

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin ***BE*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Mag. Kurt Caspari Steuerberatungs KG, Hirnreit 173, 5771 Leogang, über die Beschwerde vom 2. Oktober 2021 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 24. September 2021 betreffend Einkommensteuer 2020, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

I. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind der Beschwerdevorentscheidung gem. § 262 BAO des Finanzamtes Österreich vom 28. Jänner 2022 zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Der Beschwerdeführer (Bf) bezog im Beschwerdejahr österreichische Pensionseinkünfte und eine deutsche Pension der Deutschen Rentenversicherung Bund.

In der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2020 gab der Bf an, Bezieher einer ausländischen Pension zu sein und wies unter Kennzahl 453 „Unter Progressionsvorbehalt steuerbefreite Auslandseinkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (einschließlich Pensionen, ...) nach Abzug allfälliger Werbungskosten“ einen Betrag von 4.392,96 € aus.

Mit Einkommensteuerbescheid 2020 vom 24.9.2021 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer mit 458 € fest. Dabei wurde die deutsche Rente zur Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes herangezogen, der Pensionistenabsetzbetrag wurde jedoch nur

unter Berücksichtigung der österreichischen Pensionseinkünfte auf 216,72 € eingeschliffen und in Abzug gebracht.

Gegen diesen Bescheid erhob der Bf am 28.6.2022 Beschwerde mit der Begründung, es werde noch um Berücksichtigung der entrichteten Beiträge an Krankenversicherung gemäß § 73 ASVG iHv 224,04 € als Werbungskosten ohne Anrechnung auf die Pauschale ersucht.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 28.1.2022 änderte das Finanzamt den angefochtenen Bescheid und setzte die Einkommensteuer mit 639 € fest. Die Krankenversicherungsbeiträge für die Pension von der Deutschen Rentenversicherung Bund seien in Abzug gebracht worden. Da im Erstbescheid nicht bekanntgegeben worden sei, dass es sich bei den Einkünften um Pensionseinkünfte handle, sei der Pensionistenabsetzbetrag anteilig berücksichtigt worden. Da die Pensionseinkünfte jedoch die Einschleifgrenze von 25.000 € (25.096,66 €) übersteigen würden, stehe der Pensionistenabsetzbetrag nicht mehr zu und es komme zu einer Nachforderung.

Der Bf beantragte am 30.1.2022 die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht. Er sei der Meinung, dass der PAB in Höhe von 305,42 zustehe. Die BFG-Erkenntnisse und der VwGH würden verkennen, dass die deutsche Pension bereits voll versteuert sei (ohne Berücksichtigung persönlicher Verhältnisse). Auch die Bezeichnung Bemessungsgrundlage für den Durchschnittssteuersatz könne nicht mit dem zu versteuernden Einkommen gleichgesetzt werden, sonst würde es auch so bezeichnet werden, seien die 20.927,74. Eine Berücksichtigung der ausländischen Pension sowohl beim Progressionsvorbehalt als auch beim PAB bedeute eine unzulässige Doppelbesteuerung, die es ja genau zu verhindern gelte. In den Erläuterungen der Regierungsvorlage zu der erst durch das Budgetbegleitgesetz 2001 eingeführten Einschleifregelung in § 33 Abs. 6 letzter Satz EStG 1988, sei bei schon gleichem Wortlaut (einschleifend zwischen zu versteuernden Pensionsbezügen von) die Höhe der Monatsbruttopensionen und des Einkommens des Pensionisten als die maßgebliche Größe beschrieben worden. Auf grenzüberschreitende Sachverhalte sei nicht Bezug genommen worden, womit diese auch nicht gemeint sein könnten, sondern nur Pensionen - auch in der Mehrzahl - aus dem Inland. Ansonsten hätte der Gesetzgeber dies auch offengelegt. Alles andere würde die Integrität des Gesetzgebers in Zweifel ziehen. Der VwGH erkenne in Ro 2015/15/0010, dass die ausländischen Pensionseinkünfte aus dem Einkommen ausgeschieden würden, sodass nur das verbleibende Einkommen zu besteuern sei, sodass unter dem maßgeblichen Einkommen nur das inländische gemeint sein könne. Auch die Pensionseinkünfte seien ausreichend offengelegt gewesen. Es werde daher die Aufhebung des Bescheides und Berücksichtigung des PAB im neu auszustellenden Bescheid beantragt.

Mit Vorlagebericht vom 16.9.2022 legte das Finanzamt die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Im Streitjahr bezog der in Österreich unbeschränkt steuerpflichtige Bf österreichische Pensionseinkünfte iHv 22.110,36 € (KZ 245) und eine Pension aus der deutschen Rentenversicherung Bund iHv 4.392,96 € (KZ 453).

Der Bf entrichtete im Jahr 2020 für die deutsche Rente Krankenversicherungsbeiträge gemäß § 73a ASVG iHv 224,04 €.

2. Beweiswürdigung

Die obigen Sachverhaltsfeststellungen ergeben sich aus dem vom Finanzamt vorgelegten Akt und sind unstrittig.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

3.1.1. Krankenversicherungsbeiträge

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die 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 Werbungskosten auch Beiträge des Versicherten zur Pflichtversicherung in der gesetzlichen Sozialversicherung. Gemäß § 16 Abs. 1 Z 4 lit. f EStG 1988 sind Werbungskosten auch Beiträge von Arbeitnehmern zu einer ausländischen Pflichtversicherung, die einer inländischen gesetzlichen Sozialversicherung entspricht.

Die in der Beschwerde geltend gemachten Krankenversicherungsbeiträge gemäß § 73a ASVG iHv 224,04 € stellen unstrittig Werbungskosten dar und sind gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 – wie schon in der Beschwerdevorentscheidung vom 28.1.2022 – bei den unter Progressionsvorbehalt steuerbefreiten deutschen Rentenbezügen in Abzug zu bringen. Die deutschen Renteneinkünfte betragen demnach 4.168,92 €.

3.1.2. Pensionistenabsetzbetrag

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.

Gemäß § 2 Abs. 1 EStG 1988 ist der Einkommensteuer das Einkommen zugrunde zu legen, das der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat. Einkommen ist nach § 2 Abs. 2 EStG 1988 der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im Abs. 3 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) und außergewöhnlichen Belastungen (§§ 34 und 35) sowie des Freibetrages nach § 105.

Nach § 2 Abs. 3 Z 4 EStG 1988 unterliegen der Einkommensteuer auch die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25). Soweit im Einkommen oder bei Berechnung der Steuer ausländische Einkünfte zu berücksichtigen sind, gilt gemäß § 2 Abs. 8 Z 1 EStG 1988, dass für die Ermittlung der ausländischen Einkünfte die Bestimmungen des EStG maßgebend sind.

Gemäß § 25 Abs. 1 Z 3 lit. a EStG 1988 sind Pensionen aus der gesetzlichen Sozialversicherung Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn). Gemäß § 25 Abs. 1 Z 3 lit. c EStG 1988 sind Pensionen aus einer ausländischen gesetzlichen Sozialversicherung, die einer inländischen gesetzlichen Sozialversicherung entspricht, ebenfalls Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn).

Stehen einem Steuerpflichtigen die Absetzbeträge nach § 33 Abs. 5 EStG 1988 nicht zu und erhält er Bezüge oder Vorteile im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 1 oder 2 für frühere Dienstverhältnisse, Pensionen und gleichartige Bezüge im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 3 oder Abs. 1 Z 4 bis 5, steht gemäß § 33 Abs. 6 EStG 1988 ein Pensionistenabsetzbetrag gemäß Z 1 und Z 2 oder gemäß Z 3 zu. Bei Einkünften, die den Anspruch auf einen Pensionistenabsetzbetrag begründen, steht der Werbungskostenpauschbetrag nach § 16 Abs. 3 EStG 1988 nicht zu.

Ein erhöhter Pensionistenabsetzbetrag steht gemäß § 33 Abs. 6 Z 1 EStG 1988 idgF 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.

Liegen die Voraussetzungen für einen erhöhten Pensionistenabsetzbetrag nach der Z 1 nicht vor, beträgt der Pensionistenabsetzbetrag gemäß § 33 Abs. 6 Z 3 EStG 1988 idgF 600 Euro. Dieser Absetzbetrag vermindert sich gleichmäßig einschleifend zwischen zu versteuernden laufenden Pensionseinkünften von 17.000 Euro und 25.000 Euro auf Null.

Ist bei der Berechnung der Steuer ein Progressionsvorbehalt aus der Anwendung eines Doppelbesteuerungsabkommens zu berücksichtigen, gilt für die Steuerberechnung gemäß § 33 Abs. 11 EStG 1988 idgF Folgendes: Der Durchschnittssteuersatz ist zunächst ohne Berücksichtigung der Abzüge gemäß Abs. 3a bis 6 zu ermitteln. Von der unter Anwendung

dieses Durchschnittssteuersatzes ermittelten Steuer sind die Abzüge gemäß Abs. 3a bis 6 (ausgenommen Kinderabsetzbeträge nach Abs. 3) abzuziehen.

Erhält eine in einem Vertragsstaat ansässige Person Ruhegehälter und ähnliche Vergütungen oder Renten aus dem anderen Vertragsstaat, so dürfen diese Bezüge gemäß Art. 18 Abs. 1 DBA-Deutschland nur im erstgenannten Staat besteuert werden. Bezüge, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus der gesetzlichen Sozialversicherung des anderen Vertragsstaats erhält, dürfen abweichend von vorstehendem Absatz 1 gemäß Art. 18 Abs. 2 DBA-Deutschland nur in diesem anderen Staat besteuert werden.

Bezieht eine in der Republik Österreich ansässige Person Einkünfte oder hat sie Vermögen und dürfen diese Einkünfte oder dieses Vermögen nach dem DBA-Deutschland in der Bundesrepublik Deutschland besteuert werden, so nimmt die Republik Österreich zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung gemäß Art. 23 Abs. 2 lit. a DBA-Deutschland diese Einkünfte oder dieses Vermögen von der Besteuerung aus. Einkünfte oder Vermögen einer in der Republik Österreich ansässigen Person, die nach dem Abkommen von der Besteuerung in der Republik Österreich auszunehmen sind, dürfen gemäß Art. 23 Abs. 2 lit. d DBA-Deutschland gleichwohl in der Republik Österreich bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen oder Vermögen der Person einbezogen werden.

Der Bf hat im Inland einen Wohnsitz und ist damit in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig im Sinne des § 1 Abs. 2 EStG 1988. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte.

Neben seinen inländischen Pensionseinkünften bezog der Bf im Streitjahr 2020 von der Deutschen Rentenversicherung Bund eine Rente aus der gesetzlichen Rentenversicherung. Die deutschen Renteneinkünfte aus der gesetzlichen Rentenversicherung sind unstrittig Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 3 lit. c EStG 1988 (Pensionen aus einer ausländischen gesetzlichen Sozialversicherung, die einer inländischen gesetzlichen Sozialversicherung entspricht).

Nach Art. 18 Abs. 2 DBA-Deutschland steht Österreich kein Besteuerungsrecht für diese deutschen Renteneinkünfte zu. Sie unterliegen jedoch dem Progressionsvorbehalt gemäß Art. 23 Abs. 2 lit. d DBA-Deutschland.

Das bedeutet, dass die Einkommensteuer, die auf die inländischen Pensionseinkünfte entfällt, mit dem Steuersatz berechnet wird, der sich aus dem Welteinkommen des Bf. errechnet, also die ausländischen Pensionseinkünfte miteinbezieht.

Der Pensionistenabsetzbetrag beträgt gemäß § 33 Abs. 6 Z 3 EStG 1988 idgF grundsätzlich 600 €. (Die Voraussetzungen für einen erhöhten Pensionistenabsetzbetrag liegen im Streitfall unbestritten nicht vor.) Dieser Absetzbetrag vermindert sich gleichmäßig einschleifend

zwischen zu versteuernden laufenden Pensionseinkünften von 17.000,00 € und 25.000,00 € auf Null.

Streitpunkt des Verfahrens ist die Berücksichtigung der deutschen Renteneinkünfte bei der Berechnung des Pensionistenabsetzbetrages gemäß § 33 Abs. 6 Z 3 EStG 1988.

Bei Zusammentreffen inländischer und ausländischer aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens steuerbefreiter Pensionseinkünfte vertreten der Unabhängige Finanzsenat und das Bundesfinanzgericht (vgl. BFG 4.8.2022, RV/3100847/2019; BFG 18.8.2022 RV/3100920/2019 mwV auf die Rspr des UFS und BFG) die Auffassung, dass die Einschleifung des Pensionistenabsetzbetrages aufgrund der Höhe der inländischen und ausländischen Pensionseinkünfte vorzunehmen ist. Diese Ansicht wurde vom Verwaltungsgerichtshof bestätigt. In seinem Erkenntnis VwGH 30.3.2016, 2013/13/0027, hat der Verwaltungsgerichtshof zur Einschleifregelung des § 33 Abs. 6 EStG 1988 ausgesprochen, dass sachliche Gründe für eine Ausklammerung von Bezügen, die nur durch ein Doppelbesteuerungsabkommen der Besteuerung in Österreich entzogen und der alleinigen Besteuerung durch den anderen Vertragsstaat vorbehalten wurden, auch auf der Grundlage der Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes zur Einschleifregelung des § 33 Abs. 6 EStG 1988 nicht erkennbar sind.

Die zu versteuernden Pensionseinkünfte iSd § 33 Abs. 6 Z 3 EStG 1988 umfassen demnach auch kraft eines Doppelbesteuerungsabkommens befreite ausländische Pensionsbezüge. Sie sind in Österreich zwar steuerpflichtig (§ 25 Abs. 1 Z 3 lit. c EStG 1988), aber zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung - unter Progressionsvorbehalt - von einer (weiteren) Besteuerung des Ansässigkeitsstaates befreit (vgl. dazu VwGH 20.12.2016, Ro 2015/15/0010).

Danach sind auch ausländische, unter Progressionsvorbehalt stehende Renten als zu versteuernde Pensionseinkünfte zu beurteilen, die für die Einschleifregelung des § 33 Abs. 6 Z 3 EStG 1988 berücksichtigt werden müssen. Die Einschleifung des Pensionistenabsetzbetrages ist daher von jenen Pensionsbezügen zu bemessen, die dem Welteinkommen zugrunde liegen, und zwar unabhängig davon, ob ein Teil der Pensionsbezüge als Auslandseinkünfte auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens von der österreichischen Steuer freigestellt ist.

Würde der vom Bf im Vorlageantrag vertretenen Auffassung gefolgt, wäre ein Pensionsbezug unterschiedlich zu behandeln, je nachdem, ob er von einer inländischen oder ausländischen Stelle ausbezahlt wird. Dies kann vom Gesetzgeber nicht gewollt sein. Auch der Grundsatz, dass bei grenzüberschreitenden Sachverhalten eine Besteuerung erreicht werden soll, wie sie auch bei rein innerstaatlichen Sachverhalten vorgenommen wird, würde nicht eingehalten. Dies spricht für die Auslegung, die der UFS und das BFG in ständiger Rechtsprechung verfolgen und die vom VwGH bestätigt wurde (vgl. Jakom/*Kanduth-Kristen* EStG, 2021, § 33 Rz 98 mwV).

Bei der Berechnung des Pensionistenabsetzbetrages sind die zu versteuernden laufenden Pensionseinkünfte im gegenständlichen Fall mit insgesamt 26.279,28 € zu erfassen (inländische steuerpflichtige Pensionseinkünfte von 22.110,36 € sowie deutsche Renteneinkünfte von 4.168,92 €). Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen gemäß § 34 EStG 1988 sowie der Freibeträge gemäß § 35 und 105 EStG 1988 sind als Bestandteile der Einkommensermittlung nicht zu berücksichtigen (vgl. BFG 11.11.2015, RV/7105539/2015; BFG 30.11.2015, RV/7105531/2015; BFG 5.1.2016, RV/7105541/2015; BFG 23.3.2016, RV/7105534/2015; BFG 12.4.2016, RV/7105532/2015; vgl. auch Jakom/Kanduth-Kristen, EStG, 2021, § 33 Rz 97, mwN). Da der Grenzbetrag von 25.000 € überschritten wurde, steht der Pensionistenabsetzbetrag gemäß § 33 Abs. 6 Z 3 EStG 1988 nicht zu.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

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.

Bei der Frage, ob die deutschen Renteneinkünfte aus der gesetzlichen Rentenversicherung bei der Berechnung des Pensionistenabsetzbetrages zu erfassen sind, folgt das Bundesfinanzgericht der zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, weshalb im Beschwerdefall eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung nicht vorliegt. Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher unzulässig.

Salzburg, am 19. Dezember 2023