

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. RR. in der Beschwerdesache Bf., über die Beschwerde vom 16.02.2018 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 vom 12.02.2018, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2016 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf.) reichte beim Finanzamt die ArbeitnehmerInnenveranlagung 2016 ein und wurde die Veranlagung mit Einkommensteuerbescheid vom 12. Februar 2018 durchgeführt. Es ergab sich eine Nachforderung in Höhe von € 344,00.

Die Bf. erhob *Beschwerde* mit folgender Begründung:

Meine ausländischen Einkünfte (Pension) wurden jährlich vom Finanzamt N... mit der Steuernummer O... bereits versteuert.

Ich ersuche um Berichtigung.

Die abweisende *Beschwerdevorentscheidung* wurde erlassen wie folgt:

Die Nachforderung, die im Zuge der Berechnung der Arbeitnehmerveranlagung 2016 entstand, resultiert aus dem gleichzeitigen Bezug Ihrer deutschen Pension und Ihrer österreichischen Pension.

Ihre ausländischen Pensionseinkünfte wurden zur Berechnung des Progressionsvorbehaltes herangezogen. Durch die Anwendung des Progressionsvorbehaltes kommt es in Österreich zu keiner Doppelbesteuerung.

Vielmehr erfolgt hiermit eine Gleichstellung zwischen jenen Abgabepflichtigen, die ausländische Pensionseinkünfte und österreichische Pensionseinkünfte beziehen und jenen Abgabepflichtigen, die mehrere Pensionen von österreichischen Pensionsquellen beziehen. Die Beschwerde war demnach abzuweisen.

Der *Vorlageantrag* enthält folgende Begründung:

Meine deutsche Pension wurde bereits in Deutschland versteuert. Es besteht ein Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Deutschland und Österreich.

Selbst wenn sich die Gesetze geändert haben sollten und meine Pension 2x versteuert werden muss, so kann es doch nicht sein, dass die deutsche Pension in Österreich brutto versteuert wird.

Ich lege Ihnen nochmals die Kopien des deutschen Finanzamtes und der Bestätigung der österreichischen Pensionsversicherung über die von mir geleisteten Zahlungen an die Wiener Gebietskrankenkasse für die deutsche Pension bei.

Bruttopension 1.453,0 / Krankenkasse 74,10 / Steuer Deutschland 111,00 /
erhaltene Pension 1.267,90

Daher habe ich 2016 € 1.267,90

Wenn schon zweimal versteuert wird, dann doch wohl genauso wie bei der österreichischen Pension nach Abzug alles dafür geleisteten Zahlungen.

Die *Beschwerdevorlage* erfolgte mit nachstehendem Sachverhalt und Anträgen:

Sachverhalt:

Die Bf. bezieht Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit von einer Stelle (= Pensionsversicherungsanstalt). Strittig ist, ob die zudem bezogene ausländische Pension in Österreich für die Ermittlung des Durchschnittsteuersatzes herangezogen werden darf (= Progressionsvorbehalt).

Die in Österreich wohnhafte Bf. bezog im Jahr 2016 neben ihrer österreichischen Pension auch eine deutsche Pension von der deutschen Rentenversicherung Bund in Höhe von insgesamt € 1.453,56.

Für diese Pension wurde von der österreichischen Pensionsversicherungsanstalt ein Beitrag zur Krankenversicherung in Höhe von € 74,10 eingehoben. Deutschland besteuerte die deutsche Pension im Jahr 2016 mit € 111,00.

Beweismittel:

Antrag auf Arbeitnehmerveranlagung 2016 vom 22.12.2017

Einkommensteuerbescheid 2016 vom 12.02.2018

Beschwerde vom 16.02.2018

BVE vom 09.07.2018

Vorlageantrag vom 12.07.2018

Vorhalt vom 22.02.2018

Vorhaltsbeantwortung vom 27.02.2018

AEOI-Mitteilung 2016 vom 13.06.2017

Stellungnahme:

Rechtsgrundlage:

EStG:

§ 1 Abs. 2: Unbeschränkt steuerpflichtig sind jene natürlichen Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte.

Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Deutschland und Österreich (von nun an kurz DBA):

Art. 4 Abs. 1: Im Sinne dieses Abkommens bedeutet der Ausdruck „eine in einem Vertragsstaat ansässige Person“ eine Person, die nach dem Recht dieses Staates dort auf Grund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthalts, des Ortes ihrer Geschäftsleitung oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist, und umfasst auch diesen Staat, seine Gebietskörperschaften und andere juristische Personen des öffentlichen Rechts. Der Ausdruck umfasst jedoch nicht eine Person, die in diesem Staat nur mit Einkünften aus Quellen in diesem Staat oder mit in diesem Staat gelegenen Vermögen steuerpflichtig ist.

Art. 18 Abs. 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.

Art. 23 Abs. 2 lit. 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.

Rechtliche Würdigung:

Die Bf. besitzt einen Wohnsitz in Österreich und ist somit in Österreich gemäß § 1 Abs. 2 EStG grundsätzlich mit ihrem gesamten Welteinkommen unbeschränkt steuerpflichtig. Aufgrund dieses Wohnsitzes in Österreich (und dem Umstand, dass nach der Aktenlage kein Wohnsitz in Deutschland besteht) ist die Bf. nach Art. 4 Abs. 1 DBA auch im Sinne des DBAs als in Österreich ansässig zu qualifizieren.

Der Art. 18 Abs. 2 DBA weist Deutschland das Recht zur Besteuerung der deutschen Pension zu.

Wegen des Art. 23 Abs. 2 lit. d ist es Österreich aber erlaubt, das in Deutschland zu besteuernde Einkommen für die Ermittlung des auf das österreichische Einkommen entfallenden Durchschnittsteuersatzes heranzuziehen.

In Österreich ist der Progressionsvorbehalt nicht explizit im Gesetz verankert. Er ergibt sich zwangsläufig aus den Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes (§§ 1, 2 und 33 EStG 1988) und dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung. (Grundsatzurkenntnis VwGH 21.10.1960, 0162/60; VwGH 30.4.1964, 0880/62; VwGH 21.5.1985, 85/14/0001).

Die unmittelbare Rechtsgrundlage für die Berechnung des Progressionsvorbehaltes stellt somit nicht ein Doppelbesteuerungsabkommen dar, sondern ergibt sich aus der Anordnung des EStG 1988, dass sich der Steuersatz nach dem (Gesamt)einkommen des unbeschränkt Stpfl bemisst (VwGH 29.07.2010, 2010/15/0021).

Bestimmungen darin haben nur einschränkenden oder klarstellenden Charakter (vgl. Einkommensteuerrichtlinie 2000 Rz 7589f).

Wie aus dem Berechnungsteil des Einkommensteuerbescheides klar ersichtlich ist (Durchschnittssteuersatz 16,30% von 22.880,40) wurde lediglich die österreichische Pension besteuert, eine dem DBA widersprechende Besteuerung der deutschen Pension fand nicht statt.

Die Bf. weist in ihrem Vorlageantrag allerdings zu Recht darauf hin, dass der *Krankenversicherungsbeitrag in Höhe von € 74,10* nicht berücksichtigt wurde. Korrekterweise hätten nur € 1.379,46 der deutschen Pension zur Berechnung des Durchschnittsteuersatzes herangezogen werden dürfen.

Nicht zugestimmt kann der Bf. aber werden, wenn sie vermeint, dass auch die in Deutschland entrichtete Steuer berücksichtigt werden müsse. Eine Berücksichtigung der im Ausland geleisteten Steuer kommt nur in Frage, wenn im jeweiligen DBA die Anrechnungsmethode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung herangezogen werden muss. Wie bereits oben geschildert, ist für den hier vorliegenden Fall aber die Befreiungsmethode mit Progressionsvorbehalt vorgesehen (siehe Art. 23 Abs. 2 lit. a und d).

Beantragt wird die teilweise Stattgabe der Beschwerde im Sinne der obigen Ausführungen.

Der Vollständigkeit halber wird ausgeführt: Eine Gesetzesänderung zu der hier vorliegenden Problematik fand in den letzten Jahren nicht statt. Die ausländische Pension hätte bereits in den Vorjahren erklärt werden müssen.

Relativ neu ist lediglich der Umstand, dass Deutschland (und andere Länder) seit 2016, die an österreichische Bürger ausbezahlten Pensionen meldet. Dementsprechend behält sich die ho. Behörde auch das Recht vor, die Einkommensteuerverfahren der Vorjahre gemäß § 303 BAO, nach Entscheidung des BFG über diesen Fall, wiederaufzunehmen. Zur Bezeichnung des Vorlageantrages „Einkommensteuer 2016 und 2017“: Anders als im Jahr 2016, erging der Erstbescheid für das Jahr 2017 erst am 09.07.2018. Dementsprechend wurde das Anbringen vom 12.07.2018 für das Jahr 2016 als Vorlageantrag (da hier bereits eine BVE ergangen war) und für das Jahr 2017 als Beschwerde qualifiziert. Informationshalber wird mitgeteilt, dass die Entscheidung über die Beschwerde 2017 gemäß § 271 BAO, bis zur Entscheidung des BFG über den gegenständlichen Fall, ausgesetzt wird.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Die AEOI-Mitteilung betreffend die Bf. als Empfängerin und das Jahr 2016 beinhaltet folgende Angaben:

Auszahlende Stelle: Deutsche Rentenversicherung Bund, Anschrift: ...

Pensionsauszahlung: 1.453,56 €

Gemäß § 1 Abs. 2 EStG 1988 sind jene natürlichen Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, unbeschränkt steuerpflichtig. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte.

Unstrittig ist gemäß der Aktenlage, dass die Bf. im beschwerdegegenständlichen Jahr 2016 den Hauptwohnsitz und Mittelpunkt der Lebensinteressen in Österreich hatte und daher das Welteinkommen nach österreichischem Steuerrecht zu ermitteln ist.

Grundlage für die Aufteilung der Besteuerungsrechte zwischen Österreich und Deutschland ist im gegenständlichen Fall das Abkommen zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern von Einkommen und Vermögen vom 24. August 2000, BGBl. III Nr. 182/2002.

Art. 18 Abs. 1 des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Österreich und Deutschland legt die Grundregel fest, nämlich dass, wenn eine in einem Vertragsstaat ansässige Person Ruhegehälter und ähnliche Vergütungen oder *Renten* aus dem anderen Vertragsstaat erhält, diese Bezüge nur im erstgenannten Staat besteuert werden dürfen.

Art. 18 Abs. 2 des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Österreich und Deutschland normiert jedoch, dass Bezüge, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus der gesetzlichen Sozialversicherung des anderen Vertragsstaat erhält, abweichend von vorstehendem Absatz 1 nur in diesem anderen Staat besteuert werden dürfen.

Demnach wird dem Staat der zahlenden Kasse das Besteuerungsrecht belassen, der Ansässigkeitsstaat hat die betreffenden Einkünfte aus der Bemessungsgrundlage auszuscheiden. Darin liegt sogleich schon die Anordnung über die Vermeidung der Doppelbesteuerung.

Der Bezug der gegenständlichen Pensionszahlungen ist ein Bezug aus der gesetzlichen *deutschen* Sozialversicherung und steht gem. Art. 18 Abs. 2 des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Österreich und Deutschland das Besteuerungsrecht nur der Bundesrepublik Deutschland als Quellenstaat zu.

Art. 23 Abs. 2 lit. d des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Österreich und Deutschland setzt fest, dass Einkünfte oder Vermögen einer in der Republik Österreich ansässigen Person, die nach dem Abkommen von der Besteuerung in der Republik Österreich auszunehmen sind, gleichwohl in der Republik Österreich bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen oder Vermögen der Person einbezogen werden. Die Gesetzesstelle erlaubt dem Ansässigkeitsstaat daher die Besteuerung unter Progressionsvorbehalt und verankert allgemein den Progressionsvorbehalt für den Fall der Freistellung von Einkünften auf österreichischer Seite.

In diesem Fall führt die Freistellungsverpflichtung in der Verteilungsnorm des Art. 18 Abs. 2 des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Österreich und Deutschland zur Anwendbarkeit des Progressionsvorbehaltes im Ansässigkeitsstaat.

Bei Anwendung des Progressionsvorbehalts wird das (Gesamt)Einkommen nach den Vorschriften des österreichischen Einkommensteuergesetzes ermittelt (VwGH 14.12.2006, 2005/14/0099).

Die Ermittlung der ausländischen Einkünfte erfolgt ebenso wie die Einkommensermittlung ausschließlich nach den Vorschriften des innerstaatlichen Rechts (Lang, Doppelbesteuerungsabkommen, S. 102). Dementsprechend ist auch bei Anwendung der Befreiungsmethode der aus der innerstaatlichen Bemessungsgrundlage auszuscheidende

Teil der Einkünfte stets nach innerstaatlichem Recht zu ermitteln (VwGH 6.3.1984, 83/14/0107).

Bei der Durchführung des Progressionsvorbehaltes ist nach § 2 Abs. 2 EStG 1988 das zu veranlagende Einkommen zu ermitteln, als ob kein Abkommen bestünde. Darauf ist die auf dieses Einkommen entfallende österreichische Steuer und der Durchschnittssteuersatz zu ermitteln. Dieser Durchschnittssteuersatz wird daraufhin auf jenen Einkommensteil angewendet, der nach dem Abkommen in Österreich besteuert werden darf.

§ 25 Abs. 1 Z. 3 lit. c EStG 1988 legt fest, dass nichtselbstständige Einkünfte auch *Pensionen* aus einer ausländischen gesetzlichen Sozialversicherung sind, die einer inländischen gesetzlichen Sozialversicherung entspricht. Gesetzlich nicht vorgesehen ist, dass solche Pensionseinkünfte nur mit einem bestimmten Anteil zu erfassen sind.

Bei der gegenständlichen *deutschen Pension* handelt es sich um nichtselbstständige Einkünfte im Sinne des § 25 Abs. 1 Z. 3 lit. c EStG 1988. Diese Einkünfte dürfen lediglich im Rahmen des Progressionsvorbehaltes berücksichtigt werden, wie dies bereits durch das Finanzamt geschehen ist.

Bei der Berechnung der Einkommensteuer ist, wie von der Bf. im Vorlageantrag beantragt, der im Zuge der Veranlagung nicht in Ansatz gelangte Krankenversicherungsbeitrag in Höhe von € 74,10 zu berücksichtigen.

Auf die diesbezügliche Änderung der Bemessungsgrundlage wies das Finanzamt in der Beschwerdevorlage hin und wurde eine teilweise Stattgabe beantragt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Berechnung der Einkommensteuer 2016:

Bezugsauszahlende Stelle	stpfl. Bezüge (245)
Pensionsversicherungsanstalt	22.940,40 €
Gesamtbetrag der Einkünfte	22.940,40 €
Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988):	
Pauschbetrag für Sonderausgaben	60,00 €
Einkommen	22.880,40 €
Die Einkommensteuer wird unter Berücksichtigung der ausländischen Einkünfte wie folgt ermittelt:	
Einkommen	22.880,40 €
Ausländische Einkünfte (1.453,56 - 74,10 - Veranlagungsfreibetrag 80,54)	1.298,92 €
Bemessungsgrundlage für den Durchschnittssteuersatz	24.179,32 €

0% für die ersten 11.000,00	0,00 €
25% für die weiteren 7.000,00	1.750,00 €
35% für die restlichen 6.179,32	2.162,76 €
Durchschnittssteuersatz ($3.912,76 / 24.179,32 \times 100$)	16,18%
Durchschnittssteuersatz 16,18% von 22.880,40	3.702,05 €
Pensionistenabsetzbetrag	-34,01 €
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	3.668,04 €
Steuer sonstige Bezüge	192,20 €
Einkommensteuer	3.860,24 €
Anrechenbare Lohnsteuer (260)	-3.547,40 €
Rundung gem. § 39 Abs. 3 EStG 1988	0,16 €
Festgesetzte Einkommensteuer	313,00 €

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.

Wien, am 31. Juli 2018