

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin ***Ri*** in der Beschwerdesache Bf., Adr., über die Beschwerde vom 14. Dezember 2020 gegen den Bescheid über die Aufhebung gemäß § 299 BAO des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 2. Dezember 2020 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2019 und über die Beschwerde vom 10. März 2020 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 9. März 2020 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2019, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde gegen den Bescheid über die Aufhebung gemäß § 299 BAO vom 02.12.2020 wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid vom 09.03.2020 wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt 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

Der Beschwerdeführer (Bf.) beantragte in der elektronisch eingebrachten Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2019 Topf-Sonderausgaben in Höhe von 3070,43 € und Krankheitskosten mit Selbstbehalt von 1783,52 €. Der Bf. gab an, dass es eine gehalts- oder pensionsauszahlende Stelle gebe.

Der Einkommensteuerbescheid 2019 erging am 9. März 2020 mit Berücksichtigung des Topf-Sonderausgaben-Viertels und der außergewöhnlichen Belastungen, die jedoch den Selbstbehalt nicht übersteigen. Die bezugsauszahlende Stelle ist die Pensionsversicherungsanstalt, die folgende Bezüge meldete:

Lohnzettel und Meldungen

Die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit enthalten die **steuerpflichtigen Bezüge (245)** nachfolgend angeführter Lohnzettel:

Bezugsauszahlende Stelle:

Bezugszeitraum:

PENSIONSVERSICHERUNGSANSTALT

01.01.2019 bis 31.12.2019

Beträge in	EUR
Bruttobezüge (210)	23.079,42
Sonstige Bezüge vor Abzug d. SV-Beträge (220)	3.297,06
SV-Beiträge für laufende Bezüge (230)	1.008,96
Steuerpflichtige Bezüge (245)	18.773,40
<i>Einbehaltene Lohnsteuer</i>	1.838,94
Anrechenbare Lohnsteuer (260)	1.838,94
SV-Beiträge für sonstige Bezüge (225)	168,16

Die Bezüge waren gemäß § 84 bzw. § 3 Abs. 2 EStG 1988 von den bezugs-, pensionsauszahlenden Stellen dem Finanzamt zu melden.

Dagegen erhob der Beschwerdeführer fristgerecht die Beschwerde mit der Begründung, dass er aus Versehen in der Arbeitnehmererklärung den erhöhten Pensionistenabsetzbetrag von 764 € nicht angekreuzt habe.

Das Finanzamt gab der Beschwerde in der Beschwerdevorentscheidung vom 17.03.2020 statt und berücksichtigte den erhöhten Pensionistenabsetzbetrag von 764 €, die Einkommensteuer wurde mit einer Gutschrift von 687 € festgesetzt.

Im Rahmen eines zwischenstaatlichen Informationsaustausches erhielt das Finanzamt am 10.06.2020 Kenntnis darüber, dass der Beschwerdeführer im Jahr 2019 von der Deutschen Rentenversicherung Bund eine Pensionsauszahlung in Höhe von 2437,02 € erhalten hat.

Mit Ergänzungsersuchen vom 02.09.2020 wurde der Bf. ersucht seine ausländischen Pensionseinkünfte für das Jahr 2019 nachzuweisen (Rentenbescheid, Rentenanpassungen, Einkommensteuernachweise).

In der Beantwortung des Ergänzungsersuchens vom 03.09.2020 teilte der Bf. mit, dass er ab Juli 2020 in der BRD eine monatliche Pension von 213,38 € beziehe, die in der BRD besteuert werde. Er wünsche keine Vermischung dieser Pension mit der österreichischen Pension. Er habe bis jetzt nur einen Einkommensteuerbescheid über die deutsche Pension für das Jahr 2017, welcher als Beilage angefügt wurde.

Am 02.12.2020 wurde vom Finanzamt die Beschwerdevorentscheidung vom 17.03.2020 gemäß § 299 BAO aufgehoben und eine neue Beschwerdevorentscheidung erlassen, in der die Einkommensteuer für das Jahr 2019 neu berechnet wurde, indem zum Einkommen von 18.043,40 € lt. Erstbescheid zur Berechnung des Durchschnittssteuersatzes (Progressionsvorbehalt) die ausländischen Einkünfte von 2.437,02 € summiert wurden, sodass die Bemessungsgrundlage für den Durchschnittssteuersatz 20.480,42 € und der Durchschnittssteuersatz für das inländische Einkommen 12,78% ergab. Dadurch verringerte sich der erhöhte Pensionistenabsetzbetrag auf 571,05 €, die Einkommensteuer wurde

nunmehr mit 46 € festgesetzt:

EINKOMMENSTEUERBESCHEID 2019
Beschwerdevorentscheidung gem. § 262 BAO

Aufgrund der Beschwerde vom 10.03.2020 wird der Bescheid vom 09.03.2020 geändert.
Die Einkommensteuer
wird für das Jahr 2019

festgesetzt mit	46,00 €
Bisher war vorgeschrieben	- 687,00 €

Aufgrund der festgesetzten Abgabe und des bisher vorgeschriebenen Betrages ergibt sich eine Nachforderung in Höhe von	733,00 €
---	----------

Dieser Betrag ist am 11. Jänner 2021 fällig. Den Betrag, der auf Ihr Abgabenkonto zu entrichten ist, entnehmen Sie bitte der beiliegenden Buchungsmitteilung.

Das Einkommen im Jahr 2019 beträgt	18.043,40 €
--	-------------

Berechnung der Einkommensteuer:

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit		
Übermittelte Lohnzettel laut Anhang		
Bezugsauszahlende Stelle..... stpfl. Bezüge (245)		
PENSIONSVERSICHERUNGSANSTALT	18.773,40 €	18.773,40 €
Gesamtbetrag der Einkünfte		18.773,40 €

Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988):

Viertel der Aufwendungen für Personenversicherungen, Wohnraumschaffung und -sanierung (Topf-Sonderausgaben)	- 730,00 €
---	------------

Außergewöhnliche Belastungen:

Aufwendungen vor Abzug des Selbstbehaltes (§34 (4) EStG 1988)	- 1.783,52 €
Selbstbehalt	1.783,52 €

Einkommen	18.043,40 €
------------------------	--------------------

Die Einkommensteuer wird unter Berücksichtigung der ausländischen Einkünfte wie folgt ermittelt:	
Einkommen	18.043,40 €
Ausländische Einkünfte	2.437,02 €
Bemessungsgrundlage für den Durchschnittssteuersatz	20.480,42 €
0 % für die ersten 11.000,00	0,00 €
25 % für die weiteren 7.000,00	1.750,00 €
35 % für die restlichen 2.480,42	868,15 €
Durchschnittssteuersatz (2.618,15 / 20.480,42 x 100)	12,78 %

Durchschnittssteuersatz 12,78 % von 18.043,40	2.305,95 €
erhöhte Pensionistenabsetzbetrag	- 571,05 €

Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	1.734,90 €
--	-------------------

Die Steuer für die sonstigen Bezüge beträgt:	
0 % für die ersten 620,00	0,00 €
6 % für die restlichen 2.508,90	150,53 €

Einkommensteuer	1.885,43 €
------------------------------	-------------------

Anrechenbare Lohnsteuer (260)	- 1.838,94 €
Rundung gem. § 39 Abs. 3 EStG 1988	- 0,49 €

Festgesetzte Einkommensteuer	46,00 €
---	----------------

Berechnung der Abgabennachforderung/Abgabengutschrift

Festgesetzte Einkommensteuer	46,00 €
Bisher festgesetzte Einkommensteuer (gerundet)	687,00 €
Abgabennachforderung	733,00 €

Dagegen erhob der Beschwerdeführer am 14.12.2020 einen „Einspruch gegen den zweiten Steuerbescheid vom 02.12.2020“ (vom Finanzamt als Beschwerde gegen den Bescheid über die

Aufhebung des ESt-Bescheides 2019 vom 17.03.2020 gemäß § 299 BAO und als Vorlageantrag gegen den Einkommensteuerbescheid 2019 gewertet) mit der Begründung, dass seine deutsche Pension in Österreich nur für die Berechnung einer eventuellen höheren Steuerklasse zu berücksichtigen sei, aber in Österreich keiner Steuerpflicht unterliege. Bei der Durchschnittssteuersatzberechnung müsse vom Betrag, der in seine höchste Steuerklasse fällt, daher die deutsche Pension wieder subtrahiert werden, dieser Restbetrag multipliziert mit dem Prozentsatz seiner höchsten Steuerklasse würde eine Nachforderung von 15,20 € ergeben.

In der Beilage wurden übermittelt:

- deutscher Einkommensteuerbescheid für 2019 vom 01.10.2020:

Besteuerungsgrundlagen

Berechnung des zu versteuernden Einkommens

			€
Sonstige Einkünfte			
Leibrente/n			
Jahresbetrag der Rente	2.437		
ab steuerfreier Teil der Rente	1.170		
steuerepflichtiger Teil der Rente	1.267	1.267	
Summe der zu besteuernenden Renten und Leistungen		1.267	
ab Werbungskosten-Pauschbetrag		102	
Einkünfte		1.165	1.165
Summe der inländischen Einkünfte			1.165
Einkommen / zu versteuerndes Einkommen			1.165

Berechnung der Steuer

		€
zu versteuern nach dem Grundtarif	10.333	176
festzusetzende Einkommensteuer		176

- Schreiben des Finanzamtes in Deutschland vom 21.03.2019, dass der Bf. in Deutschland beschränkt steuerpflichtig ist,

- AK-Information über Besteuerung deutscher Pensionen,

- Kopie des Bescheides gemäß § 299 BAO mit handschriftlichen Bemerkungen („Kompletter Blödsinn! Das ist leider ein totaler Schmarren. Sie sollten die Steuerabkommen zwischen Österreich und Deutschland etwas genauer lesen!“) und die 2. Seite der „falschen Einkommensermittlung“ vom 02.12.2020 mit handschriftlichen Bemerkungen („Blödsinn! Die deutsche Pension ist bei den 35% Steuersatz vorher WIEDER herauszunehmen! Diese deutsche Pension darf in Österreich nicht doppelt besteuert werden!“).

Mit der Ergänzung der Beschwerde vom 28.12.2020 wiederholte der Beschwerdeführer sein bisheriges Vorbringen und brachte weiters vor, dass seine Pension in Österreich für ihn und seine Frau am Existenzminimum liege und er auf Grund der Reparatur des Garagendaches nicht in der Lage sei die Steuernachforderung zu bezahlen. Weiters legte er einen Auszug aus der Mitteilung des Finanzministeriums vor, dass ausländische Pensionen in die Steuererklärung aufzunehmen seien und auch wenn sie nicht der österreichischen Steuerpflicht unterliegen, würden sie den Steuersatz für die übrigen Einkünfte erhöhen.

Im Schreiben vom 05.01.2021 behauptete der Beschwerdeführer seine deutsche Pension würde mit 46% versteuert und legte einen Auszug des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Österreich und der Bundesrepublik Deutschland vor.

Mit dem Schreiben vom 19.01.2021 legte der Bf. seine Erklärung vom 19.01.2021 an das Finanzamt in Deutschland, dass er in Deutschland ab 2020 als beschränkt Steuerpflichtiger veranlagt wird, vor und betonte nochmals, dass er niemals einer Doppelbesteuerung zustimmen werde.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 20.01.2021 wurde die Beschwerde vom 14.12.2020 gegen den Bescheid vom 02.12.2020 (Aufhebung gemäß § 299 BAO) als unbegründet abgewiesen. In der Begründung wurde ausgeführt:

„Aufgrund des DBA mit Deutschland hat Österreich grundsätzlich das Besteuerungsrecht auf das Welteinkommen von in Österreich ansässigen Personen. Das Doppelbesteuerungsabkommen regelt, welchem Staat das Besteuerungsrecht für diese Einkünfte zugeteilt wird. Dadurch wird eine doppelte Besteuerung der Einkünfte vermieden. Aufgrund des Artikels 18 Abs. 2 iVm Artikel 23 Abs. 2 lit d des gegenständlichen Doppelbesteuerungsabkommens (Sozialversicherungspension) wurden die aus Deutschland erhaltenen Pensionseinkünfte in Summe von 2.437,02 Euro (Jahresbetrag der Rente) mit Progressionsvorbehalt (Anwendung eines Durchschnittsteuersatzes auf das Welteinkommen) berücksichtigt.“

Daraufhin stellte der Bf. den Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde an das Bundesfinanzgericht (Vorlageantrag) mit der ergänzenden Begründung, dass ihm durch die Doppelbesteuerung von der monatlichen deutschen Pension von 206,27 € in Deutschland 176 € als Steuer anfallen und das österreichische Finanzamt zusätzlich 733 € verlange. Auch der Krankenkassenbeitrag für Deutschland von 5,44 €, der in Österreich einbezahlt werde, sei bei der Einkommensteuerermittlung nicht berücksichtigt worden. Weiters wurde vorgebracht:

„Somit erhalte ich 12 mal 200,83 € pro Monat, welches eine Pension in der BRD von 2409,96 €s ergibt , wofür ich in der BRD steuerlich veranlagt werde. Und nun soll ich davon dieser bereits in der BRD versteuerten Minipension in Österreich auch noch 733.-- Euros bezahlen. Mir verbleiben also genau (12 mal in der BRD ausbezahlt) 1476,13 €'s pro Jahr, bzw. im Monat 123,10 Euros.

Da dieses Vorgehen Ihres Fa-Graz Umgebung entschieden gegen das mit der BRD abgeschlossene Doppelbesteuerungsabkommen verstößt, erhebe ich meinen entschiedenen Einspruch mittels dieses VORLAGEANTRAGES. Daher ersuche ich Sie hiermit höflichst um diese Berichtigung dieser Doppelbesteuerung, das heißt, die Entlassung aus der mir zusätzlich aufgebrummten Steuer von diesen 733.— Euros in Österreich.

Gemäß mir vorliegender Informationsbroschüre Ihres Bundesfinanzministeriums, auf welche ich mich berufe, hoffe ich, den EK-Bescheid vom 17. März 2020 wieder steuerlich korrekt zu erhalten.

Diesem E-mail liegt mein Einkommensteuerbescheid der BRD bei, weiters die Bestätigung, daß ich in der BRD absolut Steuerpflichtig bin, sowie die vom FA-Graz Umgebung neue absolut falsche und ungerechte neue zusätzliche Einkommeneuerklärung vom 2.12.2020, sowie ein Ausschnitt aus Ihrer vom Bundesfinanzamt herausgegebenen Information der nicht zulässigen Doppelbesteuerung dieser meiner MINIPENSION aus der BRD.“

Nach Vorlage der Beschwerden zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht am 12.02.2021 teilte der Beschwerdeführer mit Schreiben vom 15.02.2021 dem Bundesfinanzgericht und auch dem Finanzamt mit, dass er sich nicht durch die neue Ermittlung des erhöhten Progressionssteuersatzes auf Grund der Berücksichtigung seiner deutschen Pension beschwert fühle, da dies dem zwischenstaatlichen Abkommen zwischen Österreich und Deutschland entspreche, sehr wohl aber hätte der Arbeitgeberanteil und mein Anteil an die Steiermärkische Gebietskrankenkasse von monatlich 10,47 € bzw. jährlich 125,64 € abgezogen werden müssen. Weiters hätte seine in Deutschland entrichtete Steuer herausgerechnet werden müssen, da ansonsten die deutsche Steuer zusätzlich in Österreich steuerlich doppelt belastet werde.

In allen seinen Einsprüchen habe er darauf hingewiesen, dass er von der Finanzbehörde in Deutschland zur Bezahlung seiner Steuern in Deutschland verpflichtet werde. Daher sei vom Finanzamt „unter Missachtung dieser Tatsache eine Doppelbesteuerung seiner deutschen Minipension“ erfolgt.

Seine österreichische Pension liege für ihn und seine Ehefrau unter dem Existenzminimum für zwei in Österreich lebende Personen. Seine Ehefrau habe keine eigene Pension, weil sie drei Kinder erzogen habe, die alle drei in Österreich ihrer Steuerpflicht nachkommen, da eine weitere Beschäftigung seiner Ehegattin nach der Kindererziehung nicht möglich gewesen sei. Er werde vom Finanzamt für das deutsche Pensionseinkommen mit 42% besteuert, was dem Steuersatz für Einkommen von über 100.000 € pro Jahr in Deutschland entspreche.

Beigelegt wurden außer den bereits bisher vorgelegten Schriftstücken zusätzlich eine Verständigung der Pensionsversicherung über die Leistungshöhe ab Jänner 2019:

	Berufsunfähigkeits-
	pension
Leistung	EUR 1638,06
zuzüglich	
Höherversicherung	EUR 10,47
abzüglich	
Krankenversicherungsbeitrag	EUR 94,27
(davon f. ausl. Leistung EUR 10,19)	
Lohnsteuer	EUR 140,70
Anweisungsbetrag	EUR 1413,56

und ein E-Mail des Finanzamtes in Deutschland, dass der Bf. seine deutsche Rente selbst besteuern müsste und eine Abtretung dieser Beträge an seine Ehegattin keine Möglichkeit der Versteuerung seiner Einkünfte durch seine Ehefrau in Deutschland eröffne.

Im Schreiben vom 13.04.2021 reklamierte der Bf. seinen Antrag vom 15.02.2021, wiederholte sein Beschwerdevorbringen und legte zusätzlich seinen Einkommensteuerbescheid für 2020 des Finanzamtes in Deutschland vom 07.04.2021 für seine deutsche Rente vor.

Mit Schreiben vom 05.05.2021 erhob der Bf. seinen „3. Einspruch“, aus seiner Sicht bestehe für seine deutsche Pension keine Steuerpflicht in Österreich und er beantrage die Aufhebung der unrechtmäßigen Doppelbesteuerung mit den bereits vorgebrachten Argumenten, zusätzlich wurden ein Kostenvoranschlag eines Dachdeckers von 03.02.2021 für Zimmereiarbeiten und Zeitungsausschnitte „Online-Multis sollen zahlen“ und „Islam-Vereine im Verdacht: Steuertricks und Corona-Hilfen“ mit dem Hinweis, dass der Bf. mit seiner „Mini-Pension“ aus Deutschland den österreichischen Staat am Laufen halte, beigelegt.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1) Aufhebung gemäß § 299 BAO

§ 299 Bundesabgabenordnung (BAO) bestimmt:

(1) Die Abgabenbehörde kann auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist. Der Antrag hat zu enthalten:

- a) die Bezeichnung des aufzuhebenden Bescheides;
- b) die Gründe, auf die sich die behauptete Unrichtigkeit stützt.

(2) Mit dem aufhebenden Bescheid ist der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden. Dies gilt nur, wenn dieselbe Abgabenbehörde zur Erlassung beider Bescheide zuständig ist.

(3) Durch die Aufhebung des aufhebenden Bescheides (Abs. 1) tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor der Aufhebung (Abs. 1) befunden hat.

Auch Beschwerdevorentscheidungen sind Bescheide der Abgabenbehörde und daher gemäß § 299 Abs. 1 aufhebbar (vgl. zB Ritz, BAO⁶, § 299, Rz 5; Althuber, Rechtsschutz, Tz 161; Gassner in Holoubek/ Lang, Vertrauensschutz, 286; Ellinger/Sutter/Urtz, BAO³, § 299 Anm 9).

§ 299 BAO gestattet Aufhebungen, wenn der Bescheid sich als nicht richtig erweist.

Der Inhalt eines Bescheides ist nicht richtig, wenn der Spruch des Bescheides nicht dem Gesetz entspricht. Weshalb diese Rechtswidrigkeit vorliegt (etwa bei einer unrichtigen Auslegung einer Bestimmung, bei mangelnder Kenntnis des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes, bei Übersehen von Grundlagenbescheiden), ist für die Anwendbarkeit des § 299 Abs. 1 BAO nicht ausschlaggebend.

Die Aufhebung setzt weder ein Verschulden der Abgabenbehörde noch ein Verschulden (bzw. ein Nichtverschulden) des Bescheidadressaten voraus. Lediglich bei der Ermessensübung könnte ausnahmsweise dem Verschulden der Behörde bzw. der Partei Bedeutung zukommen (vgl. Ritz, BAO⁶, § 299, Rz 9ff.).

Die Aufhebung nach § 299 Abs. 1 BAO liegt im Ermessen der Abgabenbehörde.

Bei der Ermessensübung kommt dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung eine zentrale Bedeutung zu (vgl. zB VwGH 25.10.1994, 94/14/0099; 27.4.2000, 96/15/0174).

Grundsätzlich kommt dem Prinzip der Rechtmäßigkeit (Rechtsrichtigkeit) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtssicherheit (Rechtsbeständigkeit) zu (zB VwGH 26.11.2002, 98/15/0204; 5.6.2003, 2001/15/0133; 7.7.2004, 2001/13/0053; 14.12.2006, 2002/14/0022).

Nach Althuber (Rechtsschutz, Tz 122) ist eines der Kriterien für die Ermessensübung die „Kausalität des Verhaltens des Abgabepflichtigen für die Rechtswidrigkeit des Bescheides“. (vgl. Ritz, BAO⁶, § 299, Rz 52ff.).

Im vorliegenden Fall gab der Beschwerdeführer weder in der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2019 noch in der Beschwerde seine ausländischen Einkünfte bekannt. Das Finanzamt erlangte erst durch den zwischenstaatlichen Informationsaustausch Kenntnis darüber, dass der Bf. im Jahr 2019 auch eine Altersrente in Deutschland bezogen hat. Dadurch hat sich der Spruch der Beschwerdevorentscheidung vom 17.03.2020 als nicht richtig erwiesen.

Auf Grund der Kausalität des Verhaltens des Abgabepflichtigen für die Rechtswidrigkeit des Bescheides wird daher dem Prinzip der Rechtmäßigkeit (Rechtsrichtigkeit) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtssicherheit (Rechtsbeständigkeit) eingeräumt.

2) Progressionsvorbehalt für deutsche Rente und Krankenversicherungsbeiträge für ausländische Rentenleistungen:

§ 1 Abs. 2 Einkommensteuergesetz 1988 (EStG) idGF bestimmt, dass natürliche Personen, die im Inland über einen Wohnsitz verfügen, der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegen, die sich auf das gesamte Welteinkommen bezieht (vgl. auch VwGH 24.5.2007, 2004/15/0051).

Der Einkommensteuer ist nach § 2 Abs. 1 EStG 1988 das Einkommen zu Grunde zu legen, das der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat. Einkommen ist nach § 2 Abs. 2 EStG 1988 der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den in Abs. 3 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug u.a. der Sonderausgaben (§ 18).

§ 2 Abs. 8 Z 1 EStG 1988 besagt: *„Soweit im Einkommen oder bei Berechnung der Steuer ausländische Einkünfte zu berücksichtigen sind, gilt Folgendes: Für die Ermittlung der ausländischen Einkünfte sind die Bestimmungen dieses Bundesgesetzes maßgebend.“*

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.

Artikel 18 (Ruhegehälter, Renten und ähnliche Zahlungen) Abs. 1 und 2 des DBA Deutschland (Abkommen zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen), BGBl. III, 182/2002, lauten:

"(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."

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.

Auch in einem kürzlich ergangenen Erkenntnis hat der Verwaltungsgerichtshof, VwGH 10.05.2021, Ra 2020/15/0111, ausgesprochen: „Gemäß § 1 Abs. 2 EStG 1988 sind natürliche Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, unbeschränkt steuerpflichtig. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte. Der Steuertarif nach § 33 EStG 1988 bemisst sich nach dem Gesamteinkommen, worin der Progressionsvorbehalt innerstaatlich - unbeschadet der Regelung des § 33 Abs. 11 EStG 1988 - seine Rechtsgrundlage findet (vgl. VwGH 29.7.2010, 2010/15/0021). Der Sinn und Zweck eines Doppelbesteuerungsabkommens erschöpft sich dabei im Anwendungsbereich der Freistellungsmethode darin, dass die Steuer lediglich von gewissen Einkommensteilen, hinsichtlich deren das Besteuerungsrecht wie hier Deutschland zusteht, nicht von Österreich erhoben werden darf. Es soll aber nicht dazu dienen, einen im Inland unbeschränkt Einkommensteuerpflichtigen von der Anwendung des progressiven Steuersatzes zu schützen. Durch Art. 23 Abs. 3 lit. d DBA Deutschland wird ausdrücklich verdeutlicht, dass dem Ansässigkeitsstaat (hier: Österreich) das Recht zugestanden wird, die Steuern von den ihm zur Besteuerung überlassenen Einkünften nach dem Satz zu erheben, der dem gesamten Einkommen des Steuerpflichtigen entspricht (vgl. VwGH 21.5.1985, 85/14/0001, zum früheren DBA Deutschland). Die Wirkung des Progressionsvorbehalts liegt dabei darin, "bei einem Bezug steuerfreier Einkünfte die nicht steuerbefreiten Einkünfte nach einem Steuersatz zu besteuern, der der Leistungsfähigkeit der die Einkünfte erzielenden Person entspricht". Dem Steuerpflichtigen "soll durch den Bezug steuerfreier Einkünfte weder ein sonstiger Steuersatzvorteil noch ein Steuersatznachteil entstehen" (so Wassermeyer, Doppelbesteuerung Art 23 A MA Rz 121; vgl. ferner beispielsweise Widhalm, in Gassner/M Lang/Lechner, Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung 153 ff, 162, mwN). Damit dient der Progressionsvorbehalt gerade der Gleichbehandlung von in Österreich ansässigen

Steuerpflichtigen mit grenzüberschreitenden Einkünften einerseits und mit bloß innerstaatlichen Einkünften andererseits und stellt für sich keine Benachteiligung von Steuerpflichtigen dar, die auch in einem Mitgliedsstaat der EU Einkünfte erzielen.“

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 4 lit. a EStG 1988 sind auch Beiträge des Versicherten zur Pflichtversicherung in der gesetzlichen Versicherung Werbungskosten.

Die Bestimmung des § 73a Allgemeines Sozialversicherungsgesetz (ASVG) in der Fassung des BGBl. I Nr. 162/2015 ordnet an, dass auch von ausländischen Renten ein Krankenversicherungsbeitrag nach § 73 Abs. 1 in Österreich zu entrichten ist, wenn ein Anspruch des Beziehers der ausländischen Rente auf Leistungen der Krankenversicherung (im Inland) besteht.

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).

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. BFG 3.11.2015, RV/5100035/2015; BFG 5.2.2015, RV/1100214/2013, BFG 17.2.2014, RV/2100838/2012 und BFG 31.5.2016, RV/4100416/2013). Aufwendungen, die mit Einkünften im Zusammenhang stehen, die auf Grund eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von der Besteuerung im Inland ausgenommen sind (Befreiungsmethode), sind daher von den ausländischen und nicht von den im Inland steuerpflichtigen Einnahmen abzuziehen (Sutter/Pfalz in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer – Kommentar, 62. Lfg., § 16 Tz 3). Demnach vermindern die einbehaltenen Krankenversicherungsbeiträge für die ausländische Leistung die ausländischen Progressionseinkünfte (vgl. auch BFG 09.01.2020, RV/7106246/2019).

Bei Anwendung des Progressionsvorbehaltes ist das (Gesamt)einkommen nach den Vorschriften des österreichischen EStG 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 zB nur im ausländischen Steuerrecht vorgesehene Steuerbefreiungen) sind dabei nicht zu berücksichtigen (vgl. Toifl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn (Hrsg), EStG²⁰, § 2 Tz 193, mwN).

Nach dem Erkenntnis des VwGH vom 14.12.2006, 2005/14/0099, wird bei Anwendung des Progressionsvorbehaltes das Einkommen (Gesamteinkommen) nach den Vorschriften des österreichischen EStG ermittelt, die auf dieses Einkommen entfallende österreichische Einkommensteuer eruiert, und sodann der Durchschnittssteuersatz errechnet. Dieser wird auf jenen Einkommensteil angewandt, welcher von Österreich besteuert werden darf (vgl. auch Hofstätter/Reichel, § 33 EStG 1988, Tz 18).

Daraus ist eindeutig zu erkennen, dass für die Berechnung des Durchschnittssteuersatzes das inländische Einkommen und die ausländischen Einkünfte heranzuziehen sind.

Der Beschwerdeführer hat nach seinen eigenen Angaben seinen Wohnsitz und die Ansässigkeit in Österreich. Demzufolge ist der Bf. in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte, allerdings hat nach dem Doppelbesteuerungsabkommen mit Deutschland das Besteuerungsrecht an der Altersrente, die der Bf. 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 Bf. über 11.000 € und ist der Durchschnittssteuersatz somit nach § 33 Abs. 1 EStG 1988 zu berechnen.

Die Einkünfte des Bf. in Deutschland sind damit zwar in Österreich nicht zu besteuern, wohl aber bei der Ermittlung des Steuersatzes für das übrige inländische Einkommen zu berücksichtigen (Progressionsvorbehalt). Dabei wird das Einkommen (Gesamteinkommen) nach den Vorschriften des österreichischen EStG 1988 ermittelt, die auf dieses Einkommen 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).

Das Vorbringen des Bf., dass die deutsche, staatliche Altersrente in Österreich mitbesteuert werde und dadurch eine hohe Steuerbelastung von 733 € entstanden sei, kann nicht nachvollzogen werden. Dasselbe gilt für die Berechnung in der Beschwerde für den Durchschnittssteuersatz, diese entspricht nicht dem Einkommensteuergesetz. Aus der der Beschwerdevorentscheidung (BVE) vom 02.12.2020 zu entnehmenden Berechnung ist eindeutig und unmissverständlich erkennbar, dass der errechnete Durchschnittssteuersatz von 12,78% nur auf das Einkommen von € 18.043,40, das nur die österreichische Pension von der Pensionsversicherung betrifft, angewendet wurde. Die Einkünfte von der deutschen staatlichen

Altersrente in Höhe von 2437,02 € wurden in keiner Weise einer österreichischen Besteuerung unterzogen, sondern als steuerfrei behandelt.

Nach der vom Bf. erst im Verfahren vor dem BFG vorgelegten Verständigung der Pensionsversicherung über die Leistungshöhe ab Jänner 2019 betragen die Beiträge an Krankenversicherung für ausländische Leistungen für das Jahr 2019 122,28 € (10,19 € x 12). Die vom Bf. entrichteten Pflichtversicherungsbeiträge können von der ausländischen Pension in Abzug gebracht werden und nur der Differenzbetrag wird zur Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes herangezogen (2437,02 € - 122,28 € = 2314,74 €).

Zum Einwand des Bf. das Finanzamt habe es unterlassen, die in Deutschland zu entrichtende Steuer auf die österreichische Einkommensteuer anzurechnen, ist anzumerken, dass im DBA Deutschland die Befreiungsmethode mit Progressionsvorbehalt und nicht die Anrechnungsmethode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zur Anwendung zu kommen hat. Eine Anrechnung der vom ausländischen Fiskus auf die Auslandseinkünfte erhobenen Steuer hatte daher zu unterbleiben.

3) erhöhter Pensionistenabsetzbetrag:

§ 33 Abs. 6 EStG 1988 bestimmt:

1. Ein erhöhter Pensionistenabsetzbetrag steht zu, wenn
 - der Steuerpflichtige mehr als sechs Monate im Kalenderjahr verheiratet oder eingetragener Partner ist und vom (Ehe-)Partner nicht dauernd getrennt lebt,
 - der (Ehe-)Partner (§ 106 Abs. 3) Einkünfte im Sinne des Abs. 4 Z 1 von höchstens 2.200 Euro jährlich erzielt und
 - der Steuerpflichtige keinen Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag hat.
2. Der erhöhte Pensionistenabsetzbetrag beträgt 764 Euro, wenn die laufenden Pensionseinkünfte des Steuerpflichtigen 19.930 Euro im Kalenderjahr nicht übersteigen. Dieser Absetzbetrag vermindert sich gleichmäßig einschleifend zwischen zu versteuernden laufenden Pensionseinkünften von 19.930 Euro und 25.000 Euro auf Null.
3. Liegen die Voraussetzungen für einen erhöhten Pensionistenabsetzbetrag nach der Z 1 nicht vor, beträgt der Pensionistenabsetzbetrag 400 Euro. Dieser Absetzbetrag vermindert sich gleichmäßig einschleifend zwischen zu versteuernden laufenden Pensionseinkünften von 17.000 Euro und 25.000 Euro auf Null.

Ungeachtet der gesetzlichen Formulierung „zu versteuernden ...Pensionseinkünften“ in § 33 Abs. 6 werden auch ausländische Pensionsbezüge, die aufgrund eines DBA unter Progressionsvorbehalt steuerbefreit sind, für die Einschleifung herangezogen (Rz 809 LStR ab 2009). Bei grenzüberschreitenden Sachverhalten soll eine Besteuerung erreicht werden, wie sie auch bei innerstaatlichen Sachverhalten vorgenommen wird (VwGH 24.5.2007, 2004/15/0051, VwGH 29.07.2010, 2010/15/0021; vgl. auch Herzog in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn* (Hrsg), EStG¹⁸, § 33 Tz 87).

Bei Zusammentreffen inländischer und ausländischer, aufgrund eines DBA steuerbefreiter Pensionseinkünfte ist die Einschleifung des Pensionistenabsetzbetrages aufgrund der Höhe der inländischen und ausländischen Pensionseinkünfte vorzunehmen (s VwGH 30.3.16, 2013/13/0027). Nach Ansicht des VwGH (VwGH 20.12.16, Ro 2015/15/0010) umfasst die Wortfolge „zu versteuernde“ auch ausländische Pensionsbezüge, die kraft DBA steuerbefreit sind (vgl. auch Kanduth-Kristen in Jakom EStG, 14. Aufl. (2021), § 33 Rz 98).

Da der Beschwerdeführer die Voraussetzungen des erhöhten Pensionistenabsetzbetrages erfüllt, kann der beantragte Absetzbetrag bei der Veranlagung mit der Einschleifregelung des § 33 Abs. 6 Z 2 EStG 1988 berücksichtigt werden.

Der Beschwerde konnte teilweise stattgegeben werden, da der Krankenversicherungsbeitrag für die ausländische Pension für den Progressionsvorbehalt und die Berechnung des Durchschnittssteuersatzes berücksichtigt und der erhöhte Pensionistenabsetzbetrag lt. Steuerberechnung gewährt wird.

Auf das weitere Beschwerdevorbringen des Beschwerdeführers, insbesondere zu anderen Veranlagungsjahren, wird vom Bundesfinanzgericht nicht eingegangen, da es für die Berechnung der Einkommensteuer 2019 nicht von Bedeutung ist.

Die vom Bf. bemängelte „Abgabennachforderung von 733 €“ in der Beschwerdevorentscheidung (BVE) vom 02.12.2020 besteht nicht. Dieser Betrag ergibt sich daraus, dass der Bf. seine deutsche Pension nicht erklärt hat und ihm dadurch der volle Betrag des erhöhten Pensionistenabsetzbetrages von 764 € gewährt wurde; bei der Berechnung der Einkommensteuer ergab sich eine Gutschrift von 687 €.

Nach Einbeziehung der deutschen Rente unter Anwendung des Progressionsvorbehaltes wurde die Berechnung der Einkommensteuer berichtigt, der erhöhte Pensionistenabsetzbetrag eingeschliffen und die Einkommensteuer in der BVE vom 02.12.2020 mit 46 € festgesetzt. Damit ist nachträglich hervorgekommen, dass die Gutschrift von 687 € nicht zusteht und wird diese vom Finanzamt rechtmäßig natürlich rückverrechnet.

Auf Grund des im gegenständlichen Fall vorliegenden Sachverhaltes, der gesetzlichen Bestimmungen und der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes war über die Beschwerde wie im Spruch zu entscheiden.

Zur Unzulässigkeit 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.

Da im vorliegenden Fall eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung nicht vorliegt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht abweicht (siehe zitierte VwGH-Judikatur), ist eine (ordentliche) Revision nicht zulässig.

Graz, am 1. September 2021