



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., Adresse, gegen **die Bescheide** des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf **betreffend Abweisung des Antrages auf Aufhebung gem. § 299 BAO des Einkommensteuerbescheides 2007** sowie **betreffend Einkommensteuer 2008** entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Bw. stellte einen Antrag auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2007 wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes gem. § 299 Abs. 1 BAO und begründete dies wie folgt:

Diese Rechtswidrigkeit (Verfassungswidrigkeit) werde ausschließlich hinsichtlich der steuerpflichtigen Höhe der Pensionsbezüge der PVA der Angestellten bzw. des Ausmaßes des von der PVA vorgenommenen Lohnsteuerabzuges behauptet. Der übrige Bescheidinhalt sei durch den Antrag nicht betroffen.

Der Bw. habe wie dem FA bekannt sei beim zuständigen FA einen Antrag gem. § 240 Abs. 3 BAO auf Rückzahlung von zu viel einbehaltener Lohnsteuer 2002 bis 2007 eingebracht. Dieser Antrag sei vom zuständigen Finanzamt mit 31.3.2008 abgewiesen worden. Die dagegen eingebrachte Berufung an den Unabhängigen Finanzsenat sei von diesem mit Berufungsentscheidung vom 15. Jänner 2009 gleichfalls abgewiesen worden.

Der Unabhängige Finanzsenat sei auf den materiellen Inhalt der Berufung nicht eingegangen, da er den Standpunkt vertrete, die begehrte Korrektur des als verfassungswidrig angesehenen

Lohnsteuerabzuges hätte bereits im Veranlagungs- bzw. Berufungsverfahren der Einkommensteuerbescheide 2002 bis 2007 zu erfolgen gehabt.

Obwohl diese Auffassung vom Bw. nicht geteilt werde, da sie dem Wortlaut des § 240 BAO widerspreche, sei vom Bw. auf eine Beschwerdeführung vor dem VwGH in der Frage dieser Verfahrenskompetenz und somit auch auf eine weitere Anfechtung der gegenständlichen Lohnsteuerveranlagungen aus verfahrensökonomischen Gründen verzichtet worden.

Was die **Begründung** dieses **Antrages gem. § 299 Abs. 1 BAO** betreffe, wies der Bw. auf die bereits in dem genannten Antrag gem. § 240 BAO vom 10. Dezember 2007 an das zuständige Finanzamt vorgebrachten Argumente (nunmehr bezogen auf das Veranlagungsjahr 2007) bezüglich der **Verfassungswidrigkeit** der Übergangsbestimmungen **des § 124b Z. 34 EStG** in Verbindung mit § 25 Abs. 1 Z. 3 lit.a 2.Satz EStG hin.

Ebenso verwies der Bw. auf die in der Berufung vom 9. April 2008 (Berufung hins. des Bescheides betr. des Antrages auf Erstattung zu viel einbehaltener Lohnsteuer) gegenüber dem Unabhängigen Finanzsenat vorgebrachten ergänzenden Argumente.

Diese damals vorgebrachten Begründungen stellten sinngemäß auch die Begründung für die behauptete Rechtswidrigkeit des Inhaltes des Einkommensteuerbescheides 2007 gem. § 299 Abs. 1 BAO dar und seien somit ein integrierender Bestandteil dieses Antrages.

Sachverhalt: Der Bw. habe in den Jahren 1986 bis inkl. 1999 Beiträge in der SV der Angestellten für eine freiwillige Höherversicherung geleistet. Außerdem seien ihm 1992-1994 SV-Beiträge aus einem zweiten Dienstverhältnis infolge Überschreitung der Höchstbeitragsgrundlage als Beiträge zur Höherversicherung angerechnet worden. Dementsprechend seien dem Bw. beginnend mit September 2002 (zunächst als Gleitpensionist, ab Juni 2003 als Alterspensionist) Pensionsbezüge aus dieser freiwilligen Höherversicherung zugeflossen.

Steuerliche Situation: Im gegenständlichen Fall gehe es ausschließlich um die Besteuerung der „besonderen Steigerungsbeträge“ zur Pension, die aus nicht rückgezahlten Beiträgen zu einer „Mehrfachversicherung“ und deren Überführung in eine Höherversicherung entstanden seien. Gemäß der bis Ende 1998 geltenden steuerlichen Rechtslage des § 25 Z. 3 lit. a 2. Satz EStG 1988 seien die hieraus resultierenden Pensionsteile, (ebenso wie jene aus freiwilligen Einzahlungen) mit nur einem Viertel steuerpflichtig gewesen.

Aufgrund der Rechtsprechung des VfGH sei diese Rechtslage durch das AbgÄndGes. 1998 (BGBl. 128/1999) geändert worden. Lt. § 25 Abs. 1 Z 3 lit.a zweiter Satz EStG seien nunmehr „besondere Steigerungsbeträge aus der Höherversicherung in der Pensionsversicherung, soweit sie auf Beiträgen beruhen, die im Zeitpunkt der Leistung als Pflichtbeiträge abzugsfähig waren,...zur Gänze zu erfassen“. Hinsichtlich der Steigerungsbeträge aus freiwilligen Einzahlungen zur Höherversicherung sei die Rechtslage unverändert geblieben.

Gleichzeitig seien in § 124b Z. 34 bzw. 36 EStG Übergangsbestimmungen geschaffen worden: Besondere Steigerungsbeträge aus der Höherversicherung in der Pensionsversicherung, die auf Pflichtbeiträgen beruhen, seien für Lohnzahlungszeiträume nach dem 31. Dezember 1998 steuerlich mit 100% (statt wie bisher nur zu einem Viertel) zu erfassen. Liege jedoch der Pensionsanfall vor dem 1. Jänner 1999, seien sie weiterhin nur zu einem Viertel steuerpflichtig.

Verfassungswidrigkeit der Übergangsbestimmungen des § 124b Z. 34 in Zusammenhang mit Z. 36 leg.cit.:

Die Grundaussage des § 25 Z. 3 2. Satz EStG i.d. Fassung des AbgÄndGes. 1998, nämlich dass Steigerungsbeträge aus der Höherversicherung in der Pensionsversicherung, die auf steuerlich voll abzugsfähigen Pflichtbeiträgen beruht haben, auch voll zu versteuern seien, werde nicht bestritten. Allerdings führe diese Steueränderung gegenüber der bisherigen Fassung und im Zusammenhang mit den nachfolgend erwähnten Bestimmungen des § 124b EStG zu einer Exzessivbesteuerung um das 4-fache und somit zu verfassungsmäßigen Bedenken. Außerdem handle es sich, wie im Folgenden zu erläutern sein werde, auch bei seinerzeit steuerlich voll abgesetzten Pflichtbeiträgen, sobald sie durch freiwillige Entscheidung in eine Höherversicherung überführt werden würden, um „freiwillige Beiträge“, wie auch die daraus bezogenen Höherversicherungspensionen nicht wesensgleich seien, wie die sonst aus Pflichtbeiträgen bezogenen Regelpensionen. Der § 25 Z. 3 2. Satz differenziere hier nicht, sondern stelle nur auf den Umstand der „vollen Abzugsfähigkeit“ ab.

Der Vorwurf der Verfassungswidrigkeit richte sich aber insbesondere gegen die o.a.

Bestimmungen des § 124b EStG.

Die Übergangsbestimmungen schafften zwei Gruppen von Pensionisten, die dieser Norm unterliegen würden:

Personen, bei denen der Beginn des Pensionsbezuges vor dem 31.12.1998 liege und solche, bei denen dies erst ab 1.1.1999 der Fall sei.

Während es bei bereits laufenden Pensionen aus einem Pensionsbeginn vor 1999 bei der bisherigen Viertelbesteuerung für alle Zukunft verbleibe, erfolge bei der zweiten Gruppe, gleichfalls für die gesamte Dauer des Pensionsbezuges, die Vollversteuerung dieser Höherversicherungspensionen.

Der von mehr oder weniger komplexen (jedenfalls aber außersteuerlichen) Umständen abhängige Zeitpunkt des Beginnes der Pensionszahlungen führe daher bei der einen der oben genannten Gruppen trotz veränderter Rechtslage zu einer ohne zeitliche Begrenzung geltenden Beibehaltung der bisherigen Begünstigung, bei der anderen Gruppe aber sofort und für alle Zukunft zur Anwendung der neuen, ungünstigeren Rechtslage.

Der Gesetzgeber halte sich also bei den Übergangsbestimmungen selbst nicht an die vom

VfGH vorgegebene Begründung für diese Rechtsänderung, nämlich dass die frühere volle Abzugsfähigkeit von Pensionsbeiträgen auch zu einer späteren Vollversteuerung zu führen habe. Er lasse bei bereits laufenden Pensionen, wohl aus Gründen der Rechtssicherheit, dieses Prinzip außer Acht, d.h. es werde hier richtigerweise weiterhin der Rechtslage zum Zeitpunkt des Anspruchserwerbes, d.i. der Beitragsanrechnung, entsprochen. Bei Pensionszahlungen nach dem 31.12.1998 werde dagegen trotz gleicher Verhältnisse zum Zeitpunkt des Erwerbes der Anspruchsvoraussetzungen ausschließlich auf den Beginn des Pensionszuflusses abgestellt, obwohl, wie im folgenden dargestellt, auch diese Gruppe unter vollkommen gleichen Bedingungen ihre Entscheidungen getroffen habe und daher ebenso auf die Rechtslage vertrauen habe dürfen.

Nun sei es dem Gesetzgeber natürlich nicht verwehrt, steuerliche Begünstigungen zu ändern oder zu widerrufen, wenn deren Änderung sachlich begründet erscheine. Diese nachträgliche rechtliche Schlechterstellung müsse aber die betroffenen Steuerpflichtigen alle in gleicher Weise erfassen und frei von unsachlichen Differenzierungen sein. Außerdem müsse, wenn es sich um rückwirkende Änderungen handle, dem Steuerpflichtigen, der im Vertrauen auf die bisherige Rechtslage und in Übereinstimmung mit dieser seine Entscheidungen bereits getroffen habe, Gelegenheit gegeben werden, seine Handlungen und Entscheidungen an die zukünftig ungünstigere Rechtslage anzupassen.

Dies gelte vor allem für exzessive steuerliche Verschlechterungen, bei denen der Steuerpflichtige keine Möglichkeit habe, diese durch sein zukünftiges Verhalten legal zu vermeiden. Es sollte Zweck von Übergangsbestimmungen sein, dies zu ermöglichen, was aber von jenen des o.a. § 124 b Z. 34 und 36 nicht behauptet werden könne.

Im konkreten Falle hätten sowohl die Pensionsbezieher der 1. Gruppe als auch jene der 2. Gruppe, zumeist zu Zeitpunkten, die jahrelang vor ihrem Pensionsantritt gelegen seien, unter vollkommen gleichen Bedingungen und mit gleichem Wissensstand die Voraussetzungen für ihre Höherversicherungspension geschaffen, sei es nun durch freiwillige Einzahlungen oder durch ihre Entscheidung auf Anrechnung entrichteter Pflichtbeiträge.

Es sei richtig, dass diese „Pflichtbeiträge“ zuvor steuerlich voll abgezogen worden seien. Doch komme hier ein wesentlicher freiwilliger Entschluss des späteren Pensionsbeziehers dazu, nämlich auf seinen Rückzahlungsanspruch (Antrag bis 31.1. des Folgejahres) dieser zuviel entrichteten Beiträge zu verzichten, und sie statt dessen bewusst einer Pensions-Höherversicherung zuzuführen. Durch diese freiwillige Umwidmung würden diese Beiträge, jedenfalls de facto, die Eigenschaft von „Pflichtbeiträgen“ verlieren, wenn sie auch zuvor voll abzugsfähig gewesen seien. Auch pensionsrechtlich hätten diese (umgewidmeten) „Pflichtbeiträge“ eine andere Wesensart als Pflichtbeiträge zur Sozialversicherung, die zu

Regelpensionen führten. Sie führten zu „besonderen Steigerungsbeträgen“ in der Höherversicherung und hätten damit, gleich ob sie auf freiwilligen Beitragszahlungen zur Höherversicherung beruhten oder aber durch Umwidmung von einstmaligen Pflichtbeiträgen entstanden seien, die selbe Auswirkung, d.h. sie würden pensionsrechtlich vollkommen gleichartig behandelt. Die daraus resultierenden Pensionen unterlägen, ähnlich wie eine private Pension, nicht dem Umlageverfahren, sondern berechneten sich nach eigenen Valorisierungsfaktoren, je nach dem Zeitpunkt und der Höhe der Einzahlungen.

Die Übergangsregelung des § 124b Z. 34 lasse daher außer Betracht, dass es sich bei der **Umwidmung** dieser Pflichtbeiträge, die ebenso zu Pensionen aus einer freiwilligen Höherversicherung führten wie Einzahlungen, auch ebenso um einen **freiwilligen Entschluss** gehandelt habe. Die Übergangsbestimmungen würden aber nicht darauf Bezug nehmen, ob diese Entscheidung noch unter Geltung der alten oder der neuen Rechtslage getroffen werden würde, sondern stellten uniform auf den Beginn der daraus entstandenen Pensionszahlungen ab, ohne dem Steuerpflichtigen Gelegenheit zu geben, diesen seinerzeitigen Entschluss angesichts der neuen steuerlichen Rechtslage neu bewerten zu können.

Bei den Erwägungen für die Wirtschaftlichkeit dieser Option (Rückzahlung oder Anrechnung) spielte für die betroffenen späteren Pensionsbezieher neben obigen Unterschieden natürlich auch die günstigere Viertelbesteuerung der später daraus resultierenden Pensionen eine entscheidende Rolle.

Man könne zwar einwenden, dass bei diesen Wirtschaftlichkeitsüberlegungen der zukünftige Pensionsbezieher bzw. Steuerpflichtige nicht davon ausgehen durfte, dass die geltende Viertelbesteuerung unverändert bis zur Zeit seines zukünftigen Pensionsbezuges rechtlich bestehen bleiben müsse.

Dies treffe aber auf beide der o.a. Gruppen zu und könne daher nicht einer davon zum Nachteil gereichen, wie überhaupt, wie bereits erwähnt, beide Gruppen die nun ungleich besteuert werden würden, ihre früheren Handlungen und Entscheidungen, die zum Erwerb dieser Pensionsansprüche geführt hätten, unter vollkommen gleichen Voraussetzungen und mit gleichem Wissensstand bzw. in gleicher Unkenntnis eventuell zukünftiger steuerlicher Rechtsänderungen gesetzt hätten.

Unter diesen Bedingungen könne aber der Gesetzgeber den Übergang in die neue Rechtslage nicht ausschließlich von dem mehr oder weniger unbestimmten und von einer Vielzahl komplexer Faktoren abhängigen Zeitpunkt des Pensionsantrittes bzw. Beginns des Pensionsbezuges abhängig machen. Der Zeitpunkt des Pensionsantrittes stelle keine neue „Entscheidungsmöglichkeit“ oder Wahlmöglichkeit dar, sich der neuen Rechtslage anzupassen.

Zu diesem in der Regel Jahre nach der Leistung von Beiträgen zu einer Höherversicherung liegenden Zeitpunkt (berufungsgegenständlich handle es sich um einen Zeitraum von 5-7 Jahren) habe der Steuerpflichtige keinerlei Möglichkeit mehr, seine aktuellen Entscheidungen an eine steuerliche Rechtsänderung anzupassen, die auf den Zeitpunkt der Beitragsleistung qualitativ rückwirke. Auch die seinerzeitige Option, die Pflichtbeiträge entweder einer Höherversicherung zuzuführen oder diese durch Antrag bis 31.1. des Folgejahres rückzahlen zu lassen, könne wie bereits erwähnt nicht mehr wiederholt und daher nicht unter Miteinbeziehung steuerlicher Gesichtspunkte neu bewertet werden.

Diese ohne Möglichkeit einer Verhaltensanpassung qualitativ rückwirkenden Bestimmungen verletzten daher das verfassungsrechtlich gewährleistete **Recht auf Eigentum** sowie den **Gleichheitsgrundsatz**, insbesondere aufgrund einer unsachlichen Differenzierung, die der Gesetzgeber hier vorgenommen habe. Ebenso handle es sich um einen bedeutenden Verstoß gegen den Vertrauenschutz im Hinblick auf „wohl erworbene Rechte“.

Das verfassungsrechtlich gewährleistete Recht auf Eigentum sei deswegen als verletzt zu erachten, da es sich bei der neuen Rechtslage um eine **Exzessivbesteuerung** durch Erhöhung auf das **4-fache** des bisherigen Ausmaßes handle. Diese exzessive Erhöhung beruhe auf einer nachträglichen inhaltlichen Änderung der betreffenden Einkunftsart des § 25 EStG und nicht auf bloßer Änderung des Steuertarifes, mit der üblicherweise der Steuerpflichtige zu rechnen habe.

Hätte der Gesetzgeber die genannten Übergangsbestimmungen des § 124b Z. 34 und deren Parallelbestimmungen derart gestaltet, dass die „Vollversteuerung der besonderen Steigerungsbeträge aus der Höherversicherung in der Pensionsversicherung, die auf Pflichtbeiträgen beruhen“ für alle jene zukünftigen Pensionsbezieher zu gelten habe, die sich **nach dem 31.12.1998** dafür entscheiden, die zu viel geleisteten Pflichtbeiträge nicht rückzahlen zu lassen, sondern diese einer freiwilligen Höherversicherung zuzuführen, wäre dies als verfassungskonform zu sehen gewesen.

Der Gesetzgeber hätte im Sinne verfassungskonformer Übergangsbestimmungen auf den Zeitpunkt der **Leistung** (Anrechnung auf die Höherversicherung) der Pflichtbeiträge abzustellen gehabt und nicht auf den sich oft Jahre danach aus komplexen Bedingungen ergebenden Zeitpunkt des Beginnes der daraus resultierenden Pensionszahlungen, wodurch es zu einer ungesetzlichen Rückwirkung und Ungleichbehandlung der Betroffenen komme.

Die Abgabenbehörde 1. Instanz habe den Antrag auf Rückzahlung von Lohnsteuer mit der Begründung abgewiesen, die Lohnsteuer wäre nicht zu Unrecht zu viel und nicht entgegen der Gesetzeslage einbehalten worden.

Die Kernaussage des AbgÄndGes. 1998 (BGBI. 128/1999), § 25 Abs. 1 Z 3 lit. a zweiter Satz EStG, dass Leistungen aus der Höherversicherung in der Pensionsversicherung, resultierend aus abzugsfähigen Pflichtbeiträgen, steuerlich zur Gänze zu erfassen seien, beruhe auf der Rechtsprechung des VfGH. Es sei nicht Gegenstand von Einwendungen, dass der VfGH die volle Steuerpflicht an das Kriterium der vollen Abzugsfähigkeit der zuvor entrichteten Beiträge geknüpft habe. Wie in dem Antrag ausführlich erläutert, seien es vielmehr die als Folge dieser Judikatur vom Gesetzgeber geschaffenen **Übergangsbestimmungen des § 124b Z. 34 bzw. 36 EStG**, die lt. Ansicht des Bw. **verfassungswidrige Elemente** enthalten würden. Steuerpflichtige, die unter vollkommen gleichen Bedingungen und mit gleichem Wissensstand die Entscheidung getroffen hätten, auf eine Rückzahlung von zu viel entrichteten Pflichtbeiträgen zu verzichten, würden steuerlich ungleich behandelt, je nach dem ob der Pensionsantritt vor oder nach dem 31.12.1998 liege.

In diesem Zusammenhang sei auch ergänzend die Frage zu stellen, ob das Prinzip, der Gesetzgeber könne, ohne dass darin eine Verfassungswidrigkeit vorliege, die geltende Rechtslage auch zu Ungunsten des Steuerpflichtigen ändern, d.h. der Steuerpflichtige hätte mit zukünftigen, für ihn ungünstigeren Rechtsänderungen eben zu rechnen, derart uneingeschränkt gelten könne. Dies könne allgemein wohl nur für solche Änderungen gelten, bei denen der Gesetzgeber bisher **rechtskonforme Regelungen** durch andere ebenfalls rechtskonforme ersetze, diese ergänze oder verändere, nicht aber für Normen, auf die der Steuerpflichtige vertraut habe, die sich aber nur 5-6 Jahre danach als **verfassungs-, d.h. rechtswidrig** herausstellten, und zwar mit der Folge einer **exzessiven Steueränderung** auf das Vierfache des bisherigen Steuerausmaßes.

Dass die geltende Viertelbesteuerung sich wenige Jahre später als zum Teil verfassungswidrig herausstellen würde, könne nicht dem Steuerpflichtigen zur Last gelegt werden, der seine Entscheidungen unter dieser Rechtslage getroffen habe. Schon gar nicht könne die Auswirkung dieser nachträglich festgestellten Verfassungswidrigkeit davon abhängen, ob der spätere Pensionsantritt vor oder nach dem 31.12.1998 erfolgt sei.

Gerade bei seiner **Pensionsvorsorge** müsse der Steuerpflichtige auf **langfristige Planungen vertrauen** können, wozu u.a. auch die steuerliche Rechtslage zähle. Veränderung wegen Verfassungswidrigkeit mit der Folge nachträglicher, exzessiver steuerlicher Auswirkungen könnten nicht als „vorhersehbar“ oder „üblich“ angesehen werden.

Dazu komme, dass diese nachträgliche Korrektur der Rechtslage durch den VfGH überhaupt nur durch eine **Inkonsequenz des Gesetzgebers** erforderlich geworden sei. Dieser habe offenbar übersehen, dass durch die *nachträgliche* optionale **Umwidmung** von Pflichtbeiträgen gem. § 16 Abs. 1 Z. 4 EStG zu Höherversicherungsbeiträgen diese Pflichtbeiträge ihre Eigenschaft ändern und de facto zu „**Freiwilligen Beiträgen zu einer**

Höherversicherung" werden würden. Damit hätte der Gesetzgeber die Aufgabe gehabt sicherzustellen, dass in diesen Fällen die zu viel entrichteten und nicht rückgezahlten, bisher aber voll abzugsfähigen Pflichtbeiträge, für das abgelaufene Kalenderjahr nunmehr zu **Sonderausgaben** gem. § 18 Abs. 1 Z. 2 bis 4 EStG, also zu sogen. „Topfsonderausgaben“ werden würden, die gem. § 18 Abs. 3 Z. 2, 3. Satz leg.cit. nur mehr zu einem Viertel abzugsfähig seien. So wäre von vorne herein die Gleichstellung mit den „regulären“, freiwilligen Höherversicherungsbeiträgen gewährleistet gewesen, bei denen die Viertelbesteuerung der daraus erhaltenen Pensionen bekanntlich auf der Überlegung beruhe, dass diese Beiträge auch nur zu einem Viertel als Sonderausgaben abzugsfähig wären.

Es könne die neue Rechtslage wohl nur für jene Steuerpflichtigen uneingeschränkt gelten, die **in Kenntnis dieser Rechtslage** ihre Handlungen vornehmen würden, d.h. auf die **Rückzahlungsmöglichkeit** der zu viel entrichteten Pensionsbeiträge verzichten würden, und statt dessen für die Zuführung ihrer Beiträge bzw. des Dienstgeberanteiles zu einer freiwilligen Höherversicherung optieren und damit die Vollbesteuerung der späteren Pensionsteile **bewusst** zur Kenntnis nehmen würden.

Durch die Nichtbeachtung dieser Grundsätze komme es zu einer **Verletzung des Vertrauens auf die Rechtslage, zu ungesetzlicher Rückwirkung, Ungleichbehandlung** und zur **Verletzung des Rechtes auf Eigentum** durch Exzessivbesteuerung.

Das Finanzamt wies den Antrag auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2007 ab und begründete dies wie folgt:

Gemäß § 299 BAO kann die Abgabenbehörde erster Instanz auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.

Diese Rechtswidrigkeit des Inhaltes habe der Bw. im Wesentlichen mit vorliegender Verfassungswidrigkeit des § 25 Abs. 1 Z. 3 lit. a 2. Satz EStG sowie der Übergangsbestimmungen des § 124b Z. 34 EStG begründet.

Zu der vom Bw. behaupteten Verfassungswidrigkeit führte das Finanzamt (FA) aus, dass gemäß Art 18 B-VG die gesamte staatliche Verwaltung nur auf Grund der Gesetze ausgeübt werden darf. Insoweit somit die gesetzlichen Bestimmungen der §§ 25 Abs.1 Z. 3 lit. a und 124b Z. 34 EStG nicht durch den Gesetzgeber entsprechend aufgehoben oder abgeändert oder durch den Verfassungsgerichtshof aufgehoben worden sind, sind diese Normen unverändert im Rechtsbestand und von den staatlichen Verwaltungsorganen und somit selbstverständlich auch von der Finanzverwaltung anzuwenden.

Unter Berücksichtigung, dass es sich bei den §§ 25 Abs. 1 Z. 3 lit. a und 124b Z. 34 EStG unbestritten Weise nach wie vor um geltende gesetzliche Bestimmungen handelt und unter Hinweis darauf, dass gemäß § 299 BAO eine Abgabenbehörde erster Instanz einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz dann aufheben kann, wenn sich der Spruch des Bescheides als nicht richtig erweist, betonte das FA, dass sich der Spruch des angefochtenen Bescheides unter Zugrundelegung der oben angeführten gesetzlichen Bestimmungen gerade eben nicht als unrichtig erweist.

Mit dem Abgabenänderungsgesetz 1998 BGBI. 128/1999 wurde der § 25 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 geändert. Demnach sind jene Steigerungsbeträge zur Pension, die aus nicht rückgezahlten Sozialversicherungsbeiträgen resultieren, der vollen Besteuerung zu unterziehen.

Unabhängig davon, dass die §§ 25 Abs. 1 Z. 3 lit. a und 124b Z. 34 EStG unverändert im Rechtsbestand sind und somit die volle Besteuerung der Steigerungsbeträge zur Pension auf deren Grundlage zu Recht erfolgte, was auch vom Bw. nicht bestritten worden ist, liege eine Verfassungswidrigkeit der oben angeführten Normen nach der Rechtsansicht des FA aus folgenden Erwägungen nicht vor: Die Änderungen des Abgabenänderungsgesetz 1998 (BGBI, 1 28/1999) folgten der Steuersystematik und fänden Ihre Richtigkeit darin, dass die Steigerungsbeträge nun nicht mehr, wie bei der freiwilligen Höherversicherung nur zu 25%, sondern im vollen Umfang zur Lohn- und Einkommensteuer erfasst werden müssten, da die diesbezüglichen Beiträge als Pflichtbeiträge voll abzugsfähig waren und somit bei der Auszahlung der Pensionsleistung auch eine volle steuerliche Erfassung zu erfolgen habe. Hinsichtlich der steuerlichen Behandlung von Beiträgen zu einer freiwilligen Höherversicherung sowie der Besteuerung der diesbezüglichen Pensionsleistung sei insofern keine Änderung eingetreten, da diese Beiträge weiterhin als Topfsonderausgaben abzugsfähig seien, weswegen die diesbezüglichen Pensionsleistungen nur zu 25% erfasst werden würden. Der Gesetzgeber habe in der seinerzeitigen steuerlichen Gleichbehandlung von Pensionen aus einer freiwilligen Höherversicherung und von Beiträgen, die aus der Überschreitung der Höchstbeitragsgrundlage auf Grund von mehreren Dienstverhältnissen resultierten, eine Verfassungswidrigkeit erkannt und diese mit dem Abgabenänderungsgesetz 1998 BGBI. 128/1999 saniert.

Da sich somit der Spruch des Einkommensteuerbescheides 2007 unter Zugrundelegung der §§ 25 Abs. 1 Z.3 lit.a EStG und 124b Z. 34 EStG nicht als unrichtig Im Sinne des § 299 BAO erweist, sei der Antrag auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheides gemäß § 299 BAO abzuweisen.

In der gegen den Abweisungsbescheid hins. des Antrages auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2007 eingebrachten Berufung führte der Bw. aus wie folgt:

Diese Rechtswidrigkeit (Verfassungswidrigkeit) sei ausschließlich hinsichtlich der steuerpflichtigen Höhe der Pensionsbezüge der PVA der Angestellten bzw. des Ausmaßes des von der PVA vorgenommenen Lohnsteuerabzuges behauptet worden.

Das Finanzamt habe lt. Bw. zunächst zu Recht darauf hingewiesen, dass die als verfassungswidrig angesehenen Normen dem derzeit geltenden Rechtsbestand angehörten und daher auch von der Finanzverwaltung anzuwenden seien.

Nicht gefolgt werden könne dagegen der Auffassung, eine Verfassungswidrigkeit der Neufassung des § 25 Abs. 1 Z. 3 lit.a EStG und insbesondere des § 124b Z. 34 EStG durch den Gesetzgeber könne schon allein deshalb nicht gegeben sein, weil diese Rechtsänderung auf Grund eines vorhergehenden Urteiles des VfGH erfolgt sei. Es gehe auch am Inhalt des Aufhebungsantrages vorbei, wenn darauf verwiesen werde, dass "Hinsichtlich der steuerlichen Behandlung von Beiträgen zu einer freiwilligen Höherversicherung ... keine Änderung eingetreten" sei.

Im gegenständlichen Fall gehe es ja nicht um Beiträge im engeren Sinn, sondern um jene Überschreitungsbeträge der Höchstbeitragsgrundlage, die im vollen Geltungsbereich der alten Rechtslage durch **optionalen Verzicht auf eine Rückzahlung einer freiwilligen Weiterversicherung zugeführt** worden seien.

Es sei wiederholt betont worden, dass der Tenor des diesbezüglichen VfGH-Urteils nicht in Frage gestellt werde, nämlich dass nach der Gesetzesystematik jene Steigerungsbeträge, die aus der Überschreitung der Höchstbeitragsgrundlage resultieren würden und die auf steuerlich voll absetzbaren Versicherungsbeiträgen beruhen würden, auch mit dem vollen Steuersatz zu erfassen seien.

Wohl aber weise die daraufhin vom Gesetzgeber (nicht dieser habe die Verfassungswidrigkeit "erkannt", sondern der VfGH) durchgeführte "Sanierung" eine Reihe von Unstimmigkeiten auf. Mehrmals sei deshalb darauf hingewiesen worden, **dass es die Übergangsbestimmungen des § 124b Z. 34 EStG seien, die die gerügten Verfassungswidrigkeiten enthalten würden.**

Wenn gesetzliche Bestimmungen, die jahrelang dem Rechtsbestand angehört hätten und auf Grund derer (ihrem Wesen nach: langfristige) Dispositionen betreffend spätere Pensionszahlungen begründet werden würden, sich nach Jahren als verfassungswidrig herausstellten, dann **habe der Gesetzgeber die Aufgabe, Übergangsbestimmungen**

für jenen Personenkreis zu schaffen, der im Vertrauen auf die frühere Rechtslage seine Entscheidungen getroffen habe.

Diese Übergangsbestimmungen müssten es dem Steuerpflichtigen erlauben, seine Handlungen und langfristigen Entscheidungen den geänderten Verhältnissen anzupassen.

Durch das ausschließliche Abstellen auf den Zeitpunkt des Pensionszuflusses habe bei einer derart langfristigen Vorsorge der Steuerpflichtige keinerlei Möglichkeit einer solchen Anpassung.

Der Zeitpunkt des Pensionsantrittes stelle keine solche „Wahlmöglichkeit“ dar, da der Pensionsantritt bzw. -zufluss von einer Vielzahl anderer außersteuerlicher Kriterien abhänge.

Auch für die Option auf Rückzahlung bzw. Anrechnung von Beiträgen zur freiwilligen Höherversicherung (die aus der Überschreitung der Höchstbeitragsgrundlage resultierten), die unter den Bedingungen der alten Rechtslage getroffen worden sei, sei für den Steuerpflichtigen die begünstigte steuerliche Behandlung der aus diesen Beiträgen resultierenden Pensionsteile ein wichtiges Entscheidungskriterium gewesen. Wenn auch der Steuerpflichtige mit steuerlichen Änderungen in der Zukunft zu rechnen habe, so könne dies vernünftiger Weise nur für übliche Tarifanpassungen usw. gelten, nicht aber für eine erst nach Jahren erkannten Verfassungswidrigkeit von Normen, auf die er damals vertrauen habe können. Es könne vom Steuerpflichtigen nicht verlangt werden, die später festgestellte Verfassungswidrigkeit einer Norm mit der Folge einer exzessiven Steuererhöhung auf das Vierfache der bisherigen Besteuerung bei seiner langfristigen Pensionsplanung vorherzusehen, und das Risiko solch gravierender Änderungen tragen zu müssen. Jedenfalls enthielten die Übergangsbestimmungen auch keine neuerliche Entscheidungsmöglichkeit für den Steuerpflichtigen.

Für den Steuerpflichtigen ergäbe sich daher der Effekt einer durch sein steuerpolitisches Verhalten nicht mehr beeinflussbaren, **qualifiziert rückwirkenden Gesetzesänderung**, d.h. eines **verfassungswidrigen Eingriffes in das Eigentumsrecht**.

Dazu komme, dass diese Rechtsänderung eine Besteuerung bewirke, die wie bereits erwähnt, dem **Vierfachen** der bisherigen steuerlichen Belastung entspreche. Es sei richtig, dass damit eine vor der Gesetzesänderung bestehende Disparität zwischen Absetzbarkeit der Beiträge und der Steuerbelastung der Pension beseitigt werden würde. Bei diesem **exzessiven Ausmaß** und dessen unmittelbarer steuerlicher Auswirkung komme aber ebenfalls das Argument zum Tragen, dass eine solche Änderung für jenen Personenkreis, der im Vertrauen auf die früher bestehende Rechtslage gehandelt habe, einen **verfassungswidrigen Eingriff in das Eigentumsrecht** darstelle, da keine Möglichkeit der Anpassung an die geänderte Rechtslage bestehe.

Die Bestimmung des § 124b Z. 36, bei Pensionsanfällen vor dem 31.12.1998 die zufließenden Steigerungsbeträge nach der alten, begünstigten Besteuerung für immer zu unterziehen, schaffe in **gleichheitswidriger** Weise zwei Personengruppen. Bei der einen Gruppe werde richtigerweise das Vertrauen auf die ursprüngliche Rechtslage geschützt, die in vielen Fällen sicher noch jahrelang währende begünstigte Besteuerung werde trotz des vorangegangenen Vollabzuges der Beiträge fortgesetzt, der Zeitpunkt des Zufließens sei nicht massgeblich. Die andere Gruppe, die ihre früheren Handlungen und Entscheidungen mit gleichem Wissensstand, nach den gleichen Optionsmöglichkeiten und unter der selben damaligen Rechtslage getroffen habe, falle dagegen bereits ab einem von außersteuerlichen Kriterien abhängigen Zeitpunkt unter die neue, extrem ungünstigere Besteuerung.

Der Gesetzgeber folge hier also selbst nicht konsequent dem Prinzip des Zeitpunktes des späteren Zuflusses der Steigerungsbeträge für die Höhe der Besteuerung.

Es sei nicht einzusehen, warum der Gesetzgeber die Übergangsbestimmungen des § 124b Z. 34 EStG nicht verfassungskonform gestaltet habe, statt für einen Teil der Steuerpflichtigen eine **qualifiziert rückwirkende, neuerlich nicht verfassungskonforme**

Gesetzesänderung zu bewirken. Als verfassungskonform wären die Übergangsbestimmungen dann zu sehen, wenn die Pensionsbezüge **aller** Steuerpflichtigen, die noch unter der alten Rechtslage ihre Dispositionen getroffen hätten, auch weiterhin der begünstigten Besteuerung unterlägen. Nur wer unter Geltung und in Kenntnis der neuen steuerlichen Rechtslage die Option ausübe, die aus der Überschreitung der Höchstbeitragsgrundlage resultierenden Beträge nicht zur Rückzahlung zu beantragen, sondern AG-und AN-Beiträge der freiwilligen Höherversicherung zuzuführen, könne rechtens auch zur Tragung der steuerlichen Folgen aus dieser Entscheidung verhalten werden.

Es dürfe daher wiederholt werden, dass es durch die Nichtbeachtung dieser Grundsätze zu einer **Verletzung des Vertrauens auf die Rechtslage, zu ungesetzlicher Rückwirkung, Ungleichbehandlung** und zur **Verletzung des Rechtes auf Eigentum** durch **Exzessivbesteuerung** komme. Die bereits mit dem am 8.5.2009 dem Finanzamt zugegangenen Antrag vorgebrachte Argumentation werde vollinhaltlich aufrecht erhalten und um Stattgabe des Antrages gem. § 299 Abs. 1 BAO ersucht.

In den **Berufung hinsichtlich des Einkommensteuerbescheides 2008** führte der Bw. aus wie folgt:

Die Berufung richte sich ausschließlich gegen die Höhe der durch die Pensionsversicherungsanstalt der Angestellten einbehaltenen Lohnsteuer eines Teiles der auf Grund freiwilliger Höherversicherung zugeflossenen Pensionsbezüge. Die Höhe dieses Lohnsteuerabzuges bzw. die dementsprechenden einkommensteuerrechtlichen Bestimmungen

(§ 124b Z. 34 in Zusammenhang mit § 25 Abs. 1 Z. 3 lit.a) würden als **nicht verfassungskonform** betrachtet. Der übrige Bescheidinhalt sei nicht Berufungsgegenstand.

Beim Unabhängigen Finanzsenat sei bereits ein Berufungsverfahren gem. § 299 Abs. 1 BAO (Berufung vom 14. Juni 2009 gegen den Bescheid des FA 12/13/14 Purkersdorf vom 2. Juni 2009) hinsichtlich des Einkommensteuerbescheides **2007** anhängig.

Da es in der nunmehrigen Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 um die gleichen verfassungsrechtlichen Fragen gehe, wie in dem o.a. Verfahren gegen den ESt-Bescheid 2007 (Antrag auf Aufhebung gem. § 299 Abs. 1 BAO wg. Rechtswidrigkeit des Inhaltes), werde hinsichtlich der **Begründung der gegenständlichen Berufung** auf die bereits in diesem Verfahren sowohl gegenüber dem Finanzamt als auch gegenüber dem UFS vorgebrachte Argumentation verwiesen.

Die Begründung in dem Verfahren gegen den ESt-Bescheid 2007 sei ihrerseits sinngemäß ident bzw. ergänze jene des bereits unter GZ. RV/0367-G/08 vor dem Unabhängigen Finanzsenat abgehandelten Lohnsteuer-Rückzahlungsverfahrens, das aus **verfahrensrechtlichen** Gründen (nämlich Nichteinhaltung des Einkommensteuer-Veranlagungsverfahrens) zu der abweislichen Berufungsentscheidung vom 15. Jänner 2009 geführt habe. Es werde daher auch die in diesem Verfahren sowohl vor dem Finanzamt als auch vor dem UFS vorgebrachte **verfassungsrechtliche** Argumentation als Begründung für die gegenständliche Berufung erneut angeführt.

Um Wiederholungen zu vermeiden wird auf die diesbezüglichen Ausführungen in der Berufungsentscheidung des UFS vom 15.1.2009, RV/0367-G/08 hingewiesen.

Der Bw. beantrage daher, den Einkommensteuerbescheid 2008 hinsichtlich der auf die Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit entfallenden Lohn- bzw. Einkommensteuer wegen teilweiser Verfassungswidrigkeit aufzuheben.

Über die Berufungen wurde erwogen:

§ 25 Abs. 1 Z 3 lit a EStG 1988 idgF besagt Folgendes: 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.

§ 124b Z 34 leg cit idgF lautet wie folgt: § 25 Abs. 1 Z 3 lit. a zweiter Satz, § 25 Abs. 1 Z 3 lit. d und § 69 Abs. 5 jeweils in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 28/1999 sind für Lohnzahlungszeiträume anzuwenden, die **nach dem 31. Dezember 1998** enden.

§ 124b Z 36 leg.cit. idgF besagt Folgendes: Besondere Steigerungsbeträge aus der Höherversicherung in der Pensionsversicherung, die auf Pflichtbeiträgen beruhen, sind weiterhin nur mit 25% zu erfassen, wenn der **Pensionsanfall vor dem 1. Jänner 1999** liegt.

Ergänzend wird auf die diesbezügliche oben angeführte Begründung des Abweisungsbescheides des Finanzamtes hins. des Antrages auf Aufhebung gem. § 299 BAO des Einkommensteuerbescheides 2007 (Bl. 36 / Hauptakt 2007) hingewiesen.

Der Unabhängige Finanzsenat (UFS) ist wie die übrigen Verwaltungsbehörden aufgrund des Legalitätsprinzips iSd Art 18 B-VG an die geltenden Gesetze bzw. gesetzlichen Bestimmungen gebunden. Allfällige verfassungsrechtliche Bedenken (beispielsweise vom Bw. geäußerte Gleichheitswidrigkeit von gesetzlichen Bestimmungen; Verletzung des Rechts auf Eigentum usgl. mehr) können vom Bw. vor dem Verfassungsgerichtshof geltend gemacht werden.

Weiters wird hins. der **Berufung betreffend den Abweisungsbescheid hins. des Antrages auf Aufhebung gem. § 299 BAO des Einkommensteuerbescheides 2007 ergänzend** zu o.a. Ausführungen angemerkt: Auf die ausführliche oben angeführte Begründung vom 2.6.2009 des diesbezüglichen Abweisungsbescheides des Finanzamtes wird hingewiesen (Bl. 36 / Hauptakt 2007).

Da sich der Spruch des Einkommensteuerbescheides 2007 aufgrund der o.a. Begründung als richtig erweist und somit die gesetzlich unabdingbaren Voraussetzungen für eine allfällige Aufhebung iSd § 299 BAO idgF nicht vorliegen, war der Einkommensteuerbescheid 2007 nicht aufzuheben.

Insgesamt ist daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 30. Dezember 2009