

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache A , über die Beschwerde vom 18.11.2014 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Graz-Stadt vom 28.10.2014, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2009 - 2012 zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf.), Herr A, bezieht ausländische Einkünfte in Form einer Pension aus Dänemark.

Mittels Vorhalt wurde der Beschwerdeführer von der Abgabenbehörde ersucht, die Pensionsbescheide vorzulegen. Im Zuge der Nichtbeantwortung dieses Schreibens wurden die ausländischen Einkünfte geschätzt und Sachbescheide für die Jahre 2009 bis 2012 erlassen. Gegen diese erhob der Beschwerdeführer mit Schreiben vom 18.11.2014 das Rechtsmittel der Beschwerde und beantragte gleichzeitig die Aussetzung der Einhebung. Ergänzend legte der Beschwerdeführer eine Aufstellung der dänischen Sozial-Rente vor (Ergänzungsschreiben zur Beschwerde vom 21.11.2014). Hinsichtlich der Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide 2009-2012 wurde dieser mit BVE jeweils vom 09.12.2014 stattgegeben, der Antrag auf Aussetzung der Einhebung wurde mit Bescheid vom 20.11.2014 erledigt.

Mit 30.12.2014 langte ein weiteres Schriftstück ein, worin der Beschwerdeführer "Einspruch" gegen die Einkommensteuerbescheide 2009 bis 2013, datiert mit 09.12.2014, erhob. Begründet wird dieser, dass seine Beschwerdegründe in den Beschwerdeentscheidungen vom 09.12.2014 nicht berücksichtigt worden seien und beantragt der Beschwerdeführer gleichzeitig, die ausländischen Einkünfte aus seinen

Einkommensteuererklärungen zu entfernen. Darüber hinaus solle auch der Bescheid über die Aussetzung der Einhebung "entfernt" werden.

Aufgrund der unklaren Formulierung wurde der Beschwerdeführer gebeten, darzutun, ob dieses Schreiben als Vorlageantrag zu werten sei und wurde dieser darauf hingewiesen, dass bereits seinem Beschwerdebegehren stattgegeben wurde.

Gleichzeitig wurde dem Beschwerdeführer dargelegt, dass hinsichtlich der begehrten Dienstaufsichtsbeschwerde das Beamten-Dienstrechtsgesetz 1979 keine "Beschwerde" von einer Partei vorsieht. Bezugnehmend auf die Geltendmachung von Schadenersatzansprüchen wurde dieser auf den Zivilrechtsweg verwiesen (Informationsschreiben Finanzamt an Bf vom 19.01.2015).

Hinsichtlich des Einspruches gegen den Einkommensteuerbescheid 2013 wurde das Schreiben vom 30.12.2014 als Beschwerde gewertet und mit Beschwerdeverentscheidung vom 25.02.2015 als unbegründet abgeiwiesen (BVE Arbeitnehmerveranlagung 2013 vom 25.02.2015). Hinsichtlich der Veranlagungsjahre 2009 bis 2012 wurde das Schreiben als Vorlageantrag gewertet und sodann dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

§ 1 Abs. 2 EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung bestimmt:

"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."

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.

§ 2 EStG 1988 bildet die innerstaatliche Rechtsgrundlage für den Progressionsvorbehalt. Danach unterliegt das gesamte in- und ausländische Einkommen des Steuerpflichtigen (Welteinkommen) der Einkommensteuer, wobei das Einkommen nach österreichischem Einkommensteuerrecht ermittelt wird (vgl. VwGH 24.5.2007, 2004/15/0051, mit weiterführenden Literaturnachweisen).

Eine Doppelbesteuerung im Bereich der Einkommensteuer kann aufgrund einer Kollision von unbeschränkter Steuerpflicht im Wohnsitzstaat und beschränkter Steuerpflicht im Quellenstaat oder aufgrund eines Doppelwohnsitzes und der damit verbundenen unbeschränkten Steuerpflicht in zwei Staaten entstehen (vgl. Doralt, EStG (9), Kommentar, Bd. I, Tz 45 zu § 1). Beim Bf. trifft die erstangeführte Variante zu.

In den Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) wird die Doppelbelastung entweder nach der *Befreiungsmethode* (in der Regel mit Progressionsvorbehalt) oder nach

der Anrechnungsmethode vermieden. Nach der *Befreiungsmethode* scheidet der Wohnsitzstaat jene Einkünfte aus der Bemessungsgrundlage aus, die dem anderen Staat zur Besteuerung aufgrund des DBA zugeteilt worden sind. Mit der *Befreiungsmethode* ist regelmäßig ein Progressionsvorbehalt für den Wohnsitzstaat verbunden, d.h. der Steuersatz wird für die inländischen Einkunftsquellen nach dem Welteinkommen bestimmt. Dies führt bei positiven ausländischen Einkünften zu einer Progressionsverschärfung und bei negativen ausländischen Einkünften (Verlusten) zu einer Progressionsentlastung (vgl. Doralt, EStG (9), Kommentar, Bd. I, Tz 47 ff. zu § 1).

Im DBA Österreich – *Dänemark* sind im Fall des Bf. folgende Regelungen relevant:

Art 18

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

(2) Ungeachtet des Absatzes 1 dürfen Zahlungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige natürliche Person auf Grund der Sozialversicherungsgesetzgebung des anderen Vertragsstaats erhält, nur im anderen Staat besteuert werden

(3) Im Fall einer natürlichen Person, die in einem Vertragsstaat ansässig war und im anderen Vertragsstaat ansässig geworden ist, berührt Absatz 1 nicht das Recht des erstgenannten Staates, nach seinen innerstaatlichen Rechtsvorschriften die Ruhegehälter, Renten und ähnlichen Vergütungen zu besteuern, die der natürlichen Person aus diesem Staat zufließen.

(4) Der Ausdruck "Renten" bedeutet bestimmte Beträge, die regelmäßig zu festgesetzten Zeitpunkten auf Lebenszeit oder während eines bestimmten oder bestimmbaren Zeitabschnitts aufgrund einer Verpflichtung zahlbar sind, die diese Zahlungen als angemessene Gegenleistung für in Geld oder Geldeswert erbrachte Leistungen vorsieht.

Durch diese Verteilungsregel wird das Besteuerungsrecht im ggstdl. Fall unbestritten ausschließlich *Dänemark* zugewiesen.

Gem. Art. 24 DBA Österreich – *Dänemark* wird die Doppelbesteuerung wie folgt vermieden:

(..)

(2) In Österreich:

a) Bezieht eine in Österreich ansässige Person Einkünfte oder hat sie Vermögen und dürfen diese Einkünfte oder dieses Vermögen nach diesem Abkommen in *Dänemark* besteuert werden, so nimmt Österreich vorbehaltlich der lit. b, c und d diese Einkünfte oder dieses Vermögen von der Besteuerung aus;

b) bezieht eine in Österreich ansässige Person Einkünfte, die nach Artikel 10 in *Dänemark* besteuert werden dürfen, so rechnet Österreich auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der der in *Dänemark* gezahlten Steuer entspricht.

Der anzurechnende Betrag darf jedoch den Teil der vor der Anrechnung ermittelten Steuer nicht übersteigen, der auf die aus Dänemark bezogenen Einkünfte entfällt;

c) Einkünfte oder Vermögen einer in Österreich ansässigen Person, die nach dem Abkommen von der Besteuerung in Österreich auszunehmen sind, dürfen gleichwohl in Österreich bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen oder Vermögen der Person einbezogen werden;

d) Einkünfte, die eine in Österreich ansässige Person bezieht und die Österreich als Einkünfte betrachtet, die aufgrund dieses Abkommens in Dänemark zu besteuern sind, dürfen dessen ungeachtet in Österreich besteuert werden, wenn Dänemark diese Einkünfte nach Durchführung eines Verständigungsverfahrens aufgrund dieses Abkommens von der Besteuerung ausnimmt.

Schon aus dem Wortlaut dieser beiden Artikel ist nach Ansicht des Gerichts erkennbar, dass Art 24 bezüglich Progressionsvorbehalt im vorliegenden Fall anzuwenden ist. Art 18 weist das Besteuerungsrecht ausschließlich *Dänemark* zu. Damit wird die Befreiungsmethode statuiert. Die Anwendung des Methodenartikels insofern, ob die Befreiungs- oder Anrechnungsmethode angewendet wird, ist zwar nicht mehr notwendig, da bereits durch die Verteilungsnorm *Dänemark* das ausschließliche Besteuerungsrecht zugewiesen wird, Art 24 Abs 2 betrifft aber den Progressionsvorbehalt und führt dazu explizit aus, dass "Einkünfte (...) die nach dem Abkommen in Österreich von der Besteuerung auszunehmen sind *gleichwohl in Österreich bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen oder Vermögen der Personen einbezogen werden*" dürfen. Auch das OECD Musterabkommen stützt diese Interpretation.

Art 23 Abs 3 OECD MA lautet nämlich: *"Einkünfte oder Vermögen einer in einem Vertragstaat ansässigen Person, die nach dem Abkommen von der Besteuerung in diesem Staat auszunehmen sind, können gleichwohl in diesem Staat bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen oder Vermögen der Person einbezogen werden."*

Für die Zulässigkeit der Anwendung des Progressionsvorbehalts reicht es bereits aus, dass durch das DBA der Progressionsvorbehalt nicht ausdrücklich verboten wird. Völlig klar ist, dass ein Verbot des Progressionsvorbehalts weder Art 24 DBA Ö - Dk noch einem anderen Artikel dieses DBA zu entnehmen ist.

Damit ist aber der Progressionsvorbehalt als innerstaatliche Norm jedenfalls zulässig und das Schicksal der Beschwerde entschieden.

Dies ist einhellige Lehre und Judikatur. So führt *Lang, Einführung in das Recht der Doppelbesteuerung* *sabkommen*, Verlag Linde, Wien 1997, Rz 397 aus: "Art 23 A Abs 3 und Art 23 B Abs 2 OECD-MA enthalten eine Regelung über den Progressionsvorbehalt. Nach dieser Vorschrift können Einkünfte oder Vermögen einer in einem Vertragstaat ansässigen Person, die nach dem Abkommen von der Besteuerung in diesem Staat auszunehmen sind, gleichwohl in diesem Staat bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen oder Vermögen der Person einbezogen werden. Die Vorschriften über die Ermittlung des Tarifs können somit nicht dem Abkommensrecht, sondern

nur dem originär innerstaatlichen Recht entnommen werden. Daher werden auch die Tarifvorschriften als Rechtsgrundlage für den Progressionsvorbehalt angesehen (VwGH 21.6.1960, 162/60). ..."

Gegen eine Berücksichtigung ausländischer Einkünfte durch den Progressionsvorbehalt bestehen nach verwaltungsgerichtlicher Judikatur auch keine unionsrechtlichen Bedenken (VwGH 14.12.2006, 2005/14/0099).

Diesen Ausführungen ist uneingeschränkt zu folgen. Es handelt sich um eine originär innerstaatliche Vorschrift. Bei der Einkommensteuer ist der Progressionsvorbehalt aus dem Tarif abzuleiten. Für Zwecke der Ermittlung des Tarifs sind nämlich auch die nach dem DBA befreiten Einkünfte einzubeziehen. Der ermittelte Durchschnittssteuersatz, der sich bei Anwendung des Tarifs auf das gesamte Einkommen ergeben würde, ist auf die inländische Bemessungsgrundlage anzuwenden. Dadurch wird sichergestellt, dass die Befreiung der Einkünfte nicht noch zu einem zusätzlichen Effekt, nämlich der Verminderung des darauf entfallenden Steuersatzes, führt.

Bemerkt wird, dass alle österreichischen DBA iVm der Befreiungsmethode den Progressionsvorbehalt enthalten.

Hinsichtlich der Besteuerung von Einkünften, die von einer in Österreich ansässigen Person in Dänemark bezogen werden, ist daher vertraglich die sog. "*Befreiungsmethode*" mit Berücksichtigung dieser Einkünfte im Wege eines Progressionsvorbehaltes bei der Ermittlung der Steuerhöhe vorgesehen.

Bei den unter Progressionsvorbehalt befreiten Pensionseinkünften des Bf. handelt es sich um eine Sozialrente aus Dänemark. Diese entspricht einer Pension einer inländischen gesetzlichen Sozialversicherung.

In gesetzeskonformer Auslegung wurde von der Abgabenbehörde die vom Bf. bezogene Pension aus Dänemark NICHT der österreichischen Besteuerung unterworfen jedoch für die gem. DBA Österreich – Dänemark vorgesehene Befreiungsmethode unter Progressionsvorbehalt herangezogen. Im Übrigen ist dem Gericht eine Beschwerde des Bf. nicht erkennbar, da den Bf. in Österreich keine steuerliche Belastung trifft.

Daher war spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer 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. Im strittigen Fall handelt es sich um eine Sachverhaltsfrage und nicht um eine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung und ist daher eine Revision nicht zulässig.

Graz, am 23. Juli 2019