

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. W in der Beschwerdesache Bf., E-Straße-xx, Gde X, vertreten durch die XY GmbH, E-Straße-xy, Gde X, über die Beschwerden vom 11. Oktober 2021 bzw. vom 1. Dezember 2021 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich, Postfach 260, 1000 Wien, vom 13. September 2021 bzw. vom 2. November 2021 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für die Jahre 2014 bis 2020 zu Recht erkannt:

- 1) Die angefochtenen Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2014 bis 2019 werden gemäß § 279 BAO im Umfang der Beschwerdevorentscheidungen abgeändert.

Im Hinblick auf die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben wird auf die Beschwerdevorentscheidungen vom 2. November 2021 verwiesen.

Im Übrigen werden die Beschwerden als unbegründet abgewiesen.

- 2) Die Beschwerde betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2020 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

- 3) Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

## Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (in der Folge kurz: Bf.) bezog in den Beschwerdejahren vom Istituto nazionale della previdenza sociale (INPS; *“Nationales Institut für soziale Sicherheit“*) mit Hauptsitz in Rom ausländische Pensionseinkünfte (italienische Altersrente).

Aufgrund elektronischer Mitteilungen der italienischen Finanzverwaltung über Pensionseinkünfte [*"Automatic Exchange Of Information"* (AEOI, Automatischer Informationsaustausch, welcher auf der EU- Amtshilfe - RL 2011/16/EU beruht, wonach die Mitgliedstaaten der EU ab 1.1.2015 verpflichtet sind, dem Ansässigkeitsstaat (innerhalb der EU) einer Person Einkünfte mitzuteilen] und nach einem entsprechenden unbeantwortet gebliebenen Vorhalteverfahren (vgl. diesbezügliches abgabenbehördliches Ergänzungsersuchen vom 23.11.2020) setzte das Finanzamt mit Bescheiden vom 13. September 2021 bzw. vom 2. November 2021 die Einkommensteuer für die Streitjahre iHv 25.035,00 € (2014), 25.021,00 € (2015), 23.074,00 € (2016), 23.088,00 € (2017), 23.593,00 € (2018), 23.743,00 € (2019) und 21.498,00 € (2010) fest, wobei es die ausländischen Pensionseinkünfte entsprechend den italienischen Mitteilungen bzw. im Schätzungswege wegen Nichtabgabe der Steuererklärungen als steuerpflichtige Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit ohne inländischen Steuerabzug erfasste.

In den dagegen mit Schriftsätzen vom 11. Oktober 2021 bzw. 1. Dezember 2021 erhobenen Beschwerden wandte sich die steuerliche Vertretung im Auftrag des Bf. unter Vorlage entsprechender italienischer Lohn-/Pensionsnachweise und unter Bezugnahme auf Art. 23 Abs. 3 lit. a DBA-Italien gegen die Festsetzung der Einkommensteuer ohne Anrechnung der vom Bf. in Italien bezahlten Einkommensteuer; auf die diesbezüglichen begründenden Ausführungen der steuerlichen Vertretung des Bf. wird an dieser Stelle verwiesen.

Mit Einkommensteuerbescheiden 2014 bis 2020 (Beschwerdevorentscheidungen gem. § 262 BAO) vom 2. November 2021 bzw. vom 15. Dezember 2021 änderte das Finanzamt die angefochtenen Einkommensteuerbescheide 2014 bis 2019 insofern ab, als nunmehr die in Rede stehenden ausländischen Pensionseinkünfte auf Basis der vorgelegten italienischen Lohn-/Pensionsausweise angesetzt wurden, und wies es die in Rede stehende Beschwerde betreffend Einkommensteuer 2020 als unbegründet ab. Begründend führte die Abgabenbehörde dazu ua. aus, dass nach Art. 18 Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) Österreich - Italien nur der Ansässigkeitsstaat das Recht habe, die Pension des Istituto Nazionale Previdenza Sociale (INPS) zu besteuern. Ansässigkeitsstaat sei unbestritten Österreich. Der im Beschwerdeschreiben zitierte Art. 23 Abs. 3 lit. a DBA-Italien beziehe sich nur auf Einkünfte, die gemäß Abkommen in Italien besteuert werden dürften. Italien habe jedoch kein Recht, diese Pension zu besteuern, weshalb Art. 23 Abs. 3 lit. a DBA-Italien nicht zur Anwendung gelangen könne. Die in Italien zu Unrecht einbehaltene Steuer müsse in Italien zurückgefordert werden.

Da bekannt sei, dass Pensionen des INPS 13-mal ausbezahlt würden, habe im Rahmen der Beschwerdevorentscheidungen 1/13 des Pensionsbetrages als sonstiger Bezug erfasst werden können.

Mit Anbringen vom 30. November 2021 bzw. vom 14. Jänner 2022 samt Beilagen (ua. Lohn-/Pensionsnachweise der Istituto Nazionale Previdenza Sociale für die Jahre 2014 bis 2020,

Antrag auf Einleitung eines Verständigungsverfahrens, Gegenüberstellung der Einkommensbesteuerung Italien - Österreich 2014 bis 2020) beantragte die steuerliche Vertretung des Bf. eine Entscheidung über die Beschwerden durch das Bundesfinanzgericht. Begründend wurde in den Vorlageanträgen - nach entsprechenden Ausführungen zum Sachverhalt wie auch zum Verfahrensgang - ausgeführt, dass Zweck des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Republik Italien die Vermeidung der Doppelbesteuerung und die Verhinderung der Steuerumgehung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sei. Eine Steuerumgehung liege im konkreten Fall nicht vor. Der Bf. habe sich vor Jahren erkundigt und damals von den Behörden die Auskunft erhalten, in Italien sozialversicherungs- und steuerpflichtig zu sein. Er habe neben seiner italienischen Pension keine weiteren Einkünfte erwirtschaftet und habe all die Jahre nie mit der österreichischen Finanzbehörde zu tun gehabt, sondern sei fest der Überzeugung gewesen, dass die abgabenrechtliche Behandlung mit der Besteuerung in Italien korrekt sei. Daher habe er die Notwendigkeit, Steuererklärungen für seine italienische Pension bei der österreichischen Finanzbehörde einzureichen, nicht erkennen können. Als Beilage zu diesem Schreiben werde eine Aufstellung übermittelt, die zeige, dass die abkommenswidrige Besteuerung in Italien eine höhere Abgabenbelastung für den Bf. zur Folge gehabt habe, als dies in Österreich der Fall gewesen wäre. Auch dies belege, dass keine Steuerumgehung vorliege.

Die nun vorliegende Doppelbesteuerung widerspreche dem Abkommen und habe zu einer wirtschaftlich existenziellen Notlage geführt. Nach Einschätzung des vom Bf. kontaktierten Rechtsanwaltes in Italien sei mit keiner (zeitgerechten) Berichtigung der abkommenswidrigen Doppelbesteuerung durch die italienischen Behörden - Rückerstattung der italienischen Einkommensteuer - zu rechnen.

Ebenso sei ein Antrag auf Einleitung eines Verständigungsverfahrens beim Finanzamt für Großbetriebe, Fachbereich II - Verständigungsverfahren, eingebracht worden. Der Antrag sei seitens des Bundesministeriums für Finanzen, Finanzamt für Großbetriebe, Fachbereich Innendienst und Verständigungsverfahren, geprüft und zur Bearbeitung übernommen worden. Rückerstattungsanträge in Italien seien seitens des italienischen Steuerberaters des Bf. in Italien eingebracht worden; die diesbezüglichen Kopien dieser Einbringungen seien dem BMF, Fachbereich Innendienst und Verständigungsverfahren, übermittelt worden, welches den Fall der italienischen Finanzbehörde unterbreiten werde.

Aus den genannten Gründen würden folgende Anträge gestellt:

1. Das Bundesfinanzgericht möge die in Italien bezahlten Steuern vom Einkommen berücksichtigen zur Vermeidung einer abkommenswidrigen Doppelbesteuerung und die in Rede stehenden Einkommensteuerbescheide insoweit abändern.
2. Das Bundesfinanzgericht möge die Ausfertigung der Entscheidung aussetzen, bis das Verständigungsverfahren zur Regelung der Vermeidung der Doppelbesteuerung beendet ist.

Mit Vorlagebericht vom 4. Februar 2022 legte das Finanzamt - wie dem Bf. mitgeteilt wurde - die in Rede stehenden Beschwerden dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. Nach

einer kurzen Sachverhaltsdarstellung beantragte die Abgabenbehörde, die Beschwerden als unbegründet abzuweisen und gab dazu an, dass Art. 18 DBA Österreich - Italien eindeutig besage, dass ausschließlich Österreich als unbestrittener Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht auf die italienische Pension habe. Eine Anrechnung der in Italien entrichteten Steuer sei gemäß dem Doppelbesteuerungsabkommen nicht möglich.

Mit Bescheid gemäß § 48 Abs. 2 BAO des Finanzamtes für Großbetriebe vom 16. November 2022 wurde die Einigung in einem Verständigungsverfahren gemäß Art. 25 des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Österreich und Italien betreffend die Steuerjahre 2014 bis 2021 wie folgt festgestellt:

*“Das Besteuerungsrecht an den Pensionseinkünften liegt gemäß Art. 18 iVm Art. 4 DBA-AT-IT in den verfahrensgegenständlichen Jahren in Österreich.”*

Als Begründung wurde auf die spruchgemäße Einigung im Verständigungsverfahren zwischen Österreich und Italien verwiesen und gleichzeitig darauf hingewiesen, dass dadurch die Streitfrage gelöst und die übereinkommenswidrige/abkommenswidrige Besteuerung teilweise beseitigt worden sei. Italien erstatte die italienischen Steuern für den Zeitraum 12/2017 - 12/2020. Die Erstattung früherer Perioden sei aufgrund nationaler italienischer Verjährungsbestimmungen nicht möglich. Für die Zeiträume nach 2020 werde auf den Erstattungsweg verwiesen.

### **Das Bundesfinanzgericht (BFG) hat über die Beschwerden erwogen:**

Im konkreten Fall war von nachstehendem in den Akten der Abgabenbehörde sowie des Finanzgerichtes abgebildetem (*unstrittigem*) **Sachverhalt** auszugehen:

Der Bf. bezog in den Beschwerdejahren vom Istituto nazionale della previdenza sociale (INPS; “Nationales Institut für soziale Sicherheit”; das INPS ist der wichtigste Sozialversicherungsträger in Italien mit Hauptsitz in Rom; beim INPS müssen alle Arbeitnehmer der Privatwirtschaft und ein Großteil der Selbständigen versichert sein) ausländische Pensionseinkünfte (italienische Altersrente).

Der Bf., geboren am abc, ist italienischer Staatsbürger und hatte in den Streitjahren seinen Wohnsitz, der auch der gemeldete Hauptwohnsitz war (siehe entsprechende Abfrage im Zentralen Melderegister), in Österreich (E-Straße-xx, Gde X). Er war im fraglichen Zeitraum in Österreich ansässig.

Das vom Bf. beantragte Verständigungsverfahren gemäß Art. 25 des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Österreich und Italien hinsichtlich der Frage, in welchem Staat in den Streitjahren die Pensionseinkünfte des Bf. zu besteuern sind, endete mit der Einigung bzw. bescheidmäßigen Feststellung gemäß § 48 Abs. 2 BAO dahingehend, dass das Besteuerungsrecht an diesen Pensionseinkünften gemäß Art. 18 iVm Art. 4 DBA-AT-IT in den verfahrensgegenständlichen Jahren in Österreich liegt.

**Rechtlich** ergibt sich Folgendes:

Der gegenständliche Feststellungsbescheid gemäß § 48 Abs. 2 BAO (idF EU-FinAnpG 2019, BGBl. I Nr. 62/2019) des Finanzamtes für Großbetriebe vom 16. November 2022 hat die Funktion eines Grundlagenbescheides (Bindungswirkung gemäß § 192 BAO; vgl. dazu Ritz/Koran, BAO<sup>7</sup>, § 192 Rz 2).

Die Umsetzung der mittels Bescheid gemäß § 48 Abs. 2 BAO festgestellten Verständigungslösung obliegt grundsätzlich von Amts wegen (ungeachtet des Eintritts der Rechtskraft oder der Verjährung) der Abgabenbehörde (§ 295 Abs. 2a BAO idF EU-FinAnpG 2019, BGBl. I Nr. 62/2019).

Die Zuständigkeit der Abgabenbehörde zur Umsetzung besteht nach AB 644 BlgNR 26. GP, 39, jedoch dann nicht, wenn eine Bescheidbeschwerde beim Bundesfinanzgericht anhängig ist, die auch den Inhalt des Bescheides gemäß § 48 Abs. 2 BAO umfasst. In diesen Fällen habe das Bundesfinanzgericht die teilweise Abänderung oder Aufhebung der bzw. des abgeleiteten Bescheides nach § 295 Abs. 2a BAO vorzunehmen.

Diese Ansicht der Gesetzesmaterialien ist nach Ritz/Koran, BAO<sup>7</sup>, § 295 Rz 13c, aus der Bundesabgabenordnung jedoch nicht abzuleiten (Verweis auf § 295 Abs. 5 erster Satz BAO); aus der Bundesabgabenordnung ergebe sich vielmehr, dass das Bundesfinanzgericht in seinem Erkenntnis (§ 279 BAO) den Inhalt des vom Finanzamt für Großbetriebe erlassenen Bescheides zu berücksichtigen habe.

Das Bundesfinanzgericht teilt diese Einschätzung. Die Bindungswirkung von Feststellungsbescheiden iSd § 48 Abs. 2 BAO ist damit nicht nur in auf § 295 Abs. 2a BAO gestützten Maßnahmen, sondern jedenfalls auch bei Erlassung einer auf § 279 BAO gestützten Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes zu beachten (vgl. dazu auch Ritz/Koran, BAO<sup>7</sup>, § 48 Rz 26; BFG 21.2.2022, RV/7100948/2018).

In diesem Sinne legt das Finanzgericht auch im konkreten Fall seiner Entscheidung das mit Bescheid gemäß § 48 Abs. 2 BAO vom 16. November 2022 festgestellte Ergebnis des Einigungsverfahrens gemäß Art. 25 des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Republik Österreich und der Republik Italien zu Grunde und geht von einem Besteuerungsrecht an den in Rede stehenden Pensionseinkünften in den Beschwerdejahren in Österreich aus.

Auch wenn damit die strittige Frage des Besteuerungsrechts der in Rede stehenden Pensionseinkünfte durch den gegenständlichen Feststellungsbescheid gemäß § 48 Abs. 2 BAO bereits als entschieden gilt, sei vollständigkeitshalber noch Folgendes erwähnt:

Gemäß § 1 Abs. 2 EStG 1988 sind natürliche Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, mit allen in- und ausländischen Einkünften unbeschränkt steuerpflichtig.

Das Abkommen zwischen der Republik Österreich und der Republik Italien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerumgehung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, StF BGBl. Nr. 125/1985 (in der Folge kurz: DBA-Italien), regelt in seinem Art. 18 die Zuständigkeit für die Besteuerung von Ruhegehältern. Danach dürfen Ruhegehälter und ähnliche Vergütungen, die einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person für frühere unselbständige Arbeit gezahlt werden, nur in diesem Staat besteuert werden.

Ausländische Pensionen werden also grundsätzlich in dem Staat besteuert, in dem der Empfänger der ausländischen Pension ansässig ist.

Gemäß Art. 4 Abs. 1 DBA-Italien bedeutet der Ausdruck *"eine in einem Vertragsstaat ansässige Person"* eine Person, die nach dem Recht dieses Staates dort auf Grund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthaltes, des Ortes ihrer Geschäftsleitung oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist. 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.

Nach § 26 Abs. 1 BAO hat eine Person ihren Wohnsitz dort, wo sie eine Wohnung innehat, unter Umständen, die darauf schließen lassen, dass sie diese Wohnung beibehalten und benutzen wird. Innehaben einer Wohnung bedeutet nach den von Judikatur und Lehre entwickelten Grundsätzen, über eine Wohnung tatsächlich oder rechtlich zu verfügen, diese also jederzeit für den eigenen Wohnbedarf benützen zu können.

Im konkreten Fall steht unstrittig fest, dass der Wohnsitz- und Ansässigkeitsstaat des Bf. im beschwerdegegenständlichen Zeitraum Österreich ist.

Der Bf. ist daher jedenfalls in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig.

Nach Art. 18 DBA-Italien darf die italienische Pension (italienischer Ruhegehalt i.S. des DBA-Italien), die dem Bf. für eine frühere unselbstständige Arbeit bezahlt wird, *nur* in Österreich besteuert werden, da der Bf. (unstrittig) in Österreich ansässig ist.

Die vom Bf. in den Beschwerde Jahren bezogenen italienischen Pensionseinkünfte waren sohin zu Recht in Österreich steuerpflichtig.

Art. 23 Abs. 3 lit. a DBA-Italien, auf welche Bestimmung die steuerliche Vertretung des Bf. wiederholt Bezug nimmt, lautet wie folgt:

*"Bezieht eine in Österreich ansässige Person Einkünfte, die nach diesem Abkommen in Italien besteuert werden dürfen, so rechnet Österreich auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der der in Italien gezahlten Steuer vom Einkommen entspricht."*

Wie oben dargestellt, ist Art. 18 DBA-Italien klar zu entnehmen, dass Ruhegehälter, die für frühere unselbständige Arbeit gezahlt werden, nur in dem Staat besteuert werden dürfen, in dem der Empfänger des Ruhegehaltes ansässig ist.

Auf Grund der (unstrittigen) Feststellung, dass Österreich in den Streitjahren als Wohnsitz- und Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht auf das gesamte Welteinkommen des Bf. hatte und daher auch die ausländischen Pensionseinkünfte in Österreich besteuert werden durften, ist davon auszugehen, dass Italien die Steuer auf diese Einkünfte zu Unrecht erhoben hat. Aus diesem Grund kann die in Italien entrichtete Steuer auch nicht gemäß Art. 23 Abs. 3 lit. a DBA-Italien in Österreich angerechnet werden.

Aus den dargelegten Gründen waren daher die in Rede stehenden ausländischen Pensionseinkünfte des Bf. der Besteuerung in Österreich zu unterziehen, wobei die in Italien zu Unrecht entrichtete Steuer in Österreich nicht anzurechnen war (vgl. auch UFS 20.9.2011, RV/0019-W/11; BFG 17.12.2019, RV/4100624/2019).

Wie im Verfahrensgang dargestellt, hat die Abgabenbehörde mit Beschwerdeentscheidungen vom 2. November 2021 die angefochtenen Einkommensteuerbescheide 2014 bis 2019 insofern abgeändert hat, als die in Rede stehenden ausländischen Pensionseinkünfte auf Basis der vorgelegten italienischen Lohn-/Pensionsausweise angesetzt wurden. Der erkennende Richter schließt sich dieser (unstrittigen) Vorgehensweise des Finanzamtes an.

### **Zulässigkeit der Revision:**

Gemäß Artikel 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichts die ordentliche 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 uneinheitlich beantwortet wird.

Im gegenständlichen Beschwerdefall lagen keine Rechtsfragen vor, denen grundsätzliche Bedeutung zukam. Abgesehen davon, dass das Finanzgericht den oben bezeichneten Feststellungsbescheid gemäß § 48 Abs. 2 BAO seiner Entscheidung zugrunde zu legen hatte, beschränkten sich auch die im Beschwerdefall zu lösenden Rechtsfragen auf Rechtsfragen, welche im gegenständlich anzuwendenden Doppelbesteuerungsabkommen eindeutig gelöst sind. Im Übrigen hing der Beschwerdefall von der Lösung von nicht über den Einzelfall hinausgehenden Sachverhaltsfragen ab.

Gesamthaft war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 9. Jänner 2023