

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch M. Thaler Steuerberatung Kufstein GmbH, Prof. Sinwel-Weg 4, 6330 Kufstein, über die Beschwerde vom 5. September 2018 gegen die Bescheide des Finanzamtes Kufstein Schwaz vom 8. August 2018 betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2012 bis 2015 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer hat in Österreich seinen Wohnsitz und ist aufgrund seines Wohnsitzes sowie seiner Ansässigkeit in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig. In den Streitjahren bezog er neben anderen Einkünften einerseits eine Rente der „Deutschen Rentenversicherung - Bund“ sowie eine Rente der „Bayerischen Versorgungskammer - Versorgungsanstalt der deutschen Bühnen“.

Hinsichtlich der für das Jahr 2012 am 30. April 2014 eingereichten Einkommensteuererklärung wurde der Beschwerdeführer von der Abgabenbehörde mit Vorhalt vom 5. Juni 2014 hinsichtlich der „in der Steuererklärung angeführten ausländischen Einkünfte mit Progressionsvorbehalt (Selbständige Einkünfte und Pensionsbezüge)“ um Vorlage von entsprechenden Nachweisen ersucht. Mit Vorhaltsbeantwortung (Mail der steuerlichen Vertretung vom 26. Juni 2014) wurden dazu Bescheinigungen der „Deutschen Rentenversicherung - Bund“ sowie der „Bayerischen Versorgungskammer - Versorgungsanstalt der deutschen Bühnen“ vorgelegt, aus denen auch jeweils die Höhe der Pensionsbezüge zu entnehmen war. In weiterer Folge wurde mit Ausfertigungsdatum 1. Juli 2014 ein

erklärungsgemäßer Bescheid betreffend Einkommensteuer 2012 erlassen, in welchem die in der Einkommensteuererklärung unter der KZ 453 („Unter Progressionsvorbehalt steuerbefreite Auslandseinkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, einschließlich Pensionen“...) erklärungsgemäß lediglich bei der Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes berücksichtigt wurden.

Hinsichtlich der Verfahren betreffend Einkommensteuer 2012 - 2015 erfolgten ebenso und zwar jeweils **ohne jegliche Ermittlungen** durch die Abgabenbehörde erklärungsgemäße Veranlagungen zur Einkommensteuer (für das Jahr 2013 mit Ausfertigungsdatum 10. November 2014; für das Jahr 2014 mit Ausfertigungsdatum 11. Mai 2016 und für das Jahr 2015 mit Ausfertigungsdatum 7. Juli 2016). Auch in diesen Jahren bezog der Beschwerdeführer jeweils ein „Ruhegeld“ der „Bayerischen Versorgungskammer - Versorgungsanstalt der deutschen Bühnen“ sowie eine Pension der „Deutschen Rentenversicherung - Bund“, welche in den jeweiligen Abgabeerklärungen jeweils unter der KZ 453 („Unter Progressionsvorbehalt steuerbefreite Auslandseinkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, einschließlich Pensionen“...) erklärt wurden.

Im Jahr 2018 wurden von der Abgabenbehörde an den Beschwerdeführer zwei Ergänzungsersuchen (vom 16. Jänner 2018 sowie vom 27. Februar 2018) betreffend die „Ausländischen (deutschen) Einkünfte“ für die Jahre 2012 bis 2016 gerichtet, mit welchen er ersucht wurde, die deutschen Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2012 bis 2016 vorzulegen. Weiters wurde er ersucht, die Renten-, bzw. Pensionsbescheide vorzulegen und dazu vorgehalten, dass gemäß dem Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Österreich und Deutschland Pensionen, die nicht von einer gesetzlichen Sozialversicherung ausbezahlt werden, im Ansässigkeitsstaat voll zu besteuern seien, weshalb die Rentenzahlungen der Bayrischen Versorgungskammer - Versorgungsanstalt der deutschen Bühnen“ in Österreich zu versteuern seien.

Zusätzlich hat die Abgabenbehörde am 12. März 2018 über CLO gemäß der Richtlinie 2011/16/EU des Rates vom 15. Februar 2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung, ein Auskunftersuchen an die deutsche Finanzverwaltung gerichtet, mit der Frage, ob die Bezüge der Bayrischen Versorgungskammer bzw. der deutschen Rentenversicherung bereits in Deutschland versteuert worden seien und wenn ja, aufgrund welcher gesetzlicher Bestimmung.

In Beantwortung dieses Auskunftersuchen wurde von der deutschen Finanzverwaltung am 23. Juli 2018 mitgeteilt, dass die beiden „Alterseinkünfte“ vom Beschwerdeführer seit 1. April 2002 bezogen würden und es sich bei der Leistung der Deutschen Rentenversicherung - Bund um eine gesetzliche Sozialversicherungsrente i.S.d. § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe aa EStG handle, welche gemäß Art. 18 Abs. 2 Doppelbesteuerungsabkommen der deutschen Besteuerung unterliege und die Bayrischen Versorgungskammer - Versorgungsanstalt der deutschen Bühnen (Vddb) im steuerrechtlichen Sinne eine Pensionskasse darstelle und es sich dabei um keine den gesetzlichen Rentenversicherungen gleichgestellte berufsständische

Versorgungseinrichtung handle, sondern um eine Zusatzversorgungsleistung (lt. Rentenbezugsmitteilung um eine Rente nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb EStG), um Lücken bei der gesetzlichen Rentenversicherung zu schließen (2. Säule der Altersabsicherung). Derartige Zusatzversorgungsrenten gemäß § 49 Abs. 1 Nr. 10 EStG würden zwar grundsätzlich der inländischen beschränkten Steuerpflicht unterliegen, jedoch stehe gemäß Art. 18 Abs. 1 (3. Alternative = Renten) DBA Österreich dem Ansässigkeitsstaat Österreich das ausschließliche Besteuerungsrecht zu; insoweit sei bisher auch keine Besteuerung in Deutschland vorgenommen worden.

Die Abgabenbehörde hat sodann mit Bescheiden vom 8. August 2018 die Verfahren betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2012 bis 2015 wiederaufgenommen und in den betreffenden Einkommensteuerbescheiden die Rente der „Bayerischen Versorgungskammer - Versorgungsanstalt der deutschen Bühnen“ jeweils in Österreich der Einkommensteuer unterworfen.

Gegen die Bescheide mit denen die Verfahren betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2012 bis 2015 wiederaufgenommen wurden, wurde mit Eingabe der steuerlichen Vertretung vom 5. September 2018 Beschwerde erhoben und darin begründend im Wesentlichen ausgeführt, dass die Wiederaufnahme eines Verfahrens nur dann zulässig sei, wenn einer der im [§ 303 Abs. 1 BAO](#) taxativ aufgezählten Gründe vorliegen würde. Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung von Sachverhaltselementen würden hingegen, gleichgültig ob die späteren rechtlichen Erkenntnisse durch die Änderung der Verwaltungspraxis oder Rechtsprechung oder nach vorhergehender Fehlbeurteilung oder Unkenntnis der Gesetzeslage eigenständig gewonnen worden seien, keine Wiederaufnahmegründe (keine Tatsachen) darstellen. Maßgebend sei, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können. Die Wiederaufnahme auf Grund neu hervorgekommener Tatsachen oder Beweismittel biete die Möglichkeit, bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen Rechnung zu tragen; sie diene aber nicht dazu, bloß die Folgen einer unzutreffenden rechtlichen Würdigung eines offen gelegten Sachverhaltes zu beseitigen (VwGH 09.07.1997, [96/13/0185](#)).

Der Abgabenbehörde seien in Beantwortung eines Ergänzungsersuchens betreffend die Einkommenssteuererklärung 2012 im Jahr 2014 die Rentenbescheide der Bayerischen Versorgungskammer - Versorgungsanstalt der deutschen Bühnen und der deutschen Rentenversicherung - Bund vorgelegt worden. Damit sei der Abgabenbehörde der Sachverhalt bereits im Jahre 2014 so vollständig bekannt gewesen, dass sie bereits bei Erlassung des Erstbescheides bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können.

Nach Ergehen einer abweisenden Beschwerdeentscheidung (Ausfertigungsdatum 30. Oktober 2018) wurde vom steuerlichen Vertreter mit Eingabe vom 9. November 2018 ein Vorlageantrag eingebracht.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Strittig ist im vorliegenden Fall ausschließlich, ob die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend die Streitjahre zu Recht erfolgte.

Gem. [§ 303 Abs. 1 BAO](#) kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren 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.

Diesbezüglich ist in materiell rechtlicher Hinsicht zu berücksichtigen, dass die streitgegenständlichen Zahlungen der „Deutschen Rentenversicherung - Bund“ sowie der „Bayerischen Versorgungskammer - Versorgungsanstalt der deutschen Bühnen“ an den Beschwerdeführer unbestrittenermaßen unter die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit im Sinne des § 25 EStG zu subsummieren sind.

Dazu sieht das Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, [BGBl. III 182/2002 \(DBA-Deutschland\)](#) in Artikel 18 für Ruhegehälter, Renten und ähnliche Zahlungen folgende Regelungen vor:

Erhält eine in einem Vertragsstaat ansässige Person Ruhegehälter und ähnliche Vergütungen oder Renten aus dem anderen Vertragsstaat, so dürfen diese Bezüge nur im erstgenannten Staat besteuert werden (Abs. 1 leg.cit).

Nach Abs. 2 leg.cit. dürfen Bezüge, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus der gesetzlichen Sozialversicherung des anderen Vertragsstaates erhält, abweichend von vorstehendem Absatz 1 nur in diesem anderen Staat besteuert werden.

Nach [Artikel 23 Abs. 2 lit. d DBA-Deutschland](#) dürfen Einkünfte oder Vermögen einer in der Republik Österreich ansässigen Person, die nach dem Abkommen von der Besteuerung in der Republik Österreich auszunehmen sind, gleichwohl in der Republik Österreich bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen oder Vermögen der Person einbezogen werden.

Nach der grundsätzlichen Regelung des DBA-Deutschland weist Artikel 18 Abs. 1 das Besteuerungsrecht bezüglich Ruhegehälter und ähnlicher Vergütungen oder Renten grundsätzlich dem Ansässigkeitsstaat zu. Lediglich bezüglich der Bezüge aus einer **gesetzlichen Sozialversicherung** des anderen Vertragsstaates weist Artikel 18 Abs. 2 das Besteuerungsrecht diesem Staat zu.

In den erklärungskgemäß ergangenen Bescheiden betreffend Einkommensteuer für die Streitjahre wurden die Leistungen der „Bayerischen Versorgungskammer - Versorgungsanstalt der deutschen Bühnen“ entsprechend den Angaben in den Einkommensteuererklärungen von der Besteuerung ausgenommen und lediglich bei der Ermittlung des Durchschnittsteuersatzes berücksichtigt.

Soweit in der Beschwerde ausgeführt wird, dass dieser Sachverhalt nun im Jahr 2018 anders beurteilt werde, ohne dass sich hinsichtlich der Renteneinkünfte andere Tatsachen ergeben hätten, wird darauf hingewiesen, dass erst aufgrund der im Jahr 2018 von der Abgabenbehörde durchgeführten weiteren Ermittlungen die Abgabenbehörde sachverhaltsbezogen die Feststellung treffen konnte, dass es sich bei der „Bayerischen Versorgungskammer - Versorgungsanstalt der deutschen Bühnen“ um eine Pensionskasse und nicht um eine den **gesetzlichen Rentenversicherungen** gleichgestellte berufsständische Versorgungseinrichtung handelt. Dieser Umstand wurde auch in der Bescheidbegründung vom 9. August 2018 betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren als neu hervorgekommen ins Treffen geführt („Um den Sachverhalt bezüglich der Besteuerung der Rentenzahlungen iZm der Versorgungskammer der deutschen Bühnen klären zu können.....“).

Damit ist aber für die Abgabenbehörde im Jahr 2018 eine Tatsache im Sinne des [§ 303 Abs. 1 lit b BAO](#) neu hervorgekommen, die die Wiederaufnahme des Verfahrens für das Jahr 2012 zu rechtfertigen vermochte.

Zu den weiteren Ausführungen des steuerlichen Vertreters in der Beschwerde, dass die Abgabenbehörde (aufgrund eines durchgeführten Vorhalteverfahrens) im Jahr 2014 zur Ansicht gelangt sei, dass die Rente der „Bayerischen Versorgungskammer - Versorgungsanstalt der deutschen Bühnen“, **wie in der Steuererklärung angegeben**, zu den Einkünften mit

Progressionsvorbehalt zähle, ist anzumerken, dass der Abgabenbehörde aufgrund des Vorhalteverfahrens im Jahr 2014 zwar die auszahlende Stelle, nämlich die Bayerische Versorgungskammer - Versorgungsanstalt der deutschen Bühnen bekannt gegeben wurde. Die Abgabenbehörde hat aber in weiterer Folge nach der Aktenlage dabei völlig ungeprüft gelassen, ob es sich dabei um eine „gesetzliche Sozialversicherung“ im Sinne des Art. 18 Abs. 2 DBA-Deutschland handelt oder nicht. Vielmehr hat sie den Erklärungen des Beschwerdeführers folgend diese als progressionserhöhende Einkünfte in den Einkommensteuerbescheiden zum Ansatz gebracht. Damit ist aber die Abgabenbehörde nicht zu einer „Ansicht“ gelangt, sondern hat die Angaben des Beschwerdeführers in der Abgabenerklärung ohne eine rechtliche Beurteilung vorzunehmen, erklärungsgemäß dem Einkommensteuerbescheid zugrunde gelegt (siehe dazu die Ausführungen in der Bescheidebegründung betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren – vorletzter Absatz).

Wenn in der Beschwerde weiters darauf hingewiesen wird, dass sich Unbilligkeiten im Rahmen von Ermessensentscheidungen vor allem wegen des Grundsatzes von Treu und Glauben ergeben könnten und nach „einem jüngst ergangenen Erkenntnis“ des Bundesfinanzgerichtes „der Umstand einer seinerzeitigen ausdrücklichen Anerkennung nicht außer Betracht gelassen werden dürfe, bzw. in die Begründung der Ermessensübung inhaltlich einzubeziehen sei“ wird darauf hingewiesen, dass die Abgabenbehörde im Streitfall die streitgegenständlichen Leistungen der Bayerischen Versorgungskammer - Versorgungsanstalt der deutschen Bühnen“ nicht **ausdrücklich** als lediglich progressionserhöhend beurteilt hat, sondern vielmehr nur eine erklärungsgemäße Veranlagung vorgenommen hat.

Hinsichtlich der Beschwerde betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren für die Jahre 2013 bis 2015 ist darauf hinzuweisen, dass in diesen Jahren von der Abgabenbehörde jeweils erklärungsgemäße Veranlagungen durchgeführt wurden, jedoch ohne dass der Beschwerdeführer ersucht wurde, mitzuteilen, welche Einkünfte in den Erklärungen enthalten waren, sodass für diese Jahre die Abgabenbehörde erstmals durch die Vorhalteverfahren im Jahr 2018 davon Kenntnis erlangt hat, dass in den erklärten Einkünften u.a. auch Leistungen der Bayerischen Versorgungskammer - Versorgungsanstalt der deutschen Bühnen“ enthalten sind. Insoweit ist für diese Jahre die Wiederaufnahme der Verfahren schon aus diesem Grund zu Recht erfolgt.

Der Umstand, dass eine gesetzwidrige Vorgangsweise nicht mehr aufrechterhalten wird, stellt für diese Jahre für sich allein dabei keine Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben dar. Der Beschwerdeführer behauptet auch nicht, er habe sein steuerliches Verhalten einer Auskunft der Abgabenbehörde entsprechend eingerichtet (VwGH 17.01.1995, 94/14/0069).

Weiters zeitigt nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes der Grundsatz von Treu und Glauben nur insoweit Auswirkungen, als das Gesetz der Vollziehung einen Vollzugsspielraum einräumt (vgl. Zorn, Schutz des Abgabepflichtigen durch den Grundsatz von Treu und Glauben, in Lang/Schuch/Staringer, Soft Law in der Praxis, Wien 2005, Seite 89).

Im übrigen schützt der Grundsatz von Treu und Glauben nicht ganz allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer allenfalls auch unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung für die Vergangenheit. Die Behörde ist vielmehr verpflichtet, von einer als gesetzwidrig erkannten Verwaltungsübung abzugehen (VwGH 15.09.2016, [Ra 2015/15/0076](#)).

Sohin war spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit der Revision:

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist 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 nicht einheitlich beantwortet wird.

Da sich im Streitfall diese Zulässigkeitsvoraussetzungen nicht vorliegen, war die Revision nicht zuzulassen.

Innsbruck, am 19. Jänner 2021