

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** über die Beschwerde des ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vom 22. Februar 2023 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 13. Februar 2023 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2021, ergangen zur Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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 Streitjahr neben einer von Seiten der Pensionsversicherungsanstalt zu Auszahlung gebrachten inländischen Alterspension (€ 32.398,24 brutto) auch deutsche Renteneinkünfte in Höhe von € 2.991,00 brutto (Bescheid des Finanzamtes Neubrandenburg/BRD vom 17.6.2022).

Im Zuge der Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung brachte das Finanzamt die deutschen Renteneinkünfte vermindert um entrichtete Beiträge an Krankenversicherungen gemäß § 73a ASVG für ausländische Leistungen (€ 152,64), sohin mit € 2.838,36, im Wege des Progressionsvorbehaltes in Ansatz.

Mit der am 23.2.2023 beim Finanzamt eingelangten **Bescheidbeschwerde** gegen den Einkommensteuerbescheid 2021 wandte sich der Bf gegen den betragsmäßigen Ansatz der ausländischen Einkünfte. Konkret führte dieser aus, dass die in Deutschland für die deutschen Renteneinkünfte entrichtete Steuer von € 274,00 sich ebenso einkünftermindernd auszuwirken

habe wie die angesetzten Krankenversicherungsbeiträge nach § 73 a ASVG. Die ausländischen Einkünfte würden sich im Streitjahr daher auf € 2.564,36 belaufen.

Bei der Berechnung des Durchschnittsteuersatzes seien überdies die falschen Werte angesetzt worden. Die Behörde habe für die deutsche Rente einen Betrag von € 422 an Einkommensteuer verrechnet, was 154,01% der Steuerleistung entspreche. Eine derartige Vorgangsweise führe letztlich zu einer Ungleichbehandlung.

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 26.6.2023 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab und führte in der Bescheidbegründung wörtlich aus:

„Die deutsche Pension wurde, wie bereits in den Vorjahren, zum Progressionsvorbehalt herangezogen. Die steuerliche Behandlung und die Betragshöhe ergeben sich aus dem vorgelegten deutschen Steuerbescheid.

Die deutsche Pension wird auf Grund des Doppelbesteuerungsabkommens mit Deutschland von der Steuer befreit. Österreich berücksichtigt jedoch die Einkünfte bei Berechnung der Steuer für das übrige Einkommen, das in Österreich zu versteuern ist (Progressionsvorbehalt). Es kommt daher nicht zu einer Doppelbesteuerung. Vielmehr erfolgt hiermit eine Gleichstellung zwischen jenen Abgabepflichtigen, die Einkünfte über die Grenze beziehen und jenen Abgabepflichtigen, die eine oder mehrere Einkunftsquellen von Arbeitgebern in Österreich beziehen.

Eine Anrechnung der in Deutschland abgeführten Steuer wäre nur dann zulässig, wenn die deutschen Pensionseinkünfte in Österreich ebenfalls besteuert worden wäre. Die deutschen Pensionseinkünfte wurden nicht der Besteuerung unterzogen, sondern nach den Bestimmungen des DBA-Deutschland freigestellt und nur bei der Berechnung des Steuersatzes berücksichtigt.

Die Beschwerde war daher abzuweisen.“

Mit der als **Vorlageantrag** gewerteten Eingabe vom 26.7.2023 (Datum des Einlangens bei der Behörde) wiederholte der Bf im Wesentlichen sein Begehren, wonach bei Ermittlung der deutschen Einkünfte, die für den Progressionsvorbehalt heranzuziehen seien, die in Deutschland abgeführte Steuer von € 274,00 betragsmindern anzusetzen sei. Ausländische Einkünfte seien jene Beträge, welcher er faktisch als Einkommen zur Verfügung habe.

Bei richtigem Ansatz der Progressionseinkünfte (€ 2.564,36) würde die Veranlagung zu einem Guthaben von € 7,00 führen (Anm.: der angefochtene Bescheid weist eine Abgabennachforderung von € 35,00 aus).

Das Finanzamt legte die gegenständliche Bescheidbeschwerde dem Verwaltungsgericht vor und gab gleichzeitig in seinem Vorlagebericht folgende Stellungnahme ab:

„Gem Art 18 Abs 2 DBA Deutschland Österreich steht für bezogene Renten aus der gesetzlichen Sozialversicherung das alleinige Besteuerungsrecht dem Staat zu, in dem die Rente bezogen wird. Da der Beschwerdeführer eine deutsche Rente bezieht, steht somit Deutschland das Besteuerungsrecht zu. Zudem werden diese Einkünfte gem Art 23 Abs 2 lit a DBA Deutschland Österreich für den in Österreich ansässigen Beschwerdeführer von der Steuer in Österreich befreit.

Gem Art 23 Abs 2 lit d DBA Deutschland Österreich hat jedoch Österreich das Recht, bei der Festsetzung der Steuer für inländische Einkommen die deutschen Pensionsbezüge zu berücksichtigen (Befreiungsmethode mit Progressionsvorbehalt).

Gem § 16 Abs 1 Z 4 lit a EStG 1988 sind Werbungskosten auch Beiträge des Versicherten zur Pflichtversicherung in der gesetzlichen Sozialversicherung. Der errechnete Betrag von € 2.838,36 (deutsche Pensionsbezüge minus österreichische Krankenversicherungsbeiträge) wurde iRd BVE somit korrekt berücksichtigt. Eine Anrechnung der in Deutschland abgeführten Steuer wäre nur dann zulässig, wenn die deutschen Pensionseinkünfte in Österreich ebenfalls besteuert worden wären. Die deutschen Pensionseinkünfte wurden nicht der Besteuerung unterzogen, sondern nach den Bestimmungen des DBA Deutschland Österreich freigestellt und nur bei der Berechnung des Steuersatzes berücksichtigt. Es wird daher beantragt, die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.“

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Bf bezog neben seine inländischen Pensionseinkünften Leistungen aus der deutschen Rentenversicherung in Höhe von € 2.991,00 (brutto). Die darauf in Deutschland entrichtete Steuer beträgt € 274,00. In Österreich wurden im Streitjahr Krankenversicherungsbeiträge gemäß § 73a ASVG für ausländische Leistungen in Höhe von € 152,64 einbehalten.

Die genannten Beträge stehen zwischen den Verfahrensparteien außer Streit.

Im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung brachte das Finanzamt neben den inländischen Pensionseinkünften (vermindert um agB: € 26.189,68) einen Betrag von € 2.838,36 an Progressionseinkünften (deutsche Pension abzüglich Krankenversicherung nach § 73a ASVG) in Ansatz. Dies führte zu einer Bemessungsgrundlage für den Durchschnittssteuersatz von € 29.028,04.

Die darauf entfallende Steuer gemäß § 33 Abs. 1 EStG belief sich auf € 5.259,81, woraus ein Durchschnittssteuersatz von 18,12% ($5.259,81/29.028,04 \times 100$) resultierte.

Diesen Durchschnittssteuersatz angewendet auf das inländische Einkommen (€ 26.189,68) führte zu der im Bescheid ausgewiesenen Steuer von € 4.745,57.

2. Beweiswürdigung

Das Erkenntnis gründet sich auf die vorgelegten Verwaltungsakten sowie die Ausführungen der Verfahrensparteien.

3. Rechtliche Beurteilung

Nach § 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.

Nach § 2 Abs. 3 Z. 4 EStG 1988 unterliegen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit der Einkommensteuer.

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) sind nach § 25 Abs. 1 Z 3 EStG 1988:

- a) Pensionen aus der gesetzlichen Sozialversicherung (erster Satz). (..)
- b) ...
- c) Pensionen aus einer ausländischen gesetzlichen Sozialversicherung, die einer inländischen gesetzlichen Sozialversicherung entspricht.

Dass die deutschen Renteneinkünfte Leistungen darstellen, die einer inländischen gesetzlichen Sozialversicherung entsprechen, steht außer Streit.

Um eine doppelte steuerliche Erfassung von Auslandseinkünften, und zwar einerseits im Quellenstaat (das ist jener Staat, in welchem die ausländischen Einkünfte bezogen werden), und andererseits im Wohnsitzstaat hintanzuhalten, wurden von den einzelnen Staaten Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) abgeschlossen. Diese DBA legen fest, ob durch Befreiung ausländischer Einkommensteile bei der Ermittlung der inländischen Steuern oder durch Anrechnung der ausländischen Steuern auf jene im Inland ermittelte Steuer des Welteinkommens eine entsprechende Entlastung erreicht werden kann.

Im vorliegenden Fall kommt das mit Deutschland abgeschlossene Doppelbesteuerungsabkommen, BGBl III Nr. 182/2002 idF BGBl III Nr. 32/2012, zur Anwendung.

Art 18 des besagten DBA ordnet an:

„(1) Erhält eine in einem Vertragsstaat ansässige Person Ruhegehälter und ähnliche Vergütungen oder Renten aus einem 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 Vertragsstaates erhält, dürfen abweichend von vorstehendem Absatz 1 nur in diesem anderen Staat besteuert werden.

(3) ..“

Die Besteuerung der verfahrensgegenständlichen deutschen Renteneinkünfte hat demnach in Deutschland zu erfolgen.

Die Bestimmung des Art 23 Abs. 2 DBA (tit.: „Vermeidung von Doppelbesteuerung“) regelt die Vorgehensweise bei auftretender Doppelbesteuerung wie folgt:

„(a) Bezieht eine in der Republik Österreich ansässige Person Einkünfte oder hat sie Vermögen und dürfen diese Einkünfte oder dieses Vermögen nach diesem Abkommen in der Bundesrepublik Deutschland besteuert werden, so nimmt die Republik Österreich nach Art. 23 Abs. 2 lit. a DBA Deutschland vorbehaltlich der Buchstaben b und c (Anm: für den ggst Fall nicht relevante Einkünfte) diese Einkünfte oder dieses Vermögen von der Besteuerung aus.

(b) und (c) ...

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

Dies geschieht im Wege des sogenannten Progressionsvorbehaltes.

Bei Anwendung des Progressionsvorbehaltes wird zunächst das Gesamt- bzw. Welteinkommen nach den Vorschriften des österreichischen Einkommensteuergesetzes ermittelt, die auf dieses Einkommen entfallende österreichische Einkommensteuer eruiert und sodann der Durchschnittssteuersatz errechnet. Dieser wird auf jenen Einkommensteil angewandt, der von Österreich besteuert werden darf (vgl. VfGH vom 14.12.2006, 2005/14/0099, VfGH vom 24.05.2007, 2004/15/0051).

Die Bestimmung des Progressionsvorbehaltes ist nach der Judikatur des VfGH verfassungskonform (vgl. VfGH 29.3.1962, B 274/61; VfGH 2.10.1964, B 3/64; VfGH 10.3.1967, B 213/66 u.v.a.). Der VfGH hatte festgehalten, dass gegen den Progressionsvorbehalt im Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Republik Österreich an sich keine verfassungsrechtlichen Bedenken aus dem Gesichtspunkt des Gleichheitsgrundsatzes

bestehen würden, weil sich die unbeschränkte Steuerpflicht nach § 1 EStG grundsätzlich auf sämtliche Einkünfte beziehe und es daher nicht unsachlich sei, wenn im Fall, dass ein Teil dieser Einkünfte wegen Auslandsbeziehungen zur Vermeidung von Doppelbesteuerungen ausgeschieden werde, der Rest der Einkünfte so besteuert werde, wie er besteuert worden wäre, wenn die Begünstigung nicht Platz gegriffen hätte.

Die Berücksichtigung von ausländischen Pensionsbezügen für Zwecke des Progressionsvorbehalts verstößt auch nicht gegen das Gemeinschaftsrecht (VwGH 14.12.2006, 2005/14/0099).

Es stellt sich die Frage, wie sich jener Betrag an Auslandseinkünften (Renten) ermittelt, welcher dann die Grundlage für den Progressionsvorbehalt bzw. die Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes darstellt.

Dass jene Krankenversicherungsbeiträge nach § 73 Abs. 1 und 1a ASVG als Werbungskosten in Abzug zu bringen sind, ist unstrittig (vgl. § 16 Abs. 1 Z 4 lit a und lit f EStG 1988). Diese Werbungskosten gelten nach einhelliger verwaltungsgerichtlicher Judikatur als durch die Auslandsrente veranlasst und sind demnach bei dieser (im Wege des Progressionsvorbehaltes zu erfassenden) in Abzug zu bringen (vgl. BFG 03.01.2023, RV/5100553/2022 mwN).

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 von den ausländischen und nicht von den im Inland steuerpflichtigen Einnahmen abzuziehen (vgl. *Zorn* in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer - Kommentar, 48. Lfg., § 16 Tz 3). Demnach vermindern die einbehaltenen Krankenversicherungsbeiträge die ausländischen Progressionseinkünfte.

Zur entscheidenden Frage, ob die für die Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes anzusetzenden ausländischen Renteneinkünfte auch um die im Ausland darauf entrichtete Steuer einzukürzen ist, hält das Gericht fest:

Ob ausländische Einkünfte dem Progressionsvorbehalt oder der Anrechnungsmethode unterliegen, richtet sich nach dem jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen. Bei der (hier nicht anzuwendenden) Anrechnungsmethode werden bei Ermittlung der Einkommensteuer die ausländischen Einkünfte in das zu versteuernde (Welt-)Einkommen einbezogen und die ausländische Einkommensteuer auf die ermittelte Steuerlast angerechnet. Bei positiven Auslandseinkünften kommt es dabei idR zu einem ungünstigen Ergebnis als beim Progressionsvorbehalt.

Wenn, wie im vorliegenden Fall, die Befreiungsmethode mit Progressionsvorbehalt zur Anwendung gelangt, dann bleibt für Anrechnung der in Deutschland entrichteten Steuer kein Platz. Die Ermittlung der ausländischen Progressionseinkünfte sind nach den Regeln des

innerstaatlichen Steuerrechts vorzunehmen. Steuern vom Einkommen und sonstige Personensteuern sind dabei explizit nicht zum Abzug zugelassen (§ 20 Abs. 1 Z 6 EStG 1988). Eine Anrechnung wäre im Blickwinkel der Vermeidung bzw. Egalisierung einer Doppelbelastung nur in dem Fall geboten, wenn die ausländischen Einkünfte mit österreichischer Einkommensteuer belastet wären; diese Voraussetzung ist vorliegendenfalls jedenfalls nicht gegeben.

Aufgrund der eindeutigen Gesetzeslage kann dem Begehren des Bf nicht nähergetreten werden.

Abschließend ist festzuhalten, dass die Einbeziehung der deutschen Rente im Wege des Progressionsvorbehaltes zu einer steuerlichen Mehr-, aber keiner Doppelbelastung führt; durch die Technik des Progressionsvorbehaltes wird nicht die gesetzliche deutsche Rente ein zweites Mal besteuert wird, sondern lediglich die Steuerleistung von den übrigen Einkünften dem österreichischen Besteuerungsniveau angepasst wird (vgl. BFG vom 07.06.2016, RV/7102205/2013).

Hätte man die deutschen Renteneinkünfte gemeinsam mit dem österreichischen Einkommen der Tarifsteuer nach § 33 Abs.1 EStG unterworfen, so hätte dies zu einer Steuerlast von € 5.259,81 geführt, was eine Erhöhung der Steuerlast von € 514,24 nach sich gezogen hätte.

Begründung nach § 25a Abs. 1 VwGG

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.

Die steuerliche Berücksichtigung von deutschen Renteneinkünften im Wege des Progressionsvorbehaltes ist durch einhellige höchstgerichtliche Judikatur gedeckt.

Die Voraussetzungen für die Zulassung einer ordentlichen Revision liegen daher nicht vor.

Klagenfurt am Wörthersee, am 13. Jänner 2025