

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Anna Maria Radschek in der Beschwerdesache Bf., W, St.Nr., vertreten durch Mag. Johann Hanel, Goldschlagstraße 8, 1150 Wien, gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 3/6/7/11/15 Schwechat Gerasdorf vom 19.03.2014, betreffend Einkommensteuer 2012 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf.) erhob gegen den Einkommensteuerbescheid 2012 vom 19.03.2014 fristgerecht Beschwerde, in der er sich gegen die Versteuerung der 50%igen Teilpensionsabfindung der Rechtsanwaltskammer Wien laut Guthaben am Pensionskonto zum 31.10.2012 in Höhe von € 37.800 mit einem Steuersatz von 32,5% wandte. Seiner Meinung nach sei die Teilpensionsabfindung tatsächlich gemäß § 67 Abs 3 und 4 EStG 1988 mit einem Lohnsteuersatz von 6% zu versteuern. Es handle sich bei dieser Teilabfindung um eine Ansparsvariante, die jedoch kein Einkommen im Sinne des § 2 Abs. 2 EStG 1988 darstelle. Die Veranlagung dieser Teilabfindung mit dem Einkommen des Steuerpflichtigen aus selbständiger Arbeit erfolge daher zu Unrecht.

Die Auszahlung der Teilabfindung sei an das gesetzliche Pensionsantrittsalter gebunden. Es könne daher der Steuersatz hinsichtlich dieser Teilabfindung nicht davon abhängen, ob

der Berechtigte im Zeitpunkt der Auszahlung weiterhin selbständig tätig sei oder ob er die Alterspension beziehe.

Eine gemeinsame Veranlagung der Teilabfindung (Pensionsvorauszahlung) mit Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit widerspreche dem Gleichheitsgrundsatz, eine gemeinsame Veranlagung sei nur mit den in § 2 Abs. 2 EStG aufgezählten Einkunftsarten zulässig.

Der bei der Rechtsanwaltskammer Wien angesparte Rentenbetrag, ausgewiesen als „Alterskapital“ in Höhe von 37.800,-- EUR, bleibe im Ansatz eine Rente, auch dann, wenn der Berechtigte sich davon 50 % auszahlen lasse. Der Auszahlungsbetrag, im gegenständlichen Fall € 18.824,67, sei daher insofern ein Renten- und kein Kapitalanspruch, so dass dieser der Lohnsteuer unterliege und mit einem Steuersatz von 6% (gesondert) zu versteuern sei.

Genauer gesagt, sei die Teilstipendienabfindung die Rückzahlung des angesparten Kapitals, und würde man hier mit der Einkunftsart „Einkünfte aus Kapitalvermögen“ argumentieren, würde nur der Zuwachs (allfälliger Veranlagungsgewinn) Einkommen darstellen. Auszuweisen wäre dies von der pensionsauszahlenden Stelle, der Rechtsanwaltskammer Wien Versorgungseinrichtung.

Es sei daher in dieser Hinsicht das Ermittlungsverfahren durch Einbeziehung der Auszahlungsstelle Rechtsanwaltskammer Wien Versorgungseinrichtung zu ergänzen. Handle es sich bei der Teilabfindung um die bloße Rückzahlung des angesparten Kapitals, so lägen keine Einkünfte aus Kapitalvermögen vor, so dass allenfalls wegen der Absetzbarkeit der Prämien als Betriebsausgabe dieser Betrag dem begünstigten Steuersatz von 6 % gesondert zu unterziehen wäre.

Hinzuweisen sei noch, dass die Rechtsanwaltskammer Wien aufgrund der Veranlagung dieser Gelder bereits Kapitalertragssteuer abgeführt haben müsste. Die Einzahlung der Zusatzpension im gegenständlichen Fall in den Fonds (Veranlagungsfonds) sei ab 01.01.1998 erfolgt, so dass allfällige Gewinnanteile steuerfrei wären. Es sei daher der Teilrentenabfindungsbetrag in Höhe von € 18.824,67 der 6%igen Lohnsteuer zu unterziehen, so dass sich unter Berücksichtigung der Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit 2012 eine Einkommensteuer (32,5%) inkl. Lohnsteuer (6%) von insgesamt 10.324,80 EUR ergebe, wovon die Vorauszahlungen für 2012 in Höhe von 7.026,-- EUR in Abzug zu bringen seien, so dass sich ein Rückstand von 3.298,80 EUR ergebe.

Der Bf. beantrage daher, den Einkommensteuerbescheid 2012 dahingehend abzuändern, dass die Abgabennachforderung für 2012 3.298,80 EUR betrage, in eventu den angefochtenen Bescheid aufzuheben und die Rechtsache zur neuerlichen Entscheidung an das Finanzamt zurückverweisen.

Gleichzeitig wurde begehrt, der Beschwerde gemäß § 212a BAO aufschiebende Wirkung zuzuerkennen und die Einhebung des auf die Teilrentenabfindung von 18.824,67 EUR erhobenen Steuersatzes von 32,5%, d.s. 6.118,02 EUR, bis zum

rechtskräftigen Abschluss des Verfahrens, d.h. bis zur allfälligen Erledigung der Rechtsache durch den Verfassungsgerichtshof allenfalls Verwaltungsgerichtshof auszusetzen.

Die Beschwerde wurde mit Beschwerdevorentscheidung vom 03.02.2015 als unbegründet abgewiesen. In der Begründung wurde angeführt, Bezüge aus Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständigen Erwerbstätigen stellten gemäß § 22 Z 4 EStG 1988 Einkünfte aus selbständiger Arbeit dar soweit sie nicht unter § 25 EStG 1988 fielen. Dementsprechend sehe § 25 Abs 1 Z 3 lit b EStG 1988 vor, dass diese Bezüge nur dann als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (und damit einer allfälligen Begünstigung solcher Einkünfte nach § 67 EStG 1988 zugänglich) zu erfassen seien, wenn sie Pensionen aus der gesetzlichen Sozialversicherung gleichartig seien.

Dies sei dann der Fall, wenn sie laufend und regelmäßig gezahlt würden und auf laufenden Pflichtbeiträgen beruhten. Außergewöhnliche bzw. einmalige Leistungen seien, soweit die entsprechenden Beiträge als Betriebsausgaben abzugsfähig gewesen seien, gemäß § 22 Z 4 EStG 1988 zu erfassen.

Die Satzung räume dem Bf. ein Wahlrecht auf Abfindung von bis zu 50% der Zusatzpension ein. Demgemäß könne laut herrschender Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes keine Abfindung eine Ansprüches auf rentenmäßige Zahlung im Sinne des § 67 Abs 8 lit d EStG 1988 vorliegen.

Der Bf. habe mit der sogenannten Teilabfindung Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gemäß § 25 EStG 1988 erzielt. Die Versteuerung sei daher laut Tarif nach § 67 Abs 10 EStG 1988 vorzunehmen, dies deshalb weil der Unverfallbarkeitsbetrag bzw. Barwert gemäß § 1 Abs 2 Z 1 des Pensionskassengesetzes überschritten worden sei.

Eine Versteuerung nach § 67 Abs 3 oder 4 EStG 1988 komme nicht in Betracht, weil weder eine gesetzliche Abfertigung noch die Abfindung einer Witwer- (Witwen-)pension vorliege.

Der Bf. beantragte fristgerecht die Vorlage seiner Beschwerde an das Bundesfinanzgericht. Das Finanzamt beantragte im Vorlagebericht die Abweisung der Beschwerde.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt wird der Entscheidung zu Grunde gelegt:

Der Bf. beantragte nach Erreichen des 65. Lebensjahres mit Schreiben vom 24.10.2012 gleichzeitig die Auszahlung der Teilabfindung der Altersrente in Höhe von 50% des Kontostandes und einer Altersrente auf Basis des durch die Teilabfindung reduzierten Guthabens ab 1.11.2012. Diesem Antrag auf Gewährung einer Altersrente mit Teilabfindung wurde mit Beschluss des Ausschusses der Rechtsanwaltskammer

Wien, Abteilung VI, am 6.11.2012 mit Wirkung ab 1.11.2012 stattgegeben und dem Bf. antragsgemäß neben einer Altersrente in Höhe von monatlich brutto 75,07 EUR eine Teilabfindung in Höhe von 50% seines Guthabens (nach Abzug der Verwaltungskosten und des noch aushaltenden Betrages von 316,00 EUR sowie vor Steuern) in Höhe von 18.624,48 EUR gewährt.

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den von der Rechtsanwaltskammer übermittelten Unterlagen, wie der Kopie des Antrages sowie des Beschlusses der Rechtsanwaltskammer samt der der Bemessung des Teilabfindungsbetrages zugrunde gelegten Berechnung, und ist nicht strittig.

Er ist folgendermaßen rechtlich zu würdigen:

Die Satzung der Versorgungseinrichtung der Rechtsanwaltskammer Wien 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 eine 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 Kontosstandes.

..."

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

"(4) Bei der Ermittlung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bleiben Bezüge, die nach § 67 Abs. 1 oder § 68 steuerfrei bleiben oder mit dem festen Satz 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 entfällt, ist aber neu zu berechnen, wenn das Jahressechstel 2 100 Euro übersteigt. Die Bemessungsgrundlage sind die sonstigen Bezüge innerhalb des Jahressechstels gemäß § 67 Abs. 1 und 2 abzüglich der darauf entfallenden Beiträge gemäß § 62 Z 3, 4 und 5. Die Steuer beträgt 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 selbständigen 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 Wien 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 Wiederverehelichung, 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 selbständigen 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 26.6.2002, 2002/13/0003, das Vorliegen einer steuerlich begünstigten Pensionsabkömmlinge an folgende Voraussetzungen geknüpft:

- a) Die entsprechende Satzung muss einen - von jeglichem Ermessen des Entscheidungsträgers unabhängigen - Rechtsanspruch auf Zuerkennung einer Leistung vorsehen. Ist die Zuerkennung der Leistung von einem Ermessen des jeweiligen Entscheidungsträgers abhängig, so kann die Leistung schon deshalb nicht unter § 67 Abs 4 EStG 1988 subsumiert werden.
- b) Es muss sich um die Abfertigung eines konkreten (bestehenden) und abfertigbaren Pensions(-zusatz-)anspruchs handeln. Die Ablöse einer nicht konkreten Anwartschaft ist nicht als Ablöse einer Pension im Sinne des § 67 Abs 4 letzter Satz EStG 1988 anzusehen.
- c) Für eine „wirtschaftliche Betrachtung“ von Leistungen besteht kein Raum. „Die bloße Ähnlichkeit der wirtschaftlichen Auswirkung von bezogenen Leistungen, zu den wirtschaftlichen Auswirkungen einer teilweisen Pensionsabfindung rechtfertigt es nicht, schon deswegen den Tatbestand des § 67 Abs 4 letzter Satz EStG 1988 als verwirklicht anzusehen (vgl. *Traxler/Doktor* aaO).

Der oben wiedergegebenen Satzung folgend hat ein Rechtsanwalt, der das 65. Lebensjahr vollendet hat, Anspruch auf eine Altersrente nach § 3 sowie gleichzeitig auf eine Abfindung bei Pensionsantritt nach § 7 der Satzung, sofern er diese beantragt. Wie auch von der Rechtsanwaltskammer Wien bestätigt wurde, liegt die Gewährung der Abfindung 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.

Damit erfüllt die Teilablösung des Rentenanspruches sämtliche oben dargestellten Voraussetzungen für die begünstigte Besteuerung mit dem festen Steuersatz nach § 67 Abs 4 Teilstreich 1 EStG 1988.

Da gemäß § 67 Abs. 9 iVm § 41 Abs 4 EStG 1988 sonstige Bezüge, die mit festen Steuersätzen versteuert werden, bei der Veranlagung der Einkommensteuer außer Betracht zu bleiben haben, war die Teilablösung des Rentenanspruches bei der Ermittlung der Einkommensteuerbemessungsgrundlage aus den vom Bf. erzielten Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit auszuschließen.

Zur Zulässigkeit einer Revision:

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist die Revision gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes nur 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 war die Rechtsfrage zu beurteilen, ob die dem Bf. gewährte Teilpensionsabfindung mit dem begünstigten Steuersatz nach 67 Abs 4 Teilstrich 1 EStG 1988 zu versteuern ist. Obzwar sich die Entscheidung an den vom Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 26.6.2002, 2002/13/0003, aufgestellten Kriterien orientiert, wird im Hinblick darauf, dass in dem genannten Erkenntnis eine begünstigte Besteuerung versagt wurde, eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshof, in der das Vorliegen der Voraussetzungen für eine begünstigte Besteuerung positiv beurteilt wird, jedoch fehlt, die ordentliche Revision zugelassen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 16. Juni 2015