

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin ***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Dr. Roland Gabl Rechtsanwalts- Kommandit-Partnerschaft, Museumstraße 31a, 4020 Linz, über die Beschwerde vom 3. Jänner 2024 gegen den Einkommensteuerbescheid des Finanzamtes Österreich vom 23. November 2023 betreffend Berichtigung gem. § 293b BAO zu Bescheid vom 21.11.2023 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

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

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 am 16.11.2023 eingereichte Erklärung L1 zur Arbeitnehmerveranlagung 2022 und die Beilage L1i für 2022 wurden zunächst nicht beanstandet und die Einkommensteuer 2022 mit Bescheid vom 21.11.2023 erklärungskgemäß veranlagt.

Mit Einkommensteuerbescheid 2022 vom 23.11.2023 wurde der Bescheid vom 21.11.2023 gem. § 293b BAO berichtigt. Die Einkommensteuer wird für das Jahr 2022 festgesetzt mit 468 €. Dieser Bescheid tritt nicht an die Stelle des Bescheides vom 21.11.2023 sondern berichtigt diesen hinsichtlich eines Ausfertigungsfehlers betreffend folgende Punkte:

- Progressionsvorbehalt

Das Einkommen im Jahr 2022 beträgt 2.758,43 €.

Begründung:

Die Bezüge der Versorgungskasse Deutscher Unternehmen VVaG wurden steuerlich

berücksichtigt. Bei Ermittlung des Steuersatzes wurden ausländische Einkünfte in Höhe von 25.902,06 € berücksichtigt.

Die Vertretung des Beschwerdeführers (Bf.) brachte mit Schreiben vom 3.1.2024 gegen den berichtigten Einkommensteuerbescheid 2022 Beschwerde vom 3.1.2024 ein im Wesentlichen mit folgender Begründung:

„... erhebe ich gegen den Einkommenssteuerbescheid der angerufenen Behörde die nachstehende Beschwerde, dass der angefochtene Bescheid insoweit bekämpft werde, als die Einkommensteuer statt mit Euro Null mit Euro 468,00 festgesetzt wurde.

Die Erstbehörde hat unter Anwendung des Art. 23 Abs. 2 lit. d das deutsche Pensionseinkommen bei der Festsetzung der Einkommenssteuer 2022 miteinbezogen und hat die Einkommensteuer 2022 auf Basis des österreichischen Pensionseinkommen unter Zugrundelegung eines Durchschnittssteuersatzes von 16,97% mit Euro 468,00 errechnet.

Das widerspricht dem Doppelbesteuerungsverbot und hätte das deutsche Einkommen bei richtiger rechtlicher Beurteilung auch bei Berechnung des Steuersatzes nicht herangezogen werden dürfen. Da die ersten Euro 11.000,00 in Österreich steuerfrei sind und mein Bruttoeinkommen in Österreich im Jahr 2022 Euro 2.758,43 betrug, hätte die Einkommensteuer 2022 mit Euro Null festgesetzt werden müssen.

Es werden gestellt daher nachstehende Anträge:

Es wolle der Beschwerde stattgeben und der angefochtene Bescheid dahingehend abgeändert werden, dass für das Jahr 2022 keine Einkommensteuer vorgeschrieben wird und diese somit mit Euro Null festgesetzt wird.

In eventu wolle der angefochtene Bescheid aufgehoben und die Sache zur neuerlichen Erledigung und Entscheidung an die Abgabenbehörde zurückverweisen werden.

Beigelegt ist der Einkommensteuerbescheid 2022 Berichtigung gemäß § 293b BAO zu Bescheid vom 21.11.2023

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 29.2.2024 wurde die Beschwerde betreffend den berichtigten Einkommensteuerbescheid 2022 als unbegründet abgewiesen mit folgender Begründung:

Natürliche Personen mit dem Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt in Österreich sind gem. § 1 (2) EStG 1988 in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig. Die unbeschränkte Steuerpflicht erfasst das gesamte Welteinkommen.

1) Nach Artikel 4 DBA Deutschland ist eine in einem Vertragsstaat ansässige Person eine Person, die nach dem Recht dieses Staates dort auf Grund ihres Wohnsitzes steuerpflichtig ist. Aufgrund der Aktenlage liegt nur ein Wohnsitz in Österreich vor. Die Ansässigkeit ist somit in Österreich gegeben.

Artikel 18 DBA Deutschland Ruhegehälter, Renten und ähnliche Zahlungen

(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.

Der Beschwerdeführer ist in Österreich wohnhaft und unbeschränkt steuerpflichtig.

Neben einer inländischen Rente (Pensionsversicherungsanstalt Wien) bezog er eine Rente der "Deutschen Rentenversicherung Bund". Diese Zahlungen sind unbestritten als "Bezüge aus der gesetzlichen Sozialversicherung" Deutschlands anzusehen und dürfen folglich nach dem Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland-Österreich in der anzuwendenden Fassung in Deutschland besteuert werden.

Artikel 23 DBA Deutschland:

2) Bei einer in der Republik Österreich ansässigen Person dürfen Einkünfte, 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 einbezogen werden (Progressionsvorbehalt).

Entsprechend dargelegter gesetzlicher Bestimmung war die Beschwerde als unbegründet abzuweisen“.

Mit Schreiben vom 21.3.2024 beantragte der Vertreter des Bf gemäß § 264 BAO die Vorlage und die Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht.

Aus dem vom Finanzamt übermittelten Vorlagebericht vom 21.5.2024 geht folgender Sachverhalt und folgende Anträge hervor:

„Sachverhalt:

Der Abgabepflichtige bezog im Jahr 2022 inländische Pensionseinkünfte in Höhe von € 2.214,24. Unter Berücksichtigung der Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug in Höhe von € 733,56 (Pensionskasse) ergab dies einen Gesamtbetrag der Einkünfte von € 2.947,80 bzw. unter Berücksichtigung des Kirchenbeitrages ein Einkommen in Höhe von € 2.758,43.

Aufgrund einer Kontrollmitteilung wurden ausländische Einkünfte aus einer deutschen Rente in Höhe von € 25.902,06 berücksichtigt und der Erstbescheid vom 21.11.2023 mittels Bescheid gemäß § 293b BAO am 23.11.2023 berichtigt.

Gegen diesen Bescheid erhob der Abgabepflichtige Beschwerde und führte aus, dass seine Inlandseinkünfte aufgrund der Höhe (unter € 11.000,00) zu keiner Steuerbelastung führen würden. Die Besteuerung des Einkommens in Höhe von € 2.758,43 mit dem durch den Progressionsvorbehalt erhöhten Durchschnittssteuersatz würde ungerechtfertigt zu einer steuerlichen Belastung seines steuerfreien Einkommens führen und dem Doppelbesteuerungsverbot widersprechen. Die Beschwerde wurde als unbegründet abgewiesen.

Beweismittel:

Veranlagungsakt

Kontrollmitteilung

Stellungnahme:

Die Abgabenbehörde beantragt die Beschwerde als unbegründet abzuweisen und führt ergänzend aus:

In Österreich ist der Progressionsvorbehalt nicht explizit im Gesetz verankert. Er ergibt sich zwangsläufig aus den Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes (§§ 1, 2 und 33 EStG 1988) und dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung (Grundsatzerkennnis VwGH 21.10.1960, 0162/60; VwGH 30.4.1964, 0880/62; VwGH 21.5.1985, 85/14/0001). Die unmittelbare Rechtsgrundlage für die Berechnung des Progressionsvorbehaltes stellt somit nicht etwa ein Doppelbesteuerungsabkommen dar, sondern ergibt sich aus der Anordnung des EStG 1988, dass sich der Steuersatz nach dem (Gesamt)Einkommen des unbeschränkt Steuerpflichtigen bemisst (VwGH 29.7.2010, 2010/15/0021; 7.9.2022, Ra 2021/13/0067). Bei unbeschränkt Steuerpflichtigen sind die Steuern von den Einkünften, die Österreich nach dem Doppelbesteuerungsabkommen zur Besteuerung überlassen werden, nach dem Satz zu erheben, der dem Welteinkommen entspricht. Es ist daher bei der Ermittlung des anzuwendenden Steuersatzes zwingend auf die ausländischen Einkünfte Bedacht zu nehmen.

Werden von unbeschränkt Steuerpflichtigen Einkünfte aus Staaten bezogen, mit denen ein DBA bestehen, ist bei der Besteuerung in drei Schritten vorzugehen:

- 1. Zunächst ist der Bestand der Steuerpflicht nach österreichischem innerstaatlichem Steuerrecht zu beurteilen.*
- 2. Ergibt sich aus dem innerstaatlichen Steuerrecht eine Steuerpflicht, ist in einem zweiten Schritt zu beurteilen, ob das Besteuerungsrecht durch das DBA eingeschränkt wird (VwGH 25.9.2001, 99/14/0217).*
- 3. Die weitere Vorgangsweise bei der Erhebung der abkommensgemäß Österreich zustehenden Steuern richtet sich wieder nur nach innerstaatlichem Steuerrecht (allerdings unter Beachtung von DBA-Diskriminierungsverboten).*

Der ermittelte Durchschnittssteuersatz, der sich aus dem Welteinkommen ergibt, wird entsprechend der rechtlichen Ausführungen auf die Inlandseinkünfte angewendet. Somit kommt es zu der festgesetzten Einkommensteuer in Höhe von € 468,00“.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer hat den Wohnsitz in Österreich. Er ist somit in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig.

Der Sachverhalt ist unstrittig (Siehe Vorlagebericht und Verfahrensablauf)

2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt geht aus den von der Abgabenbehörde vorgelegten Unterlagen hervor.

Der österreichische Wohnsitz des Beschwerdeführers wurde im Verfahren nicht bestritten.

Weder die Höhe der von der Pensionsversicherungsanstalt ausbezahlten Bezüge noch die Höhe der Rente von der Deutschen Rentenversicherung Bund und der Versorgungskasse Deutscher Unternehmen VVaG wurde im Verfahren vom Beschwerdeführer bestritten.

Auf den aktenkundigen Lohnzettel der Pensionsversicherungsanstalt sowie den im Akt aufliegenden Kontrollmitteilungen wird verwiesen.

Vor diesem Hintergrund durfte das Bundesfinanzgericht die obigen Sachverhaltsfeststellungen gemäß § 167 BAO als erwiesen annehmen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Artikel 18 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, BGBl. III Nr. 182/2002, (in der Folge mit DBA Deutschland abgekürzt) lautet wie folgt:

Art. 18 DBA-Deutschland lautet auszugsweise:

Ruhegehälter, Renten und ähnliche Zahlungen

(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.

(3)...

(4) Der Begriff "Rente" bedeutet bestimmte Beträge, die regelmäßig zu festgesetzten Zeitpunkten lebenslänglich oder während eines bestimmten oder bestimmbaren Zeitabschnitts auf Grund einer Verpflichtung zahlbar sind, die diese Zahlungen als Gegenleistung für in Geld oder Geldeswert bewirkte angemessene Leistung vorsieht.

(5) ...

Der Beschwerdeführer rügt die von der belangten Behörde vorgenommene Berücksichtigung seiner ausländischen Pensionseinkünfte bei Ermittlung des auf seine inländischen Einkünfte anzuwendenden Steuersatzes. Dieser Einwand ist unbegründet.

Gemäß § 18 Abs 2 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, BGBl III 2002/182 (in Folge: DBA Deutschland), dürfen Bezüge aus einer deutschen Sozialversicherungsrente nur in Deutschland besteuert werden.

Die streitgegenständlichen Rentenzahlungen der Deutsche Rentenversicherung Bund sind unbestritten als Bezüge aus einer gesetzlichen Sozialversicherung im Sinne des Art. 18 Abs. 2 DBA Deutschland einzustufen.

Art 23 Abs 2 DBA-Deutschland lautet auszugsweise:

Bei einer in der Republik Österreich ansässigen Person wird die Steuer wie folgt festgesetzt:

"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 vorbehaltlich der Buchstaben b und c diese Einkünfte oder dieses Vermögen von der Besteuerung aus.

[...]

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

Doppelbesteuerungsabkommen entfalten bloß eine Schrankenwirkung insofern, als sie eine sich aus originär innerstaatlichem Steuerrecht ergebende Steuerpflicht begrenzen. Ob ein Steueranspruch besteht, ist zunächst stets nach innerstaatlichem Steuerrecht zu beurteilen. Ergibt sich aus dem innerstaatlichen Steuerrecht eine Steuerpflicht, ist in einem zweiten Schritt zu beurteilen, ob das Besteuerungsrecht durch ein Doppelbesteuerungsabkommen eingeschränkt wird (vgl zB VwGH 25.9.2001, 99/14/0217; VwGH 29.7.2010, 2010/15/0021; VwGH 20.12.2016, Ro 2015/15/0010).

Gemäß § 1 Abs 2 EStG sind jene natürlichen 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 Steuersatz bemisst sich nach dem (Gesamt)Einkommen, worin innerstaatlich der Progressionsvorbehalt seine Rechtsgrundlage

findet (vgl zB VwGH 24.5.2007, 2004/15/0051; VwGH 29.7.2010, 2010/15/0021, mwN; VwGH 20.12.2016, Ro 2015/15/0010; sowie zB Millauer in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn (Hrsg), EStG⁹ § 1 Tz 49f, mwN; und Fuchs in Hofstätter/Reichel (Hrsg), Die Einkommensteuer⁴⁵ § 1 Tz 13, mwN).

Aus § 1 Abs 2 EStG iVm Art 18 Abs 2 und Art 23 Abs 2 lit d DBA-Deutschland ergibt sich somit, dass zwar das Besteuerungsrecht an den deutschen Pensionseinkünften des Beschwerdeführers Österreich entzogen ist, dass jedoch zur Berechnung des auf die übrigen (inländischen) Pensionseinkünfte anzuwendenden (Durchschnitts-)Steuersatzes auch die ausländischen, in Österreich befreiten Einkünfte miteinzubeziehen sind.

Soweit der Beschwerdeführer die Verfassungswidrigkeit des Progressionsvorbehaltes im Blick hat, wird darauf hingewiesen, dass dieser bereits - unmittelbar im Zusammenhang mit dem DBA Deutschland - vom Verfassungsgerichtshof geprüft und als verfassungskonform beurteilt wurde (vgl VfGH 29.3.1962, B 274/61; VfGH 2.10.1964, B 3/64; und VfGH 10.3.1967, B 213/66):

"Gegen den Progressionsvorbehalt im Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Republik Österreich, [...], sind an sich keine verfassungsrechtlichen Bedenken aus dem Gesichtspunkt des Gleichheitsgrundsatzes entstanden, weil sich die unbeschränkte Steuerpflicht nach § 1 EStG [...] grundsätzlich auf sämtliche Einkünfte bezieht und es daher nicht unsachlich ist, wenn im Falle, als ein Teil dieser Einkünfte wegen Auslandsbeziehungen zur Vermeidung von Doppelbesteuerungen ausgeschieden wird, der Rest der Einkünfte so besteuert wird, wie er besteuert worden wäre, wenn die Begünstigung nicht Platz gegriffen hätte."

Wenn die belangte Behörde daher im vorliegenden Fall zur Ermittlung des maßgeblichen (Durchschnitts-)Steuersatzes auch die deutschen Pensionseinkünfte herangezogen hat, so geschah dies im Einklang mit der nationalen und internationalen (Verfassungs-)Rechtslage (BFG vom 30.3.2021, RV/7100571/2021).

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 Beschwerdeführers über 11.000 € und ist der Durchschnittssteuersatz somit nach § 33 Abs. 1 EStG 1988 zu berechnen.

Da mit dem bekämpften Bescheid entgegen dem Vorbringen des Bf. keine rechtswidrige Doppelbesteuerung erfolgte, konnte der Beschwerde kein Erfolg beschieden sein.

Die österreichische Rechtslage ist somit eindeutig und wirft keine Zweifelsfragen auf.

Es war daher 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.

Im vorliegenden Fall ergeben sich die Rechtsfolgen unmittelbar aus dem Gesetz und der einschlägigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, diese schlichte Rechtsanwendung berührt keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung. Die ordentliche Revision ist daher nicht zulässig.

Linz, am 21. November 2025