

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag^a. Ulrike Nussbaumer LL.M. M.B.L. in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** über die Beschwerde vom 24. August 2022 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 9. August 2022 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2021 zu Recht erkannt (Steuernummer ***BF1StNr1***):

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Die Einkommensteuer für das Jahr 2021 wird festgesetzt mit **Euro xxxxx.**

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt ./1 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

Die Beschwerdeführerin (in der Folge kurz: Bf.) reichte am **16.05.2022** ihre Erklärung zur ArbeitnehmerInnenveranlagung 2021, datierend mit 13.5.2022 (Erklärung Formulare L1 und L1i) ein.

Mit Bescheid vom **9.8.2022** setzte das Finanzamt Österreich die Einkommensteuer für das Veranlagungsjahr 2021 mit € xxxxx fest. Dabei wurde die der inländischen Besteuerung unterliegende, jedoch in Deutschland zur Auszahlung gelangte Betriebsrente der Fa. X GmbH veranlagt; zur Berechnung des Progressionssteuersatzes wurde von der belangten Behörde die

weitere von der Bf. bezogene Rente der Deutschen Rentenversicherung Bund - die laut Kontrollmitteilung vom 9.6.2022 Euro xxxxx betragen hat - miteinander gerechnet.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die Beschwerde vom **24.8.2022**. Darin moniert die Bf. einerseits die unrichtige Berechnung des in Österreich zu versteuernden Betrages der Betriebspension: Demnach seien vom Bruttoarbeitslohn iHv Euro xxxxx die Aufwendungen für Kranken- (ds Euro xxxxx) und Pflegeversicherung (ds Euro xxx) in Abzug zu bringen, sodass der Gesamtbetrag der Einkünfte richtigerweise Euro xxxxx betrage. Zu den für die Berechnung des Durchschnittsteuersatzes maßgeblichen Zahlungen der Deutschen Rentenversicherung Bund wird in der Beschwerde andererseits zusammengefasst ausgeführt, dass diese nicht mit dem Betrag laut Kontrollmitteilung vom 9.6.2022 anzusetzen seien; vielmehr habe dabei lediglich der auch im deutschen Steuerbescheid vom 30.10.2023 des FA Würzburg der (deutschen) Besteuerung unterworfenen steuerpflichtigen Teil der Rente, sohin Euro xxxxx Berücksichtigung zu finden. Folglich betrage der Durchschnittsteuersatz lediglich 15,86% und sei die Einkommensteuer mit Euro xxxxx festzusetzen.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom **22.8.2024** wurde der Bescheid dahingehend zugunsten der Bf. abgeändert, als Euro xxx an Krankenversicherungsbeiträgen als Werbungskosten von der Betriebsrente in Abzug gebracht wurden; im Übrigen folgte die belangte Behörde der Argumentation der Bf. nicht.

Am **12.9.2024** beantragte die Bf. die Entscheidung durch das Verwaltungsgericht unter Aufrechterhaltung ihres Rechtsstandpunktes.

Die belangte Behörde legte die Beschwerde am **24.7.2025** dem BFG zur Entscheidung vor und stellte darin einerseits außer Streit, dass der Gesamtbetrag der Einkünfte – wie von der Bf. auch in der Beschwerde dargelegt – richtigerweise Euro xxxxx betrage (Euro xxxxx Bruttoarbeitslohn Betriebspension, abzügl. Euro xxxxx KV-Beiträge, abzügl. Euro xxx Pflegeversicherungsbeiträge). Die zur Berechnung des Durchschnittsteuersatzes heranzuziehenden ausländischen Einkünfte seien jedoch nicht mit dem steuerpflichtigen Teil der Rente laut deutschem Steuerbescheid ident, sondern ergäben sich einzig aus der Kontrollmeldung vom 9.6.2022. Von den dort gemeldeten Euro xxxxx seien Euro xxxxx abzuziehen (ds Beiträge für KV und Pflegeversicherung iHv monatlich Euro xxxx), sodass für die Progressionsberechnung Euro xxxxx angesetzt werden müssten.

II. Sachverhalt

Der Mittelpunkt der Lebensinteressen und folglich auch der Wohnsitz der Bf. lagen im verfahrensrelevanten Zeitraum in Österreich.

Sie bezog im Streitjahr 2021 eine gesetzliche Altersrente der „Deutschen Rentenversicherung Bund“ iHv Euro xxxxx

sowie eine weitere Rente aus Deutschland, nämlich eine Betriebsrente der Fa. X GmbH iHv
Euro xxxxx.

Mit den Rentenbezügen unterliegt die Bf. der Pflichtversicherung zur gesetzlichen Krankenversicherung in Deutschland und hat Sozialversicherungsbeiträge in Bezug auf die gesetzliche Altersrente in der Höhe von insgesamt Euro xxxxx, geleistet; für die Betriebsrente wurden Sozialversicherungsbeiträge in der Höhe von insgesamt Euro xxxxx aufgewendet.

III. Beweiswürdigung

Der vorstehende Sachverhalt gründet auf nachfolgender Beweiswürdigung:

Die Feststellung zum Lebensmittelpunkt basiert auf den Ausführungen der Bf. im Schreiben vom 28.6.2021, sowie der Vorhaltsbeantwortung vom 17.10.2024.

Die Höhe der unstrittigen ausländischen Betriebsrente und der ausländischen gesetzlichen Altersrente sind den AEOI-Mitteilungen (AEOI – Automatic Exchange of Information) zu entnehmen. Demnach wurden am 9.6.2022 von der Deutschen Rentenversicherung Bund in 10704 Berlin und der X GmbH Pensionszahlungen bzw. Bruttobezüge in der festgestellten Höhe eingemeldet. Aus dem deutschen Einkommensteuerbescheid und weiteren von der Bf. vorgelegten Unterlagen sind auch die Sozialversicherungsbeiträge (Beiträge zur Krankenversicherung und Pflegeversicherung) ersichtlich, sodass die entsprechenden Feststellungen zu treffen waren.

IV. Rechtliche Beurteilung

1.1. Zu Spruchpunkt I. (teilweise Stattgabe)

Gemäß § 1 Abs. 1 und Abs. 2 EStG 1988 sind nur natürliche Personen einkommensteuerpflichtig. 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. Somit unterliegen also natürliche Personen, die im Inland über einen Wohnsitz verfügen, der unbeschränkten Steuerpflicht, die sich auf das gesamte Welteinkommen bezieht (vgl. auch VwGH 24.05.2007, 2004/15/0051).

Gemäß § 25 Abs. 1 Z 3 lit. a EStG 1988 sind Pensionen aus der gesetzlichen Sozialversicherung Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Gemäß § 25 Abs. 1 Z 3 lit. c EStG 1988 gehören auch Pensionen aus einer ausländischen gesetzlichen Sozialversicherung, die einer inländischen gesetzlichen Sozialversicherung entspricht, zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit.

Die Bf. ist auf Grund ihres Wohnsitzes in Österreich unbeschränkt einkommensteuerpflichtig. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte (§ 1 Abs. 2 EStG 1988) somit auch auf ausländische Pensionseinkünfte (§ 25 Abs. 1 Z 3 lit. c EStG 1988). Zur Vermeidung einer internationalen Doppelbesteuerung ist zu prüfen (vgl. *Jakom/Marschner EStG, 2024, § 1 Rz 16f*), ob ein Doppelbesteuerungsabkommen den Besteuerungsanspruch einschränkt. Dies trifft im gegenständlichen Fall zu. Das Doppelbesteuerungsabkommen 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 (in der Folge kurz: DBA-Deutschland) sieht in Artikel 18 für Ruhegehälter, Renten und ähnliche Zahlungen folgende Regelungen vor: 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 nach dessen Art. 23 Abs. 1 lit. a die Republik Österreich vorbehaltlich der Buchstaben b und c diese Einkünfte oder dieses Vermögen von der Besteuerung aus. Nach Art 23 Abs. 2 lit. d leg.cit. dürfen Einkünfte oder Vermögen einer in der Republik Österreich ansässigen Person, die nach dem Abkommen von der Besteuerung in der Republik Österreich auszunehmen sind, gleichwohl in der Republik Österreich bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen oder Vermögen der Person einbezogen werden. Unstrittig ist, dass die Bezüge der Bf. aus der Betriebsrente gemäß Art. 18 Abs. 1 DBA-Deutschland der ausschließlichen österreichischen Besteuerung unterliegen und in Deutschland entsprechend steuerfrei zu stellen sind (und auch wurden). Die Parteien sind sich auch darüber einig, dass hievon ein Betrag von schlussendlich Euro xxxxx (ds Euro xxxxx abzügl. KV-Beiträge iHv Euro xxxxx und Pflegeversicherungsbeiträge iHv Euro xxx) als Gesamtbetrag der Einkünfte anzusetzen ist. Unstrittig ist ebenfalls, dass nach Art. 18 Abs. 2 DBA-Deutschland für die von der Bf. im Beschwerdejahr aus der deutschen gesetzlichen Sozialversicherung (Deutsche Rentenversicherung Bund) bezogene Rente hingegen Deutschland das alleinige Besteuerungsrecht zusteht und in Österreich diese Einkünfte nach Art. 23 Abs. 2 lit. a DBA-Deutschland von der Steuer befreit sind. Gemäß Art. 23 Abs. 2 lit. d DBA-Deutschland hat Österreich in Bezug auf die Leistungen der deutschen gesetzlichen Sozialversicherung das Recht, bei der Festsetzung der Steuer für inländische Einkommen die deutschen Pensionsbezüge zu berücksichtigen (Befreiungsmethode mit Progressionsvorbehalt). Der Progressionsvorbehalt dient dazu, dass jener Steuersatz zum Tragen kommt, der anzuwenden wäre, wenn alle Einkünfte aus inländischen Quellen stammen würden. Die Bf. anerkannte zwar die Berücksichtigung der Auslandseinkünfte im Wege des Progressionsvorbehalts, rügte aber die dabei angesetzten Beträge und verlangte den Ansatz analog zur Behandlung im Rahmen der Versteuerung in Deutschland gemäß Einkommensteuerbescheid des FA Würzburg vom 30.10.2023. Strittig blieb also im Verfahren schlussendlich zwischen den Parteien nur mehr, in welcher Höhe diese Rente zum Progressionsvorbehalt und sohin zur Berechnung des Durchschnittssteuersatzes heranzuziehen ist. Die Bf. vertritt dazu die Ansicht, dass es dem österreichischen Finanzamt verwehrt sei, einen anderen als den vom zuständigen deutschen

Finanzamt Würzburg festgestellten steuerpflichtigen Betrag der Progressionsberechnung zu unterziehen, weil die Rente ausschließlich in Deutschland steuerpflichtig sei. Da Österreich nur der Progressionsvorbehalt zustehe, dürfe der von der Besteuerung ausgenommene steuerfreie Anteil der Rente auch nicht vom österreichischen Finanzamt für die Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes herangezogen werden. Dem ist jedoch folgendes zu entgegnen: Soweit im Einkommen oder bei Berechnung der Steuer ausländische Einkünfte zu berücksichtigen sind, sind nach § 2 Abs. 8 Z 1 EStG 1988 für die Ermittlung der ausländischen Einkünfte die Bestimmungen dieses Bundesgesetzes maßgebend. Die zwingende Anwendung des EStG 1988 für die Berechnung des Progressionsvorbehaltes hat zur Folge, dass die ausländischen Einkünfte somit sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach stets nach österreichischem Recht zu ermitteln sind (VwGH 6.3.1984, 83/14/0107; *Wiesner* in *Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke*, EStG § 2 Anm 68f mit Judikaturverweisen). Bei Anwendung des Progressionsvorbehaltes wird daher das gesamte in- und ausländische Einkommen 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, der von Österreich besteuert werden darf (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*, EStG²⁴, § 2 Tz 193, mwN; *Jakom/Ehgartner* EStG, 2024, § 2 Rz 190). Da das österreichische Einkommensteuergesetz nicht vorsieht, dass die ausländischen Einkünfte nach § 25 Abs. 1 Z 3 lit. c EStG 1988 nur mit einem bestimmten Anteil bei der Berechnung des progressiven Steuersatzes einzubeziehen sind, geht der Hinweis der Bf., dass die Rente in Deutschland zum Teil als steuerfrei behandelt wurde, ins Leere (vgl. VwGH 14.12.2006, 2005/14/0099; BFG 7.1.2015, RV/6100276/2012; BFG 3.12.2018, RV/3100390/2017; BFG 3.6.2019, RV/7101274/2019; BFG 20.9.2019, RV/7103028/2019; BFG 16.4.2020, RV/5100315/2019). Der in Deutschland bei der Berechnung des zu versteuernden Einkommens im Streitjahr 2021 mit Euro xxxxx steuerfrei belassene Teil der Rente kann in Österreich somit nicht für Zwecke des Progressionsvorbehaltes berücksichtigt werden. Dafür gibt es im österreichischen Steuerrecht keine rechtliche Grundlage. Hinzuweisen ist in diesem Zusammenhang auch auf den Beschluss des VwGH vom 2.6.2021, Ra 2020/15/0132, in dem der Gerichtshof - bei Vorliegen eines gleichgelagerten Sachverhaltes - unter Hinweis auf seine Vorjudikatur festgestellt hat, dass sich der Nachteil nicht aus diskriminierenden Inhalten österreichischer Vorschriften, sondern aus Unterschieden zwischen dem deutschen und dem österreichischen Steuerrecht ergibt und dass die deutschen Renteneinkünfte daher in voller Höhe in den Progressionsvorbehalt eingehen.

Gemäß § 16 Abs. 1 letzter Satz EStG 1988 sind Werbungskosten 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. Gemäß § 20 Abs. 2 EStG 1988 dürfen bei der Ermittlung der Einkünfte Aufwendungen und Ausgaben nicht abgezogen werden, soweit sie mit nicht steuerpflichtigen Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. Dies bedeutet, dass jede einzelne Rentenzahlung für sich betrachtet werden muss. Werbungskosten, wie die hier vorliegenden Krankenversicherungsbeiträge und Pflegeversicherungsbeiträge sind daher bei den Einnahmen abzuziehen, für welche sie gezahlt werden. Bei den gegenständlichen Beiträgen handelt es sich somit um Werbungskosten, die durch die Auslandsrente veranlasst und demnach bei dieser in Abzug zu bringen sind (siehe dazu auch ua BFG 28.09.2016, RV/2101418/2016). Wie oben ausgeführt wurden von der Bf. Beiträge im Ausmaß von € xxxxx entrichtet. Die deutsche gesetzliche Altersrente ist daher mit den, um diese Beiträge verminderten Betrag für den Progressionsvorbehalt anzusetzen (€ xxxxx abzgl. € xxxxx = € xxxxx).

Der Beschwerde war sohin teilweise Folge zu geben und die Einkommensteuer mit Euro xxxxx festzusetzen, wobei zur konkreten Berechnung auf das Berechnungsblatt ./1 verwiesen wird.

1.2. 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. Eine derartige Rechtsfrage liegt im Gegenstand nicht vor, da sich das Gericht sowohl an die klare Gesetzeslage, als auch die höchstgerichtliche Judikatur gehalten hat.

Klagenfurt am Wörthersee, am 7. August 2025