



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, Wohnadresse, vertreten durch Dr. Otto Draxl, Steuerberater & Wirtschaftsprüfer, 1180 Wien, Alseggerstraße 27, vom 25. Oktober 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 4/5/10 vom 24. September 2010 betreffend Einkommensteuer 2009 und Einkommensteuervorauszahlungen 2011 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) erzielte im streitgegenständlichen Jahr 2009 (neben Einkünften aus Vermietung und Verpachtung) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bestanden aus Bezügen der Pensionsversicherungsanstalt als ASVG-Pensionist und aus Bezügen der Versorgungseinrichtung der Rechtsanwaltskammer Wien. Im Zuge der Veranlagung zur Einkommensteuer wurden beide Bezüge erfasst und der Besteuerung unterzogen. Es wurde ein Einkommensteuerbescheid 2009 und auf dessen Grundlagen ein Einkommensteuervorauszahlungsbescheid für 2011 erlassen.

Gegen diese Bescheide wurde Berufung eingebracht. Der Bw brachte darin vor, dass die von der Pensionsversicherungsanstalt geleisteten Bezüge zu Unrecht zur Gänze der Steuerbemessungsgrundlage zugeführt worden wären. Rechtsanwälte seien hinsichtlich Pensions- und Krankenversicherung nicht der Versicherungspflicht nach dem ASVG

unterlegen. Für Rechtsanwälte als Freiberufler habe jedoch die befristete Möglichkeit einer freiwilligen Weiterversicherung nach den Bestimmungen des ASVG für jede der beiden Leistungsarten nach Beendigung eines die Pflichtversicherung begründenden Dienstverhältnisses bestanden. Die bezahlten Prämien hätten aber nicht die Einkommensteuerbemessungsgrundlage gemindert. Mit der Änderung des Einkommensteuergesetzes 1972 durch das BGBl. Nr. 251/1985 habe die Möglichkeit der unbeschränkten Absetzbarkeit der Zahlungen im Rahmen der freiwilligen Kranken- und Pensionsversicherung nach dem ASVG bestanden.

Von dieser Möglichkeit der freiwilligen Weiterversicherung habe der Bw Gebrauch gemacht. Er sei von Juni 1969 bis Oktober 1969 freiwillig weiterversichert gewesen. Im Juli 1970 habe seine letzte der Versicherungspflicht unterliegende Tätigkeit geendet, ab da sei er nur mehr freiwillig weiterversichert gewesen. Seit Juli 1974 sei er als eingetragener Rechtsanwalt tätig gewesen, dies sei der Finanzbehörde bekannt gewesen.

Er habe im Rahmen der Pensionsversicherung nach dem ASVG insgesamt 310 Versicherungsmonate erworben, davon 273 Monate in der freiwilligen Versicherung. Der Berufung beigelegt war eine Auflistung der Pensionsversicherungsanstalt der durch den Bw erworbenen Versicherungszeiten, woraus die freiwilligen Weiterversicherungszeiten und die Pflichtversicherungszeiten ersichtlich waren.

Nach den Bestimmungen des BGBl. Nr. 251/85 habe er erstmals Zahlungen an die Pensionsversicherungsanstalt steuerlich absetzen können, und zwar rückwirkend ab 1.1.1982. Vorher sei dies nicht möglich gewesen, da ein entsprechender steuerlich zu berücksichtigender Betrag bereits durch bezahlte Krankenversicherungsbeträge voll ausgeschöpft gewesen sei. Damit habe er 81 Beitragsmonate (von Juni 1969 bis Dezember 1981) nicht steuermindernd geltend machen können. Diese 81 Monate entsprächen 26,129 Prozent der 310 Versicherungsmonate, die die Basis für die Berechnung der Pensionshöhe seien. Die Behörde habe es unterlassen, davon auszugehen, dass nur 73,871 Prozent der von der Pensionsversicherungsanstalt geleisteten Pensionen der Einkommensbesteuerung für das Jahr 2009 zuzurechnen gewesen wären.

Die von der Pensionsversicherungsanstalt bezahlten 7.421,94 Euro hätten daher um 26,129 Prozent gekürzt werden müssen. Um diesen Betrag sei das Einkommen 2009 zu hoch angesetzt worden. Es werde daher beantragt, den Gesamtbetrag der Einkünfte für 2009 mit 30.894,49 Euro festzusetzen und damit die vorgeschriebene Einkommensteuer 2009 sowie die Vorauszahlungen für 2011 entsprechend herabzusetzen.

Das Finanzamt legte die Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Unabhängige Finanzsenat hat seiner Entscheidung nachstehenden Sachverhalt zu Grunde gelegt:

Der Bw bezieht eine Pension aus der gesetzlichen Sozialversicherung in der Höhe von 7.421,94 Euro.

Die erworbenen Versicherungszeiten, die diesen Pensionsanspruch begründen, beruhen auf Zeiten der Pflichtversicherung (23 Monate), Ersatzzeit (14 Monate) und freiwilliger Versicherung (273 Monate).

Die Beiträge zur freiwilligen Weiterversicherung konnten nur zum Teil als Sonderausgaben einkommensteuermindernd geltend gemacht werden.

Dieser Sachverhalt ergibt sich aus dem Akteninhalt, insbesondere aus dem glaubwürdigen Vorbringen des Bw und ist insofern nicht strittig.

Rechtliche Würdigung:

[§ 25 Abs. 1 Z 3 lit. a EStG 1988](#) lautet:

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit sind Pensionen aus der gesetzlichen Sozialversicherung. Besondere Steigerungsbeträge aus der Höherversicherung in der Pensionsversicherung bzw. Höherversicherungspensionen sind nur mit 25% zu erfassen; soweit besondere Steigerungsbeträge aus der Höherversicherung in der Pensionsversicherung auf Beiträgen beruhen, die im Zeitpunkt der Leistung als Pflichtbeiträge abzugsfähig waren, sind sie zur Gänze zu erfassen. Soweit für Pensionsbeiträge eine Prämie nach § 108a in Anspruch genommen worden ist, sind die auf diese Beiträge entfallenden Pensionen steuerfrei.

Pensionen aus der gesetzlichen Sozialversicherung sind im [§ 25 EStG 1988](#) unter der Ziffer 3 lit. a abschließend erfasst. Es finden sich keine weiteren Bestimmungen betreffend die Pensionsbezüge aus der gesetzlichen Sozialversicherung.

Wie aus der angeführten Gesetzesbestimmung ersehen werden kann, findet sich eine gesonderte Besteuerungsregelung nur für besondere Steigerungsbeträge aus der Höherversicherung in der Pensionsversicherung bzw. für die Höherversicherungspensionen. Pensionen aus der freiwilligen Weiterversicherung sind in dieser Bestimmung nicht gesondert

angeführt. Sie sind somit nicht von der Besteuerung ausgenommen oder einer besonderen Besteuerung zu unterwerfen. Es ergibt sich damit auch keine Regelung, die die Besteuerung der Pensionen davon abhängig macht, ob die geleisteten Beiträge im Zeitpunkt der Leistung einkommensteuermindernd geltend gemacht werden konnten. Doralt schreibt ausdrücklich, dass die Steuerbegünstigung für Pensionen aus der freiwilligen Höherversicherung auf Pensionen aus der freiwilligen Weiterversicherung nicht anzuwenden ist. Als Begründung wird angeführt, dass die Beiträge zur freiwilligen Weiterversicherung in voller Höhe als Sonderausgaben abzugsfähig seien (Doralt, EStG¹², § 25, Tz. 60/3).

Die steuerliche Qualifikation der Beitragsleistungen war Gegenstand von Verfahren vor dem Verfassungsgerichtshof, wobei der Verfassungsgerichtshof die Behandlung der Beschwerde ablehnte und zum Ausdruck brachte, dass die spätere Versteuerung der Pensionen verfassungsrechtlich zu beurteilen sei (VfGH 21.10.1981, [B 6/76](#), VfGH 20.12.1978, B 467/75).

Mit Erkenntnis vom 30.6.1984, G 101/84 hat der VfGH die Besteuerung der Pensionsbezüge aus der gesetzlichen Sozialversicherung als verfassungswidrig aufgehoben, weil danach unterschiedslos auch die Leistungen aus der freiwilligen Höherversicherung der Einkommensteuer unterlagen. Da die Beiträge zur Höherversicherung aus versteuertem Einkommen geleistet wurden, verstoße die Besteuerung der späteren Höherversicherungsrente von der ersten Rentenzahlung an gegen das Prinzip der Einmalbesteuerung. Die Aufhebung trat mit 30.6.1985 in Kraft.

Mit Bundesgesetzblatt vom 13. Juni 1985, [BGBl. 251/1985](#), mit dem das Einkommensteuergesetz und das Investitionsprämienengesetz geändert wurden, wurde dem vom Verfassungsgerichtshof ausgesprochenen Gedanken der Einmalbesteuerung Rechnung getragen und versucht einen verfassungskonformen Zustand herzustellen. Mit Inkrafttreten dieses Bundesgesetzes wurde in Artikel I Z 6 betreffend § 18 Abs. 2 Z 4 bestimmt, dass die Beiträge zur freiwilligen Weiterversicherung ohne betragsmäßige Beschränkung als Sonderausgaben abgesetzt werden konnten. Die besonderen Steigerungsbeträge aus der Höherversicherung waren ab diesem Bundesgesetz nur mehr mit 25 vH zu erfassen.

Im Artikel II dieses Bundesgesetzes wurde bestimmt, dass die in den Jahren 1978 bis 1984 geleisteten Beiträge zur freiwilligen Weiterversicherung, die bis dahin den Höchstbetrag überstiegen hatten, im Kalenderjahr 1985 als Sonderausgaben berücksichtigt werden konnten. Der siebenjährige Zeitraum wurde aus verwaltungsökonomischen Gründen festgelegt (ÖStZ 1985, 65).

Hinsichtlich der freiwilligen Weiterversicherung wurde diese Regelung in dieser Form vorgesehen, da durch die freiwillige Weiterversicherung lediglich die Anwartschaft auf einen

Versicherungsschutz erhalten bleiben sollte und überdies eine Aufteilung der einheitlich zu berechnenden Pensionsleistung kaum möglich wäre. Aus dem Gesichtspunkt heraus, dass Aufwendungen zur Schaffung einer künftigen Einkunftsquelle wesensmäßig nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten darstellen könnten, wurde die volle Berücksichtigung der Beiträge zur freiwilligen Weiterversicherung als Sonderausgaben vorgesehen (ÖStZ 1985, 64).

Diese volle Abzugsfähigkeit der Beiträge zur freiwilligen Weiterversicherung als Sonderausgaben und die volle Besteuerung der aus der freiwilligen Weiterversicherung resultierenden Pensionsbezüge wurden nach Erlassung dieses Bundesgesetzes im EStG 1972 und 1988 beibehalten und finden sich unverändert in der für das Streitjahr geltenden Fassung ([§ 18 Abs. 3 Z 2 EStG 1988](#) idF [BGBl. I Nr. 144/2001](#) und [§ 25 Abs. 1 Z 3 lit. a EStG 1988](#) idF [BGBl. I Nr. 106/1999](#)). Dementsprechend sind die Pensionen aus der gesetzlichen Sozialversicherung, die auf einer freiwilligen Weiterversicherung beruhen, in der für das Streitjahr geltenden Fassung des Einkommensteuergesetzes voll zu besteuern.

Die angefochtenen Bescheide stehen daher in Übereinstimmung mit der Rechtslage.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 8. August 2011