



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Dr. H K, W,P, vom 23. August 2011 gegen die Bescheide des Finanzamtes X vom 22. Juli 2011 betreffend **Einkommensteuer für die Jahre 2006 und 2008** entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2006 und 2008 werden aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (in der Folge kurz Bw) bezieht seit 2005 Pensionseinkünfte, unter anderem Renten aus Deutschland.

In einer Beilage zur **Einkommensteuererklärung 2005** gliederte er diese deutschen Renten neben den übrigen Pensionseinkünften mit den Beträgen "BA 7.817,10" und "YYYY 6.756,10" auf, trug sie jedoch nicht im Erklärungsformular ein. Der Einkommensteuerbescheid 2005 erging zunächst erklärungsgemäß.

Im Rahmen seiner **Einkommensteuererklärung 2006** stellte der Bw seine Rentenbezüge (inklusive deutschen Renten "BA 9.380,52" und "YYYY 8.107,32") ebenfalls auf einer Beilage dar, trug sie aber wiederum nicht in das Erklärungsformular ein.

Anlässlich der Veranlagung zur Einkommensteuer 2006 wurde die Summe der deutschen Rentenbezüge vom Finanzamt unter der KZ 440 erfasst und diese Einkünfte laut

Einkommensteuerbescheid 2006 vom 28. Juni 2007 dementsprechend zur Berechnung des Durchschnittssteuersatzes herangezogen.

Gleichzeitig wurde der **Einkommensteuerbescheid 2005** mit Bescheid vom 27. Juni 2007 gemäß § 293b BAO berichtigt, indem nunmehr auch die deutschen Renten zur Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes herangezogen wurden (ebenfalls Erfassung unter KZ 440).

In einem Aktenvermerk vom gleichen Tag wurde vermerkt, dass die in der Beilage angeführten (deutschen) Renten der BA und YYYY unter KZ 440 zur Progression heranzuziehen wären, was mit dem Pflichtigen besprochen worden sei.

In seiner für **2007 elektronisch eingereichten Erklärung** erfasste der Bw selbst die Summe seiner deutschen Renten unter Kennzahl 440 mit 17.771,75 € und erfolgte mit **Einkommensteuerbescheid 2007 vom 19. September 2008** eine entsprechende Veranlagung.

In seiner in Papierform eingereichten **Einkommensteuererklärung für 2008** wurden die deutschen Renten BA und YYYY wiederum mit insgesamt 17.872,44 € (BA 9.482,76 €; YYYY 8.389,68 €) ausgewiesen, dieser Betrag vom Finanzamt wieder unter KZ 440 entsprechend ergänzt und im **Einkommensteuerbescheid 2008 vom 29. April 2009** als Progressionseinkünfte erfasst.

Im Rahmen der am 9. April 2010 abgegebenen **Einkommensteuererklärung für das Jahr 2009** wurden Einkünfte aus deutschen Renten weder im Erklärungsformular selbst noch auf einer Beilage ausgewiesen, weswegen zunächst mit **Einkommensteuerbescheid 2009 vom 8. Juni 2010** eine Veranlagung ohne Berücksichtigung dieser Einkünfte erfolgte.

Mit **Vorhaltsschreiben vom 6. Juli 2011** wurde der Bw vom Finanzamt ersucht, "die Nachweise über die beiden deutschen Renten (YYYY und Deutsche Rentenversicherung Bund) für die Jahre 2009 (nicht erklärt) und 2007 vorzulegen".

In Beantwortung dieses Schreibens gliederte der Pflichtige seine **monatlichen Rentenbezüge** von BA und YYYY für die Jahre 2007 und 2009 auf.
2009 stellten sich diese, wie folgt, dar:

1 – 6/2009	794,57 Euro	BA
7 – 12/2009	813,72 Euro	BA
1 – 12/2009	699,14 Euro	YYYY

Beigelegt waren diesem Schreiben eine **Rentenabrechnung der YYYY, CC, Abteilung Human Ressources für Mai 2005**, aus der hervorgeht, dass sich die monatliche Bruttorente folgendermaßen zusammensetzte:

PK-Rente	373,18 €
PK-Eheg.	18,66 €
YYYY-Rente PO-Lebensl.	<u>283,77 €</u>
	675,61 €

Weiters war ein Schreiben der YYYY vom Dezember 2006 über eine Betriebsrentenanpassung ab 1. Jänner 2007 in Höhe von 23,53 Euro brutto beigelegt.

Außerdem wurde der Rentenbescheid der Bundesversicherungsanstalt für Angestellte vom 19.4.2005 über eine monatliche Rente von 781,71 Euro ab Mai 2005 vorgelegt sowie drei Mitteilungen über Rentenanpassungen.

In der Folge wurde vom Finanzamt das Verfahren betreffend **Einkommensteuer 2009** mit Bescheid vom 22. Juli 2011 **wieder aufgenommen** und gleichzeitig neuerlich ein Einkommensteuerbescheid für diesen Zeitraum erlassen, der die YYYY-Rente zur Gänze in der Steuerbemessungsgrundlage sowie die BA-Rente nur für Zwecke des Progressionsvorbehaltes erfasste.

Die **Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2006 bis 2008** wurden - ebenfalls mit Bescheiden vom 22. Juli 2011 – gemäß § 293b BAO berichtigt.

Begründend wurde in den Einkommensteuerbescheiden 2006 bis 2009 vom 22. Juli 2011 jeweils auf die volle österreichische Steuerpflicht der Firmenpension der Fa. YYYY hingewiesen.

Mit Schreiben vom 23. August 2008 erhob der Pflichtige **Berufung** gegen die berichtigte Festsetzung der **Einkommensteuer für die Jahre 2006 bis 2009**, indem er ausführte, *dass er seine Auslandsbezüge in den Einkommensteuererklärungen der Jahre 2006 – 2008 immer angegeben habe. Aufgrund einer Nachfrage vom Finanzamt Ng (RiA) habe er gedacht, dass diese Bezüge in Deutschland versteuert würden.*

Mit **Berufungsvorentscheidungen vom 30. August 2011** wurde die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 2006 bis 2009 unter Hinweis darauf, *dass Betriebsrenten aus Deutschland aufgrund des Doppelbesteuerungsabkommens mit Deutschland in Österreich zu versteuern seien, als unbegründet abgewiesen.*

Mit Schreiben vom 15. September 2011, das als **Antrag auf Vorlage der Berufung zur Entscheidung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz** gewertet wurde, wendete der

Bw ein, dass die Leistungen der Betriebsrente aus Beitragszahlungen stammen würden, die bereits in Deutschland mit 22 % Lohnsteuer besteuert worden seien. Es werde um Bekanntgabe der Bestimmungen oder Gesetzesparagraphen ersucht, nach denen Betriebsrenten aus Deutschland in Österreich rückwirkend zu versteuern seien, um gegebenenfalls Doppelbesteuerungen zu vermeiden.

Ebenso ersuche er um Rechtsbelehrung, warum bei einem Versäumnis des Finanzamtes die Nachforderungen mit Verzugszinsen beaufschlagt würden.

Im **Schreiben des Finanzamtes vom 5. Oktober 2011** wurde der Bw vom Finanzamt über die Bestimmungen der Artikel 18 (Besteuerung von Ruhebezügen, Renten und ähnlichen Zahlungen) und 23 (Vermeidung der Doppelbesteuerung/Progressionsvorbehalt) des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Deutschland und Österreich, die verfahrensrechtliche Bestimmung des § 293b BAO sowie Sinn und Zweck der Anspruchszinsenvorschreibung gemäß § 205 BAO aufgeklärt.

Seinem **Antwortschreiben vom 9. Oktober 2011** legte der Bw eine Kopie seiner "YYYY-Gehaltsabrechnung Jan. 1984" bei, aus der hervorging, dass er für seine Einzahlung in die Pensionskasse Lohnsteuer entrichtet hatte.

Mit **Vorlagebericht** vom 18. Oktober 2011 wurde die gegenständliche Berufung vom Finanzamt dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

In **Reaktion auf ein Vorhaltsschreiben des Unabhängigen Finanzsenates** vom 25. Mai 2012 teilte der Bw mit, dass die Berechnungsgrundlage seiner PK-Rente aus den 2 % Arbeitgebereinzahlungen vom monatlichen Bruttogehalt resultiere; der Arbeitgeberanteil betrage 4 %. Er verwies diesbezüglich auf eine beigelegte E-Mail der YYYY vom 1. Juni 2012. Über eine allfällige Versteuerung der Arbeitgeberbeiträge habe er keine Auskunft erhalten. Unter der Annahme, dass für die Arbeitgeberbeiträge keine Steuer bezahlt worden sei, müsste wenigstens 1/3 der Firmenpension von der Steuerberechnung in Österreich ausgenommen werden.

Im Rahmen eines am 18. Juli 2012 in Anwesenheit beider Verfahrensparteien durchgeföhrten **Erörterungsgesprächs** wurde zunächst eingehend über die verfahrensrechtlichen Grundlagen der angefochtenen Einkommensteuerbescheide 2006 bis 2008, insbesonders die Frage der "Übernahme einer offensichtlichen Unrichtigkeit aus der Abgabenerklärung" als Tatbestandsvoraussetzung des § 293b BAO, diskutiert. Der Eintrag im Rahmen der elektronisch eingereichten Einkommensteuererklärung 2007 war – so der Bw – von seinem Steuerberater vorgenommen worden.

Hinsichtlich der Berufungsjahre 2007 und 2009 konnte Einvernehmen in Bezug auf die Berechnung der in die österreichischen Besteuerungsgrundlagen einzubeziehenden deutschen Renten (Ansatz von nur 25 % der auf dem Arbeitnehmeranteil basierenden YYYY-Pensionskassenrente) sowie – unter Zustimmung des Bw's – hinsichtlich der Erlassung zweiter Berufungsvorentscheidungen betreffend **Einkommensteuer 2007 und 2009** hergestellt werden.

Im Zusammenhang mit der Berufung betreffend **Einkommensteuer 2006 und 2008** wurde wegen übereinstimmender Zweifel am Vorliegen der verfahrensrechtlichen Grundlage des § 293b BAO eine Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates in Aussicht gestellt.

Über die Berufung betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2006 und 2008 wurde erwogen:

Gemäß **§ 293b BAO** kann die Abgabenbehörde auf Antrag einer Partei (§ 78) oder von Amts wegen einen Bescheid insoweit berichtigten, als seine Rechtswidrigkeit auf der **Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen** beruht.

Um von einer offensichtlichen Unrichtigkeit sprechen zu können, muss die Unrichtigkeit für die Abgabenbehörde ohne weiteres Ermittlungsverfahren, also ohne nähere Untersuchungen im Rechtsbereich und ohne Ermittlungen im Tatsachenbereich deutlich erkennbar sein (siehe Ritz, BAO-Kommentar, 4. Aufl., Wien 2011, Tz 5 zu § 293b und die dort zit. Jud. und Lit.). Bloße Zweifel an der Richtigkeit der Abgabenerklärung – mögen sie auch berechtigt sein – stellen noch keine offenkundige Unrichtigkeit dar.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 18.3.2004, 2003/15/0049, unter Verweis auf VwGH 16.5.2002, 98/13/0180) liegt eine offensichtliche Unrichtigkeit aus der Sicht der Abgabenbehörde vor, wenn behördlicherseits bei entsprechender Prüfung von vornherein die Gewissheit bestünde, dass die in der Abgabenerklärung vertretene Rechtsansicht unrichtig ist.

Die Unrichtigkeit kann sowohl in einer unzutreffenden Rechtsauffassung als auch in einer in sich widersprüchlichen oder eindeutig gegen menschliches Erfahrungsgut sprechenden Sachverhaltsdarstellung zum Ausdruck kommen.

Wird vom Abgabepflichtigen ein bestimmter Sachverhalt vorgetragen, so kann also die Übernahme einer offenkundigen Unrichtigkeit in den Bescheid im Wesentlichen auf **zwei Ursachen** zurückzuführen sein:

- Entweder der **Sachverhalt** ist als solcher offenbar widersprüchlich, kann also mit der Wirklichkeit nicht übereinstimmen, wird aber von der Abgabenbehörde dennoch ihrem

Bescheid zugrunde gelegt, weil sie die offensichtliche Unrichtigkeit mangels entsprechender Prüfung nicht erkennt, oder

- der Sachverhalt ist durchaus denkbar, führt aber als Folge einer offenbar unrichtigen **Rechtsauffassung des Abgabepflichtigen** zu einem unrichtigen Ergebnis, wobei die **Abgabenbehörde** entweder die Unrichtigkeit der Rechtsauffassung, d.h. die an den Sachverhalt geknüpfte unrichtige Rechtsfolge nicht wahrnimmt oder aber **selbst (bewusst) diese unrichtige Rechtsauffassung teilt.**

Nur im letztgenannten Fall kann nicht gesagt werden, dass die Rechtswidrigkeit des Bescheides "auf der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen beruht", denn kausal für die Rechtswidrigkeit des Bescheides wäre diesfalls nicht der Inhalt der Abgabenerklärung, sondern die unrichtige Rechtsauffassung der Abgabenbehörde (VwGH 22.4.1998, 93/13/0277).

Auf den gegenständlichen Fall bezogen bedeuten diese Ausführungen Folgendes:

Insgesamt lagen hier zwei Unrichtigkeiten vor.

1. Die **erste Unrichtigkeit** ergab sich daraus, dass der Pflichtige seine deutschen Rentenbezüge zwar jeweils auf der Beilage zur Einkommensteuererklärung auflistete, die entsprechenden Beträge jedoch nicht im Erklärungsformular anführte. Diese offensichtliche Unrichtigkeit führte im ersten Jahr, in dem der Pflichtige eine deutsche Rente bezog, – also 2005 – zu einem unrichtigen Bescheid, der vom Finanzamt im Zuge der Veranlagung für das Jahr 2006, anlässlich welcher diese Diskrepanz bzw. Unrichtigkeit erkannt worden war, gemäß § 293b BAO berichtigt wurde (siehe Einkommensteuerbescheid 2005 vom 27. Juni 2007).

Die Rechtmäßigkeit dieser Bescheidberichtigung gemäß § 293b BAO für das Jahr 2005 war nie (auch nicht im gegenständlichen Berufungsverfahren, das erst die Folgejahre betrifft!) strittig.

2. Zweifelhaft erschien nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates vielmehr, ob die nunmehr berufungsverhangenen Einkommensteuerbescheide 2006 und 2008 zu Recht gemäß § 293b BAO berichtigt worden waren.

In den Folgejahren ab 2006 war nämlich eine **zweite Unrichtigkeit** hinzugetreten:

Die Bescheidberichtigung für das Jahr 2005 wurde anlässlich der Erstveranlagung für das Jahr 2006 durchgeführt, im Rahmen welcher aufgrund des Erkennens des Finanzamtes, dass die in der Beilage ausgewiesenen deutschen Renten unrichtigerweise nicht im Erklärungsformular eingetragen waren, diese nunmehr bewusst zur Gänze im Einkommensteuererstbescheid 2006 vom 28. Juni 2007 als Progressionseinkünfte erfasst wurden.

Die Abgabenbehörde erster Instanz hatte erkannt, dass der Pflichtige deutsche Renten aus zwei verschiedenen Titeln bezogen hatte, nämlich "BA" und "YYYY", was sich auch eindeutig aus dem Aktenvermerk vom 27. Juni 2007 und dem Vorhaltsschreiben vom 6. Juli 2011 (Hinweis auf "YYYY und Deutsche Rentenversicherung Bund") ergibt.

Nach **Art. 18 Abs. 1 des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Deutschland und Österreich, BGBl III 2002/182**, steht das Besteuerungsrecht für Ruhegehälter, Renten und ähnliche Zahlungen grundsätzlich dem Ansässigkeitsstaat (hier Österreich) zu, es sei denn es handelt sich um Bezüge aus einer gesetzlichen Sozialversicherung des anderen Staates.

Letztere können gemäß **Abs. 2** des zitierten Artikels iVm Art. 23 Abs. 2 des Doppelbesteuerungsabkommens nur zum Progressionsvorbehalt (Berücksichtigung bei der Ermittlung des Einkommensteuersatzes) herangezogen werden.

Die **bewusste Erfassung sämtlicher deutscher Renten** zur Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes konnte aber nur auf der Annahme beruhen, dass es sich bei sämtlichen auf den Beilagen ausgewiesenen deutschen Renten um solche aus der deutschen gesetzlichen Sozialversicherung handelte. Dies mag aufgrund des Erfahrungsschatzes des Finanzamtes bei jenen Beträgen, die unter "BA" (Bundesversicherungsanstalt für Angestellte) ausgewiesen worden waren, gelten, nicht aber für die unter "YYYY" angeführten Beträge. Hier deutete alles darauf hin, dass es sich um eine Firmenpension handelte, bzw. mussten zumindest berechtigte Zweifel daran bestehen, dass diese Rente auch von einer gesetzlichen Sozialversicherung bezogen wurde.

Die Unrichtigkeit der ursprünglichen Einkommensteuerbescheide 2006 und 2008 durch Übertragung sämtlicher auf der Beilage ausgewiesenen, deutschen Renten in KZ 440 (das ist die Kennzahl für die Erfassung von Progressionseinkünften) basierte sohin offensichtlich nicht auf der Übernahme aus der Abgabenerklärung, sondern auf einem unrichtigen Willensentschluss der Behörde zum Übertrag sämtlicher aufgegliederter Rentenbeträge und wurden somit die unrichtigen Angaben in der Abgabenerklärung von dieser mitgetragen.

Entsprechend der oben zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes liegt aber **kein Grund für eine Bescheidberichtigung gemäß § 293b BAO** vor, wenn die Abgabenbehörde die unrichtige Rechtsauffassung des Pflichtigen teilt.

Im gegenständlichen Fall ergab sich die Unrichtigkeit darüber hinaus nicht nur daraus, dass die Abgabenbehörde eine unrichtige Auffassung des Pflichtigen teilte; sie wirkte vielmehr aktiv durch die **bewusste Korrektur der Abgabenerklärung** an der Erstellung des ursprünglichen (unrichtigen) Einkommensteuerbescheides mit.

Solcherart kann aber nicht mehr von einem Bescheid gesprochen werden, dessen

Rechtswidrigkeit auf der "Übernahme einer offensichtlichen Unrichtigkeit aus der Abgabenerklärung" beruhte.

Anzumerken ist an dieser Stelle letztlich, dass im Gegensatz dazu der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2007 tatsächlich auf der Übernahme der Zahlen laut Erklärung des Pflichtigen basierte, da in diesem Jahr in der elektronisch übermittelten Einkommensteuererklärung die KZ 440 von dessen steuerlichem Vertreter entsprechend ausgefüllt worden war. Insofern ergab sich in diesem Jahr die offensichtliche Unrichtigkeit aus der Übernahme aus der Abgabenerklärung und die Abgabenbehörde erster Instanz gab im Rahmen des Ermessens richtigerweise dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit den Vorrang.

Bezüglich der Berichtigungsbescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2006 und 2008 vom 22. Juli 2011 war aber aufgrund obiger Erwägungen die Tatbestandsvoraussetzung des § 293b BAO, wonach die Rechtswidrigkeit auf der Übernahme einer offensichtlichen Unrichtigkeit aus der Abgabenerklärung beruhen müsse, nicht erfüllt.

Die auf diesem Verfahrenstitel beruhenden Einkommensteuerbescheide 2006 und 2008 waren somit unzulässigerweise auf der Grundlage des § 293b BAO erlassen worden.

Sie waren daher gemäß § 289 Abs. 2 BAO ersatzlos aufzuheben.

Linz, am 26. Juli 2012