

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter Ri über die Beschwerde vom 19. Dezember 2017 des **Beschwerdeführers** Bf gegen den Bescheid des Finanzamtes, betreffend **Einkommensteuer 2016** vom 22. November 2017 zu Recht:

I)

Der Einkommensteuerbescheid 2016 wird abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Einkommensteuer sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Spruches.

II)

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

Entscheidungsgründe

1. Verfahrensgang

Von der deutschen Finanzverwaltung wurde am 21.06.2017 der österreichischen Finanzverwaltung eine AEIOI Mitteilung über die Auszahlung einer Pension im Jahr 2016 von der deutschen Rentenversicherung Bayern Süd an den Beschwerdeführer (in weiterer Folge kurz BF) übermittelt. Vom BF wurde am 20.11.2017 die Einkommensteuererklärung 2016 beim Finanzamt eingereicht. Unter den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit ohne Lohnsteuerabzug wurden vom BF unter der Kennzahl 453 unter Progressionsvorbehalt steuerbefreite Auslandseinkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (einschließlich Pensionen) nach Abzug aller Werbungskosten in Höhe von € 745,92 erklärt.

Am 22.11.2017 wurde vom Finanzamt der Einkommensteuerbescheid 2016 erlassen und die eingereichte Einkommensteuererklärung erklärungskonform veranlagt.

Mit Anbringen vom 19.12.2017 wurde vom BF eine Beschwerde eingebracht. Werbungskosten und Sonderausgaben seien nicht berücksichtigt worden und für die deutsche Rente müsse in Deutschland Einkommensteuer bezahlt werden.

Seitens des Finanzamtes wurde mit Datum vom 09.01.2018 eine Beschwerdevorentscheidung erlassen, wobei die beantragten Werbungskosten berücksichtigt wurden. Die Werbungskosten für ausländische Krankenversicherungen wurden bei der Kennzahl 791 in Abzug gebracht. Hinsichtlich der geltend gemachten Sonderausgaben erfolgte eine Abweisung der Beschwerde, da die durchgeführten Malerarbeiten den Nutzungswert des Wohnraumes nicht wesentlich erhöhen oder die Nutzungsdauer nicht wesentlich verlängern würden.

Mit Schreiben vom 08.02.2018 wurde vom BF ein Vorlageantrag eingebracht. Beantragt wurde die deutsche Rente auf Grund des deutsch-österreichischen Doppelbesteuerungsabkommens in Österreich steuerfrei zu belassen, da sie in Deutschland versteuert werde.

Das Finanzamt legte die Beschwerde elektronisch am 22.02.2018 dem Bundesfinanzgericht vor.

Mit Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 11.09.2019 wurde der BF aufgefordert, einen Nachweis von der deutschen Rentenversicherung Bayern Süd über die Höhe der im Jahr 2016 bezogenen Pension bis zum 13.11.2019 vorzulegen. Nachdem dieses Ergänzungsersuchen unbeantwortet blieb, wurde der BF mit neuerlichem Beschluss vom 25.11.2019 aufgefordert, die angeforderten Unterlagen vorzulegen.

Mit Schreiben vom 07.01.2020 wurden vom BF Nachweise über die Höhe der deutschen Altersrente von der Deutschen Rentenversicherung Bayern Süd (Rentenanpassung zum 01.07.2015 und Rentenanpassung zum 01.07.2016), der deutsche Einkommensteuerbescheid für 2016 sowie eine Bestätigung der Pensionsversicherungsanstalt über die Höhe der im Jahr 2016 für die ausländische Rente entrichteten Sozialversicherungsbeiträge übermittelt.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

2. Sachverhalt

Die Entscheidung des Bundesfinanzgerichts basiert auf folgendem Sachverhalt, der in den Akten der Abgabenbehörde sowie des Gerichtes abgebildet und soweit nicht gesondert angeführt unbestritten ist.

Der BF hat seinen Wohnsitz in Österreich. Er bezieht neben einer inländischen Pension von der Pensionsversicherungsanstalt und Einkünften aus Vermietung und Verpachtung eine Pension von der Deutschen Rentenversicherung Bayern Süd. Die deutsche Pension wurde vom Finanzamt im Einkommensteuerbescheid 2016 unter den unter

Progressionsvorbehalt steuerbefreiten Einkünften erfasst und die Einkommensteuer unter Berücksichtigung der ausländischen Pension bei der Ermittlung des Steuersatzes berücksichtigt. Von der deutschen Rentenversicherung Bayern Süd wurde im Jahr 2016 eine Rente in Höhe von € 745,92 ausbezahlt. Der BF hat im Jahr 2016 Beiträge an eine Krankenversicherung gem. § 73a ASVG für diese Leistung (Werbungskosten) in Höhe von € 37,02 entrichtet. Es liegen somit ausländische Pensionseinkünfte in Höhe von € 708,90 vor.

3. Beweiswürdigung

Gem. § 167 Abs 2 BAO haben die Abgabenbehörde und das Bundesfinanzgericht unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

In Befolgung dieser Grundsätze ist der oben dargestellte Sachverhalt deshalb wie folgt zu würdigen. Der festgestellte Sachverhalt stützt sich auf die Angaben des BF sowie auf die dem Gericht vorgelegten Unterlagen des Finanzamtes und ist insoweit unstrittig. Die Höhe der ausländischen Pensionseinkünfte wurde vom BF mit den mit Schreiben vom 07.01.2020 vorgelegten Unterlagen zweifelsfrei nachgewiesen und wurde die Höhe der anzusetzenden Pensionseinkünfte auch vom Finanzamt bereits in der Beschwerdevorentscheidung vom 09.01.2018 berücksichtigt. Bezüglich der geringfügigen Differenz zwischen Jahresbetrag der Rente laut deutschem Steuerbescheid für 2016 (€ 727,00) und im Jahr 2016 ausbezahlten Rentenbezügen laut Mitteilungen der Deutschen Rentenversicherung Bayern Süd (€ 745,92) ist festzuhalten, dass im Betrag von € 745,92 eine Zulage zur Krankenversicherung in Höhe von € 18,92 enthalten ist, welcher im deutschen Steuerbescheid nicht angesetzt wurde.

4. Rechtsgrundlagen, rechtliche Würdigung

Außer in den Fällen des § 278 BAO hat das Verwaltungsgericht immer in der Sache selbst zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen (§ 279 Abs 1 BAO).

Innerstaatliche Rechtslage:

Gemäß § 1 Abs 2 EStG 1988 sind unbeschränkt steuerpflichtig jene natürlichen Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte. Gemäß § 2 Abs 1 EStG 1988 ist der Einkommensteuer das Einkommen zugrunde zu legen, das der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat. Einkommen ist nach § 2 Abs 2 EStG 1988 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 §§ 105 und 106a. Nach § 2 Abs 3 Z 4 EStG 1988 unterliegen der Einkommensteuer auch die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25). Soweit im Einkommen oder bei Berechnung der Steuer ausländische Einkünfte zu berücksichtigen sind, gilt gemäß § 2 Abs 8 Z 1 EStG 1988, dass für die Ermittlung der ausländischen Einkünfte die Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes 1988 maßgebend sind.

Gemäß § 25 Abs 1 Z 3 lit. a EStG 1988 sind Pensionen aus der gesetzlichen Sozialversicherung Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn). Gemäß § 25 Abs 1 Z 3 lit. c EStG 1988 sind Pensionen aus einer ausländischen gesetzlichen Sozialversicherung, die einer inländischen gesetzlichen Sozialversicherung entspricht, ebenfalls Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn).

Gemäß § 16 Abs 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind. Gemäß § 16 Abs 1 Z 4 lit. a EStG 1988 sind Werbungskosten auch Beiträge des Versicherten zur Pflichtversicherung in der gesetzlichen Sozialversicherung.

Ist bei der Berechnung der Steuer ein Progressionsvorbehalt aus der Anwendung eines Doppelbesteuerungsabkommens zu berücksichtigen, gilt für die Steuerberechnung gemäß § 33 Abs 11 EStG 1988 Folgendes: Der Durchschnittssteuersatz ist zunächst ohne Berücksichtigung der Abzüge nach den Abs 4 bis 6 zu ermitteln. Von der unter Anwendung dieses Durchschnittssteuersatzes ermittelten Steuer sind die Abzüge nach den Abs 4 bis 6 (ausgenommen Kinderabsetzbeträge nach Abs 3) abzuziehen.

Bestimmungen des DBA-Deutschland:

Gemäß Art. 4 Abs 1 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (kurz: DBA-Deutschland), BGBl. III Nr. 182/2002 idF BGBl. III Nr. 32/2012, bedeutet im Sinne dieses Abkommens 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.

Ist nach Art. 4 Abs 1 DBA-Deutschland eine natürliche Person in beiden Vertragsstaaten ansässig, so gilt die Person gemäß Art. 4 Abs 2 lit. a DBA-Deutschland als 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 als nur in dem Staat ansässig, zu dem sie die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat (Mittelpunkt der Lebensinteressen).

Erhält eine in einem Vertragsstaat ansässige Person Ruhegehälter und ähnliche Vergütungen oder Renten aus dem anderen Vertragsstaat, so dürfen diese Bezüge gemäß Art. 18 Abs 1 DBA-Deutschland nur im erstgenannten Staat besteuert werden. Bezüge, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus der gesetzlichen Sozialversicherung des anderen Vertragsstaats erhält, dürfen abweichend von vorstehendem Absatz 1 gemäß Art. 18 Abs 2 DBA-Deutschland nur in diesem anderen Staat besteuert werden.

Bezieht eine in der Republik Österreich ansässige Person Einkünfte oder hat sie Vermögen und dürfen diese Einkünfte oder dieses Vermögen nach dem DBA-Deutschland in der Bundesrepublik Deutschland besteuert werden, so nimmt die Republik Österreich zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung gemäß Art. 23 Abs 2 lit. a DBA-Deutschland diese Einkünfte oder dieses Vermögen von der Besteuerung aus. Einkünfte oder Vermögen einer in der Republik Österreich ansässigen Person, die nach dem Abkommen von der Besteuerung in der Republik Österreich auszunehmen sind, dürfen gemäß Art 23 Abs 2 lit. d DBA-Deutschland gleichwohl in der Republik Österreich bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen oder Vermögen der Person einbezogen werden.

Der BF hat im Inland seinen Wohnsitz und ist damit in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig im Sinne des § 1 Abs 2 EStG 1988. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte. Der BF gilt aufgrund seines inländischen Hauptwohnsitzes unbestritten auch als eine in Österreich ansässige Person im Sinne des Art. 4 DBA-Deutschland.

Neben seinen inländischen Pensionseinkünften und inländischen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung bezog er im Streitjahr 2016 von der Deutschen Rentenversicherung Bayern Süd eine Rente aus der gesetzlichen Rentenversicherung. Die deutschen Renteneinkünfte aus der gesetzlichen Rentenversicherung sind unstrittig Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit im Sinne des § 25 Abs 1 Z 3 lit. c EStG 1988 (Pensionen aus einer ausländischen gesetzlichen Sozialversicherung, die einer inländischen gesetzlichen Sozialversicherung entspricht).

Nach Art. 18 Abs 2 DBA-Deutschland steht Österreich kein Besteuerungsrecht für diese deutschen Renteneinkünfte zu. Sie unterliegen jedoch dem Progressionsvorbehalt gemäß Art. 23 Abs 2 lit. d DBA-Deutschland. Die Rechtsgrundlage für den Progressionsvorbehalt findet sich im § 2 EStG 1988, wonach das gesamte in- und ausländische Einkommen der Einkommensteuer unterliegt. Bei der Anwendung des Progressionsvorbehaltes wird das (Gesamt-)Einkommen nach den Vorschriften des österreichischen Einkommensteuergesetzes ermittelt (vgl. etwa die zum insoweit inhaltsgleichen Art. 15 Abs 3 des (früheren) Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland, BGBl. Nr. 221/1955, ergangenen

Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 23.10.1997, 96/15/0234, und vom 14.12.2006, 2005/14/0099; vgl. auch VwGH 24.5.2007, 2004/15/0051, mwN).

§ 25 Abs 1 Z 3 lit. c EStG 1988 sieht auch nicht vor, dass derartige Pensionseinkünfte nur mit einem bestimmten Anteil zu erfassen wären (VwGH 14.12.2006, 2005/14/0099).

Gemäß § 16 Abs 1 EStG 1988 sind Werbungskosten bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind. Die Krankenversicherungsbeiträge nach § 73a ASVG stehen mit den ausländischen, im Wege des Progressionsvorbehaltes zu erfassenden Renteneinkünften des BF im Zusammenhang. Diese Beiträge sind daher als Werbungskosten von den ausländischen Rentenbezügen und nicht von den im Inland erzielten steuerpflichtigen Einnahmen (hier: den von der Pensionsversicherungsanstalt ausbezahlten Pensionseinkünften) abzuziehen (vgl. BFG 3.11.2015, RV/5100035/2015; BFG 5.2.2015, RV/1100214/2013, BFG 17.2.2014, RV/2100838/2012; BFG 31.5.2016, RV/4100416/2013; BFG 28.9.2016, RV/2101418/2016).

Die deutschen Renteneinkünfte sind somit im Streitjahr 2016 für Zwecke des Progressionsvorbehaltes (in KZ 453 und KZ 791) mit € 708,90 (€ 745,92 abzüglich Krankenversicherungsbeiträge von € 37,02) zu erfassen. Die von der Deutschen Rentenversicherung Bayern Süd ausbezahlte Zulage zur Krankenversicherung in Höhe von € 18,92, die im Betrag von € 745,92 enthalten ist, ist bei den Einnahmen zu berücksichtigen, da sie einen Teil der ausbezahlten Rente darstellt und im Gegenzug die entrichteten Krankenversicherungsbeiträge in Höhe von € 37,92 als Werbungskosten in Abzug gebracht wurden.

Bei der Berechnung des zu versteuernden Einkommens laut deutschem Steuerbescheid wurde vom Finanzamt Neubrandenburg ein Werbungskosten-Pauschbetrag von 102,00 € berücksichtigt. Dieser Betrag (bzw. der nach österreichischem Recht gemäß § 16 Abs 3 EStG 1988 maßgebliche Werbungskostenpauschbetrag von 132,00 €) kann im Rahmen des Progressionsvorbehaltes nicht berücksichtigt werden, weil bei Einkünften, die den Anspruch auf einen Pensionistenabsetzbetrag begründen, der Werbungskostenpauschbetrag nach § 16 Abs 3 EStG 1988 nicht zusteht (vgl. § 33 Abs 6 EStG 1988).

Zusammenfassend wird nochmals festgehalten, dass die deutsche Rente durch die Anwendung des Progressionsvorbehaltes in Österreich nicht besteuert wird, sie wird aber bei der Ermittlung des Steuersatzes für das übrige inländische Einkommen berücksichtigt. Die steuerpflichtigen inländischen Einkünfte werden mit jenem Steuersatz erfasst, der zum Tragen käme, wenn alle Einkünfte aus inländischen Quellen stammten. Dabei wird das Einkommen (Gesamteinkommen) nach den Vorschriften des österreichischen Einkommensteuergesetzes ermittelt, die auf dieses Einkommen entfallende österreichische Einkommensteuer eruiert, und sodann der Durchschnittssteuersatz errechnet. Dieser wird auf jenen Einkommensteil angewandt, welcher von Österreich besteuert werden darf.

4.1. Revision

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

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist eine Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere, weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird (Art. 133 Abs 4 B-VG).

Dies trifft nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht zu, wenn die in Betracht kommenden Normen klar und eindeutig sind (vgl. VwGH 6.4.2016, Ro 2016/16/0006 mit vielen weiteren Nachweisen).

Soweit Rechtsfragen für die hier zu klärenden Fragen entscheidungserheblich sind, sind sie durch Rechtsprechung ausreichend geklärt (siehe oben) bzw. wurden sie in der Literatur einhellig beantwortet. Damit liegt hier kein Grund vor, eine Revision zuzulassen.

Linz, am 15. Jänner 2020