



## Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Gde., S., vom 20. Juni 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 14. Juni 2011 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2009 entschieden:

Der angefochtene Bescheid vom 14. Juni 2011 und die Berufungsvorentscheidung vom 29. Juni 2011 werden gemäß § 289 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl Nr. 1961/194 idgF, unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber erzielte vom 1. Jänner 2009 bis 30. Juni 2009 Einkünfte aus einer Grenzgängertätigkeit und ab 1. Juli 2009 inländische und ausländische Pensionseinkünfte (ua. eine monatliche Rente von der Pensionskasse der Firma E).

Mit Bescheid vom 14. Juni 2011 veranlagte das Finanzamt den Berufungswerber zur Einkommensteuer für das Jahr 2009.

Am 22. Juni 2011 langte beim Finanzamt ein Schriftsatz des Berufungswerbers vom 20. Juni 2011 (welchen das Finanzamt als Berufung wertete) mit folgenden Inhalt ein:

*"Einspruch gegen Steuerbescheid 2009 vom 14. Juni 2011 und auch gegen den Bescheid von 2008 (gleicher Sachverhalt).*

*Der Steuerbescheid 2009 vom 14.06.2011 scheint mir in folgender Position nicht gerechtfertigt:*

*Berücksichtigung von Vorsorgeaufwendungen.*

*Ich beantrage, diese Aufwände, die zwar über dem Minimum liegen, aber im Reglement der Pensionskassa gewünscht sind, nicht als Gehaltsbestandteil zu sehen.*

*Auch habe ich mit der Pensionierung keine Einmalzahlung aus der Pensionskassa beantragt, die mit einem niedrigeren Steuersatz belastet wäre.*

*1. Ich bin kein Steuerexperte, deshalb bitte ich Sie, meine Einwände sinngemäß zu berücksichtigen.*

*2. Maßgebend für eine Besteuerung ist meines Erachtens der Zahlungsstrom terminlich und sachlich. Wenn die Firma e (mit meinem Einverständnis) statt einem Gehalt einen Betrag auf das Konto ihrer Pensionskassa überweist, auf die ich keinen Zugriff habe, kann das im steuerlichen Sinne nicht als Gehaltsbestandteil betrachtet werden. Es reduziert sich dadurch mein Gehalt, eine Berücksichtigung als Werbungskosten erscheint mir falsch. Ihre Handhabung der teilweisen Nichtberücksichtigung von Werbungskosten führt in diesem Falle dazu, dass Vorsorgeaufwände doppelt, also mit etwa 93% besteuert werden, beim ersten Mal im Zuge des Steuerausgleichs, ein zweites Mal beim Pensionsbezug. Das kann nicht im Sinne des Gesetzgebers sein."*

Mit Berufungsvorentscheidung vom 29. Juni 2011 wies das Finanzamt die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2009 vom 14. Juni 2011 als unbegründet ab.

Im Schreiben vom 1. Juli 2011, welches das Finanzamt als Vorlageantrag hinsichtlich Einkommensteuer 2009 gewertet hat, führte der Berufungswerber wörtlich Folgendes aus: *"Ich beantrage, diese Aufwände, die zwar über dem Minimum liegen, aber im Reglement der Pensionskassa gewünscht sind, nicht als Gehaltsbestandteil zu sehen. Sie haben zu meinem Einwand, dass ich gar keine Zahlung erhalten habe, die als Besteuerungsbasis gelten könnte, nicht Stellung genommen. Wenn die Firma einen Teil meiner Ansprüche an ihre Pensionskassa überweist, kann das nach meinem Rechtsverständnis nicht zu einer Besteuerung bei mir führen. Diese eindeutige Doppelbesteuerung kann nicht im Sinne des Gesetzgebers sein"*.

### ***Der Unabhängige Finanzsenat hat darüber erwogen:***

Strittig ist (nach sinngemäßer Auslegung der Einwände des Berufungswerbers, so.), in welcher Höhe die Beiträge zur Pensionskasse der Firma E als Werbungskosten zu berücksichtigen sind (der Berufungswerber hat unstrittig nicht nur verpflichtende sondern auch freiwillige Pensionskassenbeiträge in die Pensionskasse der Firma E geleistet) und in welcher Höhe die monatliche Rente von der Pensionskasse der Firma E steuerlich zu erfassen ist.

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind. Werbungskosten sind auch Beiträge von Arbeitnehmern zu ausländischen Pensionskassen, die auf Grund einer ausländischen gesetzlichen Verpflichtung zu leisten sind (§ 16 Abs. 1 Z 4 lit. h leg. cit.).

Gemäß § 25 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 sind Bezüge und Vorteile aus inländischen Pensionskassen und aus betrieblichen Kollektivversicherungen im Sinne des § 18f des Versicherungsaufsichtsgesetzes Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn). Jene Teile der Bezüge und Vorteile, die auf die

aa) vom Arbeitnehmer,

bb) vom wesentlich Beteiligten im Sinne des § 22 Z 2 und

cc) von einer natürlichen Person als Arbeitgeber für sich selbst

eingezahlten Beträge entfallen, sind nur mit 25% zu erfassen. Soweit für die Beiträge eine Prämie nach § 108a oder vor einer Verfügung im Sinne des § 108i Abs. 1 Z 3 eine Prämie nach § 108g in Anspruch genommen worden ist oder es sich um Bezüge handelt, die auf Grund einer Überweisung einer BV-Kasse (§ 17 BMSVG oder gleichartige österreichische Rechtsvorschriften) geleistet werden, sind die auf diese Beiträge entfallenden Bezüge und Vorteile steuerfrei. Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, ein pauschales Ausschneiden der steuerfreien Bezüge und Vorteile mit Verordnung festzulegen.

Gemäß § 25 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988 sind Bezüge und Vorteile aus ausländischen Pensionskassen (einschließlich aus ausländischen Einrichtungen im Sinne des § 5 Z 4 des Pensionskassengesetzes) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn). Z 2 lit. a zweiter Satz ist für Bezüge und Vorteile aus ausländischen Pensionskassen (einschließlich aus ausländischen Einrichtungen im Sinne des § 5 Z 4 des Pensionskassengesetzes) insoweit anzuwenden, als die Beitragsleistungen an derartige ausländische Pensionskassen (einschließlich an Einrichtungen im Sinne des § 5 Z 4 des Pensionskassengesetzes) die in- oder ausländischen Einkünfte nicht vermindert haben. Dies gilt sinngemäß, wenn die Beitragsleistungen das Einkommen im Ausland nicht vermindert haben.

Beiträge, die Arbeitnehmer an eine ausländische Pensionskasse auf Grund ausländischer gesetzlicher Verpflichtung leisten ("Arbeitnehmerbeiträge"), sind gemäß § 16 Abs. 1 Z 4 lit. h EStG 1988 ohne Anrechnung auf das Werbungskostenpauschale abzugsfähig. Pensionsbezüge auf Grund derartiger Beiträge sind als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988 zu erfassen. Zahlungen, die ein Leistungsberechtigter ohne gesetzliche Verpflichtung an eine ausländische Pensionskasse leistet, stellen hingegen keine Werbungskosten, sondern Sonderausgaben dar. Soweit im Pensionsfall die Bezüge auf sol-

chen freiwilligen Leistungen beruhen, liegen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988 vor, die nach dem zweiten Satz dieser Bestimmung zu versteuern sind.

Eine gesetzliche Verpflichtung zur Leistung von Pensionskassenbeiträgen von Arbeitnehmern nach dem liechtensteinischen Gesetz über die betriebliche Personalvorsorge (BPVG) ist grundsätzlich bis zu einer Beitragsgrundlage in Höhe des Jahresarbeitslohns (das auf das ganze Jahr berechnete Einkommen aus dem Arbeitsverhältnis) gegeben. Sieht das Reglement eine Begrenzung dieser Beitragsbasis vor, dann liegen verpflichtende Beiträge nur bis zu dieser Begrenzung vor (vgl. Sailer/Bernold/Mertens, Die Lohnsteuer in Frage und Antwort, Ausgabe 2010, S169 f).

Gegenständlich hat das Finanzamt nur einen Teil (5.676,22 SFr) der in der Jahresabrechnung 2009 insgesamt ausgewiesenen Pensionsversicherungsbeiträge (10.953,90 SFr) als Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 4 lit. h EStG 1988 leg. cit. berücksichtigt. Weiters hat es die ab 1. Juli 2009 ausbezahlte monatliche Rente von der Pensionskasse der Firma E zu Gänze als steuerpflichtigen Bezug erfasst.

Gemäß § 115 Abs. 1 BAO haben die Abgabenbehörden die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind.

Ist die Berufung weder zurückzuweisen (§ 273 BAO) noch als zurückgenommen (§ 85 Abs. 2 BAO, § 86a Abs. 1 BAO) oder als gegenstandslos (§ 256 Abs. 3 BAO, § 274 BAO) zu erklären, so kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz die Berufung durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Berufungsvorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1 BAO) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Im weiteren Verfahren sind die Behörden an die für die Aufhebung maßgebliche, im Aufhebungsbescheid dargelegte Rechtsanschauung gebunden. Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat (§ 289 Abs. 1 BAO).

Die Bescheidaufhebung nach § 289 Abs. 1 BAO liegt im Ermessen des Unabhängigen Finanzsenates. Zweck der Kassationsmöglichkeit des § 289 Abs. 1 BAO ist die Entlastung der Abgabenbehörde zweiter Instanz und die Beschleunigung des zweitinstanzlichen Berufungsverfahrens (vgl. Ritz, BAO<sup>4</sup>, § 289 Tz 4 und 5).

Aufgehoben kann der angefochtene Bescheid werden. Sind Berufungsvorentscheidungen erlassen, so sind sie ebenfalls aufzuheben. Solche (uno actu vorzunehmende) Aufhebungen von Berufungsvorentscheidungen sind erforderlich, weil die Berufungsvorentscheidungen den angefochtenen Bescheid (bis zur abschließenden Berufungserledigung) aus dem Rechtsbestand verdrängt (vgl. Ritz, BAO<sup>4</sup>, § 289 Tz 7).

Für die Klärung der strittigen Frage, in welcher Höhe die vom Berufungswerber gezahlten Pensionsversicherungsbeiträge als Werbungskosten bzw. als Sonderausgaben berücksichtigt werden können, wäre das Vorliegen des Pensionskassenreglements der Firma E nötig gewesen. Nur bei Kenntnis der maßgeblichen Bestimmung der Beitragserhebung im Pensionskassenreglements der Firma E hätte die Frage beantwortet werden können, welcher Teil der Pensionskassenbeiträge aufgrund einer gesetzlichen Verpflichtung (die Regelung des Pensionskassenreglements ist einer gesetzlichen Regelung gleichzuhalten; vgl. Sailer/Bernold/Mertens, Die Lohnsteuer in Frage und Antwort, Ausgabe 2010, Seite 170) und welcher Teil der Pensionskassenbeiträge freiwillig geleistet worden ist. Das Finanzamt hat ohne Ermittlungsschritte zu setzen nur einen Betrag in Höhe von 5.676,22 SFr als Werbungskosten gemäß § 16 Abs. 1 Z 4 lit. h EStG 1988 berücksichtigt (im Übrigen hat das Finanzamt jenen Teil der Pensionsversicherungsbeiträge, der freiwillig bezahlt worden ist, nicht als Sonderausgaben berücksichtigt).

Zu Klärung der weiteren strittigen Frage, in welcher Höhe die monatliche Rente von der Pensionskasse der Firma E als steuerpflichtiger Bezug im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988 zu erfassen ist (das Finanzamt hat ohne Ermittlungsschritte zu setzen, die gesamte monatliche Rente von der Pensionskasse der Firma E zur Gänze besteuert), wäre es nötig gewesen, zu ermitteln, welcher Teil der monatlichen Rente aus verpflichtenden Arbeitnehmerbeiträgen und welcher Teil der monatlichen Rente aus freiwilligen Arbeitnehmerbeiträgen resultiert.

Zur Klärung dieser Fragen wären umfangreiche Ermittlungsschritte erforderlich gewesen; diese hat das Finanzamt aber nicht durchgeführt.

Da das Finanzamt umfangreiche Ermittlungen unterlassen hat, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden können, waren im vorliegenden Fall der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2009 vom 14. Juni 2011 und die Berufungsvorentscheidung vom 29. Juni 2011 aufzuheben und die Sache zur Durchführung bisher unterlassener Ermittlungen zurückzuverweisen. Zusammenfassend wird es daher notwendig sein, die oben genannten Ermittlungsschritte durchzuführen und zu prüfen, ob bei Vorliegen der entsprechenden Unterlagen und in Kenntnis des konkreten Sachverhaltes eine andere Sachentscheidung herbeizuführen ist.

Zur Ermessensübung ist abschließend zu sagen, dass es den Anordnungen des Gesetzgebers über ein zweitinstanzliches Verfahren zuwiderlaufen würde, wenn es wegen des Unterbleibens eines Ermittlungsverfahrens in erster Instanz zu einer Verlagerung nahezu des gesamten Verfahrens vor die Berufungsbehörde käme und die Einrichtung von zwei Entscheidungsinstanzen damit zur bloßen Formsache würde. Es ist nicht Sinn des Gesetzes, wenn die Berufungsbehörde, statt ihre (umfassende) Kontrollbefugnis wahrnehmen zu können, jene Behörde ist, die erstmals den entscheidungswesentlichen Sachverhalt ermittelt und einer Beurteilung unterzieht (vgl. Ritz, BAO<sup>4</sup>, § 289 Tz 5 und die dort genannte Entscheidung des Verwaltungsgesichtshofes).

Feldkirch, am 15. November 2011