



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Salzburg
Senat 14

GZ. RV/0058-S/11,
miterledigt RV/0085-S/11,
RV/0482-S/11, RV/0552-S/12

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, AdresseBw, vom 26. September 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes X, vertreten durch FAVertr, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für den Zeitraum 2005 bis 2008 (vom 20. September 2010 – für die Jahre 2005 bis 2007 in der gemäß § 293b BAO berichtigten Fassung vom 3. November 2010), über die Berufung vom 14. Oktober 2010 gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2009 (vom 24. August 2010), über die Berufung vom 15. Juli 2011 gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer 2010 (Arbeitnehmerveranlagung) vom 15. Juni 2011 und die Berufung vom 20. Juni 2012 gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer 2011 (Arbeitnehmerveranlagung) vom 21. Mai 2012 nach der am 8. Februar 2013 in 5026 Salzburg-Aigen, Aignerstraße 10, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide 2005 bis 2008, 2010 und 2011 werden als unbegründet abgewiesen.

Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2009 wird als verspätet zurückgewiesen.

Die angefochtenen Einkommensteuerbescheide 2005 bis 2011 bleiben unverändert (hinsichtlich der Einkommensteuerbescheide 2005 bis 2007 in der gemäß § 293b BAO berichtigten Fassung vom 3. November 2010).

Entscheidungsgründe

Darstellung des Verfahrensablaufes:

In seinen Einkommensteuererklärungen (Arbeitnehmerveranlagung) für die Jahre 2005 bis 2011 erklärte der Berufungswerber (in der Folge mit Bw. abgekürzt) unter anderem „unter Progressionsvorbehalt steuerbefreite Auslandseinkünfte“ in folgender Höhe:

Jahr	Betrag in €
2005	3.344,00
2006	5.016,00
2007	5.029,44
2008	5.070,72
2009	5.160,00
2010	5.221,44
2011	5.247,30

Der Einkommensteuerbescheid 2009 wurde mit Datum 24. August 2010 erlassen, die Einkommensteuerbescheide 2005 bis 2008 mit Datum 20. September 2010.

Am 28. September 2010 brachte der Bw. beim Finanzamt ein „Ansuchen um Überprüfung der Einkommensteuerbescheide 2005 bis 2008“ ein, das vom Finanzamt als **Berufung** gewertet wurde.

Der Bw. führte aus, dass die Nachforderung ihm nicht logisch erscheine, Gesetze aber letztlich logisch seien. Es könne nicht im Sinne des Gesetzgebers sein, dass die deutsche Rente zu solchen Nachforderungen führe. Herr Y habe ihm die Gesetzeslage erklärt, in groben Umrissen sei ihm jetzt der Rechenvorgang bekannt. Trotzdem könne etwas nicht stimmen – der Logik nach. Es werde erklärt, dass die deutsche Rente nicht besteuert werde, sie führe „nur“ zu einem höheren Steuersatz für die inländische Rente des Bw.

Dieser höhere Steuersatz sei z.B. in 2007 31,44 % und ergebe eine Steuer von € 11.669,19. Ohne Berücksichtigung der deutschen Rente habe sich eine Steuerbelastung von € 8.307,91 ergeben. Dies bedeute, dass die deutsche Rente in Höhe von € 5.029,00 zu einer Mehrbelastung von € 3.361,28 führe. Zu dem ganzen Vorgang sei noch etwas Wichtiges anzumerken, und zwar, dass es nicht anlässlich der Prüfung durch das Finanzamt zu einer Wiederaufnahme des Verfahrens gekommen sei, sondern durch das Ansuchen des Bw.

Der Bw. hat diesem Schreiben eine „Übersichtstabelle“ über die Jahre 2005 bis 2009 angeschlossen, in der er verschiedene Steuersatzberechnungen darstellt (Einkommen ohne deutsche Rente, Einkommen inklusive ausländischer Rente) und die Mehrbelastung durch die

höhere Besteuerung der inländischen Rente berechnet.

Erläuternd führte er weiter aus, dass, obwohl das österreichische Steuergesetz die deutsche Rente als „Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug“ definiere, es infolge der Berechnung des Durchschnittssteuersatzes zu einer Minderung der deutschen Rente um den in der letzten Zeile (der Übersichtstabelle) ausgewiesenen %-Satz komme. Sei es wirklich die Absicht des Gesetzgebers gewesen, den erworbenen Anspruch auf Rente aus dem ausländischen Beschäftigungsverhältnis mit dieser enormen Belastung zu bestrafen?

In der Anlage legte der Bw. außerdem die Bescheinigungen EU/EWR für die Jahre 2005, 2006, 2007 und 2009 vor.

Über die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 2005 bis 2008 entschied das Finanzamt mit Berufungsvorentscheidung vom 13. Oktober 2010.

Die Berufung wurde als unbegründet abgewiesen. Dies mit folgender Begründung (in der Berufungsvorentscheidung betreffend den Einkommensteuerbescheid 2007):

Gemäß § 1 Abs. 1 EStG sind nur natürliche Personen einkommensteuerpflichtig. Unbeschränkt steuerpflichtig sind jene natürlichen Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die unbeschränkte Steuerpflicht betrifft das gesamte Welteinkommen. Zur Vermeidung einer doppelten Besteuerung (in den einzelnen Staaten) gibt es Doppelbesteuerungsabkommen, so u.a. auch mit Deutschland. Danach besteht im gegenständlichen Fall das Besteuerungsrecht der ausländischen Pension in Deutschland. Österreich darf nach dem so genannten Progressionsvorbehalt den Steuersatz nach dem Welteinkommen ermitteln und diesen Steuersatz zur Ermittlung der Einkommensteuer auf das österreichische Einkommen anwenden.

Zu beachten ist allerdings, dass das höhere Welteinkommen auch Auswirkungen in der Berechnung der Steuer hat, so hat sich bei der außergewöhnlichen Belastung der Selbstbehalt zumindest auf die Höhe der außergewöhnlichen Belastung erhöht, daher gänzlicher Wegfall der steuerlichen Auswirkung. Ebenso wurden die Sonderausgaben nach der gesetzlichen Einschleifregelung gekürzt (siehe dazu auch die Berechnung im ESt-Bescheid).

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Mit Eingangsstempel vom 14. Oktober 2010 langte ein weiteres Schreiben des Bw. beim Finanzamt ein, das als Betreff

Berufung und Antrag auf Richtigstellung der Einkommensteuerbescheide 2005 bis 2008 vom 20.09.2010 und des Einkommensteuerbescheides 2009 vom 24.08.2010, Antrag um Aussetzung der Einhebung des geforderten Betrages

enthielt.

Dem Schreiben war Folgendes zu entnehmen:

Ich habe in Unkenntnis der gesetzlichen Bestimmungen in den Steuererklärungen unrichtige Beträge eingetragen. Ich ersuche, die Einkünfte entsprechend den Steuerbescheiden des Finanzamtes XY vom 26.09.2010 Steuernummer xxx unter der Kennzahl 440 in Ansatz zu bringen.

2005	€ 1.672,00
2006	€ 2.508,00
2007	€ 2.521,00
2008	€ 2.562,00
2009	€ 2.550,00

Für die Steuerbescheide 2005 bis 2007 wird ersucht, die Beträge „Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug“ bei der Ermittlung „Gesamtbetrag der Einkünfte“ außer Ansatz zu lassen.

Die deutschen Einkommensteuerbescheide 2005 bis 2009 wurden in Ablichtung angeschlossen.

Das Schreiben vom 14. Oktober 2010 wertete das Finanzamt ohne weitere Begründung, ohne Vorliegen eines Ansuchens um Verlängerung der Rechtsmittelfrist, als Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2009 vom 24. August 2010.

Das Finanzamt erließ deshalb am 27. Oktober 2010 betreffend den Einkommensteuerbescheid 2009 eine abweisende Berufungsvorentscheidung mit folgender Begründung:

Auf die Begründung zur Berufungsvorentscheidung Einkommensteuer 2007 wird hingewiesen. Für die Höhe der Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug ist immer von einem Wert auszugehen, der nach österreichischem Steuerrecht zu ermitteln ist. Steuerbegünstigungen bzw. Steuerbefreiungen nach dem Einkommensteuergesetz der Bundesrepublik Deutschland haben keinen Einfluss auf die Ermittlung des Gesamtbetrages der Einkünfte, der zur Ermittlung des Progressionsvorbehaltes herangezogen wird. Die Berufung ist somit als unbegründet abzuweisen.

Zu den Einkommensteuerbescheiden 2005 bis 2007 erließ das Finanzamt am 3. November 2010 gemäß § 293b BAO berichtigte Bescheide, in denen dem Vorbringen des Bw., die *Beträge Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug bei der Ermittlung „Gesamtbetrag der Einkünfte“ außer Ansatz zu lassen*, Rechnung getragen wurde.

Gegen die in der Folge erlassenen Einkommensteuerbescheide 2010 (vom 15. Juni 2011) und 2011 (vom 21. Mai 2012) wurde ebenfalls Berufung erhoben.

In der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2010 brachte der Bw. vor, dass er der Ansicht sei, dass es sich bei den Einkünften aus Deutschland um nicht steuerbare Einkünfte handle.

Dies deshalb, da die Sozialversicherungsbeiträge in Deutschland steuerlich nicht absetzbar gewesen seien. In Österreich haben diese Beträge mangels Wohnsitz und Einkünften ebenfalls steuerlich nicht berücksichtigt werden können.

Nach Ergehen der Berufungsvorentscheidungen betreffend die Einkommensteuerbescheide 2005 bis 2008 und 2009 stellte der Bw. (in verlängerter Frist) mit Datum 31. Jänner 2011 den Antrag auf Entscheidung der Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 2005 bis 2008 (Berufungsvorentscheidung vom 13. Oktober 2010) und gegen den Einkommensteuerbescheid 2009 (Berufungsvorentscheidung vom 27. Oktober 2010) durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz sowie den Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung.

Dies mit folgender Begründung:

Die Einkünfte aus Renten wurden entsprechend den Steuerbescheiden des Finanzamtes XY vom 26.09.2010 Steuernummer xxx in folgender Höhe veranlagt:

2005	€ 1.672,00
2006	€ 2.508,00
2007	€ 2.521,00
2008	€ 2.562,00
2009	€ 2.652,00

Es wird ersucht, für Zwecke des Progressionsvorbehaltes diese Beträge zu verwenden.

Die Einkünfte aus Rente weichen aus folgendem Grund vom ausbezahnten Jahresbetrag der Rente ab:

Der Rentenbeitrag wurde zu 50% vom Dienstgeber, und zu 50% vom Dienstnehmer aufgebracht. Der Dienstnehmer musste seinen Beitrag in voller Höhe als lohnsteuerbaren Arbeitslohn der Besteuerung unterziehen. Aus diesem Grund wurden die Dienstnehmer- und Dienstgeberanteile der Rentenauszahlungen bis 2004 nicht besteuert.

Der 50%-Beitrag des Dienstgebers wurde vom Dienstgeber als Betriebsausgabe in Ansatz gebracht, daher sind 50% des Rentenbezuges zu versteuern. Diese Besteuerung des Dienstgeberanteiles gilt erst seit 2009 und wurde rückwirkend ab 2005 eingeführt. Bis 2004 war dieser Anteil steuerfrei.

Weiterhin ist der Anteil der vom Dienstnehmer entrichteten Hälfte der Rente laut § 22 Satz 1 a Punkt aa dEStG bei Ermittlung der Einkünfte nicht einzubeziehen. Die Begründung dafür ist, dass sich sonst eine wirtschaftliche und steuerliche Mehrfachbelastung desselben Besteuerungsgutes ergeben würde.

Der nicht steuerpflichtige Anteil beträgt in meinem Fall 50% des Jahresbetrages der Rente in Höhe von € 5.016,00 bei Rentenbeginn. Das sind € 2.508,00 jährlich. Dieser Betrag gilt für die gesamte Laufzeit des Rentenbezuges und ändert sich nicht mehr.

Wenn dieser Betrag zur Berechnung des Durchschnittssteuersatzes (Progressionsvorbehalt) herangezogen wird, liegt in verfassungswidriger Weise zuerst in der Beitragseinzahlungsphase und dann in der Auszahlungsphase eine Doppelbesteuerung vor.

Dieser Pensionsbezug entspricht nach der wirtschaftlichen Betrachtungsweise mangels Möglichkeit zur Abzugsfähigkeit der Pensionsversicherungsbeiträge als Werbungskosten in der Erwerbsphase nicht einem inländischen Pensionsbezug, sondern eher wiederkehrenden Bezügen im Sinne des § 29 Z 1 EStG 1988.

Die Steuerpflicht für diese Bezüge greift erst, wenn die Summe der Versicherungsleistungen den Wert der Gegenleistung (das heißt den kapitalisierten Rentenanspruch) übersteigt.

Der „kapitalisierte Rentenanspruch“ wurde von der deutschen Finanzverwaltung in Höhe von € 2.508,00 festgesetzt.

Es ist nicht anzunehmen, dass die österreichische Finanzverwaltung zu einer anderen Lösung kommt, da diese Vorgangsweise verwaltungsökonomisch am einfachsten zu einem praktikablen Ergebnis führt.

Laut meiner als Anlage beigefügten Berechnung habe ich für meine Pension in der Erwerbsphase Einkommensteuer in Höhe von € 9.694,61 vorausbezahlt.

Ein österreichischer Dienstnehmer erspart sich im Vergleich dazu € 9.694,61 an Lohnsteuerzahlung, da der Pensionsbeitrag als Werbungskosten in Anrechnung gebracht werden kann.

Der Unterschied beim Steuerbetrag beträgt daher € 19.389,21. Zusätzlich muss ich in Zukunft mit einer jährlichen Steuerbelastung in Deutschland in Höhe von rund € 500,00 und in Österreich in Höhe von rund € 500,00 rechnen, ohne dass ich den in Deutschland bereits vorausbezahlten Steuerbetrag in Höhe von 9.694,61 oder die seinerzeit nicht absetzbaren Werbungskosten in Höhe von € 32.315,35 in Anrechnung bringen kann.

Wirtschaftlich gesehen liegen für die Pensionsansprüche eigene Ausgaben in Höhe von € 42.009,96 vor. Dieser Betrag konnte steuerlich nicht geltend gemacht werden. Wirtschaftlich betrachtet liegt daher bis zur Höhe dieses Betrages kein Einkommen vor.

Des Weiteren wird im Doppelbesteuerungsabkommen mit Deutschland die Berücksichtigung der Einkünfte vorgeschrieben. Die Endsumme der Einkünfte entspricht meines Erachtens am ehesten den österreichischen Besteuerungsgrundlagen.

Auch nach österreichischem Recht würden unter den gleichen Voraussetzungen die Bezüge ebenfalls, wie in Deutschland praktiziert, teilweise außer Ansatz bleiben. In meinem Fall entspricht die derzeitige Vorgangsweise nicht dem Grundsatz der Vermeidung von Doppelbesteuerung desselben Besteuerungsgutes.

Falls meinem Ansuchen, den endgültigen Betrag der Einkünfte des deutschen Einkommensteuerbescheides für Zwecke der Hinzurechnung des Progressionsvorbehaltes zu verwenden, nicht entsprochen werden kann, wird beantragt, die seinerzeit nicht absetzbaren Werbungskosten, oder die entrichtete Einkommensteuer aus der vorgelagerten Besteuerung, oder Freistellung des kapitalisierten Rentenanspruches steuermindernd in Ansatz zu bringen.

Für Rückfragen und Ergänzungen stehe ich gerne zur Verfügung.

Weiters bitte ich um Anberaumung einer mündlichen Berufungsverhandlung.

Anlagen:

Bestätigung Pensionsversicherungsbeiträge

Berechnungstabelle Beiträge zur Pensionsversicherung

Steuerbescheide Finanzamt XY vom 24.09.2010

Die Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide 2010 und 2011 wurden vom Finanzamt ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Mit Einlaufdatum **15. Juni 2011** richtete der Bw. ein **weiteres Schreiben an das**

Finanzamt, mit folgendem Inhalt:

Er habe in der Zwischenzeit gehört, dass im Zusammenhang mit der Höherversicherung in der Sozialversicherung die entsprechenden Einkünfte als nicht steuerbar beurteilt worden seien.

Da in seinem Fall eventuell eine vergleichbare Ausgangslage vorliege, könnten seine Einkünfte aus Deutschland ebenfalls als nicht steuerbar zu beurteilen sein. Im Sinne einer breit

abgestimmten Vorgangsweise werde um Beiziehung des bundesweiten Fachbereichsleiters zur Verhandlung gebeten.

Das Finanzamt legte das Schreiben in der Folge dem Unabhängigen Finanzsenat vor.

In der **am 8. Februar 2013 abgehaltenen Berufungsverhandlung** wurde vom Bw. ergänzend ausgeführt, dass es im österreichischen Steuergesetz keine Regelung für die deutsche Rente gebe. Die Vergleichbarkeit bestehe nach der Ansicht des Bw. nicht, da die Beträge in der Erwerbsphase nicht als Werbungskosten abzugsfähig gewesen seien. Die Erwerbsphase in Deutschland sei von jjjj1 bis jjjj2 gewesen, in diesen 13 Jahren sei in Deutschland die Rente erworben worden. Die Beiträge der Rente in Deutschland seien zu 50 % vom Arbeitgeber geleistet worden, der dies steuermindernd zum Abzug bringen habe können. Es müsste daher eine Zweiteilung der steuerlichen Behandlung erfolgen. Die steuerliche Behandlung sei nicht ganz korrekt, betreffend den Progressionsvorbehalt. Es gehe um die Ermittlung des Einkommens, des Welteinkommens, wie weit die deutsche Rente zum Progressionsvorbehalt heranzuziehen sei. Es werde ersucht, die in Deutschland nicht versteuerten Beträge nicht zum Ansatz zu bringen für den Progressionsvorbehalt, da es in Österreich keinen vergleichbaren Fall dazu gebe.

Vom Bw. wurde anlässlich der mündlichen Berufungsverhandlung außerdem eine Ablichtung der EAS-Auskunft des BMF, GZ BMF-010221/0132-IV-4/2012, vom 28. Februar 2012, *Progressionsvorbehalt bei deutschen Sozialversicherungspensionen*, vorgelegt. Weiters legte der Bw. ein Berechnungsblatt vor mit Darstellung der Berechnung der *Pension des Bw. im Vergleich zu Herr oder Frau Österreicher*.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Unabhängige Finanzsenat nimmt folgenden **Sachverhalt**, der von den Verfahrensparteien nicht in Streit gestellt wurde, als erwiesen an und legt ihn seiner Entscheidung zugrunde:

Der Bw. hat derzeit und hatte auch in den Jahren 2005 bis 2011 seinen Wohnsitz in Österreich.

In den streitgegenständlichen Jahren bezog er eine deutsche Rente, und zwar eine Angestelltenrente der Bundesversicherungsanstalt für Angestellte in Berlin.

Die verpflichtend zu zahlenden Rentenbeiträge wurden zu 50% vom Dienstgeber, und zu 50% vom Dienstnehmer aufgebracht.

Eine freiwillige Höherversicherung bestand nicht.

Der Dienstnehmer musste seinen Beitrag als lohnsteuerbaren Arbeitslohn der Besteuerung unterziehen. Der 50%-Beitrag des Dienstgebers wurde vom Dienstgeber als Betriebsausgabe zum Abzug gebracht. Seit dem Jahr 2005 sind in Deutschland 50% des Rentenbezuges zu versteuern.

Der Anteil der vom Dienstnehmer entrichteten Hälfte der Rente ist in Deutschland bei der Ermittlung der Einkünfte nicht einzubeziehen.

Der nicht steuerpflichtige Anteil beträgt im Fall des Berufungswerbers 50% des Jahresbetrages der Rente in Höhe von € 5.016,00 bei Rentenbeginn. Das sind € 2.508,00 jährlich. Dieser Betrag gilt für die gesamte Laufzeit des Rentenbezuges und ändert sich nicht mehr.

Der Bw. hat die Rente in Deutschland in der genannten Höhe versteuert.

In der Erwerbsphase waren die Pensionsversicherungsbeiträge des Bw. in Deutschland nicht als Werbungskosten abzugsfähig.

Die Höhe der ausländischen Rentenbeträge ist nicht strittig – sie ist dem Akteninhalt bzw. der Darstellung des Verfahrensablaufes zu entnehmen.

Rechtsgrundlagen und rechtliche Würdigung:

Zum Verfahrensrecht:

§ 274 BAO (Bundesabgabenordnung) besagt:

Tritt ein Bescheid an die Stelle eines mit Berufung angefochtenen Bescheides, so gilt die Berufung als auch gegen den späteren Bescheid gerichtet. Soweit der spätere Bescheid dem Berufungsbegehren Rechnung trägt, ist die Berufung als gegenstandslos zu erklären.

Prof. Mag. Dr. Christoph Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, 4., überarbeitete Auflage, Linde Verlag, Wien 2011, Tz. 3 zu § 274) führt dazu aus:

§ 274 BAO ist allerdings nicht anwendbar auf zu einem Bescheid hinzutretende Bescheide (die somit den ursprünglichen Bescheid nicht ersetzen). Dies betrifft insbesondere Berichtigungen gemäß § 293 oder gemäß § 293b. ... Allerdings macht die Berichtigung von mit Berufung angefochtenen Bescheiden diese Berufung nicht unzulässig. Die Berufung gilt vielmehr als gegen den ursprünglichen Bescheid in der berichtigten Fassung gerichtet (vgl zB VwGH 20.5.1987, 86/13/0088).

Zur Zurückweisung der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2009:

§ 273 Abs. 1 BAO (Bundesabgabenordnung) besagt:

Die Abgabenbehörde hat eine Berufung durch Bescheid zurückzuweisen, wenn die Berufung

- nicht zulässig ist oder
- nicht fristgerecht eingebracht wurde.

§ 245 BAO bestimmt:

(1) Die Berufungsfrist beträgt einen Monat. Enthält ein Bescheid die Ankündigung, dass noch eine Begründung zum Bescheid ergehen wird, so wird die Berufungsfrist nicht vor Bekanntgabe der fehlenden Begründung oder der Mitteilung, dass die Ankündigung als gegenstandslos zu betrachten ist, in Lauf gesetzt.

(2) Durch einen Antrag auf Mitteilung der einem Bescheid ganz oder teilweise fehlenden Begründung (§ 93 Abs. 3 lit. a) wird der Lauf der Berufungsfrist gehemmt.

(3) Die Berufungsfrist kann aus berücksichtigungswürdigen Gründen, erforderlichenfalls auch wiederholt, verlängert werden. Durch einen Antrag auf Fristverlängerung wird der Lauf der Berufungsfrist gehemmt.

(4) Die Hemmung des Fristenlaufes beginnt mit dem Tag der Einbringung des Antrages (Abs. 2 oder 3) und endet mit dem Tag, an dem die Mitteilung (Abs. 2) oder die Entscheidung (Abs. 3) über den Antrag dem Antragsteller zugestellt wird. In den Fällen des Abs. 3 kann jedoch die Hemmung nicht dazu führen, dass die Berufungsfrist erst nach dem Zeitpunkt, bis zu dem letztmals ihre Verlängerung beantragt wurde, abläuft.

Der Einkommensteuerbescheid 2009 wurde mit Datum 24. August 2010 erlassen, die Einkommensteuerbescheide 2005 bis 2008 mit Datum 20. September 2010.

Am 28. September 2010 brachte der Bw. beim Finanzamt ein „Ansuchen um Überprüfung der Einkommensteuerbescheide 2005 bis 2008“ ein, das vom Finanzamt als Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 2005 bis 2008 gewertet wurde.

Gegen den Einkommensteuerbescheid 2009 wurde keine Berufung erhoben.

Mit Datum 14. Oktober langte beim Finanzamt ein als *Berufung und Antrag auf Richtigstellung der Einkommensteuerbescheide 2005 bis 2008 vom 20.09.2010 und des Einkommensteuerbescheides 2009 vom 24.08.2010 ... benanntes Schreiben* des Bw. ein.

Obwohl dem Veranlagungsakt kein Hinweis darauf zu entnehmen ist, dass der Einkommensteuerbescheid 2009 nicht innerhalb der üblichen Frist des Postlaufes zugestellt worden ist und auch kein Ansuchen um Verlängerung der Berufungsfrist betreffend den Einkommensteuerbescheid 2009 eingebracht worden ist, wurde das mit 14. Oktober 2010 eindeutig nach Ablauf der Berufungsfrist gegen den Einkommensteuerbescheid 2009 vom 24. August 2010 eingelangte Schreiben vom Finanzamt als rechtzeitige Berufung gewertet.

Dem kann der Unabhängige Finanzsenat nicht folgen. Das Berufungsschreiben gegen den Einkommensteuerbescheid 2009 ist als verspätet zu beurteilen und die Berufung zurückzuweisen.

Die vom Finanzamt erlassene Berufungsvorentscheidung vom 27. Oktober 2010 betreffend den Einkommensteuerbescheid 2009 gehört nicht dem Rechtsbestand an.

Zu den Einkommensteuerbescheiden 2005 bis 2008, 2010 und 2011:

Doppelbesteuerungsabkommen Österreich – Deutschland:

Artikel 18 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, [BGBI. III Nr. 182/2002](#), (in der Folge mit [DBA Deutschland](#) abgekürzt) lautet auszugsweise:

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 Vertragsstaats erhält, dürfen abweichend von vorstehendem Absatz 1 nur in diesem anderen Staat besteuert werden.

[...]

(4) Der Begriff "Rente" bedeutet bestimmte Beträge, die regelmäßig zu festgesetzten Zeitpunkten lebenslänglich oder während eines bestimmten oder bestimmbaren Zeitabschnitts auf Grund einer Verpflichtung zahlbar sind, die diese Zahlungen als Gegenleistung für in Geld oder Geldeswert bewirkte angemessene Leistung vorsieht.

[...]

Die streitgegenständlichen Rentenzahlungen sind unbestritten als Bezüge aus einer gesetzlichen Sozialversicherung im Sinne des [Art. 18 Abs. 2 DBA Deutschland](#) einzustufen.

Das alleinige Besteuerungsrecht für die streitgegenständlichen Rentenzahlungen ist aufgrund des zitierten Art. 18 des Doppelbesteuerungsabkommens Deutschland zugewiesen.

In Österreich sind diese Einkünfte nach [**Art. 23 Abs. 2 lit a DBA Deutschland**](#) von der Besteuerung ausgenommen.

Art. 23 Abs. 2 lit. d DBA Deutschland ist zu entnehmen:

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.

Österreich hat somit aufgrund des [Art. 23 Abs. 2 lit. d DBA Deutschland](#) das Recht, bei der Festsetzung der Steuer für das inländische Einkommen die deutschen Pensionsbezüge zu berücksichtigen (Progressionsvorbehalt).

Anwendung des Progressionsvorbehaltes:

Bei Anwendung des Progressionsvorbehaltes wird das (Gesamt) Einkommen **nach den Vorschriften des österreichischen Einkommensteuergesetzes** (EStG 1988) ermittelt, die auf dieses Einkommen entfallende österreichische Einkommenssteuer eruiert, und sodann der Durchschnittssteuersatz errechnet. Dieser wird auf jenen Einkommensteil angewandt, welcher von Österreich besteuert werden darf (vgl. Hofstätter/Reichel, § 33 EStG 1988 Tz 18; Lang/Schuch, Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland/Österreich, Art. 15 Rz 51).

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

Der Einkommensteuer ist nach [**§ 2 Abs. 1 EStG 1988**](#) das Einkommen zu Grunde zu legen, das der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat. Einkommen ist nach § 2 Abs. 2 leg. cit. der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den in den Abs. 3 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug u.a. der Sonderausgaben (§ 18).

Nach [**§ 2 Abs. 3 Z 4 EStG 1988**](#) unterliegen der Einkommensteuer u.a. die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit ([**§ 25 EStG 1988**](#)).

Gemäß [**§ 25 Abs. 1 Z 3 lit. a EStG 1988**](#) gehören Pensionen aus der gesetzlichen Sozialversicherung zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit.

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

Pensionen aus einer ausländischen gesetzlichen Sozialversicherung sind somit dann Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, wenn diese ausländische gesetzliche Sozialversicherung einer inländischen gesetzlichen Sozialversicherung entspricht.

Die Pensionsversicherung im Rahmen der österreichischen gesetzlichen Sozialversicherung ist grundsätzlich ein System der Pflichtversicherung mit Pflichtbeiträgen, auch wenn einzelne Elemente der Freiwilligkeit im Bereich der Höher- und Weiterversicherung gegeben sind. Eine ausländische Sozialversicherung entspricht daher jedenfalls nur dann einer inländischen

(österreichischen) gesetzlichen Sozialversicherung, wenn zumindest grundsätzlich eine Pflichtversicherung mit Pflichtbeiträgen vorliegt (siehe dazu VwGH 23.10.1997, [96/15/0234](#)).

Die gesetzliche Rentenversicherung (GRV) in Deutschland hat ihre Grundlage im Sozialgesetzbuch (SGB). Sie ist Bestandteil des gegliederten Sozialversicherungssystems zur Alterssicherung der abhängig Beschäftigten, die im Wesentlichen durch deren Zwangsteilnahme im Umlageverfahren finanziert wird. Wer arbeitet, bezahlt die Renten der aus dem Arbeitslohn Ausgeschiedenen und erwirbt damit einen Anspruch auf seine eigene Rente (Generationenvertrag).

Es steht für den Unabhängigen Finanzsenat außer Frage, dass dieses deutsche gesetzliche Rentenversicherungssystem grundsätzlich mit dem in Österreich vergleichbar ist. Auch der Bw. bringt keine gegenteiligen Hinweise vor.

Die vom Bw. (im *Erwerbszeitraum der Rente*) in Deutschland geleisteten *Pensionsversicherungsbeiträge* könnten in Österreich ihrer Art nach aufgrund der in den Streitjahren geltenden Rechtslage (EStG 1988) in voller Höhe einkommensmindernd berücksichtigt werden ([§ 16 Abs. 1 Z 4 lit. f EStG 1988](#)). Es kommt nicht darauf an, ob die Beiträge in den Jahren der Beitragszahlung tatsächlich einkommensmindernd zu berücksichtigen waren oder berücksichtigt worden sind (VwGH 23.10.1997, [96/15/0234](#)).

Die streitgegenständlichen Rentenzahlungen sind somit als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit ([§ 25 Abs. 1 Z 3 lit. c EStG 1988](#)) einzustufen – sie sind als steuerbar zu qualifizieren.

Wie bereits dargelegt, hat Österreich das Recht, diese Einkünfte im Rahmen des Progressionsvorbehaltes ([Art. 23 Abs. 2 lit. d DBA Deutschland](#)) zu berücksichtigen.

Ermittlung der progressionserhöhenden Einnahmen

Grundsätzlich sind alle - auch die nur dem Progressionsvorbehalt unterliegenden - Einkünfte ausschließlich nach den Vorschriften des österreichischen Rechts zu ermitteln (vgl. Wassermeyer/Lang/Schuch, aaO, Österreich Art. 23 Anm. 28 mwN).

Das österreichische Einkommensteuergesetz sieht nicht vor, dass derartige Pensionseinkünfte nur mit einem bestimmten Anteil zu erfassen wären (siehe dazu VwGH 23.10.1997, [96/15/0234](#)).

Dem Begehr des Bw., die Rentenbezüge nur in Höhe der in Deutschland nicht versteuerten Beträge zum Ansatz zu bringen, kann daher nicht entsprochen werden.

Das österreichische Einkommensteuergesetz sieht auch nicht vor, dass die im Zeitraum der *Erwerbsphase der Rente* geleisteten Beträge des Arbeitnehmers im Zeitraum des Zufließens der Rentenzahlungen einkommensmindernd geltend gemacht werden können.

Daran vermag auch die Tatsache nichts zu ändern, dass die Art der Besteuerung im Zusammenhang mit der gesetzlichen Rentenversicherung in Deutschland grundlegend anders gestaltet ist als in Österreich.

Was die im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung vorgelegte EAS-Auskunft des BMF, GZ BMF-010221/0132-IV-4/2012, vom 28. Februar 2012, *Progressionsvorbehalt bei deutschen Sozialversicherungspensionen*, anbelangt, ist dieser unter anderem zu entnehmen,

- *dass die für Belange des Progressionsvorbehaltes anzusetzenden ausländischen Einkünfte stets nach österreichischem Recht zu ermitteln sind,*
- *dass der Umstand, dass die Renten in Deutschland nur mit einem Ertragsanteil von 50% versteuert werden, nicht dazu führen kann, dass auch auf österreichischer Seite nur 50% der deutschen Renteneinkünfte in den Progressionsvorbehalt einzubeziehen seien.*

Dieser EAS-Auskunft kann somit nicht entnommen werden, dass dem Begehrten des Bw. stattgegeben werden würde.

Im Übrigen wird darauf hingewiesen, dass der Unabhängige Finanzsenat als - verfassungsrechtlich garantiert - weisungsfreie und unabhängige Behörde (vgl. § 1 Abs. 1 UFG) - was gleichermaßen auch für seine Mitglieder gilt (vgl. § 6 Abs. 1 UFG) - an Weisungen, Erlässe oder Richtlinien des Bundesministeriums für Finanzen nicht gebunden ist.

Zum Vorbringen des Bw. in seinem Vorlageantrag, dass dieser Pensionsbezug nach der wirtschaftlichen Betrachtungsweise mangels Möglichkeit zur Abzugsfähigkeit der Pensionsversicherungsbeiträge als Werbungskosten in der Erwerbsphase nicht einem inländischen Pensionsbezug, sondern eher wiederkehrenden Bezügen im Sinne des § 29 Z 1 EStG 1988 entspreche und die Steuerpflicht dieser Bezüge erst greife, wenn die Summe der Versicherungsleistungen den Wert der Gegenleistung (das heißt den kapitalisierten Rentenanspruch) übersteige:

Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis VwGH 27.4.1981, 2299/79, ausgesprochen, dass Altersrenten aus einer ausländischen Sozialversicherung wiederkehrende Bezüge im Sinne des § 29 Z 1 EStG 1988 darstellen können. Der Verwaltungsgerichtshof hat dazu weiters Folgendes ausgeführt:

... die gesetzliche Beitragspflicht und die gesetzlichen Rentenansprüche stehen keinesfalls im Verhältnis von Leistung und Gegenleistung. Fehlt es aber an diesem Kriterium, dann kann

auch die Bestimmung des § 29 Z 1 letzter Satz EStG nicht zum Tragen kommen, sodass die Rentenbezüge im vollen Umfang der Steuerpflicht unterliegen.

Diesem Begehrungen des Bw. kann somit aufgrund der zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes keine Folge geleistet werden.

Die Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide 2005 bis 2008, 2010 und 2011 waren daher abzuweisen.

Salzburg, am 27. Februar 2013