

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. R in den Beschwerdesachen XY, gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch vom 17. Juli 2012 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2011 sowie vom 4. April 2013 betreffend Abweisung des Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2006 bis 2010 sowie Abweisung des Antrages auf Nachsicht hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 2005 zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Der im Inland ansässige Beschwerdeführer bezieht neben inländischen nichtselbständigen Einkünften seit Dezember 2004 von der deutschen Bundesversicherungsanstalt für Angestellte eine Altersrente.

In der die Einkommensteuer für die Jahre 2006 bis 2008 betreffenden Berufungsentscheidung vom 18. Mai 2010, RV/0294-F/08, hat der unabhängige Finanzsenat ausgesprochen, dass die aus Deutschland bezogene Rente einen Bezug aus der gesetzlichen Sozialversicherung im Sinne des Art. 18 Abs. 2 DBA-BRD darstelle und das Besteuerungsrecht hierfür der Bundesrepublik Deutschland als Quellenstaat zukomme, wohingegen die Pensionsbezüge in Österreich unter Progressionsvorbehalt von der Besteuerung auszunehmen seien.

Für das Jahr 2011 hat der Beschwerdeführer unter Progressionsvorbehalt steuerbefreite Renteneinkünfte in Höhe von 5.883,71 € erklärt und ua. Krankenversicherungsbeiträge gemäß § 73a ASVG für ausländische Leistungen in Höhe von 75,39 € unter der Kennzahl 724 als sonstige Werbungskosten geltend gemacht.

Im Einkommensteuerbescheid vom 17. Juli 2012 hat das Finanzamt ausländische Einkünfte in Höhe von 5.808,33 € (5.883,72 € abzüglich der Krankenversicherungsbeiträge in Höhe von 75,39 €) progressionswirksam berücksichtigt.

In der dagegen erhobenen Berufung wurde vorgebracht, dass die deutsche Rente im Einkommensteuerbescheid in voller Höhe berücksichtigt worden sei, diese in den deutschen Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 2005 und 2006 aber nur mit 50% in Ansatz gebracht worden sei und die deutschen Renteneinkünfte daher auch nur in diesem Ausmaß in die Berechnung der österreichischen Steuer einfließen könnten.

Nach Ergehen einer abweisenden Berufungsvorentscheidung, in der das Finanzamt darauf hingewiesen hat, dass die deutsche Bestimmung keine bindende Wirkung für die österreichische Besteuerung habe und das österreichische Einkommensteuergesetz eine vergleichbare Bestimmung nicht kenne, wurde die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragt. Ergänzend wurde vorgebracht, dass die Bescheidebegründung nur eine EAS-Auskunft wiedergebe und einer gesetzlichen Grundlage entbehre. Durch die Einbeziehung der ganzen Rente komme es in Österreich zu einer gesetzlich nicht gedeckten Mehr- bzw. Doppelbesteuerung der deutschen Rente. Die Begründung, warum die Rente in Deutschland nur mit 50% erfasst werde, müsse dem Grunde nach hinterfragt werden (Hinweis auf die steuerliche Absetzbarkeit der Einzahlungen).

In weiterer Folge hat der Beschwerdeführer ergänzend um Berücksichtigung der Krankenversicherungsbeiträge für ausländische Leistungen in Höhe von 75,39 € als Werbungskosten ersucht. Im Zuge der Überprüfung des Einkommensteuerbescheides 2012 habe er erkannt, dass im Einkommensteuerbescheid 2011 die Krankenversicherungsbeiträge, obwohl in der Erklärung geltend gemacht, nicht berücksichtigt worden seien.

Mit Schreiben vom 17. August 2012 hat der Beschwerdeführer mit der Begründung, dass die deutsche Rente in Österreich nicht in voller Höhe, sondern entsprechend den deutschen Einkommensteuerbescheiden nur mit 50% berücksichtigt werden dürfe, die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2006 bis 2010 beantragt sowie hinsichtlich Einkommensteuer 2005 um Nachsicht der entsprechenden Abgabenschuld ersucht.

Mit Bescheid vom 4. April 2013 hat das Finanzamt die Anträge unter Hinweis auf die zu Recht erfolgte Einbeziehung der gesamten deutschen Rente als unbegründet abgewiesen.

In der dagegen erhobenen Berufung wurde eingewendet, der Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens und der Nachsichtsantrag seien nach Einlangen der deutschen Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2005 und 2006 vom 12. Juli 2012 am 17. August 2012 und damit innerhalb von drei Monaten nach Bekanntwerden der neuen Tatsache gestellt worden. Durch die Einbeziehung der ganzen Rente komme es in Österreich zu einer gesetzlich nicht gedeckten Mehr- bzw. Doppelbesteuerung der

deutschen Rente; es müsse dem Grunde nach hinterfragt werden, warum die Rente in Deutschland nur mit 50% erfasst werde.

Über die Beschwerden wurde erwogen:

Vorauszuschicken ist: Mit 1. Jänner 2014 wurde der unabhängige Finanzsenat gemäß Art. 151 Abs. 1 Z 8 B-VG aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging auf das Bundesfinanzgericht über. Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 beim unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden iSd Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

1. Einkommensteuer 2011

Nach Art. 18 Abs. 1 des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland, BGBl. III Nr. 182/2002, dürfen Ruhegehälter und ähnliche Vergütungen nur im Ansässigkeitsstaat (hier: Österreich) besteuert werden. Erhält eine in einem Vertragsstaat ansässige Person hingegen Bezüge aus der gesetzlichen Sozialversicherung des anderen Vertragsstaats, dürfen diese nach Abs. 2 abweichend von Abs. 1 nur im anderen Staat (hier: Deutschland) besteuert werden.

Nach Art. 23 Abs. 2 lit. a DBA-BRD nimmt Österreich als Ansässigkeitsstaat Einkünfte die nach diesem Abkommen in der Bundesrepublik Deutschland besteuert werden dürfen, von der Besteuerung aus. Die solcherart von der Besteuerung ausgenommenen Einkünfte dürfen nach Art. 23 Abs. 2 lit. d DBA-BRD jedoch in der Republik Österreich bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen der Person einbezogen werden (sog. Progressionsvorbehalt).

Außer Streit steht, dass die aus Deutschland bezogene Rente, wie vom unabhängigen Finanzsenat in der die Einkommensteuer für die Jahre 2006 bis 2008 betreffenden Berufungsentscheidung vom 18. Mai 2010, RV/0294-F/08, festgestellt, einen Bezug aus der gesetzlichen Sozialversicherung im Sinne des Art. 18 Abs. 2 DBA-BRD darstellt und die Pensionsbezüge daher in Österreich unter Progressionsvorbehalt von der Besteuerung auszunehmen sind. Diese Beurteilung hat der unabhängige Finanzsenat darauf gestützt, dass der in Deutschland erworbene Rentenanspruch nach dem vorgelegten Versicherungsverlauf auf bis zum Jahr 1974 geleisteten Pflichtbeiträgen bzw. angerechneten Ausbildungszeiten beruht.

Bei dieser Sachlage kommt dem Begehren des Beschwerdeführers, die deutsche Pension für Zwecke des Progressionsvorbehaltes der Erfassung im deutschen Einkommensteuerbescheid entsprechend nur mit 50% zu berücksichtigen, keine Berechtigung zu.

In den zur Frage, ob eine deutsche Rente für Zwecke des Progressionsvorbehaltes nur mit ihrem (steuerpflichtigen) Ertragsanteil zu berücksichtigen ist, ergangenen Erkenntnissen vom 23. Oktober 1997, 96/15/0234, und vom 14. Dezember 2006, 2005/14/0099, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgehend von der Überlegung, dass die Pensionsversicherung im Rahmen der österreichischen gesetzlichen Sozialversicherung grundsätzlich ein System der Pflichtversicherung mit Pflichtbeiträgen ist, auch wenn einzelne Elemente der Freiwilligkeit im Bereich der Höher- und Weiterversicherung gegeben sind und Altersrenten aus einer ausländischen Sozialversicherung auch wiederkehrende Bezüge im Sinne des § 29 Z 1 EStG darstellen können, ausgesprochen, dass eine ausländische Sozialversicherung nur dann einer inländischen gesetzlichen Sozialversicherung entspreche, wenn zumindest grundsätzlich eine Pflichtversicherung mit Pflichtbeiträgen vorliege, wohingegen Pensionseinkünfte aufgrund freiwillig entrichteter Beiträge zu einer ausländischen Sozialversicherung vom Tatbestand des § 25 Abs. 1 Z 3 lit. c EStG 1988 nicht erfasst würden. Entscheidende Bedeutung komme sohin der Frage zu, ob Einkünfte im Sinne des § 29 Z 1 (dritter Satz) EStG 1988 oder solche im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 3 lit. c leg. cit. vorlägen. Von dieser Zuordnung hänge es ab, ob bzw. in welchem Ausmaß die Rentenbezüge aus Deutschland progressionserhöhend anzusetzen seien. Diese Beurteilung erfordere Feststellungen in der Richtung, ob die geleisteten ausländischen Versicherungsbeiträge ihrer Art nach auf Grund der in den Streitjahren geltenden Rechtslage (EStG 1988) in voller Höhe einkommensmindernd berücksichtigt werden könnten (§ 16 Abs. 1 Z 4 lit. f EStG). Es komme jedoch nicht darauf an, ob die Beiträge in den Jahren der Beitragszahlung tatsächlich einkommensmindernd zu berücksichtigen gewesen wären oder berücksichtigt worden seien.

Gemäß § 25 Abs. 1 Z 3 lit. c EStG 1988 gehören Pensionen aus einer ausländischen gesetzlichen Sozialversicherung, die einer inländischen gesetzlichen Sozialversicherung entspricht, zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 4 lit. f EStG 1988 stellen Beiträge von Arbeitnehmern zu einer ausländischen Pflichtversicherung, die einer inländischen gesetzlichen Sozialversicherung entspricht, Werbungskosten dar. Nachdem der deutsche Rentenanspruch wie oben festgestellt auf Pflichtbeiträgen beruht, wären diese nach der österreichischen Rechtslage ihrer Art nach in voller Höhe als Werbungskosten abzugsfähig gewesen; ob und inwieweit diese vom Beschwerdeführer in den Jahren der Beitragszahlung tatsächlich einkommensmindernd berücksichtigt werden konnten oder berücksichtigt worden sind, kann dabei dahingestellt bleiben, da nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes lediglich auf die (abstrakte) Möglichkeit einer einkommensmindernden Berücksichtigung abzustellen ist (vgl. UFS 25.7.2013, RV/697-I/08).

Die in Rede stehenden deutschen Pensionseinkünfte fallen somit zur Gänze unter § 25 Abs. 1 Z 3 lit. c EStG 1988. Nach § 2 EStG 1988 unterliegt das gesamte in- und ausländische Einkommen der Einkommensteuer. Soweit im Einkommen oder bei Berechnung der Steuer ausländische Einkünfte zu berücksichtigen sind, sind für die

Ermittlung der ausländischen Einkünfte nach Z 1 der mit dem SteuerreformG 2005, BGBl. I Nr. 57/2004, in das Gesetz eingefügten Regelung des § 2 Abs. 8 EStG 1988 die Bestimmungen dieses Bundesgesetzes maßgebend. Auch bei der Anwendung des Progressionsvorbehaltes ist das (Gesamt-)Einkommen daher nach den Vorschriften des österreichischen Einkommensteuergesetzes zu ermitteln (ebenso VwGH 23.10.1997, 96/15/0234, VwGH 14.12.2006, 2005/14/0099, und VwGH 24.5.2007, 2004/15/0051, betreffend die Rechtslage vor Inkrafttreten des § 2 Abs. 8 EStG 1988). Dass derartige Pensionseinkünfte nur mit einem bestimmten Anteil zu erfassen wären, sieht das Gesetz nicht vor (vgl. VwGH 23.10.1997, 96/15/0234, und VwGH 14.12.2006, 2005/14/0099) und sind diese daher im Hinblick auf § 2 EStG 1988 auch für den Progressionsvorbehalt in voller Höhe heranzuziehen.

Zu einer gesetzlich nicht vorgesehenen Doppel- bzw. Mehrbesteuerung kommt es in Österreich dadurch entgegen der Sichtweise des Beschwerdeführers nicht. Die deutsche Rente wurde in Österreich gemäß Art. 18 Abs. 2 iVm Art. 23 Abs. 2 lit. d DBA-BRD von der Besteuerung ausgenommen und lediglich für die Ermittlung des Durchschnittsteuersatzes, mit dem die inländischen Einkünfte besteuert werden, herangezogen. Der Sinn und Zweck eines die Befreiungsmethode vorsehenden Doppelbesteuerungsabkommens erschöpft sich darin, den Vertragsstaaten das Besteuerungsrecht hinsichtlich bestimmter Einkunftsquellen zuzuordnen. Es dient aber nicht dazu, einen im Inland unbeschränkt Einkommensteuerpflichtigen von der Anwendung des progressiven Steuersatzes zu schützen (vgl. VwGH 21.5.1985, 85/14/0001).

Mit als Ergänzung zur Berufung zu wertendem Schreiben vom 22. August 2013 hat der Beschwerdeführer weiters die Berücksichtigung von Krankenversicherungsbeiträgen in Höhe von 75,39 € als Werbungskosten begehrt. Der vorgelegten Bestätigung der inländischen Pensionsversicherungsanstalt zufolge handelt es sich dabei um Krankenversicherungsbeiträge gemäß § 73a ASVG für ausländische Leistungen.

Gemäß § 73a ASVG ist auch von einer ausländischen Rente ein Krankenversicherungsbeitrag im Inland zu entrichten, wenn der Bezieher der ausländischen Rente Anspruch auf Leistungen der österreichischen Krankenversicherung hat. Folglich handelt es sich dabei um Pflichtbeiträge im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 und sind diese daher unstrittig als Werbungskosten abzugsfähig. Strittig ist indes, ob sie, wie vom Beschwerdeführer beantragt, die inländischen steuerpflichtigen Einkünfte mindern oder ob sie, entsprechend der Vorgangsweise des Finanzamtes, von den zum Progressionsvorbehalt heranzuziehenden ausländischen Pensionseinkünften in Abzug zu bringen sind.

§ 2 Abs. 2 EStG 1988 definiert den Begriff „Einkommen“ als Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im Abs. 3 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus einzelnen Einkunftsarten ergeben und nach Abzug der Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen sowie der Freibeträge nach den §§ 104, 105 und 106a. Nach der Systematik des Einkommensteuergesetzes wird daher zunächst für jede Einkunftsquelle der Gewinn oder Überschuss der Einnahmen über die

Werbungskosten (bzw. Verlust) unter Berücksichtigung aller mit der Einkunftsquelle zusammenhängenden positiven und negativen Komponenten ermittelt und in weiteren Schritten der Gesamtbetrag der Einkünfte und schließlich das Einkommen im Sinne des § 2 Abs. 2 EStG 1988 ermittelt (vgl. VwGH 27.5.1999, 98/15/0100).

Daraus ergibt sich, dass bei der Ermittlung der Ergebnisse der einzelnen Einkunftsquellen nur jene Aufwendungen bzw. Ausgaben als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten in Abzug gebracht werden können, die durch diese Einkunftsquelle veranlasst sind.

Nicht abgezogen werden dürfen bei der Ermittlung der Einkünfte gemäß § 20 Abs. 2 EStG 1988 jedoch Aufwendungen und Ausgaben, die mit nicht steuerpflichtigen Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. Aufwendungen die mit Einkünften im Zusammenhang stehen, die auf Grund eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von der Besteuerung im Inland ausgenommen sind (Befreiungsmethode), sind daher von den ausländischen und nicht von den im Inland steuerpflichtigen Einnahmen abzuziehen (vgl. Zorn in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer - Kommentar, 48. Lfg., § 16 Tz 3).

Die in Rede stehenden Krankenversicherungsbeiträge sind aufgrund des Bezuges der deutschen Rente zu entrichten und damit ohne Zweifel durch diese veranlasst. Sie mindern daher entsprechend der Vorgehensweise des Finanzamtes im angefochtenen Bescheid die zum Progressionsvorbehalt heranzuziehenden ausländischen Pensionseinkünfte (ebenso BFG 11.3.2014, RV/6100586/2013).

Dadurch, dass die Krankenversicherungsbeiträge im Jahr 2012 erklärungsgemäß als Werbungskosten bei den inländischen Einkünften berücksichtigt wurden, ist für den Beschwerdeführer nichts zu gewinnen, kann daraus doch kein Rechtsanspruch auf eine entsprechende (Fehl)Beurteilung im Streitjahr abgeleitet werden.

Gesamthaft gesehen konnte der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2011 somit kein Erfolg beschieden sein.

2. Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2006 bis 2010

§ 303 BAO in der nach § 323 Abs. 37 BAO am 1. Jänner 2014 in Kraft getretenen Fassung des Finanzverwaltungsgerichtsbarkeitsgesetzes 2012 (FVwGG 2012), BGBl. I Nr. 14/2013, lautet:

"(1) Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn

a) der Bescheid durch eine gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder

b) Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, oder

c) der Bescheid von Vorfragen (§ 116) abhängig war und nachträglich über die Vorfrage von der Verwaltungsbehörde bzw. dem Gericht in wesentlichen Punkten anders entschieden worden ist,

und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

(2) Der Wiederaufnahmsantrag hat zu enthalten:

- a) die Bezeichnung des Verfahrens, dessen Wiederaufnahme beantragt wird;*
- b) die Bezeichnung der Umstände (Abs. 1), auf die der Antrag gestützt wird.*

(3) Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, durch Verordnung die für die Ermessensübung bedeutsamen Umstände zu bestimmen."

Abweichend von der bis zum Inkrafttreten des § 303 Abs. 1 BAO idF BGBl. I Nr. 14/2013, anzuwendenden Bestimmung des § 303 BAO aF, ist eine Wiederaufnahme auf Antrag somit ua. nicht mehr davon abhängig, dass neu hervorgekommene Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren ohne grobes Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten und der Antrag auf Wiederaufnahme binnen einer Frist von drei Monaten ab Kenntniserlangung des Wiederaufnahmegrundes eingebracht wird.

Voraussetzung für eine Wiederaufnahme des Verfahrens ist nach dem Gesetzeswortlaut jedoch weiterhin nicht nur das Vorliegen eines Wiederaufnahmegrundes (ua. neu hervorgekommene Tatsachen oder Beweismittel, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind), sondern auch, dass die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte (vgl. VwGH 27.4.2005, 2003/14/0091, und VwGH 28.6.2000, 98/13/0096). Diese Voraussetzung ist gegenständlich aber nicht erfüllt, sind die deutschen Pensionseinkünfte doch wie oben ausgeführt und entsprechend auch dem Ansatz in den Einkommensteuerbescheiden der Jahre 2006 bis 2010 zur Gänze und nicht nur in dem in Deutschland der Besteuerung unterzogenen Ausmaß zum Progressionsvorbehalt heranzuziehen. Selbst wenn man vom Vorliegen eines Wiederaufnahmegrundes ausgeht, kam eine Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren der Jahre 2006 bis 2010 daher schon aus diesem Grund nicht in Betracht.

Damit hat das Finanzamt den diesbezüglichen Antrag zu Recht abgewiesen und war die Beschwerde insoweit daher als unbegründet abzuweisen.

3. Nachsicht

Gemäß § 236 Abs. 1 BAO können fällige Abgabenschuldigkeiten auf Antrag des Abgabepflichtigen ganz oder zum Teil durch Abschreibung nachgesehen werden, wenn ihre Einhebung nach der Lage des Falles unbillig wäre. Diese Bestimmung findet nach § 236 Abs. 2 leg. cit. auf bereits entrichtete Abgabenschuldigkeiten sinngemäß Anwendung.

Die Unbilligkeit im Sinn des § 236 BAO kann nach § 1 der zu § 236 BAO ergangenen Verordnung, BGBl. II Nr. 435/2005 idGF, persönlicher oder sachlicher Natur sein.

Eine "persönliche" Unbilligkeit ergibt sich aus der wirtschaftlichen Situation des Antragstellers. Nach § 2 der genannten Verordnung liegt eine persönliche Unbilligkeit insbesondere vor, wenn die Einhebung die Existenz des Abgabepflichtigen oder seiner ihm gegenüber unterhaltsberechtigten Angehörigen gefährden würde (Z 1) oder mit außergewöhnlichen wirtschaftlichen Auswirkungen verbunden wäre, etwa wenn die Entrichtung der Abgabenschuldigkeit trotz zumutbarer Sorgfalt nur durch Vermögensveräußerung möglich wäre und dies einer Verschleuderung gleichkäme (Z 2).

Eine sachliche Unbilligkeit ist - unbeschadet der in § 3 der Verordnung beispielsweise aufgezählten und hier nicht in Betracht kommenden Fälle - nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes anzunehmen, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes aus anderen als aus persönlichen Gründen ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ereignis eintritt, sodass es zu einer anormalen Belastungswirkung und verglichen mit anderen Fällen zu einem atypischen Vermögenseingriff kommt (vgl. VwGH 27.6.2013, 2013/15/0173, mwN).

Eine steuerliche Auswirkung, die ausschließlich Folge eines als generelle Norm mit umfassendem persönlichen Geltungsbereich erlassenen Gesetzes ist und durch die alle von dem betreffenden Gesetz erfassten Abgabepflichtigen in gleicher Weise berührt werden, kann jedoch nicht durch Nachsicht behoben werden (vgl. VwGH 20.5.2010, 2006/15/0337, mwN).

Die ungekürzte Heranziehung der deutschen Pensionseinkünfte zum Progressionsvorbehalt ergibt sich wie oben dargelegt aus den Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes in Verbindung mit dem anzuwendenden Doppelbesteuerungsabkommen mit der Bundesrepublik Deutschland und ist damit Folge der allgemeinen Rechtslage. Abgesehen davon, dass es in einem Verfahren betreffend Abgabennachsicht gemäß § 236 BAO Sache des Antragstellers ist, einwandfrei und unter Ausschluss jeglichen Zweifels das Vorliegen aller jener Umstände darzutun, auf die der Nachlass gestützt werden kann (vgl. VwGH 27.6.2013, 2013/15/0173, mwN), ist auch nicht erkennbar, dass die Anwendung der gesetzlichen Bestimmungen ein vom Gesetzgeber nicht beabsichtigtes Ergebnis zur Folge hätte.

Die Voraussetzungen für eine Nachsicht lagen im Beschwerdefall sohin nicht vor und hat das Finanzamt den diesbezüglichen Antrag daher zur Recht abgewiesen. Die Beschwerde war somit auch diesbezüglich als unbegründet abzuweisen.

4. Zulässigkeit der Revision

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichts die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes uneinheitlich beantwortet wird.

Das Bundesfinanzgericht hat sich auf die im Erkenntnis angeführte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gestützt. Insbesondere ist durch die höchstgerichtliche Rechtsprechung geklärt, dass

1. eine auf abzugsfähigen Pflichtbeiträgen beruhende und sohin unter § 25 Abs. 1 Z 3 lit. c EStG 1988 fallende deutsche Pension im Inland für Zwecke des Progressionsvorbehaltes in voller Höhe zu berücksichtigen ist (vgl. VwGH 23.10.1997, 96/15/0234, und VwGH 14.12.2006, 2005/14/0099);
2. die Wiederaufnahme eines Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 BAO neben dem Vorliegen eines entsprechenden Wiederaufnahmegrundes voraussetzt, dass die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte (vgl. VwGH 27.4. 2005, 2003/14/0091, und VwGH 28.6.2000, 98/13/0096);
3. als Folge der allgemeinen Rechtslage eintretende steuerliche Auswirkungen keine Unbilligkeit im Sinne des § 236 BAO begründen und daher nicht durch Nachsicht beseitigt werden können (vgl. VwGH 20.5.2010, 2006/15/0337, mwN).

Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung wird durch das vorliegende Erkenntnis somit nicht berührt, eine (ordentliche) Revision ist daher nicht zulässig.

Feldkirch, am 5. Februar 2015