

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache NN, vertreten durch Buchholz Klaus, Erfurter Straße 51, 75365 Calw und Mag. Trummer & Partner Wirtschaftstreuhand GmbH, Ahornerstraße 197, 8952 Irdning, über die Beschwerde vom 02.05.2019 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Judenburg Liezen vom 10.04.2019, betreffend Einkommensteuer 2013 bis 2017 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Zu den Beschwerdeverentscheidungen vom 31.05.2019 ergeben sich keine Änderungen.

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

Entscheidungsgründe:

Der Beschwerdeführer (Bf) ist deutscher Staatsbürger und bezieht aus Deutschland eine Rente aus der gesetzlichen Sozialversicherung und Ruhegehälter aus betrieblichen Rentenversicherungen. In Österreich erzielt er Einkünfte aus selbständiger Arbeit.

Die Veranlagung zur Einkommensteuer erfolgte in Österreich für die Jahr 2013 bis 2017 mit nachstehender Begründung:

"Laut übermittelter Kontrollmitteilungen erhalten Sie eine Rente aus der dt.gesetzlichen Sozialversicherung, weiters zwei Ruhegehälter aus einer betrieblichen Rentenversicherung.

Gemäß DBA Deutschland sind Bezüge aus der gesetzlichen Sozialversicherung in Deutschland zu besteuern (Artikel 18 (2) DBA).

Gemäß Artikel 23 (2) a in Verbindung mit d DBA - BRD sind diese im Ansässigkeitsstaat Ö mit dem Progressionsvorbehalt anzusetzen. Der anzusetzende Betrag ist nach Ö Steuerrecht zu ermitteln (Brutto abzügl. 5,1% Sozialvers.).

Die beiden Bezüge aus den betrieblichen Rentenversicherungen sind im Sinne des Artikel 18 (1) DBA in Österreich als Ansässigkeitsstaat zu besteuern.

Gemäß Artikel 23 (2) b DBA hat Ö die Steuer der BRD anzurechnen (begrenzt mit der Höhe der Österreichischen Steuer). Aufgrund des vorgelegten deutschen Steuerbescheides wurde die auf diese Rentenbezüge (49€, 299€, 2546€) "entfallende dt. Steuer mit Null ermittelt."

Der steuerliche Vertreter wandte sich dagegen mit Beschwerde und führte darin aus, dass die angesetzten Betriebsrenten gem. Art. 10 des DBA Österreich Ruhegehälter von Gemeindeverbänden bzw. juristischen Personen des öffentlichen Rechts — Kommunalen Versorgungsverband Baden - Württemberg bzw. VBL - für eine frühere Tätigkeit darstellen würden und somit in Deutschland zu versteuern seien, was auch geschehen sei. In Österreich würde lediglich dies im Rahmen des Progressionsvorbehalts der ausländischen Einkünfte erfolgen, welches einen dann insgesamt niedrigeren Steuersatz bezüglich der in Österreich erzielten Einkünfte aus selbständiger Arbeit bewirken würde.

Mit Beschwerdeverentscheidung gab das Finanzamt der Beschwerde teilweise statt und berücksichtigte die Rente der VBL lediglich im Rahmen des Progressionsvorbehalts mit der Begründung, dass diese Rente auf Grund der Tätigkeit bei der Rentenversicherung Bayern der Besteuerung in Deutschland unterliege und führte Nachstehendes aus:

"Im konkreten Fall war zu untersuchen, welcher Tätigkeit der Abgabepflichtige in Deutschland nachgegangen ist, um die Zuordnung des aus dieser Tätigkeit entstandenen Rentenbezuges zu Art. 18 bzw. Art. 19 DBA zuzuordnen:

1. BFW Bad W = ZVK KVBW Zusatzrente

"Berufsförderungswerk" > laut Homepage handelt es sich um ein Unternehmen, welches Reha-Maßnahmen zur beruflichen Wiedereingliederung von behinderten Menschen anbietet;

Es handelt sich um einen Betrieb gewerblicher Art und daher Art. 18 Abs. 1 und in Österreich als Ansässigkeitsstaat mit dem Anrechnungsverfahren anzusetzen.

2. Rentenversicherung Bayern = VBL

Die Rentenversicherung Bayern fällt grundsätzlich unter Art. 19

Die VBL ist eine Körperschaft öffentlichen Rechts und daher von Art. 19 Abs. 2 umfasst (vgl. BFG vom 23.07.2015, RV/110050572014)

Diese Bezüge sind in Österreich mit dem sog. Progressionsvorbehalt anzusetzen."

In seinem dagegen gerichteten Vorlageantrag vom 07.06.2019 wies der deutsche steuerliche Vertreter des Bf darauf hin, dass die Renteneinkünfte aus dem früheren Arbeitsverhältnis beim BFW Bad X = ZVK und KVBW als Zusatzrente wie eine gesetzliche Rente aus der Deutschen Rentenversicherung zu behandeln seien. Es handle sich beim Träger des BFW, um eine Körperschaft des öffentlichen Rechts und nicht um einen Betrieb gewerblicher Art, da im BFW Körperbehinderte - z.B. Rollstuhlfahrer - wieder in das normale Arbeitsleben gebracht bzw. eingegliedert werden sollen.

In einem Nachtragsschreiben brachte ein österreichischer steuerlicher Vertreter nunmehr vor, dass in Österreich keine unbeschränkte Steuerpflicht vorliege.

Begründend dazu führte er aus:

"Der Bf hat sowohl in Deutschland als auch in Österreich Wohnsitze, an denen er sich gemeinsam mit seiner Ehefrau abwechselnd aufhält. Seine Kinder leben in der Nähe seines deutschen Wohnsitzes. Er bezieht eine Rente aus der gesetzlichen Sozialversicherung und aus zwei betrieblichen Rentenversicherungen, alle aus Deutschland. Deshalb ist man davon ausgegangen, dass die engeren persönlichen und

wirtschaftlichen Beziehungen zu Deutschland bestehen. In Deutschland wird demnach unbeschränkte Steuerpflicht und in Österreich beschränkte Steuerpflicht mit den in Österreich erzielten Einkünften aus selbständiger Arbeit (unterrichtende Tätigkeit) begründet. Sämtliche Einkünfte wurden bisher in Deutschland versteuert, die Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Österreich über den Progressionsvorbehalt.

In den in Österreich bisher ergangenen Bescheiden wird jedoch immer von einer unbeschränkten Steuerpflicht in Österreich ausgegangen und gem. Art. 18 Abs. 1 DBA für die Bezüge der BFW Bad W Österreich das Besteuerungsrecht zugesprochen. Die Beschwerde vom 07.06.2019 richtet sich gegen diese Beurteilung.

Tatsächlich erheben wir aber gegen die angeführten Einkommensteuerbescheide 2013 bis 2017 das Rechtsmittel der Beschwerde mit der Begründung, dass in Österreich keine unbeschränkte Steuerpflicht vorliegt. Aus diesem Grund sind sowohl die Rente aus der gesetzlichen Sozialversicherung als auch die beiden betrieblichen Rentenversicherungen -wie bisher geschehen - in Deutschland zu versteuern. Der Bf hat demnach in Österreich lediglich seine hier erzielten Einkünfte aus selbständiger Arbeit als beschränkt Steuerpflichtiger zu versteuern."

Im Vorlagebericht vom 22.07.2019 nahm das Finanzamt nochmals ausführlich zur Frage des Wohnsitzes und gewöhnlichen Aufenthaltes Stellung.

Die Ausführungen im Vorlagebericht, dem wie der Beschwerde vorentscheidung Vorhaltscharakter zukommt, blieben in der Folge unwidersprochen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Nach § 1 Abs. 2 EStG sind Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, (in Österreich) unbeschränkt steuerpflichtig.

Einen Wohnsitz im Sinn der Abgabenvorschriften hat nach § 26 Abs. 1 BAO jemand dort, wo er eine Wohnung innehat unter Umständen, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird.

Der Steuerpflichtige muss die Wohnung (Wohnstätte) innehaben, dh. dass er diese grundsätzlich jederzeit für eigene Wohnzwecke nutzen kann (tatsächliche Verfügungsgewalt). Die Wohnung muss nicht die eigene sein (so hat zB der Mieter die gemietete Wohnung inne). Eine (ununterbrochene) tatsächliche Benützung der Wohnung ist nicht erforderlich (VwGH vom 16.9.1992, 90/13/0299). Die Umstände müssen darauf schließen lassen, dass der Steuerpflichtige die Wohnung beibehalten und benutzen wird.

Im vorliegenden Fall hat der Bf unbestritten in Österreich seinen Hauptwohnsitz in einem zur Hälfte in seinem Eigentum stehenden Einfamilienhaus und verfügt laut Schreiben seines steuerlichen Vertreters vom 26.10.2018 in Deutschland über ein Arbeitszimmer.

Verfügen (natürliche) Personen über einen Wohnsitz in zwei oder mehreren Staaten, so werden die Besteuerungsrechte zwecks Vermeidung einer Doppelbesteuerung im Regelfall auf Grund von Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) auf die beteiligten Staaten aufgeteilt.

Das mit Deutschland abgeschlossene DBA sieht nun Folgendes vor:

Ist eine Person in beiden Staaten ansässig, so gilt nach Art. 4 Abs. 2 DBA Deutschland:

a) Die Person gilt nur in dem Staat ansässig, in dem sie über eine ständige Wohnstätte verfügt; verfügt sie in beiden Staaten über eine ständige Wohnstätte, so gilt sie nur in dem Staat ansässig, zu dem sie die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat (Mittelpunkt der Lebensinteressen);

b) kann der Mittelpunkt der Lebensinteressen nicht bestimmt werden (oder verfügt die Person in keinem der Staaten über eine ständige Wohnstätte), so gilt sie als in dem Staat ansässig, in dem sie ihren gewöhnlichen Aufenthalt hat.

Verfügt also ein Steuerpflichtiger über Wohnsitze in beiden Staaten, so ist er dort ansässig, wo er den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen hat; (nur) subsidiär wird auf den gewöhnlichen Aufenthalt (bzw. in weiterer Folge auf die Staatsangehörigkeit) abgestellt.

Dazu hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 25.07.2013, 2011/15/0193 Nachstehendes ausgeführt:

"Für die Beurteilung der Frage, an welchem Ort (in welchem Staat) der Steuerpflichtige die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat, ist auf das Gesamtbild der persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse abzustellen, wobei das Überwiegen der Beziehungen zum einen oder anderen Staat den Ausschlag gibt (vgl. Hofstätter/Reichel, § 1 EStG 1988, Tz 9). Wirtschaftlichen Beziehungen kommt dabei in der Regel eine geringere Bedeutung zu als persönlichen Beziehungen. Unter letzteren sind all jene zu verstehen, die einen Menschen aus in seiner Person liegenden Gründen mit jenem Ort verbinden, an dem er einen Wohnsitz innehat. Von Bedeutung sind dabei familiäre Bindungen sowie Betätigungen gesellschaftlicher, religiöser und kultureller Art und andere Betätigungen zur Entfaltung persönlicher Interessen und Neigungen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 20. Februar 2008, 2005/15/0135), aber auch Verbindungen zu Sachgesamtheiten, wie Privatsammlungen, und die Mitgliedschaft in Vereinen und andere soziale Engagements (vgl. Vogel/Lehner, DBA5 (2008), Art 4 Rn 192)."

In Anbetracht der dargestellten Rechtslage vertritt das Bundesfinanzgericht die Auffassung, dass der Bf in den Streitjahren ohne jeden Zweifel über eine „Wohnung“ (Wohnstätte) in Österreich verfügte und auch hier zweifelsfrei den *Mittelpunkt seiner Lebensinteressen* hat:

Schon allein aus den verschiedenen Eingaben des Bf. selbst ergibt sich, dass er in den Streitjahren (in Österreich) eine Wohnstätte im Sinne obiger Rechtsdarlegungen inne hatte:

So hat seine steuerliche Vertretung auf die Frage des Finanzamtes nach dem Lebensmittelpunkt des Bf im Schreiben vom 26.10.2018 bekannt gegeben, dass der Bf seit 2010 in Österreich ansässig sei und in Deutschland lediglich ein Arbeitszimmer habe. Der Lebensmittelpunkt sei in Österreich bei seiner Frau mit welcher er seit 2000 verheiratet sei.

Dies steht auch im Einklang mit dem Grundbuchsauszug, der den Bf und seine Ehegattin, die österreichische Staatsbürgerin ist und in Österreich bis 08/2015 selbst Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielte, jeweils zur Hälfte als Eigentümer eines Einfamilienhauses (Kaufvertrag vom 29.03.2005) ausweist. An dieser Adresse ist der Bf auch mit Hauptwohnsitz gemeldet.

Dazu kommt, dass er in seiner Einkommensteuererklärung die Berücksichtigung von Krankheitskosten für medizinische Leistungen in Österreich und Kirchensteuer (Diözese Graz- Seckau) beantragt hat. Auch hat er an seinem Hauptwohnsitz -wie die Recherchen des Finanzamtes ergeben haben - die Funktion eines Bezirkskoordinators des Kriseninterventionsteams inne. Seit 12/2010 hat der Bf ein Auto und seit 04/2014 eine Vespa in Österreich angemeldet. Selbst den deutschen Steuerbehörden hat der Bf seine österreichische Adresse bekannt gegeben.

Das Finanzamt konnte daher völlig zu Recht davon ausgehen, dass der Bf seinen Lebensmittelpunkt im Inland hat und der Umstand, dass der Bf zwei (vermutlich erwachsene) Söhne in Deutschland hat, für diese Beurteilung nicht schädlich ist.

Der Bf unterliegt daher mit seinen gesamten Einkünften der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht in Österreich.

Werden nun Einkünfte im Ausland erzielt, kann das Besteuerungsrecht durch ein mit dem Quellenstaat der Einkünfte bestehendes Doppelbesteuerungsabkommen eingeschränkt sein.

Für die Besteuerung der deutschen Bezüge bedeutet dies Folgendes:

Die maßgeblichen Bestimmungen des Abkommens vom 24. August 2000 zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, BGBl. III 2002/182 idF BGBl III 2012/32 lauten auszugsweise:

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.

Artikel 19
Öffentlicher Dienst

(1) ...

(2) Ruhegehälter, die von einem Vertragsstaat, einer seiner Gebietskörperschaften oder einer anderen juristischen Person des öffentlichen Rechts dieses Staates an eine natürliche Person für diesem Staat, einer seiner Gebietskörperschaften oder einer anderen juristischen Person des öffentlichen Rechts geleistete Dienste gezahlt werden, dürfen abweichend von Artikel 18 nur in diesem Staat besteuert werden. Diese Ruhegehälter dürfen jedoch nur im anderen Vertragsstaat besteuert werden, wenn die natürliche Person in diesem Staat ansässig ist und ein Staatsangehöriger dieses Staates ist.

(3) Auf Vergütungen für Dienstleistungen und Ruhegehälter, die im Zusammenhang mit einer gewerblichen Tätigkeit eines Vertragsstaats oder einer seiner Gebietskörperschaften oder einer anderen juristischen Person des öffentlichen Rechts dieses Staates erbracht werden, sind die Artikel 15, 16, 17 und 18 anzuwenden.

Der Bestimmung des Art. 18 Abs. 1 DBA -Deutschland entsprechend dürfen Ruhegehälter und ähnliche Vergütungen nur im Ansässigkeitsstaat (hier Österreich) besteuert werden. Bezüge aus der gesetzlichen Sozialversicherung des anderen Vertragsstaates dürfen nach Art. 18 Abs. 2 hingegen nur im anderen Staat (Deutschland) besteuert werden. Eine besondere Regelung gilt für Ruhegehälter, die an öffentlich Bedienstete geleistet werden, soweit sie unter Art. 19 fallen.

Unstrittig ist im vorliegenden Fall die Besteuerung der Rente aus der gesetzlichen Sozialversicherung.

Wie der steuerliche Vertreter in der Vorhaltsbeantwortung vom 16.05.2019 bekannt gegeben hat, bezieht der Bf auch Ruhegehälter aus seiner Tätigkeit beim BFW Bad X und bei der Rentenversicherung Bayern.

Bezüglich der Tätigkeit bei der Rentenversicherung ist das Finanzamt zu Recht den Ausführungen des Bf in der Beschwerde gefolgt und hat die Auffassung vertreten, dass es sich dabei um Ruhegehälter für geleistete Dienste an einer juristische Person des öffentlichen Rechts handelt, weshalb die Ruhegehälter der VBL, einer vom Bund und den Ländern getragenen Versorgungseinrichtung für die Arbeitnehmer des öffentlichen Dienstes, unter Art 19 Abs. 2 des DBA -Deutschland zu subsumieren sind.

Die Ruhegehälter für die dem Berufsförderungswerk Bad X geleisteten Tätigkeit, deren Träger die Josefs-Gesellschaft e.V. ist, war jedoch eindeutig dem Art. 18 Abs. 1 zuzuordnen.

Der den Bestimmungen des angeführten DBA entsprechende Einkommensteuerbescheid ist daher nicht als rechtswidrig zu beurteilen und die Beschwerde demzufolge als unbegründet abzuweisen.

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.

Sowohl zur Frage des Wohnsitzes als auch des Lebensmittelpunktes ist umfangreiche Judikatur vorhanden, weshalb keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vorliegt; die Frage der Zuordnung der deutschen Ruhegehälter ist durch das Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland eindeutig geklärt. Eine Revision ist daher nicht zulässig.

Es war somit wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 13. September 2019