

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf, Adresse,  
gegen die Bescheide des Finanzamtes St. Johann Tamsweg Zell am See

vom 28.02.2012 betreffend Einkommensteuer 2008,

vom 16.05.2012 betreffend Einkommensteuer 2009, Aufhebung gemäß § 299 BAO  
bezüglich Einkommensteuer 2010 und Einkommensteuer 2010 sowie

vom 03.12.2012 betreffend Einkommensteuer 2011

zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

## **Entscheidungsgründe**

Die Beschwerdeführerin (kurz: Bf) ist in Österreich ansässig und bezog eine Pension von  
der Pensionsversicherungsanstalt (kurz: PVA).

Im August 2011 ersuchte die Bf das Finanzamt um die Ausstellung von Bescheinigungen  
EU/EWR. Sie beziehe in ihrem Wohnsitzstaat Österreich eine Rente der PVA und eine  
geringfügige Rente der Deutschen Rentenversicherung (kurz: DRV). Aufgrund einer  
gesetzlichen Änderung im Jahre 2009 sei sie vom FA Neubrandenburg aufgefordert  
worden, rückwirkend Steuererklärungen für die Jahre 2005 - 2010 abzugeben.

Das Finanzamt führte in der Folge Vorhalteverfahren bezüglich der deutschen Rente  
durch.

Die Bf legte Mitteilungen über die in den Streitjahren bezogene Altersrente der Deutschen  
Rentenversicherung vor und ersuchte in umfangreichen Schriftsätzen Ertragsanteile  
gemäß dem deutschen Bundesverfassungsgerichtshof zu berücksichtigen.

Das Finanzamt vertrat die Auffassung, dass die deutsche Rente ungekürzt bei der Berechnung des Progressionsvorbehaltes heranzuziehen sei und erließ - soweit angefochten - nachstehende Bescheide:

1. Das Einkommensteuerverfahren 2008 wurde wiederaufgenommen und der angefochtene Sachbescheid am 28.02.2012 erlassen.
2. Die Einkommensteuer 2009 wurde unter Anwendung des Progressionsvorbehaltes am 16.05.2012 festgesetzt.
3. Mit Bescheid gemäß § 299 BAO vom 16.05.2012 wurde der ursprüngliche Einkommensteuerbescheid 2010 aufgehoben.
4. Im neuen Sachbescheid vom 16.05.2012 wurde die deutsche Rente ungekürzt berücksichtigt und die Steuer entsprechend festgesetzt.
5. Für das Jahr 2011 wurden die Progressionseinkünfte im Einkommensteuerbescheid vom 03.12.2012 berücksichtigt.

Das Finanzamt begründete die Bescheide wie folgt:

*"Sie beziehen auf Grund Ihrer ehemaligen Tätigkeit für ein deutsches Unternehmen eine Rente aus der gesetzlichen deutschen Rentenversicherung. Diese Rente ist gemäß Artikel 18 Abs. 2 iVm Artikel 23 Abs. 2 lit. d DBA-Deutschland in Österreich unter Progressionsvorbehalt von der Besteuerung freizustellen. Die für Belange des Progressionsvorbehaltes anzusetzenden ausländischen Einkünfte sind stets nach österreichischem Recht zu ermitteln. Der Umstand, dass die Renten in Deutschland nur mit einem Ertragsanteil von 50% versteuert werden, kann daher nicht dazu führen, dass auch auf österreichischer Seite nur 50% der deutschen Renteneinkünfte in den Progressionsvorbehalt einzubeziehen sind. § 48 BAO oder § 236 BAO können nicht dazu dienen, steuerliche Vorteile eines ausländischen Steuersystems gleichsam automatisch nur deshalb bei der österreichischen Besteuerung wirksam werden zu lassen, weil sie aus der Sicht des ausländischen Steuerrechts systematisch gerechtfertigt sind."*

Innerhalb offener Frist wurde Berufung erhoben und im Wesentlichen gleichlautende Einwendungen erstattet. Den Berufungsschreiben war ein "Antrag Ertragsanteilberücksichtigung gemäß BVG-Urteil" beigelegt und zwar mit nachstehendem Inhalt:

*"Der deutsche Bundesverfassungsgerichtshof hat in der Vergangenheit den deutschen Gesetzgeber aufgefordert, die Besteuerung der Renten neu zu regeln.*

*Mit dem Alterseinkünftegesetz 2005 wurde dieser Auftrag vom deutschen Bundestag umgesetzt. Von der früheren Besteuerung der Ertragsanteile in der Rentenversicherung wurde auf die nachgelagerte Besteuerung umgestellt.*

*Da bis 2005 die Altersvorsorgeaufwendungen der Dienstnehmer bei der Steuerberechnung nicht voll abzugsfähig waren, habe sich der deutsche Gesetzgeber zu einem stufenartigen Übergang entschieden.*

*Einerseits wurden die Möglichkeiten des steuerlichen Abzuges für Vorsorgeleistung schrittweise erweitert und andererseits wurde in der nachgelagerten Besteuerung ein Teil der Rente pauschal steuerfrei gestellt, weil die Vorsorgeaufwendungen in der Aktivphase aus versteuertem Einkommen geleistet worden sind.*

*Für Rentenbezüge vor und im Jahr 2005 beträgt der steuerpflichtige Teil 50% der Rente. Dieser Prozentsatz sinkt je nach Rentenanjahrsjahr bis 2040 auf 0%, weil andererseits bis dahin auch die Rentenvorsorgeleistungen in der aktiven Phase voll absetzbar sein werden.*

*Forderung nach Anerkennung auch im österreichischen Recht*

*Nach dem österreichischen Recht werden Pflichtbeiträge in der Sozialversicherung - anders als in Deutschland - als Werbungskosten behandelt und vor Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage abgezogen. In Deutschland sind sie Sonderausgaben.*

*Für die Bezieher einer deutschen Sozialversicherungsrente müsste daher in Österreich gelten, dass bei der Ermittlung des neuen und höheren Progressionssatzes der von der deutschen Finanz festgesetzte steuerfreie Rentenanteil ebenfalls als Werbungskosten gewertet wird und nicht zu 10% in die Progressionsberechnung einbezogen wird."*

Es wird daher beantragt, von der ausbezahlten Rente den Rentenfreibetrag nach deutschem Recht (50%) sowie das Werbungskostenpauschale abzuziehen und erst vom verbleibenden Betrag den Progressionssteuersatz zu ermitteln.

Für die Streitjahre 2008 bis 2010 wurden abweisende Berufungsvorentscheidungen erlassen.

Dagegen wurde fristgerecht der Antrag gestellt, die Berufungen der Abgabenbehörde II. Instanz zur Entscheidung vorzulegen.

Das Finanzamt legte die Berufungen samt den entsprechenden Verwaltungsakten an den Unabhängigen Finanzsenat vor. Angemerkt wird, dass die Berufung betreffend Einkommensteuer 2011 ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung vorgelegt wurde.

Gemäß § 323 Abs. 38 1. Satz BAO idF FVwGG 2012, BGBl I Nr. 14/2013, sind die am 31. Dezember 2013 bei dem Unabhängigen Finanzsenat anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden iSd Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Das Bundesfinanzgericht hat die Beschwerden wegen ihres persönlichen, sachlichen und rechtlichen Zusammenhanges zur gemeinsamen Entscheidung verbunden und darüber erwogen:

Die Berufung richtet sich gegen die Berücksichtigung der deutschen Altersrente in Höhe des Auszahlungsbetrages für Zwecke der Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes.

Die Bf hat ihren Wohnsitz im Inland und ist damit in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig im Sinne des § 1 Abs. 2 Einkommensteuergesetz (kurz: EStG) 1988.

Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte (vgl. VwGH 24.05.2007, 2004/15/0051).

Gemäß § 2 Abs. 1 EStG 1988 ist der Einkommensteuer das Einkommen zugrunde zu legen, das der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat.

Einkommen ist nach § 2 Abs. 2 EStG 1988 der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im Abs. 3 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) und außergewöhnlichen Belastungen (§§ 34 und 35) sowie der Freibeträge nach den §§ 104, 105 und 106a (StRefG 2009, BGBl. I 2009/26, ab Veranlagung 2009).

Nach § 2 Abs. 3 Z 4 EStG 1988 unterliegen der Einkommensteuer auch Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25).

Gemäß § 25 Abs. 1 Z 3 lit. a EStG 1988 sind Pensionen aus der gesetzlichen Sozialversicherung Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

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

Die von der deutschen Rentenversicherung geleistete Altersrente entspricht einer von einer inländischen gesetzlichen Sozialversicherung (wie der PVA) geleisteten Pension. Die Altersrente beruht auf einer gesetzlichen Beitragspflicht. Bei Erfüllung der gesetzlichen Voraussetzungen besteht ein Anspruch auf Rentenzahlung. Die Rente wird wiederkehrend (in Monatsbeträgen) ausbezahlt.

Die ausländische Pension ist von der Besteuerung ausgenommen, da für Bezüge im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 3 lit. c EStG 1988 eines in Österreich ansässigen Steuerpflichtigen gemäß Art. 18 Abs. 2 des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland, BGBl. III Nr. 182/2002, (kurz: DBA Ö/D) das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland zukommt.

Gemäß Art. 23 Abs. 2 lit. a DBA Ö/D nimmt Österreich als Ansässigkeitsstaat der Bf diese Einkünfte von der Besteuerung aus.

Die von der Besteuerung ausgenommenen Einkünfte dürfen aber nach Art. 23 Abs. 2 lit. d DBA Ö/D ungeachtet dessen vom österreichischen Finanzamt bei der Festsetzung der Steuer für das übrige (inländische) Einkommen herangezogen werden (so genannter Progressionsvorbehalt).

Die innerstaatliche Rechtsgrundlage für den Progressionsvorbehalt findet sich in § 2 EStG 1988, wonach das gesamte in- und ausländische Einkommen der Einkommensteuer unterliegt. Bei der Anwendung des Progressionsvorbehaltes wird das (Gesamt)einkommen nach den Vorschriften des österreichischen EStG ermittelt (vgl. VwGH 24.05.2007, 2004/15/0051, mit weiteren Nachweisen).

Dabei wird das Einkommen (Gesamteinkommen) nach den Vorschriften des österreichischen EStG 1988 ermittelt, die auf dieses Einkommen entfallende österreichische Einkommensteuer eruiert, und sodann der Durchschnittssteuersatz errechnet. Dieser wird auf jenen Einkommensteil angewandt, welcher von Österreich

besteuert werden darf (vgl. UFS 06.06.2013, RV/0121-S/13, unter Hinweis auf: VwGH 14.12.2006, 2005/14/0099 unter Hinweis auf *Hofstätter/Reichel*, § 33 EStG 1988 Tz 18 und *Lang/Schuch*, Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland/Österreich, Art. 15 Rz 51).

Durch die Anwendung des Progressionsvorbehaltes wird somit die deutsche Pension in Österreich nicht besteuert, sondern es werden lediglich die steuerpflichtigen inländischen Einkünfte mit jenem Steuersatz erfasst, der zum Tragen käme, wenn alle Einkünfte aus inländischen Quellen stammten.

Wie oben festgehalten, ist das Gesamteinkommen nach österreichischem Steuerrecht zu ermitteln. Damit bleibt aber auch kein Platz für die Berücksichtigung von steuerfreien Beträgen nach deutschem Recht. Da das österreichische Gesetz nicht vorsieht, dass die ausländischen Einkünfte nach § 25 Abs. 1 Z 3 lit. c EStG 1988 nur mit einem bestimmten Anteil bei der Berechnung des progressiven Steuersatzes einzubeziehen sind, kann auch der Hinweis der Bf, dass die Rente in Deutschland zum Teil als steuerfrei behandelt wird, nicht dazu führen, dass dies bei der Steuersatzermittlung zu berücksichtigen ist (vgl. UFS 20.02.2013, RV/0549-S/12, und 29.10.2012, RV0122-G/12).

Das beantragte Werbungskostenpauschale konnte bei dieser Berechnung ebenfalls nicht berücksichtigt werden, da die Bf ausschließlich Pensionseinkünfte bezieht (vgl. § 16 Abs. 3 EStG 1988).

Die deutsche Rente ist daher für Zwecke der Ermittlung des Steuersatzes, der auf das inländische Einkommen anzuwenden ist, ungekürzt heranzuziehen.

Gegen die Berechnung eines Progressionsvorbehalts bestehen auch aus unionsrechtlicher Sicht keine Bedenken (vgl. VwGH 14.12.2006, 2005/14/0099).

Eine (auch nur teilweise) Anrechnung der der Bf vom Finanzamt Neubrandenburg RIA vorgeschriebenen Einkommensteuer kommt schon deshalb nicht in Betracht, da die deutsche Altersrente auf Grund des DBA Ö/D von der Besteuerung in Österreich ausgenommen ist (Befreiungsmethode; siehe obige Ausführungen).

Zum Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO betreffend Einkommensteuer 2010 ist ergänzend auszuführen:

Gemäß § 299 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde erster Instanz auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.

Gemäß § 299 Abs. 2 1. Satz BAO ist mit dem aufhebenden Bescheid der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden.

Die Einkommensteuererklärung 2010 wurde am 25.03.2012 elektronisch eingebracht. Im Einkommensteuerbescheid vom 28.03.2012 wurden die ausländischen Einkünfte nur mit einem reduzierten Betrag (348,88 Euro) bei der Ermittlung des progressiven Steuersatzes berücksichtigt. Die Bf hat 2010 insgesamt 1.936,68 Euro an Leistungen aus der DRV

erhalten. Dieser Betrag ist entsprechend der obigen Ausführungen für die Berechnung des Steuersatzes heranzuziehen.

Das Finanzamt hat daher zu Recht, den Einkommensteuerbescheid vom 28.03.2012 wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes gemäß § 299 BAO aufgehoben.

Zusammenfassend ist sohin festzuhalten, dass die angefochtenen Bescheide der Rechtslage entsprechen, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

Zulässigkeit einer Revision:

Gegen einen Beschluss des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil der Beschluss 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.

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG iVm § 25a Abs. 1 VwGG ist gegen diese Entscheidung eine (ordentliche) Revision unzulässig. Es handelt sich um keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung, da das Bundesfinanzgericht in rechtlicher Hinsicht der in der Entscheidung dargestellten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes folgt.

Salzburg, am 26. August 2014