

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

26.04.2017

Geschäftszahl

Ro 2015/13/0020

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Fuchs und die Hofräte Dr. Nowakowski, MMag. Maislinger und Mag. Novak sowie die Hofrätin Dr. Reinbacher als Richter, unter Mitwirkung des Schriftführers Karlovits, LL.M., über die Revision des Finanzamtes Wien 3/6/7/11/15 Schwechat Gerasdorf in 1030 Wien, Marxergasse 4, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 16. Juni 2015, Zl. RV/7101743/2015, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2012 (mitbeteiligte Partei: R in W), zu Recht erkannt:

Spruch

Die Revision wird als unbegründet abgewiesen.

Der Antrag des Mitbeteiligten auf Aufwändersatz wird abgewiesen.

Begründung

1 Der Mitbeteiligte, ein Rechtsanwalt, bezog im Streitjahr 2012 nach Erreichen des gesetzlichen Pensionsantrittsalters eine 50%ige Abfindung einer Zusatzpension von der Versorgungseinrichtung der Rechtsanwaltskammer Wien. Streitpunkt des Verfahrens ist die Frage, ob hierauf die Vorschriften des § 67 Abs. 4 letzter Satz erster Teilstrich EStG 1988 über die "Ablösung von Pensionen" anzuwenden sind.

2 Das Finanzamt verneinte dies in einer abweisenden Beschwerdeentscheidung über eine vom Mitbeteiligten gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2012 erhobene Beschwerde. Es verwies zunächst auf Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu "Pensionsabfindungen" (§ 67 Abs. 8 lit. e EStG 1988), wonach eine solche hier nicht vorliege, und erklärte § 67 Abs. 4 EStG 1988 für unanwendbar, weil es nicht um die "Abfindung einer Witwer (Witwen)-Pension" gehe.

3 Das Bundesfinanzgericht gab der Beschwerde statt. Es stellte fest, der Mitbeteiligte habe im Oktober 2012 die Auszahlung der "Teilabfindung" der Altersrente in Höhe von 50% des Kontostandes und einer Altersrente auf Basis des dadurch reduzierten Guthabens ab 1. November 2012 beantragt. Der Ausschuss der Rechtsanwaltskammer Wien habe diesem Antrag stattgegeben. Nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 26. Juni 2002, 2002/13/0003, setze die vom Mitbeteiligten in Anspruch genommene begünstigte Besteuerung nach § 67 Abs. 4 EStG 1988 voraus, dass die Satzung einen von jedem Ermessen des Entscheidungsträgers unabhängigen Anspruch auf die Zuerkennung der Leistung vorsehe, mit der ein konkreter, abfertiger Pensionszusatzanspruch und nicht bloß eine unkonkrete Anwartschaft abgelöst werde. Diese Voraussetzungen seien erfüllt, sodass nicht nur eine Ähnlichkeit der wirtschaftlichen Auswirkungen der Leistung mit denen einer teilweisen Pensionsablösung vorliege, was nach den Maßstäben des zitierten Erkenntnisses nicht genügen würde.

4 Eine Revision erklärte das Bundesfinanzgericht für zulässig, weil der Verwaltungsgerichtshof die begünstigte Besteuerung in dem Erkenntnis vom 26. Juni 2002 versagt habe und Judikatur, in der das Vorliegen der Voraussetzungen bejaht worden sei, noch fehle.

5 Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die vorliegende Revision des Finanzamtes, in der erstens geltend gemacht wird, die Satzung lasse eine Ermessensentscheidung über den Antrag auf Teilabfindung zu. Zweitens sei die Abfindung der Berechnung der "eigentlichen Renten" vorgelagert. Sie beziehe sich "somit nicht auf einen geforderten konkreten (bestehenden) Pensionsanspruch". Drittens liege nach der in der Beschwerdeentscheidung zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes keine "Pensionsabfindung" vor, wenn der Berechtigte die freie Wahl zwischen vollem Bezug der Pension und deren teilweiser Abfindung habe. Schließlich sei viertens die Bestimmung "auf den gegenständlichen Sachverhalt generell nicht anwendbar".

Die ersten Sätze des § 67 Abs. 4 EStG 1988 regelten die Besteuerung von Abfertigungen von Witwer- oder Witwenpensionen, und auch der zweite Teilstrich des letzten Satzes betreffe die Abfindung von Hinterbliebenenpensionen. Unter diesen Umständen sei auch der erste Teilstrich "unter dem Aspekt von ‚Hinterbliebenenansprüchen‘ zu sehen". Er beziehe sich "nach dem Normzweck nur auf Ablösung von Pensionen des unmittelbar Anspruchsberechtigten aus ‚Hinterbliebenenansprüchen“".

6 Der Mitbeteiligte hat dazu eine Revisionsbeantwortung erstattet.

7 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

8 § 67 Abs. 4 EStG 1988 lautet in der für das Streitjahr 2012 maßgeblichen Fassung auszugsweise (und insoweit auch in der derzeit geltenden Fassung):

"(4) Die Lohnsteuer von Abfertigungen der Witwer- oder Witwenpensionen, die auf Grund bundes- oder landesgesetzlicher Vorschriften aus dem Grunde der Wiederverhehlung geleistet werden, wird so berechnet, daß (...). 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."

9 Die Bestimmung geht auf die 2. Einkommensteuernovelle 1956, BGBl. Nr. 276, zurück und betraf (damals als § 67 Abs. 5 EStG 1953) zunächst nur Abfertigungen der Witwenrente nach den dazu angeführten §§ 265, 270 und 289 ASVG, ab der Einkommensteuernovelle 1957, BGBl. Nr. 283, auch "Abfertigungen der Witwenrente aus der zusätzlichen Pensionsversicherung" und ab der Novelle BGBl. Nr. 147/1958 "Abfertigungen der Witwenrente aus einer gesetzlichen Pensionsversicherung, der landwirtschaftlichen Zuschußrentenversicherung und einer zusätzlichen Pensionsversicherung".

10 Im EStG 1967, BGBl. Nr. 268, erfasste sie (weiterhin als Abs. 5) "Abfertigungen der Witwenpensionen, die auf Grund bundes- oder landesgesetzlicher Vorschriften aus dem Grunde der Wiederverhehlung geleistet werden". Hinzu kam nun aber als letzter Satz, die "Ablösung von Pensionen des unmittelbar Anspruchsberechtigten auf Grund bundes- oder landesgesetzlicher Vorschriften" sei "sinngemäß zu behandeln". In der Regierungsvorlage hieß es, der "Geltungsbereich des Abs. 5" sei "auf alle Abfertigungen von Pensionen erweitert" worden (545 BlgNR 11. GP 63).

11 In der Nachfolgebestimmung des § 67 Abs. 4 EStG 1972, BGBl. Nr. 440, wurde der letzte Satz mit der Einkommensteuergesetznovelle 1974, BGBl. Nr. 469, auf die Ablösung von Pensionen des unmittelbar Anspruchsberechtigten "auf Grund von Satzungen der Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen" ausgedehnt. Damit sollte "die Ablösung von Pensionen" auf Grund solcher Satzungen mit der "Ablösung von Pensionen auf Grund bundes- oder landesgesetzlicher Vorschriften steuerlich gleichgestellt werden" (1201 BlgNR 13. GP 15).

12 Die Aufspaltung des letzten Satzes in Teilstriche unter Hinzufügung des Inhalts des zweiten Teilstrichs im nunmehrigen § 67 Abs. 4 EStG 1988 erfolgte mit dem Budgetbegleitgesetz 2001, BGBl. I Nr. 142/2000, und wurde im Bericht des Budgetausschusses, 369 BlgNR 21. GP 10, wie folgt erläutert:

"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 sind nach der bis zum Jahre 2000 geltenden Rechtslage mit dem halben Steuersatz gemäß § 67 Abs. 8 lit. b EStG 1988 zu versteuern. Diese Abfertigungen werden im Falle des Todes des Versicherten geleistet, und zwar an anspruchsberechtigte Hinterbliebene, sofern Hinterbliebenenpensionen mangels Erfüllung der Wartezeit nicht gebühren, oder an nicht anspruchsberechtigte Hinterbliebene, sofern diese unversorgt sind. Beide Tatbestände sind den bisher im § 67 Abs. 4 angeführten Tatbeständen wesensverwand, sodass eine Gleichbehandlung im Hinblick auf den Wegfall der Halbsatzbesteuerung nach § 67 Abs. 8 lit. b EStG 1988 systemgerecht ist. Die Besteuerung zum laufenden Tarif würde in diesen Fällen zu unvermeidbaren Härten führen."

13 Der mit "Abfindung bei Pensionsantritt" überschriebene § 7 der Satzung der Versorgungseinrichtung der Rechtsanwaltskammer Wien, Teil B: Zusatzpension, lautet:

"Bei Antritt der Altersrente kann der Rechtsanwalt einen 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 (Altersrente) und Abs 3 (Witwen/Witwerrente sowie Waisenrente) erfolgt auf Basis des reduzierten Kontostandes."

14 Die zuvor dargestellte Rechtsentwicklung widerlegt die Ansicht des revisionswerbenden Finanzamts, § 67 Abs. 4 EStG 1988 betreffe nur "Hinterbliebenenansprüche". Mit dem EStG 1967 wurde eine zunächst nur Witwen betreffende Regelung "auf alle Abfertigungen von Pensionen" gemäß bundes- oder landesgesetzlichen

Vorschriften ausgedehnt, und die Anfügung des nunmehrigen zweiten Teilstrichs, auf den sich das Finanzamt in diesem Zusammenhang auch beruft, erfolgte erst Jahrzehnte später. Hinzuweisen ist aber auch darauf, dass das vom Bundesfinanzgericht zitierte, zu § 67 Abs. 4 EStG 1988 ergangene Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 26. Juni 2002, 2002/13/0003, keine Hinterbliebenenansprüche betraf.

15 Entgegen der in der Revision vertretenen Auffassung räumt die im vorliegenden Fall maßgebliche Satzung dem Entscheidungsträger auch kein Ermessen im Sinne des Erkenntnisses vom 26. Juni 2002 ein. Die Höchstgrenze von 50% bedeutet wohl, wie es in der Revision heißt, "dass auch ein anderer, geringerer als der im § 7 angeführte Höchstsatz von 50 Prozent zur Anwendung hätte kommen können". Ausschlaggebend ist dafür jedoch der Antrag. Ein Ermessen, einem die Höchstgrenze nicht übersteigenden Antrag nur teilweise (oder auch gar nicht) stattzugeben, räumt die Bestimmung dem Entscheidungsträger nicht ein.

16 Das Argument einer der "Berechnung der eigentlichen Renten" vorgelagerten und sich "nicht auf einen geforderten konkreten (bestehenden) Pensionsanspruch" beziehenden Abfindung lässt sich zu dem Erkenntnis vom 26. Juni 2002, 2002/13/0003, in Beziehung setzen, soweit darin vom Erfordernis der Ablösung eines konkreten und abfertigten Anspruchs (im Gegensatz zu einer bloßen Anwartschaft) die Rede ist, geht in dieser Hinsicht aber fehl, wenn wie im vorliegenden Fall eine "Abfindung bei Pensionsantritt" zu beurteilen ist.

17 Das Argument steht aber auch in einem Zusammenhang mit dem daran anschließenden Hinweis auf Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zum Begriff einer "Pensionsabfindung" und zur Schädlichkeit eines Wahlrechtes, das im Umfang der Abfindung dazu führt, dass ein Anspruch auf Rentenzahlung "gar nicht geltend gemacht" wird (vgl. in diesem Sinn im Anschluss an das Erkenntnis vom 19. März 1998, 97/15/0219, VwSlg 7258/F, die Erkenntnisse vom 16. Dezember 2010, 2007/15/0026, und vom 24. Mai 2012, 2009/15/0188, sowie den Beschluss vom 29. März 2017, Ra 2015/15/0033; in diesem Zusammenhang weiters die Erkenntnisse vom 19. April 2007, 2005/15/0010, und vom 19. Dezember 2007, 2006/15/0258, VwSlg 8302/F; zu Ra 2016/15/0025 und Ra 2017/15/0007 sind diesbezügliche Revisionen anhängig).

18 Diese Judikatur betrifft den Begriff der "Pensionsabfindung" in § 67 Abs. 8 (nunmehr) lit. e sowie in § 124b Z 53 EStG 1988 und somit Bestimmungen, die im vorliegenden Fall nicht streitgegenständlich sind. § 67 Abs. 4 EStG 1988 knüpft an Bundes- und Landesgesetze sowie Satzungen wie die hier gegenständliche an, soweit darin "Abfertigungen" (im ersten Satz) und "Ablösungen" (im ersten Teilstrich des letzten Satzes) von Pensionen sowie "Abfindungen" der im zweiten Teilstrich des letzten Satzes beschriebenen Art geregelt sind. Einschränkende Voraussetzungen der Art, dass nur bestimmte derart geregelte Leistungen und nicht alle erfasst sein sollten, sieht das Gesetz nicht vor. Beginnen Bundes- oder Landesgesetze oder Satzungen solche Leistungen vorzusehen, die der Gesetzgeber nicht mehr in gleicher Weise begünstigen will, so liegt es an ihm, darauf zu reagieren und entsprechende Einschränkungen vorzunehmen (vgl. hier die Ankündigung der "Zusatzpension" mit steuerbegünstigter "Teilabfindung" in AnwBl 1997, 161, und zur damit verbundenen Systementscheidung in der Altersversorgung auch VfSlg 16.190/2001 und 16.466/2002).

19 Im vorliegenden Fall einer satzungsmäßig geregelten "Abfindung bei Pensionsantritt", die darin besteht, dass der Anspruchsberechtigte statt eines Teils der Altersrente eine Einmalzahlung wählen kann, lässt sich auch nicht sagen, der dadurch eintretende teilweise Verlust der Dauerleistung, auf die er bereits Anspruch hatte, sei ihm nicht "abgelöst" worden.

20 Die Revision war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

21 Ersatz von Schriftsataufwand für die Revisionsbeantwortung war dem Mitbeteiligten nicht zuzusprechen, weil er als Rechtsanwalt in eigener Sache eingeschritten ist (vgl. zuletzt etwa das Erkenntnis vom 7. April 2016, Ra 2015/08/0216).

Wien, am 26. April 2017