

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch Vertreter, über die Beschwerde gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt X vom 17.07.2015, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2014 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO 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

Der Beschwerdeführer (Bf.) er hob gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2014 vom 17.7.2015 fristgerecht Beschwerde und wandte sich gegen die darin vom Finanzamt vorgenommene Versteuerung der Teilpensionsabfindung der Rechtsanwaltskammer Wien.

In der Beschwerde führte der Bf. aus, dass das Finanzamt die im Lohnzettel der Rechtsanwaltskammer enthaltenen sonstigen Bezüge in Höhe von € 40.483,71 laut Lohnsteuertarif versteuert habe. Von diesem Betrag entfallen € 40.424,26 auf Teilabfindung der Altersrente laut Beschluss der Rechtsanwaltskammer Wien vom 9.9.2014. Nach Meinung des Bf. sei die Teilpensionsabfindung tatsächlich mit dem festen Satz von 6% zu versteuern.

Laut § 7 des Statuts der Versorgungseinrichtung der Rechtsanwaltskammer hätten Rechtsanwälte bei Pensionsantritt einen Anspruch auf Abfindung in Höhe von 50% der verbuchten Beträge zu beantragen. Gemäß § 67 Abs. 4 EStG sei der Steuersatz von 6% auch auf die Ablösung bzw. Abfindung von Pensionen auf Grund von Satzungen der Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständigen Erwerbstätigen anzuwenden.

Der Bf. begehrte die Abänderung des Einkommensteuerbescheides 2014 dahingehend, dass die Steuer für die Pensionsabfindung in Höhe von € 40.424,26 mit € 2.425,46 festzusetzen und die Steuer vom verminderten Betrag von € 24.935,19 gemäß Tarif zu berechnen sei.

Der Bf. beantragte die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Senat. Die Beschwerde wurde mit Beschwerdevorentscheidung vom 13.10.2015 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 eines Anspruches 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.

Der Bf. zog die Anträge auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung, sowie Entscheidung durch den gesamten Senat mit Schreiben vom 13.7.2017 zurück.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Strittig ist im vorliegenden Fall ob die vom Bf. im Jahr 2014 bei Pensionsantritt erhaltene Teilabfindung nach dem Tarif oder gem. § 67 Abs. 4 EStG zu versteuern ist.

Das Bundesfinanzgericht geht im gegenständlichen Fall von folgendem entscheidungswesentlichen Sachverhalt aus:

Der Bf. beantragte nach Erreichen des 65. Lebensjahres mit Schreiben vom 21.8.2014 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 1.9.2014. Diesem Antrag auf Gewährung einer Altersrente mit Teilabfindung wurde mit Beschluss des Ausschusses der Rechtsanwaltskammer Wien vom 9.9.2014 mit Wirkung per 1.9.2014 stattgegeben und dem Bf. antragsgemäß neben einer Altersrente in Höhe von monatlich € 178,34 eine Teilabfindung von 50% seines Guthabens in Höhe von € 40.424,26 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.

Rechtliche Würdigung:

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. BGBI. Nr. 312/1992 wird die Lohnsteuer von Abfertigungen der Witwer- oder Witwenpensionen, die auf Grund bundes- oder landesgesetzlicher Vorschriften aus dem Grunde der Wiederverehelichung 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 Teilstreich 1 EStG 1988 idF. BGBI. 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. BGBI. 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 2014 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 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 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 der oben wiedergegebenen Satzung folgend 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 hat, 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, dem Entscheidungsträger wird kein Ermessen eingeräumt.

Damit erfüllt die im gegenständlichen Fall zu beurteilende Teilablösung des Rentenanspruches bei Pensionsantritt die Voraussetzungen für die begünstigte Besteuerung mit dem festen Steuersatz nach § 67 Abs 4 Teilstich 1 EStG 1988.

Im vorliegenden Fall einer satzungsmäßig geregelten Abfindung bei Pensionsantritt, die darin besteht, dass der Bf. als Anspruchsberechtigter statt eines Teils der Altersrente eine Einmalzahlung wählen kann, wurde ihm der dadurch eintretende Verlust der Dauerleistung, auf die er bereits Anspruch hatte, abgelöst.

Bei der Veranlagung der Einkommensteuer war die Teilablösung des Rentenanspruches in Höhe von € 40.424,26 mit 6% zu versteuern. Der Beschwerde war spruchgemäß Folge zu geben und der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2014 abzuändern.

Die Berechnung der Einkommensteuer für das Jahr 2014 ergibt sich aus dem beiliegenden Berechnungsblatt.

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.

Wien, am 20. Juli 2017