

# Urteil vom 10. Oktober 2017, X R 3/17

## Zur Steuerfreiheit von Leistungen aus berufsständischen Versorgungseinrichtungen

ECLI:DE:BFH:2017:U.101017.XR3.17.0

BFH X. Senat

EStG § 3 Nr 3 Buchst c, EStG § 10 Abs 4b S 2, EStG § 10 Abs 4b S 3, EStG § 10 Abs 1 Nr 2, EStG § 10 Abs 1 Nr 3, EStG § 10 Abs 1 Nr 4

vorgehend Finanzgericht Rheinland-Pfalz , 12. Dezember 2016, Az: 3 K 1266/15

## Leitsätze

Die Erstattung von Pflichtbeiträgen zu einer berufsständischen Versorgungseinrichtung ist auch vor Ablauf einer Wartefrist von 24 Monaten nach dem Ende der Beitragspflicht gemäß § 3 Nr. 3 Buchst. c EStG steuerfrei (entgegen BMF-Schreiben vom 19. August 2013, BStBl I 2013, 1087, Rz 205).

## Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz vom 13. Dezember 2016 3 K 1266/15 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1 Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) erzielte von Juni 2010 bis Juni 2012 als angestellter Rechtsanwalt nichtselbständige Einkünfte. Ab Juli 2012 wurde er in ein Beamtenverhältnis übernommen.
- 2 Während seiner Tätigkeit als Rechtsanwalt war er Mitglied der Rechtsanwaltskammer X und entrichtete aufgrund § 6 des Landesgesetzes über die rheinland-pfälzische Rechtsanwaltsversorgung (Rechtsanwaltsversorgungsgesetz --RAVG--) i.V.m. §§ 23 ff. der Satzung des Versorgungswerks der rheinland-pfälzischen Rechtsanwaltskammern (Satzung) monatlich Pflichtbeiträge zu dem genannten Versorgungswerk (RAVW-Rlp). Anlässlich seines Ausscheidens aus der Anwaltschaft --und damit aus dem RAVW-Rlp-- beantragte der Kläger, ihm gemäß § 12 Halbsatz 2 RAVG i.V.m. § 27 Abs. 2 Satz 1 der Satzung 90 % der entrichteten Pflichtbeiträge zu erstatten. Dem entsprach das RAVW-Rlp. Die Beiträge wurden ihm am 28. Januar des Streitjahres 2013 zurückgezahlt. Zugleich wurde dem Beklagten und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) auf elektronischem Wege die Auszahlung einer Leibrente in der genannten Höhe mitgeteilt.
- 3 Im Einkommensteuerbescheid für 2013 unterwarf das FA die Beitragerstattung nach Maßgabe von § 22 Nr. 1 Satz 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) zu 66 % der Besteuerung.
- 4 Dagegen wandte der Kläger im Einspruchsverfahren ein, die Beitragerstattung sei gemäß § 3 Nr. 3 Buchst. c EStG steuerfrei.
- 5 Dem folgte das FA nicht und wies den Einspruch als unbegründet zurück.
- 6 Demgegenüber hatte die Klage Erfolg. Mit in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2017, 283 veröffentlichtem Urteil erkannte das Finanzgericht (FG), die Erstattung der Pflichtbeiträge des Klägers zum RAVW-Rlp sei gemäß § 3 Nr. 3 Buchst. c EStG steuerfrei. Die Beitragerstattungen entsprächen solchen nach § 210 Abs. 1 Nr. 1 des Sechsten

Buchs Sozialgesetzbuch (SGB VI). Für die einschränkende Fristenregelung im vom FA herangezogenen Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 19. August 2013 (BStBl I 2013, 1087) fehle es an einer gesetzlichen Grundlage.

- 7 Der Anspruch auf Beitragsersatzung gegen das RAVW-Rlp sei anders als bei der Beitragsersatzung nach § 210 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 2 SGB VI, wonach Beiträge nur dann erstattet werden, wenn seit dem Ausscheiden aus der Versicherungspflicht 24 Monate abgelaufen sind und nicht erneut Versicherungspflicht eingetreten ist, nicht aufschiebend bedingt, sondern unmittelbar mit dem Ende der Mitgliedschaft im Versorgungswerk entstanden. In Ermangelung einer § 210 Abs. 2 SGB VI entsprechenden Regelung im RAVG oder der Satzung könne die Steuerfreiheit der Erstattung daher entgegen dem BMF-Schreiben nicht von der Einhaltung einer Karenzfrist abhängig gemacht werden. Außerdem führe es zu widersinnigen Ergebnissen, wenn der Antrag auf Erstattung --wie zwar nicht in Rheinland-Pfalz, aber beispielsweise in Baden-Württemberg-- zwingend vor Ablauf von 24 Monaten gestellt werden müsse.
- 8 Mit seiner Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Bundesrechts in Gestalt von § 3 Nr. 3 Buchst. c EStG.
- 9 Das EStG bezwecke eine weitgehende steuerliche Gleichbehandlung der Altersvorsorgeaufwendungen, was auch aus den Gesetzesmaterialien zu § 3 Nr. 3 EStG i.d.F. des Jahressteuergesetzes 2007 (BTDrucks 16/3368, S. 16) hervorgehe. Folgerichtig werde in dem streitgegenständlichen BMF-Schreiben geregelt, dass auch eine steuerfreie Erstattung von Pflichtbeiträgen zu berufsständischen Versorgungseinrichtungen erst möglich sei, wenn nach dem Ausscheiden bzw. dem Ende der Beitragspflicht mindestens 24 Monate vergangen seien.
- 10 Die Intention des Gesetzgebers, Beiträge an die gesetzliche Rentenversicherung und an berufsständische Versorgungseinrichtungen sowie etwaige Erstattungen steuerlich weitgehend gleich zu behandeln, komme auch im Gesetz hinreichend klar zum Ausdruck. So verweise § 3 Nr. 3 Buchst. c EStG auf die Regelung des § 3 Nr. 3 Buchst. b EStG, welche wiederum ausdrücklich die in § 210 SGB VI geregelten Beitragsersatzungen der gesetzlichen Rentenversicherung in Bezug nehme. Davon werde die Wartefrist des § 210 Abs. 2 SGB VI nicht ausgenommen. Vielmehr stelle diese Verweisungskette eine Rechtsgrundverweisung dar.
- 11 Der Regelungszweck des § 210 Abs. 2 SGB VI bestehe darin sicherzustellen, dass der Aufbau einer Versorgungsanwartschaft in der gesetzlichen Rentenversicherung nicht wegen einer kurzfristigen Unterbrechung der Versicherungspflicht beendet werde. Erst nach Ablauf der Wartefrist von zwei Jahren unterstelle das Gesetz in § 210 Abs. 2 SGB VI, dass der Versicherte seine Versorgungsanwartschaft in der gesetzlichen Rentenversicherung nicht weiter ausbauen werde und sehe daher das Versicherungsverhältnis als beendet an. Diese Gründe gälten grundsätzlich auch für Versorgungsanwartschaften, die bei den berufsständischen Versorgungswerken gebildet würden. Soweit Satzungen von Versorgungswerken Beitragsersatzungen vor Ablauf von 24 Monaten ermöglichten oder gar zwingend vorschrieben, seien diese Regelungen nicht auf die Regelungen des Einkommensteuerrechts abgestimmt und müssten gegebenenfalls angepasst werden.
- 12 Beurteile man dies anders, stelle sich hilfsweise die --vom FG nicht erörterte-- Anschlussfrage, ob die Zahlung des RAVW-Rlp den Sonderausgabenabzug des Klägers gemäß § 10 Abs. 4b Satz 2 EStG mindere bzw. zu einem Erstattungsüberhang i.S. von § 10 Abs. 4b Satz 3 EStG führe.
- 13 Das FA beantragt, das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 14 Der Kläger schließt sich der Rechtsauffassung des FG an und beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 15 Die Revision ist unbegründet und nach § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen.
- 16 Der Senat kann im Streitfall offenlassen, ob es sich bei der Beitragsersatzung des RAVW-Rlp um Einkünfte des Klägers i.S. von § 22 Nr. 1 Satz 3 EStG oder um eine davon abzugrenzende Erstattung von Sonderausgaben handelt. In keiner Alternative ergeben sich steuerliche Auswirkungen für das Streitjahr. Das FG hat zu Recht entschieden, dass die Erstattung der vom Kläger an das RAVW-Rlp geleisteten Pflichtbeiträge gemäß § 3 Nr. 3 Buchst. c EStG

steuerfrei ist (unter 1.). Die vom FA hilfsweise in Betracht gezogene Anwendung von § 10 Abs. 4b Sätze 2 und/oder 3 EStG scheidet im Streitjahr mangels gleichartiger oder anderweitig verrechenbarer Sonderausgaben aus (unter 2.).

- 17** 1. Sollte die dem Kläger im Streitjahr zugeflossene Beitragserstattung als Einnahme i.S. des § 22 Nr. 1 Satz 3 EStG anzusehen sein, unterfällt sie jedenfalls § 3 Nr. 3 Buchst. c EStG.
- 18** a) Gemäß § 3 Nr. 3 Buchst. c EStG sind Leistungen aus berufsständischen Versorgungseinrichtungen, die den Leistungen nach den Buchstaben a und b der Nummer 3 des § 3 EStG entsprechen, steuerfrei. In § 3 Nr. 3 Buchst. b EStG sind u.a. Beitragserstattungen an gesetzlich Rentenversicherte nach § 210 SGB VI steuerfrei gestellt. Gemäß § 210 Abs. 1 Nr. 1 SGB VI werden Rentenversicherungsbeiträge auf Antrag Versicherten erstattet, die nicht mehr versicherungspflichtig sind und nicht das Recht zur freiwilligen Versicherung haben. Darüber hinaus ermöglicht § 210 Abs. 1a SGB VI die Erstattung von Rentenversicherungsbeiträgen an solche Versicherte, die --wie der Kläger (§ 5 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 SGB VI)-- versicherungsfrei sind, auch wenn sie die allgemeine Wartezeit (§ 50 SGB VI) nicht erfüllt haben. Rentenversicherungsbeiträge werden allerdings nicht erstattet, solange der Versicherte als Beamter auf Probe versicherungsfrei ist (§ 210 Abs. 1a Satz 3 Nr. 2 SGB VI). Außerdem ist Voraussetzung, dass eine Wartezeit von 24 Kalendermonaten seit dem Ausscheiden aus der Versicherungspflicht abgelaufen und nicht erneut eine Versicherungspflicht eingetreten ist (§ 210 Abs. 2 SGB VI).
- 19** b) Für die Anwendbarkeit des § 3 Nr. 3 Buchst. c EStG auf die streitgegenständliche Zahlung des RAVW-Rlp kommt es nicht darauf an, ob zugleich die tatbestandlichen Voraussetzungen einer Rentenbeitragserstattung nach der für verbeamtete Rentenversicherte maßgeblichen Vorschrift des § 210 Abs. 1a i.V.m. Abs. 2 SGB VI gegeben sind. Zwar verweist § 3 Nr. 3 Buchst. c EStG, wie das FA noch zutreffend ausführt, auf § 3 Nr. 3 Buchst. b EStG. Diese Verweisung erstreckt sich nach dem insoweit eindeutigen Wortlaut der Vorschrift jedoch nur darauf, dass sich die jeweiligen Leistungen (hier: Erstattung von Rentenversicherungsbeiträgen und von Pflichtbeiträgen zu einem berufsständischen Versorgungswerk), nicht dagegen ihre jeweiligen spezifischen Leistungsvoraussetzungen entsprechen müssen. Dem Gesetzestext kann also, anders als das FA meint, keine wie auch immer geartete Rechtsgrundverweisung entnommen werden.
- 20** Letzteres wäre auch sinnwidrig, weil nicht sichergestellt ist bzw. werden kann, dass die Voraussetzungen, unter denen berufsständische Versorgungswerke im Falle des Ausscheidens eines ihrer Mitglieder Pflichtbeiträge zurückgewähren, mit den diesbezüglichen Vorgaben der gesetzlichen Rentenversicherung harmonisiert sind. Die Entscheidungskompetenz über diese Voraussetzungen liegt allein in der Zuständigkeit des jeweiligen Landesgesetzgebers bzw. Versorgungswerks als satzungsgebender Körperschaft (zur Gesetzgebungskompetenz der Länder für die Rechtsanwaltsversorgung s. Kammerbeschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 4. April 1989 1 BvR 685/88, Neue Juristische Wochenschrift 1990, 1653, unter 1.a). Diese beurteilen autonom, ob die mit den engen Erstattungsvoraussetzungen in § 210 SGB VI verfolgten Ziele (Erhaltung der Finanzmittel der Rentenversicherung und Schutz vor übereilter Aufgabe bisher erworbener gesetzlicher Rentenansprüche, vgl. BTDrucks 13/4610, S. 24) auch auf ihren Regelungsbereich übertragbar sind. Die vom FA postulierte Obliegenheit zur Anpassung des Landesrechts an die Vorschriften zur gesetzlichen Rentenversicherung besteht insoweit nicht.
- 21** Für die Frage der Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 3 Buchst. c EStG ist vielmehr maßgebend, ob die in Rede stehende Leistung einer berufsständischen Versorgungseinrichtung einer anderen Leistung i.S. von § 3 Nr. 3 Buchst. a oder b EStG ihrer Art nach gleichkommt. Der Wendung "entsprechen" lässt sich nur entnehmen, dass die jeweiligen Leistungen wesensgleich sein müssen. Alles andere hätte einer eindeutigen gesetzlichen Regelung bedurft. Diese Auslegung steht auch mit den für den Gesetzgeber für die Einführung des § 3 Nr. 3 Buchst. c EStG ausschlaggebenden Gleichbehandlungsgründen in Einklang (vgl. BTDrucks 16/3368, S. 16), zumal selbst das FA den Gesetzeszweck einschränkend als nur auf eine weitgehende Gleichbehandlung ausgerichtet aufgefasst hat.
- 22** c) Im Streitfall liegt die notwendige Wesensgleichheit der Beitragserstattung des RAVW-Rlp und der Erstattung von Rentenversicherungsbeiträgen gemäß § 210 SGB VI vor. Dafür kommt es allein darauf an, dass es sich jeweils um Pflichtbeiträge handelte, die im Falle der Beendigung der Beitragspflicht aufgrund Ausscheidens aus der Anwaltschaft bzw. der Gruppe der gesetzlich Rentenversicherten dem Grunde nach zurück zu gewähren waren. Auf die einzelnen Voraussetzungen, unter denen diese Ansprüche zur Entstehung gelangen, kommt es demgegenüber nicht an. Es kann daher dahinstehen, ob die Ansicht des FG zutrifft, der Erstattungsanspruch nach § 210 Abs. 1 Nr. 1 SGB VI entstehe aufgrund der Regelung in § 210 Abs. 2 SGB VI aufschiebend bedingt (so z.B. auch Liebich in Hauck/Noftz, SGB VI, 05/17, § 210 Rz 38). Offenbleiben kann auch, ob für diese Vergleichsbetrachtung auf § 210 Abs. 1 Nr. 1 SGB VI (so das FG) oder auf den wegen des Beamtenverhältnisses des Klägers wohl näher liegenden

Abs. 1a jener Vorschrift abzustellen ist. Dies führt im Streitfall zu keiner abweichenden Beurteilung des Wesens der Zahlung des RAVW-Rlp.

- 23** Soweit das vom FA herangezogene BMF-Schreiben der so zu interpretierenden gesetzlichen Regelung in § 3 Nr. 3 Buchst. c EStG zuwider läuft, indem es die Steuerfreiheit der Beitragserstattung des RAVW-Rlp davon abhängig macht, dass diese erst 24 Monate nach dem Ausscheiden des Klägers aus dem Versorgungswerk ausgezahlt worden ist, verstößt es gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung und ist unbeachtlich (vgl. zuletzt Beschluss des Großen Senats des Bundesfinanzhofs vom 28. November 2016 GrS 1/15, BFHE 255, 482, BStBl II 2017, 393, Rz 88 ff., zum Sanierungserlass). Dass demgegenüber in einem --hier nicht gegebenen-- Fall des § 3 Nr. 3 Buchst. b EStG i.V.m. § 210 SGB VI eine solche Wartefrist faktisch eingehalten werden wird, liegt, wie schon das FG ausgeführt hat, dort in der Natur der Sache, weil es zuvor wegen § 210 Abs. 2 SGB VI erst gar nicht zu einer Erstattungszahlung des Rentenversicherungsträgers an den Steuerpflichtigen kommen wird. Die Frage der Steuerfreiheit stellt sich erst im Anschluss an eine solche Auszahlung.
- 24** 2. Die dem Kläger zugeflossene Beitragserstattung hätte im Streitjahr 2013 aber auch dann keine einkommensteuererhöhende Wirkung, wenn sie einkommensteuerrechtlich nicht als Einnahme (§ 22 Nr. 1 Satz 3 EStG), sondern als Erstattung früherer steuermindernder Aufwendungen einzuordnen wäre.
- 25** a) Die gesetzlichen Regelungen über die Behandlung von Erstattungsüberhängen bei Sonderausgaben (§ 10 Abs. 4b Sätze 2 und 3 EStG) sind vorliegend schon tatbestandlich nicht anwendbar.
- 26** Zwar handelte es sich bei den vom Kläger in den Jahren 2010 bis 2012 geleisteten Pflichtbeiträgen zum RAVW-Rlp um Sonderausgaben im Sinne von § 10 Abs. 1 Nr. 2 EStG. Im Jahr der Beitragserstattung (2013) hatte der Kläger aufgrund seines Ausscheidens aus der Anwaltschaft jedoch keine solchen Sonderausgaben mehr zu leisten und --wie sich dem angefochtenen Einkommensteuerbescheid entnehmen lässt-- auch tatsächlich nicht mehr geleistet. Stattdessen entrichtete er im Anschluss an den Wechsel in das Beamtenverhältnis nur noch Krankenversicherungsbeiträge, die § 10 Abs. 1 Nr. 3 EStG unterfallen. Da er im Jahr 2013 auch sonst keine Sonderausgaben i.S. von § 10 Abs. 1 Nr. 2 EStG geltend gemacht hat und die Verrechnungsmöglichkeit nach § 10 Abs. 4b Satz 2 EStG auf die "jeweilige Nummer" beschränkt ist, scheidet eine Sonderausgaben-Verrechnung im Streitjahr aus. Gleiches gilt für die in § 10 Abs. 4b Satz 3 EStG vorgesehene Hinzurechnung eines etwaig anzunehmenden Erstattungsüberhangs zum Gesamtbetrag der Einkünfte, weil diese Möglichkeit auf Fälle des § 10 Abs. 1 Nr. 3 und 4 EStG beschränkt ist.
- 27** b) Ob der Sonderausgabenabzug in denjenigen Veranlagungszeiträumen, in denen der Kläger die Beiträge an das Versorgungswerk geleistet hat, zu korrigieren ist, ist im vorliegenden Verfahren, das allein den Veranlagungszeitraum 2013 zum Gegenstand hat, nicht zu entscheiden. Daher kann es der erkennende Senat gegenwärtig dahinstehen lassen, ob § 3 Nr. 3 Buchst. c EStG auch zur Rechtsfolge haben könnte, dass eine Verrechnung früherer Beitragszahlungen mit den von der genannten Vorschrift erfassten Beitragserstattungen zu unterbleiben hätte.
- 28** 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)