

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht (BFG) hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache der ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch RA-Vertreter, über die Beschwerde vom 31. Mai 2017 gegen die zur Steuernummer ***BF1StNr1*** ergangenen Bescheide des ***FA*** (jetzt Dienststelle des Finanzamtes Österreich) vom 30. März 2017 betreffend Einkommensteuer 2009 – 2014 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 15. März 2023 zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

Strittig ist im anhängigen Verfahren die steuerliche Behandlung von Einkünften aus deutschen Einkunftsquellen (Sozialversicherungsrente, Betriebsrente und Rente eines Pensionsfonds), welche die Beschwerdeführerin (Bf) im Verfahrenszeitraum 2009 – 2014 neben österreichischen Pensionseinkünften bezog. Bekämpft wird einerseits die Wiederaufnahmebefugnis nach § 303 BAO und andererseits die Art und Weise der steuerlichen Erfassung der Einkünfte aus Deutschland in den Besteuerungsgrundlagen der angefochtenen Einkommensteuer (ESt)-Bescheide.

1. Nach Durchführung einer Außenprüfung (AP) nahm das für das abgabenbehördliche Verfahren zuständige ***FA*** (FA) - ausgehend von einer unbeschränkten Steuerpflicht der

Bf in Österreich - die rechtskräftigen Arbeitnehmerveranlagungs (ANV)-Bescheide 2009 – 2014 wieder auf (§ 303 BAO) und bezog deren bis dahin nicht berücksichtigte Auslandsrenten in die Besteuerung ein, indem es einerseits die deutsche Sozialversicherungsrente (SV-Rente) dem Bereich des Art. 18 (2) DBA-Deutschland zuordnete und bei der Anwendung des Progressionsvorbehalts berücksichtigte bzw. andererseits die Betriebsrente und die Rente des Pensionsfonds gemäß Art. 18 (1) DBA Deutschland in den Besteuerungsgrundlagen erfasste. Von der ab 2011 ausbezahlten Rente des Pensionsfonds wurden, unter Verzicht auf Erhebungen zur Finanzierung des Rentenanspruchs „zu Gunsten der Abgabepflichtigen“, nur 25% der jährlichen Zuflüsse besteuert.

2. In ihrer Beschwerde gegen die aufgrund der AP ergangenen Bescheide brachte die Bf gegen die Zulässigkeit der Wiederaufnahmebescheide vor allem eine unzureichende Konkretisierung der Wiederaufnahmegründe hinsichtlich Gegenstand und Ergebnis der AP sowie eine fehlende Abwägung der Ermessensgründe in den einzelnen Wiederaufnahmebescheiden vor.

Die neuen ESt-Bescheide bekämpfte die Bf als gleichheitswidrig, weil bei ihren deutschen Rentenbezügen die begünstigte Besteuerung des 13. und 14. Monatsbezuges ohne sachliche Rechtfertigung unterblieben sei. Zudem verletze die Einbeziehung ihrer bereits in Deutschland versteuerten SV-Rente in den – zumal weder im EStG noch im DBA-Deutschland explizit geregelten - Progressionsvorbehalt, mit der Konsequenz eines höheren Steuersatzes bei der Besteuerung ihrer Inlandseinkünfte, ihr Recht auf Freizügigkeit nach Art. 21 AEUV, weshalb sie dazu ein Vorabersuchen an den EUGH anrege.

3. Das FA erließ eine abweisende Beschwerdeverentscheidung (BVE).

Die Begründung für die Wiederaufnahme sei im Sinne der VwGH-Judikatur durch Verweis auf Tz 1 und Tz 2 des AP-Berichts erfolgt und hinreichend konkretisiert dargelegt worden (Klärung der Ansässigkeit der Bf durch Schreiben des Finanzamtes Nürnberg-Süd vom 2.Okt.2014).

Eine als gleichheitswidrig eingewendete Besteuerung liege nicht vor, da alle strittigen Renten nach den aufliegenden Unterlagen pro Jahr in zwölf gleichmäßig verteilten Beträgen zur Auszahlung gelangt seien. Unter derartigen Bedingungen käme auch bei österreichischen Rentenbezügen keine begünstigte Besteuerung nach § 67 (1) und (2) EStG zur Anwendung.

Der Progressionsvorbehalt finde seine rechtliche Grundlage in § 33 (11) EStG bzw. Art. 23 (2) lit d DBA-Deutschland und verhindere eine Bevorzugung von Steuerpflichtigen mit Renten aus verschiedenen Staaten, die ohne eine derartige Maßnahme in den zwei- bzw. mehrmaligen Genuss eines steuerfreien Existenzminimums kommen würden.

4. Im Vorlageantrag an das FA hielt die Bf an der Mangelhaftigkeit der verfügten Wiederaufnahmen fest.

Den angefochtenen Bescheiden sei nicht zu entnehmen, wann das FA Kenntnis von den deutschen Rentenbezügen der Bf erlangt habe. Die Information betreffend Ansässigkeit der Bf in Österreich sei lt. BVE durch das im AP-Bericht angeführte Schreiben des Finanzamtes Nürnberg-Süd „(neuerlich) bestätigt“ worden. Zeitangaben zum erstmaligen Hervorkommen der maßgeblichen Tatsachen sei das FA jedoch schuldig geblieben. Dadurch sei die Wiederaufnahme für die Bf nicht nachprüfbar und somit insbesondere für die Jahre 2009 - 2013 weder begründet noch gerechtfertigt. Auch die Ermessensübung sei unzureichend erfolgt. Es fehle jegliche Abwägung der Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründe.

In Bezug auf die Gleichheitswidrigkeit der angefochtenen ESt-Bescheide erachtete die Bf das österreichische „Unikum“ der Auszahlung von Rentenbezügen in 14 Teilbeträgen pro Jahr als unzulässiges Privileg, das ohne die rechnerische Fiktion einer entsprechenden Aufspaltung ausländischer Jahrespensionen zu einer verbotenen Diskriminierung ausländischer Einkünfte führe.

§ 67 EStG sei gleichheitswidrig ausgestaltet und verletze aufgrund fehlender Harmonisierung der innerstaatlichen Vorschriften und Anrechnung im Zusammenhang mit in- und ausländischen Einkünften das Diskriminierungsverbot des Art 14 EMRK. Eine bereits 1972 mit Blick auf selbständig Erwerbstätige ergangene Grundsatzentscheidung des VfGH zu § 67 EStG, wonach keine Gleichheitswidrigkeit vorliege, ändere daran nichts, da in ihrem Fall für die Nichtanwendung der Begünstigungsbestimmung „kein Argument aus dem Bereich des Tatsächlichen“ existiere. Zudem sei die Ungleichbehandlung unverhältnismäßig im Sinne der ständigen EUGH-Rechtsprechung.

Der Grundgedanke des durch Art 45 AEUV garantierten Rechtes auf Freizügigkeit, das nach der EUGH-Judikatur bereits verletzt sei, wenn für Bürger anderer EU-Staaten die Möglichkeit eines erschwerten oder auch nur weniger attraktiven Zuganges zur Beschäftigung bestehe, müsse auch für die Rückkehr in das Herkunftsland gelten. Wenn, wie im anhängigen Verfahren, Unterschiede in den Steuersystemen zu einer ungünstigeren Behandlung führten, werde die Freizügigkeit verletzt.

Da die Sozialversicherungs(SV)- und Betriebsrenteneinkünfte der Bf aus Deutschland in voller Höhe angesetzt worden seien, werde zudem das durch die EUGH-Judikatur ebenfalls garantierte Recht verletzt, Sonderausgaben und Aufwendungen aus einem Mitgliedstaat in einem anderen Mitgliedstaat geltend zu machen.

Nicht zuletzt läge es im Interesse aller Mitgliedstaaten, die Besteuerung der Renten zu begrenzen und insbesondere Mehrbelastungen durch Mehrfachbesteuerung zu vermeiden, um den Lebensunterhalt der aus dem Erwerbsleben ausgeschiedenen Menschen nicht zu gefährden. Ein zwingender Wechsel in das österreichische Pensionsbesteuerungssystem, mit dem ein Verlust ihrer wohlerworbenen Rechte aus dem Besteuerungsverfahren der BRD einhergehe, sei der Bf nicht zuzumuten.

Es werde daher angeregt, ein Verständigungsverfahren nach Art 25 (2) DBA-Deutschland zwischen den zuständigen Behörden einzuleiten, „um das rechtspolitische Ziel der Sicherung der Alterseinkünfte zu erreichen“.

5. Im Vorlagebericht an das BFG beantragte das FA die Abweisung der Beschwerde.

Zur Wiederaufnahme wurde ergänzend ausgeführt, dass dem FA die Rentenbezüge der Bf aus Deutschland dem Grunde nach erstmals im Jahr 2014 im Zuge deren Antrags auf Erteilung einer Ansässigkeitsbescheinigung zur Kenntnis gelangt seien, jedoch ohne Informationen über die Höhe. Im Jahr 2016 sei nach ergänzenden Erhebungen die AP durchgeführt worden, aus welcher die angefochtenen Bescheide resultierten.

In weiterer Folge formulierte das FA:

„Die steuerliche Vertretung der Bf. lies über die Ansässigkeit der Bf. in Österreich im Rahmen der Betriebsprüfung keinen Zweifel aufkommen. Aus der Sicht der Bf. war die Ansässigkeit daher stets unstrittig (so Tz. 1).

Dem Finanzamt liegt eine Ansässigkeitsbescheinigung des Ehepartners der Bf. vor, wonach dieser in Deutschland ansässig sei (Anm.: das bedeutet nicht, dass das den tatsächlichen Verhältnissen entspricht! Eine Prüfung der Ansässigkeit des Ehegatten wurde seitens des Finanzamtes nicht vorgenommen). In einer aufrechten Ehe ist es ungewöhnlich, dass die Ansässigkeiten der Ehepartner in unterschiedlichen Ländern liegen.

Diese Unstimmigkeit sowie die Tatsache der konsequenten Verwehrung einer Besteuerung oder des Einbezuges für eine Versteuerung (Progressionsvorbehalt) der deutschen Renten in Österreich durch die Bf. lies die Ansässigkeit als nicht gesichert erscheinen. Auch die offenbar tatsächliche Versteuerung der strittigen Renten in Deutschland (zumindest 2014, nur dieses Jahr ist aktenkundig) gab Anlass, die Ansässigkeit im Rahmen der Betriebsprüfung von amtswegen zu hinterfragen. Erst das vorgelegte Schreiben des Finanzamtes Nürnberg-Süd vom 02.10.2014, wonach die Ansässigkeit der Bf. in Österreich grundsätzlich bestätigt wurde, führte zu der die Wiederaufnahme auslösenden neuen Tatsache (Beweismittel) lt. Tz. 2 des Prüfberichtes. Selbst wenn dieses Schreiben lt. Vorlage anders auszulegen sei, tut das der Berechtigung zur Wiederaufnahme keinen Abbruch, da die Ansässigkeit von der Bf. ja ohnehin nicht bestritten wird.“

Zu den Einkommensteuerbescheiden führte das FA im Vorlagebericht aus:

„Die bekämpften Bescheidänderungen (im Rahmen von Wiederaufnahmen) wurden gesetzmäßig (EStG 1988) und vertragskonform (DBA) vorgenommen. Dies wird in der Beschwerde grundsätzlich auch gar nicht weiter beanstandet. Ein Verständigungsverfahren nach Art. 25 des Doppelbesteuerungsabkommens ist nicht geboten, da nach Ansicht des Finanzamtes kein Qualifikationskonflikt vorliegt. Eventuell notwendige steuerliche Korrekturen

in Deutschland wurden von der Bf. nicht eingeleitet und besteht wohl auch gar nicht die Absicht dazu. Die Vorlage gründet sich hauptsächlich auf verfassungs- und EU-rechtliche Bedenken. Eine Würdigung darüber obliegt nicht dem Finanzamt.

Trotzdem erlaubt sich das Finanzamt zu erwähnen, dass gerade eine hier wohl beabsichtigte Nichtversteuerung aus verfahrensrechtlichen bzw. anderen als materiellrechtlichen Gründen zu einer Ungleichbehandlung führen würde, im Vergleich zu jenen Steuerpflichtigen, die ihren Steuerverpflichtungen rechtskonform nachkommen. Ein Wahlrecht, wo versteuert wird, gibt es jedenfalls nicht. Im Übrigen würde eine Aufhebung der angefochtenen Bescheide die Bf. nicht entlasten, das hätte lediglich ein neues Verfahren zur Folge.“(Zitatende/Vorlagebericht)

6. Im finanzgerichtlichen Verfahren wurden umfangreiche ergänzende Sachverhaltsermittlungen durchgeführt, die neben der Feststellung der Lebensumstände der Bf in Deutschland, insbesondere die Beischaffung ihrer Besteuerungsunterlagen aus Deutschland und der Rechtsgrundlagen zur Betriebsrente der XY Deutschland GmbH bzw. der Rente von der XY Deutschland Pensionsfonds AG betrafen.

7. In der mündlichen Beschwerdeverhandlung vor dem BFG beantragte das FA aufgrund des Ergebnisses der finanzgerichtlichen Ermittlungen eine volle Besteuerung der Rente des XY Pensionsfonds.

Der Vertreter der Bf vertrat den Standpunkt, dass die Beitragsleistungen zu diesen Rentenbezügen aus arbeitsrechtlicher Sicht auch dann als Arbeitnehmerbezüge zu qualifizieren seien, wenn der Bf daraus kein Rechtsanspruch auf die spätere Rente erwachsen sei.

Darüber hinaus ergänzte der Vertreter das bisherige Vorbringen vor allem in Bezug auf vom FA im Rahmen der Ermessensübung für die Verfahrenswiederaufnahme nicht berücksichtigte Billigkeitsgründe betreffend das Alter und den Gesundheitszustand der Bf. Zudem erachtete er die steuerlichen Auswirkungen der Wiederaufnahme als geringfügig.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

I. Sachverhalt:

Die – steuerlich vertretene - Bf, geb. im Juli 1938, ist österreichische Staatsbürgerin und war bis Juli 1994 Dienstnehmerin der XY Österreich GmbH in Wien. Seit August 1994 fließen ihr Pensionsbezüge der an derselben Adresse situierten XY Pensionskasse AG, FN 999999x zu. Seit Mai 1995 erhält die Bf zudem eine Sozialversicherungspension der PVA (nachfolgend SV-Pension), die gemäß der Verordnung über die gemeinsame Versteuerung mehrere Pensionen, BGBl II 2001/55, gemeinsam mit der Pension aus der XY Pensionskasse AG ausbezahlt und versteuert wird.

Neben den österreichischen Pensionsbezügen erhält die Bf aufgrund einer 7jährigen Auslandstätigkeit für den XY Konzern seit August 1998 auch eine Sozialversicherungsrente der „Deutsche Rentenversicherung Bund“ (nachfolgend SV-Rente) und - aufgrund einer Direktzusage des ehemaligen Dienstgebers in Deutschland - eine Betriebsrente der XY Deutschland GmbH.

Die Betriebsrente der XY Deutschland GmbH wurde ursprünglich zum Teil ohne Rechtsanspruch gewährt.

Die Rentenleistungen zu dem von vorne herein mit Rechtsanspruch gegen den Dienstgeber ausgestatteten Teil der Betriebsrente erbrachte im gesamten Verfahrenszeitraum die XY Deutschland GmbH.

Die Auszahlung des freiwillig geleisteten Rententeiles erfolgte bis 2010 im Wege einer XY Deutschland Unterstützungskasse GmbH (nachfolgend XY UK GmbH). Nach einer Übertragung der ohne Rechtsanspruch gewährten Rentenverpflichtungen auf die XY Deutschland Pensionsfonds AG (nachfolgend auch XY Pensionsfonds), verfügt die Bf seit 2011 auch für diesen Teil ihrer Betriebsrente über einen Rechtsanspruch, der nun gegenüber dem XY Pensionsfonds besteht.

Auch nach der Teilübertragung auf den XY Pensionsfonds werden beide Teilrenten gemeinsam im Wege des Personalverrechnungsservice des ehemaligen Dienstgebers zur Auszahlung gebracht.

Zu einem Einbehalt von Lohnsteuer/Solitaritätsbeitrag oder Kirchenbeiträgen kam es im Verfahrenszeitraum nicht. In den Jahren 2009 – 2012 wurden von den betrieblichen Versorgungsbezügen der Bf auch keine Versicherungsbeiträge in Abzug gebracht. Für 2013 und 2014 weisen die Lohnsteuerbescheinigungen der XY Deutschland GmbH jedoch ein „Mindestversorgungspauschale“ für Beiträge zur privaten Kranken- oder Pflege-Pflichtversicherung“ aus (vgl. Mitteilungen vom 17.Aug.1998 und 10.Dez.2010 sowie Lohnsteuerbescheinigungen 2009-2014 der XY Deutschland GmbH bzw. Leistungsmitteilungen 2011-2014 des XY Pensionsfonds).

In Österreich erfolgten für die Bf ab 1994 Pflichtveranlagungen nach § 41 Abs. 1 Z 2 EStG unter Einbeziehungen der Bezüge der XY Pensionskasse AG in Wien und Abzug von Sonderausgaben für Personenversicherungen in Höhe des so genannten „Topf-Sonderausgaben“-Höchstbetrages. Einkünfte aus Deutschland waren bis zur verfahrensgegenständlichen AP in den Besteuerungsgrundlagen der ANV-Bescheide nicht erfasst.

Die Veranlagungsbescheide waren jeweils an die österreichische Wohnadresse der Bf adressiert. Ab der Veranlagung 1996 ergingen diese Bescheide an die Adresse in 9999 (Wohnort-Ö), Wohnadress-Ö, wo die Bf gemeinsam mit ihrem Gatten seit 7/1984 ein

Grundstück und seit Mitte der 90iger Jahre des letzten Jahrhunderts ein Einfamilienhaus besitzt. Dort befindet sich seither auch der meldebehördliche Hauptwohnsitz der Eheleute. Zustellprobleme sind nicht aktenkundig.

Den ESt-Erklärungen der Bf bis 2014 fehlte sowohl jeglicher Bezug zu Deutschland als auch zum Ehepartner (weder deutsche Adresse noch Einkünfte aus Deutschland, keine Angaben zum Familienstand oder zum Gatten). Soweit für das BFG einsichtig, finden sich auch jenseits der ESt-Erklärungen im FA-Datenbestand keine Hinweise auf Einkünfte der Bf aus Deutschland aus der Zeit vor Ergehen der – jeweils erklärungsgemäß ergangenen – ESt-Veranlagungsbescheide 2009 – 2013 (zuletzt ESt-Bescheid 2013 vom 3.Juli 2014).

Der Bescheid zur ESt-Veranlagung 2014 erging am 8.Jänner 2016.

Ein erster Bezug der österr. Abgabenbehörde zu den dt. Einkünften der Bf ergibt sich durch einen Aktenvermerk zu einem Telefonat ihres Gatten mit einem Bediensteten des FA vom 28.Juli 2014 (Vorlageunterlagen, BFG-Akt OZ 19) zur Vereinbarung eines Vorsprachetermins beim FA zum Zweck der Erörterung der Vorgangsweise für eine gemeinsame Besteuerung der Pensionen der Bf und Ihres Gatten in Deutschland (handschriftlicher Hinweis auf „*öffentliche Pension*“ und „*Firmenpension*“ der Bf aus Deutschland neben der inländischen Pension (je ohne Betragsangaben) und Vermerk: „*Mittelpunkt der Lebensinteressen in AT lt. Pfl.*“).

Der Gatte der Bf verfügt seit 1978 über einen meldebehördlichen Hauptwohnsitz in Österreich. Seit April 1995 befindet sich dieser Hauptwohnsitz an der Adresse des gemeinsamen Wohnhauses in (Wohnort-Ö)/Niederösterreich.

Beim FA war der Gatte der Bf ab 1999 mit der Adresse in (Wohnort-Ö) erfasst und, wie FA-Erledigungen an diese Adresse aus 2012 – 2014 dokumentieren, dort auch postalisch erreichbar. Erst ab April 2014 adressierte das FA Erledigungen an die Nürnberger Adresse des Gatten.

Im Febr. 2013 und April 2014 hatte der Gatte der Bf dem FA Ansässigkeitsbescheinigungen für 2012/2013 bzw. 2014/2015 vorgelegt, in welchen das Finanzamt Nürnberg-Süd für Zwecke der Steuerentlastung seiner drei deutschen Renten-/Versorgungsbezüge (identifizierbare bezugsauszahlende Stellen wie Bf) die Ansässigkeit des Gatten in der BRD im Sinne des DBA-Deutschland bescheinigte. Den Bescheinigungen lagen die Angaben des Gatten in den vorangegangenen Anträgen an das Finanzamt Nürnberg-Süd zugrunde (Wohnsitz/ ständige Wohnstätte in Nürnberg und in (Wohnort-Ö)/Österreich, Mittelpunkt der Lebensinteressen in Deutschland).

In der auf das Telefonat vom 28.Juli 2014 folgenden Besprechung mit dem FA hatte der Gatte der Bf Anfang August 2014 darauf verwiesen, dass beide Ehepartner in Österreich leben, er jedoch in Deutschland in die unbeschränkte Steuerpflicht optiert habe (Option nicht aufgrund

des Wohnsitzes, sondern gem. § 1 (3) dEStG, weil „90% Einkünfte in Deutschland bzw. ausländ. Einkünfte unter 8.130,- €“). Im Zuge der aktuellen Erstellung der Abgabenerklärung 2013 beabsichtige auch die Bf eine Option in die deutsche Besteuerung. Die dazu für die deutsche Abgabenbehörde nötige „EU/EWR-Bescheinigung“ solle sich auf die österreichischen Pensionsbezüge der Bf beschränken.

Am 5.Sept.2014 bestätigte das FA im Wege des vom Gatten beigebrachten Formulars und unter Anschluss der Lohnzettel zu den österreichischen Pensionsbezügen der Bf, dass diese mit Einkünften „lt. beiliegender Lohnzettel 2005-2013“ im Ansässigkeitsstaat Österreich der Besteuerung unterliege.

Mit selben Datum wurden der Bf vom FA Abgabenerklärungen für 2009 – 2013 zugesendet, auf welche sie jedoch nicht reagierte (Formulare L1 u. L1i mit Vermerk „§ 303 (1) Wiederaufnahme des Verf.“; „Frist bis 17.10.2014“).

Erst fast zwei Jahre später, nach einem Ergänzungsvorhalt des FA vom 23.März 2016 zur Klärung der für eine Besteuerung maßgeblichen Umstände zu den deutschen Rentenbezügen 2009 – 2014 (Höhe, Besteuerung in Deutschland, Lebensmittelpunkt der Bf), übermittelte eine inzwischen auch in Österreich beauftragte steuerliche Vertretung der Bf dem FA am 27.Juni 2016 die ersten Unterlagen (teilweise geschwärzt bzw. wegkopiert) zu deren Einkünften aus Deutschland (Aufstellung der Rentenzuflüsse im Zeitraum 2009 – 2014 samt Mitteilungen der „Deutsche Rentenversicherung Bund“ über die jährlichen Rentenanpassungen und „Lohnsteuerbescheinigungen“ der XY Deutschland GmbH sowie den „derzeit nur für des Jahr 2014“ existierenden Est-Bescheid des Finanzamtes Nürnberg Süd vom 16.März 2016, der beide Ehepartner mit einer gemeinsamen Adresse in Nürnberg als Bescheidadressaten ausweist).

Angeschlossen war auch das im AP-Bericht vom 22.März 2017 erwähnte Schreiben des Finanzamtes Nürnberg-Süd vom 2.Okt. 2014 an die steuerliche Vertretung der Eheleute in Deutschland, dem zu ersehen ist, dass die Zusammenveranlagung für 2014 ausschließlich auf Basis der behördlichen Meldedaten in Deutschland erfolgte. Eine EU/EWR-Bescheinigung der österr. Abgabenbehörde lag dem deutschen Finanzamt dabei nicht vor (BFG-Akt OZ 19 und OZ 22).

Daraufhin leitete das FA die verfahrensgegenständliche AP zur ESt 2009-2014 der Bf ein (Prüfungsauftrag v. 8.Sept 2016/Prüfungsbeginn 14.Sept 2016).

Nach dem Ergebnis des finanzgerichtlichen Ermittlungsverfahrens erfolgten in Deutschland ab 2010 Zusammenveranlagungen der Bf und ihres Ehemannes.

Für Zeiträume bis 2009 finden sich keine Anhaltspunkte für eine Besteuerung der Bf in Deutschland (weder Zusammenveranlagung noch Einzelbesteuerung).

Ausgangspunkt für die steuerliche Erfassung der Bf in Deutschland war demnach die Veranlagung 2013 gewesen.

Nachdem der Gatte der Bf im Mai 2014 zunächst eine ESt-Erklärung 2013 zur Einzelbesteuerung als unbeschränkt Steuerpflichtiger eingereicht hatte, teilten die Eheleute dem Finanzamt Nürnberg-Süd mit Schreiben vom 17.Juli 2014 mit, dass eine Zusammenveranlagung durchgeführt werden solle.

Wie bereits festgestellt, wandte sich der Gatte der Bf kurz danach auch in Österreich an das FA zur Klärung der Vorgangsweise betreffend Zusammenveranlagung in Deutschland. Die daraufhin im Sept. 2014 an die Bf versendeten Abgabenerklärungen 2009-2013 für Abgabepflichtige mit Auslandseinkünften blieben unbeachtet (Einreichfrist 17.Okt.2014).

Kurz vor Ende der Frist zur Rücksendung der Abgabenerklärungen an das FA in Österreich, hatte sich das Finanzamt Nürnberg-Süd mit dem im AP-Bericht erwähnten Antwortschreiben vom 2.Okt.2014 zur Eingabe vom 17.Juli 2014 geäußert und - auf Basis einer durchgeführten Meldedatenabfrage für Deutschland - eine Zusammenveranlagung der Ehepartner für 2013 in Aussicht gestellt.

Entsprechend dieser Auskunft reichten die Eheleute im Dez. 2014 im Wege ihrer steuerlichen Vertretung in Deutschland beim Finanzamt Nürnberg-Süd eine ESt-Erklärung 2013 ein, die für beide Abgabepflichtigen (ausschließlich) eine gemeinsame deutsche Wohnadresse in Nürnberg auswies.

Zur Bf enthielt die Abgabenerklärung – unter Anschluss der EU/EWR-Bescheinigung des FA vom 5.Sept 2014 - einen Antrag auf „Anwendung personen- und familienbezogener Steuervergünstigungen“, samt Angabe der österreichischen SV-Rente als nicht der Besteuerung in Deutschland unterliegend.

Die Angaben zu den deutschen Einkünften der Bf beschränkten sich auf die Bezüge der *Deutsche Rentenversicherung Bund*. Angaben zu ihren Einkünften aus der XY Betriebsrente und der Rente des XY Pensionsfonds fehlten in den Erklärungen.

Gegen den im Jänner 2015 ergangenen ESt-Bescheid 2013 erhoben die Eheleute Einspruch, der vorerst unbearbeitet blieb.

Kurz nach Ergehen des österreichischen ESt-Bescheides 2014 an die Bf reichten die Eheleute Ende Jänner 2016 beim Finanzamt Nürnberg-Süd auch zum Jahr 2014 eine ESt-Erklärung auf Basis einer beantragten Zusammenveranlagung ein. Nunmehr enthielten die Angaben zu den Einkünften der Bf auch Daten zu deren betrieblichen Versorgungsbezügen aus Deutschland.

Am 23.März 2016 erhob die steuerliche Vertretung gegen den erklärungskgemäß ergangenen ESt-Bescheid 2014 Einspruch beim Finanzamt Nürnberg-Süd.

Am selben Tag erging vom FA in Österreich die bereits erwähnte Aufforderung an die Bf zur Klärung der Voraussetzungen für eine Besteuerung ihrer deutschen Einkünfte 2009-2014 in Österreich, deren Beantwortung vom 27. Juni 2016 zur Einleitung des verfahrensgegenständlichen AP-Verfahren im Sept. 2016 führte.

Nach den Vorlageunterlagen des FA beschränkten sich die Sachverhaltserhebungen im AP-Verfahren, abgesehen von einer Grundbuchsabfrage, auf ein Telefonat mit dem Finanzamt Nürnberg-Süd im Jänner 2017, bevor das Prüfungsverfahren im März 2017 beendet wurde und die im anhängigen Verfahren zu beurteilenden Bescheide ergingen.

Das Finanzamt Nürnberg-Süd nahm das Prüfungsergebnis aus Österreich zum Anlass für zwei Schriftsätze an die steuerliche Vertretung der Ehepartner in Deutschland vom 3.Juli bzw. 24.Nov.2017, in welchen es die Erfolgsaussichten der beiden Einsprüche gegen die ESt-Bescheide 2013 und 2014 negativ beurteilte und eine Zurücknahme der Rechtsmittel nahelegte (für 2013 unter Hinweis auf eine drohende Verböserung).

Dieser Anregung kamen die Bf und ihr Gatte nicht nach.

Zur Besteuerung der deutschen Renten- bzw. Versorgungsbezüge der Bf vertrat das Finanzamt Nürnberg-Süd in den Schriftsätzen, unter Verweis auf die Niederschrift vom 22.März 2017 aus dem AP-Verfahren in Österreich, den gleichen Rechtsstandpunkt wie die österreichische Abgabenbehörde (aufgrund von Wohnsitzen der Bf in Deutschland und Österreich unbeschränkte Steuerpflicht in beiden Staaten, jedoch Besteuerung der deutschen XY-Betriebsrente in Österreich unter Anwendung eines Progressionsvorbehalts in Deutschland auf Basis von Art 18 (1) und Art 23 (1) lit a DBA Deutschland/Ö bzw. § 32b Abs. 1 Nr 3 dEStG).

Zugleich verwies das Finanzamt Nürnberg-Süd jedoch unter Hinweis auf § 50d Abs. 8 dEStG darauf, dass die Freistellung der deutschen Einkünfte der Bf (Beschränkung auf den Progressionsvorbehalt) nur gewährt werde, soweit die Bf entweder deren Entrichtung in Österreich oder einen Verzicht Österreichs auf deren Besteuerung nachweise. Da den vorgelegten österreichischen Steuerbescheiden solches jedoch nicht zu entnehmen sei, werde die Versteuerung in Deutschland bis zu einem entsprechenden Nachweis auch die deutschen Einkünfte der Bf umfassen. Eine allfällige Änderung sei auf Basis des § 50d Abs.8 Satz 2 dEStG möglich.

Sofern die durch § 26b dEStG vorgegebene Beeinflussung der Einkommensverhältnisse beider Ehepartner im Rahmen der Zusammenveranlagung nicht gewünscht sei, stehe es den Steuerpflichtigen frei, eine Einzelveranlagung zu wählen.

Der in den beiden Schriftsätzen nicht erwähnte Rentenbezug des XY Pensionsfonds war in den nachfolgenden Bescheiderledigungen des Finanzamtes Nürnberg-Süd miterfasst.

Zugleich mit dem Schriftsatz zu den Rechtsmitteln 2013/2014 erließ das Finanzamt Nürnberg-Süd am 24.Nov.2017 auch entsprechende ESt-Bescheide für 2010 - 2012, von welchen, nach den aus Deutschland übermittelten Unterlagen, lediglich der Bescheid zum Jahr 2010 angefochten wurde. Die Erledigung dieses Einspruchs vom 20.Dez.2017 entsprach den Ergebnissen zur ESt 2011-2014 (BFG-Akt OZ 63ff u. OZ 96).

Bereits im Dez 2016 war ein ESt-Bescheid 2015 des Finanzamtes Nürnberg-Süd ergangen (Zusammenveranlagung), mit dem zwar die drei deutschen Einkunftsquellen der Bf zur Gänze besteuert wurden, deren österreichischer Pensionsbezug jedoch gänzlich unberücksichtigt blieb (kein Progressionsvorbehalt). Eine Anmerkung der steuerlichen Vertretung lässt darauf schließen, dass kein Einspruch erhoben wurde.

In Österreich brachte die Bf dagegen auch gegen die im Sinne der AP-Bescheide zu den Vorjahren ergangenen ESt-Bescheide 2015 - 2020 Beschwerden ein.

Das FA setzte die Rechtsmittelverfahren gem. § 271 BAO aus. Eine nach § 265 (6) BAO vorgesehene Verständigung des BFG und Nachreichung ergänzender Unterlagen aus diesen Verfahren unterblieb. Das BFG erlangte dadurch vom Schriftsatz des Finanzamtes Nürnberg-Süd vom 24.Nov 2017 erst nach gesonderter Anforderung bei der Bf im Zuge ergänzender finanzgerichtlicher Ermittlungen Kenntnis.

Weitere verfahrensrelevante Angaben bzw. Unterlagen blieb die Bf jedoch, trotz Anforderung im finanzgerichtlichen Verfahren, bis zum Ende des Ermittlungsverfahrens schuldig. Dies betrifft, neben Angaben/Unterlagen zu ihrem Wohnsitz bzw. ihren Lebensverhältnissen in Nürnberg, insbesondere Teile der Rechtsgrundlage für die Betriebsrente der *XY Deutschland GmbH* (Regelungen zur Ansparphase sowie zur Auszahlung durch die XY UK GmbH) und die Rechtsgrundlagen zu ihrem Rentenanspruch gegen den XY Pensionsfonds (Vereinbarungen der XY Deutschland GmbH mit dem Konzernbetriebsrat bzw. der XY Deutschland Pensionsfonds AG).

Vorgelegt wurden im finanzgerichtlichen Ermittlungsverfahren als Rechtsgrundlage zur deutschen Betriebspension der Bf lediglich eine (unvollständige) Betriebsvereinbarung (BV) zwischen der Geschäftsführung und dem Betriebsrat der XY Deutschland GmbH über das „Versorgungswerk“ des Unternehmens vom Dez 1992 sowie die bereits erwähnten Mitteilungen des Dienstgebers an die Bf anlässlich des Beginns der Rentenauszahlungen im August 1998 bzw. anlässlich des „Durchführungsformwechsels“ zum des XY Pensionsfonds im Dez 2010 (BFG-Akt OZ 53ff).

Gemäß der Betriebsvereinbarung vom Dez 1992 haben Mitarbeiter der XY Deutschland GmbH, je nach der Dauer ihrer Betriebszugehörigkeit, Anspruch auf verschiedene Formen von Versorgungsbezügen (Alters-, Erwerbsunfähigkeits-, Witwen- und Waisenrenten) sowie

Absicherungen für den vorzeitigen Todesfall bzw. die Hinterbliebenen („*Versorgungssumme*“, „*Rentnersterbegeld*“).

Auf 40% der Rentenleistungen besteht ein Rechtsanspruch gegenüber dem ehemaligen Dienstgeber, 60% der Rentenleistungen zahlt die „*XY Unterstützungskasse*“ als freiwillige Leistung ohne Rechtsanspruch aus. Für die „*Versorgungssumme*“ und das „*Rentnersterbegeld*“ schließt der Dienstgeber Direktversicherungen mit unmittelbarem Rechtsanspruch der versicherten Dienstnehmer ab. Die Prämien inklusive darauf entfallender Pauschalsteuer übernimmt der Dienstgeber. Der 40:60 Aufteilung liegt eine Rentenhöchstbegrenzung für die Steuerfreiheit einer Unterstützungskasse nach §§ 2f dKöSt-DV zugrunde (restl. Teil der Seite 14 wegkopiert).

Eine Übertragung der Verpflichtung auf oder Auszahlung im Wege einer XY UK GmbH ist in der vorgelegten Betriebsvereinbarung nicht erwähnt.

Auch Regelungen zur Aufbringung der Mittel für die Rentenansprüche auf die Betriebsrente bzw. zur Ansparung in der Unterstützungskasse enthält der von der Bf übermittelte Auszug aus der Betriebsvereinbarung vom Dez. 1992 nicht. Eine insofern ergänzende Aufforderung des BFG blieb neuerlich unbeantwortet.

Die laufenden Rentenauszahlungen erfolgen gemäß der Betriebsvereinbarung monatlich, je nach Dauer der Betriebszugehörigkeit, zu Monatsbeginn oder -ende. Darüberhinausgehende Sonderzahlungen sind im vorgelegten Regelwerk nicht angeführt.

Im Zusammenhang mit Rentenzahlungen anfallende gesetzliche Abgaben („z.B. *Steuern und Krankenkassenbeiträge*“) haben die Rentner zu tragen (§ 2 Abs. 1, 2, 7-11 u. § 19 BV Dez.1992).

Im Dez 2010 wurde die XY Deutschland Pensionsfonds AG zur „*Auslagerung der Versorgungszusagen*“ gegründet. Die XY Deutschland GmbH schloss mit dem Zentralbetriebsrat des Konzerns eine entsprechende Vereinbarung, die unterschiedliche Versorgungspläne mit Versorgungsleistungsgarantien umfasste.

In Bezug auf bereits laufende Rentenauszahlungen wurden die bisher „*mittelbar über die XY Unterstützungskasse durchgeführten Versorgungszusagen*“ samt dem Vermögen zur Gänze und mit Zweckbindung für die Rentenzahlungen auf die Pensionsfonds AG übertragen. Ein Rückfall an den Dienstgeber ist ausgeschlossen. Im Gegenzug ist den Rentenbeziehern ein Rechtsanspruch auf die in den Versorgungsplänen zugesagten Renten eingeräumt. Die Kapitalanwartschaften und der mit Rechtsanspruch gegenüber der XY Deutschland GmbH ausgestattete Teil der Rentenanwartschaften verblieben bei der Unterstützungskasse. Das Vermögen des Pensionsfonds und der Unterstützungskasse ist über eine Treuhandkonstruktion verbunden. Für den ehemaligen Dienstgeber besteht eine gesetzliche Haftung. Der Pensionsfonds unterliegt der staatlichen Finanzaufsicht (BaFin).

Während bis 2010 bei den monatlichen Rentenauszahlungen Abgaben und Versicherungsbeiträge, sofern solche anfielen, vom ehemaligen Dienstgeber einbehalten wurden, haben die Rentenbezieher die Versteuerung der vom XY Pensionsfonds ausbezahlten Rententeile selbst vorzunehmen. Die Auszahlung des auf den XY Pensionsfonds übertragenen Rententeiles erfolgt als Bruttorente ohne Abzug von Lohnsteuer, Solidaritätszuschlag und ggfs Kirchensteuer, wenn auch weiterhin gemeinsam mit dem beim Dienstgeber verbliebenen Rententeil im Wege des Lohnverrechnungsservice der XY Deutschland GmbH. Sofern bis 2010 eine Abfuhr von Beiträgen zur Kranken- und Pflegeversicherung der Rentner erfolgte, wird diese auch für den auf den XY Pensionsfonds übertragenen Rententeil fortgeführt (Mitteilung der XY Deutschland GmbH an die Bf v. 10.Dez.2010).

Da den Leistungen des XY Pensionsfonds Versorgungszusagen in Form einer Direktzusage bzw. aus einer Unterstützungskasse zugrunde liegen und die Ansprüche steuerfrei nach § 3 Nr 66 dEStG auf den Fonds übertragen wurden, unterliegen die Rentenleistungen des Fonds als steuerpflichtige Leistungen aus einem Altersvorsorgevertrag iSd § 82 dEStG im vollen Umfang der Steuerpflicht nach § 22 Nr 5 Satz 7 iVm § 52 Abs 34c dEStG. Das Finanzamt gewährt jedoch einkünfteübergreifend einen Pauschbetrag für Werbungskosten nach § 9a Satz 1 Nr 1 dEStG und den Versorgungsfreibetrag samt Zuschlag nach § 19 (2) dEStG (vgl. Jahresmitteilungen des XY Pensionsfonds ab 2011).

Die XY Deutschland Pensionsfonds AG betreibt lt. dHRB das Geschäft eines Pensionsfonds im Sinne der Bestimmungen des Versicherungsaufsichtsgesetzes (§§ 112 ff. dVAG) und gehört aktuell zu den fünf größten Pensionsfonds in Deutschland (vgl. wikipedia.org/ *Bundesverband der Rechtsberater für betriebliche Altersversorgung und Zeitwertkonten e.V.*).

Gemäß den Bestimmungen der Betriebsvereinbarung vom Dez 1992 erhielt die Bf ab Aug 1998 jeweils im Voraus eine monatliche Altersrente von 1.083,- € brutto, die zu 40% (d.i. im Umfang der Direktzusage mit Rechtsanspruch) von der XY Deutschland GmbH stammt und bis incl. 2010 zu 60% als freiwillige Leistung ohne Rechtsanspruch von der XY UK GmbH ausbezahlt wurde. Seit 2011 enthalten die monatlichen Rentenüberweisungen des Personalverrechnungsservice der XY Deutschland GmbH anstelle der Leistungen der XY UK GmbH die Bezugsteile des XY Pensionsfonds als Bruttorente.

Wie festgestellt, wurde im Verfahrenszeitraum für 2009 – 2014 von den privaten Rentenbezügen der Bf weder Lohnsteuer, Solidaritätszuschlag oder Kirchensteuer, bis 2012 auch keine Kranken- oder Pflegeversicherungsbeiträge in Abzug gebracht. Bei den ESt-Zusammenveranlagungen 2010 – 2014 in Deutschland kamen jeweils ein Werbungskostenpauschbetrag zu Versorgungsbezügen (102,- €) sowie ein Versorgungsfreibetrag samt Zuschlag nach § 9a Satz 1 Nr 1 dEStG und § 19 Abs.2 dEStG in Ansatz. Ein in den Lohnsteuerbescheinigungen 2013/2014 der XY Deutschland GmbH

ausgewiesenes „Mindestversorgungspauschale“ für Beiträge zur privaten Kranken- oder Pflege-Pflichtversicherung wurde in die dt. ESt-Bescheide nicht übernommen.

II. Rechtslage:

1. Natürlichen Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, sind unbeschränkt steuerpflichtig. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte (§ 1 Abs 2 EStG 1988).

Soweit im Einkommen oder bei der Berechnung der Steuer ausländische Einkünfte zu berücksichtigen sind, sind auch für die Ermittlung der ausländischen Einkünfte die Bestimmungen des österreichischen Einkommensteuerrechtes maßgebend (§ 2 Abs. 8 Z 1 EStG 1988).

2. § 25 Abs 1 EStG idF des Verfahrenszeitraumes (VerfZR) lautet auszugsweise:

„Zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehören

- Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis. Dazu zählen auch Pensionszusagen, wenn sie ganz oder teilweise anstelle des bisher gezahlten Arbeitslohns oder der Lohnerhöhungen, auf die jeweils ein Anspruch besteht, gewährt werden, ausgenommen eine lohngestaltende Vorschrift im Sinne des § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 sieht dies vor (§ 25 Abs 1 Z 1 lit. a EStG 1988),

- Bezüge und Vorteile aus inländischen Pensionskassen und aus betrieblichen Kollektivversicherungen im Sinne des § 18f des Versicherungsaufsichtsgesetzes. Jene Teile der Bezüge und Vorteile, die auf die vom Arbeitnehmer eingezahlten Beträge entfallen, sind nur mit 25% zu erfassen..... (§ 25 Abs 1 Z 2 lit. a, sublit. aa EStG 1988),

- Bezüge und Vorteile aus ausländischen Pensionskassen (einschließlich aus ausländischen Einrichtungen im Sinne des § 5 Z 4 des Pensionskassengesetzes). Z 2 lit a zweiter Satz ist für Bezüge und Vorteile aus ausländischen Pensionskassen (einschließlich aus ausländischen Einrichtungen im Sinne des § 5 Z 4 des Pensionskassengesetzes) insoweit anzuwenden, als die Beitragsleistungen an derartige ausländische Pensionskassen (einschließlich an Einrichtungen im Sinne des § 5 Z 4 des Pensionskassengesetzes) die in- oder ausländischen Einkünfte nicht vermindert haben. Dies gilt sinngemäß, wenn die Beitragsleistungen das Einkommen im Ausland nicht vermindert haben (§ 25 Abs 1 Z 2 lit. b EStG 1988),

- ... Bezüge und Vorteile aus Unterstützungskassen (§ 25 Abs 1 Z 2 lit. c EStG 1988),

- Pensionen aus einer ausländischen gesetzlichen Sozialversicherung, die einer inländischen gesetzlichen Sozialversicherung entspricht (§ 25 Abs 1 Z 3 lit. c EStG 1988).“

„Bei den Einkünften im Sinne des Abs. 1 ist es unmaßgeblich, ob es sich um einmalige oder laufende Einnahmen handelt, ob ein Rechtsanspruch auf sie besteht und ob sie dem zunächst Bezugsberechtigten oder seinem Rechtsnachfolger zufließen.“ (§ 25 Abs 2 EStG 1988)

3. § 26 Z 7 EStG 1988 idF VerfZR lautet auszugsweise:

„Zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehören nicht,

(a) Beitragsleistungen des Arbeitgebers für seine Arbeitnehmer an

– Pensionskassen im Sinne des Pensionskassengesetzes,

– ausländische Pensionskassen auf Grund einer ausländischen gesetzlichen Verpflichtung oder an ausländische Einrichtungen im Sinne des § 5 Z 4 des Pensionskassengesetzes,

– Unterstützungskassen, die keinen Rechtsanspruch auf Leistungen gewähren, (...)

Keine Beiträge des Arbeitgebers, sondern solche des Arbeitnehmers liegen vor, wenn sie ganz oder teilweise anstelle des bisher gezahlten Arbeitslohns oder der Lohnerhöhungen, auf die jeweils ein Anspruch besteht, geleistet werden, ausgenommen eine lohngestaltende Vorschrift im Sinne des § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 sieht dies vor.“

Z 5 und Z 6 der Bestimmung betrifft Kollektivverträge und Betriebsvereinbarungen.

4. Werbungskosten sind die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung von außerbetrieblichen Einnahmen. Sie sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen (§ 16 Abs. 1 EStG 1988). Z. 4 der Bestimmung enthält eine demonstrative Aufzählung von Werbungskosten.

Nach § 16 (1) Z 4 lit a, lit f und lit h EStG gehören zu den Werbungskosten Beiträge zur Pflichtversicherung in der inländischen gesetzlichen Sozialversicherung, zu einer ausländischen Pflichtversicherung, die einer inländischen gesetzlichen Sozialversicherung entspricht bzw. zu ausländischen Pensionskassen, die auf Grund einer ausländischen gesetzlichen Verpflichtung zu leisten sind.

Freiwillige Versicherungsbeiträge sind in § 16 (1) Z 4 EStG nicht erwähnt.

5. § 67 Abs 1 EStG 1988 idF VerfZR lautet auszugsweise:

- BGBl. I Nr. 52/2009 bzw. Nr. 76/2011 (Veranlagung 2009 - 2012):

„Erhält der Arbeitnehmer neben dem laufenden Arbeitslohn von demselben Arbeitgeber sonstige, insbesondere einmalige Bezüge (zum Beispiel 13. und 14. Monatsbezug, Belohnungen), so beträgt die Lohnsteuer, soweit die sonstigen Bezüge innerhalb eines Kalenderjahres 620 Euro übersteigen, 6%.“

- BGBl. I Nr. 105/2014 (Veranlagung 2013/2014):

„Erhält der Arbeitnehmer neben dem laufenden Arbeitslohn von demselben Arbeitgeber sonstige, insbesondere einmalige Bezüge (zum Beispiel 13. und 14. Monatsbezug, Belohnungen), beträgt die Lohnsteuer für sonstige Bezüge innerhalb des Jahressechstels gemäß Abs. 2 nach Abzug der in Abs. 12 genannten Beträge

- 1. für die ersten 620 Euro 0%,*
- 2. für die nächsten 24 380 Euro 6%,*
- 3. für die nächsten 25 000 Euro 27%,*
- 4. für die nächsten 33 333 Euro 35,75%.*

(2) Soweit die sonstigen, insbesondere einmaligen Bezüge (Abs. 1) vor Abzug der in Abs. 12 genannten Beiträge innerhalb eines Kalenderjahres ein Sechstel der bereits zugeflossenen, auf das Kalenderjahr umgerechneten laufenden Bezüge übersteigen, sind sie dem laufenden Bezug des Lohnzahlungszeitraumes zuzurechnen, in dem sie ausgezahlt werden.“...

6. § 33 Abs 11 EStG 1988 idF VerfZR lautet:

„Ist bei der Berechnung der Steuer ein Progressionsvorbehalt aus der Anwendung eines Doppelbesteuerungsabkommens zu berücksichtigen, gilt für die Steuerberechnung Folgendes: Der Durchschnittssteuersatz ist zunächst ohne Berücksichtigung der Abzüge nach den Abs. 4 bis 6 zu ermitteln. Von der unter Anwendung dieses Durchschnittssteuersatzes ermittelten Steuer sind die Abzüge nach den Abs. 4 bis 6 (ausgenommen Kinderabsetzbeträge nach Abs. 3) abzuziehen.“

Abs. 4 – Abs. 6 der Bestimmung regelt Absetzbeträge zur Berücksichtigung von persönlichen Verhältnissen der Abgabepflichtigen, darunter ein Absetzbetrag für Pensionsbezieher.

7. Die verfahrensrelevanten Bestimmungen des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, BGBl. III 182/2002 (DBA Deutschland) lauten auszugsweise:

Art. 4 (Ansässigkeit):

„(1) Im Sinne dieses Abkommens bedeutet der Ausdruck „eine in einem Vertragsstaat ansässige Person“ eine Person, die nach dem Recht dieses Staates dort auf Grund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthalts, des Ortes ihrer Geschäftsleitung oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist, (...).

(2) Ist nach Absatz 1 eine natürliche Person in beiden Vertragsstaaten ansässig, so gilt Folgendes:

a) Die Person gilt als nur in dem Staat ansässig, in dem sie über eine ständige Wohnstätte verfügt; verfügt sie in beiden Staaten über eine ständige Wohnstätte, so gilt sie als nur in dem Staat ansässig, zu dem sie die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat (Mittelpunkt der Lebensinteressen);“ ...

Art 18 (Ruhegehälter, Renten und ähnliche Zahlungen):

„(1) 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.“

„(2) Bezüge, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus der gesetzlichen Sozialversicherung des anderen Vertragsstaates erhält, dürfen abweichend von vorstehendem Absatz 1 nur in diesem anderen Staat besteuert werden.“

Art 23 (Progressionsvorbehalt):

„(2) d) Einkünfte oder Vermögen einer in der Republik Österreich ansässigen Person, die nach dem Abkommen von der Besteuerung in der Republik Österreich auszunehmen sind, dürfen gleichwohl in der Republik Österreich bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen oder Vermögen der Person einbezogen werden.“

Art 25 (Verständigungsverfahren):

(1) „Ist eine Person der Auffassung, dass Maßnahmen eines Vertragsstaats oder beider Vertragsstaaten für sie zu einer Besteuerung führen oder führen werden, die diesem Abkommen nicht entspricht, so kann sie unbeschadet der nach dem innerstaatlichen Recht dieser Staaten vorgesehenen Rechtsmittel ihren Fall der zuständigen Behörde des Vertragsstaats, in dem sie ansässig ist, (...) unterbreiten (...). Der Fall muss innerhalb von drei Jahren nach der ersten Mitteilung der Maßnahme unterbreitet werden, die zu einer dem Abkommen nicht entsprechenden Besteuerung führt.“

8. Aus verfahrensrechtlicher Sicht kommt im anhängigen Verfahren folgenden Bestimmungen besondere Bedeutung zu:

§ 115 Abs 1 BAO: *„Die Abgabenbehörden haben die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind. Diese Verpflichtung wird durch eine erhöhte Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen, wie beispielsweise bei Auslandssachverhalten, eingeschränkt.“*

Die Mitwirkungspflicht bei Auslandssachverhalten umfasst sowohl eine Beweismittelbeschaffungspflicht als auch eine Beweisvorsorgepflicht (vgl. z.B. VwGH 18.12.2019, Ro 2018/15/0025; VwGH 28.5.2009, 2008/15/0046; VwGH 21.01.2004, 2003/13/0143; VwGH 25.5.1993, 93/14/0019; VwGH 14.01.1992, 91/14/0161 und Ritz, BAO Kommentar⁷ § 115 Rz 10).

§ 119 Abs 1 BAO: „Die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände sind vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offenzulegen. Die Offenlegung muß vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen.“

Nach § 167 Abs 2 BAO haben die Abgabenbehörde und das Bundesfinanzgericht unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Nach der ständigen VwGH-Rechtsprechung genügt es dabei, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (z.B. VwGH 20.7.2011, 2009/17/0132 und Ritz, a.aO, § 167 Tz 8 mwN).

III. Rechtliche Beurteilung:

1. Nach dem Ergebnis des durchgeführten Ermittlungsverfahrens war die Bf im Verfahrenszeitraum 2009 – 2014 aufgrund von ständigen Wohnsitzen in Österreich und Deutschland in beiden Staaten unbeschränkt steuerpflichtig.

Die Feststellungen zu ihrer Lebenssituation in Österreich sprechen aus Sicht des BFG eindeutig für einen langjährigen Lebensmittelpunkt in Österreich. Hinweise auf einen Lebensmittelpunkt in Deutschland wurden im Verfahren nicht erhärtet. Trotz Aufforderung blieben sowohl die Bf als auch das Finanzamt Nürnberg-Süd weiterführende Angaben bzw. Unterlagen zum Wohnsitz bzw. den Lebensumständen der Bf in Deutschland schuldig. Die Bf kam damit bei der Klärung ihrer Lebensverhältnisse in Deutschland ihrer erhöhten Mitwirkungsverpflichtung aufgrund des Auslandsbezugs (§ 115 BAO) nicht nach.

Vor diesem Hintergrund erachtet es das BFG im Sinne des § 267 (2) BAO für erwiesen, dass der Mittelpunkt der Lebensinteressen der Bf im Sinne von Art 4 Abs 2 DBA-Deutschland im Verfahrenszeitraum in Österreich lag.

2. Nach den Bestimmungen des DBA-Deutschland ist die BRD somit nur für eine Besteuerung des Rentenbezuges von der *Deutschen Rentenversicherung Bund* zuständig. Die übrigen im Verfahren bekannt gewordenen Renten-/Pensionsbezüge der Bf sind in Österreich zu besteuern (§ 25 EStG bzw. Art 18 (1) und (2) DBA-Deutschland).

3. Aufgrund des Art 23 Abs. 2 lit. d DBA-Deutschland werden Einkünfte, die bei unbeschränkt Steuerpflichtigen mit Wohnsitz in Österreich zwar nach dem Welteinkommensprinzip, nicht aber nach dem DBA in Österreich besteuert werden dürfen, von der inländischen Einkommensteuer freigestellt. Die ausländischen Einkünfte dürfen jedoch zur Berechnung der individuellen Steuerprogression mitberücksichtigt werden (Befreiungsmethode mit Progressionsvorbehalt).

Der Progressionsvorbehalt dient dazu, dass die in Österreich besteuerten Einkünften jenem Steuersatz unterliegen, der zur Anwendung käme, wenn alle Einkünfte aus inländischen Quellen stammten. Durch die Anwendung des Progressionsvorbehalts bemisst sich der für die Besteuerung maßgebliche Einkommenssatz nach dem Gesamtwelteinkommen.

§ 33 (11) EStG ist bei der Berechnung der Einkommensteuer zwingend anzuwenden und liegt nicht im Ermessen der Abgabenbehörde.

So wie bei der Ermittlung der Einkünfte für die Anwendung des Progressionsvorbehalts, kommen auch bei der Ermittlung der in Österreich zu besteuern den ausländischen Einkünfte die Bestimmungen des österreichischen Einkommensteuergesetzes zur Anwendung (§ 2 (8) Z 1 EStG).

Somit ist bei Anwendung des Progressionsvorbehalts das Gesamtwelteinkommen nach den Vorschriften des österreichischen EStG zu ermitteln, die auf dieses Einkommen entfallende österreichische Einkommenssteuer zu eruieren und daraus der Durchschnittssteuersatz zu errechnen. Letzterer ist auf jene Einkommensteile anzuwenden, die von Österreich besteuert werden dürfen. Besonderheiten des deutschen Rechts, etwa nur im deutschen Steuerrecht vorgesehene Steuerbefreiungen, sind dabei nicht zu berücksichtigen. Andererseits sind aber steuerliche Begünstigungen, die nur im österreichischem EStG vorgesehen sind, wie etwa in § 26 oder §§ 67f EStG normiert, auch auf Einkommensteile aus Deutschland anwendbar (vgl. VwGH 7.9.2022, Ra 2021/13/0067; VwGH 29.7.2010, 2010/15/0021; VwGH 24.5.2007, 2004/15/0051; VwGH 14.12.2006, 2005/14/0099; VwGH 23.10.1997, 96/15/0234; Doralt u.a., EStG¹⁴, § 2 Rz 193, mwN; Jakom/Laudacher EStG¹², § 2 Rz 190).

4. Im anhängigen Verfahren wurde das Besteuerungsrecht der Republik Österreich hinsichtlich der betrieblichen Versorgungsbezüge der Bf aus Deutschland und die Anwendung des Progressionsvorbehalts im Bereich ihrer deutschen SV-Rente dem Grunde nach nicht in Frage gestellt. Das Beschwerdevorbringen richtet sich gegen die Art und Weise der Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen aus den Auslandsrenten.

Die von der Bf für ihre Rentenbezüge aus Deutschland eingemahnte begünstigte Besteuerung eines 13. und 14. Monatsbezuges setzt voraus, dass der betreffende Arbeitgeber bzw. die bezugsauszahlende Stelle neben dem laufenden Arbeitslohn sonstige, insbesondere einmalige Bezüge zur Auszahlung bringt (§ 67 (1) EStG).

Das Ergebnis des Ermittlungsverfahrens bietet keine Anhaltspunkte, dass dies im Verfahrenszeitraum bei den Rentenbezügen der Bf aus deutschen Einkunftsquellen der Fall war.

Der Eingabe der steuerlichen Vertretung vom 27. Juni 2016 ist zu entnehmen, dass die Auszahlung der dt. SV-Rente 12x pro Jahr erfolgte (BFG-Akt OZ 22).

Die Betriebsvereinbarung zur XY Unterstützungskasse vom Dez. 1992 legt für die Betriebsrente der Bf explizit eine monatliche Rentenauszahlung im Voraus fest. Regelungen über eine Auszahlung von Sonderzahlungen fehlen im vorlegten Teil des Regelwerks (BV 16.12.1992, § 2 u. Art 2/§ 2 - Übergangsvorschriften).

Auch in den vorliegenden Unterlagen zum XY Pensionsfonds finden sich keine Hinweise auf Sonderzahlungen. Die gemeinsame Herkunft des Rentenanspruchs und Auszahlung der Bezüge mit dem Rentenanteil aus der Direktzusage der XY Deutschland GmbH sprechen für eine gleichgelagerte Auszahlung beider Teilrenten.

Schließlich hat die Bf selbst die Auszahlung einer Jahresrente im Wege von 14 Monatsbezügen als *österreichisches Unikum* bezeichnet und eine *rechnerische Fiktion* eingefordert.

Damit fehlt es aber an einer grundlegenden Voraussetzung für die Anwendung des § 67 EStG bei der Besteuerung der Renteneinkünfte der Bf aus Deutschland.

Bei einer monatlichen Rentenauszahlung ohne Sonderzahlungen kommt nach den Bestimmungen des österreichischen Steuerrechts die Bestimmungen des § 67 EStG nicht zum Tragen. Dem FA ist beizupflichten, dass eine solche Situation gerade im Bereich von Betriebspensionen auch bei rein innerstaatlichen Sachverhalten durchaus nicht unüblich ist. Eine gleichheitswidrige, diskriminierende Besteuerung der Rentenbezüge der Bf aus Deutschland ist insofern nicht zu erkennen.

Der Besteuerung sind zudem nur tatsächlich realisierte Sachverhalte zugrunde zu legen. Für eine rechnerische Fiktion bietet die geltende Rechtslage keine Basis. Auch bei einem inländischen Pensionsbezug besteht keine Möglichkeit, durch eine fiktive Aufspaltung der Jahrespension in 14 Teile in den Genuss der begünstigten Besteuerung des § 67 EStG zu gelangen.

5. Auch der Einwand der Bf gegen das Unterbleiben eines Abzuges von Werbungskosten und Sonderausgaben aus Deutschland erweist sich als nicht begründet.

Soweit die Bf in Österreich Sozialversicherungsbeiträge entrichtete, wurden diese von der PVA bei den laufenden Pensionsauszahlungen und in den zugehörigen Jahreslohnzetteln berücksichtigt. Letztere wurden in die angefochtenen Bescheide übernommen.

Die (im dt. ESt-Bescheid 2014 erwähnte) Krankenversicherung aus Österreich wurde in den angefochtenen ESt-Bescheiden – erklärungskgemäß und der österreichischen Rechtslage entsprechend - in allen Streitjahren im Umfang des Sonderausgabenhöchstbetrages nach § 18 Abs. 2 Z 3 EStG 1988 mit 730,- € berücksichtigt (wie im Übrigen seit der ersten ESt-Veranlagung der Bf zum Jahr 1994).

Wie festgestellt, ist den vorliegenden Unterlagen zu den Rentenbezügen aus Deutschland nicht zu ersehen, dass der Bf im Zusammenhang mit diesen Einkünften im Verfahrenszeitraum Aufwendungen erwachsen, die als Werbungskosten iSd § 16 EStG zu einer Verminderung der Besteuerungsgrundlagen in den angefochtenen Bescheiden führen konnten.

Tatsächlich weist der XY Pensionsfonds in seinen jährlichen Ergebnismitteilungen ausdrücklich darauf hin, dass die Auszahlungen als Bruttorente ohne Abzug von Lohnsteuer und Krankenkassen- oder Pflegeversicherungsbeiträgen erfolgten. Auch die vom Finanzamt Nürnberg-Süd übermittelten Lohnsteuerbescheinigungen der XY Deutschland GmbH und jene zur SV-Renten der Bf weisen keine Aufwendungen iSd österreichischen Werbungskostenbegriffs aus.

Die in den Lohnsteuerbescheinigungen 2013/2014 zur Direktrente der XY Deutschland GmbH unter Z. 28 ausgewiesenen „*Beiträge zur privaten Krankenversicherung und Pflegepflichtversicherung (gffs. Mindestvorsorgepauschale)*“ von 393,90 € bzw. 404,64 € wurden in die deutschen ESt-Bescheide nicht übernommen.

Wie unter Punkt II. ausgeführt, ordnet § 16 (1) Z 4 EStG den Werbungskosten gesetzliche Pflichtbeiträge zur inländischen oder einer vergleichbaren ausländischen gesetzlichen Sozialversicherung oder an ausländische Pensionskassen zu. Ob (vergleichbare) Pflichtbeiträge vorliegen, ist nach österreichischem Sozialversicherungsrecht zu beurteilen (VwGH 18.3.1991, 90/14/0265; VwGH 21.7.1998, 98/14/0093).

Beiträge zu einer privaten Krankenversicherung sind in diesem Sinn keine gesetzlichen Sozialversicherungsbeiträge. Das österreichische Steuerrecht ordnet derartige Aufwendungen den Sonderausgaben zu. Deren steuerliche Berücksichtigung unterliegt einer betragsmäßigen Beschränkung (§ 18 (1) Z 2 EStG „*Topf-Sonderausgaben*“ max. 25% von 2.920,- € p.a.).

Wie festgestellt, wurden in den angefochtenen ESt-Bescheiden 2009 - 2014 Personenversicherungen als Sonderausgaben jeweils im höchstmöglichen Ausmaß berücksichtigt.

Auch eine Pflegepflichtversicherung kennt das österreichische Sozialversicherungsrecht nicht. Ob insofern ein Sonderausgabenabzug in Frage käme, kann aufgrund der Ausschöpfung des Höchstbetrages für die Berücksichtigung von Personenversicherungen dahingestellt bleiben.

Sonstige Werbungskosten oder Sonderausgaben wurden von der Bf zum Verfahrenszeitraum weder konkretisiert oder nachgewiesen.

Der Abzug eines „*Mindestvorsorgepauschales*“ als Werbungskosten ist dem österreichischen EStG ebenso fremd, wie ein Freibetrag für Versorgungsbezüge. Ein Werbungskostenpauschale steht nach österreichischem Recht nur im Zusammenhang mit Aktivbezügen zu (§ 16 Abs 3 EStG 1988). Auch insofern scheidet ein steuermindernder Ansatz in den bekämpften Bescheiden daher aus.

Der Pensionistenabsetzbetrag (§ 33 (6) EStG) wirkte sich aufgrund der Höhe der zu versteuernden Pensionseinkünfte der Bf in den angefochtenen Bescheiden nicht aus.

Mit dem Sonderausgabenabzug und dem Pensionistenabsetzbetrag wurden persönliche Verhältnisse der Bf in deren Einkommensbesteuerung einbezogen, die Österreich als Ansässigkeitsstaat im Sinne von Art 4 (2) DBA nach der EuGH-Judikatur zu berücksichtigen hat.

6. Das FA bezog in den angefochtenen Bescheiden – ohne Sachverhaltsermittlung - die Rente der XY Deutschland Pensionsfonds AG in Hinblick auf § 25 (1) Z 2 lit b Satz 2 EStG 1988 nur im Ausmaß von 25% der Bruttobezüge in die Besteuerung ein.

Die Anwendung dieser Bestimmung setzt einerseits voraus, dass die XY Deutschland Pensionsfonds AG als Einrichtung im Sinne des § 5 Z 4 PKG zu qualifizieren ist und andererseits, dass den Rentenbezügen in der Ansparphase Arbeitnehmerbeiträge gegenüberstanden, welche die in- oder ausländischen Einkünfte der Bf bzw. deren Einkommen im Ausland nicht vermindert haben (vgl. VwGH 26.11.2015, 2013/15/0123 mit Verweis auf die Erläuterungen zur RV zu BGBl. I Nr 34/2005).

Das Pensionskassengesetz idF BGBl I 8/2005 dient der Umsetzung der EU-Pensionsfonds-Richtlinie (2003/41EG), deren Ziel die Schaffung eines grenzüberschreitenden europäischen Marktes für die betriebliche Altersvorsorge ist. Der Anwendungsbereich der Pensionsfonds-RL beschränkt sich auf Pensionskassen und Pensionsfonds. Sie enthält zwingende Vorgaben über die Tätigkeiten und die Beaufsichtigung von Einrichtungen der betrieblichen Altersversorgung. Daneben enthält die Richtlinie Sicherheitsvorkehrungen, die den Schutz der Leistungsberechtigten und -empfänger in der kapitalgedeckten betrieblichen Altersversorgung bezwecken.

In Deutschland wurde die Pensionsfonds-RL durch das 7. Gesetz zur Änderung des Versicherungsaufsichtsgesetzes (7. VAG-Änderungsgesetz) vom 29. August 2005 umgesetzt (vgl. BFG 10.12.2015, RV/3100043/2011).

Da die Systeme der betrieblichen Altersvorsorge in Deutschland und Österreich aufgrund dieses Hintergrunds deutliche Ähnlichkeiten aufweisen, geht das BFG davon aus, dass die mit

dem BGBl I 8/2005 in Kraft getretene Definition des § 5 Z 4 PKG (u.a.) Einrichtungen der betrieblichen Altersvorsorge in Deutschland vor Augen hatte.

§ 5 Z 4 PKG definiert als „Einrichtung“ eine *„Einrichtung der betrieblichen Altersversorgung, die ungeachtet der jeweiligen Rechtsform nach dem Kapitaldeckungsverfahren arbeitet und rechtlich unabhängig vom Arbeitgeber zu dem Zweck eingerichtet ist, unter Einhaltung der einschlägigen arbeits- und sozialrechtlichen Vorschriften Pensionskassengeschäfte zu erbringen und damit im unmittelbaren Zusammenhang stehende Tätigkeiten auszuüben und die nach den Bestimmungen der Richtlinie 2003/41/EG von der zuständigen Aufsichtsbehörde des Herkunftsmitgliedstaats zugelassen ist und deren Voraussetzungen für den Betrieb von der zuständigen Aufsichtsbehörde des Herkunftsmitgliedstaats genehmigt sind.“*

Das in Deutschland als zusätzlicher „Durchführungsweg“ der gesetzlichen freiwilligen betrieblichen Altersversorgung eingeführte Institut des *Pensionsfonds* wurde per 1.1.2002 in das dEStG eingefügt.

Nach deutscher Rechtslage ist ein Pensionsfonds eine versicherungsähnliche, rechtlich selbständige Versorgungseinrichtung, die nach dem Kapitaldeckungsverfahren arbeitet und dem Arbeitnehmer oder seinen Hinterbliebenen einen Rechtsanspruch auf ihre Leistungen gewährt. Pensionsfonds können die Rechtsform einer Aktiengesellschaft oder eines Pensionsfondsvereins auf Gegenseitigkeit haben. Sie unterliegen den Bestimmungen des dBetrAVG, müssen von der Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht (BaFin) zugelassen werden und werden von dieser Einrichtung auch nach der Zulassung beaufsichtigt (§ 112 und §§ 236f dVAG; § 1b Abs. 3 dBetrAVG).

Pensionsfonds werden durch Beiträge eines oder mehrerer Trägerunternehmen und die daraus resultierenden Erträge finanziert.

Der Arbeitgeber vereinbart einerseits mit den Arbeitnehmern eine betriebliche Altersversorgung im Wege eines Pensionsfonds und andererseits mit einem Pensionsfonds einen Pensionsplan unter Festlegung der Beitragszahlungen und der Art der Leistungen. Der Pensionsfonds gewährt den begünstigten Arbeitnehmern im Gegenzug einen Rechtsanspruch auf die Versorgungsleistungen. Eine Übertragung von Versorgungsverpflichtungen (Pensionsanwartschaften oder –verpflichtungen) auf den Pensionsfonds ist auch ohne Zustimmung der Arbeitnehmer möglich (§ 4 dBetrAVG).

Das BFG geht mit Blick auf die angeführte Zusammenfassung von Aspekten der deutschen Rechtslage davon aus, dass die Rechtsgrundlagen für Pensionsfonds in Deutschland die in § 5 Z 4 PKG geforderten Merkmale erfüllen.

In dem in Deutschland ab 2005 mit dem dAltEinkG u.a. eingeführten System der nachgelagerten Besteuerung sind Beiträge oder Aufwendungen zum Erwerb des Rentenanspruchs durch

Steuerbefreiungen oder Sonderausgabenabzug einkommensteuerlich freigestellt. Im Gegenzug sind die daraus resultierenden Alterseinkünfte in voller Höhe der Einkommensteuer unterworfen. Dies ist etwa bei Leistungen aus steuerfreien Arbeitgeberbeiträgen nach § 3 Nr 63 dEStG, beim Sonderausgabenabzug nach § 10a dEStG oder der steuerfreien Altersvorsorgezulage nach §§ 79ff dEStG der Fall. Gleiches gilt für die steuerfreie Übertragung von Versorgungsverpflichtungen oder –anwartschaften aus Direktzusagen auf einen Pensionsfonds nach § 3 Nr 66 dEStG.

Die Auswirkungen der Neuregelung der Rentenbesteuerung nach dem System der nachgelagerten Besteuerung gelten zufolge § 52 Nr 34b dEStG grundsätzlich auch für Rentenbezüge auf Basis von Altverträgen aus der Zeit vor dem 1.1.2002 und betreffen neben Renten von Pensionsfonds auch solche aus Unterstützungskassen, wenn der Rentenanspruch auf einen Pensionsfonds übertragen wurde. (vgl. *Schmidt*, dEStG Kommentar, § 3 Stichwort „*Altersvorsorge/Betriebl-*“, § 4e Rz 8, § 19 Rz 50 Stichwort „*Versorgungszusage*“ und „*Zukunftssicherung*“ und § 22 Nr 5 Rz 125ff).

Seit der Umstellung auf das System der nachgelagerten Besteuerung von Versorgungsbezügen stellt § 3 Nr 63 dEStG Beitragsleistungen des Arbeitgebers an Pensionsfonds, die einen lebenslangen, unwiderruflichen Versorgungsanspruch vermitteln, innerhalb gesetzlicher Höchstbeträge für die Arbeitnehmer einkommensteuerfrei.

Neben Beitragsleistungen des Arbeitgebers können Beiträge auf Antrag von Arbeitnehmern auch im Wege einer Entgeltumwandlung erbracht werden (§ 1a Abs. 1 dBetrAVG). Soweit die Entgeltumwandlung künftige Lohnansprüche der Arbeitnehmer umfasst, liegen jedoch nach deutschem Rechtsverständnis, mangels Lohnzuflusses beim Arbeitnehmer, weiterhin Leistungen des Arbeitgebers vor. Insofern unterliegen für Zwecke der betrieblichen Altersversorgung umgewandelte Gehaltsteile weder der Steuer- noch der Sozialversicherungspflicht.

Im Gegenzug besteht für aus derartigen Beiträgen resultierende Leistungen des Pensionsfonds beim Arbeitnehmer volle Steuerpflicht nach § 22 Nr.5 dEStG (Leistungen aus Altersvorsorgeverträgen).

Im Gegensatz zu Pensionsfonds sind nach deutschem Recht *Unterstützungskassen* der betrieblichen Altersversorgung dienende, rechtsfähige Versorgungseinrichtungen (GmbH, Vereine, Stiftungen), die den Arbeitnehmern keinen Rechtsanspruch auf ihre Leistungen gewähren. Auch dieser „Durchführungsweg“ der Altersvorsorge arbeitet nach dem Kapitaldeckungsverfahren, mit der Konsequenz der Zuwendung des Deckungskapitals für die Leistungen erst im Leistungsfall (arbeitsrechtliche Grundlage § 1b Abs 4 dBetrAVG, übernommen in § 4d dEStG).

Wegen des fehlenden Rechtsanspruchs auf Leistungen kommen Einzahlungen von Arbeitnehmern bzw. Gehaltsumwandlungen an Unterstützungskassen in der Praxis selten vor.

Die in der Regel vom Arbeitgeber finanzierten Beiträge zur Unterstützungskasse sind Betriebsausgaben, wenn eine zivilrechtlich wirksame Zusage erteilt wurde, die keine Überversorgung auslöst.

Wegen des fehlenden Rechtsanspruchs führen auch Beiträge zu Unterstützungskassen nach deutschem Rechtsverständnis bei den Arbeitnehmern zu keinem Lohnzufluss und daher auch zu keinem Lohnsteuerabzug.

In der Auszahlungsphase findet grundsätzlich § 19 dEStG Anwendung, sodass bei entsprechender Höhe eine Besteuerung der Rentenbezüge beim Rentenempfänger erfolgt, wobei ein Werbungskostenpauschbetrag und ein Altersfreibetrag (§ 9a Nr 1 dEStG, § 19 (2) dEStG) in Anspruch genommen werden kann (Schmidt a.aO, § 4d dEStG Rz 27 u. § 22 Rz 52).

Direktzusagen des Dienstgebers für Betriebsrenten haben ihre gesetzliche Grundlage im deutschen Betriebsrentengesetz. Im Einzelfall entsteht die Pensionszusage durch Vertrag zwischen dem Dienstgeber und dem Dienstnehmer. Ersterer ist aufgrund der daraus erwachsenden (aufschiebend bedingten) Pensionsverpflichtung zur Bildung einer Pensionsrückstellung nach den Bestimmungen des § 6a dEStG berechtigt. Finanziert der Arbeitgeber die Pensionszusage durch Minderung künftiger Entgeltansprüche der Arbeitnehmer (Entgeltumwandlung) geht man auch in diesem Fall nicht von einer Entgeltverwendung aus, sondern nimmt eine Änderung der „Vergütungsabrede“ an.

Beim Arbeitnehmer liegen ab der Auszahlung der Betriebsrente wiederum Versorgungsbezüge nach § 19 (2) dEStG vor, die dem System der nachgelagerten Besteuerung unterliegen (vgl. Schmidt a.a.O, § 6a Rz 16 mit Verweis auf §§ 1a und 1b BetrAVG idF AVmG, § 22 Rz 52, § 19 Rz 51 und Rz 50 „Versorgungszusage“ und „Zukunftssicherungsleistungen“ bzw. [wiki-pedia.org/Bundesverband der Rechtsberater für betrieb. Altersversorgung und Zeitwertkonten e.V.](http://www.wiki-pedia.org/Bundesverband_der_Rechtsberater_für_betrieb._Altersversorgung_und_Zeitwertkonten_e.V.)).

Die – sowohl in Deutschland als auch in Österreich steuerlich vertretene - Bf hat im Ermittlungsverfahren trotz finanzgerichtlicher Aufforderung keinen Nachweis erbracht, dass der Ansparung ihrer Betriebsrente Dienstnehmerbeiträge zugrunde liegen.

Mangels Vorlage einer Rechtsgrundlage zur Unterstützungskasse der XY Deutschland GmbH und gegenteiliger Regelungen zur Ansparphase in der vorgelegten Betriebsvereinbarung vom Dez. 1992, geht das BFG in Bezug auf die Betriebsrente des ehemaligen Dienstgebers vom Normalfall von Beitragsleistungen des Arbeitgebers aus, die bei der Bf keinem Lohnsteuer- oder SV-Abzug unterlegen waren.

Für die in der Betriebsvereinbarung vom Dez. 1992 mit Rechtsanspruch gegen die XY Deutschland GmbH geregelten Rentenleistungen geht das BFG von einer

Rentendirektzusage des ehemaligen Dienstgebers auf Basis des deutschen BetriebsrentenG als mit dem BBG 1990 vergleichbare Rechtsgrundlage aus, die - mangels Besteuerung als Lohnbezug in der Ansparphase - im Verfahrenszeitraum zu steuerpflichtigen Einkünften nach § 25 (1) Z 1 lit a EStG führte (vgl. VwGH 31.12.2020, Ra 2019/13/0077 und *Lenneis* in Jakom, EStG Kommentar¹² § 25 Rz 4).

Auch für den bis 2010 ohne Rechtsanspruch von der XY UK GmbH ausbezahlten Teil der Betriebsrente geht das BFG von Beitragsleistungen der XY Deutschland GmbH in der Ansparphase aus, die bei der Bf zu keinem Vorteil aus dem Dienstverhältnis führten und daher deren Lohnbezüge/Einkünfte nicht vermindern konnten. Die daraus resultierenden Rentenzuflüsse führten bis 2010 zu steuerpflichtigen Bezügen der Bf nach § 25 (1) Z 2 lit c EStG.

Die zu den führenden Pensionsfonds in Deutschland zählende XY Deutschland Pensionsfonds AG ordnet das BFG auf Basis der von der Bf übermittelten Unterlagen, des unionsrechtlichen Hintergrunds zur betrieblichen Altersvorsorge und der dargestellten deutschen Rechtslage den Einrichtungen im Sinne des § 5 Z 4 PKG zu.

Mit der Übertragung des bis dahin ohne Rechtsanspruch ausbezahlten Teiles der Betriebsrente auf die XY Deutschland Pensionsfonds AG erlangte die Bf einen gesetzlich geregelten Rentenanspruch, der grundsätzlich zu einem Vorteil aus dem Dienstverhältnis führte. Die Übertragung war jedoch nach § 3 Nr 66 dEStG steuerfrei bzw. nach österreichischem Recht nicht steuerbar (§ 26 Z 7 lit. a EStG). Die Besteuerung erfolgt erst im Zeitpunkt der Rentenzahlungen durch den Pensionsfonds.

Der angeführten Systematik folgend liegen dem verfahrensgegenständlichen Rentenbezug des XY Pensionsfonds Beiträge zugrunde, welche die Einkünfte der Bf von der XY Deutschland GmbH nicht vermindert haben (vgl. VwGH 31.12.2020, Ra 2019/13/0077).

Aufgrund des in Deutschland erst seit 2005 geltenden Systems der nachgelagerten Besteuerung ist auch ein einkünfte-/einkommensmindernder Zusammenhang von Prämien zur privaten Krankenversicherung der Bf in Österreich mit Beitragsleistungen für deren betriebliche Altersversorgung in Deutschland auszuschließen.

Damit liegen die Voraussetzungen des § 25 (1) Z 2 lit b EStG für eine Beschränkung der Besteuerung der Pensionsfonds-Rente der Bf auf 25% der Bezüge nicht vor. Die von der XY Deutschland Pensionsfonds AG bezogene Rente ist daher in den angefochtenen Bescheiden mit den Bruttobeträgen zur Gänze in die Besteuerung einzubeziehen, wobei die Bestimmung des § 67 (1) EStG mangels Zuflusses von Sonderzahlungen nicht zum Tragen kommt.

9. Zu den von der Bf geäußerten unionsrechtlichen Bedenken ist darauf zu verweisen, dass sowohl die Ermittlung von SV-Renten aus Deutschland unter genereller Anwendung der Bestimmungen des österreichischen EStG, als auch die konkrete Bestimmung des § 67 EStG bei

der Einbeziehung in den Progressionsvorbehalt nach gefestigter EuGH- und VwGH-Judikatur sowie der Entscheidungspraxis des BFG bei der Besteuerung von Sozialversicherungsrenten zu keinem Verstoß gegen gemeinschaftsrechtliche Grundfreiheiten führen (vgl. z.B. VwGH 2.6.2021, Ra 2020/15/0132; VwGH 20.10.2016, Ra 2016/13/0038; VwGH 23.02.2010, 2008/15/0243, VwGH 14.12.2006, 2005/14/0099 mit Verweis auf EuGH 12.7.2005, C-403/03 *Schempp*; EuGH 15.7.2004, C-365/02 *Lindfors*; EuGH 14.2.1995, C-279/93 *Schuhmacker* u.a. sowie BFG 10.12.2015, RV/3100043/2011, mwV).

In den Erkenntnissen vom 2.6.2021, Ra 2020/15/0132 und vom 14.12.2006, 2005/14/0099 bestätigte der VwGH die deutsche SV-Rente als mit der österreichischen gesetzlichen Sozialversicherungspension vergleichbar und hielt den unionsrechtlichen Bedenken das EuGH-Erkenntnis vom 12.7.2005, C-403/03 *Schempp* entgegen.

Im Erkenntnis vom 23.2.2010, 2008/15/0243 setzte sich der VwGH am Beispiel einer Sozialversicherungsrente aus der Schweiz mit den von der Bf eingewendeten gemeinschaftsrechtlichen Aspekten des § 67 EStG auseinander und kam zum Ergebnis, dass der Bestimmung keine Diskriminierung durch Verletzung des Grundrechts auf Freizügigkeit zugrunde liegt.

Der VwGH betonte in der Entscheidung, dass der Bezieher einer inländischen Pension aus der gesetzlichen Sozialversicherung die Voraussetzungen des § 67 EStG aufgrund der Rechtsgrundlage der Pensionsleistungen erfüllt. Die im VwGH-Verfahren betroffenen Pensionszahlungen nach der schweizerischen gesetzlichen Sozialversicherung erfüllten diese Voraussetzungen nicht. Die unterschiedliche steuerliche Behandlung der Pensionen war somit nicht in der Regelung des § 67 EStG, sondern in der unterschiedlichen Gestaltung der jeweiligen Sozialversicherungsgesetze begründet.

Eine in diesem Sinn unterschiedliche Gestaltung der Sozialversicherungssysteme stellt laut VwGH keine versteckte Diskriminierung dar. Der EG-Vertrag garantiere einem Erwerbstätigen nicht, dass die Ausweitung seiner Tätigkeiten auf mehr als einen Mitgliedstaat oder deren Verlagerung in einen anderen Mitgliedstaat hinsichtlich der sozialen Sicherheit neutral sei.

Der VwGH hob hervor, dass sich Beschwerdeführer mit Pensionen aus gesetzlichen Sozialversicherungen verschiedener Staaten unter solchen Umständen nicht in einer vergleichbaren Situation befinden, wie sie das Vorliegen einer Diskriminierung nach der ständigen EuGH-Rechtsprechung voraussetzt.

Der EG-Vertrag garantiere einem Unionsbürger auch nicht, dass die Verlagerung seiner Tätigkeit in einen anderen Mitgliedstaat als denjenigen, in dem er bis dahin gewohnt hat, hinsichtlich der Besteuerung neutral sei. Auf Grund der Unterschiede im Steuerrecht der Mitgliedstaaten könne eine solche Verlagerung für den Bürger je nach Einzelfall Vor- oder

Nachteile bei der mittelbaren Besteuerung haben (v.a. mit Verweis auf EuGH 9.3.2006, C-493/04 *Piatkowski* und EuGH 14.2.1995, C-279/93, *Schuhmacker*).

Im Erkenntnis vom 20.10.2016, Ra 2016/13/0038 bestätigte der VwGH – hier am Beispiel einer im Wege eines Progressionsvorbehalts nach Art 23 (4) DBA-Deutschland in Österreich zu berücksichtigenden deutschen Sozialversicherungsrente - unter Verweis auf umfangreiche EuGH-Judikatur neuerlich, dass die Unterschiede im Steuersystem der beiden Länder nicht zu einer Verletzung von Gemeinschaftsrecht führen, da die Mitgliedstaaten beim derzeitigen Stand des Unionsrechtes nicht verpflichtet seien, ihre Steuervorschriften zur Vermeidung solcher Nachteile auf die Steuervorschriften anderer Mitgliedstaaten abzustimmen.

Das Erkenntnis vom 2.6.2021, Ra 2020/15/0132 dokumentiert, dass der VwGH – in Übereinstimmung mit der nachfolgenden EuGH-Judikatur - bis in die jüngste Zeit an dieser Beurteilung festhält.

Auch das BFG erinnerte im Erkenntnis vom 10.12.2015 RV/3100043/2011, unter Verweis auf die EuGH- und VwGH-Rechtsprechung daran, dass das Gemeinschaftsrecht nicht etwaige Ungleichbehandlungen verbiete, die sich aus Abweichungen zwischen den Rechtsvorschriften der verschiedenen Mitgliedsstaaten ergeben können, sofern diese Vorschriften für alle Personen nach objektiven Kriterien und ungeachtet ihrer Staatsbürgerschaft gelten.

Steuerliche Vorteile eines ausländischen Steuersystems könnten nicht gleichsam automatisch bei der österreichischen Besteuerung wirksam werden, weil sie aus der Sicht des ausländischen Steuerrechts systematisch gerechtfertigt seien.

Das österreichische Steuerrecht behandle die aus anderen EU-Mitgliedsstaaten bezogenen Pensionen nicht schlechter als Pensionen aus Österreich. Die Anwendung des Progressionsvorbehalts auf die deutsche Sozialversicherungsrente verstoße nicht gegen das Gemeinschaftsrecht (mit Verweis auf VwGH 14.12.2006, 2005/14/0099 sowie EuGH 12.07.2005, Rs C-403/03, *Schempp* und EuGH 15.07.2004, C-365/02, *Lindfors*).

Die angeführten Überlegungen treffen auch auf die deutschen Renteneinkünfte der Bf zu. Sowohl in Bezug auf die SV-Rente als auch bei der Betriebsrente bzw. der Rente des XY Pensionsfonds liegt die Ursache für die Nichtanwendbarkeit des § 67 EStG nach dem Verfahrensergebnis in den außersteuerlichen Rechtsgrundlagen der Rentenbezüge. Eine diskriminierende Besteuerung aufgrund fehlender Harmonisierung in- und ausländischer „*Vorschriften und Anrechnung*“ ist für das BFG nicht zu erkennen.

10. Auch die von der Bf angesprochenen verfassungsrechtlichen Bedenken wurden in der Vergangenheit bereits geprüft. Die Bf selbst verweist im Vorlageantrag auf Judikatur zur Bestimmung des § 67 EStG, in welcher der VfGH weder eine verfassungswidrige Verletzung des Gleichheitsgebotes noch einer Verletzung des Art 14 EMRK feststellte.

Der VfGH hat in der zu § 67 Abs 1 und 3 EStG 1967 ergangenen Entscheidung vom 11.10.1972, B 54/72 darauf hingewiesen, dass eine differenzierende Regelung auf konkrete tatsächliche Unterschiede zurückzuführen sein muss, wobei eine Verfassungswidrigkeit unter dem Gesichtspunkt des Gleichheitssatzes dann vorläge, wenn die im Gesetz enthaltene Differenzierung nicht aufgrund entsprechender Unterschieden im Tatsachenbereich sachlich gerechtfertigt wäre. In der wesentlich mit dem Unterschied von laufenden Bezügen und sonstigen, insbesondere einmaligen Bezügen (u.a. dem 13. und 14. Monatsgehalt) begründeten Begünstigung des § 67 (1) EStG für Arbeitnehmer sah der VfGH weder eine verfassungswidrige Verletzung des Gleichheitsgebotes noch einer Verletzung des Art 14 EMRK.

Vor Ergehen der VwGH-Entscheidung vom 2.6.2021, Ra 2020/15/0132 hatte der VfGH die Behandlung einer Beschwerde gegen das dem VwGH-Erkenntnis zugrundeliegende BFG-Erkenntnis betreffend Einbeziehung von (nur) in Deutschland steuerfreien Teilen einer SV-Rente in den Progressionsvorbehalt mit Beschluss vom 21.9.2020, E 1542/2020 abgelehnt.

Das BFG sieht keine Veranlassung, für die verfahrensgegenständlichen Rentenbezüge der Bf aus Deutschland zu einer anderen Beurteilung zu gelangen.

Wie festgestellt, werden sowohl die deutsche SV-Rente als auch die Betriebsrente der XY Deutschland GmbH und die Rente des XY Pensionsfonds monatlich ausbezahlt. Dass die Rechtgrundlagen dieser Rentenbezüge Sonderzahlungen iSd § 67 EStG vorsehen, hat das Ermittlungsverfahren nicht hervorgebracht. Die Gründe für die unterschiedliche Besteuerung liegen im Tatsächlichen und betreffen in- und ausländische Pensionsbezüge - wie im Übrigen auch Aktivbezüge von Dienstnehmern - gleichermaßen. Eine gleichheitswidrige Anwendung der Bestimmung des § 67 EStG im Fall der Bf ist für das BFG nicht ersichtlich.

Abseits geltender Normen angestellten rechtspolitischen Überlegungen zur Zweckmäßigkeit einer Stärkung der Altersvorsorge kommt bei der vom BFG vorzunehmenden Bescheidkontrolle keine entscheidende Bedeutung zu. Die Rechtmäßigkeit der abgabenbehördlichen Vollziehung ist an der im Rechtsbestand befindlichen Rechtslage zu messen.

Im Ergebnis liegen aus Sicht des BFG im anhängigen Verfahren Gründe für die Veranlassung eines Gesetzesprüfungsverfahrens durch den VfGH bzw. eines Vorabersuchens beim EuGH nicht vor.

Angemerkt sei richtigstellend noch, dass eine Würdigung verfassungs- und unionrechtlicher Aspekte sehr wohl zu den Obliegenheiten der Abgabenbehörde im Rahmen der Bescheiderlassung gehört.

11. In Bezug auf das im Vorlageantrag angeregte Verständigungsverfahren nach Art 25 DBA-Deutschland oder auch die von der steuerlichen Vertretung im Jahr 2017 angeregte Maßnahme nach § 48 BAO ist schließlich darauf zu verweisen, dass dem BFG als Kontrollorgan

für abgabenbehördliche Bescheide im gegenständlichen Verfahren insofern keine Zuständigkeit zukommt (vgl. § 1 BFGG bzw. VwGH 12.9.2001, 2000/13/0031).

Zu Spruchpunkt II. (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.

Im anhängigen Verfahren lagen die genannten Voraussetzungen für die Zulässigkeit einer Revision nicht vor. Maßgeblich für die Entscheidung waren vor allem Sachverhaltsfragen. Soweit Rechtsfragen Relevanz zukam, folgt die Entscheidung dem Wortlaut der angewendeten gesetzlichen Bestimmungen und der angeführten VwGH-Judikatur.

Graz, am 15. März 2023