

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Erich Schwaiger über die Beschwerde vom 3. Februar 2014 der Beschwerdeführerin Bf. , Adr. gegen den Bescheid des Finanzamtes St. Johann Tamsweg Zell am See , 5700 Zell am See , Brucker Bundesstraße 13 vertreten durch Bearbeiter_A , vom 10 . Jänner 2014 betreffend **Einkommensteuer 2012** zu Recht erkannt:

I)

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.
Der Einkommensteuerbescheid 2012 bleibt unverändert.

II)

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist gem. Art.
133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

1. Verfahrensgang

Mit 28. Oktober 2013 reichte die Beschwerdeführerin (kurz Bf.) eine elektronische **Einkommensteuererklärung 2012** ein und erklärte ausländische Einkünfte mit Progressionsvorbehalt von EUR 494,31 (Kz 453). Nach Aufforderung des Finanzamtes (kurz FA) vom 30. Oktober 2013, diesen Betrag aufzuschlüsseln und entsprechende (ausländische) Pensions- und Einkommensteuerbescheide vorzulegen, legte die Bf. die folgende Berechnung vor.

DRV brutto	1.977,24
75% Rentenfreibetrag	-1.482,93
Krankenversicherung GKK	-100,84
Bemessungsgrundlage	393,47
Veranlagungsfreibetrag	-393,47
Einkünfte deutsche Rente	0,00

Als Rechtsgrundlage für den „Rentenfreibetrag“ nannte sie § 25 Abs. 1 Z 3 EStG 1988.

Mit 10. Jänner 2014 erließ das FA einen **Einkommensteuerbescheid 2012** und brachte die deutsche Rente im Wege des Progressionsvorbehaltes in voller Höhe (EUR 1.977,24) in Ansatz. Einen Veranlagungsfreibetrag berücksichtigte das FA nicht.

1.1. Beschwerde vom 3. Februar 2014

Diesen Bescheid bekämpfte die Bf. via FinanzOnline mit **Beschwerde** und führte aus:

„...ich berufe analog zu den Vorjahren, weil das FA Zell am See in der Bescheid-Begründung den § 25 (1) Z. 3 lit. c öEStG und dazu VwGH 96/15/0234 vom 23.10.1997 (!) völlig ignoriert. Ich war deutsche Staatsbürgerin und habe in Berlin vor 2005 Pensionsbeiträge ohne Möglichkeit der Absetzung im österreichischen Steuerrecht bezahlt - siehe Prüfungspflicht im VwGH Erkenntnis. Fragen: 1. Ich ersuche um Mitteilung, warum der UFS sich zur Behandlung der Einsprüche der Vorjahre nicht zusammensetzt? 2. Wie kann ich mich wehren, wenn die Behörde nicht tätig wird, welche Sanktionen gibt es? 3. Keines der UFS Einsprüche von Unkner RentnerInnen seit 2011 wurde von der Behörde gestartet!“

Dieser Beschwerde liegt eine **Neuberechnung der Einkommensteuer** bei, die von ausländischen Einkünften von EUR 494,31 sowie einem Veranlagungsfreibetrag in selber Höhe ausgeht. Die ausländischen Einkünfte werden damit in Summe mit EUR 0,00 berücksichtigt. Handschriftliche wurde darauf ergänzt: „GewBT 36,- fehlen“.

Das FA setzte daraufhin die Entscheidung über die Beschwerde mit Bescheid vom 19. Februar 2014 bis zur Erledigung der Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide der Vorjahre (2007 bis 2011) durch das Bundesfinanzgericht aus.

1.2. Beschwerde vorentscheidung vom 1. September 2014

Nachdem das Verwaltungsgericht die Vorjahre entscheiden hatte (BFG 26.8.2014, RV/6100373/2012; keine VfGH-Beschwerde oder Revision) setzte das FA das Verfahren fort und erließ eine abweisende **Beschwerdevorentscheidung**. Zur Begründung zitierte es das Bundesfinanzgericht mit den Worten:

„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).“

1.3. Vorlageantrag vom 14. September 2014

Die Bf. beantragte nun via FinanzOnline die Vorlage an das Bundesfinanzgericht und führte aus (Absatznummerierung durch das Bundesfinanzgericht):

„(1) ... ich habe die Anwendung Par 25 (1) Z.3 lit c- Nicht-Entsprechen- ausführlich in der ersten Berufung begründet.

(2) Das FA Zell am See (Bearbeiter_A) am 01.09.2014 für E 2012 sowie das BFG (Richter_B) am 26.08.2014 für E 2008, E 2009, E 2010 und E 2011 haben KEINEN Nachweis erbracht, dass beide SV-Renten sich entsprechen.- Dies fordert aber VwGH 23.10.1997 96/15/0234!

(3) Vielmehr habe ich in Berlin wohnend meine Rentenbeiträge aus dem versteuerten Einkommen bezahlt und durfte die Rentenbeiträge beim damals für mich ausländischen Österreichischen Finanzamt gar nicht geltend machen. Erklären Sie mir bitte, wie das hätte gehen sollen?

(4) Der empirische Wirtschaftsforscher Dr. VN_Helfer Helfer hat von 1964 bis 2005 für meine individuellen Beiträge den verlorenen Steuervorteil heraus gerechnet und kommt zu einem durchschnittlichen Steuerverlust in Österreich von 46% der Rentenbeiträge.

(5) Gemäß angeführtem VwGH-Erkenntnis muss die Steuerbehörde diese Rechnung selbst bei jedem der 150.000 Auslandsrentner durchführen. KEINE empirische Prüfung führt zu KEINEM Entsprechen!

(6) Wenn sich die zwischenstaatlichen Renten NICHT entsprechen, was wir versuchen werden in einem Musterfall vor dem Österreichischen Verfassungsgerichtshof zu erreichen, gehört die Besteuerung gemäß DBA 2002 auch nicht in das Auszahlungsland Deutschland sondern NUR in den Wohnsitzstaat Österreich und die meisten der seit 2005 ergangenen Bescheide sind in beiden Ländern aufzuheben bzw. neu zu berechnen.

(7) In der Steuertheorie sind Renten, wenn deren Beiträge nicht in der Aktivzeit steuerabzugsberechtigt waren, nur mit dem Zinsanteil von 25% zu besteuern.

(8) In der Steuertheorie sind Renten, wenn deren Beiträge nicht in der Aktivzeit steuerabzugsberechtigt waren, nur mit dem Zinsanteil von 25% zu besteuern.

(9) Diese Ausführungen liegen seit Jahren der Finanzwissenschaft und den Finanzbehörden vor und die Rentenversicherung wurde zum 01.01.2005 umgestellt.“

Zusätzlich übermittelte die Bf. ein weiteres mit Vorlageantrag bezeichnetes Schreiben an das FA. Dieses ist in den ersten fünf Absätzen identisch mit dem obigen Vorlageantrag. Ab Absatz 7 lautet es (Absatznummerierung mit dem Zusatz a durch das Bundesfinanzgericht):

„...“

(7a) Dr. VN_Helfer Helfer hätte seit 2011 gerne über diese "Progressionsvorbehalt-Baustelle" mit dem Finanzamt, dem BMF bzw. dem BFG vor dessen nach unserer Auffassung krassen Fehl-Urteil diskutiert. – Unsere schriftlichen Ausführungen lagen allen diesen Stellen vor, wurden einfach ignoriert und nicht einmal diskutiert.

(8a) Eigentlich wäre es aber höchste Zeit für diese Diskussion:

1. Wenn sich die zwischenstaatlichen Renten nämlich NICHT entsprechen, was wir versuchen werden in einem Musterfall vor dem Österreichischen Verfassungsgerichtshof zu erreichen, gehört die Besteuerung gemäß DBA 2002 auch nicht in das Auszahlungsland Deutschland sondern NUR in den Wohnsitzstaat Österreich und die meisten der seit 2005 ergangenen Bescheide sind in beiden Ländern aufzuheben bzw. neu zu berechnen.

2. In der Steuertheorie sind Renten, wenn deren Beiträge nicht in der Aktivzeit steuerabzugsberechtigt waren, nur mit dem Zinsanteil von 25% zu besteuern.

3. Alle diese Ausführungen sind nicht neu, sondern liegen seit Jahren der Finanzwissenschaft und den Finanzbehörden vor- siehe Ernst Sailer, Lohnsteuer 1994, öBMF.

4. Die Umstellung des Rentenversicherung-Systems zur Endbesteuerung in Deutschland zum 01.01.2005 ist auch schon fast 10 Jahre alt.

(9a) Bitte wirklich in die Versicherungssysteme einsteigen und dazu das DBA mit den zwischenstaatlichen Auswirkungen ausloten. Ohne Empirie wird dieses gravierende Steuerproblem nicht zu lösen sein.“

Das FA legte die Beschwerde am 17. September 2014 an das Bundesfinanzgericht vor und beantragte deren Abweisung.

1.4. Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht

Das Verwaltungsgericht gab der Bf. mit **Schreiben vom 22. Juni 2015** noch einmal Gelegenheit, Ihre Beschwerdepunkte zu untermauern.

1.4.1. Vergleichbarkeit der deutschen Rente

Im Hinblick auf die Rüge, vom Finanzamt sei kein Nachweis erbracht worden, dass die ausbezahlte deutsche Rente einer österreichischen Sozialversicherungsrente entspricht, konfrontierte das Verwaltungsgericht die Bf. mit der Tatsache, dass die strittige Rente nach der Aktenlage von der **Deutschen Rentenversicherung (DRV)** stammt, die sich auf Ihrer Web-Site (www.deutsche-rentenversicherung.de) selbst als Zusammenschluss der Bundesversicherungsanstalt für Angestellte und dem Verband Deutscher Rentenversicherungsträger darstellt, der die gesetzliche Rentenversicherung als Gesamtheit vertritt. Das Gericht wies darauf hin, dass damit unstrittig sein dürfe, dass es sich bei der entscheidungsrelevanten Rente prinzipiell um eine **gesetzliche deutsche Altersrente** handelt.

Eine ausländische Sozialversicherung entspreche dann einer inländischen gesetzlichen Sozialversicherung, wenn zumindest grundsätzlich eine Pflichtversicherung mit Pflichtbeiträgen vorliegt (Hinweis auf VwGH 23.10.1997, 96/15/0234 mit detaillierter Erläuterung). Für die Unterscheidung gehe es also primär um die Prüfung, ob die von der DRV bezogene Rente aus einer Pflichtversicherung mit **Pflichtbeiträgen** stammt, die nach der österreichischen Rechtslage 2012 (im Auszahlungsjahr) als Werbungskosten abzugsfähig wären. Diese Beurteilung erfordere zwar Feststellungen, ob die geleisteten ausländischen Versicherungsbeiträge ihrer Art nach aufgrund der 2012 geltenden Rechtslage in voller Höhe einkommensmindernd berücksichtigt werden könnten (§ 16 Abs. 1 Z. 4 lit. f EStG 1988), es komme jedoch nicht darauf an, ob die Beiträge in den Jahren der Beitragszahlung tatsächlich einkommensmindernd zu berücksichtigen waren oder berücksichtigt worden sind.

Den Akten seien keine Hinweise darauf zu entnehmen, dass es sich bei den Beitragszahlungen nicht um Pflichtbeiträge gehandelt haben könnte. Für den Fall, dass dies nicht richtig sein sollte, forderte das Bundesfinanzgericht die Bf. unter Hinweis auf Ihre Nähe zu den Beweismitteln zur Vorlage aller diesbezüglichen gegenteiligen Unterlagen (insbesondere einer Bestätigung der DRV sowie des Rentenbescheides) auf.

Sie reagierte darauf mit einem gemeinsam mit Dr. VN_Helfer Helfer erstellten Schreiben vom 20. Juli 2015 und wiederholte – im Kern - die Tatsache, dass die damalige Zahlung

der deutschen Rentenbeiträge in Erwartung steuerfreier Rentenzahlungen erfolgte, bei denen nur der Ertragsanteil besteuert wird. Erst 2005 sei es zur Änderung des deutschen Rentensystems gekommen.

1.4.2. Werbungskosten Krankenversicherung

Auch zum geltend gemachten Abzug von Zahlungen unter dem Titel „Krankenversicherung SGKK“ forderte das Bundesfinanzgericht die Bf. zur Aufklärung, worum es sich dabei handle, sowie zur Vorlage der Zahlungsbelege und zur Erläuterung des Zahlungsgrundes auf.

Darauf reagierte sie mit einem Hinweis auf die „EU-VO 883/2004“ und das Sozialrechtsänderungsgesetz 2010 und legte „zwei Kopien der jährlichen PVA-Mitteilungen an die 150.000 Österreichischen Auslandsrentner“ vor. Dabei handelte es nicht um die PVA-Mitteilungen der Bf., sondern um die des Dr. VN_Helfer Helfer (SVNr #####-#####).

Das Bundesfinanzgericht wies die Bf. mit Schreiben vom 24. August 2015 darauf und die Tatsache hin, dass sie in ihrer Berechnung vom 21. Jänner 2014 selbst keine Krankenversicherungsbeträge mehr angesetzt habe. Die Aufforderung, alle verfügbaren Unterlagen dazu vorzulegen, blieb unbeantwortet.

Die einzige Reaktion darauf war ein Email des Dr. VN_Helfer Helfer vom 17. September 2015, in dem er eine detaillierte, schriftliche Zusammenstellung ankündigte. Bis heute, über ein Monat danach, wurde eine solche nicht übermittelt.

1.4.3. Gewerkschaftsbeitrag

Auch bezüglich der Anmerkung „GewBT 36,- fehlen“ forderte das Bundesfinanzgericht die Bf. mit Schreiben vom 24. August 2015 zur Vorlage eines Zahlungsnachweises auf. Dem wurde ebenso nicht entsprochen.

1.4.4. Weiteres Ersuchen

Im Antwortschreiben vom 20. Juli 2015 wurde zudem auf Seite 1 ausgeführt:

„Dr. VN_Helfer Helfer ersucht um eine Besprechung, damit übereinstimmende Ansichten erledigt werden können und sich die Diskussion auf die Meinungsverschiedenheiten konzentriert. Für Rückfragen steht Dr. VN_Helfer Helfer gerne zur Verfügung und ist über Telefon oder Email immer erreichbar.“

Dr. VN_Helfer Helfer liegen im Rahmen der (ehrenamtlichen) Betreuung die Unterlagen von 1.500 Verfahren vor dem Finanzamt Zell am See und 1.500 Verfahren vor dem Finanzamt Neubrandenburg im Einvernehmen mit allen 150 Steuerpflichtigen vor.“

Es wurde vorgebracht, Univ.Prof. Dr. Werner Doralt unterstütze die Auslegung von Dr. VN_Helfer Helfer und stehe auch für Rückfragen zum Streitpunkt "Progressionsvorbehalt" zur Verfügung.

Das Bundesfinanzgericht wies die Bf. im Schreiben vom 24. August 2015 darauf hin, dass aus dem obigen Schreiben nicht klar hervorgeht, ob Dr. Helfer (auf Seite 1 des Schreibens) in eigener Sache oder als von ihr bevollmächtigter Vertreter auftritt. Für den Fall, dass er als Vertreter auftritt, wurde um die Vorlage einer Vollmacht ersucht. Andernfalls sei das Schreiben (nur) insofern der Bf. zuzurechnen, als Sie es mitunterzeichnet hat, was nach dem Text des Schreibens für die Seiten 2 und 3 gelte.

Darauf wurde – wie oben erwähnt – nur mit Email des Dr. Helfer reagiert, in dem er eine weitere Zusammenstellung ankündigte. Dem wurde bis dato nicht nachgekommen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Dieses Erkenntnis basiert auf dem oben und nachfolgend dargestellten Sachverhalt, der in den Akten des Finanzamts und des Bundesfinanzgerichts abgebildet und unbestritten ist.

2. Sachverhalt

Unbestritten ist, dass der Bf. eine Pension der „Deutschen Rentenversicherung Bund“ (DRV) zufluss.

Strittig ist ausschließlich, ob diese in Österreich mit dem gesamten Zufluss der Besteuerung zu unterwerfen ist oder ob davon ein 75%-iger „**Rentenfreibetrag**“ in Abzug zu bringen ist.

Dazu kommt, dass die Bf. die Berücksichtigung von **Krankenversicherungsbeträgen** sowie eines **Gewerkschaftsbeitrages** geltend machte, ohne diesbezüglich irgendwelche (Zahlungs)Nachweise oder Detaillierungen zu erbringen, obwohl sie dazu mehrfach aufgefordert worden ist.

3. Rechtsgrundlagen, Beweiswürdigung und rechtliche Würdigung

Strittig ist damit primär die Höhe der in Österreich im Wege des Progressionsvorbehaltes zu erfassenden Zahlungen der DRV.

Unstrittig ist, dass die Bf. in Österreich 2012 unbeschränkt steuerpflichtig und hier ansässig war.

Ihre Steuerpflicht erstreckt sich damit auf alle in- und ausländischen Einkünfte (§ 1 Abs. 2 EStG 1988), soweit diese nicht durch die Schrankenwirkung eines DBAs (Doppelbesteuerungsabkommens) eingeschränkt und die Einkünfte von der Besteuerung ausgenommen wurden (vgl. VwGH 29.7.2010, 2010/15/0021). Ist dies der Fall, gebietet es der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung, dass sich der Steuersatz trotzdem nach dem (Gesamt)Einkommen bemisst. Dies bildet die innerstaatliche Rechtsgrundlage für den Progressionsvorbehalt (vgl. VwGH 26.2.2015, 2012/15/0035 unter Hinweis auf VwGH 24.5.2007, 2004/15/0051 und *Widhalm in Gassner/Lang/Lechner*, Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung). Diese Regel gilt nur dann nicht, wenn ein DBA die Berücksichtigung eines Progressionsvorbehalts verbietet. Eine den Progressionsvorbehalt einräumende Bestimmung in einem DBA hat lediglich deklaratorische Bedeutung (vgl. VwGH 29.7.2010, 2010/15/0021 unter Hinweis auf BFH 19.12.2001, I R 63/00 und BFH 10.12.2008, I B 60/08).

Bei Anwendung des Progressionsvorbehaltes wird das **Gesamteinkommen** ermittelt. Dabei sind – auch für die ausländischen Einkünfte – die **Vorschriften des österreichischen EStG** maßgebend. Nach Ermittlung der auf dieses Gesamteinkommen entfallenden österreichischen Einkommenssteuer wird sodann der Durchschnittssteuersatz errechnet. Dieser wird zuletzt – unter Außerachtlassung der ausländischen Einkünfte – auf den Einkommensteil angewandt, der von Österreich besteuert werden darf (vgl. VwGH 23.10.1997, 96/15/0234 mwN).

DBAs entfalten eine Schrankenwirkung bloß insofern, als sie eine sich aus dem innerstaatlichen Steuerrecht ergebende Steuerpflicht begrenzen. **Ob und in welcher Höhe überhaupt Steuerpflicht besteht, ist zunächst stets nach innerstaatlichem Steuerrecht zu beurteilen.** Ergibt sich aus dem innerstaatlichen Steuerrecht eine Steuerpflicht, ist erst in einem zweiten Schritt zu beurteilen, ob das Besteuerungsrecht durch ein DBA eingeschränkt wird (vgl. VwGH 29.7.2010, 2010/15/0021 mwN).

3.1. Besteuerung von Ruhebezügen

Das österreichische Einkommensteuergesetz (kurz EStG 1988) regelt die Besteuerung in- und ausländischer Ruhebezüge wie folgt (§ 25 Abs. 1 Z 3 lit. a EStG 1988):

- Pensionen aus der österreichischen **gesetzlichen Sozialversicherung** sind Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.
- Besondere Steigerungsbeträge aus der **Höherversicherung** in der Pensionsversicherung bzw. Höherversicherungspensionen sind dabei nur mit 25% der Bezüge zu erfassen (was die Bf. offenbar als 75%-igen „Rentenfreibetrag“ interpretiert). Soweit besondere Steigerungsbeträge aus der Höherversicherung in der Pensionsversicherung aber auf Beiträgen beruhen, die im Zeitpunkt der Leistung als **Pflichtbeiträge** abzugsfähig waren, sind sie **zur Gänze** zu erfassen. Nur soweit für

Pensionsbeiträge eine Prämie nach § 108a in Anspruch genommen worden ist, sind die auf diese Beiträge entfallenden Pensionen zur Gänze steuerfrei.

Bei ausländischen Ruhebezügen kennt das Gesetz diese Unterscheidung nicht (§ 25 Abs. 1 Z 3 lit. c EStG 1988):

- Pensionen aus einer ausländischen gesetzlichen Sozialversicherung, die einer **inländischen gesetzlichen Sozialversicherung entspricht**, sind (zur Gänze) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Unstrittig ist im konkreten Fall, dass es sich bei der entscheidungsrelevanten Rente um eine deutsche **gesetzliche** Altersrente handelt. Die DRV stellt sich auf Ihrer Web-Site (www.deutsche-rentenversicherung.de) selbst als Zusammenschluss der Bundesversicherungsanstalt für Angestellte und dem Verband Deutscher Rentenversicherungsträger dar, der die gesetzliche Rentenversicherung als Gesamtheit vertritt.

Bereits 1997 stellte der VwGH im Rahmen der Beurteilung einer Altersrente der damaligen Bundesversicherungsanstalt für Angestellte (VwGH 23.10.1997, 96/15/0234) folgende Regeln auf:

- Nur solche Pensionen aus einer ausländischen Sozialversicherung dürfen als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erfasst werden, die auf **Pflichtbeiträge** zurückzuführen sind. Die sind nämlich nach österreichischem Recht gemäß § 16 Abs. 1 Z. 4 lit. f EStG 1988 als Werbungskosten abzugsfähig.
- Auf **freiwillige Beiträge** zurückzuführende ausländische Pensionen führen zu Sonstigen Einkünften. Bei ihnen stellt die Besteuerung nach § 29 Z 1 dritter Satz EStG 1988 sicher, dass ein Steuerpflichtiger im Rahmen des Pensionsbezuges nicht den Rückfluss jener Beträge als Einkommen zu versteuern hat, die er ohne Möglichkeit auf entsprechende einkommensmindernde Berücksichtigung in die Pensionsversicherung eingezahlt hat.

Diese Einschätzung wird von der Literatur uneingeschränkt geteilt (vgl. *Doralt* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG¹², § 25 Tz 64 und § 29 Tz 20):

Eine ausländische Sozialversicherung entspricht damit dann einer inländischen gesetzlichen Sozialversicherung, wenn zumindest grundsätzlich eine **Pflichtversicherung mit Pflichtbeiträgen** vorliegt, und diese Pflichtbeiträge gemäß der österreichischen Rechtslage als Werbungskosten abzugsfähig wären (vgl. VwGH 27.4.1981, 2299/79; 28.4.2004, 2002/14/0097; 14.12.2006, 2005/14/0099; so auch UFS 7.5.2008, RV/0072-S/08).

Pensionszahlungen auf Grund **freiwillig entrichteter Beiträge** zu einer ausländischen Sozialversicherung gelten im Hinblick auf ihre Freiwilligkeit nicht als vergleichbar und sind daher nicht als nichtselbständige Einkünfte, sondern nach den Regeln des § 29 Z 1 EStG 1988 als wiederkehrende Bezüge (Sonstige Einkünfte) zu erfassen (vgl. 23.10.1997, 96/15/0234; 28.4.2004, 2002/14/0097; 14.12.2006, 2005/14/0099).

Damit geht es für die Einbeziehung der DRV-Rente in das österreichische Besteuerungssystem um die Prüfung, ob die Rente aus einer Pflichtversicherung mit **Pflichtbeiträgen** stammt, die nach der österreichischen Rechtslage im Auszahlungsjahr als Werbungskosten abzugsfähig wären, oder ob die Beiträge freiwillig geleistet wurden. Diese Beurteilung erfordert zwar Feststellungen, ob die geleisteten ausländischen Versicherungsbeiträge ihrer Art nach aufgrund der 2012 geltenden Rechtslage in voller Höhe einkommensmindernd berücksichtigt werden könnten, es kommt aber nicht darauf an, ob die Beiträge in den Jahren der Beitragszahlung tatsächlich einkommensmindernd zu berücksichtigen waren oder berücksichtigt worden sind (VwGH 23.10.1997, 96/15/0234).

Voll einkommensmindernd wirksam sind Beiträge von Arbeitnehmern zu einer ausländischen Pflichtversicherung, die einer inländischen gesetzlichen Sozialversicherung entspricht. (§ 16 Abs. 1 Z 4 lit. f EStG 1988). Auch hier ist für die Abgrenzung zwischen Pflichtbeiträgen (Werbungskosten) und freiwilligen Beiträgen (Sonderausgaben) nur maßgebend, ob die Beitragsleistungen Zwangscharakter haben oder ob sie auf einem freiwilligen Entschluss des Steuerpflichtigen - insbesondere im Interesse seiner Zukunftssicherung - beruhen, der in der Außenwelt (z.B. durch Abschluss eines Vertrages oder Stellung eines Antrages) manifestiert wird (vgl. VwGH 26.06.1990, 89/14/0172).

Die Bf. wirft der Abgabenbehörde vor, diese Prüfung unterlassen zu haben. Dies geht ins Leere, lässt sie es doch unbestritten, dass es sich bei den Rentenbeiträgen um Beiträge gehandelt hat, die im Rahmen der gesetzlichen Sozialversicherung zu leisten waren. Auch auf die Vorhaltung des Bundesfinanzgericht, den Akten seien keine Hinweise darauf zu entnehmen, dass es sich bei den Beitragszahlungen nicht um Pflichtbeiträge gehandelt haben könnte, und der Aufforderung, eine allfällige Freiwilligkeit der Zahlungen in Deutschland zu belegen, reagierte sie nur mit der Darstellung der deutschen Besteuerung. Diese hat aber keine Auswirkung auf das österreichische Besteuerungssystem.

Die Bf. brachte weder vor, es habe sich um freiwillige Beiträge gehandelt, noch legte sie irgendwelche Unterlagen vor, die auf diese Tatsache schließen lassen könnten. **Das Vorbringen der Bf. zeigt damit keine Gründe für Zweifel an der Eigenschaft als Pflichtbeiträge auf.**

Gem. § 167 Abs. 2 BAO haben die Abgabenbehörde und das Bundesfinanzgericht unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Nach der ständigen Rechtsprechung genügt es dabei, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (vgl. *Ritz*, BAO⁴, § 167 Tz 8 mit vielen weiteren Nachweisen).

In Befolgung dieser Grundsätze ist der oben dargestellte Sachverhalt deshalb wie folgt zu würdigen und zu subsumieren:

Der Anspruch auf die strittige Rente basiert ohne jeden Zweifel auf der Zahlung von **Pflichtbeiträgen** zur deutschen **gesetzlichen** Sozialversicherung (DRV). Diese Zahlungen wären in Österreich gem. § 16 Abs. 1 Abs. 4 lit. f EStG 1988 in unbeschränkter Höhe als Werbungskosten abzugsfähig gewesen. Die ausbezahlten Renten stellen damit in Österreich **Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit** (§ 25 Abs. 1 Z 3 lit. c EStG 1988) dar. Der begehrte 75%-iger „Rentenfreibetrag“ ist gesetzlich nicht vorgesehen und somit nicht zu berücksichtigen.

Entgegen der Ansicht der Bf. hat für diese Würdigung unberücksichtigt zu bleiben, wie solche Renten im Ausland (hier in Deutschland) in der Vergangenheit besteuert wurden, hätten werden sollen oder heute werden. Die Subsumtion unter gesetzliche Begriffe hat nämlich ausschließlich nach innerstaatlichen Regeln zu erfolgen (Art. 3 Abs. 2 DBA-D) und ist absolut unabhängig von der Behandlung im Ausland.

Dazu kommt, dass die damalige **Besteuerung eines nur sehr geringen prozentuellen (Ertrags)Anteils der Renten** in Deutschland (z.B. 27% bei Rentenanstritt eines 65-Jährigen) im Kern vom deutschen Bundesverfassungsgericht schon 2002 als **verfassungswidrig** beurteilt wurde (BVerfG 6.3.2002, 2 BvL 17/99), weil dies zu günstig war. Dieser Prozentsatz berücksichtigte nämlich nur, dass die gesetzlichen Rentenversicherungsbeiträge der Arbeitnehmer in Deutschland unter Umständen zum Teil aus versteuertem Einkommen geleistet wurden, weil sie (zusammen mit privaten Kranken-, Lebens-, Haftpflicht- und Unfallversicherungen) nur bis zu einer gewissen Obergrenze als Sonderausgaben abziehbar waren. Zuwenig Bedacht nahm diese Regelung nach der deutschen höchstgerichtlichen Rechtsprechung aber darauf, dass die Rentenzahlungen nicht allein auf eigenen Beiträgen beruhen, sondern nicht unerheblich auf einen **unbesteuerten Arbeitgeberanteil** (§ 3 Nr. 62 dEStG) und auf einen **Bundeszuschuss** zurückzuführen sind.

Eine allfällige Erwartung des weitgehend unbesteuerten Zuflusses von Rentenzahlungen basierte deshalb auf der ursprünglich verfassungswidrigen deutschen Rechtslage (Die Sanierung und Herstellung des verfassungskonformen Zustandes erfolgte dort beginnend mit 2005 durch das Alterseinkünftegesetz, AltEinkG; dBGBI. I S. 1427).

Die österreichische Rechtslage ist damit - entgegen dem Beschwerdevorbringen - eindeutig und wirft keine Zweifelsfragen auf. Die deutschen Rentenbezüge sind im bekämpften Bescheid ohne Abzug eines „Rentenfreibetrages“ in Ansatz zu bringen.

3.2. DBA

Damit bleibt nur noch zu prüfen, wem das Besteuerungsrecht zusteht, und damit, ob die Renten in Österreich zu besteuern sind oder hier nur die Progression beeinflussen dürfen.

Art. 18 DBA-D lautet auszugsweise:

(1) *Erhält eine in einem Vertragsstaat ansässige Person Ruhegehälter und ähnliche Vergütungen oder Renten aus dem anderen Vertragsstaat, so dürfen diese Bezüge nur im erstgenannten Staat besteuert werden.*

(2) *Bezüge, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus der **gesetzlichen Sozialversicherung** des anderen Vertragsstaats erhält, dürfen abweichend von vorstehendem Absatz 1 nur in diesem anderen Staat besteuert werden.*

(3)...

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

(5) ...

Art. 23 DBA-D lautet auszugweise:

(2) *Bei einer in der Republik Österreich ansässigen Person wird die Steuer wie folgt festgesetzt:*

a) *Bezieht eine in der Republik Österreich ansässige Person Einkünfte oder hat sie Vermögen und dürfen diese Einkünfte oder dieses Vermögen nach diesem Abkommen in der Bundesrepublik Deutschland besteuert werden, so nimmt die Republik Österreich vorbehaltlich der Buchstaben b und c diese Einkünfte oder dieses Vermögen von der Besteuerung aus.*

b) ...

c) ...

d) *Einkünfte oder Vermögen einer in der Republik Österreich ansässigen Person, die nach dem Abkommen **von der Besteuerung in der Republik Österreich auszunehmen** sind, dürfen gleichwohl in der Republik Österreich **bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen** oder Vermögen der Person **einbezogen** werden.*

Vom VwGH wurde dazu grundsätzlich ausgesprochen, dass aus Deutschland bezogene Renten aus der gesetzlichen Rentenversicherung "Bezüge aus der **gesetzlichen Sozialversicherung**" im Sinne des Art. 10 Abs. 2 Z 1 des DBA-D alt (BGBl 221/1955) sind, sodass das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland als Quellenstaat zukommt (VwGH 14.12.2006, 2005/14/0099). Für solche Bezüge kommt Österreich damit kein Besteuerungsrecht zu (Art. 15 Abs. 3 DBA-D alt) zu, sie unterliegen aber hier (im Ansässigkeitsstaat) dem vollen Progressionsvorbehalt (Art. 15 Abs. 1 DBA-alt). Die gilt auch für die aktuelle DBA-Rechtslage (vgl. UFS 6.6.2013, RV/0121-S/13).

Bezüge, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus der **gesetzlichen Sozialversicherung** des anderen Vertragsstaats erhält, dürfen also nur in diesem anderen Staat besteuert werden (Art. 18 Abs. 2 DBA-D). Bezüge aus der deutschen gesetzlichen Sozialversicherung werden folglich in Österreich von der Besteuerung

ausgenommen (Art. 23 Abs. 2 lit. a DBA-D), sie sind aber bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen oder Vermögen der in Österreich ansässigen Person einzubeziehen („Progressionsvorbehalt“; Art. 23 Abs. 2 lit. d DBA-D).

Im Rahmen des Progressionsvorbehaltes wird eine solche Rente in voller Höhe berücksichtigt (vgl. VwGH 14.12.2006, 2005/14/0099), was auch nicht gegen Gemeinschaftsrecht verstößt (vgl. dazu auch *Schilcher*, ecolex 2007, 208 und *Weninger*, SWI 2007, 289).

Damit sind die deutschen Renteneinkünfte in Deutschland zu besteuern und in Österreich dem Progressionsvorbehalt zu unterziehen, was im bekämpften Bescheid rechtsrichtig umgesetzt wurde.

3.3. Krankenversicherung, Gewerkschaftsbeitrag, Veranlagungsfreibetrag

Beiträge des Versicherten zur Pflichtversicherung in der gesetzlichen Sozialversicherung sind Werbungskosten (§ 16 Abs. 1 Z 3 lit. b EStG 1988).

Auch Beiträge für die freiwillige Mitgliedschaft bei Berufsverbänden und Interessenvertretungen sind als Werbungskosten abzugsfähig (§ 16 Abs. 1 Z 3 lit. b EStG 1988), wenn sich diese nach ihrer Satzung und tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich oder überwiegend mit der Wahrnehmung der beruflichen Interessen ihrer Mitglieder befassen. Die Beiträge können in angemessener, statutenmäßig festgesetzter Höhe abgezogen werden.

Selbst Beiträge von im Ruhestand befindlichen Bediensteten sind Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 (vgl. VwGH 30.4.1975, 2006/74; in diesem Sinne auch *Doralt* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG¹³, § 16 Tz 77 und LStR 2002 Rz 1029).

Der Abzug solcher Beträge erfordert entsprechende Nachweise bzw. zumindest die Glaubhaftmachung. Fehlen diese, steht dies einem Werbungskostenabzug entgegen. Dazu genügt weder die Vorlage exemplarischer Vorschreibungen für andere Sozialversicherungspflichtige (hier Dr. VN_Helfer Helfer) noch die bloße Bemerkung „GewBT 36,- fehlen“. Mangels entsprechender Belege und Zahlungsnachweisen, genügte die bloße Ankündigung einer weiteren Zusammenstellung mittels eMail diesen Anforderungen auch deshalb nicht, weil ihr tatsächlich keine Übermittlung folgte.

Sind im Einkommen lohnsteuerpflichtige Einkünfte enthalten, ist von den anderen Einkünften ein Veranlagungsfreibetrag bis zu EUR 730,00 abzuziehen. Dies gilt nicht für Einkünfte aus Kapitalvermögen im Sinne des § 27a Abs. 1 EStG 1988. Der Freibetrag vermindert sich um jenen Betrag, um den die anderen Einkünfte EUR 730,00 übersteigen (§ 41 Abs. 3 EStG 1988). Durch die letztgenannte Einschleifregel entfällt der Freibetrag zur Gänze, wenn die nicht lohnsteuerpflichtigen Einkünfte – wie hier - EUR 1.460,00 erreichen bzw. übersteigen.

Damit ist der bekämpfte Abgabenbescheid auch in diesem Punkt rechtskonform.

3.4. Dr. VN_Helfer Helfer

Dr. Helfer trat in diesem Verfahren öfters in Erscheinung, ohne jemals zu behaupten, die Bf. zu vertreten. Auch die Bf. legte trotz Aufforderung keine Vollmacht des Dr. Helfer vor. Die Anbringen erfolgten weitgehend via FinanzOnline und sind insofern jedenfalls der Bf. zuzurechnen. Das Schreiben vom 20. Juli 2015 trägt zwar den Absender „Dr. VN_Helfer Helfer“, es wurde aber von der Bf. mitunterfertigt.

- Aus seinem Inhalt geht eindeutig und klar hervor, dass die Aussagen auf den Seiten 2 und 3 der Bf. zuzurechnen sind.
- Auf Seite 1 beschreibt Dr. Helfer allgemein sich selbst und seine („ehrenamtlichen“) Tätigkeiten im Umfeld der Besteuerung deutscher Renten in Österreich (Zusammenfassung der Besteuerungsgrundlagen, Berechnung von Voraussetzungen und Alternativen, Erstellung von Eingaben für ein österreichisches und ein deutsches Finanzamt, Verwaltung der Einspruchsverfahren). Sein Ersuchen um einen diesbezüglichen (allgemeinen) Gesprächstermin war nicht der Bf. zuzurechnen. Ihm war aufgrund der eindeutigen Rechtslage in Bezug auf die Beurteilung der konkreten Beschwerde zudem verfahrensrechtlich keine weitere Bedeutung beizumessen.

Dem Email vom 17. September 2015 mit dem Absender Dr. Helfer kam schon deshalb keine rechtliche Wirkung zu, weil Anbringen zur Geltendmachung von Rechten und Pflichten nur schriftlich (§ 85 Abs. 1 BAO), per Telefax oder via FinanzOnline (§ 86a BAO) wirksam sind.

Für eine Ablehnung des Dr. VN_Helfer Helfer (§ 84 BAO) bestand damit kein Grund und die Untersuchung, ob dieser geschäftsmäßig bzw. unbefugt vorgeht, war entbehrlich (er selbst bezeichnet sich als Wirtschaftsprüfer in Rente; siehe auch Web-Site).

4. Revision

Das Verwaltungsgericht hat im Spruch seines Erkenntnisses oder Beschlusses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen (§ 25a Abs. 1 VwGG).

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist eine 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 (Art. 133 Abs. 4 B-VG).

Soweit Rechtsfragen für die hier zu klärenden Fragen entscheidungserheblich sind, sind sie durch höchstgerichtliche Rechtsprechung ausreichend geklärt (siehe oben), nicht von grundsätzlicher Bedeutung oder die Auslegung des Gesetzes ist unstrittig.

Damit liegt hier kein Grund vor, eine Revision zuzulassen.

Salzburg-Aigen, am 21. Oktober 2015