

Bescheid

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vom 27. November 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 14. November 2003 betreffend Einkommensteuer 2002 entschieden:

Der angefochtene Bescheid und die Berufungsverentscheidung werden gemäß § 289 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBI Nr. 1961/194 idgF, unter Zurückweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

Begründung

Mit Einkommensteuerbescheid vom 14. November 2003 betreffend das Kalenderjahr 2002 wurde vom Finanzamt im Zuge der Veranlagung auch das von der Berufungswerberin (Bw) von der PS, welche laut Angaben des Verwalters, Herrn LT, als ausländische Pensionskasse bezeichnet wurde, bezogene Todesfallkapital in Höhe von € 55.306,92 der Besteuerung unterzogen. Die Bemessungsgrundlagen sind gemäß § 184 BA0 auf Basis der Aktenlage im Schätzungswege ermittelt worden.

Gegen obgenannten Bescheid berief die Bw rechtzeitig mit ihrer Eingabe vom 27. November 2003 und führte hiezu aus, dass es sich bei dem vom Finanzamt in der Einkommensbesteuerung aufgenommenen Betrag nicht um Einkünfte ihres Sohne handle, die vor oder nach dem Tode erzielt und nun als Folge des Todes ihr zugeflossen worden seien. Vielmehr habe sie als Elternteil keinen Anspruch auf eine Abfindung oder eine Hinterbliebenenrente. Sie habe somit weder eine Restzahlung an Löhnen, noch irgend eine Auszahlung als Folge der Beendigung des Dienstverhältnisses ihres Sohnes erhalten. Das heiße auch, dass sie keine Hinterbliebenenrente und keine Pensionsabfindung erhalten habe. Bei der Zahlung, die vom Finanzamt zu Unrecht für die Einkommensbesteuerung erfasst

wurde, handle es sich nicht um eine derartige Abfindung oder Hinterbliebenenrente. Das Reglement der Pensionskasse der PS sehe ganz klar vor, wer Anspruch auf ein verbleibendes Todfallskapital hat. Dieses Reglement erläutert im Art. 10 klar und eindeutig, welche Leistungen der Kassa vorgesehen sind. Es seien dies in Art. 11 Altersrente, Sparkapital und Kinderrente, in Art. 23 Invalidenrente, Kinderrente, in Art. 13 Ehepartnerrente, in Art. 14 Waisenrente und in Art. 15 Todfallskapital. Allein aus dieser Gliederung und der klaren Zuordnung jeder Auszahlung sei auch nachvollziehbar, unter welchem Titel die Auszahlung erfolgt ist. Nachdem es sich bei der Auszahlung an sie um einen Teil des Todfallkapitals und nicht um eine Abfindung oder Rente handelt, habe sie diesen Betrag auch ordnungsgemäß zur Ermittlung der Erbschaftssteuer angezeigt. Nachdem sie keinerlei Anspruch auf eine Art Rente habe oder als Elternteil je hatte, kann sie auch keine Pensionsabfindung bekommen. Hier sei seitens des Finanzamtes der vorliegende Sachverhalt total verkannt worden. Es könne sich auch nicht um Bezüge aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnisses handeln. Das Reglement sehe lediglich vor, dass das Kapital, bevor es zugunsten der Kasse verfällt, als letzte Möglichkeit den Eltern des Verstorbenen auszuzahlen ist.

Mit Ersuchen um Ergänzung vom 26. November 2003 wurde vom Finanzamt ausgeführt, dass beim früheren Arbeitgeber laufend Beiträge an die Pensionskasse – Sparkasse – Pensionsversicherung – Personalversicherung bezahlt worden seien. Diese Beiträge seien bei der Veranlagung jeweils als Werbungskosten berücksichtigt worden und hätten somit das steuerpflichtige Einkommen entsprechend vermindert. Sobald der Arbeitnehmer den Arbeitsraum S bzw. L verlasse, kann er sich die sogenannte Freizügigkeitsleistung entweder in Rentenform (wenn beim Austritt das Rentenalter erreicht wurde) oder aber als einmalige Abfindung ausbezahlen lassen. Es werde daher ersucht, die Verfügung über die Zuerkennung einer monatlichen Rente (Firmenrente) zur Einsichtnahme anher vorzulegen. Falls diese Beiträge einschließlich der Arbeitgeberbeiträge als Abfindung oder Abfertigung ausbezahlt worden seien, ist vom Arbeitgeber eine Bestätigung vorzulegen, aus der ersichtlich ist, wie hoch der Auszahlungsanspruch ist und wann und wieviel betragsmäßig in dieser Angelegenheit an sie ausbezahlt wurde. Falls kein Anspruch auf Auszahlung bestehe, ist diesbezüglich eine Bestätigung der zuständigen Pensionsversicherungsanstalt nachzureichen, wobei die Höhe des Alterskapitals ersichtlich sein soll.

Pensionskassenbeiträge seien in der S erst ab dem 1. Jänner 1985 und in L erst ab dem 1. Jänner 1989 gesetzlich verpflichtend zu leisten. Pensionskassenleistungen, welche aus Vorzeiten resultierten, seien teilweise steuerlich nicht zu erfassen. Es werde daher gebeten, eine Bestätigung der Pensionskasseneinrichtung über die Höhe der vorobligatorischen Leistung beizubringen. Es werde um Bekanntgabe gebeten, wer das Pensionskassenguthaben des Sohnes erhalten habe. Werde dieser Aufforderung nicht entsprochen, wird die Pensionskassenleistung in vollem Umfang der Steuerpflicht unterzogen.

Mit Eingabe vom 8. Jänner 2003 gab die Bw bekannt, dass die Bw und ihr Ehegatte als Eltern des verstorbenen Sohnes laut Reglement der PS das Todfallskapital in Höhe von € 165.920,77 ausbezahlt erhalten hätten. Bei dem Todfallskapital handle es sich laut Art. 15 des Reglements der PS um das beim Tod des Versicherten vorhandene Sparkapital. Es handle sich somit weder um einen Rentenanspruch noch um eine Abfindung eines solchen Anspruches. Der Art. 15 dagegen bestimme abschließend für den Fall, dass auf das angesparte Kapital des Versicherten kein Rentenanspruch begründet werden könne, was mit dem Todfallskapital zu geschehen hat bzw. wer Anspruch auf die Auszahlung dieses Kapitals hat.

Aus einem Auszug des Reglements der Pensionskasse der TKP, E, gültig ab 1. Januar 2002, wird unter Artikel 15 betreffend das Todesfallkapital angeführt, dass beim Tod eines Versicherten oder Altersrentners den Anspruchsberechtigten ein Todesfallkapital ausbezahlt werde. Das Todesfallkapital entspreche beim Tod eines Versicherten dem vorhandenen Sparkapital abzüglich dem Barwert allfälliger Hinterbliebenenrenten und Abfindungen und beim Tod eines Altersrentners dem im Rentenalter vorhandenen Sparkapital unter Abzug allfällig bereits bezogener Kassenleistungen und abzüglich dem Barwert allfälliger Hinterbliebenenrenten und Abfindungen. Anspruchsberechtigt seien der Ehegatte, bei dessen Fehlen die Kinder des Verstorbenen, bei deren Fehlen die vom Verstorbenen im Zeitpunkt seines Todes oder in den letzten Jahren vor seinem Tod in erheblichem Masse unterstützten Personen und bei deren Fehlen die Eltern. Der Versicherte könne durch schriftliche Mitteilung an den Stiftungsrat eine andere Reihenfolge wählen und die Ansprüche der Begünstigten näher bezeichnen. Werde das Todesfallkapital niemanden zugesprochen, so fällt es an die Kassa.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 5. Dezember 2003 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen und hiezu ausgeführt, dass sich die unbeschränkte Steuerpflicht auf alle in- und ausländischen Einkünfte erstrecke. Bezüge und Vorteile aus ausländischen Pensionskassen stellten gemäß § 25 Abs. 1 Z 2 lit b EStG 1988 Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit dar. Die nach dem Tod des Steuerpflichtigen erzielten Einkünfte seien dem Erben als Gesamtrechtsnahfolger zuzurechnen. Einkünfte, die noch vom Erblasser erwirtschaftet worden seien, aber erst nach seinem Tod zufließen, seien bei den außerbetrieblichen Einkünften den Erben zuzurechnen (vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz Kommentar, 3. Auflage 1997, § 1 EStG RZ 34). Der Verstorbene habe bei seinem Arbeitgeber laufend Beiträge an die PS bezahlt. Diese Beiträge seien bei der Veranlagung jeweils als Werbungskosten berücksichtigt worden und hätten somit das steuerpflichtige Einkommen vermindert. Nach dem Tode des Sohnes seien diese Beiträge als "Todfallskapital" der Bw und ihrem Ehegatten zugeflossen. Erbschaftssteuer und Einkommensteuer hätten zwar einen unterschiedlichen Besteuerungsgegenstand, doch würden sie sich gegenseitig nicht ausschließen.

Mit Eingabe vom 29. Dezember 2003 beantragte die Bw die Entscheidung über ihre Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und führte aus, dass auf ihr Vorbringen in der Berufung mit keinem Wort eingegangen worden sei. Sie sei der Meinung, dass sich die Abgabenbehörde mit dem Vorbringen eines Steuerpflichtigen schon auseinandersetzen müsste und nicht nur mit fixen Kommentarauszügen, die teilweise gar nicht Thema des Vorbringens in der Berufung waren, versuchen dürfe, eine sehr betroffene Steuerzahlerin zum Schweigen zu bringen. Bei dem ihr zugeflossenen Betrag handle es sich nicht um einen "Bezug oder Vorteil" aus einer Pensionskasse. Der verstorbene Sohn habe zwar als Grenzgänger Beiträge an die Pensionskasse geleistet und diese vermutlich auch steuerlich abgesetzt, als Folge seines frühen Todes sei es jedoch nie zu einem Bezug oder Vorteil aus dieser Pensionskasse gekommen. Es sei somit weder eine Altersrente, noch eine Invalidenrente, noch eine Ehepartnerrente oder gar Waisenrente ausbezahlt worden, noch bestand oder bestehet heute ein Anspruch auf eine derartige Leistung. Es bestünde somit zu keinem Zeitpunkt irgend ein Anspruch auf einen Bezug oder Vorteil (Pension) als Folge der vom verstorbenen Sohn bezahlten Beiträge. Damit aber von einer Abfindung eines Pensionsanspruches (Pensionsabfindung) ausgegangen werden könne, muss zumindest ein statuarischer Anspruch vorliegen, wie auch die Lohnsteuerrichtlinien in der RZ 1110 ausführen. Weder ihrem verstorbenen Sohn noch einem Hinterbliebenen seien von der Pensionskasse bis heute ein Anspruch auf einen "Bezug oder Vorteil" zugesprochen worden. Somit fehle der Abgabenbehörde aber auch die Grundlage für eine Vorschreibung der Einkommensteuer. Das Reglement der Pensionskasse der PS sehe jedoch vor, dass das zu Gunsten eines Mitarbeiters zum Zeitpunkt des Todes in der Stiftung vorhandene Kapital bei Fehlen von pensionsanspruchsberechtigten Hinterbliebenen, bevor es zu Gunsten der Pensionskasse verfällt, bei Vorhandensein von Eltern des Verstorbenen, an diese auszuzahlen ist. Im Gegensatz zu den besonderen Bestimmungen über Art und Form der Berechnung eines Rentenanspruches sei dieses bestehende Kapital nicht umzurechnen oder auf irgend eine Art zu adaptieren, sondern als vorhandenes Kapital in der bestehenden Höhe an einen berechtigten Empfänger auszuzahlen. Dazu brauche es weder irgend einer Pensionszusage noch eine andere Vereinbarung. Bei dieser Überweisung handle es sich somit nicht um einen "Bezug oder Vorteil" aus einer Pensionskasse, sondern um die anspruchsgemäße Auszahlung eines Kapitales an einen rechtmäßigen Empfänger.

Die Abgabenbehörde erster Instanz hat in folgenden Punkten Ermittlungen unterlassen:

1. Aufgrund der Vorlage und Einsicht in das vollständige Reglement der in Rede stehenden Stiftung wäre ersichtlich gewesen, auf welcher Rechtsgrundlage die Auszahlung des sogenannten "Todfallkapitals" erfolgte. Es wäre jedenfalls zu ergründen – und zwar aufgrund schriftlicher Statuten – ob es sich tatsächlich um eine ausländische Pensionskasse oder lediglich um eine Stiftung handelt, welche Zuwendungen gewährt hat.

2. Bei Vorliegen einer ausländischen Pensionskasse ist jedenfalls zu unterscheiden, ob im Ausland eine gesetzliche Beitragspflicht bestand oder nicht. Demzufolge wären bei Vorliegen einer gesetzlichen Beitragspflicht die Bezüge und Vorteile zur Gänze nach § 25 Abs 1 Z 2 lit b EStG zu erfassen; Bestand im Ausland keine gesetzliche Beitragspflicht, das heisst, die Beiträge wurden freiwillig oder aufgrund des Dienstvertrages geleistet, wären die späteren Pensionsbezüge nach Übersteigen des nach § 16 Abs 2 BewG ermittelten Rentenbarwertes als Renten im Sinne des § 29 Z 1 zu versteuern, da in diesem Fall die Beiträge grundsätzlich aus dem versteuerten Einkommen geleistet werden. Dementsprechend wäre es ebenfalls notwendig gewesen, zu ermitteln, aufgrund welcher Rechtsgrundlage die Einzahlungen des Verstorbenen geleistet wurden.
3. Es wäre zu ermitteln gewesen, ob es sich im vorliegenden Fall zB um eine Zuwendung einer ausländischen Stiftung handelt. Eine derartige Zuwendung an einen in Österreich unbeschränkt steuerpflichtigen Begünstigten würde nur dann der Einkommensteuer unterliegen, wenn sie im Rahmen einer der im Einkommensteuergesetz taxativ aufgezählten Einkunftsarten zufließt. Im Hinblick darauf, dass § 27 Abs 1 Z 7 EStG 1988 auf ausländische Stiftungen nicht anwendbar ist und § 29 Z 1 EStG 1988 Einmalzahlungen nicht erfasst, ist eine außerhalb einer Einkunftsquelle zufließende Einmalzahlung einer ausländischen Stiftung in Österreich nicht einkommensteuerbar.
4. Das Finanzamt hätte durch Einsicht in die Verlassenschaftsabhandlung ersehen können, wie hoch der Erbanfall bzw der Anteil am Todfallskapital pro Elternteil war.
5. Das Finanzamt hat sich in keiner Weise mit dem Vorbringen der Bw auseinandergesetzt, zB dass es sich nicht um einen Rentenanspruch bzw um eine Abfindung eines Rentenanspruches bzw um eine Pensionsabfindung mangels statutarischen Anspruches gehandelt hat etc eingegangen.
6. Es hätte bei der PS um Angabe der Berechnungsmethode des Todfallskapitals sowie um Vorlage geeigneter Unterlagen (zB das vollständige Reglement der PS) angefragt werden können.
7. Zu beachten wird auch bei Zutreffen der entsprechenden Voraussetzungen die Bestimmung des § 32 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 sein, wo darauf verwiesen wird, dass, wenn nach einem verstorbenen Arbeitnehmer an dessen Rechtsnachfolger kein laufender Arbeitslohn bezahlt wird, die Besteuerung von Bezügen auf Grund der vom Arbeitgeber beim verstorbenen Arbeitnehmer zu beachtenden Besteuerungsmerkmale zu erfolgen hat. Soweit solche Bezüge in die Veranlagung einzubeziehen sind, sind sie bei der Einkommensteuer des verstorbenen Arbeitnehmers zu berücksichtigen.

8. Im vorliegenden Fall wurde laut Bescheidbegründung eine Schätzung gemäß § 184 BA0 durchgeführt. Dazu ist anzumerken, dass auch Schätzungsergebnisse nach Maßgabe des § 93 Abs 3 lit a bzw des § 288 Abs 1 lit d BA0 der Pflicht zur Begründung unterliegen. Die Begründung hat die für die Schätzungsbefugnis sprechenden Umstände, die Schätzungsmethode, die der Schätzung zugrundegelegten Sachverhaltsannahmen und die Ableitung der Schätzungsergebnisse (Darstellung der Berechnung) darzulegen (vgl zB VwGH 23. 9. 1988, 85/17/0132; 28. 5. 1998, 96/15/0260; 10. 9. 1998, 96/15/0183). Aus der Bescheidbegründung ist jedenfalls nicht ersichtlich, wie die Abgabenbehörde erster Instanz auf die im Bescheid angesetzte Höhe der Einkünfte gekommen ist. Im Akt befindet sich lediglich eine Berechnung, woraus ersichtlich ist, das zwei Drittel von der Hälfte des von der Bw angegebenen Betrages von insgesamt € 165.920,77 angesetzt wurden.

Wie sich aus den vorstehenden Ausführungen ergibt, wurden im gegenständlichen Berufungsfall wesentliche Ermittlungen (iSd § 115 Abs 1 BA0) unterlassen, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden können, womit die Voraussetzungen für eine Zurückverweisung der Rechtssache an das Finanzamt vorliegen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 16. Dezember 2004