

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerden vom 7. September 2020 gegen die Bescheide des Finanzamtes Landeck Reutte vom 18. August 2020 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2017 bis 2019 zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Die Beschwerdeführerin war in den beschwerdegegenständlichen Jahren Bezieherin einer österreichischen Pension von der Versicherungsanstalt für Eisenbahnen und Bergbau (seit dem Jahr 2019 Versicherungsanstalt für öffentlich Bedienstete, Eisenbahnen und Bergbau). Zudem erhielt sie in den Beschwerde Jahren eine Witwenrente aus der deutschen gesetzlichen Sozialversicherung.
2. Von der deutschen Finanzverwaltung wurden diese Einkünfte im Rahmen des automatischen Informationsaustausches (AEOI - Automatic Exchange of Information) der österreichischen Steuerverwaltung mitgeteilt.
3. Vom Finanzamt wurden nach Durchführung eines Vorhalteverfahrens am 18.8.2020 Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2017 bis 2019 erlassen, in denen die ausländischen Einkünfte für die Berechnung des Durchschnittssteuersatzes herangezogen wurden.

4. In den Beschwerden vom 7.9.2020 wurde von der Beschwerdeführerin geltend gemacht, dass die Witwenrente in Deutschland bereits versteuert worden sei. Es werde um Anrechnung der in Deutschland entrichteten Einkommensteuer ersucht. Zum Nachweis wurden die deutschen Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2017 bis 2019 übermittelt.
5. In den abweisenden Beschwerdeentscheidungen vom 9.11.2020 wurde vom Finanzamt in der Begründung ausgeführt, dass die ausländischen Einkünfte aufgrund des Doppelbesteuerungsabkommens in Österreich von der Steuer zu befreien seien, jedoch für die Berechnung der Steuer für das übrige Einkommen zu berücksichtigen seien. Dadurch komme es zu keiner Doppelbesteuerung, sondern es erfolge eine Gleichstellung mit jenen Abgabepflichtigen, die ihre Pensionen aus österreichischen Quellen beziehen.
6. Von der Beschwerdeführerin wurden am 13.11.2020 über FinanzOnline als „Beschwerde“ bezeichnete Rechtsmittel gegen die Einkommensteuerbescheide 2017 bis 2019 erhoben. Die deutschen Rentenbezüge seien nicht in der richtigen Höhe bekanntgegeben worden, weil zum einen nur der – in den deutschen Einkommensteuerbescheiden ausgewiesene – steuerpflichtige Teil der Rente anzusetzen sei, zum anderen sei der (deutsche) Werbungskosten-Pauschbetrag in Höhe von 102,- Euro abzuziehen. Dies sei (jeweils) bei der Berechnung des Durchschnittssteuersatzes zu berücksichtigen.
7. Im Vorlagebericht vom 21.12.2020 wurde vom Finanzamt mitgeteilt, dass das „Schreiben vom 13.11.2020“ als Vorlageantrag gewertet werde. Die beantragten Änderungen seien nicht zulässig, weil die Progressionseinkünfte nach nationalem Recht zu ermitteln seien. Ein Abzug des in Deutschland steuerfreien Teiles der Rente und des Werbungskosten-Pauschbetrages sei nicht möglich.
8. Vom Bundesfinanzgericht wurde die pensionsauszahlende Stelle, die Versicherungsanstalt für öffentlich Bedienstete, Eisenbahnen und Bergbau (BVAEB), um Auskunft gebeten, ob von der Beschwerdeführerin Krankenversicherungsbeiträge für eine ausländische Pension entrichtet wurden. Dies wurde von der BVAEB mit E-Mail vom 4.2.2021 verneint.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin hat den (einzigen) Wohnsitz in Österreich und bezieht neben einer österreichischen Sozialversicherungspension auch eine deutsche Witwenrente von der Deutschen Rentenversicherung ***A***. Die Rentenzahlungen haben in den Jahren 2017 bis 2019 4.063,50 Euro, 4.167,96 Euro sowie 4.301,46 Euro betragen (vgl. AEOI-Mitteilungen).

In Deutschland wurde die Witwenrente der Besteuerung unterzogen und dabei in allen beschwerdegegenständlichen Jahren ein steuerfreier Teil in Höhe von 1.727,- Euro von der Bemessungsgrundlage abgezogen. Zudem wurde jeweils ein Werbungskosten-Pauschbetrag in Höhe von 102,- Euro zuerkannt. Die Renteneinkünfte wurden in den Jahren 2017 bis 2019 in Höhe von 2.234,- Euro, 2.338,- Euro sowie 2.472,- Euro festgesetzt (vgl. deutsche Einkommensteuerbescheide).

In den österreichischen Einkommensteuerbescheiden wurde die deutsche Witwenrente mit den Bruttobeträgen angesetzt, um den Durchschnittsteuersatz für das inländische Einkommen zu berechnen (vgl. österreichische Einkommensteuerbescheide).

Der Beschwerdeführerin wurden von der BVA (jetzt BVAEB) für die deutsche Witwenrente keine Krankenversicherungsbeiträge vorgeschrieben.

2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ergibt sich aus dem vorgelegten Akt und ist zwischen Beschwerdeführerin und Abgabenbehörde unstrittig.

Die Feststellung, dass keine Krankenversicherungsbeiträge für die deutsche Witwenrente entrichtet wurden, basiert auf der Auskunft der BVAEB vom 4.2.2021.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Verfahren

Die über FinanzOnline eingebrachten Eingaben der Beschwerdeführerin vom 13.11.2020 sind als Anbringen gemäß [§ 85 Abs. 1 BAO](#) zu werten.

Für die Beurteilung von Anbringen kommt es nicht auf die Bezeichnung von Schriftsätzen und die zufälligen verbalen Formen an, sondern auf den Inhalt, das erkennbare oder zu erschließende Ziel des Parteischrittes (*Ritz*, BAO⁶, § 85 Rz 1 und die angeführten Entscheidungen des VwGH).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind Parteierklärungen nach ihrem objektiven Erklärungswert auszulegen, d.h. es kommt darauf an, wie die Erklärung unter Berücksichtigung der konkreten gesetzlichen Regelung, des Verfahrenszweckes und der der

Behörde vorliegenden Aktenlage objektiv verstanden werden muss. Bei undeutlichem Inhalt eines Anbringens ist die Absicht der Partei zu erforschen. Im Zweifel ist dem Anbringen einer Partei, das sie zur Wahrung ihrer Rechte stellt, nicht ein solcher Inhalt beizumessen, der ihr die Rechtsverteidigungsmöglichkeit nimmt (VwGH vom 20.3.2014, [2010/15/0195](#), und *Ritz*, a.a.O. mwN).

Von der Beschwerdeführerin wurde in FinanzOnline bei der Auswahl des Antrages auf Bescheidänderung „Beschwerde gem. [§ 243 BAO](#)“ statt „Vorlageantrag gem. § 264 (1) BAO“ angeklickt. Allerdings wurde im Freitext angeführt, dass sich das Anbringen „gegen den Einkommensteuerbescheid 2017, ergangen am 09. November 2020,“ richtet.

Ebenso wurde von der Beschwerdeführerin im Freitext betreffend die Jahre 2018 und 2019 auf die Einkommensteuerbescheide 2018 bzw. 2019 vom 09. November 2020 Bezug genommen.

Damit ist der Zweck der über FinanzOnline jeweils am 13.11.2020 gemachten Eingaben, nämlich Rechtsmittel gegen die Beschwerdeentscheidungen vom 9.11.2020 einzulegen, klar erkennbar und diese wurden vom Finanzamt richtigerweise als Vorlageanträge gewertet. Die Vorlageanträge wurden innerhalb der Frist von einem Monat eingebracht, wodurch die Bescheidbeschwerde gemäß [§ 264 Abs. 3 BAO](#) wiederum als unerledigt gilt.

Rechtslage

1. 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 ([§ 1 Abs. 2 EStG 1988](#)).

Gemäß [§ 25 Abs. 1 Z 3 lit. c EStG 1988](#) gehören Pensionen aus einer ausländischen gesetzlichen Sozialversicherung, die einer inländischen gesetzlichen Sozialversicherung entspricht, zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit.

Gemäß [§ 16 Abs. 1 EStG 1988](#) sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Dazu zählen nach [§ 16 Abs. 1 Z. 4 lit. a EStG 1988](#) auch die Beiträge zu einer Krankenversicherung auf Grund einer in- oder ausländischen gesetzlichen Versicherungspflicht.

2. Ein Besteuerungsrecht an den ausländischen Einkünften besteht jedoch nur insoweit, als dieses nicht durch die Regelungen des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, BGBl. III Nr. 182/2002 (DBA-Deutschland), eingeschränkt wird. Das DBA-Deutschland lautet 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 23

Vermeidung der Doppelbesteuerung

[...]

(2) Bei einer in der Republik Österreich ansässigen Person wird die Steuer wie folgt festgesetzt:

a) Bezieht eine in der Republik Österreich ansässige Person Einkünfte oder hat sie Vermögen und dürfen diese Einkünfte oder dieses Vermögen nach diesem Abkommen in der Bundesrepublik Deutschland besteuert werden, so nimmt die Republik Österreich vorbehaltlich der Buchstaben b und c diese Einkünfte oder dieses Vermögen von der Besteuerung aus.

[...]

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.

Erwägungen

1. Die Beschwerdeführerin ist aufgrund ihres Wohnsitzes in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig gemäß § 1 Abs. 2 EStG 1988. Die Steuerpflicht umfasst auch ausländische Einkünfte.

Nachdem die Beschwerdeführerin keinen Wohnsitz in Deutschland hat, ist sie nach [Artikel 4 Abs. 1 DBA-Deutschland](#) in Österreich ansässig.

2. Die Witwenrente der Deutschen Rentenversicherung ***A*** ist als Pension aus einer ausländischen gesetzlichen Sozialversicherung, die einer inländischen gesetzlichen Sozialversicherung entspricht, zu beurteilen. Dementsprechend bezieht die Beschwerdeführerin mit der Witwenrente Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gemäß [§ 25 Abs. 1 Z 3 lit. c EStG 1988](#), die in die Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Einkommensteuer aufzunehmen sind.

Das Besteuerungsrecht an der deutschen Witwenrente steht gemäß [Artikel 18 Abs. 2 DBA-Deutschland](#) dem Quellenstaat, also Deutschland, zu. In Österreich sind diese Einkünfte von der Besteuerung auszunehmen ([Artikel 23 Abs. 2 lit. a DBA-Deutschland](#)), allerdings bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen einzubeziehen ([Artikel 23 Abs. 2 lit. d DBA-Deutschland](#)).

Der Progressionsvorbehalt ist im Einkommensteuergesetz nicht ausdrücklich geregelt, kann aber aus den §§ 1, 2 und 33 und dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung abgeleitet werden (vgl. *Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG*¹³, § 1 Rz 49, Hinweis u.a. auf VwGH vom 21.5.1985, [85/14/0001](#)).

Von der österreichischen Abgabenbehörde wurden die Einkünfte der Beschwerdeführerin von der Deutschen Rentenversicherung ***A*** nicht der Besteuerung unterzogen, sondern nach den o.a. Bestimmungen des DBA-Deutschland freigestellt und nur bei der Berechnung des Steuersatzes berücksichtigt. Dies führte im Beschwerdefall dazu, dass das inländische Einkommen mit einem höheren Steuersatz besteuert wurde.

Wie schon das Finanzamt in der Beschwerdevorentscheidung ausgeführt hat, wurde dadurch eine Gleichstellung mit jenen Steuerpflichtigen herbeigeführt, die ihre Pensionseinkünfte ausschließlich aus Österreich beziehen.

3. Doppelbesteuerungsabkommen sehen zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung, also einer Besteuerung von Einkünften sowohl im Quellenstaat als auch im Ansässigkeitsstaat, zwei Methoden vor. Zum einen die Anrechnungsmethode, bei der die Einkünfte im Ansässigkeitsstaat ebenfalls besteuert werden, allerdings die im Quellenstaat entrichtete Steuer angerechnet wird, zum anderen die Befreiungsmethode mit Progressionsvorbehalt, bei der die Einkünfte nicht besteuert werden, allerdings zur Berechnung des Steuersatzes herangezogen werden (vgl. *Marschner in Jakom, EStG*¹³ (2020), § 1 Rz 17 f).

Eine Anrechnung der in Deutschland abgeführten Steuer wäre – abgesehen davon, dass diese Methode im DBA-Deutschland für Einkünfte gemäß Artikel 18 nicht vorgesehen ist - nur dann zulässig, wenn die deutsche Rente in Österreich ebenfalls besteuert worden wäre. Dies war jedoch – wie schon unter 2. ausgeführt - nicht der Fall. Damit fehlt dem in den Beschwerden

vom 7.9.2020 angeführten Begehren auf Steueranrechnung schon von vornherein die Grundlage.

4. Zwischen den Verfahrensparteien ist außerdem strittig, ob die im deutschen Einkommensteuerbescheid ausgewiesenen Abzüge bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens (Ausscheiden eines steuerfreien Teiles, Werbungskosten-Pauschbetrag) auch in Österreich bei der Ermittlung der Progressionseinkünfte geltend gemacht werden können.

Nach [§ 2 Abs. 8 Z 1 EStG 1988](#) sind für die Ermittlung der ausländischen Einkünfte die Bestimmungen dieses Bundesgesetzes maßgebend. Daraus ergibt sich, dass die Progressionseinkünfte nach österreichischem Steuerrecht zu ermitteln sind und dementsprechend nur im österreichischen Steuerrecht vorgesehene Werbungskosten berücksichtigt werden können. Dies schließt den Abzug eines steuerfreien Teiles aus (siehe in diesem Zusammenhang auch [EAS 3268](#)).

Auch der in Deutschland zuerkannte Werbungskosten-Pauschbetrag in Höhe von 102,- Euro ist im österreichischen Steuerrecht nicht vorgesehen. Der im Einkommensteuergesetz geregelte Werbungskostenpauschbetrag nach [§ 16 Abs. 3 EStG 1988](#) in Höhe von 132,- Euro würde sich allenfalls bei der Ermittlung des im Inland zu besteuernenden Einkommens auswirken, steht der Beschwerdeführerin allerdings deshalb nicht zu, weil sie (ausschließlich) Einkünfte erzielt, die den Anspruch auf einen Pensionistenabsetzbetrag vermitteln (vgl. [§ 33 Abs. 6 EStG 1988](#)).

Der Pensionistenabsetzbetrag wurde von der Abgabenbehörde – aufgrund der Einschleifung anteilmäßig – bei der Ermittlung der Einkommensteuer berücksichtigt.

5. Mit dem 2. Sozialversicherungs-Änderungsgesetz 2010 wurde die Möglichkeit geschaffen, für ausländische Pensionen Krankenversicherungsbeiträge einzuheben. Diese sind gemäß [§ 16 Abs. 1 Z. 4 lit. a EStG 1988](#) als Werbungskosten bei den ausländischen Einkünften zu berücksichtigen.

Nachdem der Beschwerdeführerin von der pensionsauszahlenden Stelle für die aus Deutschland bezogene Witwenrente keine Krankenversicherungsbeiträge vorgeschrieben wurden, können keine Werbungskosten abgezogen werden. Die Bemessungsgrundlage für die Progressionseinkünfte war nicht anzupassen.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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.

Das vorliegende Erkenntnis orientiert sich an den gesetzlichen Regelungen des (österreichischen) Einkommensteuergesetzes und den Normen des DBA-Deutschland. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt dem Beschwerdefall nicht zugrunde, weshalb die Revision nicht zulässig ist.

Innsbruck, am 22. Februar 2021