



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden und die weiteren Mitglieder Person\_A, Person\_B und Person\_C im Beisein der Schriftführerin über die Berufung des Berufungswerbers, vertreten durch Steuerberater, vom 20. Oktober 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes, vertreten durch Finanzanwaltschaft, vom 21. September 2006 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2004, Festsetzung von Vorauszahlungen an Einkommensteuer für die Jahre 2006 und Folgejahre und Festsetzung von Anspruchszinsen für das Jahr 2004 nach der am 27. Juni 2013 in 6021 Innsbruck, Innrain 32, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

1.) Der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2004 wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Einkommensteuer für das Jahr 2004 betragen:

Einkommen 2004	12.223,95 €
Einkommensteuer 2004	3.208,01 €

2.) Der Berufung gegen den Einkommensteuervorauszahlungsbescheid für 2006 und Folgejahre wird – soweit dieser Bescheid und damit diese Berufung sich auf das Jahr 2006 beziehen – teilweise Folge gegeben.

Die Einkommensteuervorauszahlung 2006 wird wie folgt festgesetzt:

Einkommensteuervorauszahlung 2006	3.496,73 €
-----------------------------------	------------

3.) Die Berufung gegen den Einkommensteuervorauszahlungsbescheid für 2006 und Folgejahre wird – soweit dieser Bescheid und damit diese Berufung sich auf das Folgejahr 2007 beziehen – abgewiesen.

4.) Die Berufung gegen den Einkommensteuervorauszahlungsbescheid für 2006 und Folgejahre wird – soweit dieser Bescheid und damit diese Berufung sich auf die Folgejahre 2008ff beziehen – gemäß § 274 BAO für gegenstandslos erklärt.

5.) Die Berufung gegen den Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen für das Jahr 2004 wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Der (im strittigen Jahr in Österreich ansässige unbeschränkt steuerpflichtige) Berufungswerber erklärte in seiner elektronisch beim Finanzamt eingereichten Einkommensteuererklärung für das Jahr 2004 ua. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, die nicht lohnsteuerpflichtig sind (Kennzahl 359) in Höhe von 10.008,88 € sowie unter Progressionsvorbehalt steuerbefreite ausländische Einkünfte (Kennzahl 440) in Höhe von 2.085,24 €. Über Vorhalt des Finanzamtes vom 15. Dezember 2005 reichte der Berufungswerber mit Schreiben vom 31. Jänner 2006 einen Rentenbescheid der Versicherungsanstalt\_A vom 9. Dezember 2003, Pensionsabrechnungen für Jänner und Dezember 2004 der Bank\_A, Gehaltsabrechnungen für Jänner und Dezember 2004 der Bank\_B, einen Rentenbescheid der Versorgungskasse. vom 14. März 2003 samt Rentenabrechnung für Mai 2003, eine Verdienstbescheinigung (für den Zeitraum 1. Jänner bis 30. Juni 2004) samt Abrechnung für Jänner 2004 der Unternehmen\_A vom 8. März 2005, eine Jahresabrechnung (Stiftungshonorar über 1.500,00 CHF) des Berufungswerbers an die Stiftung\_A, vom 2. Juli 2004 samt Überweisungsgutschriften, eine Bescheinigung zur Erlangung des Arbeitgeberzuschusses der Versicherungsanstalt\_B. vom November 2004, einen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2004 des deutschen\_Finanzamtes\_A vom 3. Juni 2005, welcher negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von – 2.492,00 € ausweist, Erträgnisaufstellungen der Bank\_C AG, einen Kontoauszug der Bank\_D vom 7. Jänner 2004, Kto.Nr.\_A, einen Kontoauszug der Bank\_E zum 30. Juni 2004, Kot.Nr.\_B, samt einer Gesamtaufstellung der Einkünfte 2004 (samt Zuteilung auf beteiligte Staaten) nach.

Nachdem der Steuerpflichtige dem Ersuchen der Abgabenbehörde auf Nachreichung weiterer Unterlagen nicht nachkam (siehe Aktenvermerk vom 21. September 2006), änderte das Finanzamt im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2004 (mit Ausfertigungsdatum 21. Sep-

tember 2006) die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit ohne inländischem Steuerabzug sowie die ausländischen Einkünfte mit Progressionsvorbehalt gegenüber der Steuererklärung dahingehend ab, als dass die Zahlungen zum einen der Versorgungskasse in Österreich zur Gänze der Besteuerung unterzogen und zum anderen der Versicherungsanstalt\_A ungekürzt in die Ermittlung der ausländischen Einkünfte übernommen wurden. Begründend führte die Abgabenbehörde aus, dass trotz Aufforderung die noch benötigten Unterlagen nicht beigebracht worden wären, weshalb die geltend gemachten Aufwendungen nur insoweit berücksichtigt worden wären, als die Beweismittel vorgelegen seien. Der Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen für das Jahr 2004 und ein Vorauszahlungsbescheid an Einkommensteuer für 2006 und Folgejahre datieren vom selben Tag.

Der Abgabepflichtige erhob mit Schreiben vom 20. Oktober 2006 fristgerecht Berufung gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer 2004, Anspruchszinsen 2004 und Vorauszahlungen an Einkommensteuer für 2006 und Folgejahre und führte hierin begründend unter Verweis auf die vorgelegten Unterlagen ua. aus, es handle sich bei der Versorgungskasse um eine ausländische (bundesdeutsche) Pensionskasse, zu der keine gesetzliche Beitragspflicht bestehe, sohin allfällige Beitragszahlungen auf vertraglicher Basis erfolgen würden. Die Pensionskassenleistungen seien gemäß § 25 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG bloß mit 25% als einkommensteuerpflichtige Einkünfte zu erfassen (LStRL Rdz. 682). Zur Rente der Versicherungsanstalt\_A sei auszuführen, dass in Deutschland die Besteuerung der Sozialversicherungspensionen bis Ende 2004 generell nach dem System der „Ertragsanteilsbesteuerung“ erfolgt sei, dh. die Leistung der Rentenversicherungsbeiträge erfolge aus voll versteuertem Arbeitslohn (die Sozialversicherungsbeiträge der Arbeitnehmer würden bei der Einkommen(Lohnsteuer)berechnung nicht als Werbungskosten berücksichtigt werden); im Gegenzug hierzu erfolge die Pensionsbesteuerung nicht mit dem Auszahlungsbetrag, sondern nur mit dem sogenannten Ertragsanteil, worunter der fiktive Ertrag der im Laufe der Jahre eingezahlten Rentenversicherungsbeiträge (Kapital) zu verstehen sei (gemäß § 22 dEStG mit einem vom Rentenantrittsalter abhängigen Prozentsatz des Rentenauszahlungsbetrages), der im konkreten Fall 32% betrage. Das österreichische Pensionsversicherungsmodell (Pensionsversicherungsbeiträge finden als Werbungskosten beim laufenden Arbeitslohn Berücksichtigung) sei daher mit dem deutschen Modell nicht vergleichbar. Die Pensionszahlungen von der Versicherungsanstalt\_A seien allenfalls mit Pensionszahlungen aus der österreichischen gesetzlichen Sozialversicherung nur insoweit vergleichbar und nur insoweit unter § 25 Abs. 1 Z 3 lit. d EStG subsumierbar, als diese Zahlungen auf den „Ertragsanteil“ entfallen würden. Die Rechtsauffassung der auf den „Ertragsanteil“ eingeschränkten Vergleichbarkeit sei nicht zuletzt aus „Praktikabilitätsgründen“ der Einkommensteuererklärung zugrunde gelegt und dergestalt eben die gegenständliche Rente nur mit 32% der Rentenzahlungen für Zwecke des Progressionsvorbehaltes erfasst worden. Ansons-

ten müsste von einer gänzlichen „Unvereinbarkeit“ der Sozialversicherungszahlungen ausgegangen werden mit der Konsequenz, dass die steuerliche Berücksichtigung der deutschen Rentenzahlungen nach den Bestimmungen des § 29 EStG zu erfolgen habe. Demzufolge würde die Einkommensteuerpflicht erst ab jenem Zeitpunkt eintreten, zu dem die Rentenzahlungen die Gegenleistung (das ist der Endwert der eingezahlten Beiträge) übersteige. Dass dies im ersten vollen Jahr der Rentenbezüge noch keinesfalls verwirklicht worden wäre, bedürfe wohl keiner weiteren Ausführungen. Betreffend die negativen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung liege der Abgabenbehörde der entsprechende Einkommensteuerbescheid des deutschen\_Finanzamtes\_A vor. Der Anspruchszinsenbescheid sei ersatzlos aufzuheben und der angefochtene Einkommensteuervorauszahlungsbescheid 2006 und Folgejahre auf Grundlage der beantragten Einkommensteuererklärung mit 1.150,00 € festzusetzen.

Mit Schreiben vom 10. Juni 2008 ersuchte das Finanzamt unter Verweis auf die erhöhte Mitwirkungspflicht einer Partei bei Auslandsbezug (ua. Beweismittelbeschaffungspflicht) um den Nachweis, dass der Versorgungskasse der Status einer ausländischen Pensionskasse iSd § 25 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG zukomme (Nachweis durch Gutachten) und keine gesetzliche Beitragspflicht hierzu bestanden habe. Ergänzend stellte die Abgabenbehörde zur Rente der Versicherungsanstalt\_A fest, dass der Berufungswerber in seinen Eingaben ausdrücklich eine Pflichtversicherung hierzu bestätigt habe. Betreffend die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen verwies das Finanzamt auf einen möglichen Ausgleich der gegenständlichen Verluste in Deutschland mit der Rente der Versicherungsanstalt\_A. Des Weiteren habe der Abgabepflichtige darzutun, dass eine Umrechnung (Adaptierung) der ausländischen Einkünfte auf das österreichische Steuerrecht vorgenommen worden sei; eine bloße Vorlage von ausländischen Steuerbescheiden sei nicht ausreichend.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 11. August 2008 vertrat der Berufungswerber die Ansicht, er habe sein Berufsbegehren mit den im Verfahren bereits beigebrachten Unterlagen hinreichend gestützt und nehme daher von einer weiteren Stellungnahme bzw. der Beibringung der angeforderten Nachweise (ua. Sachverständigengutachten) Abstand.

Das Finanzamt legte die Berufung (über Ersuchen des Berufungswerbers) der Abgabenbehörde zweiter Instanz ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung vor. Mit Schreiben vom 10. September 2012 beehrte das Finanzamt, die in dem bekämpften Bescheid vorgenommene Aufteilung der Krankenversicherungsbeiträge dahingehend zu berichtigen, als dass die unter Progressionsvorbehalt steuerbefreiten Zahlungen der „Versicherungsanstalt\_A nunmehr gekürzt um den österreichischen Beitragssatz für Pensionisten in der gesetzlichen Krankenversicherung (5,10%) sowie die (um obigen Beitragssatz verminderten) deutschen

Krankenversicherungsbeiträge lediglich als Sonderausgaben bei der Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage aufzunehmen seien. Über Vorhalt des Referenten vom 16. März und 12. September 2012 legte der Berufungswerber ua. ein Schreiben der Versorgungskasse vom 26. Juni 2012 vor und gab die nach österreichischem Recht adaptierten deutschen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit – 1.992,20 € bekannt. Des Weiteren wurde unter Verweis auf den Rentenbescheid vom 9. Dezember 2003 die Ausscheidung des Arbeitgeberzuschusses zum Krankenversicherungsbeitrag aus den Rentenbezügen der Versicherungsanstalt\_A beantragt (siehe ua. Schreiben vom 28. September 2012).

Über Auskunftersuchen des Finanzamtes vom 16. November 2012 führte das deutsche\_Finanzamt\_B in den Schreiben vom 5. und 12. Februar 2013 aus, der im Jahr 2004 in Deutschland beschränkt steuerpflichtige Abgabepflichtige habe im Kalenderjahr 2004 eine Rente der Versicherungsanstalt\_A in Höhe von 18.244,56 € bezogen; der Ertragsanteil betrage hiervon 32% (5.838,00 €). Das Besteuerungsrecht an dieser Rente sei nach dem Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland / Österreich ausschließlich bei der Bundesrepublik Deutschland gelegen. Die Rente sei nach § 49 Abs. 1 Nr. 7 dEStG nicht in die Bemessungsgrundlage für beschränkt Steuerpflichtige einzubeziehen, da diese nicht steuerpflichtig sei. Die Renteneinkünfte seien daher in dem deutschen Einkommensteuerbescheid 2004 zu Recht nicht neben den negativen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 2.177,00 € berücksichtigt worden. Die dt.Versicherungsanstalt\_B erteilte zum Auskunftersuchen des Finanzamtes vom 22. November 2012 im Schreiben vom 9. Jänner 2013 aus Datenschutzgründen keine personenbezogenen Auskünfte zur Person des Berufungswerbers, sondern gab allgemein an, im Jahr 2004 habe in Deutschland keine gesetzlich obligatorische Krankenversicherung zur Krankheitskostenerstattung bestanden. Unter bestimmten Voraussetzungen habe es allerdings eine Versicherungspflicht gegeben, die zu einer Pflichtmitgliedschaft in der gesetzlichen Krankenversicherung geführt habe. Die private Krankenversicherung in Deutschland kalkuliere ihre Beiträge unabhängig von den Bezügen der bei ihnen Versicherten. Dementsprechend würden die Bezüge keinen Einfluss auf die Beitragszahlungspflicht nehmen. Die deutsche\_Versicherung teilte über Anfrage des Finanzamtes vom 22. November 2012 im Schreiben vom 17. Dezember 2012 mit, der Abgabepflichtige habe bei der Antragstellung nicht der Krankenversicherung der Rentner (Pflichtversicherung in der gesetzlichen Krankenkasse für Rentner) beitreten können. Dem Berufungswerber komme aufgrund der bestehenden privaten Mitgliedschaft bei der dt.Versicherungsanstalt\_B ein Anspruch auf Beitragszuschuss zu (§ 106 Sechstes Buch Sozialgesetzbuch – SGB VI). Es liege keine freiwillige Leistungserbringung vor.

In der am 27. Juni 2013 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung führte der Berufungswerber ergänzend aus, die Bezüge von der Versicherungsanstalt\_A, der Bank\_A, der Bank\_B, dem (deutschen)\_Versicherungsverein, der Unternehmen\_A und der Stiftung\_A, seien in Deutschland krankenversicherungspflichtig. Das Finanzamt stellte ausdrücklich außer Streit, dass der Abgabepflichtige im Jahr 2004 in Deutschland krankenversicherungspflichtig gewesen sei und seine gesetzliche Verpflichtung durch Abschluss einer Krankenversicherung bei der dt.Versicherungsanstalt\_B erfüllt habe.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

I) Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2004:

Im vorliegenden Fall ist unstrittig, dass der Berufungswerber im Jahr 2004 seinen Wohnsitz in Österreich innehatte und sohin in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig war.

I A) Bezüge des (deutschen)\_Versicherungsverein:

I A 1) Erhält eine in einem Vertragsstaat ansässige Person Ruhegehälter und ähnliche Vergütungen oder Renten aus dem anderen Vertragsstaat, so dürfen diese Bezüge nach Art. 18 Abs. 1 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung von Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, DBA – D, BGBl III 2002/182, nur im erstgenannten Staat versteuert werden.

Im vorliegenden Fall steht nach der Aktenlage außer Streit, dass es sich bei den gegenständlichen Zahlungen des deutschen\_Versicherungsverein um Bezüge nach Art. 18 Abs. 1 DBA – D handelt, deren Besteuerungsrecht Österreich als Ansässigkeitsstaat des Berufungswerbers zukommt (siehe ua. Beilage des Berufungswerbers zum Schreiben vom 31. Jänner 2006).

I A 2) Gemäß § 25 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988 in der im strittigen Jahr 2004 gültigen Fassung BGBl I Nr. 71/2003 sind Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit (Arbeitslohn) Bezüge und Vorteile aus ausländischen Pensionskassen. Derartige Bezüge sind nur mit 25% zu erfassen, soweit eine ausländische gesetzliche Verpflichtung zur Leistung von Pensionskassenbeiträgen nicht besteht.

Die auf den Rechtsgrund der einstigen Beitragsleistungen abstellende unterschiedliche steuerliche Behandlung ausländischer Pensionskassenleistungen basiert auf dem Grundsatz der Einmalbesteuerung (vgl. VfGH 30.06.1984, G 101/84). Danach dürfen Beitragsleistungen zu ausländischen Pensionsversicherungen, die aus bereits der Einkommensteuer unterzogenem Einkommen erbracht wurden, nicht nochmals einer Besteuerung unterzogen werden. Somit

sind diese Pensionskassenbezüge nur in jenem Ausmaß einkommensteuerlich relevant, in dem die Beitragsleistungen steuerlich abzugsfähig waren.

Es bedarf sohin bei ausländischen Pensionskassen der Untersuchung, ob eine gesetzliche Beitragspflicht besteht. Ist eine solche im Ausland gegeben, so stellen die gesetzlich verpflichtend zu leistenden Arbeitnehmerbeiträge zu ausländischen Pensionskassen gemäß § 16 Abs. 1 Z 4 lit. h EStG 1988 zur Gänze Werbungskosten dar und sind daher die aus einem solchen Versicherungsverhältnis bezogenen Leistungen voll zu besteuern. Im Unterschied dazu werden freiwillig oder auf Grund dienstvertraglicher Verpflichtung geleistete Arbeitnehmerbeiträge an ausländische Pensionskassen lediglich im Rahmen des § 18 EStG (Sonderausgaben) und somit betragsmäßig beschränkt abgabenrechtlich berücksichtigt, weshalb damit in Zusammenhang stehende Bezüge bloß mit 25% zu erfassen sind (Jakom/Lenneis, EStG, 2013, § 25 Tz 7; Doralt, EStG<sup>12</sup>, § 25 Tz 52).

I A 3) Im vorliegenden Fall ist daher streitwesentlich, ob es sich zum einen bei dem (deutschen)\_Versicherungsverein um eine ausländische Pensionskasse iSd § 25 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG in der im strittigen Jahr geltenden Fassung handelt, und ob zum anderen den strittigen Zahlungen eine gesetzliche Beitragspflicht zugrundelag oder nicht.

I A 4a) Eine Pensionskasse ist nach § 1 Abs. 1 des (österreichischen) Pensionskassengesetzes (PKG), BGBl. Nr. 281/1990 in der im strittigen Jahr 2004 geltenden Fassung ein Unternehmen, das nach diesem Bundesgesetz berechtigt ist, Pensionskassengeschäfte zu betreiben. Pensionskassengeschäfte bestehen nach Abs. 2 dieser Bestimmung in der rechtsverbindlichen Zusage von Pensionen an Anwartschaftsberechtigte und in der Erbringung von Pensionen an Leistungsberechtigte und Hinterbliebene sowie in der damit verbundenen Hereinnahme und Veranlagung von Pensionskassenbeiträgen (§ 16). Jede Pensionskasse hat Zusagen auf Alters- und Hinterbliebenenversorgung zu gewähren; zusätzlich können Zusagen auf Invaliditätsversorgung gewährt werden. Alterspensionen sind lebenslang, Invaliditätspensionen auf die Dauer der Invalidität und Hinterbliebenenpensionen entsprechend dem Pensionskassenvertrag zu leisten. Die von einer Pensionskasse auszuzahlenden Pensionen dürfen nur dann abgefunden werden, wenn bei Eintritt des Leistungsfalles der Barwert des Leistungsanspruches 9.300,00 Euro nicht übersteigt (Z 1) oder sich eine Person, die einen Anspruch im Sinne dieses Bundesgesetzes auf eine Witwen- oder Witwerpension hat, wiederverheiratet hat. Die Betragsgrenze der Z 1 gilt in diesem Falle nicht (Z 2). Pensionskassen dürfen keine Geschäfte betreiben, die nicht mit der Verwaltung von Pensionskassen zusammenhängen (Abs. 3).

Die rechtlichen Vorgaben an eine in Österreich eingerichtete Pensionskasse decken sich im Wesentlichen mit den deutschen Bestimmungen des § 1b Abs. 3 S 1 des Gesetzes zur Verbesserung der betrieblichen Altersversorgung (Betriebsrentengesetz – BetrAVG) vom 19. Dezem-

ber 1974 (BGBl. I S. 3610) in der im strittigen Jahr 2004 geltenden Fassung, welche eine Pensionskasse als eine rechtsfähige Versorgungseinrichtung definiert, die dem Arbeitnehmer oder seinen Hinterbliebenen auf ihre Leistungen bzw. auf die vom Arbeitgeber zugesagten Leistungen einen unmittelbaren Rechtsanspruch gewährt. Privatrechtlich ausgestaltete Pensionskassen dürfen entweder als Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit (VVaG) oder als Versicherungsaktiengesellschaften (VersAG) errichtet werden. Die Pensionskasse erbringt in Abhängigkeit von dem Eintritt des jeweils abgesicherten biologischen Risikos ganz bestimmte Versorgungsleistungen. Hierzu zählen die Altersrente, gegebenenfalls auch die vorgezogene, Erwerbs- und Berufsunfähigkeitsrente sowie die Hinterbliebenenrente. Pensionskassen können auch Sterbegelder als Einmalleistungen im Todesfall oder die Gewährung von Familienstandszulagen vorsehen, dürfen jedoch keine weiteren Risiken als Alter, Tod oder Invalidität absichern. Ein darüber hinausgehendes Erfindungsrecht gibt es nicht. Die Pensionskassen müssen nach der Legaldefinition in § 1b Abs. 3 Satz 1 BetrAVG dem Arbeitnehmer oder seinen Hinterbliebenen auf ihre Leistungen einen Rechtsanspruch gewähren (Klatt, Die Pensionskasse in der betrieblichen Altersversorgung, 2003, 67ff).

I A 4b) Nach der vorliegenden Aktenlage, insbesondere des Schreibens der Versorgungskasse vom 26. Juni 2012, der vom Berufungswerber mit Schreiben vom 31. Jänner 2006 und 20. Oktober 2006 übermittelten Unterlagen sowie der der Homepage des Abkürzung\_dt.\_Versicherungsverein (siehe Homepage\_dt.\_Versicherungsverein) entnommenen Informationen und Satzungen, steht für den Senat außer Zweifel, dass der (deutsche)\_Versicherungsverein im Jahr 2004 eine nach deutschem Recht eingerichtete Pensionskasse darstellt.

Dies ergibt sich für den Senat zum einen ausdrücklich aus dem Schreiben des (deutschen)\_Versicherungsverein. vom 26. Juni 2012, in welchem dieser einen entsprechenden Rechtsstatus bestätigt. Bei den gegenständlichen Leistungen würde es sich um Renten aus einer betrieblichen Altersversorgung mit Rechtsanspruch handeln.

Die vorliegende Satzung belegt zum anderen eine rechtliche Gestaltung der Abkürzung\_dt.\_Versicherungsverein als Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit und somit als rechtsfähige unabhängige Versorgungseinrichtung. Der Verein unterliegt als solcher der Aufsicht der (deutschen) Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht (BaFin) (siehe ua. auch die Genehmigung der Satzung durch die BaFin).

Der (deutsche)\_Versicherungsverein bietet als (überbetriebliche) Pensionskasse das sogenannte Pensionskassengeschäft an. Der Verein übernimmt gegen Beitragszahlungen das Risiko, im Alter und bei Invalidität lebenslang laufende Renten zu zahlen (siehe Homepage\_dt.\_Versicherungsverein zum Schlagwort „Organisation“ (Stand 30.3.2005)). Der

Versicherungsverein gewährt seinen Versicherten bei eintretender Berufsunfähigkeit bzw. Erwerbsminderung oder bei Erreichen der Altersgrenze einen Rechtsanspruch auf lebenslange monatliche (Alters)Rente bzw. den Hinterbliebenen der Versicherten auf eine Hinterbliebenenrente bzw. auf ein Sterbegeld (siehe ua. § 3 „Zweck des Vereins“ der Satzung). Den Rentenzahlungen liegt hierbei ein Kapitaldeckungsverfahren zugrunde, bei welchem sich die Anwartschaften auf zukünftige Rentenzahlungen durch den Aufbau eines Kapitalstockes, aus dem später die Ansprüche der Versicherten bedient werden, ergeben. Der Versicherungsverein schreibt die gehaltsabhängigen Beiträge der Arbeitgeber für die Versicherten altersabhängig auf einem Vorsorgekonto, einem sogenannten Rentenbaustein, gut. Die Summe der Rentenbausteine und der vom Versicherungsverein erwirtschafteten Überschüsse ergibt die spätere Rentenleistung für die Versicherten.

Obige Feststellungen decken sich mit den Angaben des Versicherungsvereines auf der Homepage, Stand 3. September 2012, zum Stichwort „Selbstverständnis des Abkürzung\_dt.\_Versicherungsverein – Der Abkürzung\_dt.\_Versicherungsverein im Markt der betrieblichen Altersversorgung“, worin dieser ausführt: „Der Abkürzung\_dt.\_Versicherungsverein ist einzigartig im Markt der betrieblichen Altersversorgung. Er ist als Pensionskasse seit 1909 traditioneller und etablierter Anbieter betrieblicher Versorgungsleistungen. Den Schwerpunkt des Geschäfts bildet das Kollektivgeschäft mit der Fokussierung auf die Finanzwirtschaft. Daneben bietet der Abkürzung\_dt.\_Versicherungsverein seinen Versicherten die Möglichkeit zusätzlich Vorsorge zu treffen, beispielsweise im Rahmen der Entgeltumwandlung.“

I A 4c) Der (deutsche)\_Versicherungsverein ist nach obigen Ausführungen zur Betreibung des Pensionskassengeschäftes berechtigt und als solcher in seiner rechtlichen Gestaltung mit einer österreichischen Pensionskasse vergleichbar. Der (deutsche)\_Versicherungsverein ist damit als ausländische Pensionskasse iSd § 25 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG in der im strittigen Jahr geltenden Fassung zu qualifizieren.

I A 5a) Werden nach deutschem Recht einem Arbeitnehmer Leistungen der Alters-, Invaliditäts- oder Hinterbliebenenversorgung aus Anlass seines Arbeitsverhältnisses vom Arbeitgeber zugesagt (betriebliche Altersversorgung), finden die Vorschriften des BetrAVG Anwendung (§ 1 Abs. 1 BetrAVG). Die Durchführung der betrieblichen Altersversorgung kann nach der im strittigen Zeitraum geltenden Bestimmung unmittelbar über den Arbeitgeber oder über einen der in § 1b Abs. 2 bis 4 genannten Versorgungsträger erfolgen. Betriebliche Altersversorgung liegt nach Abs. 2 auch vor, wenn der Arbeitgeber sich verpflichtet, bestimmte Beiträge in eine Anwartschaft auf Alters-, Invaliditäts- oder Hinterbliebenenversorgung umzuwandeln (beitragsorientierte Leistungszusage; Z 1), der Arbeitgeber sich verpflichtet, Beiträge zur Finanzierung von Leistungen der betrieblichen Altersversorgung an einen Pensionsfonds, eine Pen-

sionskasse oder eine Direktversicherung zu zahlen und für Leistungen zur Altersversorgung das planmäßig zuzurechnende Versorgungskapital auf der Grundlage der gezahlten Beiträge (Beiträge und die daraus erzielten Erträge), mindestens die Summe der zugesagten Beiträge, soweit sie nicht rechnungsmäßig für einen biometrischen Risikoausgleich verbraucht wurden, hierfür zur Verfügung zu stellen (Beitragszusage mit Mindestleistung; Z 2), künftige Entgeltansprüche in eine wertgleiche Anwartschaft auf Versorgungsleistungen umgewandelt werden (Entgeltumwandlung; Z 3 ) oder der Arbeitnehmer Beiträge aus seinem Arbeitsentgelt zur Finanzierung von Leistungen der betrieblichen Altersversorgung an einen Pensionsfonds, eine Pensionskasse oder eine Direktversicherung leistet und die Zusage des Arbeitgebers auch die Leistungen aus diesen Beiträgen umfasst; die Regelungen für Entgeltumwandlung sind hierbei entsprechend anzuwenden, soweit die zugesagten Leistungen aus diesen Beiträgen im Wege der Kapitaldeckung finanziert werden (Z 4).

Nach § 1a BetrAVG hat jedoch ein Arbeitnehmer auch einen gesetzlichen Anspruch auf betriebliche Altersversorgung durch Entgeltumwandlung. Der Arbeitnehmer kann nach § 1a Abs. 1 BetrAVG vom Arbeitgeber verlangen, dass von seinen künftigen Entgeltansprüchen bis zu 4 vom Hundert der jeweiligen Beitragsbemessungsgrenze in der allgemeinen Rentenversicherung durch Entgeltumwandlung für seine betriebliche Altersversorgung verwendet werden. Die Durchführung des Anspruchs des Arbeitnehmers wird durch Vereinbarung geregelt. Ist der Arbeitgeber zu einer Durchführung über einen Pensionsfonds oder eine Pensionskasse (§ 1b Abs. 3) bereit, ist die betriebliche Altersversorgung dort durchzuführen; andernfalls kann der Arbeitnehmer verlangen, dass der Arbeitgeber für ihn eine Direktversicherung (§ 1b Abs. 2) abschließt. Soweit der Anspruch geltend gemacht wird, muss der Arbeitnehmer jährlich einen Betrag in Höhe von mindestens einem Hundertsechzigstel der Bezugsgröße nach § 18 Abs. 1 des Vierten Buches Sozialgesetzbuch für seine betriebliche Altersversorgung verwenden. Soweit der Arbeitnehmer Teile seines regelmäßigen Entgelts für betriebliche Altersversorgung verwendet, kann der Arbeitgeber verlangen, dass während eines laufenden Kalenderjahres gleich bleibende monatliche Beträge verwendet werden.

Aus obigen Ausführungen ergibt sich, dass eine betriebliche Altersvorsorge entweder durch eine freiwillige Einräumung bzw. Verpflichtung des Arbeitgebers (nach § 1 BetrAVG) oder durch die Geltendmachung des gesetzlichen Anspruches durch den Arbeitnehmer (nach § 1a BetrAVG) begründet werden kann. Beiden Fällen ist jedoch gemein, dass der betrieblichen Altersvorsorge keine gesetzliche Versicherungspflicht bzw. gesetzliche Verpflichtung zur Leistung von Pensionskassenbeiträgen zugrunde liegt.

I A 5b) Den gegenständlichen Rentenzahlungen liegen laut Schreiben des (deutschen)\_Versicherungsverein. vom 26. Juni 2012 eine betriebliche Altersversorgung des

Berufungswerbers zugrunde, zu welcher keine gesetzliche Beitragspflicht bestand. In Übereinstimmung mit obigen rechtlichen Ausführungen erfolgte im gegebenen Fall der Versicherungsabschluss im Rahmen des Dienstverhältnisses auf freiwilliger Basis; es bestand keine gesetzliche Verpflichtung zum Versicherungsvertragsabschluss bzw. zur Leistung von derartigen Pensionskassenbeiträgen.

I A 6) Der Berufungswerber erhielt im Jahr 2004 vom (deutschen)\_Versicherungsverein Rentenzahlungen, welche sich laut Beilage zum Schreiben vom 31. Jänner 2006 in Übereinstimmung mit dem Rentenbescheid vom 14. März 2003 auf einen Betrag von 9.425,76 € beliefen (monatliche Rente (Stammrente, Überschussrente/Anpassungszuschlag und Sonderzahlung) in Gesamthöhe von 785,48 €).

Da diese Zahlungen nach obigen Ausführungen auf einer betrieblichen Altersversorgung (ohne gesetzlicher Abschlussverpflichtung) durch eine ausländische Pensionskasse beruhen, sind diese nach § 25 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG in der im Jahr 2004 geltenden Fassung lediglich im Ausmaß von 25% der österreichischen Besteuerung zu unterziehen. Dies wurde vom Finanzamt in der mündlichen Berufungsverhandlung vom 27. Juni 2013 auch außer Streit gestellt. Dem Berufungsbegehren ist daher diesbezüglich Folge zu geben.

I B) Einkünfte von der Versicherungsanstalt\_A:

I B 1) Bezüge, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus der gesetzlichen Sozialversicherung des anderen Vertragsstaats erhält, dürfen nach Art. 18 Abs. 2 DBA – D (abweichend von Art. 18 Abs. 1 DBA – D) nur in diesem anderen Staat besteuert werden. Bezieht eine in der Republik Österreich ansässige Person Einkünfte und dürfen diese Einkünfte nach diesem Abkommen in der Bundesrepublik Deutschland besteuert werden, so nimmt die Republik Österreich nach Art. 23 Abs. 2 lit. a DBA – D (vorbehaltlich der im vorliegenden Fall nicht anzuwendenden Buchstaben b und c) diese Einkünfte von der Besteuerung aus. Von der Besteuerung in der Republik Österreich auszunehmende Einkünfte dürfen nach Art. 23 Abs. 2 lit. d DBA – D gleichwohl in der Republik Österreich bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen oder Vermögen der Person einbezogen werden.

Für die von Art. 18 Abs. 2 DBA – D erfassten Bezüge wird nur dem Staat der zahlenden Kasse das Besteuerungsrecht belassen. Darin liegt zugleich schon die Anordnung über die Vermeidung der Doppelbesteuerung. Demnach hat der Ansässigkeitsstaat die betreffenden Einkünfte aus der Bemessungsgrundlage auszuschneiden. Art. 23 Abs. 1 Buchstabe c deutscherseits sowie Art. 23 Abs. 2 Buchstabe d seitens Österreich erlaubt dem Ansässigkeitsstaat je-doch die Besteuerung unter Progressionsvorbehalt (Befreiung im Ansässigkeitsstaat unter Progres-

sionsvorbehalt; Schuch/Haslinger in Wassermeyer/Lang/Schuch, Doppelbesteuerung<sup>2</sup>, Art. 18 Österreich, Rz. 9).

I B 2) Im gegebenen Fall ist unstrittig, dass

a) es sich bei der Versicherungsanstalt\_A um eine ausländische gesetzliche Sozialversicherung iSd Art. 18 Abs. 2 DBA – D handelt, welche auf einer Pflichtversicherung mit Pflichtbeiträgen beruht, sowie

b) den gegenständlichen Einkünften geleistete ausländische Pflichtbeiträge (Pflichtversicherungsbeiträge) zugrunde liegen (siehe die Ausführungen des Berufungswerbers in den Schreiben vom 29. Oktober 2007 und 28. September 2012 sowie die von den Parteien unwidersprochenen Feststellungen des Referenten im Vorhalt vom 16. März 2012).

Auf den vorliegenden Fall umgelegt heißt dies, dass es sich bei der gegenständlichen deutschen Rente aus der gesetzlichen Rentenversicherung um steuerbefreite Auslandseinkünfte handelt, an denen der Bundesrepublik Deutschland das Besteuerungsrecht zukommt, und die in der Republik Österreich als Ansässigkeitsstaat unter Progressionsvorbehalt zu stellen sind. Die deutschen Renteneinkünfte wurden vom Finanzamt im bekämpften Bescheid im Rahmen des Progressionsvorbehaltes zu Recht lediglich für die Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes herangezogen.

I B 3) Bei der Anwendung des Progressionsvorbehaltes wird das (Gesamt)Einkommen nach den Vorschriften des österreichischen Einkommensteuergesetzes ermittelt (VwGH 14.12.2006, 2005/14/0099). Die Ermittlung der ausländischen Einkünfte erfolgt ebenso wie die Einkommensermittlung ausschließlich nach den Vorschriften des innerstaatlichen Rechts (Lang, Doppelbesteuerungsabkommen, S. 102). Dementsprechend ist auch der in Anwendung der Befreiungsmethode aus der innerstaatlichen Bemessungsgrundlage auszuscheidende Teil der Einkünfte stets nach innerstaatlichem Recht zu ermitteln (VwGH 6.3.1984, 83/14/0107; Wassermeyer/Lang/Schuch, Doppelbesteuerung<sup>2</sup>, Art 23 Rz. 28).

I B 4) Pensionen aus der gesetzlichen Sozialversicherung sind nach § 25 Abs. 1 Z 3 lit. a EStG Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Steigerungsbeträge aus der Höherversicherung in der Pensionsversicherung bzw. Höherversicherungspensionen sind nur mit 25% zu erfassen (pauschale Besteuerung des Ertragsanteils). Beruhen besondere Steigerungsbeträge aus der Höherversicherung in der Pensionsversicherung auf Beiträgen, die im Zeitpunkt der Leistung als Pflichtbeiträge abzugsfähig waren, sind sie zur Gänze zu erfassen. Pensionen aus einer ausländischen gesetzlichen Sozialversicherung begründen gemäß § 25 Abs. 1 Z 3 lit. c EStG dann Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, wenn diese einer inländischen gesetzlichen Sozialversicherung entsprechen. Das Gesetz sieht nicht vor, dass derartige Pensionseinkünfte

nur mit einem bestimmten Anteil zu erfassen sind (VwGH 14.12.2006, 2005/14/0099; Jakom/Lenneis, EStG, 2013, § 25 Rz. 12).

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 nur dann einer inländischen gesetzlichen Sozialversicherung, wenn zumindest grundsätzlich eine Pflichtversicherung mit Pflichtbeiträgen vorliegt. Die Beurteilung, ob das geforderte Entsprechen einer inländischen gesetzlichen Sozialversicherung gegeben ist, erfordert weiters Feststellungen in der Richtung, ob die geleisteten ausländischen Versicherungsbeiträge ihrer Art nach in voller Höhe einkommensmindernd berücksichtigt werden könnten (§ 16 Abs. 1 Z 4 lit. f EStG). Es kommt jedoch nicht darauf an, ob die Beiträge in den Jahren der Beitragszahlung tatsächlich einkommensmindernd zu berücksichtigen waren oder berücksichtigt worden sind. Im Rahmen des Progressionsvorbehaltes wird eine solche Rente in voller Höhe berücksichtigt. Pensionseinkünfte aufgrund freiwillig entrichteter Beiträge zu einer ausländischen Sozialversicherung werden vom Tatbestand des § 25 Abs. 1 Z 3 lit. c EStG nicht erfasst, sondern gelten im Hinblick auf ihre Freiwilligkeit nicht als vergleichbar und sind daher nach § 29 Z 1 EStG als wiederkehrende Bezüge zu erfassen (VwGH 14.12.2006, 2005/14/0099; Jakom/Lenneis, EStG, 2013, § 25 Rz. 12; Doralt, EStG<sup>12</sup> (1.9.2008), Einkommensteuergesetz, § 25 Tz 64).

Bezüge aus der gesetzlichen Sozialversicherung iSd Art. 18 Abs. 2 DBA – D sind Bezüge aus der gesetzlichen Pflichtversicherung (Schuch/Haslinger in Wassermeyer/Lang/Schuch, Doppelbesteuerung, Art. 18 Österreich, Rz. 8).

I B 5) Gemäß § 16 Abs. 1 Z 4 lit. f EStG 1988 stellen Beiträge von Arbeitnehmern zu einer ausländischen Pflichtversicherung, die einer inländischen gesetzlichen Sozialversicherung entsprechen, Werbungskosten dar. Die der Versicherungsanstalt\_A erbrachten Pflichtbeiträge wären demzufolge gemäß der österreichischen Rechtslage ihrer Art nach in voller Höhe als Werbungskosten abzugsfähig gewesen; ob und inwieweit diese vom Berufungswerber in den Jahren der Beitragszahlung tatsächlich einkommensmindernd berücksichtigt werden konnten oder berücksichtigt worden sind, ist nach obigen Ausführungen von keinem Belang, da lediglich auf die Möglichkeit einer einkommensmindernden Berücksichtigung abzustellen ist.

I B 6) Der Berufungswerber begehrt unter Verweis auf die im Jahr 2004 in Deutschland gegebene „Ertragsanteilsbesteuerung“ eine für die Zwecke des Progressionsvorbehaltes ermittelte Besteuerungsgrundlage im Ausmaß von lediglich 32% der Rentenzahlungen. Eine derartige Ermittlung der Einkommensteuerbemessungsgrundlage kennt das österreichische Einkommensteuergesetz jedoch nicht, sieht dieses doch nicht vor, 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 (VwGH 23.10.1997, 96/15/0234; VwGH 14.12.2006, 2005/14/0099 bzgl. steuerfreien Tilgungsanteilen und steuerpflichtigen Ertragsanteilen einer deutschen Rente). Der vom Berufungswerber ua. aus „Praktikabilitätsgründen“ begehrte gekürzte Ansatz der Rentenzahlungen kann demzufolge nicht gewährt werden. Obige Ausführungen stehen ebenso einer Qualifizierung der Zahlungen als Sonstige Einkünfte nach § 29 EStG entgegen, liegen dieser doch keine wiederkehrende Bezüge iSd § 29 Z 1 EStG zugrunde (VwGH 27.4.1981, 17/2299/79). Wie bereits dargelegt ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes lediglich auf dem Umstand einer (gesetzlichen) Pflichtversicherung verbunden mit einer (abstrakten) Möglichkeit der steuerlichen Berücksichtigung der Beitragszahlungen in Österreich abzustellen. Entgegen dem Berufungsvorbringen bedarf es somit keiner weiteren Vergleichbarkeit der Versicherungssysteme, dh. ist sohin von keinem Belang, ob die Beitragszahlungen in Deutschland steuerlich absetzbar waren.

In der Anwendung des Progressionsvorbehaltes ist keine Doppelbesteuerung der ausländischen Einkünfte zu sehen, da lediglich die im Inland zu versteuernden Einkünfte gemäß der im innerstaatlichen Recht normierten Verpflichtung, die Auslandseinkünfte für die Steuersatzermittlung heranzuziehen, abkommenskonform mittels eines Durchschnittsteuersatzes der Besteuerung unterzogen wurden.

I B 7) Zusammengefasst ist sohin auszuführen, dass die Bezüge der Versicherungsanstalt\_A nach österreichischer Rechtslage ungekürzt in die Besteuerung unter Progressionsvorbehalt aufzunehmen sind. Der Berufung ist daher diesbezüglich kein Erfolg beschieden.

I B 8) Die vom Berufungswerber im strittigen Jahr von der Versicherungsanstalt\_A erhaltenen Zahlungen im Gesamtbetrag von 19.549,08 € beinhalten einen Zuschuss zum Krankenversicherungsbeitrag (7,15%) in Höhe von monatlich 108,71 €, sohin jährlich 1.304,52 € (siehe den Rentenbescheid der Versicherungsanstalt\_A vom 9. Dezember 2003 sowie die vorgelegte Aufstellung des Berufungswerbers betreffend Einkünfte 2004). Der Berufungswerber begehrt, die Zuschüsse aus der Bemessungsgrundlage für die Einkommensbesteuerung auszunehmen, da diese von der Versicherungsanstalt\_A gemäß § 106 Sechstes Buch Sozialgesetzbuch – SGB VI als Zuschuss zur Krankenversicherung bei der dt. Versicherungsanstalt\_B gewährt und von ihm auch dementsprechend zweckgebunden verwendet worden wären. Zuschüsse eines Trägers der gesetzlichen Rentenversicherung zu den Aufwendungen eines Rentners für seine Kranken- und Pflegeversicherung seien gemäß § 3 Z 14 (deutsches) Einkommensteuergesetz (dEStG) idF 2004 steuerfrei.

Die unbeschränkte Steuerpflicht umfasst „alle inländischen und ausländischen Einkünfte“ (Welteinkommensprinzip). Ausländische Einkünfte müssen nach österreichischen Vorschriften

ermittelt werden (Jakom/Marschner, EStG, 2013, § 1 Rz 2), sodass für den vorliegenden Fall von keinem Belang ist, dass die strittigen Zuschüsse in Deutschland einer steuerbefreiten Behandlung unterliegen würden.

Dem österreichischen Einkommensteuerrecht ist eine derartige Steuerbefreiung von Zuschüssen einer Pensionsversicherungsanstalt an den Pensionsempfänger zu dessen Aufwendungen für eine Krankenversicherung fremd. Der Berufungswerber konnte daher trotz ausdrücklichem Ersuchen in der mündlichen Berufungsverhandlung vom 27. Juni 2013 auch keine derartige (dem deutschen Einkommensteuerrecht vergleichbare) österreichische Bestimmung anführen. Dem Berufungswerber kamen die strittigen Zahlungen (einschließlich der Zuschüsse) unmittelbar zu, sodass diese ihm zugeflossen und ungekürzt (19.549,08 €) der österreichischen Einkommensbesteuerung zu unterwerfen sind. Die (widmungsgemäße) Nutzung der Zuschüsse für Beitragszahlungen an die dt.Versicherungsanstalt\_B stellt hingegen eine bloße Einkommensverwendung dar.

I C) negative deutsche Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung:

I C 1) Der Berufungswerber erzielte in Deutschland negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von – 2.492,00 € (laut Bescheid für 2004 über Einkommensteuer und Solidaritätszuschlag des deutschen\_Finanzamtes\_A vom 3. Juni 2005), welcher in Deutschland im Jahr 2004 bescheidmäßig nicht ausgeglichen wurde. Die Bundesrepublik Deutschland konnte bis zum Veranlagungszeitraum 2004 ihr nach DBA zugewiesene Besteuerungsrechte für ins Ausland gezahlte Renten nicht ausüben (Schmidt/Heinicke, EStG<sup>24</sup>, § 49 Rz 82), weshalb im vorliegenden Fall gemäß § 49 Abs. 1 Nr. 7 dEStG bei dem in Deutschland beschränkt steuerpflichtigen Berufungswerber ein Verlustausgleich mit dem Rentenbezug von der Versicherungsanstalt\_A unterblieb (siehe das Schreiben des (deutschen)\_Finanzamtes\_B vom 12. Februar 2013).

Der Abgabepflichtige erklärte in seiner (österreichischen) Einkommensteuererklärung 2004 vom 14. November 2008 - unter Einrechnung der negativen Vermietungseinkünfte sowie der Renten der Versicherungsanstalt\_A und anteiliger Versicherungszahlungen – unter Progressionsvorbehalt steuerbefreite deutsche Einkünfte (Kennzahl 440) im Gesamtbetrag von 2.085,24 €. Das Finanzamt übernahm im bekämpften Bescheid obige erklärte Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ungekürzt, begehrt jedoch nunmehr im Vorlagebericht vom 14. November 2008, diesen Einkünften wegen unterlassener Adaptierung sowie unterlassenen Verlustausgleich in Deutschland die steuerliche Anerkennung zu versagen.

I C 2) Soweit im Einkommen oder bei Berechnung der Steuer ausländische Einkommen zu berücksichtigen sind, gilt nach § 2 Abs. 8 EStG idF StReformG 2005, BGBl I 2004/57 (erstmalige

Anwendung im strittigen Veranlagungsjahr 2004), Folgendes:

- 1.) Für die Ermittlung der ausländischen Einkünfte sind die Bestimmungen dieses Bundesgesetzes maßgebend.
- 2.) Der Gewinn ist nach der Gewinnermittlungsart zu ermitteln, die sich ergäbe, wenn der Betrieb im Inland gelegen wäre.
- 3.) Im Ausland nicht berücksichtigte Verluste sind bei der Ermittlung des Einkommens anzusetzen. Danach angesetzte ausländische Verluste erhöhen in jenem Kalenderjahr ganz oder teilweise den Gesamtbetrag der Einkünfte, in dem sie im Ausland ganz oder teilweise berücksichtigt werden oder berücksichtigt werden könnten.

Die im Ausland erzielten Verluste unbeschränkt Steuerpflichtiger, die im Ausland im Kalenderjahr nicht berücksichtigt werden, sind in das inländische Recht umzurechnen, dh. die in Österreich zu berücksichtigenden ausländischen Verluste sind nach österreichischem Steuerrecht zu ermitteln, und mit inländischen bzw. mit umgerechneten ausländischen (positiven) Einkünften auszugleichen, ein negativer Progressionsvorbehalt ist nicht vorgesehen. Die ausländischen Einkünfte sind daher durch Umrechnung auf das österreichische Steuerrecht zu adaptieren, wobei etwaige Besonderheiten des ausländischen Rechts (wie zB nur im ausländischen Steuerrecht vorgesehene Steuerbefreiungen oder Investitionsbegünstigungen) nicht zu berücksichtigen sind. Sämtliche inländische Bestimmungen und damit zB auch die Vorschriften über die Liebhaberei sind zu berücksichtigen. Der Ausgleich findet (anteilig) nur insoweit statt, als der ausländische Verlust im Entstehungsjahr im Ausland nicht ausgeglichen wurde. Der Ausgleich ist im Bereich der Doppelbesteuerungsabkommen mit Befreiungsmethode anzuwenden (Jakom/Laudacher, EStG, 2013, § 2 Rz. 197, 201; Doralt/Toifl, EStG<sup>14</sup>, § 2 Tz. 193f).

Infolge der im Zusammenhang mit Auslandssachverhalten bestehenden erhöhten Mitwirkungspflicht obliegt es dem Steuerpflichtigen darzulegen, dass eine Umrechnung auf inländisches Steuerrecht vorgenommen wurde; die Vorlage ausländischer Steuerbescheide ist nicht ausreichend (Doralt/Toifl, EStG<sup>14</sup>, § 2 Tz. 193).

I C 3) Der Berufungswerber hat mit Schreiben vom 28. September 2012 erstmals seine negativen Einkünfte aus Vermietung einer Eigentumswohnung in Deutschland detailliert aufgegliedert und die Einkunftsermittlung nach österreichischem Steuerrecht adaptiert. Die Einkünfte betragen nach Berichtigung der Höhe der Absetzung für Abnutzung (Abschreibungssatz anstatt 2,0% nunmehr 1,5%) - 1.992,20 €.

Das Finanzamt hat sich hiergegen im Schreiben vom 12. Oktober 2012 nicht ausgesprochen. Der Abgabepflichtige hat die Berechnung der negativen Einkünfte (in Übereinstimmung mit den im Bescheid für 2004 über Einkommensteuer und Solidaritätszuschlag des deutschen\_Finanzamtes\_A (mit Ausfertigungsdatum 3. Juni 2005) ausgewiesenen Einkünften

aus Vermietung und Verpachtung) sowie deren steuerliche Adaptierung (Berichtigung der Höhe der Absetzung für Abnutzung) nachvollziehbar dargelegt, sodass der Senat dem Berufungsbegehren folgt.

Nach der vorliegenden Aktenlage betragen sohin die (adaptierten) deutschen (negativen) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung des Jahres 2004 den Betrag von – 1.992,20 €. Nachdem die strittigen Einkünfte in Deutschland nicht ausgleichsfähig waren, finden diese nach § 2 EStG im streitgegenständlichen Einkommensteuerbescheid in obiger Höhe Berücksichtigung.

I D) Versicherungen des Berufungswerbers:

I D 1) Der Berufungswerber begehrt in seiner Steuererklärung eine anteilmäßig vorgenommene Aufteilung seiner Aufwendungen für eine Kranken- und Pflegeversicherung (5.701,08 €) bei der dt.Versicherungsanstalt\_B entsprechend der in Österreich (Betriebsrenten der Bank\_A und Bank\_B, Rente des (deutschen)\_Versicherungsverein, Zahlungen der Unternehmen\_A sowie der Stiftung\_A) und Deutschland (Rente der Versicherungsanstalt\_A) steuerpflichtigen Einkünfte als Werbungskosten (auf Österreich entfallend in Höhe von 4.023,56 €), welche vom Finanzamt im bekämpften Bescheid - nach Berichtigung der prozentuellen Verteilung auf Grundlage der abgabenbehördlich neu festgesetzten Höhe der Einkünfte - in Höhe von 3.023,28 € gewährt wurden.

Werbungskosten sind gemäß § 16 Abs. 1 Z 4 lit. e EStG Beiträge ua. zu einer Krankenversicherung auf Grund einer in- oder ausländischen gesetzlichen Versicherungspflicht. Solche Beiträge sind nur insoweit abzugsfähig, als sie der Höhe nach insgesamt Pflichtbeiträgen in der gesetzlichen Sozialversicherung entsprechen.

I D 2) Im streitgegenständlichen Jahr besteht in der Bundesrepublik Deutschland gemäß § 5 Abs 1 Sozialgesetzbuch (SGB) Fünftes Buch (V) - Gesetzliche Krankenversicherung in der im strittigen Jahr 2004 geltenden Fassung eine gesetzlich verpflichtende Krankenversicherung (Pflichtversicherung) ua. für Arbeitnehmer (Z 1), deren Jahresarbeitsentgelt unterhalb der Versicherungspflichtgrenze liegt, sowie für Rentenbezieher aus der gesetzlichen Rentenversicherung (Z 11). Überschreitet das Einkommen eines Arbeitnehmers die Jahresarbeitsentgeltgrenze, tritt gemäß § 6 SGB V Versicherungsfreiheit ein; „versicherungsfreie Arbeitnehmer“ unterliegen nicht mehr der (deutschen) Sozialversicherung, doch ist der dennoch bestehenden Versicherungspflicht durch eine Versicherung bei einem privaten Versicherer nachzukommen (vgl. Zorn in Hofstätter/Reichel, EStG, § 16 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 Tz 6; Holzapfl, Beitragsleistung von Grenzgängern an private Krankenversicherungsgesellschaften limitiert abzugsfähig, SWI 2002, 388).

I D 3) Der Berufungswerber hat im Jahr 2004 an die dt.\_Krankenversicherungsanstalt, für eine private Krankenversicherung Beiträge in Höhe von 5.193,36 € sowie für eine private Pflegepflichtversicherung in Höhe von 507,72 € entrichtet (Gesamtbetrag 5.701,08 €). Nach der vorliegenden Bescheinigung der Versicherungsanstalt\_B vom November 2004 entsprechen die Leistungen des Krankenversicherungsschutzes der Art nach denen der (deutschen) gesetzlichen Krankenversicherung sowie des Pflegepflichtversicherungsschutzes nach Art und Umfang denen der (deutschen) gesetzlichen Pflegeversicherung.

Bei der dt.Versicherungsanstalt\_B handelt es sich um einen privaten Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit, welche die Krankenversicherung in allen ihren Arten einschließlich der Pflegepflichtversicherung betreibt (siehe Homepage\_Adresse.).

I D 4) Im vorliegenden Fall steht außer Streit (siehe die Niederschrift über die mündliche Berufungsverhandlung vom 27. Juni 2013), dass der Abgabepflichtige die gegenständlichen ausländischen Krankenversicherungsbeiträge in Erfüllung seiner (ausländischen) gesetzlichen Versicherungspflicht geleistet hat. Der Berufungswerber kam der bestehenden Versicherungspflicht durch einen Versicherungsabschluss bei der privaten Versicherungsanstalt dt.Versicherungsanstalt\_B. nach.

Die streitgegenständlichen Beitragszahlungen stellen somit dem Grunde nach Werbungskosten dar.

I D 5) Der Berufungswerber rechnete in seiner Einkommensteuererklärung 2004 die Beitragszahlungen anteilig seinen Bezügen von der Versicherungsanstalt\_A, der Bank\_A, der Bank\_B, der Versorgungskasse, der Unternehmen\_A und der Stiftung\_A, zu. In der mündlichen Berufungsverhandlung vom 27. Juni 2013 änderte der Abgabepflichtige sein Vorbringen dahingehend ab, dass diese zumindest sämtlichen Pensionseinkünften zuzurechnen seien.

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind. Gemäß dem Werbungskostenbegriff liegen Werbungskosten gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 dann vor, wenn Aufwendungen mit der Einkünfteerzielung in einem objektiven Zusammenhang stehen und subjektiv zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen geleistet werden. Maßgeblich ist, ob der Aufwand durch die Einkünfteerzielung bzw. berufliche Tätigkeit „veranlasst“ ist; Werbungskosten sind „Wertabgänge, die durch die auf die Erzielung außerbetrieblicher Einkünfte ausgerichtete Tätigkeit veranlasst sind“ (VwGH 31.1.2001, 99/13/0245).

Werbungskosten liegen nur dann vor, wenn ein Zusammenhang mit der Einkünfteerzielung bzw. eigenen beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen besteht. Dabei darf die Anforderung

an den Zusammenhang mit der Einkünfteerzielung bzw. beruflichen Tätigkeit nicht überspannt werden; ein „wirtschaftlicher“ Veranlassungszusammenhang ist ausreichend, ein „ausdrücklicher“ Wirkungszusammenhang ist nicht erforderlich (VwGH 10.5.2001, 98/15/0030; Doralt, EStG<sup>13</sup>, § 16 Tz. 33).

I D 6) Die (deutsche)Vesicherungsanstalt\_A erbrachte an den Berufungswerber laut Rentenbescheid vom 9. Dezember 2003 neben ihren Rentenzahlungen weiters einen monatlichen Zuschuss zum Krankenversicherungsbeitrag. Dieser Zuschuss wurde gemäß § 106 SGB VI aufgrund der bestehenden privaten Mitgliedschaft bei der dt.Versicherungsanstalt\_B gezahlt (siehe das Schreiben der Versicherungsanstalt (Rechtsnachfolgerin der Versicherungsanstalt\_A) vom 17. Dezember 2012).

Ein Zusammenhang des Versicherungsverhältnisses bei der dt.Versicherungsanstalt\_B mit den Betriebsrenten der Bank\_A und der Bank\_B, der Rente des (deutsche)\_Versicherungsverein, dem „Minijob“ der Unternehmen\_A oder dem Vorstandshonorar der Stiftung\_A, kann hingegen nicht erkannt werden, zumal von diesen nach Aktenlage auch kein diesbezüglicher Zuschuss gewährt wurde. Die vorgelegten Unterlagen, insbesondere jene der Bank\_A und Bank\_B, weisen diesbezüglich auch keinen Krankenversicherungsbeitrag aus. Die Ausführungen des Berufungswerbers in der mündlichen Berufungsverhandlung vom 27. Juni 2013, obige Rentenbezüge seien nach deutschem Recht krankenversicherungspflichtig, vermag nicht die begehrte anteilige Zuordnung zu begründen, sind doch bei unbeschränkt Steuerpflichtigen die „inländischen und ausländischen“ Einkünfte (und sohin auch die Werbungskosten) nach österreichischen Vorschriften zu ermitteln. Zuschüsse, die von einem Unternehmer an ehemalige Dienstnehmer zu ihren Pensionen geleistet werden (Betriebspensionen), fallen jedoch nicht unter den Entgeltbegriff des § 49 Abs. 1 ASVG und unterlägen damit nicht der Sozialversicherungspflicht in Österreich (Poperl, Allgemeines Sozialversicherungsgesetz, 46. Lfg, § 49 Rz. 2). Die strittigen Betriebsrenten wären somit nach österreichischem Recht nicht krankenversicherungspflichtig. Im Übrigen unterließ der Abgabepflichtige jegliches weitere Vorbringen, um sein Begehren (auch nur ansatzweise) näher zu begründen bzw. einen Zusammenhang der gegenständlichen Bezüge mit einer Krankenversicherungsverpflichtung nachvollziehbar darzulegen.

Ergänzend wird bemerkt, dass die Höhe der Rentenbezüge keinen Einfluss auf die Beitragshöhe zur Krankenversicherung hat (siehe Schreiben der dt.Versicherungsanstalt\_B vom 9. Jänner 2013), sodass das Berufungsvorbringen in der mündlichen Berufungsverhandlung vom 27. Juni 2013 unzutreffend ist, dass die gegenständlichen Renten für die Krankenversicherung maßgeblich seien.

Ein Werbungskostenabzug der ausländischen Krankenversicherungsbeiträge kann somit einzig bei den in Österreich steuerbefreiten, lediglich unter Progressionsvorbehalt zu stellenden deutschen Renteneinkünften der Versicherungsanstalt\_A in Betracht kommen.

I D 7) Beim Progressionsvorbehalt handelt es sich um einen Vorbehalt des Ansässigkeitsstaates, bei der Besteuerung jenes Einkommensteiles, der auf Grund des Abkommens in seiner Besteuerungskompetenz verbleibt, den Steuersatz anzuwenden, der auf das gesamte in- und ausländische Einkommen entfällt. Der von der österreichischen Besteuerung freizustellende Teil der Einkünfte ist stets nach österreichischem Recht zu ermitteln.

Beiträge zu einer Krankenversicherung auf Grund einer in- oder ausländischen gesetzlichen Versicherungspflicht sind gemäß § 16 Abs. 1 Z 4 lit. e EStG 1988 jedoch nur insoweit als Werbungskosten abzugsfähig, als sie der Höhe nach insgesamt Pflichtbeiträgen in der gesetzlichen Sozialversicherung entsprechen.

Gemäß § 606 Abs. 4 iVm § 73 ASVG betrug der österreichische Beitragssatz für Pensionisten in der gesetzlichen Krankenversicherung im strittigen Jahr 2004 4,35% von jeder Pension und Pensionssonderzahlung (einschließlich Zuschüsse und Ausgleichszulagen). Der Berufungswerber bezog im Jahr 2004 von der Versicherungsanstalt\_A eine Rente im Gesamtbetrag von 19.549,08 €, sodass im vorliegenden Fall als Werbungskosten ein Betrag in Höhe von 850,38 € Anerkennung findet. Der begehrte, darüber hinausgehende Werbungskostenabzug (ua. im Ausmaß der Höchstbemessungsgrundlage) ist nicht zulässig, dürfen doch gemäß § 16 Abs. 1 Z 4 lit. e EStG Krankenversicherungsbeiträge nur insoweit abgezogen werden, als sie der Höhe nach insgesamt Pflichtbeiträge in der gesetzlichen Sozialversicherung entsprechen. Diesbezüglich ist auch ohne Belang, ob und zu welchen finanziellen Bedingungen dem Berufungswerber überhaupt eine abstrakte Möglichkeit zum Abschluss einer freiwilligen Versicherung in einer österreichischen gesetzlichen Krankenversicherung zugekommen wäre, beschränkt doch der Gesetzgeber die Höhe der Werbungskosten - losgelöst vom Einzelfall – ausdrücklich in obigem Ausmaß.

Wie bereits zu I B) der Berufungsentscheidung ausgeführt handelt es sich bei der Rente der Versicherungsanstalt\_A um Bezüge aus einer ausländischen gesetzlichen Sozialversicherung, die im Rahmen des Progressionsvorbehaltes im Streitfall in voller Höhe anzusetzen sind. Die unter Progressionsvorbehalt steuerbefreite deutsche Rentenversicherung ist somit für das Jahr 2004 mit 18.698,70 € zu erfassen (Renteneinkünfte von 19.549,08 € abzüglich ausländische Krankenversicherungsbeiträge 850,38 €).

I D 8) Gemäß § 18 Abs. 1 Z 2 EStG sind Beiträge und Versicherungsprämien zu einer freiwilligen Krankenversicherung bei der Ermittlung des Einkommens als Sonderausgaben abzuzie-

hen, soweit sie nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind. Auf Grund der in § 16 Abs. 1 Z 4 lit. e letzter Satz EStG normierten Abzugsbeschränkung können im Streitfall nur 850,38 € der im Jahr 2004 bezahlten ausländischen Krankenversicherungsbeiträge als Werbungskosten bei den in Österreich unter Progressionsvorbehalt zu stellenden deutschen Renteneinkünften berücksichtigt werden. Höhere Beiträge sind nicht als Werbungskosten abzugsfähig. Die Abdeckung dieser Leistungen fällt nicht in den Bereich der gesetzlichen Krankenversicherung, sondern in den Bereich einer privaten Krankenzusatzversicherung. Die entsprechenden Beiträge sind daher gemäß § 18 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 als Sonderausgaben im Rahmen der Höchstbeträge zu berücksichtigen (vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 16 Abs. 1 Z 4 EStG 1988, Tz 6).

Die Sonderausgaben für Krankenversicherung betragen sohin im Jahr 2004 den Betrag von 4.342,98 € (bezahlte Versicherungsbeiträge in Höhe von 5.193,36 € abzüglich Werbungskosten in Höhe von 850,38 €). Sie liegen damit bereits über dem Höchstbetrag von 2.920,00 €.

I E) Die in Österreich steuerpflichtigen Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit für das Jahr 2004 berechnen sich nunmehr wie folgt:

Bank_A	5.028,00 €
Bank_B	4.608,00 €
(deutsche)_Versorgungskasse (25% von 9.425,76 €)	2.356,44 €
Unternehmen_A	2.040,00 €
Summe	14.032,44 €

II) Berufung gegen den Bescheid über die Vorauszahlungen an Einkommensteuer für 2006 und Folgejahre:

Mit (angefochtenem) Vorauszahlungsbescheid vom 21. September 2006 wurden die Vorauszahlungen an Einkommensteuer für 2006 und Folgejahre mit 6.102,92 € festgesetzt.

II A) Gemäß § 45 Abs. 1 EStG in der im strittigen Jahr 2004 geltenden Fassung hat der Steuerpflichtige auf die Einkommensteuer einschließlich jener gemäß § 37 Abs. 8 EStG Vorauszahlungen zu entrichten. Die Vorauszahlung für ein Kalenderjahr wird wie folgt berechnet: Einkommensteuerschuld für das letztveranlagte Kalenderjahr abzüglich der einbehaltenen Beträge im Sinne des § 46 Abs. 1 Z 2 EStG. Der so ermittelte Betrag wird, wenn die Vorauszahlung erstmals für das dem Veranlagungszeitraum folgende Kalenderjahr wirkt, um 4%, wenn sie erstmals für ein späteres Kalenderjahr wirkt, um weitere 5% für jedes weitere Jahr erhöht.

II B) Mit der gegenständlichen Berufungsentscheidung wurde die Einkommensteuer für das Jahr 2004 mit 3.208,01 € (siehe Beilage) festgesetzt, sodass die Einkommensteuervorauszahlung für das Jahr 2006 gemäß § 45 Abs. 1 EStG 1988 auf Grundlage der nunmehr neu ermittelten Einkommensteuerschuld erhöht um 9% zum Ansatz zu bringen ist. Die Einkommensteuervorauszahlung für 2006 beträgt demnach 3.496,73 €.

Der Berufung ist daher im Ausmaß der gekürzten Einkommensteuervorauszahlung für 2006 (teilweise) Folge zu geben.

II C) Soweit sich der angefochtene Einkommensteuervorauszahlungsbescheid auf das Jahr 2007 bezogen hat, ist dieser durch den Bescheid des Finanzamtes vom 7. August 2007, mit dem die Einkommensteuervorauszahlungen für das Jahr 2007 und Folgejahre mit 2.195,29 € festgesetzt wurden, ersetzt worden. Gemäß § 274 BAO richtet sich die Berufung vom 20. Oktober 2006 daher nunmehr auch gegen den Vorauszahlungsbescheid vom 7. August 2007.

Der Festsetzung der Vorauszahlungen für das Jahr 2007 liegt der Einkommensteuerbescheid des Finanzamtes für das Jahr 2005 vom 7. August 2007 zugrunde, mit welchem die maßgebliche Einkommensteuerschuld mit 2.014,03 € festgesetzt wurde. Die Vorauszahlungen wurden gemäß § 45 Abs. 1 EStG zutreffend um 9% erhöht mit 2.195,29 € vorgeschrieben. Die Berufung ist daher als unbegründet abzuweisen.

II D) Soweit sich der angefochtene Einkommensteuervorauszahlungsbescheid auf das Jahr 2008 und Folgejahre bezogen hat, ist dieser durch den Bescheid des Finanzamtes vom 15. Juli 2008, mit dem die Einkommensteuervorauszahlungen für das Jahr 2008 und Folgejahre mit 0,00 € festgesetzt wurden, ersetzt worden. Gemäß § 274 BAO richtet sich die Berufung vom 20. Oktober 2006 daher nunmehr auch gegen den Vorauszahlungsbescheid vom 15. Juli 2008. Da dem Berufungsbegehren durch den Bescheid vom 15. Juli 2008 materiell entsprochen worden ist, wird die Berufung gegen die Einkommensteuervorauszahlungen für 2008 und Folgejahre gemäß § 274 BAO für gegenstandslos erklärt.

III) Berufung gegen den Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen für 2004:

III A) Gemäß § 205 Abs. 1 BAO sind Differenzbeträge an Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen, nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruchs folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide zu verzinsen (Anspruchszinsen). Die Anspruchszinsen betragen gemäß § 205 Abs. 2 BAO zwei Prozent über dem Basiszinssatz.

Jede Nachforderung bzw. Gutschrift löst (gegebenenfalls) einen Anspruchszinsenbescheid aus. Es liegt je Differenzbetrag eine Abgabe vor. Der Zinsenbescheid ist an die im Spruch des zur Nachforderung oder Gutschrift führenden Bescheides ausgewiesene Nachforderung bzw. Gutschrift gebunden. Der Zinsenbescheid ist mit Berufung anfechtbar. Wegen der Bindung ist der Zinsenbescheid allerdings nicht (mit Aussicht auf Erfolg) mit der Begründung anfechtbar, der maßgebende Einkommensteuer-(Körperschaftsteuer-)bescheid sei inhaltlich rechtswidrig. Erweist sich der genannte Stammabgabenbescheid nachträglich als rechtswidrig und wird er entsprechend abgeändert (oder aufgehoben), so wird diesem Umstand mit einem an den Abänderungsbescheid (Aufhebungsbescheid) gebundenen Zinsenbescheid Rechnung getragen (zB Gutschriftszinsen als Folge des Wegfalles einer rechtswidrigen Nachforderung). Es ergeht ein weiterer Zinsenbescheid (es erfolgt daher keine Änderung des ursprünglichen Zinsenbescheides) (VwGH 28.5.2009, 2006/15/0316, 2006/15/0332; Ritz, BAO<sup>4</sup>, § 205, Tz. 33ff).

III B) Dem angefochtenem Anspruchszinsenbescheid liegt die im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2004 (mit Ausfertigungsdatum 21. September 2006) ausgewiesene Abgabennachforderung zugrunde. Der Berufungswerber bekämpft den Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen für das Jahr 2004 mit der Begründung, die zugrunde liegende Einkommensteuerveranlagung 2004 sei unrichtig ergangen bzw. die Abgabenvorschreibung sei zu Unrecht vorgenommen worden.

III C) Wie oben bereits ausgeführt ist der Anspruchszinsenbescheid an die Höhe der im Bescheidspruch des Einkommensteuerbescheides ausgewiesenen Nachforderung gebunden. § 205 BAO beinhaltet keine Regelung, dass im Falle der nachträglichen Abänderung einer Einkommensteuernachforderung, die eine Festsetzung von Nachforderungszinsen ausgelöst hat, diese Zinsen unter rückwirkender Berücksichtigung des Herabsetzungsbetrages neu zu berechnen (anzupassen) wären. Ein Zinsenbescheid setzt nämlich nicht die materielle Richtigkeit des Stammabgabenbescheides, wohl aber einen solchen Bescheid voraus. Ein solcher Bescheid ist daher auch nicht mit dem Argument anfechtbar, der Stammabgabenbescheid bzw. ein abgeänderter Bescheid wäre rechtswidrig ergangen.

Die prozessuale Bindung eines - wie im vorliegenden Fall - abgeleiteten Bescheides kommt nur dann zum Tragen, wenn ein Grundlagenbescheid (hier: Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2004) rechtswirksam erlassen worden ist (Ritz, BAO<sup>4</sup>, § 252, Tz. 3). Es bedarf somit im vorliegenden Fall lediglich der Überprüfung, ob ein Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2004 rechtswirksam erlassen wurde.

III D) Im vorliegenden Fall ergeben sich weder aus dem Berufungsvorbringen noch aus dem Veranlagungsakt Hinweise oder Anhaltspunkte, demzufolge der Einkommensteuerbescheid 2004 nicht rechtswirksam erlassen oder die Höhe der verfahrensgegenständlichen Anspruchs-

zinsen nicht korrekt berechnet worden wären, sodass dem angefochtenen Anspruchszinsenbescheid auch keine formalrechtlichen Hindernisse entgegenstehen. Auf Grund der Bindung des Zinsenbescheides an die im Spruch des Einkommensteuerbescheides ausgewiesene Nachforderung konnte somit der Berufung kein Erfolg beschieden sein.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Innsbruck, am 25. Juli 2013