

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag.<sup>a</sup> CP über die Beschwerden des Bf., Adresse, vom 14.08.2017 und 31.03.2017 gegen

1. den Einkommensteuerbescheid 2014 (Arbeitnehmerveranlagung 2014) des Finanzamtes Spittal Villach vom 20.07.2017 und
2. den Einkommensteuerbescheid 2015 (Arbeitnehmerveranlagung 2015) des Finanzamtes Spittal Villach vom 23.03.2017

zu Recht erkannt:

1. Die Beschwerde gegen den **Einkommensteuerbescheid 2014** (Arbeitnehmerveranlagung 2014) wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
2. Der Beschwerde gegen den **Einkommensteuerbescheid 2015** (Arbeitnehmerveranlagung 2015) wird teilweise Folge gegeben.  
Der angefochtene Bescheid wird im Sinne der Beschwerdeentscheidung vom 20. Juli 2017 abgeändert, aus welcher die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe zu entnehmen sind. Sie bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

### Entscheidungsgründe:

Der Beschwerdeführer (Bf.) hat seit 2013 seinen Hauptwohnsitz in Österreich.

Mit seinem ehemaligen deutschen Dienstgeber, der A Maschinenfabrik GmbH, vereinbarte er am 11.02.2011 eine Altersteilzeit beginnend ab 11.03.2011 und endend mit 28.02.2015.

#### 1. Veranlagungsjahr 2014:

Am 19.08.2016 langte die online-Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2014 des Bf. beim Finanzamt (FA) ein. Darin gab der Bf. unter den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, für die Österreich das Besteuerungsrecht zusteht, € 27.481,76 bekannt.

Das FA erließ am 08.09.2016 den Erstbescheid und setzte € 5.866,00 an Einkommensteuer fest.

Nach Fristverlängerungsansuchen vom 07.10.2016 erhob der Bf. am 18.11.2016 (eine nicht aktenkundige) Beschwerde.

Das FA forderte den Bf. mit Ergänzungsersuchen vom 01.12.2016 auf, sämtliche Rentenbescheide, Activeinkünfte und die deutschen Steuerbescheide von 2013 – 2015, sowie Nachweise über den Lebensmittelpunkt vorzulegen. Mit 30.01.2017 wurde die Vorhaltsbeantwortung urgiert und ein neuer Termin zur Vorlage mit 06.03.2017 festgesetzt.

Trotz offener Vorhaltebeantwortungsfrist wies das FA die Beschwerde vom 18.11.2016 mit 01.02.2017 ab, weil Unterlagen nicht vorgelegt worden seien.

Der Bf. legte fristgerecht am 06. März 2017 die geforderten Unterlagen (auch für 2015) vor. Im Einzelnen wurden vorgelegt,

- die manuelle Lohnsteuerbescheinigung der Firma A Maschinenfabrik GmbH,
- die Altersteilzeitvereinbarung vom 11.02.2011,
- die Entgeltabrechnung für Jänner 2015 der Firma A Maschinenfabrik GmbH mit ausgewiesenen monatlichen ATZ Aufstockungsbetrag von € 749,49,
- die Entgeltabrechnung für Betriebsrente € 318,24 brutto, (€ 261,44 netto),
- Ausdrucke der elektronischen Lohnsteuerbescheinigungen für 2013, 2015,
- die Einkommensteuerbescheide für 2013, 2014 des FA L,
- die Rentenanpassungsmitteilung der Deutschen Rentenversicherung zum 01.07.2015, 01.07.2016,
- der Rentenbescheid der Deutschen Rentenversicherung ab 01.03.2015 (€ 1.615,32 monatlich).

Der manuellen Lohnsteuerbescheinigung des ehemaligen Arbeitgebers A Maschinenfabrik GmbH, L sind, sofern relevant, zu entnehmen:

	2014	2015
1.Dauer	01.01.14 – 31.12.13	01.01.15 – 28.02.15
3.Bruttoarbeitslohn	0,00	0,00
4.Einbehaltene LSt	0,00	0,00
5.Einbehaltene SZ	0,00	0,00
6.Einbehaltene KSt	0,00	0,00
15.ATZ-Aufstockung	8.930,20	1.498,98
16.St.fr. Arbeitslohn wegen DBA	23.153,24	9.886,40

Der Bf. gab an, dass er in Österreich außer der Firmenpension von € 2.871,00 pro Jahr keine Einkünfte hätte. Er halte sich in Deutschland rund 100 Tage im Jahr auf. Sein

Sohn habe dort seinen Wohnsitz. Er sei in Österreich und in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig.

Am 01.06.2017 legte der Bf. - nach Fristverlängerung – den deutschen Einkommensteuerbescheid 2015 dem FA vor.

Mit 30.06.2017 beantragte der Bf. die Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens 2014, weil trotz Fristverlängerung und Vorlage der Unterlagen mit 02.03.2017 (eingelangt beim FA: 06.03.2017), diese bei Bescheiderstellung nicht berücksichtigt worden seien.

Mit 20.07.2017 hob das FA den Erstbescheid vom 08.09.2016 nach § 299 BAO auf und erließ gleichzeitig den neuen beschwerdegegenständlichen **Einkommensteuerbescheid 2014**. Begründend wurde ausgeführt, dass der Altersteilzeitaufstockungsbetrag in Höhe von € 8.930,00 in Österreich der Besteuerung unterzogen und dass der in Deutschland zum Splittingtarif versteuerte Altersteilzeitbetrag von € 23.153,24 progressionserhöhend angesetzt worden sei. Ausgehend vom Einkommen von € 8.738,00 (€ 8.930,20 - Pauschbeträge für Werbungskosten und Sonderausgaben) und den ausländischen Einkünften von € 23.153,24 ermittelte sich nunmehr eine Einkommensteuer in Höhe von € 1.925,00.

Am 14.08.2017 langte gegen den Einkommensteuerbescheid 2014 die Beschwerde ein. Begründend führte der Bf. aus, dass der Altersteilzeitaufstockungsbetrag von € 8.930,20 nach § 3 Nr. 28 dEStG unter Progressionsvorbehalt steuerfrei gestellt sei und auch auf österreichischer Seite unter Progressionsvorbehalt von der Besteuerung freizustellen sei.

Das FA wies die Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidung vom 31.08.2017 als unbegründet ab, weil für Altersteilzeitaufstockungsbeträge, für Arbeitnehmer, die ab 01.01.2010 die Altersteilzeit begonnen haben, Österreich als Ansässigkeitsstaat das alleinige Besteuerungsrecht zustehe, da es sich nicht mehr um Zahlungen aus öffentlichen Kassen handle.

Am 22.09.2017 langte der Vorlageantrag ein. Der Bf. führte aus, dass die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von € 8.930,20 auch ab 2010 nur dem Progressionsvorbehalt unterliegen. Zwischen 2010 und 2016 sei der Aufstockungsbetrag auf Ansuchen zur Vergütung seitens der Firma von der öffentlichen Hand bezahlt worden. Aufstockungsbeträge seien auch dann steuerfrei, wenn die Altersteilzeit nach dem 31.12.2009 begonnen habe und diese nicht durch die Bundesagentur nach § 4 ATG gefördert würden, Österreich stehe nicht das Besteuerungsrecht sondern weiterhin nur der Progressionsvorbehalt nach DBA zu.

## **2. Veranlagungsjahr 2015:**

Nach Ergänzungsvorhalten vom 28.09.2016 und 30.01.2017 legte der Bf. die angeforderten - unter 2014 angeführten - deutschen Einkommensteuerbescheide, Rentenbescheide und Vereinbarungen mit dem dt. Arbeitgeber dem FA vor.

Das FA erließ am 23. März 2017 den Einkommensteuerbescheid 2015 (Arbeitnehmerveranlagung). Es legte seiner Berechnung € 12.757,40 Einkünfte

ohne inländischen Steuerabzuges (vermindert um die Werbungskosten- und Sonderausgabenpauschbeträge) und ausländische Einkünfte von € 16.356,42 zu Grunde. Es ergab sich eine Nachforderung an Einkommensteuer von € 2.666,00. Begründend führte das FA an, dass die Firmenrente in Höhe von € 2.871,00 und die Arbeitseinkünfte von der A Maschinenfabrik GmbH in Höhe von € 9.886,40 dem Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaates Österreich unterliegen. Die Beträge aus der Deutschen Rentenversicherung würden progressionserhöhend berücksichtigt. Die Arbeitseinkünfte von A unterliegen deshalb dem österreichischen Besteuerungsrecht, weil diese Einkünfte in Deutschland nach dem Doppelbesteuerungsabkommen steuerfrei behandelt würden. Diese Rückfall- bzw. subjekt-to-tax-Klausel solle verhindern, dass Einkünfte im grenzüberschreitenden Sachverhalt gar nicht besteuert würden.

Gegen diesen Bescheid erhob der Bf. mit 31. März 2017 Beschwerde. Begründend führte er aus, dass er mit seinen Einkünften (Altersteilzeit, Rente) in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig sei und den Einkommensteuerbescheid 2015, sobald er von der deutschen Finanzverwaltung übermittelt werde, vorlegen werde.

Der dt. Einkommensteuerbescheid 2015 wurde – wie oben ausgeführt – am 01.06.2017 dem FA vorgelegt.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 20. Juli 2017 gab das FA der Beschwerde teilweise statt. Ausgehend von den Einkünften ohne inländischen Steuerabzug von € 4.113,38 (Betriebsrente € 2.261,44 x 10 plus Altersteilzeitaufstockungsbetrag € 1.498,98) minus den Werbungskosten- und Sonderausgabenpauschbeträgen, wurden € 26.242,82 (€ 16.356,42 SV-Rente ab 01.03.2015 und € 9.886,40 Altersteilzeitbetrag A Maschinenfabrik GmbH für 01 – 02/2015), an ausländischen Einkünften im Rahmen der Berechnung der Progression berücksichtigt. An Einkommensteuer wurden € 663,00 festgesetzt. Begründet wurde die BVE damit, dass für die Altersteilzeitaufstockungsbeträge (€ 1.498,98) und die Betriebsrente der Firma A Maschinenfabrik GmbH (€ 261,44 pro Monat) Österreich als Ansässigkeitsstaat das alleinige Besteuerungsrecht zustehe. Die Altersteilzeitbeträge (€ 9.886,4) und die Sozialversicherungsrente (€ 16.356,42) würden progressionserhöhend berücksichtigt.

Mit Schriftsatz vom 10. August 2017 ersuchte der Bf. um Vorlage der Beschwerde. Der Bf. ist der Ansicht, dass die in der Beschwerdeverentscheidung festgesetzten Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von € 4.113,38 um € 1.498,98 den Aufstockungsbetrag zu kürzen seien.

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

#### **Als erwiesen angenommener Sachverhalt:**

- Der Bf. ist österreichischer Staatsbürger und hat mit seiner Gattin den Hauptwohnsitz in Österreich.
- In Deutschland hält sich der Bf. rund 100 Tage auf Urlaub bzw. bei seinem Sohn auf.
- Der Bf. war bei der deutschen Firma A Maschinenfabrik GmbH beschäftigt.

- Ab 01.03.2011 arbeitete der Bf. in einem Altersteilzeitarbeitsverhältnis bei dieser Firma. Dieses Altersteilzeitarbeitsverhältnis endete am 28.02.2015.
- Mit 01.03.2015 trat der Bf. in den Ruhestand.
- Der Bf. bezog 2014 ausländische Einkünfte in Höhe von € 23.153,24 und eine Altersteilzeitaufstockungsbetrag von € 8.930,20.
- 2015 bezog der Bf. eine Sozialversicherungsrente in Höhe von € 16.356,42, Altersteilzeitbeträge von € 9.886,40, Altersteilzeitaufstockungsbeträge von € 1.498,98 und eine Betriebsrente von der Firma A von 2.614,40.
- Das FA setzte im Einkommensteuerbescheid 2014 den Altersteilzeitaufstockungsbetrag von € 8.930,00 minus Werbungskosten- und Sonderausgabenpauschbetrag, somit € 8.738,00 als Einkünfte an. An ausländischen Einkünften wurden € 23.153,24 angesetzt.
- In der Beschwerdeentscheidung zum Einkommensteuerbescheid 2015 vom 20. Juli 2017 wurden der Altersteilzeitaufstockungsbetrag von € 1.498,98 samt der ab 01.03.2015 erhaltenen Betriebsrente von monatlich € 261,44 (minus Pauschalbetrag Werbungskosten € 132,00 und Pauschalbetrag Sonderausgaben € 60,00), somit € 3.921,38 als Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug angesetzt. An ausländischen Einkünften kamen € 9.886,40 (Einkünfte aus ns Arbeit – Firma A) und € 16.356,42 (Sozialversicherungsrente), somit € 26.242,82 zum Ansatz.

Die Feststellungen ergeben sich aus dem Akteninhalt sowie den vom Bf. vorgelegten Unterlagen.

### **Rechtslage und rechtliche Würdigung:**

Strittig ist im Beschwerdefall die Frage, ob die vom deutschen Arbeitgeber bezahlten Altersteilzeitaufstockungsbeträge 2014 in Höhe von € 8.930,20 und 2015 in Höhe von € 1.498,98 in Österreich (unter Progressionsvorbehalt) steuerfrei zu belassen sind.

Durch das deutsche Altersteilzeitgesetz (dt. BGBl. I 1078 vom 23.7.1996) soll älteren Arbeitnehmern ein gleitender Übergang vom Erwerbsleben in die Altersrente ermöglicht werden. Die Bundesagentur für Arbeit förderte durch Leistungen nach diesem Gesetz die Teilzeitarbeit älterer Arbeitnehmer, die ihre Arbeitszeit vermindern und damit die Einstellung eines sonst arbeitslosen Arbeitnehmers ermöglichen. Die Förderung bestand u.a. konkret in der Erstattung des Aufstockungsbetrages gemäß § 3 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe a leg.cit., das ist jener Betrag, mit welchem der Arbeitgeber das Regelarbeitsentgelt für die Altersteilzeitarbeit aufstockt. Die Erstattung dieses Betrages war an diverse weitere betriebliche Voraussetzungen geknüpft.

Gemäß § 3 Z 28 dt. EStG sind Aufstockungsbeträge im Sinne des § 3 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe a des Altersteilzeitgesetzes steuerfrei. Die steuerfreien Aufstockungsbeträge zum Arbeitsentgelt für die Altersteilzeitarbeit unterliegen dem Progressionsvorbehalt nach § 32 dt. EStG. Der Progressionsvorbehalt bewirkt, dass die Aufstockungsbeträge zwar steuerfrei bleiben, dass aber das übrige steuerpflichtige Einkommen mit dem Steuersatz besteuert wird, der sich ergäbe, wenn die Aufstockungsbeträge der Steuerpflicht unterliegen würden

Aufgrund des Art. 15 Abs. 1 iV mit Abs. 4 DBA-Deutschland - (Abs. 1 lautet: „*Vorbehaltlich der Artikel 16 bis 20 dürfen Gehälter und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, die Arbeit wird im anderen Vertragsstaat ausgeübt. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so dürfen die bezogenen Vergütungen im anderen Staat besteuert werden.*“

Abs. 4 lautet: *"Für Zwecke dieses Artikels gilt die Arbeit im anderen Vertragsstaat nur dann als ausgeübt, wenn die Vergütungen in Übereinstimmung mit diesem Abkommen im anderen Vertragsstaat besteuert worden sind"*) – verbleibt das Besteuerungsrecht aufgrund der Ansässigkeit des Bf. in Österreich sowie der Steuerfreiheit der Vergütungen in Deutschland, Österreich.

Gemäß § 25 EStG 1988 zählen zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) alle Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis.

Im Rahmen des Verständigungsverfahrens nach Artikel 25 des österreichisch-deutschen Doppelbesteuerungsabkommens (DBA-Deutschland, BGBl. III Nr. 182/2002, BMF-010221/0088-IV/4/2011 ab 21.02.2011) wurde mit der deutschen Finanzverwaltung aber nachstehendes Einverständnis betreffend die steuerrechtliche Behandlung von erstattungsfähigen Aufstockungsbeträgen nach dem deutschen Altersteilzeitgesetz getroffen:

*„Die im Jahr 2001 getroffene Aussage zu den erstattungsfähigen Aufstockungsbeträgen nach dem deutschen Altersteilzeitgesetz, wonach es sich bei diesen Aufstockungsbeträgen um Zahlungen aus öffentlichen Kassen (Bezüge aus der deutschen gesetzlichen Sozialversicherung) handelt, hinsichtlich derer Deutschland nach Artikel 18 Absatz 2 DBA-Deutschland (2000) das (ausschließliche) Besteuerungsrecht zugeteilt wird (vgl. EAS 1815 vom 6. März 2001 und ergänzend EAS 3099 vom 28. Oktober 2009), trifft nur noch für Fälle zu, bei denen die Steuerpflichtigen die Altersteilzeit **vor dem 1. Jänner 2010** angetreten haben. Da die Altersteilzeitaufstockungsbeträge an Arbeitnehmer, die erst ab 1. Jänner 2010 die Altersteilzeit begonnen haben, dem Arbeitgeber von der deutschen Bundesanstalt für Arbeit nicht mehr erstattet werden, ist eine Zuordnung des Besteuerungsrechts für diese Zahlungen auf der Grundlage von Artikel 18 Absatz 2 DBA-Deutschland (2000) nicht mehr möglich. Eine Steuerfreistellung dieser Beträge kommt daher bei in Österreich ansässigen Arbeitnehmern nicht mehr in Betracht. Zahlungen, die auf Grund von Verträgen, die vor dem 1. Jänner 2010 geschlossen wurden, bezogen werden, sind jedoch bis zum Ende des vertraglich vorgesehenen Zeitraumes weiterhin gemäß Artikel 18 Absatz 2 DBA-Deutschland (2000) von der Besteuerung in Österreich unter Progressionsvorbehalt ausgenommen. Soweit bereits ergangene Bescheide dieser zwischenstaatlich akkordierten Rechtsauffassung widersprechen, sind sie gemäß § 299 BAO aufzuheben. In jenen Fällen, in denen die Jahresfrist gemäß § 302 Abs. 1 BAO bereits abgelaufen ist, müsste der abkommensgemäße Rechtszustand auf Antrag in*

*einem Verständigungsverfahren gemäß Artikel 25 Absatz 2 DBA-Deutschland (2000) hergestellt werden.“*

Der Bf. wendet ein, dass die im Rahmen der nichtselbständigen Einkünfte angesetzten Altersteilzeitaufstockungsbeträge von € 8.930,20 für 2014 und € 1.498,98 für 2015 auch steuerfrei wären, wenn die Altersteilzeit nach dem 31.12.2009 begonnen habe und die Beträge nicht von der Bundesagentur gefördert würden.

Dieser Ansicht vermag das Bundesfinanzgericht nicht zu folgen.

Zum Einen wurde der Aufstockungsbetrag vom Arbeitgeber aufgewendet und diesem (nur) bei Erfüllung bestimmter, von der Person des Teilzeitarbeiters völlig unabhängiger Voraussetzungen seitens der Bundesagentur für Arbeit ersetzt. Der Aufstockungsbetrag stellte keinen wie immer gearteten versicherungsrechtlichen Anspruch des Arbeitnehmers gegenüber der als Sozialversicherungsträger auftretenden Bundesagentur für Arbeit dar.

Zum anderen zielt der Bf. zielt mit seinem Vorbringen wohl auf § 27 AIVG („Arbeitsteilzeitgeld“) ab. Danach hat ein Arbeitgeber, der ältere ArbeitnehmerInnen beschäftigt, die ihre Arbeitszeit verringern, und diesen einen Lohnausgleich gewährt, Anspruch auf Arbeitsteilzeitgeld. Der durch das BudgBeglG 2007 (BGBl. I Nr. 24/2007) mit Wirksamkeit 24.5.2007 eingeführte Befreiungstatbestand des § 3 Abs. 1 Z 5 lit. d EStG 1988, wonach das Altersteilzeitgeld gemäß § 27 des Arbeitslosenversicherungsgesetzes von der Einkommensteuer befreit ist, kann daher nur beim Empfänger dieser Leistung verwirklicht werden. Diese ist jedoch der Arbeitgeber. Erhält ein Arbeitgeber steuerfreie Beihilfen, die er für seine Arbeitnehmer verwende, bzw. verwenden muss, liegt hingegen bei den Arbeitnehmern zur Gänze steuerpflichtiger Arbeitslohn vor (vgl. Dortalt ESt-Kommentar, § 3, Tz 21/1 Zitat der LStR 2002, RZ 48).

Der vom deutschen Arbeitgeber dem in Österreich ansässigen Beschwerdeführer gewährte Lohnausgleich in Gestalt des Aufstockungsbetrages ist somit zwar sachlich mit dem Lohnausgleich im Sinne der Altersteilzeitregelung des Arbeitslosenversicherungsgesetzes (AIVG) vergleichbar, in Ermangelung gemeinschaftsrechtlicher Vorgaben zur Vereinheitlichung der Einkommensbesteuerung sind bei der Ermittlung und Besteuerung von Altersteilzeitaufstockungsbeträgen jedoch ausschließlich inländische Kriterien bzw. Rechtsvorschriften anzuwenden (vgl. Holzapfl, SWI 5/2008, 209).

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass der dem Bf. gewährte Altersteilzeitaufstockungsbetrag für 2014 und 2015 der österreichischen Besteuerung unterliegt.

Die Beschwerde hinsichtlich des Jahres 2014 ist abzuweisen.

Der Beschwerde hinsichtlich des Jahres 2015 ist – entsprechend der Beschwerdevorentscheidung des FA vom 20. Juli 2017 – teilweise stattzugeben.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

**Zulässigkeit einer 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.

Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt im Beschwerdefall nicht vor. Die Rechtsfolgen ergeben sich im Beschwerdefall aus den gesetzlichen Bestimmungen.

Klagenfurt am Wörthersee, am 27. November 2017