

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***Mag. R.*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 11. Dezember 2019 (Schreiben vom 9.12.2019) gegen den Bescheid des Finanzamtes ***FA XX*** (nunmehr: Finanzamt Österreich) vom 4. November 2019 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2016 und die Bescheide des Finanzamtes ***FA XX*** (nunmehr: Finanzamt Österreich) vom 4. Dezember 2019 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2017 und 2018, Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Am 28.11.2017 (auf elektronischem Weg), 25.6.2018 und 16.3.2019 brachte der Beschwerdeführer (im Folgenden: Bf.) seine Erklärungen zur Arbeitnehmerveranlagung 2016 bis 2018 bei der Abgabenbehörde ein. Für 2016 wurde nur die Anzahl der bezugsauszahlenden Stellen betreffend Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit angegeben.

Für die Jahre 2017 und 2018 erklärte der Bf. ua. ausländische Pensionseinkünfte unter Progressionsvorbehalt in Höhe von 2.155,00 € (2017) und 2.030,55 € (2018). 2018 wurden auch steuerpflichtige Einkünfte aus einer von Polen bezogenen Pension in Höhe von € 1.971,50 erklärt.

Am 13.06.2017 wurde eine Kontrollmitteilung (AEOI-Automatic Exchange of Information) an die Abgabenbehörde übermittelt, in welcher ausländische Pensionsbezüge für 2016 mit € 1.390,34 ausgewiesen waren.

Mit Vorhalt vom 7.12.2017 teilte die Abgabenbehörde dem Bf. mit, dass er laut Aktenlage Bezieher einer ausländischen Rente ist. Diese Einkünfte würden aufgrund der Ansässigkeit des Bf. in Österreich der Erklärungs- und Offenlegungspflicht unterliegen. Er wurde daher ersucht bis 5.1.2018 folgende Unterlagen nachzureichen:

Renten(anpassungs)bescheide 2016 (bzw. ab Auszahlungsbeginn) bis laufend
Zeitpunkt ab dem die ausländische Pension bezogen wurde
Angabe des Landes von dem die Pension bezogen wurde
Angabe der Art der Pension
Bestätigungen der ***1*** 2016 über einbehaltene Krankenversicherungsbeiträge

Am 28.12.2017 langte die Vorhaltsbeantwortung ein, in dem der Bf. den Beginn des Pensionsbezuges mit 1.5.2016 angegeben hat und als den die Pension auszahlenden Staat Deutschland. Diesem Schreiben war ein Schreiben der deutschen Rentenversicherung vom 9.5.2016 angeschlossen, aus der die Höhe der dem Bf. zustehenden Rente ab 1.5.2016 ersichtlich war.

Am 12.1.2018 erließ das Finanzamt ***FA XX*** einen Erstbescheid betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) des Bf. für 2016, in dem ausländische Pensionseinkünfte in Höhe von € 1.425,79 angesetzt wurden, wovon ein anteiliger Veranlagungsfreibetrag von € 34,21 abgezogen wurde. Diese ausländischen Einkünfte wurden für die Ermittlung des Steuersatzes für die inländischen Einkünfte des Bf. – also unter Progressionsvorbehalt – berücksichtigt.

Am 6.9.2019 stellte der Bf. betreffend die Einkommensteuer 2016 einen Wiederaufnahmeantrag. Dieser Wiederaufnahmeantrag wurde damit begründet, dass er erst nach Veranlagung den deutschen Einkommensteuerbescheid betreffend die von ihm in Deutschland bezogene Pension erhalten habe.

Am 26.9.2018 erfolgte die Veranlagung des Bf. zur Einkommensteuer 2017, wobei ausländische Pensionseinkünfte in Höhe von € 2.155,00 unter Progressionsvorbehalt berücksichtigt wurden.

Mit Bescheid vom 10.5.2019 wurde die Einkommensteuer 2018 veranlagt, wobei ausländische Pensionseinkünfte in Höhe von € 2.030,45 unter Progressionsvorbehalt berücksichtigt wurden. Überdies wurden inländische Einkünfte ohne Steuerabzug iHv € 1.971,50 angesetzt.

Mit Anbringen vom 6.9.2019 stellte der Bf. Anträge auf Aufhebung der Einkommensteuerbescheide 2017 und 2018 gemäß § 299 BAO, weil er erst im Jahr 2019 Festsetzungsbescheide für 2017 und 2018 für seine deutsche Pension bekommen hätte. Der Bf.

ersuchte das Formular L1i aufgrund der Festsetzungsbescheide für 2017 und 2018 und der Krankenversicherung für die deutsche Pension (Mitteilung von ***1***) zu ändern.

Sowohl dem Wiederaufnahmeantrag für das Jahr 2016 als auch den Aufhebungsanträgen gemäß § 299 BAO für die Jahre 2017 und 2018 hat das Finanzamt ***FA XX*** mit Bescheiden vom 4.11.2019 (Wiederaufnahme betreffend das Jahr 2016) und 4.12.2019 (Aufhebungen gemäß § 299 BAO der Einkommensteuerbescheide für 2017 und 2018) entsprochen.

Mit Bescheid vom 4.11.2019 wurde der Bf. zur Einkommensteuer 2016 neuerlich veranlagt und wurden nach Abzug eines anteiligen Veranlagungsfreibetrages von € 105,12 ausländische Pensionseinkünfte in Höhe von € 1.249,76 unter Progressionsvorbehalt berücksichtigt.

Gleichzeitig erging am 4.11.2019 an den Bf. ein Vorhalt betreffend die im Rahmen der Einkommensteuererklärung 2018 als Einkünfte erklärten polnischen Pension. Aus der am 21.11.2019 beim Finanzamt eingelangten Vorhaltsbeantwortung hat sich ergeben, dass der Bf. diese polnische Pension bereits ab Dezember 2017 bezogen hat und zwar monatlich in Höhe von € 163,75.

Mit Bescheiden vom 4.12.2019 erfolgte die neuerliche Veranlagung des Bf. zur Einkommensteuer 2017 und 2018, wobei eine von Polen bezogene Pension 2017 in Höhe von € 163,75 und 2018 in Höhe von € 1.875,53 bei den steuerpflichtigen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit berücksichtigt wurde. Die aus Deutschland vom Bf. bezogene Pension wurde unter Progressionsvorbehalt mit € 2.072,79 (2017) und € 2.125,37 (2018) angesetzt.

Gegen die Einkommensteuerbescheide 2016 (vom 4.11.2019), 2017 und 2018 (jeweils vom 4.11.2019) erhob der Bf. fristgerecht mit Schreiben vom 9.12.2019 Beschwerde. In dieser Beschwerde begehrte der Bf. zu einem die Berücksichtigung der von Deutschland für die deutsche Pension festgesetzten Einkommensteuer und zum anderen eine Zusammenrechnung der deutschen und polnischen Pension und sollen beide Pensionen nur im Rahmen des Progressionsvorbehaltes berücksichtigt werden.

Am 19. Mai 2021 erließ das nunmehr zuständige Finanzamt Österreich abweisende Beschwerdevorentscheidungen betreffend Einkommensteuer 2016 bis 2018.

Gegen diese Beschwerdevorentscheidungen brachte der Bf. mit Schreiben vom 15. Juni 2021 fristgerecht einen Vorlageantrag ein, in dem er zum einen ausführte, dass die deutsche Pension nur insoweit berücksichtigt werden dürfe als er „wirklich“ einen Betrag aus dieser Pension erhalten habe, dh. die deutsche Einkommensteuer müsse abgezogen werden. Auch wurde wie in der Beschwerde die Zusammenrechnung der deutschen und polnischen Pension nur für Zwecke des Progressionsvorbehaltes begehrt.

Mit Vorlagebericht vom 21.1.2022 legte das Finanzamt Österreich die Beschwerde vom 11.12.2019 betreffend Einkommensteuer 2016 bis 2018 dem Bundesfinanzgericht zur

Entscheidung vor und verwies in der Stellungnahme zur Beschwerde auf die Begründungen der ergangenen Beschwerdeentscheidungen für die Jahre 2016 bis 2018.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Bf. mit Wohnsitz in Österreich hat neben einer inländischen Pension ab 1.5.2016 auch eine deutsche Rente aus der gesetzlichen Sozialversicherung (Deutsche Rentenversicherung Bund) bezogen. Die Leistungen der deutschen Rentenversicherung (monatliche Rente und Zulage zur Krankenversicherung) haben in den Beschwerdejahren € 1.425,79 (2016; davon € 35,46 Zulage zum Krankenversicherungsbeitrag), 2.181,21 € (2017; davon € 54,21 Zulage zum Krankenversicherungsbeitrag) sowie 2.236,61 € (2018; davon € 55,61 Zulage zum Krankenversicherungsbeitrag) betragen (vgl. den vom Bf. mit dem Vorlageantrag vorgelegten Rentenbescheid der Deutschen Rentenversicherung Bund vom 9.5.2016 sowie die Rentenpassungen zum 1.7.2017 und 1.7.2018 laut Schreiben der Deutschen Rentenversicherung Bund).

Ab 1.12.2017 hat der Bf. auch aus Polen eine Pension bezogen und zwar im Jahr 2017 von € 163,75 und im Jahr 2018 von € 1.875,53.

Der Bf. hat für die ausländische Pension in Österreich Krankenversicherungsbeiträge gemäß § 73a ASVG geleistet (2016: 70,88 €; 2017: 108,42 €; 2018: 206,85 €; vgl. Bestätigungen der ***1*** vom 17.2.2017, 16.2.2018 und 15.2.2019).

In Deutschland wurde die vom Bf. bezogene deutsche Pension (2016: 1.390 €; 2017: 2.127 €; 2018: 2.181,00 €) um einen steuerfreien Betrag von 390 € (2016) sowie 596 € (2017 und 2018) und unter Berücksichtigung des Werbungskosten-Pauschbetrages von jährlich 102 € der Besteuerung unterzogen (2016: 898,00 €; 2017: 1.429,00 €; 2018: 1.483,00 €; vgl. deutsche Einkommensteuerbescheide des Finanzamtes Neubrandenburg vom 4.3.2019 (für 2016 und 2017) und 27.6.2019 (für 2018). Folgende deutsche Einkommensteuer wurde dem Bf. für die deutsche Pension vorgeschrieben:

2016: € 133,00

2017: € 220,00

2018: € 229,00

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den in den Feststellungen in Klammern angeführten Beweismitteln und ist zwischen den Parteien des Beschwerdeverfahrens nicht strittig.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Da der Bf. seinen Wohnsitz in Österreich hat, ist er mit seinen Einkünften unbeschränkt steuerpflichtig (§ 1 Abs. 2 EStG 1988). Sowohl inländische als auch ausländische Pensionseinkünfte sind gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 steuerpflichtig, weil die von der deutschen Rentenversicherung Bund an den Bf. geleistete Altersrente einer von einer inländischen gesetzlichen Sozialversicherung geleisteten Pension entspricht (vgl. zB Kirchmayr/Geringer in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²¹, Tz 64 zu § 25 EStG mwN).

Allerdings werden die Besteuerungsrechte von Österreich durch Doppelbesteuerungsabkommen eingeschränkt.

Das DBA-Deutschland, BGBl III 2002/182 idF BGBl III 2012/32 bestimmt für Pensionseinkünfte folgendes:

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.

[...]

Die Vermeidung der Doppelbesteuerung wird in Artikel 23 dieses DBA wie folgt geregelt:

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.

Art. 23 Abs. 2 des DBA Deutschland sieht daher für aus Deutschland bezogene Pensionseinkünfte die Befreiungsmethode vor. Allerdings darf die deutsche Pension gemäß Art. 23 Abs. 2 lit. d des DBA Deutschland bei der Festsetzung der Steuer für das übrige in Österreich steuerpflichtige Einkommen herangezogen werden (Progressionsvorbehalt), wovon auch der Bf. in seiner Beschwerde ausgeht. Allerdings vermeint der Bf., dass bei der Ermittlung der deutschen Pensionseinkünfte für den Progressionsvorbehalt die deutsche Einkommensteuer abzuziehen ist. Da aber die deutsche Pension von der Besteuerung in Österreich ausgenommen ist und nur für die Ermittlung des Steuersatzes der inländischen Einkünfte herangezogen wird, ist im Einklang mit den ergangenen Beschwerdeentscheidungen des Finanzamtes Österreich festzuhalten, dass eine Anrechnung der deutschen Einkommensteuer nicht zulässig ist.

Hinsichtlich der Höhe der angesetzten deutschen Pension für den Progressionsvorbehalt hat das Finanzamt im Jahr 2016 zu Recht den anteiligen Veranlagungsfreibetrag gemäß § 41 Abs. 3 EStG 1988 berücksichtigt (vgl. zB Atzmüller in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²⁰, Tz 52 zu § 41 mwN). Überdies war der vom Bf. gemäß § 73a ASVG geleistete Betrag als Werbungskosten gemäß § 16 Abs. 1 Z 4 lit. a EStG bei der Ermittlung der Einkünfte aus deutschen Pension anzusetzen, weil die Bestimmung des § 73a ASVG in der Fassung des BGBl. I Nr. 102/2010 vorsieht, dass auch von ausländischen Renten ein Krankenversicherungsbeitrag nach § 73 Abs. 1 und 1a in Österreich zu entrichten ist, wenn ein Anspruch des Bezieher der ausländischen Rente auf Leistungen der Krankenversicherung (im Inland) besteht. Pflichtbeiträge liegen auch dann vor, wenn bei Bezug einer ausländischen Rente der für diese Rente nach § 73a ASVG zu entrichtende Krankenversicherungsbeitrag von der inländischen Pension einbehalten oder gesondert vorgeschrieben wird. Diese Werbungskosten gelten nach einhelliger Judikatur des Bundesfinanzgerichtes als durch die Auslandsrente veranlasst und sind demnach bei dieser (im Wege des Progressionsvorbehaltes zu erfassenden) in Abzug zu bringen (vgl. zB BFG 3.1.2023, RV/5100553/2022 mwN).

Bezüglich der ab Dezember 2017 vom Bf. aus Polen bezogenen Pension ist folgende Regelung im DBA mit Polen, BGBl III 2005/12 idF BGBl III 2008/161 maßgeblich:

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) Der Begriff „Rente“ bedeutet bestimmte Beträge, die regelmäßig zu festgesetzten Zeitpunkten lebenslanglich oder während eines bestimmten oder bestimmbaren Zeitabschnitts auf Grund einer Verpflichtung zahlbar sind, die diese Zahlungen als Gegenleistung für in Geld oder Geldeswert bewirkte angemessene Leistung vorsieht.

Entgegen der offenbaren Ansicht des Bf. wird in Artikel 18 Abs. 1 des DBA Polen mit dem „erstgenannten Staat“ der Staat gemeint, in dem die Person ansässig ist, die die Pension ausgezahlt erhält. Daher steht das Besteuerungsrecht aus der aus Polen bezogenen Pension aufgrund der Ansässigkeit des Bf. im Inland Österreich zu und ist eine „Zusammenrechnung“ der deutschen und polnischen Pension nur für Zwecke des Progressionsvorbehaltes unzulässig.

Abschließend ist auf die Aufteilung der gemäß § 73a ASVG für die ausländischen Pensionen geleisteten Beiträge auf die deutsche und polnische Pension im Jahr 2018 einzugehen. Insgesamt wurde in diesem Jahr ein Betrag von € 206,85 geleistet. Da dies fast eine Verdoppelung gegenüber dem 2017 geleisteten Betrag ist, ist auch nach Dafürhalten des Bundesfinanzgerichts dieser Betrag auf die deutsche und die polnische Pension aufzuteilen. § 73a ASVG verweist hinsichtlich der Höhe des zu leistenden Beitrages auf § 73 ASVG. § 73 Abs. 1 ASVG idF BGBl I Nr. 118/2015 sieht die Leistung eines Beitrages in Höhe von 5,1% der auszuzahlenden Leistung vor. 5,1% von € 2.181,00 ergeben € 111,23 und wurde ein solcher Betrag im angefochtenen Einkommensteuerbescheid für 2018 bei der Ermittlung der Einkünfte aus der deutschen Pension berücksichtigt und entfällt der restliche Betrag auf die polnische Pension. Für 2017 entfällt der gemäß § 73a ASVG geleistete Betrag hingegen ausschließlich auf die deutsche Pension.

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.

Die Entscheidung gründet sich auf im Wortlaut eindeutige gesetzliche Regelungen weswegen eine Revision nicht zulässig ist.

Linz, am 4. September 2023