

GZ. RV/0364-F/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Senat XYZ am 10. Februar 2005 über die Berufung der Bw., vertreten durch Herburger & Allgäuer, gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 1995 bis 2000 und Einkommensteuer für die Jahre 1995 bis 2000 nach in Feldkirch durchgeführter Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 1995 bis 2000 wird als verspätet zurückgewiesen.

Die Berufung betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1995 bis 2000 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Die Bw. war Grenzgängerin nach Liechtenstein. Sie erhielt in den Jahren 1995 bis 2000 von der Liechtensteinischen Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung und in den Jahren 1999 und 2000 von der W-C Stiftung für die betriebliche Vorsorge jeweils eine monatliche Invalidenrente. Mit Bescheid vom 5. Juni 2002 nahm das Finanzamt das Verfahren betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1995 bis 2000 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf und versteuerte die Invalidenrenten als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

In der gegen die Einkommensteuerbescheide vom 5. Juni 2002 erhobenen Berufung vom 26. Juli 2002 (das Finanzamt hat die Berufungsfrist betreffend die Einkommensteuerbescheide 1995 bis 2000 bis 5. August 2002 verlängert) begehrte die steuerliche Vertreterin der Bw., die Invalidenrenten gemäß § 3 Abs. 1 Z 4 lit. c EStG 1988 steuerfrei zu belassen und brachte dazu Folgendes vor:

Das liechtensteinische Recht kenne die Unfallrente, wie sie das österreichische Recht vorsehe, nicht. Nach liechtensteinischem Recht gelte als Invalidität die durch einen körperlichen oder geistigen Gesundheitsschaden als Folge von Geburtsbrechen, Krankheit oder Unfall verursachte, voraussichtlich bleibende oder längere Zeit dauernde Erwerbsunfähigkeit. Die durch den seinerzeitigen Verkehrsunfall bezogene Unfallrente werde nach liechtensteinischem Recht also als Invalidenrente bezeichnet. Sie sei ein Bezug aus einer ausländischen gesetzlichen Unfallversorgung und sei daher als steuerfrei zu behandeln. Die steuerliche Vertreterin der Bw. legte weiters ein Schreiben der Liechtensteinischen Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung an die Bw. mit folgendem Inhalt vor:

"Sie sind Bezügerin einer Rente der liechtensteinischen Invalidenversicherung. Die Rente ist aufgrund eines orthopädischen Gutachtens mit der Diagnose Hüftgelenkstotalendoprothese links nach fremdverschuldetem Verkehrsunfall und zweimaligem TEP-Wechsel entstanden. Nach liechtensteinischem Recht gilt als Invalidität die durch einen körperlichen oder geistigen Gesundheitsschaden als Folge von Geburtsgebrechen, Krankheit oder Unfall verursachte, voraussichtlich bleibende oder längere Zeit dauernde Erwerbsunfähigkeit."

Die Ausrichtung der Invalidenrente ist einzige und allein auf den damaligen Verkehrsunfall zurückzuführen."

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsverentscheidung vom 8. August 2002 als unbegründet ab.

Mit Schreiben vom 29. August 2002 begehrte die steuerliche Vertreterin der Bw. die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz und erweiterte im Vorlageantrag und im

Ergänzungsschreiben vom 3. Oktober 2002 ihr Berufungsbegehren dahingehend, dass die Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen hinsichtlich Einkommensteuer für die 1995 bis 2000 nicht möglich sei, da keine Anzeige-, Erklärungs-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht verletzt worden sei.

Der Senat hat erwogen:

Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 1995 bis 2000:

Gemäß § 307 Abs. 1 BAO ist mit dem die Wiederaufnahme verfügenden Bescheid unter gleichzeitiger Aufhebung des früheren Bescheides die das wiederaufgenommene Verfahren abschließende Sachentscheidung zu verbinden. Auch wenn die zitierte Gesetzesbestimmung die Verbindung des Wiederaufnahmebescheides mit dem neuen Sachbescheid anordnet, so ist doch jeder dieser beiden Bescheide für sich einer Berufung zugänglich, wie auch jeder dieser Bescheide für sich der Rechtskraft teilhaftig werden kann.

Unbestritten ist gegenständlich, dass die Bescheide, mit denen das Finanzamt die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 1995 bis 2000 verfügt hat, und die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1995 bis 2000 der Bw. ordnungsgemäß zugestellt worden sind. Mit Schriftsatz vom 4. Juli 2002 stellte die steuerliche Vertreterin den Antrag, die Rechtsmittelfrist für die Einkommensteuerbescheide 1995 bis 2000 bis 5. August 2002 zu verlängern. Das Finanzamt erledigte das Ansuchen der steuerlichen Vertreterin insoweit, als es mit Bescheid vom 15. Juli 2002 die Rechtsmittelfrist für die Einkommensteuerbescheide 1995 bis 2000 bis 5. August 2002 verlängerte. Erst im Schriftsatz vom 23. August 2002 bzw. 3. Oktober 2002 ist das Berufungsbegehren auf die die Wiederaufnahme verfügenden Bescheide erweitert worden.

Bei diesem Sachverhalt sind aber die die Wiederaufnahme verfügenden Bescheide des Finanzamtes vom 5. Juni 2002 einen Monat nach Zustellung in Rechtskraft erwachsen und damit die Berufung gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 1995 bis 2000 gemäß § 289 BAO in Verbindung mit § 273 Abs. 1 lit. b BAO als verspätet zurückzuweisen. Der Antrag vom 4. Juli 2002 auf Verlängerung der Rechtsmittelfrist bis 5. August 2002 und die stattgebende bescheidmäßige Erledigung bezogen sich ausdrücklich nur auf die Verlängerung der Rechtsmittelfrist bezüglich der Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1995 bis 2000 nicht aber auch auf die Verlängerung der Rechtsmittelfrist hinsichtlich der Bescheide, mit denen das Finanzamt die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügt hat. Für die Annahme, dass sich das Fristverlängerungsansuchen auch

auf die die Wiederaufnahme verfügenden Bescheide gerichtet hätte, bleibt kein Raum, dies vor allem deshalb, da im vorliegenden Fall die (rechtzeitige) Berufung vom 26. Juli 2002 nach ihrem Inhalt eindeutig auf die Bekämpfung der im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Sachbescheide für die Jahre 1995 bis 2000 abzielt.

Einkommensteuer für die Jahre 1995 bis 2000:

Gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. d EStG 1988 stellen Bezüge aus einer ausländischen gesetzlichen Kranken- oder Unfallversorgung, die einer inländischen Kranken- oder Unfallversorgung entspricht, Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit dar.

Gemäß § 25 Abs. 1 Z 3 lit. c EStG 1988 stellen Pensionen aus einer ausländischen gesetzlichen Sozialversicherung, die einer inländischen gesetzlichen Sozialversicherung entspricht, Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit dar.

Gemäß § 25 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988 sind Bezüge und Vorteile aus ausländischen Pensionskassen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Derartige Bezüge sind nur mit 25% zu erfassen, soweit eine ausländische gesetzliche Verpflichtung zur Leistung von Pensionskassenbeiträgen nicht besteht.

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 4 lit. c EStG 1988 (in der in den Streitjahren geltenden Fassung) sind Bezüge aus einer ausländischen gesetzlichen Unfallversorgung, die einer inländischen gesetzlichen Unfallversorgung entspricht, steuerfrei.

Von einer ausländischen gesetzlichen Unfallversorgung, die einer inländischen gesetzlichen Unfallversorgung entspricht, kann nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates nur dann ausgegangen werden, wenn das ausländische Sozialversicherungsrecht dem Grunde nach dieselben Leistungen unter denselben Voraussetzungen vorsieht, wie das inländische Sozialversicherungsrecht.

Der unabhängige Finanzsenat teilt die Auffassung des Finanzamtes, dass die Invalidenrenten keine Bezüge im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 4 lit. c EStG 1988 darstellen, aus nachstehenden Gründen:

1. Invalidenrente von der Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung (AHV-IV):

Gemäß Artikel 53 Abs. 1 des Gesetzes vom 23. Dezember 1959 über die Invalidenversicherung (IVG), Liechtensteinisches Landesgesetzblatt 1960/5, haben Personen Anspruch auf Invalidenrente, welche die Versicherungsklausel nach Abs. 2 sowie die Mindestbeitragsdauer nach Abs. 3 erfüllen und im Sinne des Abs. 4 in rentenbegründetem

Ausmaß invalid sind. Gemäß Artikel 29 Abs. 1 IVG gilt als Invalidität die durch einen körperlichen oder geistigen Gesundheitsschaden als Folge von Geburtsgebrechen, Krankheit oder Unfall verursachte, voraussichtlich bleibende oder längere Zeit dauernde Erwerbsunfähigkeit.

Die nach der in Liechtenstein für die Streitjahre geltenden Regelung ausbezahlte Invalidenrente entspricht aber weder der in der inländischen Unfallversicherung vorgesehenen Versehrtenrente (Unfallrente) noch einer anderen in § 173 Z 1 ASVG angeführten gesetzlichen Leistung der inländischen Unfallversicherung (Unfallheilbehandlung, Familien- und Taggeld bei Anstaltpflege sowie besondere Unterstützung, berufliche und soziale Maßnahmen der Rehabilitation, Beistellung von Körperersatzstücken, orthopädischen Behelfen und anderen Hilfsmitteln, Übergangsrente und Übergangsbetrag, Versehrtengeld, Witwen(Witwer)beihilfe, Integritätsabgeltung). Gemäß § 203 Abs. 1 ASVG besteht Anspruch auf Versehrtenrente (Unfallrente), wenn die Erwerbsfähigkeit des Versehrten durch die Folgen eines Arbeitsunfalles oder eine Berufskrankheit über drei Monate nach dem Eintritt des Versicherungsfalles hinaus um mindestens 20% vermindert ist. Gemäß § 205 Abs. 1 ASVG wird die Versehrtenrente nach dem Grade der durch den Arbeitsunfall oder die Berufskrankheit herbeigeführten Minderung der Erwerbsfähigkeit bemessen. Ist die Ursache der Invalidenrente ein Nichtbetriebsunfall (wie gegenständlich), wäre in Österreich gar keine Leistung aus der gesetzlichen Unfallversicherung vorgesehen. Die genannten Leistungen aus der österreichischen gesetzlichen Unfallversorgung werden nur im Falle einer durch einen Arbeitsunfall oder eine Berufskrankheit verursachten körperlichen Schädigung des Versicherten gewährt (vgl. § 173 ASVG).

Die liechtensteinische Invalidenrente entspricht vielmehr einer inländischen, der Einkommensteuer unterliegenden Invaliditätspension oder Berufsunfähigkeitspension aus der Pensionsversicherung (§ 222 Abs. 1 Z 2 lit. a und b ASVG). Die Pensionsversicherung trifft Vorsorge für die Versicherungsfälle des Alters, der geminderten Arbeitsfähigkeit (Invalidität, Berufsunfähigkeit, Dienstunfähigkeit) und des Todes sowie für die Rehabilitation und für Maßnahmen der Gesundheitsvorsorge § 221 ASVG). Berufsunfähigkeit bzw. Invalidität liegt vor, wenn der Arbeiter oder Angestellte aus gesundheitlichen Gründen seinen bisherigen Beruf wegen herabgesunkener Arbeitsfähigkeit nicht mehr ausüben kann. In beiden Fällen werden Leistungen im Hinblick auf eine dauernde oder vorübergehende Minderung der Erwerbsfähigkeit erbracht, wobei deren Ursache rechtsunerheblich ist.

Daraus ergibt sich für den gegenständlichen Fall, dass die Bestimmung des § 3 Abs. 1 Z 4 lit. c EStG 1988 nicht zur Anwendung gelangen kann, denn die Bw. erhält keine

Bezüge aus einer ausländischen gesetzlichen Unfallversorgung, die einer inländischen gesetzlichen Unfallversorgung entspricht. Sie erhält Bezüge aus der liechtensteinischen gesetzlichen Invalidenversicherung, die vergleichbar mit Bezügen aus der österreichischen gesetzlichen Pensionsversicherung sind und im Sinne der gesetzlichen Bestimmung des § 25 Abs. 1 Z 3 lit. c EStG 1988 als Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit zu versteuern sind.

2. Invalidenrente von der W-C Stiftung (betriebliche Pensionskasse):

Für die Lösung der Frage, ob die monatliche Invalidenrente von der W-C Stiftung gemäß § 3 Abs. 1 Z 4 lit. c EStG 1988 als steuerfrei behandelt werden kann oder nicht, ist ein genauerer Blick auf das liechtensteinische Vorsorgekonzept insgesamt und auf die berufliche Vorsorge im Besonderen erforderlich. Die liechtensteinische Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge beruht auf drei Säulen, nämlich der staatlichen Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung (siehe oben), der beruflichen Vorsorge und der Selbstvorsorge. Die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge ist die zweite Säule des liechtensteinischen Dreisäulenkonzeptes der Altersvorsorge. Die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge soll gemeinsam mit der staatlichen Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge die Fortsetzung des gewohnten Lebensstandards der betagten, hinterbliebenen oder invaliden Arbeitnehmer in angemessener Weise ermöglichen. Für Arbeitnehmer besteht in Liechtenstein ein Obligatorium. Träger der beruflichen Vorsorge sind die Vorsorgeeinrichtungen (Pensionskassen). Jeder Arbeitgeber, der obligatorisch zu versichernde Arbeitnehmer beschäftigt, muss eine Vorsorgeeinrichtung errichten oder sich einer solchen anschließen. Vorsorgeeinrichtungen, welche die obligatorische berufliche Vorsorge durchführen, müssen als juristisch unabhängige Einrichtungen, in der Regel als Stiftungen oder als Genossenschaften organisiert sein. Die berufliche Vorsorge erbringt Leistungen im Alter, bei Invalidität und im Todesfall; die Leistung der Vorsorgeeinrichtung besteht in der Regel in Form einer Rente (vgl. Artikel 2, 3, 4, 8 und 13 des Gesetzes vom 20. Oktober 1987 über die betriebliche Personalvorsorge, Liechtensteinisches Landesgesetzblatt 1988/12). Die zweite Säule der liechtensteinischen Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge entspricht nicht der österreichischen Sozialversicherung; während Österreich ein stark ausgebildetes staatliches Sozialversicherungssystem "besitzt" und keine obligatorische berufliche Vorsorge vorsieht, ergänzen in Liechtenstein die beruflichen Vorsorgeeinrichtungen die staatliche Sozialversicherung in wesentlicher Weise.

Laut einer Internetinformation (<http://www.w-leben.ch/>) ist die W-C Stiftung eine von der W Versicherung und der CS (ein Finanzdienstleistungsunternehmen) errichtete Vorsorgestiftung, die für kleine und mittlere Unternehmen die Abwicklung der beruflichen Vorsorge für ihre

Mitarbeiter gemäß den Vorschriften der obligatorischen Personalvorsorge übernimmt. Die Rentenzahlungen werden nicht aus einer ausländischen gesetzlichen Unfallversorgung geleistet, sondern von einer ausländischen betrieblichen Personalvorsorgestiftung, die nicht mit einer inländischen gesetzlichen Unfallversorgung vergleichbar ist. Die monatlichen Rentenzahlungen stellen folglich keine steuerfreien Bezüge im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 4 lit. c EStG 1988 dar. Die monatlichen Rentenzahlungen, welche die Bw. in den Jahren 1999 und 2000 von der W-C Stiftung erhalten hat, sind als Bezüge aus einer ausländischen Pensionskasse zu werten, welche gemäß § 25 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988 zur Gänze (die Bw. hat keine vorobligatorischen Pensionskassenbeiträge geleistet) als steuerpflichtige Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit zu erfassen sind.

Insgesamt war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Antrag auf mündliche Verhandlung:

Nach der im Zeitpunkt der Antragstellung (30. Jänner 2003) geltenden Rechtslage hat über die Berufung eine mündliche Verhandlung stattzufinden, wenn es in der Berufung (§ 250 BAO), im Vorlageantrag (§ 276 Abs. 2 BAO) oder in der Beitrittserklärung (§ 258 Abs. 1 BAO) beantragt wird (§ 284 Abs. 1 Z 1 BAO idF AbgRmRefG, BGBl. I Nr. 97/2002).

Gegenständlich hat die Bw. den Antrag auf mündliche Verhandlung nicht in ihrem Berufungsschriftsatz (26. Juli 2002) und auch nicht im Vorlageantrag (29. August 2002) gestellt, sondern in einem gesonderten Schriftsatz, der auch den Antrag auf Verhandlung vor dem gesamten Berufungssenat enthält (vgl. Schreiben vom 30. Jänner 2003).

Einen Rechtsanspruch auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung hat die Bw. auch nicht durch § 323 Abs. 12 (zweiter Satz) BAO idF AbgRmRefG, BGBl. I Nr. 97/2002, erworben. Gemäß § 323 Abs. 12 (zweiter Satz) leg. cit. können Anträge auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung abweichend von § 284 Abs. 1 Z 1 bis 31. Jänner 2003 bei den im § 249 genannten Abgabenbehörden für Berufungen, über die nach der vor 1. Jänner 2003 geltenden Rechtslage nicht durch den Berufungssenat zu entscheiden war, gestellt werden. § 323 Abs. 12 (zweiter Satz) leg. cit. schränkt die Nachholung des Antrages auf mündliche Verhandlung auf die zum 1. Jänner 2003 offenen Berufungen ein, über die nach der vor dem Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetz geltenden Rechtslage kein Berufungssenat der Finanzlandesdirektion zu entscheiden gehabt hätte ("monokratische Entscheidungen"). Die Entscheidung über die gegenständliche Berufung wäre nach der bis 31. Dezember 2002 geltenden Rechtslage (§ 260 Abs. 2 BAO) aber dem Berufungssenat der

Finanzlandesdirektion oblegen. Eine rechtswirksame Nachholung des Antrages auf mündliche Verhandlung innerhalb der in § 323 Abs. 12 (zweiter Satz) leg. cit. gesetzten Frist war deshalb nicht möglich.

Feldkirch, 11. Februar 2005