilweisen Pensionsabfindung unter sofortiger Anrechnung der gesamten darauf anrechenbaren Lohnsteuer zu entsprechen. Die Darstellung der Beträge für das Jahr 2019 ist dem beiliegenden Berechnungsblatt zu entnehmen.

Die Besteuerung sonstiger Bezüge wurde in § 67 Abs. 4 EStG 1988 idF vor dem BGBl. I Nr. 62/2018 bis zum Außerkrafttreten am 14.8.2018 wie folgt geregelt:

„Die Lohnsteuer von Abfertigungen der Witwer- oder Witwenpensionen, die auf Grund bundes- oder landesgesetzlicher Vorschriften aus dem Grunde der Wiederverhehlichung geleistet werden, wird 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 von 6% niedriger, so erfolgt die Besteuerung der Abfertigung der Witwer- oder Witwenpension mit 6%. Diese Bestimmungen sind auch anzuwenden

- *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 sowie*
- *auf Abfindungen im Sinne des § 269 ASVG und vergleichbare Abfindungen im Rahmen der gesetzlichen Pensionsversicherung oder auf Grund von Satzungen der Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen.“*

Eben diese gesetzliche Bestimmung mit dem 6 %igen Steuersatz beantragt der Beschwerdeführer in seinem Primär Antrag auf seine im Jahr 2019 ausbezahlte Pensionsteilabfindung zur Anwendung kommen zu lassen.

Mit dem Jahressteuergesetz 2018 – JStG 2018, BGBl. I Nr. 62/2018, wurde § 67 Abs. 4 EStG 1988 abgeändert und mit Inkrafttreten am 15.8.2018 folgendermaßen geregelt:

„Die Lohnsteuer von Abfertigungen der Witwer- oder Witwenpensionen, die auf Grund bundes- oder landesgesetzlicher Vorschriften aus dem Grunde der Wiederverhehlichung geleistet werden, wird 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 von 6% niedriger, so erfolgt die Besteuerung der Abfertigung der Witwer- oder Witwenpension mit 6%. Diese Bestimmungen sind auch anzuwenden

- *auf die Ablösung von Witwer- oder Witwenpensionen auf Grund bundes- oder landesgesetzlicher Vorschriften oder auf die Ablösung von Witwer- oder Witwenpensionen auf Grund von Satzungen der Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen sowie*
- *auf Abfindungen im Sinne des § 269 ASVG und vergleichbare Abfindungen an Hinterbliebene im Rahmen der gesetzlichen Pensionsversicherung oder vergleichbare Abfindungen an Hinterbliebene auf Grund von Satzungen der Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen.“*

Der Gesetzgeber führte zur Neufassung des § 67 Abs. 4 EStG 1988 durch das Jahressteuergesetz 2018 – JStG 2018, BGBl. I Nr. 62/2018 in den Erläuterungen zur Regierungsvorlage, 190 BlgNR 26. GP 16 folgendes aus: *„Wie die Erläuterungen zur historischen Entwicklung des § 67 Abs. 4 nahelegen (siehe insbesondere Budgetbegleitgesetz 2001, BGBl. I Nr. 142/2000, Bericht des Budgetausschusses, 369 BlgNR 21. GP 10) soll diese Bestimmung entsprechend den Ausführungen des VwGH vom 26.04.2017, Ro 2015/13/0020 (zu Pensionsabfindungen für Rechtsanwälte), auf die ursprüngliche Intention des Gesetzgebers auf die steuerliche Begünstigung für Hinterbliebenenansprüche zurückgeführt werden.“*

Der Beschwerdeführer bemängelt im Wesentlichen die aus seiner Sicht kurzfristig und völlig überraschend durch das JStG 2018 eingeführte Neuregelung des § 67 Abs. 4 EStG 1988 und kritisiert das Inkrafttreten zum 15.8.2018 ohne jede einschleifende Übergangsbestimmung. Der Beschwerdeführer erachtet darin einen Verstoß gegen den im Pensionsrecht geltenden besonderen Vertrauensschutz, wodurch in seinem Fall der verfassungsmäßige Gleichheitsgrundsatz verletzt worden sei.

Dem ist entgegen zu halten, dass der Beschwerdeführer mit Informationsschreiben vom 10.9.2018 der Versorgungseinrichtungen Teil B der österreichischen Rechtsanwaltskammern über die steuerlichen Folgen einer Teilabfindung in der möglichen Höhe von maximal 50 % des auf seinem Pensionskonto verbuchten Guthabens hingewiesen worden ist. Es heißt dabei wörtlich: *„Diese Teilabfindung ist gemäß § 67 Abs. 10 EStG 1988 (BGBl. I Nr. 62/2018) wie ein laufender Bezug im Zeitpunkt des Zufließens nach dem Lohnsteuertarif des jeweiligen Kalendermonats der Besteuerung zu unterziehen (§ 124b Z53 EStG 1988).“* Dennoch beantragte

der Beschwerdeführer mit 31.1.2019 eine Teilabfindung der Altersrente (Zusatzpension B) im Ausmaß von 25 % des auf seinem Pensionskonto verbuchten Guthabens. Mit Bescheid der Oberösterreichischen Rechtsanwaltskammer vom 12.6.2019 wurde dies dem Beschwerdeführer bewilligt und dieser ließ ihn ohne das Rechtsmittel der Vorstellung zu gebrauchen in Rechtskraft erwachsen. Der Beschwerdeführer hat sein Gestaltungsrecht bezüglich einer Teilauszahlung der Zusatzpension B freiwillig von sich aus und im vollen Bewusstsein der steuerlichen Folgen genutzt und war so auch nicht wirklich überrascht. Zwischen dem Inkrafttreten des § 67 Abs. 4 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 62/2018 und dem Bescheid vom 12.6.2019 liegt ein adäquater Zeitraum, während dessen sich der Beschwerdeführer auf die neue Rechtslage einstellen hätte können.

Abgesehen davon, dass das Bundesfinanzgericht an die geltende Rechtslage gebunden ist, kann auch keine Verletzung des verfassungsmäßigen Gleichheitsgrundsatzes erkannt werden. Es somit war spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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. Eine solche Rechtsfrage liegt gegenständlich nicht vor.

Linz, am 10. November 2021