

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R. in der Beschwerdesache M., Adr, gegen die Bescheide des Finanzamtes L vom 04. November 2013, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für 2009 und 2010 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Der Abgabepflichtige ist am 3. November 2009 verstorben.

Am 4. November 2013 hob das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid 2009 vom 12. Juni 2013 gemäß § 299 BAO infolge inhaltlicher Rechtswidrigkeit auf. Mit gleichem Datum wurde ein neuer Einkommensteuerbescheid 2009 erlassen und ausgeführt, dass sich der Spruch des Einkommensteuerbescheides 2009 vom 12. Juni 2013 als unrichtig erwiesen habe, da jene Einkünfte (Zahlungen der V.), welche der Erbin als Rechtsnachfolgerin zugeflossen seien nicht in die letzte Veranlagung des Verstorbenen eingeflossen seien.

Mit 4. November 2013 wurde vom Finanzamt auch der Antrag auf Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2010 abgewiesen. Als Begründung führte das Finanzamt an, dass im Veranlagungszeitraum 2010 keine steuerpflichtigen Bezüge erzielt worden seien.

In der fristgerecht eingebrachten Beschwerde wendete die Erbin ein, dass die Nachzahlung an den verstorbenen Gatten am 1. April 2010 erfolgt sei und Nachzahlungen für abgelaufene Kalenderjahre, die nicht auf einer willkürlichen Verschiebung des Auszahlungszeitpunktes beruhen und nach den 15. Februar des laufenden Kalenderjahres ausbezahlt würden, im Kalendermonat der Zahlung zu erfassen und versteuern seien. Die Zuordnung der Zahlung habe daher im Kalenderjahr 2010 zu erfolgen.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 14. Jänner 2014 wurde die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2009 wie folgt als unbegründet abgewiesen: Gemäß § 1 Abs. 1 EStG beginne die Steuerpflicht für natürliche Personen mit der Geburt und ende mit dem Tod.

Die beiden letzten Sätze des § 32 Abs. 1 Z 2 EStG normieren für den Fall, dass vom bisherigen Arbeitgeber an den Rechtsnachfolger eines verstorbenen Arbeitnehmers in dessen Eigenschaft als Rechtsnachfolger kein laufender Arbeitslohn (Hinterbliebenenpension) bezahlt werde, hinsichtlich der Erfassung eine abweichende Vorgangsweise: Allfällige Zahlungen des bisherigen Arbeitgebers an den Rechtsnachfolger (bspw. restlicher Aktivbezug, anteiliges Urlaubs- und Weihnachtsgeld) seien nach den Besteuerungsmerkmalen des Verstorbenen dem Lohnsteuerabzug zu unterwerfen.

Soweit solche Bezüge in die Veranlagung zur Einkommensteuer einzubeziehen seien, werden sie in die letzte Einkommensteuerveranlagung des Verstorbenen miteinbezogen. Da der Gatte am 3. November 2009 verstorben sei, könne im vorliegenden Fall die letzte Steuerveranlagung nach dem Wortlaut des § 1 Abs. 1 EStG nur im Jahr 2009 erfolgen.

Die Beschwerde gegen die Abweisung des Antrages auf Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung 2010 wurde mit Beschwerdevorentscheidung vom 15. Jänner 2014 als unbegründet abgewiesen, da im Veranlagungszeitraum 2010 keine steuerpflichtigen Bezüge erzielt worden sind.

Im Vorlageantrag vom 14. Februar 2014 wurde ausgeführt, dass vom Arbeitgeber des verstorbenen Gatten erst am 1. April 2010 die Nachzahlung der offenen Beträge aus dem Jahr 2009 veranlasst worden sei. Gemäß § 67 Abs. 8 lit. c EStG sei jedoch normiert, dass Nachzahlungen, die nicht willkürlich veranlasst seien, jenem Kalenderjahr zuzurechnen seien, in welchem die Auszahlung erfolgt sei. Weiters könnten Nachzahlungen nur dann dem Vorjahr zugerechnet werden, wenn diese bis spätestens bis zum 15. Februar des Folgejahres erfolgen würden. In der Bescheidbegründung werde weiters angeführt, dass die persönliche Steuerpflicht mit dem Tod eines Steuerpflichtigen ende. Dies bedeute jedoch nicht, dass die Versteuerung von Einkünften mit dem Todeszeitpunkt enden würde, sondern dass auch für den Rechtsnachfolger die gleichen EStG-Normen anzuwenden seien, die das EStG vorsähe. Da es sich um keine willkürliche Zahlungsverzögerung des ehemaligen Arbeitgebers handle, wären die im Folgejahr ausbezahlten Bezüge demnach im Kalenderjahr 2010 zu berücksichtigen.

Die Beschwerde wurde am 3. Oktober 2014 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Das Bundesfinanzgericht legt seiner Entscheidung folgenden Sachverhalt zugrunde:

Herr GM. ist am 3. November 2009 verstorben. Laut Einantwortungsbeschluss des Bezirksgerichtes L vom 04. März 2010 wurde die Verlassenschaft der erblichen Witwe Frau GMS. zur Gänze eingeantwortet. Für den verstorbenen Ehegatten wurden von Frau GMS. die Erklärungen zur Arbeitnehmerveranlagung für 2009 und 2010 eingereicht. Vom Dienstgeber des Verstorbenen (V.) wurden im Jahr 2010 (laut Beleg am 1. April 2010) Nachzahlungen aus dem Dienstverhältnis an die Rechtsnachfolgerin geleistet.

Die Nachzahlung durch den Arbeitgeber ergibt sich ua. aus der Endabrechnung des Altersteilzeitguthabens. Durch den Tod des Abgabepflichtigen belief sich das Zeitguthaben auf 1.664,20 Stunden, dies entsprach einem Bruttolohn in Höhe von 57.930,81 €.

Streit zwischen den Verfahrensparteien besteht darüber, ob diese im Jahr 2010 geleistete Nachzahlung für das Zeitguthaben im Jahr der Zahlung 2010 oder im letzten zu veranlagenden Jahr des Verstorbenen zu berücksichtigen ist. Diese Nachzahlungen wurden vom Finanzamt in die letzte Veranlagung des Verstorbenen für das Jahr 2009 miteinbezogen. Das Begehrn der erblichen Witwe – Erfassung der Einkünfte im Jahr 2010 - würde zu einer Abflachung der Progression mit einer Lohnsteuererstattung führen.

Rechtslage:

Gemäß § 1 Abs. 1 EStG sind nur natürliche Personen einkommensteuerpflichtig. Die Einkommensteuerpflicht beginnt mit der Geburt der natürlichen Person und endet mit dem Tod (Todeserklärung).

Zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 EStG gehören gemäß § 32 Abs. 1 Z 2 (2. Teilstrich) EStG auch: Einkünfte aus einer ehemaligen nichtselbständigen Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 4 EStG und zwar jeweils auch beim Rechtsnachfolger. Wenn nach einem verstorbenen Arbeitnehmer an dessen Rechtsnachfolger kein laufender Arbeitslohn bezahlt wird, hat die Besteuerung von Bezügen auf Grund der vom Arbeitgeber beim verstorbenen Arbeitnehmer zu beachtenden Besteuerungsmerkmale zu erfolgen. Soweit solche Bezüge in die Veranlagung einzubeziehen sind, sind sie bei der Veranlagung der Einkommensteuer des verstorbenen Arbeitnehmers zu berücksichtigen.

Erwägungen:

Hinsichtlich der strittigen Besteuerung der im Jahr 2010 erfolgten Auszahlung des Altersteilzeitguthabens geht das Bundesfinanzgericht davon aus, dass diese einem arbeitsrechtlichen Anspruch des verstorbenen Arbeitnehmers zugrunde lag. Bei dem nach seinem Tod an die Witwe erst im folgenden Jahr ausbezahlten Betrag handelt es sich daher nicht um originär von der Witwe erworbene (arbeitsrechtliche) Ansprüche. Die Witwe des verstorbenen ehemaligen Arbeitnehmers hat, auch unter Berücksichtigung, dass der Zufluss später erfolgt ist, als Erbin allenfalls einen zivilrechtlichen (erbrechtlichen) Anspruch auf Auszahlung der von ihrem verstorbenen Ehegatten erworbenen Ansprüche. Wird nach einem verstorbenen Arbeitnehmer an dessen Rechtsnachfolger kein laufender Arbeitslohn bezahlt, dann hat die Besteuerung von Bezügen aufgrund der vom Arbeitgeber beim verstorbenen Arbeitnehmer zu beachtenden Besteuerungsmerkmale zu erfolgen. Soweit solche Bezüge in die Veranlagung einzubeziehen sind, sind sie bei der Veranlagung der Einkommensteuer des verstorbenen Arbeitnehmers zu berücksichtigen. Damit soll die Weiterberücksichtigung von (persönlichen) Besteuerungsmerkmalen des verstorbenen Arbeitnehmers sichergestellt werden (vgl. UFS RV/0409-G/07).

In der Literatur wird unter Hinweis auf die Einkommensteuerrichtlinien in diesem Zusammenhang ebenfalls diese Rechtsansicht vertreten (vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, 53. Lfg., Tz 79 zu § 32):

"Wird vom bisherigen Arbeitgeber an den Rechtsnachfolger eines verstorbenen Arbeitnehmers in dessen Eigenschaft als Rechtsnachfolger kein laufender "Arbeitslohn" (Hinterbliebenenpension) bezahlt, so sind allfällige einzelne Zahlungen des bisherigen Arbeitgebers an den Rechtsnachfolger (zB Hinterbliebenenabfertigung, restlicher Aktivbezug des Verstorbenen für den letzten Lebensmonat, anteiliges Urlaubs- und Weihnachtsgeld) gemäß dem vorletzten Satz des § 32 Abs. 1 Z 2 nach den Besteuerungsmerkmalen des Verstorbenen dem Lohnsteuerabzug zu unterwerfen. Soweit solche Bezüge in die Veranlagung zur Einkommensteuer einzubeziehen sind, werden sie bei der letzten Einkommensteuerveranlagung des Verstorbenen berücksichtigt."

Nach dem Wortlaut des § 1 Abs. 1 EStG, wonach die persönliche Einkommensteuerpflicht mit dem Tod endet, kann die letzte Einkommensteuerveranlagung des Verstorbenen nur für das Jahr 2009 sein.

Mit dem Tod des Abgabepflichtigen im Jahr 2009 ist eine Anwendung des § 67 Abs. 8 lit. c EStG, wonach Nachzahlungen für abgelaufene Kalenderjahre im Kalendermonat der Zahlung zu erfassen sind, im gegenständlichen Fall nicht mehr möglich. § 32 EStG sichert (in einer abweichenden Vorgangsweise) die Steuerwirksamkeit von Ereignissen, die in einem engen Zusammenhang mit einer seinerzeitigen Einkünftezielung stehen, aber erst nach Ende der Betätigung anfallen.

Die im Kalenderjahr 2010 von der V. zugeflossene Nachzahlung an die Rechtsnachfolgerin des Verstorbenen war gemäß § 32 Abs. 1 Z 2 (2. Teilstrich) EStG in Verbindung mit § 1 Abs. 1 EStG in die letzte Einkommensteuerveranlagung für 2009 des Verstorbenen einzubeziehen. Das Vorbringen der Beschwerdeführerin ist gesamt gesehen nicht geeignet, das Bundesfinanzgericht zum Abweichen von dieser Rechtsmeinung zu veranlassen, weswegen das Finanzamt den angefochtenen Bescheid zu Recht erlassen hat.

Im Veranlagungszeitraum 2010 wurden somit durch den Verstorbenen keine steuerpflichtigen Bezüge mehr erzielt. Vom Finanzamt wurde daher der Antrag auf Durchführung einer Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2010 ebenfalls zu Recht abgewiesen.

Zulässigkeit einer Revision:

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Im vorliegenden Beschwerdefall wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Zudem ist die Rechtsfrage im Gesetz geklärt und durch die Rechtsprechung des Unabhängigen Finanzsenates beantwortet.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 13. August 2015