

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Walter Aiglsdorfer in der Beschwerdesache Bf, über die Beschwerden vom 08. Juni 2017 gegen die Bescheide der belangten Behörde vom 30. Mai 2017 und 13. April 2017 (St.Nr.: xxx), betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2012, 2013 und 2015 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde betreffend Einkommensteuer 2013 und 2015 wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden im Sinne der Beschwerdevorentscheidungen vom 14. Juni 2017 (2013) und 19. Juni 2017 (2015) abgeändert.

Die Beschwerde betreffend Einkommensteuer 2012 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem Ende der Entscheidungsgründe den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern (Beschwerdevorentscheidungen) 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

1.) Einkommensteuer 2012 und 2013:

In seinen **Erklärungen zur Arbeitnehmerveranlagung für 2012 und 2013** führte der Beschwerdeführer neben den inländischen Pensionseinkünften auch Einkünfte aus einer ausländischen Pension (Deutschland) an. Der Wohnsitz würde sich in Österreich befinden.

		2012	2013
KZ 453	st.befreite Auslandseink.	2.163,66	2.308,00
KZ 493	Werbungskosten	116,34	117,78
KZ 791	ausl. Pensionsbezüge	2.163,66	2.190,22

Mit **Einkommensteuerbescheiden 2012 und 2013** vom 30. Mai 2017 wurde die Einkommensteuer dieser Jahre unter Berücksichtigung der ausländischen Pensionsbezüge festgesetzt.

Die ausländischen Einkünfte seien zur Berechnung des sogenannten Progressionsvorbehaltes herangezogen worden. Der dadurch errechnete Durchschnittsteuersatz sei sodann auf das inländische Einkommen angewendet worden.

- ausländische Einkünfte 2012: 2.163,66 € (Durchschnittsteuersatz: 20,36%)
- ausländische Einkünfte 2013: 2.308,00 € (Durchschnittsteuersatz: 20,82%)

Mit Eingabe vom 8. Juni 2017 wurde **Beschwerde** gegen die Einkommensteuerbescheide 2012 und 2013 eingereicht.

Begründend wurde ausgeführt, dass der Beschwerdeführer für 2012 eine Nachzahlung von 458,00 € auf Grund seiner deutschen Rente zu leisten hätte. Er hätte Einkommensteuer in Deutschland bezahlt (165,00 €). Somit würde er gesamt 623,00 € für die deutsche Rente in Höhe von 2.163,66 € (=28,80%) bezahlen.

Für 2013 sei beim Jahreseinkommen der deutschen Rente die Minderung der Krankenversicherung in Höhe von 117,78 € nicht berücksichtigt worden. Das Jahreseinkommen sei daher mit 2.190,22 € anzusetzen.

Die Nachzahlung 2013 würd 484,00 betragen. In Deutschland seien 170,00 € bezahlt worden. Zusammen würde er somit 654,00 € für die deutsche Rente zahlen (29,86%). Somit würde er trotz Doppelbesteuerungsabkommen doppelt zahlen, hier könne etwas nicht stimmen.

Mit **Beschwerdevorentscheidungen vom 14. Juni 2016** wurde die Beschwerde betreffend Einkommensteuer 2012 als unbegründet abgewiesen.

Begründend wurde ausgeführt, dass durch die Anwendung des Progressionsvorbehaltes in Österreich es zu keiner Doppelbesteuerung kommen würde. Vielmehr erfolge hiermit eine Gleichstellung zwischen jenen Abgabepflichtigen, die Pensionseinkünfte über die Grenze beziehen und jenen österreichischen Abgabepflichtigen, die mehrere Pensionen von österreichischen Arbeitgebern/Quellen in Österreich beziehen.

Der Bescheid betreffend Einkommensteuer 2013 wurde abgeändert. Die bezahlten Pflichtversicherungsbeiträge für die deutsche Pension seien berücksichtigt worden. Dadurch hätte sich der Durchschnittsteuersatz auf 20,72% reduziert.

Mit **Eingabe vom 4. Juli 2017** wurde ein Schreiben mit der Bezeichnung „*Einkommensteuerbescheid 2012 bis 2016 – Einspruch*“ mit folgendem Inhalt beim zuständigen Finanzamt eingereicht:

„Sie beantworten meine Beschwerden und Einsprüche mit dem Argument einer Gleichstellung meiner deutschen Rente zu österreichischen Abgabepflichtigen. Sie behandeln meine Einkommensteuerbescheide so, als ob ich dieses Einkommen in Österreich beziehen würde und besteuern es auch so.

Vergessen wird dabei, dass ich für meine deutsche Rente in Deutschland Steuern bezahle.

Für diese Rente (rund 2.400,00 €) berechnen sie mir rund 20% an Steuern, zusätzlich zahle ich in Deutschland rund 10% an Steuern.

Ich bitte daher um Einleitung eines Verständigungsverfahrens beim Bundesministerium für Finanzen, da ich der Meinung bin, trotz DBA doppelt besteuert zu sein.“

2.) Einkommensteuer 2015:

Mit **Einkommensteuerbescheid 2015** vom 13. April 2017 wurde die Einkommensteuer dieses Jahres unter Berücksichtigung ausländischer Einkünfte (für Progressionsvorbehalt) festgesetzt.

Mit Eingabe vom 8. Juni 2017 wurde innerhalb der verlängerten Rechtsmittelfrist **Beschwerde** gegen den Einkommensteuerbescheid 2015 eingereicht.

Lt. Steuerbescheid vom Finanzamt Neubrandenburg sei betreffend die ausländischen Einkünfte lediglich ein Betrag von 2.252,98 € (statt 2.391,60 €) zu berücksichtigen.

Des Weiteren dürfte laut DBA eine Besteuerung in Deutschland und Österreich nicht vorkommen. Durch die deutsche Pension sei eine Nachforderung in Höhe von 496,00 € errechnet worden. Laut Steuerbescheid vom Finanzamt Brandenburg sei für 2015 eine Einkommensteuer in Höhe von 182,00 € zu bezahlen. Wenn Beides zusammengerechnet werde, so würde Einkommensteuer in Höhe von 678,00 € für ein Einkommen von 2.252,98 € bezahlt werden (30,09%).

Dies könne nicht korrekt sein.

Es werde um Überprüfung der Sachlage und um Aufklärung ersucht. Oder müsse der Beschwerdeführer ein sogenanntes Verständigungsverfahren beim Bundesministerium beantragen?

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 19. Juni 2017** wurde der Einkommensteuerbescheid 2015 geändert.

Begründend wurde ausgeführt, dass die ausländischen Einkünfte iHv 2.252,98 € (wie in der Beschwerde angeführt) zur Berechnung des Progressionsvorbehaltes herangezogen worden seien.

Durch die Anwendung des Progressionsvorbehaltes in Österreich würde es zu keiner Doppelbesteuerung kommen. Vielmehr würde hiermit eine Gleichstellung zwischen jenen Abgabepflichtigen erfolgen, die Pensionseinkünfte über die Grenze beziehen und jenen österr. Abgabepflichtigen, die mehrere Pensionen von österr. Arbeitgebern/Quellen in Österreich beziehen.

Die Anwendung der Befreiungsmethode (Steuerfreistellung der Bemessungsgrundlage in Ö. als Ansässigkeitsstaat und Heranziehung für den Progressionsvorbehalt) ist keine Sonderregelung im Verhältnis zu Deutschland bzw. bei deutschen Alterseinkünften, sondern stellt eine reguläre Maßnahme zur Vermeidung der Doppelbesteuerung im Rahmen zahlreicher österr. Doppelbesteuerungsabkommen dar.

Mit **Eingabe vom 7. Juli 2017** wurde beantragt, gegenständliche Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen.

„Sie beantworten mit meine Beschwerden und Einsprüche mit dem Argument einer Gleichstellung meiner deutschen Rente zu österreichischen Abgabepflichtigen. Sie behandeln meine Einkommensteuerbescheide so, als ob ich dieses Einkommen in Österreich beziehen würde und besteuern es auch so.

Vergessen wird dabei, dass ich für meine deutsche Rente in Deutschland Steuern bezahle.

Für diese Rente (rund 2.400,00 € im Jahr) berechnen sie mir rund 20% an Steuern, zusätzlich zahle ich in Deutschland rund 10% an Steuern.

Ich bitte daher um Einleitung eines Verständigungsverfahrens beim Bundesministerium für Finanzen, da ich der Meinung bin, trotz DBA doppelt besteuert zu sein.“

Mit **Vorlagebericht vom 8. September 2017** wurde die Beschwerde betreffend Einkommensteuer 2012 und 2013 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Mit **Vorlagebericht vom 11. Oktober 2017** wurde die Beschwerde betreffend Einkommensteuer 2015 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

ENTSCHEIDUNG

A) Dem Erkenntnis wurde folgender Sachverhalt zugrunde gelegt:

Der Beschwerdeführer ist österreichischer Staatsbürger und bezieht einerseits Einkünfte aus einer österreichischen pensionsauszahlenden Stelle als auch Einkünfte aus einer deutschen pensionsauszahlenden Stelle.

Die deutschen Einkünfte wurden in Deutschland der Besteuerung unterzogen.

Die deutschen Einkünfte wurden in Österreich zur Berechnung des sogenannten Progressionsvorbehaltes berücksichtigt.

Unstrittig sind die Höhe der bezogenen Einkünfte (in Österreich und in Deutschland) sowie die Tatsache, dass der Beschwerdeführer in Österreich seinen Wohnsitz und gewöhnlichen Aufenthalt hat.

B) Beweiswürdigung:

Dass die deutschen Einkünfte in Deutschland tatsächlich besteuert wurden, wurde durch Vorlage der deutschen Einkommensteuerbescheide nachgewiesen.

Durch das Vorhandensein des Wohnsitzes in Österreich unterliegt der Beschwerdeführer in Österreich der unbeschränkten Steuerpflicht.

C) Rechtliche Würdigung:

Gemäß § 1 Abs. 2 EStG 1988 sind jene natürlichen Personen unbeschränkt steuerpflichtig, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte.

§ 2 Abs. 8 Z 1 EStG 1988 besagt: „Soweit im Einkommen oder bei Berechnung der Steuer ausländische Einkünfte zu berücksichtigen sind, gilt Folgendes:

1. Für die Ermittlung der ausländischen Einkünfte sind die Bestimmungen dieses Bundesgesetzes maßgebend.

Bei Anwendung des Progressionsvorbehaltes ist daher das (Gesamt)einkommen (Welteinkommen) nach den Vorschriften des österreichischen Einkommensteuergesetzes zu ermitteln (vgl. VwGH 14.12.2006, 2005/14/0099; VwGH 23.10.1997, 96/15/0234; VwGH 24.5.2007, 2004/15/0051). Besonderheiten des ausländischen Rechtes (wie z.B. nur im ausländischen Steuerrecht vorgesehene Steuerbefreiungen) sind dabei nicht zu berücksichtigen (vgl. Doralt, EStG14, § 2 Tz 193, mwN).

Gemäß § 25 Abs. 1 Z 3 lit. d EStG 1988 gehören Pensionen aus einer ausländischen gesetzlichen Sozialversicherung, die einer inländischen gesetzlichen Sozialversicherung entspricht, zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit.

Gemäß Art. 18 Abs. 2 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (DBA Deutschland), BGBl. III, 182/2002, dürfen Bezüge, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus der gesetzlichen Sozialversicherung des anderen Vertragsstaats erhält, nur in diesem anderen Staat besteuert werden.

Gemäß Art. 23 Abs. 2 lit. a DBA Deutschland nimmt Österreich Einkünfte von der Besteuerung aus, die nach diesem Abkommen in der Bundesrepublik Deutschland besteuert werden dürfen. Gem. Art. 23 Abs. 2 lit. d DBA Deutschland dürfen diese Einkünfte gleichwohl in Österreich bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen einbezogen werden.

Intention des Gesetzgebers bei Einführung dieser Bestimmung war, eine Gleichstellung von Auslands- und Inlandspensionen bzw. Renten herbeizuführen (vgl. RV 937 BlgNR 24. GP zum 2. SVÄG 2010).

Die deutschen Einkünfte des Beschwerdeführers sind damit zwar in Österreich nicht zu besteuern, wohl aber bei der Ermittlung des Steuersatzes für das übrige inländische Einkommen zu berücksichtigen (sog. *Progressionsvorbehalt*). Dabei wird das Einkommen (**Gesamteinkommen**) nach den Vorschriften des österreichischen EStG 1988 ermittelt, die auf dieses Einkommen (Welteinkommen) entfallende österreichische Einkommensteuer eruiert, und sodann der Durchschnittssteuersatz errechnet. Dieser wird auf jenen Einkommensteil angewandt, welcher von Österreich besteuert werden darf (vgl. VwGH 14.12.2006, 2005/14/0099 unter Hinweis auf Hofstätter/Reichel, § 33 EStG 1988 Tz 18 und Lang/Schuch, Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland/Österreich, Art. 15 Rz 51).

Der Beschwerdeführer hat unstrittig seinen Wohnsitz in Österreich.

Demzufolge ist der Beschwerdeführer in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig.

Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte (Welteinkommen), allerdings hat nach dem Doppelbesteuerungsabkommen mit Deutschland das Besteuerungsrecht an der Altersrente, die der Beschwerdeführer aus Deutschland bezieht, der Quellenstaat Deutschland und Österreich hat das Recht, auf Grund der Anwendung des Progressionsvorbehaltes, die steuerpflichtigen inländischen Einkünfte jenem Steuersatz, der zum Tragen käme, wenn alle Einkünfte aus inländischen Quellen stammten, zu unterziehen. Dieser Progressionsvorbehalt ist bei Vorliegen entsprechender inländischer Einkünfte im Wege einer Steuerveranlagung durch das Wohnsitzfinanzamt **zwingend** vorzunehmen und liegt nicht im Ermessen der Behörde. Unbestritten liegt das „Welteinkommen“ des Beschwerdeführers über 11.000 € und ist der Durchschnittssteuersatz somit nach § 33 Abs. 1 EStG 1988 zu berechnen.

Im Zuge der Beschwerdeentscheidungen wurden vorerst unberücksichtigt gebliebene Werbungskosten (Beiträge zur Krankenversicherung) berücksichtigt, sodass auch hierin kein Mangel an den Bescheiden erkannt werden kann.

Ergänzend wird festgehalten, dass gegen die Berechnung eines Progressionsvorbehalts auch aus unionsrechtlicher Sicht keine Bedenken bestehen (vgl. VwGH 14.12.2006, 2005/14/0099).

Die deutsche Rente ist daher für Zwecke der Ermittlung des Steuersatzes, der auf das inländische Einkommen anzuwenden ist, mit den in den Bescheiden angeführten Beträgen (2012: 2.163,66 €; 2013: 2.190,22 € und 2015: 2.252,98 €) heranzuziehen.

Verständigungsverfahren

Zum Ersuchen des Beschwerdeführers um Einleitung eines Verständigungsverfahrens ist anzuführen, dass das Finanzamt dafür nicht zuständig ist. Dafür zuständige Behörde wäre allenfalls das österreichische Bundesministerium für Finanzen (Art. 25 in Verbindung mit Art. 3 Abs. 1 lit. i sublit. bb DBA Deutschland).

Im Übrigen darf darauf hingewiesen werden, dass ein solches Verständigungsverfahren gem. Art. 25 Abs. 1 DBA Deutschland "unbeschadet eines innerstaatlichen Rechtsmittels" durchzuführen ist. Es ist also auch verfahrensrechtlich von einem solchen losgelöst abzuwickeln, weshalb es kein Entscheidungshindernis für das Bundesfinanzgericht darstellt.

D) Revision:

Gemäß § 25a VwGG hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist.

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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 das vorliegende Erkenntnis des Bundesfinanzgericht im Einklang mit der oben zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zum Thema „Berücksichtigung der aus Deutschland bezogenen Altersrente für Zwecke des Progressionsvorbehaltes bzw. als "andere Einkünfte“ im Sinne des § 41 Abs. 3 EStG 1988" steht und demnach keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung nach Art. 133 Abs. 4 B-VG vorliegt, war eine ordentliche Revision nicht zuzulassen.

Linz, am 24. Jänner 2018