

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. A in der Beschwerdesache Bf, über die Beschwerde vom 29.01.2020 gegen den Bescheid des Finanzamtes L (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 22.01.2020 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2018 (Steuernummer xxx/xxxxx) zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird im Umfang der Beschwerdevorentscheidung teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe (Abgabengutschrift) sind der Beschwerdevorentscheidung vom 20.02.2020 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

I. Verfahrensgang

1. Der Beschwerdeführer (kurz: Bf), ein in Österreich lebender deutscher Staatsbürger, wies in der am 28.10.2019 elektronisch übermittelten Einkommensteuererklärung für das Jahr 2018 unter der Kennzahl 359 (nicht dem inländischen Steuerabzug unterliegende) steuerpflichtige ausländische Pensionseinkünfte von 20.931 EUR und unter der Kennzahl 453 steuerbefreite, dem Progressionsvorbehalt unterliegende ausländische Pensionseinkünfte von 31.867 EUR aus.

2. Das Finanzamt stellte fest, dass es sich bei den vom Bf erklärten, dem Progressionsvorbehalt unterliegenden ausländischen Pensionseinkünften, nach einer von der Deutschen Rentenversicherung Bund am 05.07.2019 beim Finanzamt im Rahmen des automatischen

Informationsaustausches eingegangenen AEOL-Mitteilung (Automatic Exchange of Information), um eine gesetzliche deutsche Altersrente von 12.342,84 EUR handelt.

3. In dem am 22.01.2020 erlassenen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2017 setzte das Finanzamt (entsprechend der AEOL-Mitteilung) die dem Progressionsvorbehalt unterliegenden ausländische Pensionseinkünfte auf 12.342,84 EUR herab.

4. In der mit Eingabe vom 29.01.2020 gegen diesen Bescheid erhobenen Beschwerde führte der Bf aus, die zugrunde gelegten ausländischen Einkünfte (BfA-Rente) zur Berechnung seiner Steuerschuld würde nicht den Beträgen entsprechen, die er tatsächlich erhalten habe. Die tatsächlich erhaltene BfA-Rente (Anmerkung des Gerichtes: BfA steht für Bundesversicherungsanstalt für Angestellte, die ab 01.10.2005 per Gesetz in die Deutsche Rentenversicherung als Bundeträger unter dem neuen Namen „*Deutsche Rentenversicherung Bund*“ überführt worden ist) betrage nicht 12.342,84 EUR sondern 10.098 EUR. Die tatsächliche Steuer für das Jahr 2018 sei daher mit den korrekten Zahlen neu zu berechnen.

In einer Beilage legte der Bf eine Aufstellung seiner monatlichen Rentenauszahlungen bei. Danach hat der Bf von der Deutschen Rentenversicherung Bund im Beschwerdejahr 10.935,84 EUR ausbezahlt erhalten. Ergänzend führte er dazu aus, diese Jahressumme sei um die an das Finanzamt Neubrandenburg abgeführte Steuer in Höhe von 838 EUR zu reduzieren, so dass sich ein tatsächlicher Betrag von 10.098 EUR ergebe.

5. In der Beschwerdevorentscheidung vom 20.02.2020 gab das Finanzamt der Beschwerde insoweit teilweise statt, als es die dem Progressionsvorbehalt unterliegenden ausländischen Pensionseinkünfte auf 10.935,84 herabsetzte.

In der Begründung wurde dazu ausgeführt, die inländische Steuer könne beim Ansatz der ausländischen Rente (Deutsche Rentenversicherung Bund), welche mit Progressionsvorbehalt in Österreich zu besteuern sei, nicht abgezogen werden (siehe auch Vorjahre). Aufgrund des Doppelbesteuerungsabkommens Deutschland – Österreich sei bei dieser Rente ein Teil in Deutschland und ein Teil in Österreich (Progressionsvorbehalt) steuerpflichtig.

6. In dem am 18.03.2020 eingebrachten Vorlageantrag wendete der Bf ein, die deutsche Steuer seiner BfA-Rente sei zu Unrecht nicht in Abzug gebracht worden.

Die Aussage, wonach ein Teil der BfA-Rente sowohl in Deutschland als auch in Österreich zu besteuern sei, sei falsch. Nach dem DBA sei die deutsche BfA-Rente in Deutschland zu besteuern und dürfe in Österreich nur zur Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes herangezogen werden (Progressionsvorbehalt).

Der Hinweis auf die Vorjahre, wonach dort diese Steuer nicht anerkannt worden sei, sei nicht richtig. Im Steuerbescheid 2017 sei sehr wohl der die Position „Ausländische Steuer“ angeführt, zwar mit dem Betrag von 0 EUR, dies aber deshalb, weil diese Steuer im Jahr 2017 nicht erhoben und deshalb nicht geltend gemacht worden sei.

Gemäß Artikel 23 Abs. 2 lit. b DBA-Deutschland sei bei der Berechnung seiner in Österreich zu entrichtenden Steuer der Betrag anzurechnen, der seiner in Deutschland bezahlten Steuer

entspreche; demnach sei der Betrag in Höhe von 838 EUR als ausländische Steuer anzuerkennen.

7. Mit Schreiben vom 28.01.2021 wurde der Bf vom Bundesfinanzgericht ersucht, die dort angeführten Fragen zu beantworten und die bezugnehmenden Unterlagen beizuschließen. Diesen Ersuchen ist der Bf mit Eingabe vom 07.02.2021 zur Gänze nachgekommen.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

II. Sachverhalt

8. Der Bf lebte und arbeitete bis nach seiner Pensionierung in Deutschland. Im Jahr 2015 ist er nach Österreich übersiedelt und ist seit damals in Österreich ansässig und unbeschränkt steuerpflichtig.

9. Neben zwei Betriebsrenten, eine von der Siemens AG in Berlin und eine weitere von der Airbus Defence und Space GmbH in München, bezieht er von der „*Deutsche Rentenversicherung Bund*“ eine gesetzliche Altersrente. Diese Altersrente betrug im Jahr 2018 12.342,84 EUR brutto. In der Zeit vom Jänner bis Juni 2018 betrug die Rente 1.012,26 EUR/mtl. und ab Juli 2018 wurde sie auf 1.044,88 EUR/mtl. erhöht. An Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträgen wurden von der Rentenversicherung im Jahr 2018 insgesamt 1.407 EUR (01-06/2018: 115,39 EUR/mtl.; 07-12/2018: 119,11 EUR/mtl.) einbehalten. Die dem Bf angewiesene Rentenauszahlung betrug 2018 somit 10.935,84 EUR (01-06/2018: 896,87 EUR/mtl.; 07-12/2018: 925,77 EUR/mtl.).

10. Mit diesem Betrag setzte das Finanzamt die Einkünfte aus der gesetzlichen dt. Altersrente zur Berechnung der individuellen Steuerprogression (Progressionsvorbehalt) für die im Inland zu versteuernden Einkünfte in der Beschwerdevorentscheidung an. Von diesem dem Bf ausbezahlten und vom Finanzamt angesetzten Betrag von 10.935,84 EUR hatte der Bf noch 1.548,74 EUR an dt. Einkommensteuer an das Finanzamt Neubrandenburg zu entrichten.

III. Beweiswürdigung

11. Die Ansässigkeit des Bf in Österreich ist unbestritten, zudem legte der Bf dazu eine vom Finanzamt L am 06.11.2015 ausgestellte Ansässigkeitsbescheinigung vor. Die Höhe der Bruttopension ist sowohl aus der AEOI-Mitteilung als auch aus dem vom Bf übermittelten

Schreiben der Deutschen Rentenversicherung Bund über die Rentenanpassung zum 01.07.2018 zu entnehmen. Diesem Schreiben sind auch die von der deutschen Rentenversicherung in Abzug gebrachten Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträge und die sich daraus ergebenden laufenden Zahlungen an den Bf zu entnehmen. Die laufenden Zahlungen wurden vom Bf zudem durch die vorgelegten Kontoauszüge erwiesen.

12. Bezüglich der für die gesetzliche dt. Altersrente im Beschwerdejahr zu entrichtete dt. Einkommensteuer wies der Bf im Schreiben vom 07.02.2021 darauf hin, dass die dt. Einkommensteuer nicht wie in der Beschwerde angeführt 838,00 EUR, sondern wie die konkreten Ermittlungen nun ergeben hätten, 1.548,74 EUR betragen würde. Diese Angaben wurden vom Bf sowohl aus dem von ihm vorgelegten dt. Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2018 vom 15.06.2000 als auch durch Kontoauszüge seiner Bank erwiesen, aus denen ersichtlich ist, dass er mehrere Teilbeträge als Vorauszahlungen und eine Abschlusszahlung an das Finanzamt in Brandenburg geleistet hat.

IV. Rechtliche Beurteilung

13. Der Bf ist auf Grund seines Wohnsitzes in Österreich unbeschränkt einkommensteuerpflichtig. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte (§ 1 Abs. 2 EStG 1988) somit auch auf ausländische Pensionseinkünfte (§ 25 Abs. 1 Z 3 lit. c EStG 1988).

14. Zur Vermeidung einer internationalen Doppelbesteuerung ist allerdings in einem zweiten Schritt zu prüfen, ob ein Doppelbesteuerungsabkommen den Besteuerungsanspruch einschränkt (vgl. Jakom/*Marschner* EStG, 2020, § 1 Rz 16). Dies trifft im gegenständlichen Fall zu.

15. Das Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, BGBl. III 182/2002 (DBA-Deutschland) sieht in Artikel 18 für Ruhegehälter, Renten und ähnliche Zahlungen folgende Regelungen vor.

16. 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 (Abs. 1 leg.cit).

17. Nach Abs. 2 leg.cit. dürfen Bezüge, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus der gesetzlichen Sozialversicherung des anderen Vertragsstaates erhält, abweichend von vorstehendem Absatz 1 nur in diesem anderen Staat besteuert werden.

18. Nach Abs. 4 leg.cit bedeutet der Begriff „Rente“ bestimmte Beträge, die regelmäßig zu festgesetzten Zeitpunkten lebenslänglich oder während eines bestimmten oder bestimmbaren

Zeitabschnittes auf Grund einer Verpflichtung zahlbar sind, die diese Zahlungen als Gegenleistung für in Geld oder Geldwert bewirkte angemessene Leistung vorsieht.

19. Nach Art 23 Abs. 2 lit. d DBA-Deutschland dürfen 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.

20. Unstrittig ist, dass die Bezüge des Bf aus den Betriebsrenten, von der Siemens AG und der Airbus Defence und Space GmbH, gemäß Art. 18 Abs. 1 DBA-Deutschland der ausschließlichen österreichischen Besteuerung unterliegen und in Deutschland entsprechend steuerfrei zu stellen sind.

21. Ebenfalls unstrittig ist, dass nach Art. 18 Abs. 2 DBA-Deutschland für die vom Bf im Beschwerdejahre aus der deutschen gesetzlichen Sozialversicherung (Deutsche Rentenversicherung Bund) bezogene Rente Deutschland das alleinige Besteuerungsrecht zusteht und in Österreich diese Einkünfte nach Art. 23 Abs. 2 lit. a DBA-Deutschland von der Steuer befreit sind.

22. Unbestritten ist auch, dass gemäß Art. 23 Abs. 2 lit. d DBA-Deutschland Österreich das Recht hat, bei der Festsetzung der Steuer für inländische Einkommen die deutschen Pensionsbezüge zu berücksichtigen (Befreiungsmethode mit Progressionsvorbehalt).

23. Nach der Befreiungsmethode werden Einkünfte, die bei unbeschränkt Steuerpflichtigen (mit Wohnsitz in Österreich) zwar nach dem Welteinkommensprinzip, nicht aber nach dem DBA in Österreich besteuert werden dürfen, von der inländischen Einkommensteuer freigestellt. Allerdings dürfen die ausländischen Einkünfte zur Berechnung der individuellen Steuerprogression mitberücksichtigt werden (Progressionsvorbehalt). Der Progressionsvorbehalt dient dazu, dass jener Steuersatz zum Tragen kommt, der anzuwenden wäre, wenn alle Einkünfte aus inländischen Quellen stammen würden.

24. Entsprechend ist bei Anwendung des Progressionsvorbehaltes das (Gesamt-)Einkommen nach den Vorschriften des österreichischen EStG zu ermitteln (vgl. VwGH 14.12.2006, 2005/14/0099; VwGH 23.10.1997, 96/15/0234; VwGH 24.5.2007, 2004/15/0051), der sich daraus ergebende Steuersatz zu ermitteln und die im Inland zu versteuernden Einkünfte mit diesem Steuersatz zu versteuern.

25. Der Progressionsvorbehalt ist durch das zuständige Wohnsitzfinanzamt zwingend vorzunehmen und liegt nicht im Ermessen des Finanzamtes.

26. Das Finanzamt hat daher zu Recht, ausgehend von den von den deutschen Behörden in der AEIOI-Mitteilung bekannt gegebenen gesetzlichen dt. Jahresrente von 12.342,84 EUR, nach Abzug der Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträge von 1.407 EUR, die auch nach österreichischem Recht als Werbungskosten zu berücksichtigen sind, den Betrag von

10.935,84 EUR bei der Ermittlung der für die Berechnung des Progressionsvorbehaltes heranzuziehenden Einkünfte miteinbezogen.

27. Die Aussage des Finanzamtes in der Begründung der Beschwerdeentscheidung, wonach ein Teil der gesetzlichen dt. Rente (Deutsche Rentenversicherung Bund) in Deutschland und ein Teil in Österreich (Progressionsvorbehalt) steuerpflichtig ist, ist – wie der Bf zu Recht einwendet - unrichtig. Durch die Anwendung des Progressionsvorbehaltes wird die gesetzliche deutsche Rente in Österreich nicht besteuert, sondern es werden – wie oben ausgeführt - lediglich die steuerpflichtigen inländischen Einkünfte mit jenem Steuersatz erfasst, der zum Tragen käme, wenn alle Einkünfte aus inländischen Quellen stammen würden.

28. Unrichtig ist aber auch die in der Beschwerde (Beiblatt mit Aufgliederung der Renten) vertretene Ansicht, wonach die hier strittige Rente bei der Bemessung des Progressionsvorbehaltes noch zusätzlich um die vom Bf für diese Rente an das Finanzamt in Brandenburg entrichtete Einkommensteuer zu reduzieren ist.

Der Ermittlung des Progressionsvorbehaltes ist ebenso wie der Bemessung der Einkommensteuer stets das gesamte Einkommen (einschließlich der sich daraus ergebenden Einkommensteuer) zu Grunde zu legen. Ein Abzug der deutschen Einkommensteuer kommt daher nicht in Betracht. Abgesehen davon ist für die Einkommensteuer – egal ob inländische oder ausländische – ein Abzugsverbot in § 20 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 ausdrücklich normiert.

29. Soweit der Bf im Vorlageantrag unter Verweis auf Art. 23 Abs. 2 lit. b DBA-Deutschland einwendet, bei der Berechnung seiner in Österreich zu entrichtenden Steuer, sei der Betrag anzurechnen, der seiner in Deutschland entrichteten Steuer entspricht, verkennt er die Rechtslage.

30. Diese Bestimmung des Art. 23 Abs. 2 lit. b DBA-Deutschland bezieht sich auf die sogenannte Anrechnungsmethode und ist im gegenständlichen Fall nicht anzuwenden.

31. Die Doppelbesteuerungsabkommen sehen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung neben der hier anzuwendenden Befreiungsmethode (bei der die ausländischen Einkünfte von der inländischen Einkommensteuer freigestellt werden) auch die sogenannte Anrechnungsmethode vor. Bei dieser Methode darf der Ansässigkeitsstaat (im gegenständlichen Fall wäre das Österreich) nach dem Universalitätsprinzip sämtliche Einkünfte (Welteinkommen) besteuern. Die im Quellenstaat (im gegenständlichen Fall wäre das Deutschland) erhobene Steuer wird im Ansässigkeitsstaat auf die Steuerschuld angerechnet und vermindert so die Steuerbelastung (vgl. ua. Bendlinger in Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger, Internationales Steuerrecht Rz XIV 40; Doralt/Mayr/Herzog, EStG11, § 1 Tz 51).

32. Im Bezug auf das DBA-Deutschland bedeutet das, dass nach Art. 23 Abs. 2 lit. b DBA-Deutschland bei bestimmten dort näher angeführten Einkünften (insbesondere für Dividenden, Zinsen, Lizenzgebühren) sowohl Österreich als auch Deutschland das Besteuerungsrecht hat,

Österreich als Ansässigkeit aber die für diese Einkünfte in Deutschland erhobene Steuer auf die im Inland zu entrichtende Steuer anrechnet.

33. Wie aber bereits ausgeführt, sind die hier strittigen Rentenzahlungen nach dem DBA-Deutschland in Österreich von der Besteuerung auszunehmen und stehen nur unter dem in Art. 23 Abs. 2 lit. d DBA-Deutschland normierten Progressionsvorbehalt.

34. Eine Anrechnung der von Deutschland für die gegenständliche Rente erhobene Einkommensteuer auf die in Österreich zu erhebende Einkommensteuer ist daher ausgeschlossen.

35. Das Finanzamt hat somit in der Beschwerdeentscheidung die Einkommensteuer in richtiger Höhe bemessen.

V. Zulässigkeit einer Revision

36. Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

37. Solche Rechtsfragen stellten sich im Beschwerdefall nicht. Die Fragen, ob die deutsche Einkommensteuer bei der Ermittlung der Progressionseinkünfte in Abzug zu bringen oder die deutsche auf die österreichische Einkommensteuer anzurechnen ist, konnten unmittelbar aus dem Gesetz beantwortet werden.

Für die Zulässigkeit der ordentlichen Revision besteht daher kein Anlass.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 24. Februar 2021