

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Rudolf Wanke als Vorsitzenden, den Richter Mag. Markus Knechtl LL.M. als beisitzenden Richter, Kommerzialrat Ing. Friedrich Nagl als fachkundigen Laienrichter und Mag. Johannes Denk als fachkundigen Laienrichter über die Beschwerde des Bf, Adr, vertreten durch BONAFIDE TREUHAND & REVISIONS GMBH, Bergg 10, 1090 Wien vom 4.10.2018, gegen folgende Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 2.10.2018, zur Steuernummer 07 1**/** betreffend 1. Einkommensteuer 2014, 2. Einkommensteuer 2015 nach der am 23.5.2019 am Bundesfinanzgericht in Wien über Antrag der Partei (§ 78 BAO i. V. m. § 274 Abs. 1 Z 1 BAO) in Anwesenheit von Dr. Wolfgang Halm für die BONAFIDE Treuhand & Revisions GmbH und von Dr. Martin König sowie AD Gabriele Steinböck für das Finanzamt Wien 9/18/19 Klosterneuburg abgehaltenen mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.
Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem Ende der Entscheidungsgründe den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

Verfahrensablauf

Mit Ersuchen um Ergänzung vom 6.4.2018, das im Betreff "E 2016" nennt, ersuchte das Finanzamt Wien 9/18/19/Klosterneuburg (belangte Behörde) den Beschwerdeführer unter anderem um Bekanntgabe der Höhe der Pensionseinkünfte 2014-2016 sowie der Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit in Tschechien im Jahr 2015.

Mit Schreiben vom 7.5.2018 gab der Beschwerdeführer durch seinen steuerlichen Vertreter bekannt, dass die Pensionseinkünfte aus Deutschland für 2015 € 7.132,--

betrugen und die darauf bereits entrichtete Einkommensteuer € 815 ausmache. Hinsichtlich der Pensionshöhe für 2014 und 2016 und der Höhe der Einkünfte aus Tschechien werde der steuerliche Vertreter bemüht sein, die Höhe der Einkünfte zu beschaffen. Beigelegt war ein Einkommensteuerbescheid 2015 des deutschen Finanzamtes Neubrandenburg.

Am 1.6.2018 wandte sich die belangte Behörde erneut mit einem Ersuchen um Ergänzung betreffend "E 2014-2016 - Erinnerung zu Vorhalt 6.4.2018" an den Beschwerdeführer. Die Ergänzungspunkte lauten:

"1) Die Einkünfte die aus Bonn und München bezogen wurden sind in Österreich gem. Art.17 iVm Art 23 des Doppelbesteuerungsabkommens Österreich-Deutschland in Österreich unter Progressionsvorbehalt zu berücksichtigen.

Einkünfte Bonn : € 16.951,64 (€ 21.000 - € 4.048,36)

Einkünfte München_ € 5.543,46 (€ 8.000 - 2.456,54)

2) Es fehlen die Einkünfte aus der deutschen Pension für die Jahre 2014 und 2016.

3) Die im Jahr 2015 erzielten Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit aus Tschechien sind bekanntzugeben.

4) sonstige Werbungskosten € 2.628,-

Um detaillierte Aufgliederung wird gebeten. "

Mit Schreiben vom 21.6.2018 antwortet der Beschwerdeführer wie folgt:

"Bezugnehmend auf den Vorhalt vom 01.06.2018, eingelangt am 04.06.2018, darf ich Nachstehendes mitteilen.

Die Unterlagen für die Pensionseinkünfte 2014 und 2016 aus Deutschland sowie jene für 2015 aus Tschechien bin ich bemüht zu erlangen.

Die Werbungskosten in Höhe von € 2.628,00 sind das Berufsgruppenpauschale für Musiker und bedürfen daher keiner Aufgliederung.

Sobald die restlichen Unterlagen eingelangt sind, werde ich diese dem Finanzamt vorlegen. "

Am 9.8.2018 verschickte die belangte Behörde eine "Erinnerung", in der es den Beschwerdeführer darauf aufmerksam machte, dass er offenbar übersehen habe, das Ergänzungsersuchen vom 1.6.2018 fristgerecht zu beantworten. Als Ergänzungspunkte wiederholte die belangte Behörde die vier Ergänzungspunkte des Ergänzungsersuchens vom 1.6.2018.

Am 2.10.2018 erließ die belangte Behörde für die Jahre 2014-2015 jeweils einen Wiederaufnahme- und neuen Einkommensteuerbescheid. Die Begründung des Wiederaufnahmebescheides betreffend Einkommensteuer 2014 lautet:

"Die Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs 1 BAO betr. Einkommensteuer 2014 war erforderlich, weil Tatsachen neu hervorgekommen sind, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens notwendig machen.

Im wiederaufgenommenen Veranlagungsverfahren wurden die deutschen Pensionseinkünfte (Bund) - mangels vollständiger Beantwortung des Ergänzungssersuchens vom 1.6.2018 und wegen Nichtbeantwortung des Erinnerungsschreibens vom 9.8.2018 - laut übermittelte Kontrollmitteilung mit € 7.000,32 angesetzt.

Die Wiederaufnahme wurde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitssgründen (§ 20 BAO) verfügt."

Im Einkommensteuerbescheid 2014 vom 2.10.2018 wurden ausländische Einkünfte in Höhe von € 7.000,32 zur Ermittlung der Einkommensteuer angesetzt.

Die Begründung des Wiederaufnahmbescheides betreffend Einkommensteuer 2015 lautet:

"Die Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs 1 BAO betr. Einkommensteuer 2015 war erforderlich, weil Tatsachen neu hervorgekommen sind, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens notwendig machen.

Im wiederaufgenommenen Veranlagungsverfahren wurden die Progressionseinkünfte - mangels vollständiger Beantwortung des Ergänzungssersuchens vom 1.6.2018 sowie wegen Nichtbeantwortung des Erinnerungsschreibens vom 9.8.2018 - aufgrund der übermittelten ausländischen Kontrollmitteilungen wie folgt angesetzt:

deutsche Pension (Bund) - € 7.132,32

Einkünfte aus Prag - € 5.181,83.

Die Wiederaufnahme wurde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitssgründen (§ 20 BAO) verfügt."

Im Einkommensteuerbescheid 2015 vom 2.10.2018 wurden ausländische Einkünfte in Höhe von € 12.314,15 zur Ermittlung der Einkommensteuer angesetzt.

Am 4.10.2018 langte folgende Beschwerde bei der belangten Behörde ein:

"Gegen den Bescheid über Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2014 und 2015 erhebe ich vorsorglich Beschwerde mit nachstehender Begründung. Beide Bescheide sind für mich nicht nachvollziehbar, da mir die in der Begründung angeführten Kontrollmitteilungen nicht zur Verfügung stehen, weshalb ein Begründungsmangel besteht und auch nicht überprüft werden kann, ob die Ermessensentscheidung richtig ist.

Ich beantrage daher vorsorglich die Aufhebung der beiden Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2014 und 2015 und beantrage weiters die Aussetzung der Einhebung gemäß § 212a BAO hinsichtlich nachstehender Beträge:

Einkommensteuer 2014 € 662,00

Einkommensteuer 2015 € 1.309,00

Vorsorglich beantrage ich auch im Falle der direkten Vorlage meines Rechtsmittels an das Bundesfinanzgericht die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung samt Durchführung einer Senatsentscheidung."

Am 19.10.2018 langte folgender Schriftsatz ein:

"In Ergänzung meiner Beschwerde gegen die Wiederaufnahme betreffend Einkommensteuer 2014 und 2015 sowie die Einkommensteuerbescheide dieser beiden Jahre weise ich darauf hin, dass die Einkünfte aus der deutschen Pension unrichtig erfasst wurden, weil vom Jahresbruttobetrag von € 7.132,00 der steuerfreie Teil von € 2.604,00 in Abzug zu bringen ist, sodass beispielsweise für das Jahr 2015 lediglich ein Betrag von € 4.528,00 abzüglich des Werbungskostenpauschbetrages von € 102,00, somit nur € 4.426,00 in Ansatz zu bringen ist."

Am 30.10.2018 erließ die belangte Behörde ein Ersuchen um Ergänzung betreffend "E 2015,2016" mit folgendem Inhalt:

"1. 2015:

Die deutsche Pension wird mit € 7132,00 als Progressionseinkunft berücksichtigt. Progressionseinkünfte sind nach österreichischem Steuerrecht zu erstellen, ein Abzug eines steuerfreien Anteils sowie eines Werbungskostenpauschbetrages ist in Österreich nicht vorgesehen.

2. 2016:

Um Übermittlung des Beleges des Arbeitnehmeranteils an der Zusatzversorgung iHv € 360,00 wird ersucht. Bei Progressionseinkünften erfolgt keine Anrechnung der im Ausland bezahlten Steuer.

3. Die uns übermittelte ausländische Kontrollmitteilung ist nur für die Behörde in Österreich für Kontrollzwecke bestimmt."

Ebenfalls am 30.10.2018 erließ die belangte Behörde nachfolgenden Mängelbehebungsauftrag:

"Ihre Beschwerde vom 05.10.2018 gegen Einkommensteuer 2014 vom 02.10.2018 weist durch das Fehlen eines Inhaltserfordernisses (§ 85 Abs. 2 BAO) die nachfolgenden Mängel auf:

- 1. In welchen Punkten wird der Bescheid angefochten?*
- 2. Welche Änderungen werden beantragt?*
- 3. Nachreichung der ausführlichen Begründung?*

Die angeführten Mängel sind beim Finanzamt Wien 9/18/19 Klosterneuburg gemäß § 85 Abs. 2 BAO bis zum 13.11.2018 zu beheben. Bei Versäumung dieser Frist gilt die Beschwerde als zurückgenommen."

Am 8.11.2018 langte bei der belangten Behörde nachfolgender Schriftsatz ein:

"Bezugnehmend auf den Bescheid, mit welchem ein Mängelbehebungsauftrag hinsichtlich des Rechtsmittels vom 04.10.2018 verfügt wurde, darf ich Nachstehendes mitteilen. Es ist wohl eindeutig ersichtlich, dass ich gegen die Wiederaufnahmsbescheide 2014 und 2015 deswegen Beschwerde erhoben habe, weil die in der Begründung angeführten Kontrollmitteilungen mir in Verletzung der Grundsätze des Parteiengehörs nicht zur Kenntnis gebracht wurden, weshalb ein grober Verstoß gegen die Bestimmungen des § 115 BAO vorliegt.

Die beantragten Änderungen sind aus der Eingabe eindeutig ersichtlich, denn es wird die Aufhebung der angefochtenen Bescheide beantragt und ergänze ich den Antrag auf ersatzlose Aufhebung, da auch der Finanzbehörde bekannt sein müsste, dass dann, wenn Wiederaufnahmesbescheide aufgehoben werden, die ursprünglichen Bescheide Rechtskraft erlangen, sodass ich vorsorglich noch ergänze, dass die Steuerveranlagung an Hand der eingebrochenen Steuererklärungen vorzunehmen sein wird. Bezuglich der geforderten „ausführlichen Begründung“ darf ich noch einmal darauf verweisen, dass das dem Finanzamt vorliegenden Kontrollmaterial mir bis dato nicht vorgehalten wurde und ich daher meine Parteienrechte nicht voll geltend machen kann.

Ergänzend verweise ich noch auf meine Eingabe vom 19.10.2018, worin ich ausführte, dass nach meinem Rechtsverständnis dann, wenn es sich um meine Einkünfte aus der deutschen Pension handeln sollte, nur der steuerpflichtige Teil dem Progressionsvorbehalt unterliegen kann und darf und nicht der steuerfreie, da andernfalls mein verfassungsgesetzlich gewährleistetes Recht auf Unversehrtheit des Eigentums verletzt wäre, denn es geht nicht an, dass in einem der Vertragsstaaten Einkünfte steuerfrei sind und im anderen diese pflichtig wären. Im Übrigen hätte die Finanzbehörde auch hilfsweise die Bestimmungen des § 67 EStG anwenden müssen, um eine steuerliche Gleichstellung zu erreichen.

Wenn im Ergänzungsvorhalt unter Punkt 3. angeführt wird, dass die Kontrollmitteilungen nur amtsintern zu verwenden sind, so ist diese Vorgangsweise grob rechtswidrig, denn, wie gesagt, es geht nicht an, Teile meines Steueraktes mir nicht zur Einsicht zu Verfügung zu stellen, vor allem, wenn es sich lediglich um Kontrollmitteilungen handelt, welche wohl keinerlei nicht öffentliche Bereiche berühren können."

Beigelegt war eine Verdienstabrechnung des AB_Theaters in München für den Monat Juli 2016.

Beschwerdevorentscheidung

Am 10.12.2018 erließ die belangte Behörde eine Beschwerdevorentscheidung betreffend der angefochtenen Wiederaufnahmbescheide hinsichtlich Einkommensteuer 2014 und 2015 und hat die Beschwerde als unbegründet abgewiesen, weil einerseits die deutschen Sozialversicherungspensionen nicht als Progressionseinkünfte erklärt wurden und andererseits die Ermittlung der Progressionseinkünfte nach österreichischem Steuerrecht vorzunehmen sei, sodass der Abzug des steuerfreien Betrages sowie des deutschen Werbungskostenpauschales zu unterbleiben habe.

Mit den beiden Beschwerdevorentscheidungen vom 12.12.2018 hat die belangte Behörde auch Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide vom 4.10.2018 als unbegründet abgewiesen. In den Bescheidbegründungen hat die belangte Behörde erneut darauf hingewiesen, dass die ausländischen Einkünfte in Österreich zum Progressionsvorbehalt zu erfassen sind, wobei weder ein steuerfreier Betrag noch

ein pauschaler Werbungskostenbetrag berücksichtigt werden können. Die Höhe der deutschen Renteneinkünfte für 2014 ergibt sich aus der von Deutschland übermittelten Kontrollmitteilung, zumal die Pensionshöhe vom Beschwerdeführer nicht bekannt gegeben wurde.

Vorlageantrag

Mit zwei Schreiben vom 17.12.2018, eingelangt bei der belangte Behörde am 18.12.2018, beantragte der Beschwerdeführer die Vorlage der Beschwerde vom 4.10.2018 gegen den Einkommensteuerbescheid 2014 und gegen den Einkommensteuerbescheid 2015. Im Vorlageantrag zum Einkommensteuerbescheid 2015 findet sich noch folgende Begründung:

"Hiermit beantrage ich die Vorlage meiner Beschwerde vom 04.10.2018 gegen den Einkommensteuerbescheid 2015 an das Bundesfinanzgericht und führe dazu Folgendes aus.

Da ich, wie sich aus dem in Kopie beigelegten Steuerbescheid des Finanzamtes Neubrandenburg ergibt, lediglich steuerpflichtige Bezüge in Höhe von € 4.426,00 bezogen habe, erscheint der angefochtene Bescheid rechtswidrig, denn es widerspricht dem Grundsatz jeglichen Doppelbesteuerungsabkommen, für den Progressionsvorbehalt ein höheres Einkommen in Ansatz zu bringen, als jenes, das in Deutschland steuerpflichtig war.

Ich beantrage daher, wie bisher, die Aufhebung des angefochtenen Bescheides und Festsetzung der Besteuerungsgrundlagen im Sinne meiner bisherigen Ausführungen.

Weiters beantrage ich, wie bisher, die Abhaltung einer mündlichen Beschwerdeverhandlung sowie die Durchführung einer Senatsentscheidung."

Beigelegt war der deutsche Einkommensteuerbescheid für 2015.

Vorlagebericht

Im Anschluss daran wurden die Beschwerdeakten dem Bundesfinanzgericht vorgelegt und vom Finanzamt als belanger Behörde im Vorlagebericht angeführt, dass auf Grund von internationalen Kontrollmitteilungen die Veranlagungsjahre 2014 und 2015 gemäß § 303 Abs. 1 BAO wiederaufgenommen wurden, da hinsichtlich beider Jahre Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (2014: deutsche Pension, 2015: deutsche Pension und aktive Einkünfte aus der tschechischen Republik) nicht im Rahmen der Veranlagung berücksichtigt wurden. Mit Schreiben vom 4.10.2018, ergänzt durch Schreiben vom 19.10.2018, wurde gegen die Wiederaufnahmbescheide und die Einkommensteuerbescheide Beschwerde erhoben. Begründet wurde dies mit der

Verletzung des Parteiengehörs, mangelhafter Begründung sowie nicht korrekter Ermittlung der ausländischen Einkünfte der Höhe nach.

Dazu vertritt die belangte Behörde die Ansicht, dass ausländische Einkünfte durch Umrechnung auf das inländische Recht zu adaptieren wären und die Vorlage von ausländischen Steuerbescheiden dazu nicht ausreiche. Schließlich weist die belangte Behörde darauf hin, dass nach der Rechtsprechung des VwGH und des BFG, herrschender Lehre sowie nach Rechtsanwendung der Abgabenbehörden ausländische Einkünfte ausschließlich nach österreichischem Abgabenrecht ermittelt werden und die Ermittlung der ausländischen Einkünfte nach nationalem Recht mit der Folge, dass für Zwecke des Progressionsvorbehaltes höhere ausländische Einkünfte herangezogen werden, als im anderen Staat nach dessen nationalen Vorschriften der Besteuerung unterliegen, zu keiner sachlichen Unbilligkeit und daher zu keiner Nachsicht gem § 236 BAO führe (BFG 5.2.2015, RV/1100214/2013 sowie BFG 28.9.2017, RV/1100057/2014).

Daher beantragte die Abgabenbehörde die Abweisung der Beschwerde.

Auskunftsersuchen an die Pensionsversicherungsanstalt vom 12.3.2019

Das Bundesfinanzgericht ersuchte die Pensionsversicherungsanstalt (PVA) um Auskunft, ob für die Jahre 2014 und 2015 Krankenversicherungsbeiträge von ausländischen Renten durch die PVA vorgeschrieben bzw. einbehalten wurden und wie hoch dieses Beträge waren.

Mit Antwortschreiben vom 20.3.2019, eingelangt beim Bundesfinanzgericht am 2.4.2019, teilte die PVA mit, dass folgende Krankenversicherungsbeiträge für ausländische Leistungen einbehalten wurden:

1.1.2014-30.6.2014: € 29,50
1.7.2014-31.12.2014: € 30,--
1.1.2015-30.6.2015: € 30,--
1.7.2015-31.12.2015: € 30,63

Mündliche Verhandlung

Steuerlicher Vertreter:

Was die Jahre 2014 und 2015 betrifft, so ist auszuführen, dass auf Grund der Aktenlage ersichtlich ist, dass die Finanzbehörde in Verletzung des Parteiengehörs dem steuerlichen Vertreters des Beschwerdeführers das angeblich vorliegende Kontrollmaterial nicht vorgehalten hat und somit verhindert wurde, dass eine entsprechende Stellungnahme erfolgen konnte.

Des Weiteren hat offensichtlich die Finanzbehörde die Pensionsversicherungsbeiträge, welche von der Pensionsversicherungsanstalt eingehoben wurden, nicht als Werbungskosten in Abzug gebracht, obwohl es sich dabei unzweifelhaft um Pflichtbeiträge und somit abzugsfähige Werbungskosten handelt.

Des Weiteren sei neuerlich darauf hingewiesen, dass dann, so wie die Finanzbehörde argumentiert, für die Besteuerung der ausländischen Einkünfte österreichisches Steuerrecht anzuwenden ist, unzweifelhaft die Bestimmungen des § 67 EStG für Sonderzahlung zur Anwendung zu bringen sind, denn es ergibt sich gleichfalls aus der Aktenlage, dass der Beschwerdeführer Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielt hat - sei es bei diversen Theatern, in welchen er aufgetreten ist, sei es bezüglich seiner Pensionsbezüge, welche unzweifelhaft als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu klassifizieren sind.

Im Übrigen erscheint es auch unrichtig, die steuerfreien Bezüge für die Bemessung des Progressionsvorbehaltes miteinzubeziehen.

Schließlich ist noch darauf hinzuweisen, dass in den angefochtenen Bescheiden gemäß § 299 BAO bzw. § 303 BAO die Ermessensentscheidung iSd § 20 BAO in keiner Weise sach- und fachgerecht ausgeführt ist, sondern es enthält die diesbezügliche Begründung nur einige Textbausteine, die jedoch keinerlei konkreten Sachbezug haben und ist daher schon alleine deswegen Rechtswidrigkeit vorliegend.

Der Vertreter des Finanzamtes führt aus:

Betreffend Einkommensteuer 2014 und 2015 wird seitens der Abgabenbehörde eingestanden, dass die Kontrollmitteilungen dem Beschwerdeführer nicht zur Verfügung gestellt wurden, was grundsätzlich an der Problematik der technischen zur Verfügung Stellung dieser Kontrollmitteilungen begründet ist. Die Kontrollmitteilungen sind in ihrer Rohtextversion hier verfügbar und können hier dem Gericht und dem Beschwerdeführer zur Einsicht übergeben werden. Die Abgabenbehörde legt eine technische Maske darüber, wodurch die Quintessenzdaten elektronisch ansehbar sind, sind aber elektronisch nicht dem Beschwerdeführer zu verfügbarstellbar. Dies ist technisch nicht möglich.

Zu den rechtlichen Ausführungen wird grundsätzlich seitens der Abgabenbehörde eingeräumt, dass die Anwendung des § 67 EStG hinsichtlich der sonstigen Bezüge möglich ist, setzt aber voraus, dass sonstige Bezüge auch tatsächlich als sonstige Bezüge ausbezahlt wurden. Wenn die Vergütungen für die Tätigkeit im Ausland ausschließlich als laufender Bezug ausbezahlt wurde bzw. keine Zahlungen als sonstiger Bezug erfolgt sind, dann können diese Zahlungen auch nicht begünstigt besteuert werden und in dem Fall nicht besteuert werden, sondern aus der Progression ausgeschieden werden, weil sie nicht progressionswirksam wären.

Betreffend der Einwendung, dass nur der nach deutschem Recht steuerpflichtige Teil in Österreich in die Progression einzubeziehen wäre, wird grundsätzlich seitens der Abgabenbehörde auf die ausführliche Stellungnahme im Vorlagebericht verwiesen und zusätzlich noch darauf hingewiesen, dass es bereits aus der Systematik des

österreichischen Einkommensteuergesetzes nicht möglich ist, diese Einstufung zu treffen, da das österreichische Einkommensteuergesetz grundsätzlich mit der unbeschränkten Steuerpflicht auf das Welteinkommen abstellt und somit grundsätzlich von den zufließenden Bruttobezügen auszugehen ist und alle Abzüge - sei es jetzt im Bereich der nichtselbständigen Arbeit, steuerfreie Bezüge nach § 3 oder nicht zu erfassende Bezüge nach § 26 oder dergleichen - zu erfolgen hat. Dies wurde zusätzlich allerdings nur zur Klarstellung auch in § 2 Abs 8 EStG gesetzlich verankert. Auch diesbezüglich wird auf die ausführlich zitierte Literatur nach *Laudacher* in JAKOM und *Toifl* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn* verwiesen. Außerdem wird auch verwiesen auf die dazu ergangene Rechtsprechung des VwGH, der eindeutig und mehrfach erkannt hat, dass sich die Art und Weise, wie ein Staat die durch das DBA zugeteilten Steuerquellen ausschöpft, nach dem innerstaatlichen Recht zu erfolgen hat. Auch die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs hat keinen Unbilligkeitsgrund darin gesehen, dass für Zwecke des Progressionsvorbehalts höhere ausländische Einkünfte herangezogen werden als im anderen Staat nach dessen nationalen Vorschriften der Besteuerung unterliegen. In Anbetracht dessen, beantragt die Abgabenbehörde auch die Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide 2014 und 2015 abzuweisen.

Die Pensionsversicherungsabzüge werden nicht automatisiert von der PVA an die Abgabenbehörde übermittelt und wurden nicht von der Abgabenbehörde bei der PVA abverlangt. In der Regel werden bei der Erklärung dieser Einkünfte durch die Abgabepflichtigen oder spätestens im Rechtsmittelverfahren diese Vorschreibungen dezidiert als Werbungskosten geltend gemacht. Auf Basis dieser Verwaltungspraxis geht die Abgabenbehörde davon aus, wenn diese Kosten nicht im Rahmen der Veranlagung oder spätestens im Rechtsmittelverfahren geltend gemacht werden, dass in diesem bestimmten Fall seitens der PVA keine Kostenbeiträge einbehalten wurden. Es gibt auch immer wieder Fälle, wo dieses Kosten nicht einbehalten wurden auf Grund einschlägiger Rechtsvorschriften im Versicherungsrecht.

Steuerlicher Vertreter:

Replizierend bringt der Vertreter des Beschwerdeführers Nachstehendes vor. Wie sich aus den Bezugsbestätigungen für das Jahr aus Deutschland ergibt, sind steuerfreie Einkünfte in Ansatz gebracht worden und ist daher nach den Gesetzen der Logik nicht einzusehen, warum diese nicht gleichfalls bei der Steuerbemessung behandelt werden sollten oder zumindest mit festen Steuersätzen.

Des Weiteren ist darauf hinzuweisen, dass bis dato die Finanzbehörde und im gegenwärtigen Verfahrensstadium ist das auch nicht mehr sanierbar, ihre Ermessensentscheidung in keiner nachvollziehbaren Weise begründet hat und daher die angefochtenen Aufhebungsbescheide schon deswegen rechtswidrig sind und ersatzlos aufzuheben wären und in weiterer Folge auch die angeschlossenen Einkommenssteuerbescheide.

Ausdrücklich wird beantragt, die vom Herrn Berichter erhobenen Beitragszahlungen als Werbungskosten jedenfalls in Ansatz zu bringen und wird auch neuerlich der

Verstoß gegen das Parteiengehör gerügt, weil das Material an Kontrollmitteilungen dem Beschwerdeführer bzw. seinem Vertreter nicht vorgehalten wurde. Die Argumentation der technischen Schwierigkeit des Ausdruckens überzeugt deswegen nicht, weil es an der Finanzbehörde gelegen wäre, dem Beschwerdeführer bzw. seinem Vertreter mitzuteilen, dass er das Material im Wege der Akteneinsicht einsehen könnte.

In den abweisenden Bescheiden ist jedoch darauf hingewiesen, dass dieses Material der Akteneinsicht nicht zugänglich sei, was eindeutig gegen die Grundsätze des Parteiengehörs verstößt.

Wenn eingewandt wird, es würde die Frage der Wiederaufnahme der Einkommensteuerbescheide 2014 und 2015 nicht mehr Verfahrensgegenstand sein, so verweise ich auf meine Beschwerde vom 4.10.2018, in welcher auch in den Vorlageanträge verwiesen wurde und ist daher in Anwendung der Denkgesetze und der wirtschaftlichen Betrachtungsweise wohl klar, dass dann, wenn beantragt wurde, die Beschwerde vorzulegen, ist diese nicht in zwei Teile zu teilen. Dies würde jeglichem Verfahrensgrundsatz widersprechen.

Hinsichtlich der steuerfreien Bezüge gemäß Steuerbestätigungen der deutschen Finanzbehörden ist auszuführen, dass die Finanzbehörde in Verletzung der Bestimmung der Bestimmung § 115 BAO den Sachverhalt nicht ordnungsgemäß und ausreichend erhoben hat, in dem sie die Rechtsquelle bezüglich Begründung für eine Steuerfreiheit erhoben hat, denn es wäre durchaus denkmöglich, dass in Deutschland die steuerfreien Bezüge, denen ein Äquivalent der Sonderzahlungen in Deutschland entsprechen oder Ähnliches. Laut meiner Rechtsansicht sind diese Bezüge keinesfalls mit in Ansatz zu bringen und hat die Finanzbehörde nicht einmal die in Deutschland bezahlten Steuerabzüge für den Progressionsvorbehalt herausgerechnet, sodass eigentlich der Beschwerdeführer zwei Mal Steuern bezahlt hat, nämlich in Deutschland und indirekt im Wege des Progressionsvorbehalts noch einmal zu einer Steuerleistung verhalten wird. Laut meinem Wissensstand ist es so, dass in Deutschland 13 Bezüge ausbezahlt werden, was sicherlich auch für Pensionen vorliegt und daher zumindest 1/13 des Bruttobezuges gemäß § 67 EStG zu behandeln gewesen wäre.

Finanzamtsvertreter:

Aus Sicht des Vertreters der Abgabenbehörde wird auf Fragen des Vorsitzenden wie folgt geantwortet:

Hinsichtlich der Begründung, dass eine Akteneinsicht für das Kontrollmaterial nicht zusteht, wird seitens der Abgabenbehörde eingeräumt, dass diese Aussage definitiv nicht richtig ist und nicht im Einklang mit den gesetzlichen Grundlagen steht. Hinsichtlich der Ausführungen des Vertreters des Beschwerdeführers, dass die Abgabenbehörde auf die Akteneinsicht hinzuweisen hätte, wird ausgeführt, dass das Recht auf Akteneinsicht ein Recht ist, dass dem Vertreter des Abgabepflichtigen zusteht und jederzeit in Anspruch genommen werden kann und geltend gemacht werden kann. Die Abgabenbehörde ist nicht verhalten, die Akteneinsicht aktiv anzubieten.

Betreffend den 13. Bezug wurde von Seiten des Vertreters des Beschwerdeführers ausgeführt, allgemein, dass in Deutschland 13 Bezüge grundsätzlich ausbezahlt werden. Das ist korrekt. Auch in Österreich werden grundsätzlich 14 Bezüge ausbezahlt. Voraussetzung nach der österreichischen Rechtslage ist aber, dass ein 13. oder 14. Bezug, um als sonstiger Bezug begünstigt versteuert zu werden, auch als solcher ausbezahlt wird. Das heißt, selbst nach österreichischer Rechtslage geht die begünstigte Versteuerung verloren, wenn jetzt die sonstigen Bezüge, die ihrem Grunde nach sonstige Bezüge bleiben, zB wie laufende Bezüge ausbezahlt werden. Es geht also nicht darum, ob dem Grunde nach nach der Rechtslage des anderen Staates sonstige Bezüge zustehen, sondern ob sie konkret iSd der österreichischen Rechtsprechung als sonstige Bezüge, die sie dem Grunde nach sein müssen, auch ausbezahlt werden. Das ist nach der Aktenlage für die Abgabenbehörde nicht ersichtlich.

Es ergibt sich in dieser Hinsicht keine Ermittlungspflicht für die Abgabenbehörde, da wie vorhin ausgeführt, von der rechtlichen Grundlage des EStG auf Grund des Weltbesteuerungsprinzips einmal grundsätzlich nach österreichischem Recht vorzugehen ist. Die Abgabenbehörde hat als so hingehend einmal nicht zu ermitteln, das ist zumindest der Rechtsstandpunkt, wie Bezüge nach welchen ausländischen Rechtsvorschriften behandelt werden. Die Abgabenbehörde geht von den tatsächlich zugeflossenen Bezügen aus und wendet das österreichische Steuerrecht darauf an, um zu einer nach österreichischem Recht ermittelten Bemessungsgrundlage zu kommen, die entweder im Falle einer Anrechnungsmethode sich voll steuerlich auswirkt oder im Fall einer Befreiungsmethode nur über den Progressionsvorbehalt berücksichtigt wird. Wenn in diesem konkreten Fall mit Deutschland nicht die Befreiungsmethode, sondern die Anrechnungsmethode vorläge, wäre auch von den tatsächlich zugeflossenen Bezügen auszugehen und gäbe es keine Grundlage, ausländische steuerfreie Bezüge in Österreich steuerfrei zu stellen, weil sie im Ausland steuerfrei sind. Es gibt keine Rechtsgrundlage im österreichischen EStG, die dies in irgendeiner Form ermöglichen würden.

Steuerlicher Vertreter:

Was die Einsichtnahme des Kontrollmaterials betrifft, so ist zu berücksichtigen, dass die Finanzbehörde schriftlich dem Vertreter des Beschwerdeführers mitteilte, dass dieses nicht einsehbar sei. Es wäre daher vollkommen sinnlos und unökonomisch gewesen, wenn der Vertreter des Beschwerdeführers Akteneinsicht verlangt hätte, weil er aus der schriftlichen Mitteilung eindeutig den Schluss ziehen musste, dass ihm dieses Material auch bei der Akteneinsicht nicht vorgezeigt würde. Es kann daher nicht zugemutet werden, dass der Vertreter des Beschwerdeführers beim Finanzamt vorgesprochen hätte, weil es wäre ja kein anderes Ergebnis hervorgekommen, weil er ja erwarten musste, auf Grund der schriftlichen Mitteilung, dass er diesen Aktenteil nicht einsehen dürfe. Dies ist zu bedenken, denn der Vertreter des Beschwerdeführers muss selbstverständlich ökonomisch im Interesse seines Klienten handeln und wird nicht extra zum Finanzamt fahren, um dort nochmals zu erfahren, dass er das von ihm begehrte Aktenmaterial nicht einsehen darf.

Was den sonstigen Bezug betrifft, sei noch einmal darauf hingewiesen, dass die Finanzbehörde iSd § 115 BAO verpflichtet gewesen wäre, diesen Sachverhalt aufzuklären, zumal entsprechende Einwendungen erfolgten.

Auf Fragen des Herrn Beisitzers des Finanzgerichtes, ab wann in Deutschland Rentenanspruch besteht, weiß ich nicht, könnte aber im Rahmen des § 115 BAO von diesem Gericht erhoben werden.

Der vom Herrn Beisitzer genannte Betrag von € 4.000 dürfte höchstwahrscheinlich jener unter Abzug des in Deutschland steuerfreien Rentenbetrages sein.

Finanzamtsvertreter:

Der Vertreter der Abgabenbehörde führt abschließend aus:

Die Abgabenbehörde beantragt in den Beschwerden 2014 und 2015 grundsätzlich zu erkennen, dass die Einkünfte in vollem Umfang in Österreich zu erfassen sind und nach österreichischem Steuerrecht zu behandeln sind. Allerdings bestehen seitens der Abgabenbehörde keine Bedenken in irgendeiner Form, die durch das Gericht erhobenen Sozialversicherungsbeiträge bei den Einkünften, die zum Progressionsvorbehalt zu berücksichtigen sind, in Abzug zu bringen.

Steuerlicher Vertreter:

Der Vertreter des Beschwerdeführers bringt Nachstehendes vor:

Es besteht auch die Rechtsfrage, ob die vom Finanzgericht erhobenen Werbungskosten zu dem Progressionsvorbehalt zu berücksichtigen sind oder Werbungskosten bei den inländischen Einkünften darstellen, da der Abzug, soweit ich diese Ausführungen des Herrn Beisitzers verstanden habe, im Inland erfolgte und die Aufwendung im Inland getätigkt wurde und nicht im Ausland.

Was die Rechtsfrage bezüglich der Wiederaufnahmsbescheide betrifft, so ist nach meinem Rechtsverständnis auch dieses Thema relevant, weil dann, wenn sich der Vorlageantrag auch auf die Wiederaufnahme zu beziehen hat, eine vollkommene andere Entscheidungsfindung vorzunehmen wäre. Im Übrigen wird beantragt, im Sinne der bisherigen Vorbringen den eingebrachten Rechtsmitteln statt zu geben und die Besteuerung an Hand der eingebrachten Steuererklärungen vorzunehmen.

Weiteres Vorbringen seitens der Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens wurde nicht erstattet.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Sachverhalt

Der Beschwerdeführer ist Sänger und Schauspieler. Er bezog aus dieser Tätigkeit in den Beschwerdezeiträumen in Österreich sowohl Einkünfte aus selbständiger als auch

aus nichtselbständiger Arbeit. Zusätzlich bezog er eine Pension aus der inländischen gesetzlichen Sozialversicherung. In den Jahren 2014 und 2015 wurde auch eine deutsche Sozialversicherungspension in Höhe von € 7.000,32 brutto im Jahr 2014 und € 7.132,32 brutto im Jahr 2015 bezogen. Dafür wurden in Österreich € 357,-- für 2014 und € 363,78 für 2015 an Krankenversicherungsbeiträgen bezahlt. Im Jahr 2015 erzielte der Beschwerdeführer noch Einkünfte aus einer künstlerischen Tätigkeit als Gesangssolist in Tschechien von € 5.181,83.

Mit Vorlageanträgen vom 17.12.2018 begehrte der Beschwerdeführer die Vorlage der Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide an das Bundesfinanzgericht, nicht jedoch die Vorlage der Beschwerde gegen die Wiederaufnahmbescheide.

Beweiswürdigung

Am 2.10.2018 hat die belangte Behörde insgesamt vier Bescheide, die sich auf die Einkommensteuerverfahren der Jahre 2014 und 2015 beziehen, erlassen, nämlich für jedes Jahr einen Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer und einen neuen Einkommensteuerbescheid.

Mit einem Schreiben vom 4.10.2014 erobt der Beschwerdeführer eine Beschwerde. Diese Beschwerde wendet sich in erster Linie gegen die Wiederaufnahmbescheide betreffend Einkommensteuer 2014 und 2015. Erst in einem Nachtrag vom 19.10.2018 wird "*[i]n Ergänzung meiner Beschwerde gegen die Wiederaufnahme betreffend Einkommensteuer 2014 und 2015 sowie die Einkommensteuerbescheide dieser beiden Jahre*" ein inhaltliches Vorbringen gegen die Sachbescheide erstattet.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 10.12.2018 hat die belangte Behörde die Beschwerde, sofern sie sich gegen die Wiederaufnahmbescheide richtet, als unbegründet abgewiesen. Am 17.12.2018 und 18.12.2018 langten jeweils ein Vorlageantrag bei der belangten Behörde ein. Der erste Satz des Vorlageantrages lautet jeweils (auszugsweise): "*Hiermit beantrage ich die Vorlage meiner Beschwerde vom 04.10.2018 gegen den Einkommensteuerbescheid [Jahr] an das Bundesfinanzgericht und [...].*" Die Bescheide über die Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens 2014 oder 2015 sind in keinem Schreiben erwähnt. Auch der weitere Text der Vorlageanträge behandelt ausschließlich Vorbringen gegen die Einkommensteuerbescheide. Schließlich findet sich in beiden Schreiben noch ein identer Antrag, der wie folgt lautet: "*Ich beantrage daher, wie bisher, die Aufhebung des angefochtenen Bescheides und Festsetzung der Besteuerungsgrundlagen im Sinne meiner bisherigen Ausführungen.*" Auch aus diesem Satz ist eindeutig erkennbar, dass es dem Beschwerdeführer nur um die Sachbescheide, nicht jedoch um die verfahrensrechtlichen Bescheide ging, zumal jeweils nur von einem Bescheid ("*des angefochtenen Bescheides*") die Rede ist und in den Vorlageanträgen jeweils nur ein (Einzahl) angefochtener Bescheid genannt ist. Entgegen den Ausführungen des steuerlichen Vertreters in der mündlichen Verhandlung wurde in den Vorlageanträgen nicht beantragt, "*die Beschwerde vorzulegen*", sondern

es wurde die Vorlage der Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide beantragt. Insofern hat auch nicht die belangte Behörde die Beschwerde vom 4.10.2018 in zwei Teile geteilt, sondern ist lediglich dem klaren - und insoweit nicht auslegungsbedürftigen - Antrag des Beschwerdeführers gefolgt. Auch für das Bundesfinanzgericht ist in keinster Weise erkennbar, warum ein als Vorlageantrag zu wertendes Schreiben, das ausdrücklich nur auf den Einkommensteuerbescheid eines Jahres Bezug nimmt, auch ein Vorlageantrag gegen den Wiederaufnahmebescheid, der dem Einkommensteuerbescheid vorangestellt, darstellen soll. Dies gilt umso mehr, als sich auch das übrige Vorbringen in den Vorlageanträgen ausschließlich gegen die Sachbescheide wendet. Die mit 17.12.2018 datierten Vorlageanträge sind auch nicht auslegungsbedürftig. Sie richten sich klar gegen die Einkommensteuerbescheide.

Die Sachverhaltsfeststellungen zum Beschwerdeführer beruhen auf dem Vorbringen des Beschwerdeführers sowie auf den Akten des Verwaltungsverfahrens, die dem Bundesfinanzgericht übermittelt wurden. Darüber hinaus wurde in den Sozialversicherungsdatenauszug Einsicht genommen, aus dem hervorgeht, dass seit 2013 Krankenversicherungsbeiträge für ausländische Pensionen bezahlt werden. Die Feststellungen zur Höhe der von der österreichischen Pensionsversicherungsanstalt einbehaltenden Krankenversicherungsbeiträge ergibt sich aus dem Antwortschreiben der PVA vom 20.3.2019.

Die Feststellungen zur Höhe der ausländischen Einkünfte ergeben sich einerseits aus dem vom Beschwerdeführer vorgelegten deutschen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2015. Die darin ausgewiesenen Einkünfte entsprechen genau den Angaben, welche die belangte Behörde auf Grund von internationalen Kontrollmitteilungen aus Deutschland für das Jahr 2015 erhalten hatte.

Die Höhe der deutschen Pension für das Jahr 2014 wurde gegenüber der belangten Behörde vom Beschwerdeführer - trotz mehrmaliger Aufforderung - nicht offen gelegt. Im Schriftsatz vom 21.6.2018 verwies der Beschwerdeführer lediglich darauf, dass er bemüht wäre, die Unterlagen für die Pensionseinkünfte aus Deutschland für 2014 zu erlangen. In der Beschwerde vom 4.10.2018 vermeint der Beschwerdeführer einen Begründungsmangel darin zu erkennen, dass ihm die Kontrollmitteilungen nicht zur Verfügung stünden und deshalb nicht überprüft werden kann, ob die Ermessensentscheidung richtig ist und zudem einen Verstoß gegen die Bestimmung des § 115 BAO darin zu erblicken.

In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass vom Vertreter des Beschwerdeführers in der mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht am 17.9.2018 zur GZ RV/7100880/2017, in der es um die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2013 ging, angegeben wurde, dass er die Höhe der deutschen Pension für 2013 zwar nicht mehr sagen könne; allerdings verwies der steuerliche Vertreter darauf, dass im Jahr 2014 € 4.294 und im Jahr 2016 € 4.653 in Deutschland steuerpflichtig gewesen wären. Wenn nun der Beschwerdeführer und sein Vertreter die in Deutschland steuerpflichtigen Teile der Rente für das Jahr 2014 bereits in der

mündlichen Verhandlung am 17.9.2018 kannte, so müsste ihm dieses Wissen auch im Zeitpunkt der Erlassung des Einkommensteuerbescheides 2014 am 2.10.2018 vorgelegen sein. Diesbezüglich ist auch auf die Bestimmung des § 119 BAO zu verweisen, wonach Umstände, die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht bedeutsam sind, vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften vollständig und wahrheitsgemäß offenzulegen sind.

Darüber hinaus hat die belangte Behörde auch für das Jahr 2014 eine internationale Kontrollmitteilung aus Deutschland erhalten, aus der hervorgeht, dass der Beschwerdeführer von der auszahlenden Stelle "Deutsche Rentenversicherung Bund" insgesamt € 7.000,32 erhalten hat. Für das Bundesfinanzgericht besteht kein Grund, an diesen Angaben zu zweifeln, zumal es der Lebenserfahrung entspricht, dass auch Rentenbezüge jährlich angehoben werden, und der übermittelte Betrag für 2014 geringfügig unter dem bekannt gegebenen Betrag für 2015 liegt.

Eine weitere internationale Kontrollmitteilung hat die belangte Behörde aus der Tschechischen Republik vorgelegt. Daraus ist ersichtlich, dass der Beschwerdeführer im Jahr 2015 Einkünfte von "Národní divadlo v Praze" erhalten hatte. Dabei handelt es sich um das Nationaltheater in Prag (siehe <https://www.narodni-divadlo.cz/en/about-us>). Als Tätigkeitsbeschreibung ist in dieser Mitteilung "ArtistOrSportsperson" genannt. Diese Beschreibung passt mit der vom Beschwerdeführer im Schreiben vom 7.5.2018 bekannt gegebenen Tätigkeit als Gesangssolist zusammen. Insofern besteht für das Bundesfinanzgericht auch diesbezüglich kein Grund, am Inhalt oder Richtigkeit der internationalen Kontrollmitteilung zu zweifeln.

Rechtsgrundlagen

§ 85 BAO (Bundesabgabenordnung) lautet:

3. ABSCHNITT.

Verkehr zwischen Abgabenbehörden, Parteien und sonstigen Personen.

A. Anbringen.

§ 85. (1) Anbringen zur Geltendmachung von Rechten oder zur Erfüllung von Verpflichtungen (insbesondere Erklärungen, Anträge, Beantwortungen von Bedenkenvorhalten, Rechtsmittel) sind vorbehaltlich der Bestimmungen des Abs. 3 schriftlich einzureichen (Eingaben).

(2) Mängel von Eingaben (Formgebrechen, inhaltliche Mängel, Fehlen einer Unterschrift) berechtigen die Abgabenbehörde nicht zur Zurückweisung; inhaltliche Mängel liegen nur dann vor, wenn in einer Eingabe gesetzlich geforderte inhaltliche Angaben fehlen. Sie hat dem Einschreiter die Behebung dieser Mängel mit dem Hinweis aufzutragen, daß die Eingabe nach fruchtlosem Ablauf einer gleichzeitig zu bestimmenden angemessenen Frist

als zurückgenommen gilt; werden die Mängel rechtzeitig behoben, gilt die Eingabe als ursprünglich richtig eingebracht.

(3) Die Abgabenbehörde hat mündliche Anbringen der im Abs. 1 bezeichneten Art entgegenzunehmen,

a) wenn dies die Abgabenvorschriften vorsehen, oder

b) wenn dies für die Abwicklung des Abgabenverfahrens zweckmäßig ist, oder

c) wenn die Schriftform dem Einschreiter nach seinen persönlichen Verhältnissen nicht zugemutet werden kann.

Zur Entgegennahme mündlicher Anbringen ist die Abgabenbehörde nur während der für den Parteienverkehr bestimmten Amtsstunden verpflichtet, die bei der Abgabenbehörde durch Anschlag kundzumachen sind.

(4) Wird ein Anbringen (Abs. 1 oder 3) nicht vom Abgabepflichtigen selbst vorgebracht, ohne daß sich der Einschreiter durch eine schriftliche Vollmacht ausweisen kann und ohne daß § 83 Abs. 4 Anwendung findet, gelten für die nachträgliche Beibringung der Vollmacht die Bestimmungen des Abs. 2 sinngemäß.

(5) Der Einschreiter hat auf Verlangen der Abgabenbehörde eine beglaubigte Übersetzung einem Anbringen (Abs. 1 oder 3) beigelegter Unterlagen beizubringen.

§ 2 EStG 1988 idF BGBI I 13/2014 lautet auszugsweise:

§ 2. (1) Der Einkommensteuer ist das Einkommen zugrunde zu legen, das der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat.

(2) Einkommen ist der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im Abs. 3 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) und außergewöhnlichen Belastungen (§§ 34 und 35) sowie der Freibeträge nach den §§ 104, 105 und 106a.
[...]

(3) Der Einkommensteuer unterliegen nur:

1. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (§ 21),
2. Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 22),
3. Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23),
4. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25),
5. Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 27),
6. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 28),
7. sonstige Einkünfte im Sinne des § 29.

[...]

(8) Soweit im Einkommen oder bei Berechnung der Steuer ausländische Einkünfte zu berücksichtigen sind, gilt 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. Wird der Gewinn des Betriebes im Ausland nach einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr ermittelt, ist dies auch für das Inland maßgebend. Die Gewinnermittlung für eine Betriebsstätte richtet sich nach der für den gesamten Betrieb maßgebenden Gewinnermittlung.

3. Im Ausland nicht berücksichtigte Verluste sind bei der Ermittlung des Einkommens höchstens in Höhe der nach ausländischem Steuerrecht ermittelten Verluste des betreffenden Wirtschaftsjahres anzusetzen. Die angesetzten Verluste sind in der Steuererklärung an der dafür vorgesehenen Stelle auszuweisen.

4. Sind ausländische Einkünfte von der Besteuerung im Inland ausgenommen, erhöhen die nach Z 3 angesetzten ausländischen Verluste in jenem Kalenderjahr ganz oder teilweise den Gesamtbetrag der Einkünfte, in dem sie im Ausland ganz oder teilweise berücksichtigt werden oder berücksichtigt werden könnten. Angesetzte Verluste aus einem Staat, mit dem keine umfassende Amtshilfe besteht, erhöhen jedoch spätestens im dritten Jahr nach deren Ansatz den Gesamtbetrag der Einkünfte.

§ 25 EStG 1988 idF BGBl I 52/2009 lautet:

Nichtselbständige Arbeit (§ 2 Abs. 3 Z 4)

§ 25. (1) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) sind:

1. a) Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis. Dazu zählen auch Pensionszusagen, wenn sie ganz oder teilweise anstelle des bisher gezahlten Arbeitslohns oder der Lohnerhöhungen, auf die jeweils ein Anspruch besteht, gewährt werden, ausgenommen eine lohngestaltende Vorschrift im Sinne des § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 sieht dies vor.

b) Bezüge und Vorteile von Personen, die an Kapitalgesellschaften nicht wesentlich im Sinne des § 22 Z 2 beteiligt sind, auch dann, wenn bei einer sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2) aufweisenden Beschäftigung die Verpflichtung, den Weisungen eines anderen zu folgen, auf Grund gesellschaftsvertraglicher Sonderbestimmung fehlt.

c) Bezüge aus einer gesetzlichen Kranken- oder Unfallversorgung.

d) Bezüge aus einer ausländischen gesetzlichen Kranken- oder Unfallversorgung, die einer inländischen Kranken- oder Unfallversorgung entspricht.

e) Bezüge aus einer Kranken- oder Unfallversorgung der Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen.

Bezüge gemäß lit. c bis e, ausgenommen solche aus einer Unfallversorgung, sind nur dann Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, wenn sie auf Grund eines bestehenden oder früheren Dienstverhältnisses zufließen. In allen anderen Fällen sind diese Bezüge nach § 32 Z 1 zu erfassen.

2. a) *Bezüge und Vorteile aus inländischen Pensionskassen und aus betrieblichen Kollektivversicherungen im Sinne des § 18f des Versicherungsaufsichtsgesetzes. Jene Teile der Bezüge und Vorteile, die auf die*
- aa) vom Arbeitnehmer,*
 - bb) vom wesentlich Beteiligten im Sinne des § 22 Z 2 und*
 - cc) von einer natürlichen Person als Arbeitgeber für sich selbst eingezahlten Beträge entfallen, sind nur mit 25% zu erfassen. Soweit für die Beiträge eine Prämie nach § 108a oder vor einer Verfügung im Sinne des § 108i Abs. 1 Z 3 eine Prämie nach § 108g in Anspruch genommen worden ist oder es sich um Bezüge handelt, die auf Grund einer Überweisung einer BV-Kasse (§ 17 BMSVG oder gleichartige österreichische Rechtsvorschriften) geleistet werden, sind die auf diese Beiträge entfallenden Bezüge und Vorteile steuerfrei. Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, ein pauschales Ausscheiden der steuerfreien Bezüge und Vorteile mit Verordnung festzulegen.*
- b) Bezüge und Vorteile aus ausländischen Pensionskassen (einschließlich aus ausländischen Einrichtungen im Sinne des § 5 Z 4 des Pensionskassengesetzes). Z 2 lit. a zweiter Satz ist für Bezüge und Vorteile aus ausländischen Pensionskassen (einschließlich aus ausländischen Einrichtungen im Sinne des § 5 Z 4 des Pensionskassengesetzes) insoweit anzuwenden, als die Beitragsleistungen an derartige ausländische Pensionskassen (einschließlich an Einrichtungen im Sinne des § 5 Z 4 des Pensionskassengesetzes) die in- oder ausländischen Einkünfte nicht vermindert haben. Dies gilt sinngemäß, wenn die Beitragsleistungen das Einkommen im Ausland nicht vermindert haben.*
- c) Zuwendungen von Privatstiftungen im Sinne des § 4 Abs. 11, soweit sie als Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis anzusehen sind, sowie Bezüge und Vorteile aus Unterstützungskassen.*
- d) Bezüge und Vorteile aus Betriebliche Vorsorgekassen (BV-Kassen) einschließlich der Bezüge und Vorteile im Rahmen der Selbständigenvorsorge nach dem 4. und 5. Teil des BMSVG.*
- e) Insolvenz-Entgelt, das durch den Insolvenz-Entgelt-Fonds ausgezahlt wird.*
3. a) *Pensionen aus der gesetzlichen Sozialversicherung. Besondere Steigerungsbeträge aus der Höherversicherung in der Pensionsversicherung bzw. Höherversicherungspensionen sind nur mit 25% zu erfassen; soweit besondere Steigerungsbeträge aus der Höherversicherung in der Pensionsversicherung auf Beiträgen beruhen, die im Zeitpunkt der Leistung als Pflichtbeiträge abzugsfähig waren, sind sie zur Gänze zu erfassen. Soweit für Pensionsbeiträge eine Prämie nach § 108a in Anspruch genommen worden ist, sind die auf diese Beiträge entfallenden Pensionen steuerfrei.*
- b) Gleichartige Bezüge aus Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen. Soweit diese Bezüge auf Ansprüche entfallen, die von*

einer Pensionskasse an eine Versorgungs- und Unterstützungseinrichtung übertragen wurden, gilt Z 2 lit. a entsprechend.

c) Pensionen aus einer ausländischen gesetzlichen Sozialversicherung, die einer inländischen gesetzlichen Sozialversicherung entspricht.

d) Rückzahlungen von Pflichtbeiträgen, sofern diese ganz oder teilweise auf Grund des Vorliegens von Einkünften im Sinne der Z 1 einbehalten oder zurückgezahlt wurden.

e) Rückzahlungen von Beiträgen für freiwillige Weiterversicherungen einschließlich des Nachkaufs von Versicherungszeiten in der gesetzlichen Pensionsversicherung und vergleichbarer Beiträge an Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständigen Erwerbstätigen. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit liegen nur insoweit vor, als die Beiträge als Sonderausgaben gemäß § 18 das Einkommen vermindert haben.

4. a) Bezüge, Auslagenersätze und Ruhe-(Versorgungs-)Bezüge im Sinne des Bezügegesetzes und des Verfassungsgerichtshofgesetzes.

b) Bezüge, Auslagenersätze und Ruhe-(Versorgungs-)Bezüge, die Mitglieder einer Landesregierung (des Wiener Stadt senates), Bezirksvorsteher (Stellvertreter) der Stadt Wien, Mitglieder eines Landtages sowie deren Hinterbliebene auf Grund gesetzlicher Regelung erhalten, weiters Bezüge, Auslagenersätze und Ruhe-(Versorgungs-)Bezüge, die Bürgermeister, Vizebürgermeister (Bürgermeister-Stellvertreter), Stadträte und Mitglieder einer Stadt-, Gemeinde- oder Ortsvertretung sowie deren Hinterbliebene auf Grund gesetzlicher Regelung erhalten.

c) Bezüge von öffentlich-rechtlich Bediensteten (Beamten) des Bundes aus Nebentätigkeiten im Sinne des § 37 des Beamten-Dienstrechts gesetzes 1979 und vertraglich Bediensteten des Bundes aus vergleichbaren Tätigkeiten sowie öffentlich Bediensteten anderer Gebietskörperschaften auf Grund vergleichbarer gesetzlicher Regelungen.

5. Bezüge, Auslagenersätze und Ruhe-(Versorgungs-)Bezüge von Vortragenden, Lehrenden und Unterrichtenden, die diese Tätigkeit im Rahmen eines von der Bildungseinrichtung vorgegebenen Studien-, Lehr- oder Stundenplanes ausüben, und zwar auch dann, wenn mehrere Wochen- oder Monatsstunden zu Blockveranstaltungen zusammengefasst werden.

(2) Bei den Einkünften im Sinne des Abs. 1 ist es unmaßgeblich, ob es sich um einmalige oder laufende Einnahmen handelt, ob ein Rechtsanspruch auf sie besteht und ob sie dem zunächst Bezugsberechtigten oder seinem Rechtsnachfolger zufließen.

Artikel 18 Doppelbesteuerungsabkommen Österreich-Deutschland lautet:

Artikel 18

Ruhegehälter, Renten und ähnliche Zahlungen

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

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

(3) Wiederkehrende und einmalige Vergütungen, die ein Vertragsstaat oder eine seiner Gebietskörperschaften an eine in dem anderen Vertragsstaat ansässige Person für einen Schaden zahlt, für dessen Folgen die staatliche Gemeinschaft in Abgeltung eines besonderen Opfers oder aus anderen Gründen nach versorgungsrechtlichen Grundsätzen einsteht, oder der als Folge von Kriegshandlungen oder politischer Verfolgung oder des Wehr- oder Zivildiensts entstanden ist (einschließlich Wiedergutmachungsleistungen), dürfen abweichend von Absatz 1 nur im erstgenannten Staat besteuert werden.

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

(5) Unterhaltszahlungen, einschließlich derjenigen für Kinder, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person an eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person zahlt, sind in dem anderen Staat von der Steuer befreit. Das gilt nicht, soweit die Unterhaltszahlungen im erstgenannten Staat bei der Berechnung des steuerpflichtigen Einkommens des Zahlungsverpflichteten abzugsfähig sind; Steuerfreibeträge zur Milderung der sozialen Lasten gelten nicht als Abzug im Sinne dieser Bestimmung.

Artikel 23 Doppelbesteuerungsabkommen Österreich-Deutschland lautet:

Artikel 23

Vermeidung der Doppelbesteuerung

(1) Bei einer in der Bundesrepublik Deutschland ansässigen Person wird die Steuer wie folgt festgesetzt:

a) Von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer werden die Einkünfte aus der Republik Österreich sowie die in der Republik Österreich gelegenen Vermögenswerte ausgenommen, die nach diesem Abkommen in der Republik Österreich besteuert werden dürfen und nicht unter Buchstabe b fallen. Die Bundesrepublik Deutschland behält aber das Recht, die so ausgenommenen Einkünfte und Vermögenswerte bei der Festsetzung des Steuersatzes für andere Einkünfte und Vermögenswerte zu berücksichtigen. Für Einkünfte aus Dividenden gelten die vorstehenden Bestimmungen nur dann, wenn diese Dividenden an eine in der Bundesrepublik Deutschland ansässige Gesellschaft (jedoch nicht an eine Personengesellschaft) von einer in der Republik Österreich ansässigen Gesellschaft gezahlt werden, deren Kapital zu mindestens 10 vom Hundert unmittelbar der

deutschen Gesellschaft gehört, und bei der Ermittlung der Gewinne der ausschüttenden Gesellschaft nicht abgezogen worden sind.

Für die Zwecke der Steuern vom Vermögen werden von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer ebenfalls Beteiligungen ausgenommen, deren Ausschüttungen, falls solche gezahlt werden würden, nach den vorhergehenden Sätzen von der Steuerbemessungsgrundlage auszunehmen wären.

b) Auf die deutsche Steuer vom Einkommen für die folgenden Einkünfte wird unter Beachtung der Vorschriften des deutschen Steuerrechts über die Anrechnung ausländischer Steuern die österreichische Steuer angerechnet, die nach österreichischem Recht und in Übereinstimmung mit diesem Abkommen für diese Einkünfte gezahlt worden ist:

- aa) Dividenden, die nicht unter Buchstabe a fallen,
- bb) Zinsen,
- cc) Lizenzgebühren,
- dd) Einkünfte, die nach Artikel 13 Absatz 2 in der Republik Österreich besteuert werden dürfen,
- ee) Einkünfte, die nach Artikel 15 Absatz 5 in der Republik Österreich besteuert werden dürfen,
- ff) Vergütungen, die nach Artikel 16 Absatz 1 in der Republik Österreich besteuert werden dürfen,
- gg) Einkünfte, die nach Artikel 17 in der Republik Österreich besteuert werden dürfen.
- c) Einkünfte oder Vermögen einer in der Bundesrepublik Deutschland ansässigen Person, die nach dem Abkommen von der Besteuerung in der Bundesrepublik Deutschland auszunehmen sind, dürfen gleichwohl in der Bundesrepublik Deutschland bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen oder Vermögen der Person einbezogen werden.

(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) Bezieht eine in der Republik Österreich ansässige Person Einkünfte, die nach den Artikeln 10, 11, 13 Absatz 2 und 17 Absatz 1 Satz 2 und 3 in der Bundesrepublik Deutschland besteuert werden dürfen, so rechnet die Republik Österreich auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der der in der Bundesrepublik Deutschland gezahlten Steuer entspricht. Der anzurechnende Betrag darf jedoch den Teil der vor der Anrechnung ermittelten Steuer nicht übersteigen, der auf die aus der Bundesrepublik Deutschland bezogenen Einkünfte entfällt.

c) *Dividenden im Sinne des Artikels 10 Absatz 2 Buchstabe a, die von einer in der Bundesrepublik Deutschland ansässigen Gesellschaft an eine in der Republik Österreich ansässige Gesellschaft gezahlt werden und die bei Ermittlung der Gewinne der ausschüttenden Gesellschaft nicht abgezogen worden sind, sind, vorbehaltlich der entsprechenden Bestimmungen des innerstaatlichen Rechts der Republik Österreich, aber ungeachtet etwaiger nach diesem Recht abweichender Mindestbeteiligungserfordernisse, in der Republik Österreich von der Besteuerung ausgenommen.*

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.*

Art 16 Doppelbesteuerungsabkommen Österreich-Tschechische Republik lautet:

Artikel 16

KÜNSTLER UND SPORTLER

(1) *Ungeachtet der Artikel 7 und 14 dürfen Einkünfte, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person als Künstler, wie Bühnen-, Film-, Rundfunk- und Fernsehkünstler sowie Musiker, oder als Sportler aus ihrer im anderen Vertragsstaat persönlich ausgeübten Tätigkeit bezieht, im anderen Staat besteuert werden.*

(2) *Fließen Einkünfte aus einer von einem Künstler oder Sportler in dieser Eigenschaft persönlich ausgeübten Tätigkeit nicht dem Künstler oder Sportler selbst, sondern einer anderen Person zu, so dürfen diese Einkünfte ungeachtet der Artikel 7 und 14 in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem der Künstler oder Sportler seine Tätigkeit ausübt.*

Art 22 Doppelbesteuerungsabkommen Österreich-Tschechische Republik lautet:

Artikel 22

VERMEIDUNG DER DOPPELBESTEUERUNG

(1) *Bei einer in Österreich ansässigen Person wird die Doppelbesteuerung wie folgt vermieden:*

a) *Bezieht eine in Österreich ansässige Person Einkünfte oder hat sie Vermögen und dürfen diese Einkünfte oder dieses Vermögen nach diesem Abkommen in der Tschechischen Republik besteuert werden, so nimmt Österreich vorbehaltlich von lit. b und Absatz 3 diese Einkünfte oder dieses Vermögen von der Besteuerung aus.*

b) *Bezieht eine in Österreich ansässige Person Einkünfte, die nach den Artikeln 10 und 12 in der Tschechischen Republik besteuert werden dürfen, so rechnet Österreich auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der der in der Tschechischen Republik gezahlten Steuer entspricht. Der anzurechnende Betrag darf jedoch den Teil der vor der Anrechnung ermittelten Steuer nicht übersteigen, der auf die aus der Tschechischen Republik bezogenen Einkünfte entfällt.*

c) lit. a gilt nicht für Einkünfte oder Vermögen einer in Österreich ansässigen Person, wenn die Tschechische Republik dieses Abkommen so anwendet, dass sie diese Einkünfte oder dieses Vermögen von der Besteuerung ausnimmt oder Absatz 2 des Artikels 10 oder des Artikels 12 auf diese Einkünfte anwendet.

(2) Vorbehaltlich der Bestimmungen der Gesetze der Tschechischen Republik betreffend die Befreiung von der Doppelbesteuerung, soll die Doppelbesteuerung, im Falle einer in der Tschechischen Republik ansässigen Person, wie folgt vermieden werden:

Die Tschechische Republik darf bei der Besteuerung ihrer Ansässigen in die steuerliche Bemessungsgrundlage jene Einkommensteile oder Vermögensteile einbeziehen, die nach den Bestimmungen dieses Abkommens auch in Österreich besteuert werden dürfen, wobei sie aber von den so errechneten Steuern den Betrag der österreichischen Steuer anzurechnen hat. Der anzurechnende Betrag darf jedoch den Teil der vor der Anrechnung ermittelten tschechischen Steuer nicht übersteigen, der auf das Einkommen oder Vermögen, das nach den Bestimmungen dieses Abkommens in Österreich besteuert werden darf, entfällt.

(3) Einkünfte oder Vermögen einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person, die nach dem Abkommen von der Besteuerung in diesem Staat auszunehmen sind, dürfen gleichwohl in diesem Staat bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen oder Vermögen der Person einbezogen werden.

§ 73 Abs 1 ASVG idF BGBl I 101/2007 lautet:

§ 73. (1) Von jeder auszuzahlenden Pension und Pensionssonderzahlung mit Ausnahme von Waisenpensionen sowie von jedem auszuzahlenden Übergangsgeld ist, wenn und solange sich der in Betracht kommende Pensionist (Übergangsgeldbezieher) ständig im Inland aufhält, ein Betrag einzubehalten, und zwar

1. bei Personen nach den §§ 8 Abs. 1 Z 1 lit. a, 572 Abs. 4 oder 600 Abs. 5 in der Höhe von 5%,
2. bei Personen nach § 1 Abs. 1 Z 18 B-KUVG oder § 19 Abs. 2 Z 2 B-KUVG in der Höhe von 5%, handelt es sich dabei jedoch um eine Person, die nach § 2 Abs. 1 Z 2 B-KUVG ausgenommen ist, in der nach der jeweiligen landesrechtlichen Bestimmung vorgesehenen Höhe für die Krankenfürsorge

der auszuzahlenden Leistung. Zu den Pensionen sowie zu den Pensionssonderzahlungen zählen auch die Kinderzuschüsse und die Ausgleichszulagen. Der Einbehalt ist auch vorzunehmen, wenn sich der Pensionist (Übergangsgeldbezieher) ständig in einem Staat aufhält, mit dem ein zwischenstaatliches Übereinkommen besteht, auf Grund dessen Anspruch auf Sachleistungen bei Krankheit und Mutterschaft zu Lasten der österreichischen Sozialversicherung besteht, es sei denn, daß das Übereinkommen Gegenteiliges bestimmt.

(1a) Zuzüglich zu den nach Abs. 1 einzubehaltenden Beträgen ist ein Ergänzungsbeitrag zur Finanzierung unfallbedingter Leistungen der Krankenversicherung (§ 51e) im Ausmaß von 0,1 % einzubehalten.

§ 73a ASVG idF BGBl I 102/2010 lautet:

*Beiträge in der Krankenversicherung von mit inländischen
Pensionsleistungen vergleichbaren ausländischen Renten*

§ 73a. (1) *Wird eine ausländische Rente bezogen, die vom Geltungsbereich*
– *der Verordnungen (EG) Nr. 883/2004 zur Koordinierung der Systeme der sozialen*
Sicherheit und 987/2009 zur Festlegung der Modalitäten für die Durchführung der
Verordnung (EG) Nr. 883/2004 oder
– *der Verordnungen (EWG) Nr. 1408/71 zur Anwendung der Systeme der sozialen*
Sicherheit auf Arbeitnehmer und deren Familien, die innerhalb der Gemeinschaft zu- und
abwandern und 574/72 über die Durchführung der Verordnung (EWG) Nr. 1408/71 oder
– *eines auch Regelungen über die Krankenversicherung beinhaltenden bilateralen*
Abkommens über die soziale Sicherheit

erfasst ist, so ist, wenn ein Anspruch des Beziehers/der Bezieherin der ausländischen Rente auf Leistungen der Krankenversicherung besteht, auch von dieser ausländischen Rente ein Krankenversicherungsbeitrag nach § 73 Abs. 1 und 1a zu entrichten. Dieser Beitrag ist in dem Zeitpunkt fällig, in dem die ausländische Rente ausgezahlt wird.

(2) Der Pensionsversicherungsträger, der eine inländische Pension auszuzahlen hat, hat in regelmäßigen Abständen zu ermitteln, ob eine Rente nach Abs. 1 bezogen wird. Er hat deren Höhe, deren Leistungsbestandteile, die auszahlende Stelle - einschließlich allfälliger Veränderungen - festzustellen sowie zu ermitteln, in welcher Höhe Beiträge von der ausländischen Rente zu entrichten sind. Der Krankenversicherungsträger hat über die Beitragspflicht auf Antrag des Leistungsbeziehers mit Bescheid abzusprechen (§§ 409 ff.). Werden eine oder mehrere ausländische Renten bezogen, so ist jener Pensionsversicherungsträger zuständig, bei welchem die Eigenpension fällig wurde. Kommen danach noch mehrere Pensionsversicherungsträger in Betracht, so sind nacheinander die Versicherungsträger nach dem ASVG, dem GSVG und dem BSVG zuständig.

(3) Wird die ausländische Rente gleichzeitig mit einer inländischen Pension bezogen, hat der die inländische Pension auszahlende Pensionsversicherungsträger den für die ausländische Rente zu entrichtenden Krankenversicherungsbeitrag nach Abs. 1 und 2 von der inländischen Pension einzubehalten und unmittelbar an den zuständigen Krankenversicherungsträger abzuführen.

(4) Übersteigt der von einer ausländischen Rente zu entrichtende Krankenversicherungsbeitrag nach Abs. 1 die Höhe der gleichzeitig bezogenen inländischen Pension, so ist, außer die ausländische Rente ist vom Geltungsbereich der Verordnungen (EWG) Nr. 1408/71 und 574/72 erfasst, dem/der Versicherten der Restbetrag vom zuständigen Krankenversicherungsträger vorzuschreiben.

(5) Wird neben der ausländischen Rente keine inländische Pension bezogen, so ist der Krankenversicherungsträger zur Vorschreibung des von der ausländischen Rente zu entrichtenden Krankenversicherungsbeitrages nach Abs. 1 und zur

Einhebung vom/von der Versicherten verpflichtet. Der Krankenversicherungsträger ist berechtigt, zur Vereinfachung der Verwaltung, insbesondere bei geringfügigen Beträgen, die Vorschreibung in längeren Abständen, mindestens jedoch einmal jährlich, vorzunehmen. Die für die Beiträge zur Pflichtversicherung in der Krankenversicherung geltenden Rechtsvorschriften sind, soweit nichts anderes bestimmt wird, auf die Krankenversicherungsbeiträge nach Abs. 1 anzuwenden.

Rechtliche Erwägungen

Mängelfreies Rechtsmittel:

Liegen Mängel im Sinn des § 85 Abs 2 BAO bei Bescheidbeschwerden vor, so hat die Abgabenbehörde einen Mängelbehebungsauftrag zu erlassen. Das Verwaltungsgericht, welchem keine den Erfordernissen des § 250 BAO entsprechende Beschwerde vorliegt, ist zu einer Sachentscheidung nicht zuständig. Trifft es eine solche dennoch, so belastet es das angefochtene Erkenntnis mit Rechtswidrigkeit infolge Unzuständigkeit des Verwaltungsgerichtes (VwGH 19.12.2017, Ro 2017/16/0011; *Sutter, Die Kontrolldichte des Bundesfinanzgerichts in Holoubek/Lang (Hrsg), Grundfragen der Verwaltungs- und Finanzgerichtsbarkeit, 232 mwN*).

Gemäß § 262 Abs 1 BAO ist über Bescheidbeschwerden nach Durchführung der etwa noch erforderlichen Ermittlungen von der Abgabenbehörde, die den angefochtenen Bescheid erlassen hat, mit als Beschwerdevorentscheidung zu bezeichnendem Bescheid abzusprechen.

Sowohl die Abgabenbehörde als auch das Verwaltungsgericht können nur dann eine Beschwerdevorentscheidung bzw. eine verwaltungsgerichtliche Erledigung erlassen, wenn dafür eine Zuständigkeit besteht. Liegt gar keine Beschwerde vor, besteht für die Abgabenbehörde keine Zuständigkeit zur Erlassung einer Beschwerdevorentscheidung. Eine Beschwerdevorentscheidung, die erlassen wird, obwohl keine Beschwerde vorliegt, wäre wegen Unzuständigkeit des Finanzamtes rechtswidrig und ersetztlos aufzuheben (zB BFG 14.04.2016, RV/7100820/2016).

Sowohl die Wiederaufnahme- als auch Einkommensteuerbescheide 2014 und 2015 sind mit 2.10.2018 datiert und wurden elektronisch durch Einbringen in die Databox zugestellt. Mit Schreiben vom 4.10.2018 erhab der Beschwerdeführer durch seinen steuerlichen Vertreter eine Beschwerde gegen die Wiederaufnahmbescheide 2014 und 2015. Aus dem Text diese Anbringen lässt sich nicht ableiten, dass damit auch die Einkommensteuerbescheide angefochten werden sollten.

Allerdings langte innerhalb der Beschwerdefrist, nämlich am 19.10.2018 ein weiteres Anbringen des Beschwerdeführers ein, das die Einkommensteuerbescheide 2014 und 2015 nennt und in dem auch begehrte Änderungen angeführt sind. Insofern ist - gerade noch - vom Vorliegen einer Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide

auszugehen, über die von der belangten Behörde auch mit Beschwerdevorentscheidung abzusprechen war.

Erklärungswert von Anbringen:

Gemäß § 264 Abs 1 BAO hat der Vorlageantrag die Bezeichnung der Beschwerdevorentscheidung zu enthalten. Sinn und Zweck dieser Bestimmung ist, dass aus dem Vorlageantrag ersichtlich sein soll, auf welche Beschwerdevorentscheidung er sich bezieht. Als Bezeichnung der Beschwerdevorentscheidung genügt es, dass aus dem gesamten Inhalt der Antragsbeschreibung hervorgeht, wogegen er sich richtet, und das Verwaltungsgericht aufgrund des Antragsvorbringens nicht zweifeln kann, welche Beschwerdevorentscheidung angefochten ist (*Ritz, BAO*⁶, § 264 Tz 4a mit Verweis auf *Rauscher, SWK* 2015, 356).

Parteienerklärungen sind nach ihrem objektiven Erklärungswert auszulegen. Es kommt darauf an, wie die Erklärung unter Berücksichtigung der konkreten gesetzlichen Regelung, des Verfahrenszweckes und der der Behörde vorliegenden Aktenlage objektiv verstanden werden muss. Maßgebend für die Wirksamkeit einer Prozesserklärung ist das Erklärte, nicht das Gewollte. Bei undeutlichem Inhalt eines Anbringens ist die Absicht der Partei zu erforschen (VwGH 22.10.2018, Ra 2018/16/0102), wobei im Zweifel dem Anbringen einer Partei, das sie zur Wahrung ihrer Rechte stellt, nicht ein solcher Inhalt beizumessen, der ihr die Rechtsverteidigungsmöglichkeit nimmt. Wenn auch § 307 Abs 1 BAO die Verbindung des Wiederaufnahmebescheides mit dem neuen Sachbescheid anordnet, so ist doch jeder dieser Bescheide für sich einer Beschwerde zugänglich (VwGH 25.4.2016, Ra 2016/16/0015).

Aus der Aktenlage ist ersichtlich, dass die belangte Behörde am 2.10.2018 vier Bescheide erlassen hat. Jeder dieser vier Bescheide ist für sich rechtsmittelbar. Es steht dem Bescheidadressaten somit frei, gegen welchen dieser vier Bescheide er ein Rechtsmittel erhebt. Die belangte Behörde hat mit Beschwerdevorentscheidung vom 10.12.2018, über die Beschwerde, sofern sie sich gegen die Wiederaufnahmebescheide vom 2.10.2012 richtet und mit zwei Beschwerdevorentscheidungen vom 12.12.2018, sofern sich die Beschwerde gegen die beiden Sachbescheide richtet, abgesprochen. Als Reaktion auf die insgesamt drei Schriftstücke der belangten Behörde, aus denen eindeutig erkennbar ist, dass mit der Beschwerdevorentscheidung vom 10.12.2018 hinsichtlich der Wiederaufnahmebescheide und mit den Beschwerdevorentscheidungen vom 12.12.2018 hinsichtlich der Einkommensteuerbescheide abgesprochen wurde, hat der Beschwerdeführer zwei mit 17.12.2018 datierte Schreiben eingebracht, in denen er nur die Sachbescheide anspricht. Obwohl eine datumsmäßige Bezeichnung der Beschwerdevorentscheidungen in den Schreiben vom 17.12.2018 nicht enthalten ist, ist aus dem gesamten Vorbringen in diesen Schreiben eindeutig erkennbar, dass sich diese Schreiben nur gegen die Sachbescheide wenden. Unter Berücksichtigung der gesetzlichen Regelung, des Verfahrenszweckes und der vorliegenden Aktenlage können die Schreiben vom 17.12.2018 nur als Vorlageanträge gegen die

Beschwerdevorentscheidungen hinsichtlich der Einkommensteuerbescheide 2014 und 2015 verstanden werden. Ein undeutlicher Inhalt oder gar ein Mangel liegt nicht vor.

Auslandseinkünfte:

Die unbeschränkte Steuerpflicht umfasst die in § 2 Abs 3 EStG 1988 genannten Einkunftsarten ohne Rücksicht darauf, ob sie aus dem Ausland oder aus dem Inland stammen („Welteinkommen“). Besteht ein Doppelbesteuerungsabkommen mit dem ausländischen Staat, kommen die dort jeweils vorgesehenen Methoden zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung zur Anwendung.

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

Gemäß § 25 Abs 1 Z 3 lit a EStG 1988 zählen zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit die Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis. Schauspieler oder Sänger an Theatern und Opernhäusern erzielen idR Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (*Wanke in Wiesner/Grabner/Knechtl/Wanke*, EStG § 22 Anm 35 und *Kirchmayr/Denk in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG § 47 Tz 79 "Künstler"). Bei den Einkünften des Nationaltheaters Prag handelt es sich somit um Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Gemäß § 2 Abs 8 Z 1 EStG 1988 sind für die Ermittlung der ausländischen Einkünfte die Vorschriften des EStG maßgebend. Dies hat zur Folge, dass auch die mit den Progressionseinkünften zusammenhängenden Werbungskosten zu berücksichtigen sind. Darüber hinaus betrifft die abkommensrechtliche Steuerbefreiung die „Einkünfte“; dies bedeutet, dass nicht nur die Einnahmen, sondern auch die damit im Zusammenhang stehenden Aufwendungen aus der inländischen Steuerbemessungsgrundlage auszuscheiden sind (*Loukota/Jirousek/Schmidjell-Dommes*, Internationales Steuerrecht I/1 Z 23 Rz 19).

Da die Einkommensermittlungsvorschriften des ausländischen Steuerrechts idR von jenen des österreichischen Rechts abweichen, müssen die Auslandseinkünfte unabhängig von der im Ausland maßgebenden Besteuerungsgrundlage an die österreichischen Vorschriften angepasst werden (*Wiesner in Wiesner/Grabner/Knechtl/Wanke*, EStG § 2 Anm 68). Dementsprechend sind auch Werbungskosten, die mit den ausländischen Einkünften in Zusammenhang stehen, bei den Auslandseinkünften zu berücksichtigen. § 73a ASVG sieht vor, dass auch für ausländische Pensionen im Inland Sozialversicherungsbeiträge zu entrichten sind, wenn ein Anspruch des Beziehers/der Bezieherin der ausländischen Rente auf Leistungen der Krankenversicherung besteht.

Gemäß Artikel 18 Abs 2 DBA-Deutschland dürfen Bezüge aus der gesetzlichen Sozialversicherung in dem Staat besteuert werden, aus dem sie stammen. Nach Artikel 23 Abs 2 DBA-Deutschland hat Österreich jene Einkünfte, die in Deutschland besteuert werden dürfen, grundsätzlich von der Besteuerung auszunehmen.

Gemäß Art 16 DBA-Tschechien dürfen Einkünfte, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person als Künstler, wie Bühnen-, Film-, Rundfunk- und Fernsehkünstler sowie Musiker aus ihrer im anderen Vertragsstaat persönlich ausgeübten Tätigkeit bezieht, im anderen Staat besteuert werden. Nach Artikel 22 Abs 1 DBA-Tschechien nimmt Österreich diese Einkünfte von der Besteuerung aus.

Allerdings sehen sowohl Art 23 DBA-Deutschland als auch Art 22 DBA-Tschechien vor, dass der Ansässigkeitsstaat die von ihm auszunehmenden Einkünfte bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen berücksichtigen darf (Progressionsvorbehalt).

Zu Doppelbesteuerungsabkommen hat der Verfassungsgerichtshof in seiner Entscheidung vom VfGH 23.6.2014, SV2/2013 folgendes festgehalten:

"Doppelbesteuerungsabkommen sind – idR bilaterale – völkerrechtliche Verträge, in denen die Vertragspartner innerhalb des persönlichen und des sachlichen Anwendungsbereichs des Abkommens die Verteilung der Besteuerungsrechte zwischen den Vertragstaaten mit dem Ziel der Vermeidung der Doppelbesteuerung regeln. Zu den zentralen Bestimmungen jedes Doppelbesteuerungsabkommens zählen Regelungen, welche die Zuteilung der Besteuerungsrechte festlegen (Verteilungsnormen). Diese bestimmen für die jeweiligen im Abkommen angeführten Einkünfte, ob der jeweilige Vertragstaat völkerrechtlich berechtigt ist, einen innerstaatlich bestehenden Besteuerungsanspruch durchzusetzen, oder ob er nach diesem Vertrag verpflichtet ist, auf den innerstaatlich bestehenden Anspruch zu verzichten. [...] Für jene Fälle, in denen ein Doppelbesteuerungsabkommen in einer Verteilungsnorm dem Quellenstaat ein Besteuerungsrecht einräumt, bestimmen die Methodenartikel eines Doppelbesteuerungsabkommens, nach welcher Methode die Vermeidung der Doppelbesteuerung zu erfolgen hat. Hierbei kommen grundsätzlich zwei Methoden in Betracht: Nach der Befreiungsmethode verzichtet der Ansässigkeitsstaat auf die Besteuerung der im Quellenstaat erzielten Einkünfte unter Progressionsvorbehalt; nach der Anrechnungsmethode werden die im Quellenstaat erzielten Einkünfte vom Ansässigkeitsstaat unter Anrechnung der im Quellenstaat erhobenen Steuer belastet. Welche der beiden Methoden zur Anwendung gelangt, richtet sich nach der völkerrechtlichen Vereinbarung der betroffenen Staaten." Weiters geht er in ständiger Rechtsprechung davon aus, dass es dem Gesetzgeber frei steht, für die verschiedenen Einkunftsarten des EStG 1988 auch spezifische Regelungen zu treffen, wenn diese jeweils sachlich gerechtfertigt sind (VfGH 6.12.2006, G151/06). Sowohl im DBA-Deutschland als auch im DBA-Tschechien ist für die fraglichen Einkünfte die Befreiungsmethode unter Progressionsvorbehalt vorgesehen.

Da die Befreiungsmethode bei der Bemessungsgrundlage der Steuer ansetzt, hätte die dadurch erfolgte Aufteilung des Besteuerungsgutes auf zwei verschiedene Staaten auch Vorteile bei einem progressiven Tarif, weil durch die Aufteilung in beiden Staaten ein niedrigerer Tarif zur Anwendung kommt. Diesem Effekt wird durch den Progressionsvorbehalt vorgebeugt.

Zum alten Doppelbesteuerungsabkommen mit Deutschland, welches ebenfalls das Besteuerungsrecht für Bezüge aus der gesetzlichen Sozialversicherung dem

Staat zugeteilt hat, der die Bezüge ausgezahlt hat (vgl Art 10 DBA-Deutschland BGBl 221/1955) und dem Wohnsitzstaat die Möglichkeit der Berücksichtigung eines Progressionsvorbehalts zugestand, bestehen aus dem Gesichtspunkt des Gleichheitsgrundsatzes keine verfassungsrechtlichen Bedenken (VfGH 10.3.1967, B 213/66).

Werden bei Bezug einer ausländischen Rente für diese Rente zu entrichtende Krankenversicherungsbeiträge von der inländischen Pension einbehalten, liegen Pflichtbeiträge gem § 16 Abs 1 Z 4 lit. a EStG 1988 vor. Diese Werbungskosten stehen im Zusammenhang mit der ausländischen Rente (sind durch die ausländische Rente veranlasst) und sind daher nicht beim inländischen Pensionsbezug oder bei anderen inländischen Einkünften zu berücksichtigen. Ist die Rente in Österreich aufgrund eines DBA steuerbefreit, mindern diese Beiträge die Höhe der zur Berechnung des Steuersatzes zu berücksichtigenden ausländischen Einkünfte (zB BFG 16.3.2018, RV/5100144/2013).

Auf Grund der Angaben der Pensionsversicherungsanstalt waren die deutschen Einkünfte aus der deutschen Rentenversicherung um die im Inland einbehaltenen und darauf entfallenden Krankenversicherungsbeiträge zu reduzieren. Die Bezahlung der auf die Progressionseinkünfte entfallenden Sozialversicherungsbeiträge an eine inländische Sozialversicherung führt nicht dazu, dass diese Sozialversicherungsbeiträge bei inländischen Einkünften abzugsfähig wären, zumal auch nach Artikel 11 Abs 1 Verordnung (EG) 883/2004 zur Koordinierung der Systeme der sozialen Sicherheit Personen, die dieser Verordnung unterliegen, nur den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats unterliegen. Die Krankenversicherungsbeiträge stehen mit der Einkunftsquelle "deutsche Rente" in einem unmittelbaren Zusammenhang.

Die Rechtsgrundlage für den Progressionsvorbehalt ist in den §§ 1, 2 und 33 EStG zu finden; er entspricht dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und ist seit Jahrzehnten in Lehre und Rechtsprechung verankert (*Wiesner in Wiesner/Grabner/Knechtl/Wanke, EStG § 2 Anm 66; VwGH 20.12.2016, Ro 2015/15/0010*). Die zwingende Anwendung des EStG 1988 für die Berechnung des Progressionsvorbehaltes hat ferner zur Folge, dass die ausländischen Einkünfte stets nach österreichischem Recht zu ermitteln sind (*VwGH 6.3.1984, 83/14/0107 ; Wiesner in Wiesner/Grabner/Knechtl/Wanke, EStG § 2 Anm 67*).

Sofern der Beschwerdeführer in seiner Eingabe vom 8.11.2018 vermeint, dass hilfsweise die Bestimmungen des § 67 EStG 1988 anzuwenden wären, um eine steuerliche Gleichstellung zu erreichen, so ist darauf hinzuweisen, dass - für den Fall, dass der Beschwerdeführer damit zum Ausdruck bringen möchte, dass im Inland auch in den Pensionsbezügen sonstige Bezüge enthalten sein können - eine nachträgliche, rein rechnerische Aufteilung eines Gesamtbezugs in laufende und sonstige Bezüge (Herausrechnen von sonstigen Bezügen) mangels eindeutig erkennbarer Unterscheidungsmerkmale zwischen laufenden und sonstigen Bezügen nicht möglich ist (*Knechtl in Wiesner/Grabner/Knechtl/Wanke, EStG § 67 Anm 12*). Im

Übrigen ist darauf hinzuweisen, dass der Beschwerdeführer im gesamten Verfahren trotz mehrmaliger Aufforderung durch die belangte Behörde lediglich den deutschen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2015 vorgelegt hat, der jedoch keine "sonstigen Bezüge" iSd § 67 EStG 1988 enthält. Gemäß § 119 Abs 1 BAO sind die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände vom Abgabepflichtigen offenzulegen, wobei die Offenlegung vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen muss. Die amtswegige Ermittlungspflicht der Abgabenbehörde tritt bei Auslandssachverhalten gegenüber der Mitwirkungs- und Offenlegungspflicht der Partei zurück. Diesfalls besteht eine erhöhte Mitwirkungspflicht der Partei insbesondere bei der Schaffung und Beschaffung von Beweismitteln (VwGH 19.10.2006, 2006/14/0109).

Die ausländischen Einkünfte aus Deutschland und der Tschechischen Republik waren daher mit jenem Betrag zum Progressionsvorbehalt heranzuziehen, der nach inländischen steuerrechtlichen Vorschriften zu ermitteln ist. Weder ein im Ausland steuerfreier Teil noch ein ausländisches Werbungskostenpauschale konnten berücksichtigt werden.

Progressionseinkünfte	
2014	
Brutto (Rente Deutschland)	7.000,32
- SV (PVA)	- 357,00
Einkünfte	6.643,32

Progressionseinkünfte	
2015	
Brutto (Rente Deutschland)	7.132,32
- SV (PVA)	- 363,78
Brutto (nsA Tschechien)	5.181,83
Einkünfte	11.950,37

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Das Bundesfinanzgericht folgt der dargestellten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes; somit liegt kein Grund für eine Revisionszulassung vor. Die Auslegung einer Parteierklärung im Einzelfall wirft im Allgemeinen keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung auf (VwGH 20.2.2019, Ro 2016/13/0011).

Wien, am 3. Juni 2019