

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Anna Radschek in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Dr. Peter Wolf Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft mbH, Lehargasse 3A Tür 14, 1060 Wien, über die Beschwerden

- vom 9. März 2022 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 15. November 2021 betreffend Einkommensteuer 2018, und
- vom 15. März 2023 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 17. Februar 2023 betreffend Einkommensteuer 2019,

Steuernummer ***BF1StNr1***, **zu Recht erkannt:**

- I.a. Der Bescheid betreffend Einkommensteuer 2018 wird gemäß § 279 BAO – im Sinne der Beschwerdevoirentscheidung vom 13. Februar 2023 – abgeändert.
Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.
- b. Die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2019 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

II. Der Beschwerdeführer ist Universitätsprofessor und bezog in den Jahren 2018 und 2019 u.a. auch Ruhebezüge im Zusammenhang mit seiner Lehrtätigkeit in Großbritannien und den Niederlanden.

1. Angefochtene Bescheide:

Im **Einkommensteuerbescheid 2018** vom 15. November 2021 wurden die aus Großbritannien und den Niederlanden bezogenen Ruhebezüge der österreichischen Besteuerung unterworfen und begründend ausgeführt, die geltend gemachten Abzugsposten der niederländischen Pensionen seien Abzüge/einbehaltene Steuer laut niederländischem Recht. Da diese Bezüge nach österreichischem Recht zu ermitteln seien, könnten diese Abzugsposten nicht berücksichtigt werden.

Das Universities Superannuation Scheme sei ein Pensionssystem im Vereinigten Königreich. Die Pensionszahlungen fielen daher entweder unter Art 18 oder 19 des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Österreich und Großbritannien.

Sowohl in Art 18 als auch in Art 19 des Abkommens sei ein Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaates vorgesehen. Eine in Großbritannien einbehaltene Steuer entspreche daher nicht den Bestimmungen des DBA und sei dementsprechend nicht anrechenbar.

Im **Einkommensteuerbescheid 2019** vom 17. Februar 2023 wurden alle aus Großbritannien und den Niederlanden bezogenen Pensionen mit Ausnahme der niederländischen Sozialversicherungsrente der österreichischen Besteuerung unterzogen.

Dazu wurde in der Begründung betreffend die aus den Niederlanden bezogenen Pensionen zunächst auf die Begründung der Beschwerdevorentscheidung über die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2018 verwiesen,

Hinsichtlich der Pensionszahlungen aus Großbritannien wurde darauf verwiesen, dass in das Doppelbesteuerungsabkommen 2018 (BGBl III 2019/32, in Kraft ab 1.3.2019) in Art 3 und Art 17 Regelungen betreffend Pensionskassen aufgenommen worden seien. Da es sich bei der auszahlenden Stelle jedoch um einen Trust handle, kämen diese Bestimmungen und in der Folge auch die Bestimmungen des § 25 Abs. 1 lit. b EStG 1988 nicht zur Anwendung.

2. Beschwerden:

2.1. Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2018 vom 08.03.2022

In der fristgerecht eingebrachten Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2018 erklärte der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers, der angefochtene Bescheid gehe von unrichtigen Tatsachenbehauptungen aus und greife bezüglich der Vermeidung von Doppelbesteuerung - die eigentliche Aufgabe der völkerrechtlichen Verträge zur Vermeidung von Doppelbesteuerungen - zu kurz.

Da zur Widerlegung obgenannter Gesetzeswidrigkeiten in Großbritannien diesbezüglich Recherchen durchgeführt werden müssten, die längere Zeit in Anspruch nehmen würden, beantrage der Beschwerdeführer, die Frist zur Ausführung weitreichender Begründungen bis 17.02.2022 zu verlängern.

Mit **Schriftsatz vom 08.03.2022** ergänzte der Beschwerdeführer innerhalb der erstreckten Frist seine Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2018 dahingehend, dass im angefochtenen Bescheid die in Großbritannien erhobene Einkommensteuer in Höhe von 1.539,20 GBP, das seien 1.707,28 Euro (Umrechnungskurs 0,90155), die dem Beschwerdeführer laut Auskunft der Universities Superannuation Scheme Limited (siehe Beilage) nicht rückerstattet werden könnten, nicht auf die österreichische Einkommensteuer angerechnet werde.

Dieses Vorgehen widerspreche dem jedem DBA, einem völkerrechtlichen Vertrag zur Vermeidung von Doppelbesteuerungen, innewohnenden Grundsatz, ein steuerpflichtiges Einkommen nur mit der Steuer eines Staates zu belasten.

Der Beschwerdeführer beantrage daher, den angefochtenen Einkommensteuerbescheid dahingehend zu ändern, dass der in Großbritannien einbehaltene Steuerbetrag in Höhe von 1.707,28 Euro auf die österreichische Steuer anzurechnen sei.

In der Folge erließ die belangte Behörde mit Schriftsatz vom 22.03.2022 einen Mängelbehebungsauftrag mit der Begründung, in der Beschwerde vom 24.11. 2021 seien die Erklärung, welche Änderungen beantragt würden, sowie die Begründung offenkundig mangelhaft.

2.2. Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2019 vom 25.03.2023

Mit Schriftsatz vom 25.03.2023 erhob der Beschwerdeführer Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2019 und stellte den Antrag gemäß § 262 Abs. 2 BAO, eine ablehnende Beschwerdeentscheidung zu unterlassen und diesfalls die Beschwerde innerhalb von 3 Monaten dem Bundesfinanzgericht vorzulegen.

Begründend führte er aus, vorzuschicken sei, dass er als Universitätsprofessor für [Fach] viele Jahre in Großbritannien, in den Niederlanden und anderen Staaten z.B. Schweiz (EFTA) einschlägig tätig gewesen sei und in den beiden erstgenannten Staaten nach den dortigen Sozialsystemen jeweils als einheitliche Tätigkeit anzusehende Professorenposition innegehabt habe und nunmehr aus jedem der beiden Länder eine Pension beziehe.

Die Pension aus den Niederlanden, die bisher richtigerweise nur zum Progressionsvorbehalt herangezogen worden sei, sei im angefochtenen Bescheid insofern geteilt worden, als sie mit dem Betrag von 23.490,48 Euro in Österreich zur Gänze besteuert werde und dies darüber hinaus, ohne die in den Niederlanden bezahlte Steuer im Betrag von 2.158,22 Euro anzurechnen.

Bei diesem Vorgehen übersehe die Behörde, dass gemäß Artikel 19 der Artikel 20 Absatz 4 DBA Ö/NL - da die Pension aufgrund des holländischen Sozialversicherungssystems zufließe - zur Anwendung zu kommen habe und die Pension im Quellenstaat NL der Besteuerung unterliege.

Daher habe eine Besteuerung in Österreich zu unterbleiben und es unterliege die niederländische Pension sowohl in Höhe von 23.490,48 Euro als auch mit dem Teil in Höhe von 3.205,00 Euro dem Progressionsvorbehalt (siehe beigeflossene Seite aus dem DBA Ö/NL).

Was die Pensionszahlungen aus Großbritannien anlange, so gelte ab 01.03.2019, wie in der Begründung des angefochtenen Bescheides richtig bemerkt, ein neues DBA, das die Auszahlungen durch Pensionskassen betreffe und daher die Besteuerung in Großbritannien vorschreibe.

Dieser Regelung komme aber der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2019 mit der Begründung nicht nach, dass es sich bei der auszahlenden Stelle um einen Trust handle.

Dazu werde eingewandt, dass es sich beim „Universities Superannuation Scheme“ (im Folgenden auch als „USS“ bezeichnet) eindeutig um eine Pensionskasse handle; ob diese unter einen „Trust“ zu subsummieren sei oder nicht, sei für diesen Fall nicht entscheidend.

Eine Begründung, warum sich die Behörde mit dieser Frage befasse, werde nicht gegeben.

Es werde auch nicht erklärt, was ein „Trust“ sei, ein Begriff, der aus dem Amerikanischen komme und dem österreichischen Recht fremd sei (weder im Stichwortverzeichnis des Einkommensteuerhandbuches Quantschniggs noch im Großkommentar Doralt/Kirchmayr u.a. finde sich der Suchbegriff „Trust“), noch werde von der belangten Behörde erklärt, welche Folgerungen steuerrechtlich an diese bloße Meinungsäußerung der Behörde geknüpft würden und warum.

Laut dem Fremdwörterbuch des Dudenverlages stehe das Wort „Trust“ im Zusammenhang mit „Treuhand, Vertrauen“ und bedeute „Zusammenfassung mehrerer Unternehmen unter einer

Leitung zum Zweck der Monopolisierung" (Trustee=Treuhänder). Laut Jakom, 15. Auflage 2022, § 27 Rz. 276, gebe es Trusts in einer Fülle von Variationen im angloamerikanischen Rechtskreis u.a.

Da im vorliegenden Fall die Pensionszahlungen eindeutig vom „USS" als englische Pensionskasse geleistet würden, sei der Quellenstaat Großbritannien gemäß Artikel 17 DBA Ö/GB 2018 besteuierungsberechtigt.

Der Beschwerdeführer stelle daher den Antrag, den angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2019 dahingehend zu ändern, dass sowohl die Pension aus Großbritannien als auch jene aus den Niederlanden aus der Einkommensbesteuerung in Österreich ausgeschieden würden und beide nur zum Progressionsvorbehalt heranzuziehen seien.

3. Beschwerdeverentscheidung:

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 13. Februar 2023 wurde der angefochtene Bescheid abgeändert.

In der dazu gesondert ergangenen Begründung wurde Folgendes ausgeführt:

1) Sachverhalt:

Der Beschwerdeführer verfüge über einen Wohnsitz in Österreich, und zwar seit Oktober 2016 in ***Bf1-Adr***. Ein Wohnsitz in Großbritannien und den Niederlanden sei nicht behauptet worden. Der Beschwerdeführer sei österreichischer Staatsbürger ohne gleichzeitig über die britische Staatsbürgerschaft oder niederländische Staatsbürgerschaft zu verfügen.

Laut internationalen Kontrollmitteilungen habe der Beschwerdeführer im Jahr 2018 erhalten:

- Pensionszahlungen für seine in den Niederlanden ausgeübte universitäre Tätigkeit
 - von der Sociale Verzekeringsbank (Säule 1: staatliche Grundrente AOW) in Höhe von 3.102 Euro
 - vom Stichting Pensioenfonds ABP (Säule 2: pension fund for government and education employees; ehemals staatlicher Pensionsfonds, der 1996 in eine privatrechtliche Stiftung umgewandelt wurde) in Höhe von 23.490 Euro
- Pensionszahlungen für seine in Großbritannien ausgeübte universitäre Tätigkeit
 - aus dem Universities Superannuation Scheme Ltd in Höhe von 14.408,71 Euro

2) rechtliche Beurteilung.

a) nach österreichischem Steuerrecht:

Personen mit Wohnsitz in Österreich unterlägen gemäß § 1 Abs. 2 EStG 1988 der unbeschränkten Steuerpflicht mit ihren in- und ausländischen Einkünften, d.h. ihrem Welteinkommen. Die sachliche Steuerpflicht umfasse jene Einkünfte, die in § 2 Abs. 3 Z 1-7 EStG 1988 aufgezählt seien. § 2 Abs. 3 Z 4 EStG 1988 nenne Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und verweise auf § 25 EStG 1988. Nach § 25 Abs. 1 lit a EStG 1988 zählten zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früherem Dienstverhältnis.

Die aus den Niederlanden und Großbritannien erhaltenen Pensionszahlungen unterlägen daher aufgrund dieser Vorschriften der österreichischen Einkommensteuer.

b) Doppelbesteuerungsabkommen (DBA):

Inwieweit dieses nach österreichischem Recht bestehende Besteuerungsrecht bestätigt oder eingeschränkt werde, sei anhand des anzuwendenden Doppelbesteuerungsabkommens, das Österreich mit den betreffenden Staaten abgeschlossen habe, zu beurteilen.

- Doppelbesteuerungsabkommen Österreich - Niederlande (BGBl 1971/191 idF BGBl III 2018/93):

Da der Beschwerdeführer seinen ausschließlichen Wohnsitz in Österreich habe, sei Österreich als Ansässigkeitsstaat iSd Art. 4 des Abkommens und die Niederlande als Quellenstaat zu qualifizieren.

Betreffend die staatliche Grundrente AOW der Sociale Verzekeringsbank teile Artikel 20 Abs. 4 DBA-Niederlande dem Kassenstaat Niederlande das Besteuerungsrecht zu. Österreich erfasse die Zahlungen gemäß Artikel 24 Abs. 3 als Progressionseinkünfte.

Hinsichtlich des Stichting Pensioenfonds ABP stehe die Anwendbarkeit des Artikels 20 Abs. 2 DBA-Niederlande (Anwendung der Kassenstaatsregel aufgrund der Formulierung „Ruhegehälter... aus einem von diesem Staat... errichteten Sondervermögen...“) oder Art 19 des DBA zur Diskussion. Via Staatsbürgerschaftsvorbehalt in Art 20 Abs. 2 lit. b leg.cit erhalte Österreich das ausschließliche Besteuerungsrecht.

Unter Bezugnahme auf das OECD-Musterabkommen werde hingegen der Anwendung des Artikel 19 DBA-Niederlande der Vorzug gegeben. Diese Bestimmung teile ebenfalls Österreich das ausschließliche Besteuerungsrecht zu.

- Doppelbesteuerungsabkommen Österreich - Großbritannien 1969 (BGBl. 1970/390 idF BGBl 2010/135):

Auch in diesem Fall sei Österreich als Ansässigkeitsstaat und Großbritannien als Quellenstaat zu qualifizieren.

Hinsichtlich der Besteuerung der Pensionszahlung aus Großbritannien komme die Anwendung des Artikel 18 bzw. Artikel 17 DBA-Großbritannien in Betracht.

Recherchen betreffend Universities Superannuation Scheme (Kontrollmitteilung Auszahlende Stelle) hätten ergeben, dass es sich dabei um einen Trust handle.

Artikel 18 Abs. 1 teile - unter Anwendung des Staatsbürgerschaftsvorbehalts - Österreich das ausschließliche Besteuerungsrecht zu. Dabei müsse es sich um Ruhegehälter handeln, die vom Vereinigten Königreich oder einer seiner Gebietskörperschaften oder Körperschaften des öffentlichen Rechts oder aus einem vom Vereinigten Königreich oder der Gebietskörperschaft oder der Körperschaft des öffentlichen Rechts errichteten Sondervermögen handeln. Der in Rede stehende Trust falle jedoch nicht darunter. Art 18 sei daher nicht anwendbar.

Artikel 17 Abs. 1 teile dem Ansässigkeitsstaat Österreich das ausschließliche Besteuerungsrecht an Ruhegehältern für frühere unselbständige Arbeit zu. Diese Zuteilungsnorm richte sich nur an den Quellenstaat, da im DBA-Großbritannien das Anrechnungssystem (Artikel 21 Abs. 1 lit a) angewendet werde. Sie entziehe Großbritannien das Besteuerungsrecht, somit sei eine britische Steuer nicht anrechenbar.

In Österreich zu besteuernde ausländische Einkünfte seien nach den Bestimmungen des österreichischen Einkommensteuergesetzes zu ermitteln.

Art. 25 Abs. 1 des DBA beziehe sich ausschließlich auf die Besteuerung in Großbritannien, soweit bei in Österreich ansässigen Personen das Besteuerungsrecht auch Großbritannien zustehe. Dies sei im vorliegenden Fall jedoch nicht gegeben.

Selbst bei einem Besteuerungsrecht Großbritanniens habe diese Bestimmung nicht zur Folge, dass Bestimmungen des britischen Steuerrechts in Österreich zur Anwendung gelangten. Die Freibeträge laut britischem Steuerrecht seien daher in Österreich nicht zu berücksichtigen.

3) Ergebnis:

Die Pensionszahlungen der Sociale Verzekeringsbank seien daher in Österreich unter Progressionsvorbehalt steuerfrei zu stellen (KZ 453: 3.102,00 Euro).

Pensionszahlungen des Stichting Pensionsfonds ABP unterlägen der ausschließlichen Besteuerung in Österreich (KZ 359: 23.490,00 Euro)

Pensionszahlungen aus dem Universities Superannuation Scheme unterlägen ebenfalls der ausschließlichen Besteuerung in Österreich (KZ 359: 14.408,71 Euro.)

4. Vorlageantrag vom 13.03.2023:

Im fristgerecht eingebrachten Vorlageantrag bezüglich der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2018 schickte der Beschwerdeführer wiederum voraus, dass er als Universitätsprofessor für [Fach] viele Jahre in Großbritannien, in den Niederlanden und anderen Staaten z.B. Schweiz (EFTA) einschlägig tätig gewesen sei und aus den beiden erstgenannten Staaten nach den dortigen Sozialsystemen Pensionen beziehe.

Die gesetzlich geforderten nationalen Sozialversicherungseinrichtungen seien für Großbritannien der „Universities Superannuation Scheme“ (im folgenden auch als „USS“ bezeichnet) und für die Niederlande teils der „Stichting Pensionsfonds ABP“ und teils die „Sociale Verzekeringsbank“ (im Folgenden als „SVB“ bezeichnet).

Die Pension aus den Niederlanden sei im angefochtenen Einkommensteuerbescheid richtigerweise mit Progressions-Vorbehalt berücksichtigt worden, wogegen keine Beschwerde erhoben worden sei.

Wohl aber habe sich der Beschwerdeführer gegen die Nichtberücksichtigung des persönlichen Freibetrages (personal allowance) gemäß Art. 25 Abs.1 DBA Ö/GB 1969, mit Ergänzung der Bescheidbeschwerde vom 20.09.2022 gewandt, und die Nichtanrechnung der englischen Einkommensteuer wiederholt bekämpft.

Da in der Beschwerdevorentscheidung vom 13.02.2023 nunmehr auch die Pension aus den Niederlanden der Einkommensbesteuerung in Österreich unterworfen werde, werde das ergriffene Rechtsmittel dahingehend erweitert.

Zur weiteren Begründung seines Vorlageantrages führte der Beschwerdeführer aus:

4.1. DBA Ö/GB aus 1969

Seine englische Pension in (umgerechnet) in Höhe von 14.408,71 Euro sei der österreichischen Besteuerung unterworfen worden, ohne den im Jahr 2018 gemäß Art. 25 DBA O/GB, DBA-Abkommen 1969, in diesem Jahr noch zustehenden Freibetrag (personal allowance) von (umgerechnet) 5.888,75 Euro zu gewähren, und überdies sei die englische Einkommensteuer weiterhin nicht angerechnet worden.

In der Begründung der belangten Behörde werde angeführt, dass für die Besteuerung die DBA-Artikel 18 bzw. 17 in Betracht zu ziehen seien. Diese Behauptung sei unverständlich und unrichtig, da sich Art. 17 auf Künstler und Sportler und nicht auf Universitätsprofessoren

beziehe. In der Bescheidbegründung werde weiters ausgeführt, dass Recherchen zu Tage gebracht hätten, dass es sich beim „Universities Superannuation Scheme" um einen „Trust" handle.

Dazu führte der Beschwerdeführer wie bereits in seiner Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2019 aus. Ergänzend wandte er sich gegen den von der belangten Behörde gezogene Schluss, *„Der in Rede stehende Trust fällt jedoch nicht darunter, Art. 18 ist daher nicht anwendbar"*, mit folgender Begründung:

Unter diesem Gesichtspunkt und in Verbindung mit den Art. 17 und 21 (bei länger als 2-jährigem Aufenthalt in Großbritannien) sei der Staat der Tätigkeit, also Großbritannien, zur Erhebung der Einkommensteuer berechtigt, sodass das Anrechnungsproblem mangels österreichischer Besteuerungsberechtigung entfalle und die Darlegungen der belangten Behörde insoweit ins Leere gingen.

Art. 25 des DBA Ö/GB als eine Besonderheit dieses Vertrages dehne persönliche Steuerfreibeträge vice versa ausdrücklich auf Wohnsitzberechtigte im anderen Vertragsstaat aus. Die Behauptung, *„Freibeträge laut britischem Steuerrecht sind in Österreich nicht zu berücksichtigen"*, sei mit dem Wortlaut des Artikels nicht in Einklang zu bringen.

Darüber hinaus sei im Anrechnungsverfahren eine Steueranrechnung des anderen Staates nicht zuzulassen, selbst wenn die Steuererhebung unzulässig wäre, mit den DBA-Grundsätzen, Doppelbesteuerungen möglichst zu vermeiden, nicht zu vereinbaren .

4.2. DBA Ö/Niederlande

Gemäß Art. 19 dieses DBA Ö/NL seien Ruhegehälter nur im Wohnsitzstaat zu besteuern, sofern nicht (=„vorbehaltlich“) gemäß Art. 20 (hier: Abs. 4) Zahlungen im Rahmen eines Sozialversicherungssystems des anderen Staates geleistet werden, dem diesfalls das Besteuerungsrecht zustehe.

Genau dies sei in den Niederlanden der Fall, da die Sozialversicherungsgebühren für Universitätsprofessoren (gleich Beamten) zwingend in den „Stichting Pensioenfonds ABP" oder gleichartigen Fonds zu bezahlen seien.

Die Art. 20 Abs. 2 lit. a bzw. Abs. 4 gingen laut Art. 19 der „lit. b" zwingend („vorbehaltlich") vor.

Daher unterlägen nicht nur die Zahlungen aus der „Soziale Verzekeringsbank", sondern auch jene aus dem „Stichting Pensioenfonds ABP" ausschließlich der Besteuerung in den Niederlanden.

4.3. Anträge

Der Beschwerdeführer beantrage daher, die niederländischen Pensionszahlungen - wie im ursprünglichen Einkommensteuerbescheid 2018 vom 05.11.2021 - nur dem Progressionsvorbehalt, aber nicht der österreichischen Besteuerung zu unterziehen, und den Freibetrag (Annual allowance) gemäß Art. 25 DBA Ö/GB 1969 von der österreichischen Einkommensbesteuerung vor Steuerabzug von der Besteuerungsgrundlage abzuziehen und den englischen Steuerabzug (1.707,28 Euro) anzurechnen.

5. Beschwerdevorlage

Die belangte Behörde legte die Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide 2018 und 2019 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und beantragte im Vorlagebericht vom 16.05.2023 unter Verweis auf die Begründungen in den Bescheiden bzw. in der Beschwerdevorentscheidung betreffend Einkommensteuer 2018 eine Entscheidung im Sinne der Beschwerdevorentscheidung und betreffend Einkommensteuer 2019 die Abweisung der Beschwerde.

6. Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht

6.1. Beschluss vom 24.01.2024

Mit Beschluss vom 24.01.2024 wurde der Beschwerdeführer aufgefordert, einen Nachweis dafür zu erbringen, dass die 2018 und 2019 vom Stichting Pensioensfonds ABP erhaltenen Ruhegehälter der niederländischen Einkommensteuer unterzogen wurden.

In der Begründung wurde ausgeführt, der Beschwerdeführer erkläre in seinem Vorlageantrag betreffend die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2018 sowie in seiner Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2019, die Zahlungen des Stichting Pensioensfonds ABP unterlägen ausschließlich der Besteuerung in den Niederlanden; 2019 sei auch Einkommensteuer in Höhe von 2.158,00 Euro bezahlt worden, die im angefochtenen Bescheid nicht angerechnet worden sei.

Die belangte Behörde gehe jedoch davon aus, dass die Zahlungen des Stichting Pensioensfonds ABP der österreichischen Besteuerung unterlägen, und daher in den Niederlanden keine Einkommensteuer zu bezahlen sei.

Da der Beschwerdeführer bisher einen Nachweis für die Besteuerung der Zahlungen des Stichting Pensioensfonds ABP in den Niederlanden schuldig geblieben sei, sei er aufzufordern gewesen, dies nachzuholen.

6.2. Schreiben des Beschwerdeführers vom

Mit E-Mail vom 05.02.2024 legte der Beschwerdeführer Abrechnungen des Pensionsfonds ABP für 2018 und 2019 vor, aus denen die Einbehaltung von Steuern in Höhe von 186,08 Euro (2018) und 2.158 Euro (2019) ersehen werden kann.

III. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer ist ausschließlich österreichischer Staatsbürger und hat seinen Wohnsitz in Österreich. Er war als Universitätsprofessor für [Fach] u.a. in Großbritannien und den Niederlanden tätig. Aus beiden Staaten bezog er in den Jahren 2018 und 2019 folgende Pensionen:

a) aus Großbritannien

- Ruhebezüge aus dem Universities Superannuation Scheme Ltd

b) aus den Niederlanden

- die staatliche Grundrente AOW der Sociale Verzekeringsbank (=Sozialversicherungsanstalt)
- Rentenbezüge aus der Stichting Pensioensfonds ABP

Sowohl von der niederländischen Stichting Pensioensfonds ABP als auch vom britischen Universities Superannuation Scheme wurde Steuer einbehalten. Ein Antrag auf Erstattung der von den erhaltenen Pensionen einbehaltenen Lohnsteuer wurde vom Beschwerdeführer in keinem der beiden Länder gestellt.

Das niederländische Rentensystem beruht auf drei Säulen: dem Allgemeinen Rentenversicherungsgesetz (AOW), dem Aufbau einer Zusatzrente über den Arbeitgeber (Betriebsrente) und den zusätzlichen individuellen Rentenversicherungen. Wer in den Niederlanden wohnt oder arbeitet, ist nach dem Allgemeinen Rentenversicherungsgesetz (AOW) versichert, kann aber auch eine Versicherung für eine Zusatzrente abschließen, die sogenannte Rente der zweiten Säule. Diese wird mit einem Rentenfonds des Arbeitgebers abgeschlossen und fällt nicht unter das Allgemeine Rentenversicherungsgesetz.

Der Stichting Pensioensfonds ABP ist ein niederländischer Pensionsfonds mit Sitz in Heerlen, der 1922 unter den Namen Algemeen Burgerlijk Pensioenfonds als staatliche Einrichtung für die Altersvorsorge der niederländischen Beamten gegründet und 1996 – weiterhin Teil des staatlichen Altersvorsorgesystems – privatisiert wurde. Die Rentenzahlungen aus dem Stichting Pensioensfonds ABP an pensionierte Beamte resultieren aus privatrechtlichen Ansprüchen

gegenüber dem Pensionsfonds und fallen nicht unter das Niederländische Sozialversicherungssystem.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den von den Parteien vorgelegten Unterlagen und hinsichtlich der Rentenbezüge aus der Stichting Pensioensfonds ABP aus den Informationen auf der Website des Stichting Pensioensfonds ABP sowie den Informationen der Europäischen Kommission über die Altersrente in den Niederlanden (vgl. <https://ec.europa.eu/social/main.jsp?catId=1122&langId=de&intPageId=4993>).

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung bzw. Abweisung)

3.1.1. Einkommensteuer in Österreich:

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.

Die unbeschränkte Steuerpflicht erfasst alle in- und ausländischen Einkünfte (Welteinkommensprinzip). Ausländische Einkünfte müssen nach österreichischen Vorschriften ermittelt werden (vgl. Jakom/*Marschner* EStG, 2023, § 1 Rz 2).

Die Grundregeln der Steuerpflicht werden durch [Fach] eingeschränkt. Einerseits wurde das Ertragsteuerrecht durch das Unionsrecht geprägt, andererseits teilen bilaterale Doppelbesteuerungsabkommen die Besteuerungsbefugnis zwischen den Vertragsstaaten auf, um internationale Doppelbesteuerungen zu vermeiden.

Doppelbesteuerungsabkommen sind Bestandteile des österreichischen Rechts. Es ist die Aufgabe von Doppelbesteuerungsabkommen, den österreichischen Besteuerungsanspruch einzuschränken. Zur Vermeidung der Doppelbesteuerung stehen alternativ zwei Methoden zur Verfügung, die Anrechnungs- oder die Befreiungsmethode (vgl. Jakom/*Marschner* EStG, 2023, § 1 Rz 16).

In welchen Fällen und auf welche Art die Anwendung des für unbeschränkt Steuerpflichtige umfassend anzuwendende österreichischen Ertragsteuerrechtes beschränkt wird, ergibt sich aus dem jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen.

Das Ausmaß der inländischen Ertragsbesteuerung der aus Großbritannien und den Niederlanden erhaltenen Ruhegüsse ist daher anhand der in den Jahren 2018 und 2019

geltenden Doppelbesteuerungsabkommen mit Großbritannien und den Niederlanden zu beurteilen.

3.1.2. Ruhegehälter aus Großbritannien:

Artikel 28 Abs. 1 lit a des Abkommen zwischen der Republik Österreich und dem Vereinigten Königreich von Großbritannien und Nordirland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und von Veräußerungsgewinnen vom 23. Oktober 2018, BGBl. III Nr. 32/2019, enthält folgende In-Kraft-Tretens-Bestimmung:

„Die Vertragsstaaten teilen einander auf diplomatischem Weg mit, dass die gesetzlichen Verfahren für das In-Kraft-Treten dieses Abkommens abgeschlossen sind. Das Abkommen tritt ab dem Zeitpunkt in Kraft, in dem die spätere dieser Mitteilungen erfolgt und findet daraufhin Anwendung:

a) in Österreich:

hinsichtlich österreichischer Steuern auf jedes Steuerjahr, das am oder nach dem 1. Jänner beginnt, der unmittelbar auf den Zeitpunkt des In-Kraft-Tretens dieses Abkommens folgt.

...“

Da das Abkommen am 18.03.2019 im Bundesgesetzblatt veröffentlicht wurde und damit erst 2019 in Kraft trat, ist es erst ab 2020 anzuwenden. Dementsprechend ist es in den Streitjahren noch nicht anwendbar, sondern auf das Abkommen zwischen der Republik Österreich und dem vereinigten Königreich von Großbritannien und Nordirland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerumgehung bei den Steuern vom Einkommen, in der Fassung BGBl. Nr. 390/1970 (in der Folge: DBA-Großbritannien), zurückzugreifen.

Dieses normiert in den für den gegenständlichen Fall relevanten Bestimmungen Folgendes:

„ARTIKEL 18 Ruhegehälter

(1) Vorbehaltlich des Artikels 19 Absätze 1 und 2 dürfen Ruhegehälter und ähnliche Vergütungen, die einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person für frühere unselbständige Arbeit gezahlt werden, sowie Renten, die einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person gezahlt werden, nur in diesem Staat besteuert werden.

(2) Der Ausdruck „Rente“ bedeutet einen bestimmten Betrag, der regelmäßig zu festgesetzten Zeitpunkten auf Lebenszeit oder während eines bestimmten oder bestimmbaren Zeitabschnittes auf Grund einer Verpflichtung zahlbar ist, die diese Zahlungen als Gegenleistung für bereits in Geld oder Geldeswert bewirkte angemessene Leistungen vorsieht.

ARTIKEL 19 Öffentliche Funktionen

(1) Vergütungen oder Ruhegehälter, die aus öffentlichen Kassen des Vereinigten Königreiches oder Nordirlands oder aus Kassen einer Gebietskörperschaft im Vereinigten Königreich an eine natürliche Person für der Regierung des Vereinigten Königreiches oder Nordirlands oder einer Gebietskörperschaft im Vereinigten Königreich gegenwärtig oder früher erbrachte Dienste gezahlt werden, dürfen nur im Vereinigten Königreich besteuert werden, es sei denn, daß die natürliche Person ein österreichischer Staatsangehöriger ist, ohne gleichzeitig auch Staatsangehöriger des Vereinigten Königreiches zu sein.

(2) ...

(3) ...

...

ARTIKEL 24

Vermeidung der Doppelbesteuerung

(1) ...

(2) Bezieht eine in Österreich ansässige Person Einkünfte aus Quellen innerhalb des Vereinigten Königreiches, die nach diesem Abkommen im Vereinigten Königreich besteuert werden dürfen, so rechnet Österreich auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der der im Vereinigten Königreich gezahlten Steuer vom Einkommen entspricht. Der anzurechnende Betrag darf jedoch den Teil der vor der Anrechnung ermittelten Steuer vom Einkommen nicht übersteigen, der auf die Einkünfte, die im Vereinigten Königreich besteuert werden dürfen, entfällt.

(3) Im Sinne der Absätze 1 und 2 dieses Artikels gelten Einkünfte, Gewinne und Veräußerungsgewinne einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person, die nach diesem Abkommen in dem anderen Vertragsstaat besteuert werden dürfen, als aus Quellen in diesem anderen Vertragsstaat stammend.

ARTIKEL 25

Persönliche Freibeträge

(1) Vorbehaltlich des Absatzes 3 dieses Artikels haben in Österreich ansässige natürliche Personen Anspruch auf die gleichen persönlichen Freibeträge, Begünstigungen und Ermäßigungen in bezug auf die Steuer des Vereinigten Königreiches wie britische Staatsangehörige, die im Vereinigten Königreich nicht ansässig sind.

(2) ...

(3) Eine natürliche Person, die in einem Vertragsstaat ansässig ist und deren Einkünfte aus dem anderen Vertragsstaat nur aus Dividenden, Zinsen oder Lizenzgebühren (oder nur aus mehreren dieser Einkünfte) bestehen, kann aus keiner Bestimmung dieses Abkommens einen Anspruch auf die in diesem Artikel erwähnten persönlichen Freibeträge, Begünstigungen und Ermäßigungen in bezug auf die Besteuerung in dem anderen Vertragsstaat ableiten.

...

ARTIKEL 27

Verständigungsverfahren

(1) Ist eine in einem Vertragsstaat ansässige Person der Auffassung, daß die Maßnahmen eines Vertragsstaates oder beider Vertragsstaaten für sie zu einer Besteuerung geführt haben oder

führen werden, die diesem Abkommen nicht entspricht, so kann sie unbeschadet der nach innerstaatlichem Recht dieser Staaten vorgesehenen Rechtsmittel ihren Fall der zuständigen Behörde des Vertragsstaates unterbreiten, in dem sie ansässig ist.

...“

Artikel 19 des Abkommens entspricht im Prinzip Artikel 19 des Musterabkommens der OECD (im Folgenden: MA). Art 19 Absatz 2 lit. a MA sieht das Kassenstaatsprinzip auch für Ruhegehälter und ähnliche Vergütungen der öffentlich Bediensteten vor.

Ruhegehälter fallen nur dann unter Art 19, wenn

- a. sich ihr Anspruch auf Dienstleistungen des Ruhegenussempfängers gründet, die für die Gebietskörperschaft erbracht wurden und
- b. die Zahlung durch die Gebietskörperschaft oder durch ein von ihr errichtetes Sondervermögen erfolgt.

Das Kassenstaatsprinzip wird bei Ruhegehältern an Staatsbedienstete jedoch dadurch eingeschränkt, dass nach dem OECD-Konzept (Art 19 Abs. 2 lit. b MA) das Besteuerungsrecht nicht dem Kassenstaat, sondern dem Ansässigkeitsstaat zustehen soll, wenn es sich bei den Pensionsbeziehern um dessen Staatsangehörige handelt (vgl. *Loukota/Jirousek*, Internationales Steuerrecht I/1 Öffentlicher Dienst, Stand 1.1.2016, rdb.at, Rz 47ff).

Da der in Österreich ansässige Beschwerdeführer ausschließlich über die österreichische Staatsbürgerschaft verfügt, sind die ihm für seine früher in Großbritannien als Universitätsprofessor erbrachten Dienstleistungen gewährten Pensionsbezüge gemäß Art. 19 Abs. 1 letzter Halbsatz DBA-Großbritannien ausschließlich in Österreich zu versteuern.

Dem Einwand des Beschwerdeführers, es seien gemäß Art. 25 DBA-Großbritannien bei der Besteuerung Freibeträge zu berücksichtigen, ist zu entgegnen, dass sich die Regelung ausschließlich darauf bezieht, dass die britische Einkommensteuer die persönlichen Verhältnisse und den Familienstand des Steuerpflichtigen durch Freibeträge berücksichtigt. Diese Freibeträge stehen der Regelung zufolge in Großbritannien nicht ansässigen Staatsbürgern im selben Verhältnis zu, in dem sich ihr in Großbritannien steuerpflichtiges Einkommen zum Gesamteinkommen verhält. In Österreich ansässigen natürlichen Personen werden diese Freibeträge im selben Ausmaß gewährt. Dabei handelt es sich aber ausschließlich um die Gewährung eines Freibetrages in Bezug auf das in Großbritannien zu versteuernde Einkommen und hat daher keine Relevanz für die in Österreich vorzunehmende Besteuerung.

Soweit sich der Beschwerdeführer dagegen wendet, dass ihm die Anrechnung einer in Großbritannien einbehaltenen Steuer versagt werde, ist darauf hinzuweisen, dass Art. 24 Abs. 2 DBA-Großbritannien eine Anrechnung einer in Großbritannien erhobenen Steuer nur dann vorsieht, wenn diese nach diesem Abkommen im Vereinigten Königreich besteuert

werden darf. Da das Besteuerungsrecht an der aus Großbritannien erhaltenen Pension aber ausschließlich Österreich zusteht, kann es auch nicht zu einer Anrechnung einer offensichtlich im Widerspruch zu Art. 19 Abs. 1 DBA-Großbritannien stehenden in Großbritannien erhobenen Steuer kommen.

Hinsichtlich des Einwandes, eine doppelte Besteuerung erweise sich im Hinblick auf das DBA-Großbritannien als rechtswidrig, kann der Beschwerdeführer nur auf das ihm zustehende Recht verwiesen werden, im Rahmen der in Großbritannien dafür vorgesehenen Möglichkeiten eine Rückerstattung der zu Unrecht einbehaltenen Steuer zu beantragen oder ein Verständigungsverfahren im Sinne des Art. 27 DBA-Großbritannien zu initiieren.

3.1.3. Ruhegehälter aus den Niederlanden:

Gemäß Artikel 19 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und dem Königreich der Niederlande zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 22. März 1971, BGBl. Nr. 191/1971 idF. BGBl. III Nr. 14/2003 (in der Folge DBA-Niederlande) dürfen vorbehaltlich des Artikels 20 Absatz 1 DBA-Niederlande Ruhegehälter und ähnliche Vergütungen, die einer in einem der beiden Staaten ansässigen Person für frühere unselbständige Arbeit gezahlt werden, nur in diesem Staat besteuert werden.

Gemäß Artikel 20 Abs. 2 lit. a DBA-Niederlande dürfen Ruhegehälter, die von einem der beiden Staaten oder einer seiner Gebietskörperschaften oder aus einem von diesem Staat oder der Gebietskörperschaft errichteten Sondervermögen an eine natürliche Person für die diesem Staat oder der Gebietskörperschaft geleisteten Dienste gezahlt werden, in diesem Staat besteuert werden.

Gemäß Artikel 20 Abs. 2 lit. b DBA-Niederlande dürfen diese Ruhegehälter jedoch nur im anderen Staat besteuert werden, wenn die natürliche Person in diesem Staat ansässig ist und ein Staatsangehöriger dieses Staates ist.

Ungeachtet der Absätze 2 und 3 des Artikel 20 DBA-Niederlande dürfen gemäß Artikel 20 Abs. 4 DBA-Niederlande Ruhegehälter und andere Zahlungen, die an eine in einem der beiden Staaten ansässige Person gemäß den Bestimmungen eines Sozialversicherungssystems des anderen Staates geleistet werden, im anderen Staat besteuert werden.

Auch diese Regelung beinhaltet eine Einschränkung des Kassenstaatsprinzips zugunsten des Ansässigkeitsstaates, wenn der Ruhegehaltsbezieher auch Staatsbürger des Ansässigkeitsstaates ist, sofern es sich nicht um Bezüge nach den Bestimmungen des Sozialversicherungssystems handelt.

Da der Beschwerdeführer in Österreich ansässig ist und auch nur über die österreichische Staatsbürgerschaft verfügt sind die niederländischen Ruhebezüge – sofern es sich nicht um Bezüge aus dem Sozialversicherungssystem handelt – ausschließlich in Österreich zu versteuern.

Weil es sich nur bei der staatlichen Grundrente AOW der Sociale Verzekeringsbank um einen Bezug aus dem Sozialversicherungssystem handelt, nicht aber bei den Rentenbezügen aus der Stichting Pensioensfonds ABP, sind die Rentenbezügen aus der Stichting Pensioensfonds ABP in Österreich zu besteuern, während die staatliche Grundrente AOW der Sociale Verzekeringsbank in den Niederlanden zu versteuern ist und in Österreich lediglich dem Progressionsvorbehalt unterliegt.

Unter welcher Rechtsform der Stichting Pensioensfonds ABP tätig wird, ist in diesem Zusammenhang von keinerlei Bedeutung. Ausschlaggebend ist lediglich, dass von diesem Pensionsfonds keine Renten aus dem Sozialversicherungssystem ausbezahlt werden.

Auch in diesem Zusammenhang ist der Beschwerdeführer darauf hinzuweisen, dass er die Rückerstattung der zu Unrecht einbehaltenen Steuer in den Niederlanden beantragen muss, was auch auf der Homepage des Stichting Pensioensfonds ABP deutlich gemacht wird (vgl. <https://www.abp.nl/werkgevers/pensioen-bij-abp/engelstalige-pensioeninformatie/retirement>).

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.

Da sich die Beurteilung der Rechtsfrage, welchem Staat nach dem jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen das Besteuerungsrecht an den Ruhebezügen des Beschwerdeführers zukommt, aus den dargestellten Artikeln der Doppelbesteuerungsabkommen ergibt, deren Auslegung sich am Musterabkommen orientiert, liegt keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor. Die ordentliche Revision war daher für unzulässig zu erklären.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 22. April 2024