



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 15. Februar 2012 gegen den gemäß § 293 BAO berichtigten Bescheid des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 17. Jänner 2012 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2009 sowie über die Berufung vom 8. April 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 9. März 2011 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2010 entschieden:

Die Berufung gegen den gemäß § 293 BAO berichtigten Bescheid betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2009 wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Der Berufung gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2010 wird im Umfang der Berufungsvorentscheidung Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind der Berufungsvorentscheidung vom 16. Jänner 2012 zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber, in der Folge als Bw. bezeichnet, bezog in den Jahren 2009 und 2010 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Pensionist, aus nichtselbständiger Beschäftigung

bei der Firma GmbH und aus einer Vorsorgekasse. Weiters bezog der Bw. im gegenständlichen Zeitraum ausländische Pensionen aus Deutschland sowie aus den Vereinigten Staaten von Amerika, in der Folge als USA bezeichnet.

Am 26. August 2010 brachte der Bw. die Erklärung zur ArbeitnehmerInnenveranlagung 2009 sowie die Beilage L1i zu dieser beim Finanzamt ein. In der genannten Beilage vermerkte der Bw. unter den Kennzahlen 453 und 791 jeweils einen Betrag iHv € 640,40 und unter der Kennzahl 377 einen Betrag iHv € 447,29.

Mittels Ersuchens um Ergänzung vom 9. September 2010 teilte das Finanzamt dem Bw. mit, dass dieser laut Antrag vom 26. August 2010 eine ausländische Pension bezogen habe und ersuchte diesen daher um schriftliche Bekanntgabe der auszahlenden Stelle sowie um die Art der Pensionszahlung und um Angaben, seit wann der Bw. diese beziehe. Weiters ersuchte das Finanzamt um belegmäßigen Nachweis dieser Einkünfte aus den letzten sieben Jahren.

Am 1. Oktober 2010 brachte der Bw. folgende Belege beim Finanzamt ein:

Einen Bescheid der deutschen Rentenversicherung vom 12. August 2009. Unter Bezugnahme auf einen diesbezüglichen Antrag des Bw. vom 30. Juni 2008 wurde in diesem festgestellt, dass dem Bw. mit Beginn 1. Dezember 2008 eine Rente aus Deutschland zustehe. Gemäß diesem Bescheid betrug die diesbezügliche Nachzahlung für den Zeitraum vom 1. Dezember 2008 bis zum 30. September 2009 € 530,14. Außerdem wurde in diesem festgestellt, dass dem Bw. für die Zeit ab 1. Oktober 2009 bis zum 31. Dezember 2009 € 160,26 vierteljährlich an Rente zustehen.

Weiters eine – undatierte - Mitteilung der deutschen Rentenversicherung über die Anpassung der Leistung aus der gesetzlichen Rentenversicherung. Gemäß dieser standen dem Bw. im Jahre 2010 vierteljährliche Rentenzahlungen iHv € 160,26 zu.

Außerdem brachte der Bw. einen – undatierten- Bescheid der Social Security Administration, office of international operations, Baltimore, bei. Gemäß diesem stand dem Bw. im Jahre 2009 eine Bruttopenion aus den USA iHv US-\$ 2.510,-- zu. Außerdem geht aus diesem Bescheid hervor, dass in den USA ein diesbezüglicher Betrag iHv US-\$ 644,-- an Steuern einbehalten wurde.

Das Finanzamt erließ den Bescheid betreffend Einkommensteuer des Jahres 2009 am 20. Oktober 2010 und brachte in diesem ausländische Einkünfte iHv € 1.799,54 zum Ansatz. Angemerkt wird, dass sich dieser Betrag aus der Umrechnung der vom Bw. im Jahre 2009 aus den USA bezogenen Bruttopenion iHv von US-\$ 2.510,-- zum Kurs von 1,3948 ergibt.

In der Begründung des Einkommensteuerbescheides für 2009 führte das Finanzamt aus, dass das Besteuerungsrecht bei Sozialversicherungspensionen laut den mit den USA und Deutschland abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen stets dem Kassenstaat zustehe. Stehe das Besteuerungsrecht einem anderen Staat zu, obwohl der Steuerpflichtige in Österreich ansässig sei, so seien diese Einkünfte in Österreich zum Progressionsvorbehalt (KZ 453 und 791) zu erfassen.

Der Progressionsvorbehalt bedeute bei unbeschränkt steuerpflichtigen Personen eine Steuerfreistellung eines an sich steuerpflichtigen Teiles des Welteinkommens bei gleichzeitiger Progressionserhöhung für die übrigen Einkünfte.

Mit Schreiben vom 8. April 2011 brachte der Bw. gegen die Einkommensteuerbescheide der Jahre 2009 vom 20. Oktober 2010 und 2010 vom 9. März 2011 das Rechtsmittel der Berufung beim Finanzamt ein und führte in dieser u. a. aus, dass in beiden Einkommensteuerbescheiden das Doppelbesteuerungsabkommen nicht berücksichtigt werde. Die Kennzahlen 453 und 791 berücksichtigten die Auslandssteuer nicht. Richtig seien die Kennzahlen 395, 396 und 440. Mit finanz-online berechnet ergäbe sich ein anderer Betrag. Er sei überzeugt davon, dass die Berechnung von finanz-online richtig sei.

Weiters stellte der Bw. die Frage, ob er darauf vertrauen könne, dass die ihn betreffenden Steuern vom zuständigen Finanzamt richtig berechnet worden seien. Er habe diese von anderen Behörde überprüfen lassen und erhalte unterschiedliche Auskünfte. Daher stelle er den Antrag auf Aufrollung und Neuberechnung des Einkommensteuerbescheides 2009.

Das Finanzamt wies die o. a. Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid des Jahres 2009 vom 20. Oktober 2010 gemäß der Bestimmung des § 273 Abs 1 BAO zurück und führte begründend aus, dass die Zurückweisung erfolgt sei, da die Berufung nicht fristgerecht eingebbracht worden sei.

Von der erkennenden Behörde wird an dieser Stelle angemerkt, dass sich der Bw. aus den in seiner Berufung vom 8. April 2011 ausgeführten Gründen an die Volksanwaltschaft wandte. In einem diesbezüglich vom Finanzamt an das BMF gerichteten Schreiben führte dieses nach Erläuterung der Sach- und Rechtslage aus, dass es in der in der Berufung vom 8. April 2011 einen Antrag auf Berichtigung des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2009 gemäß § 293 BAO erblickte und dass dieser gemäß dieser Bestimmung berichtigt werde und dass damit die Nichterfassung der deutschen Sozialversicherungsrente korrigiert werde.

Am 17. Jänner 2012 erließ das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid 2009 - Berichtigung gem. § 293 BAO zum Bescheid vom 20. Oktober 2010 - und brachte in diesem ausländische

Einkünfte iHv € 2.412,95 zum Ansatz. In der mit gleichem Datum gesondert ergangenen diesbezüglichen Bescheidbegründung führte das Finanzamt u. a. aus, dass die vom Bw. diesem mitgeteilte deutsche Rente bei der Erstellung des Einkommensteuerbescheides 2009 nicht berücksichtigt worden sei, weshalb dieser hinsichtlich dieses Umstandes zu berichtigen gewesen sei. Andere Änderungen seien nicht vorzunehmen gewesen.

Gemäß Art 18 Abs 2 iVm Art 23 Abs 2 lit d des von Österreich mit Deutschland abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommens stehe das Besteuerungsrecht an deutschen Sozialversicherungsrenten der Bundesrepublik Deutschland zu. In Österreich seien diese Einkünfte als Progressionseinkünfte zu erfassen. Weiters führte das Finanzamt aus, dass der Bw. im Jahre 2009 aus Deutschland eine Rente iHv insgesamt € 690,40 bezogen habe. Die in der Nachzahlung enthaltene Rente für Dezember 2008 gelte als im Jahre 2008 zugeflossen. Daher sei aus der deutschen Rente ein Betrag von € 640,40 steuerlich zu berücksichtigen. Dieser sei daher in die Kennzahlen 453 „*unter Progressionsvorbehalt steuerbefreite Auslandseinkünfte aus nichtselbständiger Arbeit*“ und 791 „*die Kennzahl 453 enthält ausländische Pensionsbezüge in der Höhe von...*“ einzutragen.

Der Bw. habe im Jahre 2009 weiters eine Rente aus den USA iHv insgesamt US-\$ 2.510,-- bezogen. Unter Zugrundelegung eines Umrechnungskurses von 0,706194 - errechne sich ein Betrag von gerundet € 1.772,55. Angemerkt wird, dass dieser Umrechnungskurs dem Formular des BMF L 17b – Umrechnungstabelle in Eurobeträge – für das Jahr 2009 entnommen wurde.

Gemäß Art 18 Abs 1 lit b iVm Art 22 Abs 3 lit b des von Österreich mit den USA abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommens stehe das Besteuerungsrecht an amerikanischen Sozialversicherungsrenten wiederum den USA zu. In Österreich seien auch diese Einkünfte als Progressionseinkünfte zu erfassen

Der Betrag von € 1.772,55 sei daher ebenfalls in die Kennzahlen 453 „*unter Progressionsvorbehalt steuerbefreite Auslandseinkünfte aus nichtselbständiger Arbeit*“ und 791 „*die Kennzahl 453 enthält ausländische Pensionsbezüge in der Höhe von...*“ einzutragen.

Unter Zugrundelegung der obigen Ausführungen sei daher der Betrag von € 2.412,95 unter den Kennzahlen 453 und 791 zu erfassen.

In der mit Schreiben vom 15. Februar 2012 als „*Berufung gegen die Bescheidbegründung vom 16. Jänner 2012 und 17. Jänner 2012*“ bezeichneten Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2009 - Berichtigung gem. § 293 BAO zum Bescheid vom 20. Oktober 2010 - führte der Bw. aus, dass die Kennzahl 453 „*Unter Progressionsvorbehalt*

steuerbefreite Auslandseinkünfte" für ihn nicht zuständig sein könne, er verfüge über einen Lohnausweis beider Staaten und sei in den USA nachweislich nicht steuerbefreit. Aus in Deutschland sei der Bw. steuerpflichtig, dort würden jedoch keine Steuern erhoben, da der Betrag zu gering sei.

Sein Einspruch vom 8. April 2011 hätte die Frage, wie unterschiedliche Steuerberechnungen möglich seien, aufgeworfen. Nachdem diese Fragen seitens des Finanzamtes nicht beantwortet worden seien, habe sich der Bw. an die Volksanwaltschaft gewendet. Diese habe die Auslegung des Finanzamtes betreffend Steuerbefreiung bzw. Doppelbesteuerungsabkommen geprüft und an das BMF zur rechtlichen Klärung weitergeleitet.

Am 3. März 2011 brachte der Bw. die Einkommensteuererklärung für das Jahr 2010 beim Finanzamt ein und vermerkte in dieser unter der Kennzahl 395 einen Betrag von € 1.351,66, unter der Kennzahl 396 einen Betrag von € 342,87 sowie einen Betrag von € 641,04 unter der Kennzahl 440. Weiters legte der Bw. dieser Einkommensteuererklärung u. a. einen undatierten, das Jahr 2010 betreffenden Bescheid der Social Security Administration, office of international operations, Baltimore, bei. Laut diesem betragen die monatlichen Rentenzahlungen US-\$ 150,-- und die darauf (monatlich) entfallenden Steuern US-\$ 38,30.

Das Finanzamt erließ den Bescheid betreffend Einkommensteuer des Jahres 2010 am 9. März 2011 und brachte in diesem ausländische Einkünfte iHv € 1.992,70 zum Ansatz.

Hinsichtlich der mit Schreiben vom 8. April 2011 gegen den im vorigen Absatz erwähnten Bescheid eingebrochenen Berufung wird auf die obige diesbezügliche Darstellung verwiesen.

Das Finanzamt erließ am 16. Jänner 2012 eine abändernde Berufungsvorentscheidung und brachte in dieser ausländische Einkünfte iHv € 1.978,45 zum Ansatz.

In der mit gleichem Datum gesondert ergangenen diesbezüglichen Bescheidbegründung führte das Finanzamt u. a. aus, dass der Bw. im Jahre 2010 eine Rente iHv € 641,04 aus Deutschland bezogen habe.

Gemäß Art 18 Abs 2 iVm Art 23 Abs 2 lit d des von Österreich mit Deutschland abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommens stehe das Besteuerungsrecht an deutschen Sozialversicherungsrenten der Bundesrepublik Deutschland zu. In Österreich seien diese Einkünfte als Progressionseinkünfte zu erfassen.

Der Betrag von € 641,04 sei daher in die Kennzahlen 453 „*unter Progressionsvorbehalt steuerbefreite Auslandseinkünfte aus nichtselbständiger Arbeit*“ und 791 „*die Kennzahl 453 enthält ausländische Pensionsbezüge in der Höhe von...*“ einzutragen.

Weiters habe der Bw. 2010 eine Rente aus Amerika iHv monatlich US-\$ 150,--, insgesamt sohin US-\$ 1.800,-- bezogen. Unter Zugrundelegung des im Formular L17b für 2010 angeführten Umrechnungskurses von 0,743004 errechne sich ein Betrag von rund € 1.337,41.

Gemäß Art 18 Abs 1 lit b iVm Art 22 Abs 3 lit b des von Österreich mit den USA abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommens stehe das Besteuerungsrecht an amerikanischen Sozialversicherungsrenten wiederum den USA zu. In Österreich seien auch diese Einkünfte als Progressionseinkünfte zu erfassen.

Der Betrag von € 1.337,41 sei daher ebenfalls in die Kennzahlen 453 „*unter Progressionsvorbehalt steuerbefreite Auslandseinkünfte aus nichtselbständiger Arbeit*“ und 791 „*die Kennzahl 453 enthält ausländische Pensionsbezüge in der Höhe von...*“ einzutragen.

Unter Zugrundelegung der obigen Ausführungen sei daher der Betrag von € 1.978,45 unter den Kennzahlen 453 und 791 zu erfassen.

Das o. e. als „*Berufung gegen die Bescheidbegründung vom 16. Jänner 2012 und 17. Jänner 2012*“ bezeichnete Schreiben vom 15. Februar 2012 ist als Antrag auf Vorlage der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid des Jahres 2010 zu beurteilen. Auf die obigen diesbezüglichen Ausführungen hinsichtlich dessen Inhaltes wird verwiesen.

Am 2. März 2012 legte das Finanzamt die Berufungen des Bw. dem UFS zur Entscheidung vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

1.) Sachverhalt:

Der Hauptwohnsitz und Mittelpunkt der Lebensinteressen des Bw. befand sich im berufungsgegenständlichen Zeitraum in Österreich. In den Jahren 2009 und 2010 bezog der Bw. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Pensionist sowie aus nichtselbständiger Beschäftigung und aus einer Vorsorgekasse.

Weiters bezog der Bw. im gegenständlichen Zeitraum ausländische Pensionen in folgender Höhe:

2009:

Laut Bescheid der deutschen Rentenversicherung vom 12. August 2009 – Beginn der Rente 1. Dezember 2008 – eine Nachzahlung für den Zeitraum vom 1. Dezember 2008 bis zum 30. September 2009 iHv € 530,14 sowie für den Zeitraum vom 1. Oktober 2009 bis zum 31. Dezember 2009 iHv € 160,26.

Laut – undatierterem - Bescheid der Social Security Administration, office of international operations, Baltimore, eine Bruttopension aus den USA iHv US-\$ 2.510,--. Davon wurden an Steuern US-\$ 644,-- einbehalten.

2010:

Laut – undatierter – Mitteilung der deutschen Rentenversicherung betrug der auszuzahlende Betrag vierteljährlich € 160,26.

Laut – undatiertem - Bescheid der Social Security Administration, office of international operations, Baltimore, eine monatliche Bruttopension aus den USA iHv US-\$ 150,--. Davon wurden monatlich an Steuern US-\$ 38,30 einbehalten.

2.) Rechtliche Würdigung:

a) Besteuerung der Auslandseinkünfte des Bw.:

Nach § 1 Abs. 2 Einkommensteuergesetz 1988, BGBl. Nr. 400/1988 (EStG 1988), unterliegen natürliche Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben,

mit all ihren in- und ausländischen Einkünften, wozu gemäß § 2 Abs. 3 Z 4 EStG 1988 auch die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25) gehören, der Einkommensteuer (unbeschränkte Steuerpflicht).

Zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit iSd § 2 Abs. 3 Z 4 EStG 1988 zählen gemäß § 25 Abs. 1 Z 3 auch Pensionen aus der inländischen gesetzlichen Sozialversicherung (lit. a) und Pensionen aus einer inländischen vergleichbaren ausländischen Sozialversicherung (lit. b).

Da der Bw. einen Wohnsitz im Inland hat unterliegt er mit seinem Welteinkommen und somit nicht nur mit seiner inländischen, sondern auch mit den aus Deutschland und den USA bezogenen Pensionszahlungen der österreichischen Einkommensteuer. Im Hinblick auf die Auslandsbezüge ist jedoch zu prüfen, inwiefern das inländische Besteuerungsrecht durch die zwischen der Republik Österreich mit Deutschland und mit den USA abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen eingeschränkt wird.

Doppelbesteuerungsabkommen entfalten nämlich eine Schrankenwirkung insofern, als sie eine sich aus dem innerstaatlichen Steuerrecht ergebende Steuerpflicht begrenzen. Ob Steuerpflicht besteht, ist zunächst stets nach innerstaatlichem Steuerrecht zu beurteilen. Ergibt sich aus dem innerstaatlichen Steuerrecht eine Steuerpflicht, ist in einem zweiten Schritt zu beurteilen, ob das Besteuerungsrecht durch ein Doppelbesteuerungsabkommen eingeschränkt wird (VwGH 28.11.2007, 2006/14/0057; 25.09.2001, 99/14/0217).

Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich, w. o. ausgeführt, auf alle in- und ausländischen Einkünfte. Der Steuersatz bemisst sich nach dem (Gesamt)Einkommen, worin innerstaatlich der Progressionsvorbehalt seine Rechtsgrundlage findet (VwGH 29.7.2010, 2010/15/0021; VwGH 24.5.2007, 2004/15/0051; vgl. auch Widhalm in Gassner/Lang/Lechner, Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, 159 ff). Zu berücksichtigen ist weiters, dass die für die österreichische Steuer maßgeblichen Bemessungsgrundlagen, also auch die in Österreich im Wege des Progressionsvorbehaltes zu berücksichtigenden Auslandseinkünfte, stets nach inländischem Recht zu ermitteln sind. Hierin stimmen Lehre (Philipp/Loukota/Jirousek, Internationales Steuerrecht, Teil I, Z 00 Rz 50), Rechtsprechung (VwGH 6.3.1984, 83/14/0107, UFS 17.1.2006, RV/0342-L/02; UFS 7.5.2009, RV/0350-F/08; UFS 23.7.2009, RV/0516-F/07) und BMF (EStR 2000 Rz 17, 33, 7591) überein.

Unstrittig ist gemäß der Aktenlage, dass der Bw. in den berufungsgegenständlichen Jahren 2009 und 2010 den Hauptwohnsitz und Mittelpunkt der Lebensinteressen in Österreich hatte und daher dessen Welteinkommen nach österreichischem Steuerrecht zu ermitteln ist.

Grundlage für die Aufteilung der Besteuerungsrechte zwischen Österreich und Deutschland ist im gegenständlichen Fall das Abkommen zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern von Einkommen und Vermögen vom 24. August 2000, BGBl. III Nr. 182/2002.

Art. 18 Abs. 1 des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Österreich und Deutschland legt die Grundregel fest, nämlich dass, wenn eine in einem Vertragsstaat ansässige Person Ruhegehälter und ähnliche Vergütungen oder Renten aus dem anderen Vertragsstaat erhält, diese Bezüge nur im erstgenannten Staat besteuert werden dürfen.

Art. 18 Abs. 2 des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Österreich und Deutschland normiert jedoch, dass 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 dürfen.

Demnach wird dem Staat der zahlenden Kasse das Besteuerungsrecht belassen, der Ansässigkeitsstaat hat die betreffenden Einkünfte aus der Bemessungsgrundlage auszuscheiden. Darin liegt sogleich schon die Anordnung über die Vermeidung der Doppelbesteuerung.

Der Bezug der gegenständlichen Pensionszahlungen ist ein Bezug aus der gesetzlichen deutschen Sozialversicherung und steht gem. Art. 18 Abs. 2 des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Österreich und Deutschland das Besteuerungsrecht nur der Bundesrepublik Deutschland als Quellenstaat zu.

Art. 23 Abs. 2 lit. d des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Österreich und Deutschland setzt fest, dass 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. Diese Gesetzesstelle erlaubt dem Ansässigkeitsstaat – Österreich - daher die Besteuerung unter Progressionsvorbehalt.

Progressionsvorbehalt bedeutet, dass die der Bundesrepublik Deutschland zur Besteuerung zugeteilten Einkünfte in Österreich zwar aus der Einkommensteuerbemessungsgrundlage auszuscheiden, bei der Ermittlung des auf die in Österreich zu versteuernden Einkünfte anzuwendenden Tarifes aber zu berücksichtigen sind.

Grundlage für die Aufteilung der Besteuerungsrechte zwischen Österreich und den USA ist im gegenständlichen Fall das Abkommen zwischen der Republik Österreich und den USA zur

Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerumgehung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen vom 31. Mai 1996, BGBl. III Nr. 6/1998.

Gemäß Art. 18 Abs 1 lit b des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Österreich und den USA dürfen vorbehaltlich des Artikels 19 (Öffentlicher Dienst) Zahlungen aus der gesetzlichen Sozialversicherung und andere öffentliche Ruhegehälter, die von einem Vertragsstaat an eine in dem anderen Vertragsstaat ansässige natürliche Person oder an einen Staatsbürger der Vereinigten Staaten geleistet werden, nur in dem erstgenannten Vertragsstaat besteuert werden.

Nach Artikel 22 Abs. 3 lit. b des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Österreich und den USA dürfen Einkünfte einer in Österreich ansässigen Person, die nach dem Abkommen von der Besteuerung in Österreich auszunehmen sind, gleichwohl in Österreich bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen der Person einbezogen werden.

Bei der in Rede stehenden US-Sozialversicherungspension handelt es sich somit um Einkünfte, die durch das von Österreich mit den USA abgeschlossene Doppelbesteuerungsabkommen in Österreich unter Progressionsvorbehalt von der Besteuerung freigestellt sind.

Die Einbeziehung der deutschen und amerikanischen Einkünfte des Bw. in die Tarifermittlung erfolgte somit zu Recht.

Betreffend die Ausführungen des Bw. wonach die ausländischen Einkünfte des Bw. nicht unter der Kennzahl 453 sondern unter den Kennzahlen 440 bzw. 395 und 396 der Einkommensteuererklärung zu erfassen seien, ist zunächst auf die in den ersten sechs Absätzen der rechtlichen Würdigung dieser Bescheidbegründung erstellten Ausführungen hinzuweisen.

Die gegenständlichen Zahlungen aus Deutschland und den USA wurden nicht zur Lohnsteuer erfasst. Gemäß den Beilagen L1i zur Erklärung zur ArbeitnehmerInnenveranlagung (L1) oder Einkommensteuererklärung (E1) für 2009 und 2010 („- *Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit ohne Lohnsteuerabzug - Zusatzangaben bei Erfüllung bestimmter grenzüberschreitender Kriterien – Antrag auf unbeschränkte Steuerpflicht (§1 Abs. 4)*“) sind unter Progressionsvorbehalt steuerbefreite Auslandseinkünfte aus nichtselbständiger Arbeit – dass es sich bei den in Rede stehenden vom Bw. in den Jahren 2009 und 2010 erzielten Auslandseinkünften um solche handelt, geht aus den obigen Ausführungen unzweifelhaft hervor - unter der Kennzahl 453 und die Höhe der in der Kennzahl 453 enthaltenen ausländischen Pensionsbezüge unter der Kennzahl 791 erfassen.

Das die Kennzahlen 440 bzw. 395 und 396 der Einkommensteuererklärung betreffende Vorbringen des Bw. geht daher ins Leere. Anzumerken ist diesbezüglich, dass die genannten Kennzahlen in den Einkommensteuererklärungen mit folgenden Texten versehen sind:

Kennzahl 395:

Text Einkommensteuererklärung für 2009: „*In den Einkünften sind enthalten: Ausländische Einkünfte, für die Österreich das Besteuerungsrecht zusteht (ohne Kapitalerträge laut Kennzahlen 754, 755, 756 und Einkünfte gemäß Kennzahl 786)*“

Text Einkommensteuererklärung für 2010: „*In den Einkünften sind enthalten: Ausländische Einkünfte, für die Österreich das Besteuerungsrecht zusteht (ohne Kapitalerträge gemäß Kennzahlen 754, 755, 756 und Einkünfte gemäß Kennzahl 786 sowie Einkünfte gemäß Kennzahl 359 der Beilag L1i)*“

Kennzahl 396:

Text Einkommensteuererklärung für 2009: „*Auf Einkünfte gemäß Kennzahl 395 entfällt eine anrechenbare Steuer (ohne Quellensteuer laut Kennzahlen 758 und 759) in Höhe von*“

Text Einkommensteuererklärung für 2010: „*Auf Einkünfte gemäß Kennzahl 395 entfällt eine anrechenbare Steuer (ohne anzurechnende Steuern gemäß Kennzahlen 758, 759, 786 und Kennzahl 377 der Beilage L1i) in Höhe von*“

Kennzahl 440:

Text Einkommensteuererklärungen für 2009 und 2010 jeweils: „*In den Einkünften sind nicht enthalten: Unter Progressionsvorbehalt steuerbefreite Auslandseinkünfte, die nicht in Kennzahl 453 der Beilage L1i enthalten sind.*“

Schlussendlich wird darauf hingewiesen, dass auf der Website des BMF betreffend das Ausfüllen des Formulares L1i u. a. wörtlich wie folgt ausgeführt wird:

„*Was sind unter Progressionsvorbehalt steuerbefreite Auslandseinkünfte (Befreiungsmethode)?*

Auslandseinkünfte aus einer nichtselbständigen Tätigkeit oder ausländische Pensionsbezüge sind dann in Österreich unter Progressionsvorbehalt steuerbefreit, wenn dies auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Österreich und dem jeweiligen Staat geregelt ist. Die Liste der österreichischen Doppelbesteuerungsabkommen auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen finden Sie auf der Website des BMF. Tragen Sie diese Einkünfte, die bei der Ermittlung des Steuersatzes im Rahmen der Anwendung des Progressionsvorbehaltes zu berücksichtigen sind, in die Kennzahl 453 ein, und im Falle von Pensionsbezügen diese nochmals in die Kennzahl 791. Bitte geben Sie auch in der Kennzahl

493 die Werbungskosten bekannt, die bei der Ermittlung der steuerbefreiten Auslandseinkünfte berücksichtigt wurden."

In Ansehung der obigen Ausführungen erfolgte die Erfassung der berufungsgegenständlichen Auslandseinkünfte durch das Finanzamt unter den Kennzahlen 453 und 791 im (Formular L1i) zu Recht. Somit geht das gesamte diesbezügliche Berufungsvorbringen des Bw. ins Leere.

W. o. ausgeführt, brachte das Finanzamt in der abändernden Berufungsvorentscheidung vom 16. Jänner 2012 betreffend den Einkommensteuerbescheid (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2010 ausländische Einkünfte iHv € 1.978,45 und im Einkommensteuerbescheid 2010 vom 9. März 2011 solche iHv € 1.992,70 zum Ansatz. Der diesbezügliche Unterschied erklärt sich dadurch, dass die Berechnung der aus den USA bezogenen Rente im Ausmaß von US-\$ 1.800, unter Anwendung des im Formular L17b für 2010 des Bundesministeriums für Finanzen diesbezüglich angeführten Umrechnungskurses von 0,743004 durchgeführt wurde.

Der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2010 war daher insoweit Folge zu geben.

b) Einkommensteuerbescheid 2009 vom 17. Jänner 2012, Berichtigung gem. 293 BAO zu Bescheid vom 20. Oktober 2010:

Gemäß § 293 BAO kann die Abgabenbehörde auf Antrag einer Partei (§ 78) oder von Amts wegen in einem Bescheid unterlaufene Schreib- und Rechenfehler oder andere offenbar auf einem ähnlichen Versehen beruhende tatsächliche oder ausschließlich auf dem Einsatz einer automationsunterstützten Datenverarbeitungsanlage beruhende Unrichtigkeiten berichtigen (BGBl I 2002/97 ab 2003).

§ 293 BAO soll die Möglichkeit schaffen, Fehler zu berichtigen, die in einem Auseinanderklaffen von tatsächlichem Bescheidwillen und formeller Erklärung des Bescheidwillens bestehen (VwGH 24.4.1996, 92/15/0128).

Schreibfehler sind zB Abschreibfehler (VwGH 28.2.1995, 94/14/0139) oder das Verschreiben beim Namen zB des Bescheidadressaten oder bei der Datumsangabe.

Rechenfehler sind zB Additionsfehler und liegen auch bei einer unrichtigen Ablesung des Steuerbetrages aus einer Tabelle oder beim Vertippen an einer Rechenmaschine vor (vgl. VwGH 19.12.1958, 1837/57).

Schreib- und Rechenfehler iSd § 293 müssen nicht offenbar sein.

Andere offenbar auf einem ähnlichen Versehen beruhende Unrichtigkeiten sind Fehler, die Schreib- und Rechenfehlern sehr nahe kommen, also Fehler in der Ausdrucksweise, nicht hingegen Fehler im Bereich des Zustandekommens und der Gestaltung des Bescheidwillens. Eine offenbar auf einem Versehen beruhende Unrichtigkeit liegt dann vor, wenn die ursprüngliche Entscheidung den Gedanken, den die Abgabenbehörde offenbar aussprechen wollte, unrichtig wiedergegeben, dh. also wenn die zu berichtigende Entscheidung dem Willen der Abgabenbehörde offensichtlich nicht entsprochen hat.

Diese Unrichtigkeit muss nicht aus dem Bescheid selbst ersichtlich sein. Erkenntnisquelle kann insbesondere auch der Akteninhalt sein (vgl. zB VwGH 25.3.1994, 92/17/0133).

Nicht gemäß § 293 BAO berichtigbar sind Fehler, die der Abgabenbehörde im Zuge ihrer Willensbildung unterlaufen. Daher sind unrichtige rechtliche Beurteilungen und Fehler der Beweiswürdigung keiner Berichtigung gem. § 293 BAO zugänglich, ebenso nicht durch Übersehen von Aktenteilen entstandene Fehler.

Unter dem Titel einer Berichtigung dürfen daher keinesfalls nachträgliche Änderungen im Inhalt, der Rechtsauffassung und Sachverhaltsannahme eines Bescheides vorgenommen werden.

Der berichtigende Bescheid tritt nicht an die Stelle des fehlerhaften Bescheides, sondern tritt zu diesem hinzu und ergänzt den berichtigten Bescheid.

Der berichtigende Bescheid ist mit Berufung anfechtbar. Diese Berufung kann jedoch idR nicht auch den berichtigten Bescheid anfechten (vgl. zB VwGH 20.4.1995, 92/13/0130; siehe zu vor auch: *Ritz*, BAO-Kommentar, 2. Aufl., Rzn. 1-8 und 19-20 zu § 293 BAO mit weiterer Judikatur und Literaturverweisen).

W. o. ausgeführt, führte das Finanzamt im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2009 vom 20. Oktober 2010 u. a. begründend aus, dass das Besteuerungsrecht bei Sozialversicherungspensionen laut Doppelbesteuerungsabkommen mit Deutschland stets dem Kassenstaat zustehe. Somit war der Bescheidwille im Sinne der obigen diesbezüglichen Ausführungen unzweifelhaft nicht nur auf die Erfassung der aus den USA bezogenen sondern auch auf die Erfassung der aus Deutschland bezogenen Sozialversicherungspension gerichtet. Ein Fehler des Finanzamtes in der Willensbildung bei Erlassung des im ersten Satz dieses Absatzes erwähnten Bescheides ist daher auszuschließen. Dass ein Aktenteil übersehen wurde, vermag der UFS in Ansehung des oben Gesagten nicht zu erkennen.

Auch relevierte der Bw. in seinem Berufungsschreiben vom 15. Februar 2012 weder die Willensbildung des Finanzamtes bei Erlassung des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2009 vom 20. Oktober 2010 noch brachte der Bw. in diesem Schreiben vor, dass ein Aktanteil übersehen worden sei. Der Erlassung des gegenständlichen Berichtigungsbescheides an sich wurde im im vorigen Satz erwähnten Berufungsschreiben ebenfalls nicht entgegengetreten. Auf die obige Darstellung der den Einkommensteuerbescheid 2009 vom 17. Jänner 2012, Berichtigung gem. § 293 BAO zu Bescheid vom 20. Oktober 2010, betreffenden Berufung wird an dieser Stelle verwiesen.

§ 293 BAO soll gerade die Möglichkeit schaffen, derartige Fehler zu berichtigen, die wie im Gegenstandsfall in einem Auseinanderklaffen von tatsächlichem Bescheidwillen und formeller Erklärung des Bescheidwillens bestehen.

In Ansehung des oben Gesagten wurde daher mit dem angefochtenen Bescheid vom 17. Jänner 2012 ein iSd § 293 BAO berichtigbarer Fehler behoben, weshalb der Erlassung dieses Berichtigungsbescheides durch das Finanzamt nicht entgegen zu treten und diese als zulässig zu beurteilen ist.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 31. August 2012