

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin ***Ri1*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, über die Beschwerde vom 1. März 2024 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 9. Februar 2024 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2021 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Der angefochtene Bescheid wird gem § 279 BAO abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt 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) brachte mit 05.04.2023 elektronisch ihre Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2021 beim zuständigen Finanzamt ein. Ausländische Einkünfte wurden in der Arbeitnehmerveranlagung nicht berücksichtigt.

Die Behörde erließ daraufhin den Einkommensteuerbescheid 2021 mit 03.05.2023 erklärungsgemäß.

Im Zuge einer Nachbescheidkontrolle wurde der Einkommensteuerbescheid mit 09.02.2024 gem § 299 BAO aufgehoben und mit den Einkünften vom ***ausl.Arbeitgeber*** als zusätzliches Einkommen für nicht selbstständige Tätigkeiten mit 09.02.2024 neu veranlagt.

Mit Schreiben vom 01.03.2024 erhob die Bf Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2021 vom 09.02.2024. Darin führte sie aus, dass sie ihren Hauptwohnsitz in Graz habe und zusätzlich ab dem 4.Quartal 2021 auch für das ***ausl.Arbeitgeber*** tätig geworden sei. Sie

sei „nach Art 13 Abs 1 der EU-VO über die soziale Sicherheit in Österreich auch für die deutsche Anstellung sozialversicherungspflichtig gewesen“ und daher sei eine Anmeldung bei der Österreichischen Gesundheitskasse 2021 erfolgt. Es wurden durch den Arbeitgeber in Österreich Kammerumlage, Mitarbeitervorsorgekasse sowie Dienstgeberbeitrag abgeführt. Für die Bezüge vom ***ausl.Arbeitgeber*** seien monatlich die Lohnsteuer (in Deutschland) durch den Arbeitgeber abgeführt worden. Zusätzlich wurde noch darauf hingewiesen, da „es sich bei den Bezügen um solche einer Gebietskörperschaft in Deutschland handelt (Land Berlin), handelt es sich bei den Vergütungen, die die BF ab dem 4. Quartal 2021 für ihre Tätigkeit in Deutschland bezogen hat, um Vergütungen gem Artikel 19 „Öffentlicher Dienst“ Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) Deutschland/Österreich.“ Diese Vergütungen seien nur in jenem Staat zu besteuern, in welchem die Dienste geleistet bzw bezahlt werden. Das ausschließliche Besteuerungsrecht habe daher Deutschland und darum beantragte die Bf folgendes:

„Wir beantragen daher, den o.a. Bescheid aufzuheben und einen neuen Bescheid zu erlassen, der dem ursprünglich am 03.05.2023 ergangenen Bescheid entspricht und keine „Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug“ berücksichtigt.“ Zusätzlich wurde die Aussetzung der Einhebung gem § 212a BAO beantragt. Der Beschwerde wurden eine Beilage der „***Beilage1***“ sowie die Beilage der ***Beilage2*** hinzugefügt.

In der Beschwerdeentscheidung vom 26.11.2024 wurde der Einkommensteuerbescheid dahingehend geändert, dass die ausländischen Einkünfte in der Höhe von (in der Folge kurz: iHv) 9.000,00 Euro nicht in der Bemessungsgrundlage der steuerpflichtigen Einkünfte umfasst waren, sondern lediglich progressionserhöhend für die Bemessungsgrundlage des Durchschnittsteuersatzes herangezogen wurden.

Fristgerecht übermittelte die steuerliche Vertretung der Bf mit 23.12.2024 einen Vorlageantrag. Darin wurde das Beschwerdebegehren (nur noch) gegen die Höhe der einzubeziehenden ausländischen Einkünfte aus Anstellung im öffentlichen Dienst in Deutschland gerichtet. Die belangte Behörde habe hier die Bruttobezüge ohne Berücksichtigung der SV-Beiträge für die Progressionserhöhung herangezogen. Der deutsche Arbeitgeber habe aufgrund der Anwesenheit der Bf in Österreich für diese Bezüge die SV-Dienstnehmeranteile in Österreich an die ÖGK abgeführt, welche 1.630,80 Euro betragen hätten. Des Weiteren sei in Deutschland ein „Arbeitnehmerbeitrag zur Zusatzversorgung“ von 405,00 Euro einbehalten worden. Dazu wurden das Jahreslohnkonto 2021 der Bf sowie eine Lohnsteuerbescheinigung aus Deutschland beigelegt und die jeweiligen Beträge markiert. Beantragt wurde somit, dass für die Berechnung des Durchschnittsteuersatzes progressionserhöhend der Bruttobetrag abzüglich dieser beiden oa Beträge berücksichtigt wird.

Mit Vorlagebericht vom 28.03.2025 legte die belangte Behörde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. Die belangte Behörde beantragte darin, „die

Abänderung des Bescheides dergestalt, dass die Zurechnung der 9.000,00 Euro zu den nichtselbstständigen Einkünften entfällt und 6.964,20 Euro als progressionserhöhende Einkünfte angesetzt werden.“

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf ist deutsche Staatsbürgerin und hatte im gesamten Beschwerdejahr ihren Hauptwohnsitz in der ***Bf-Adresse***.

Sie bezog in Österreich Einkünfte als Schauspielerin von der ***inl.Arbeitgeber*** sowie weiters für Leistungen in Deutschland ausländische Einkünfte vom ***ausl.Arbeitgeber***.

Der Arbeitgeber in Deutschland führte die Lohnsteuer und einen „Arbeitnehmerbeitrag zur Zusatzversorgung“ (in Deutschland) sowie weitere Abgaben wie, „SV-Beitrag“, DB, KU sowie MVK (in Österreich) für diese Einkünfte ab.

2. Beweiswürdigung

Dass die Bf ihren Wohnsitz und gewöhnlichen Aufenthalt in Österreich hat und Bezieherin ausländischer Einkünfte ist, für welche die Abgaben abgeführt wurden, ergibt sich aus den Angaben der Bf in ihrer Beschwerde, den von der Bf übermittelten Unterlagen, insbesondere aus dem Jahreslohnkonto, der Lohnsteuerbescheinigung und der ZMR-Abfrage.

Genannte Sachverhaltselemente sind unstrittig.

Die Höhe der im Beschwerdejahr erzielten inländischen sowie ausländischen Einkünfte ergibt sich aus den dem Gericht vorliegenden Lohnzetteln.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

Nach § 1 Abs 2 EStG 1988 unterliegen Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, der unbeschränkten Steuerpflicht. Diese 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 gem § 2 Abs 2 EStG 1988 der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im Abs 3 leg cit 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 und 106a.

§ 2 Abs 3 Z 4 EStG 1988 bestimmt, dass auch Einkünfte aus unselbständiger Arbeit nach § 25 leg cit der Einkommensteuer unterliegen. Darunter fallen insbesondere Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis (§ 25 Abs 1 Z 1 lit a EStG 1988).

Da die Bf ihren Wohnsitz und gewöhnlichen Aufenthalt im Beschwerdejahr in Österreich hatte, unterliegt sie mit ihren inländischen und ausländischen nichtselbstständigen Einkünften grundsätzlich der Steuerpflicht in Österreich.

In der Folge ist in einem zweiten Schritt zu beurteilen, ob das Besteuerungsrecht Österreichs durch ein Doppelbesteuerungsabkommen eingeschränkt wird (VwGH vom 26.02.2015, 2012/15/0035 sowie VwGH vom 23.02.2017, Ro 2014/15/0050).

In gegenständlichem Fall kommt das Abkommen zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen zur Anwendung (in der Fassung BGBl III Nr 182/2002).

Maßgebliche Bestimmungen des DBA Deutschland sind Art 19 und Art 23.

Art 19 DBA Deutschland lautet wie folgt:

Öffentlicher Dienst

(1) Vergütungen, ausgenommen Ruhegehälter, die von einem Vertragsstaat oder einer seiner Gebietskörperschaften oder einer anderen juristischen Person des öffentlichen Rechts dieses Staates an eine natürliche Person für diesem Staat, einer seiner Gebietskörperschaften oder einer anderen juristischen Person des öffentlichen Rechts geleistete Dienste gezahlt werden, dürfen nur in diesem Staat besteuert werden. Diese Vergütungen dürfen jedoch nur im anderen Vertragsstaat besteuert werden, wenn die Dienste in diesem Staat geleistet werden und die natürliche Person in diesem Staat ansässig ist und

a) ein Staatsangehöriger dieses Staates ist oder

b) nicht ausschließlich deshalb in diesem Staat ansässig geworden ist, um die Dienste zu leisten.

(2) Ruhegehälter, die von einem Vertragsstaat, einer seiner Gebietskörperschaften oder einer anderen juristischen Person des öffentlichen Rechts dieses Staates an eine natürliche Person für diesem Staat, einer seiner Gebietskörperschaften oder einer anderen juristischen Person des öffentlichen Rechts geleistete Dienste gezahlt werden, dürfen abweichend von Artikel 18 nur in diesem Staat besteuert werden. Diese Ruhegehälter dürfen jedoch nur im anderen Vertragsstaat besteuert werden, wenn die natürliche Person in diesem Staat ansässig ist und ein Staatsangehöriger dieses Staates ist.

(3) Auf Vergütungen für Dienstleistungen und Ruhegehälter, die im Zusammenhang mit einer

gewerblichen Tätigkeit eines Vertragsstaats oder einer seiner Gebietskörperschaften oder einer anderen juristischen Person des öffentlichen Rechts dieses Staates erbracht werden, sind die Artikel 15, 16, 17 und 18 anzuwenden.

(4) Dieser Artikel gilt auch für Löhne, Gehälter und ähnliche Vergütungen (sowie für Ruhegehälter), die an natürliche Personen für Dienste gezahlt werden, die dem Goethe-Institut, dem Deutschen Akademischen Austauschdienst (DAAD) und anderen ähnlichen, von den zuständigen Behörden der Vertragsstaaten im gegenseitigen Einvernehmen zu bestimmenden Einrichtungen geleistet werden, vorausgesetzt, dass diese Zahlungen in dem Vertragsstaat, aus dem sie stammen, der Besteuerung unterliegen.

Art 23 Abs 2 lit a DBA Deutschland sieht weiters vor:

(1) Bei einer in der Bundesrepublik Deutschland ansässigen Person wird die Steuer wie folgt festgesetzt: ... (hier nicht der Fall)

(2) 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.

b) Bezieht eine in der Republik Österreich ansässige Person Einkünfte, die nach den Artikeln 10, 11, 13 Absatz 2 und 17 Absatz 1 Satz 2 und 3 in der Bundesrepublik Deutschland besteuert werden dürfen, so rechnet die Republik Österreich auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der der in der Bundesrepublik Deutschland gezahlten Steuer entspricht. Der anzurechnende Betrag darf jedoch den Teil der vor der Anrechnung ermittelten Steuer nicht übersteigen, der auf die aus der Bundesrepublik Deutschland bezogenen Einkünfte entfällt.

c) Dividenden im Sinne des Artikels 10 Absatz 2 Buchstabe a, die von einer in der Bundesrepublik Deutschland ansässigen Gesellschaft an eine in der Republik Österreich ansässige Gesellschaft gezahlt werden und die bei Ermittlung der Gewinne der ausschüttenden Gesellschaft nicht abgezogen worden sind, sind, vorbehaltlich der entsprechenden Bestimmungen des innerstaatlichen Rechts der Republik Österreich, aber ungeachtet etwaiger nach diesem Recht abweichender Mindestbeteiligungserfordernisse, in der Republik Österreich von der Besteuerung ausgenommen.

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.

Die Bf hatte ihren Wohnsitz (im Beschwerdezeitraum) in Österreich, sodass sie nach Art 4 Abs 1 DBA Deutschland als in Österreich ansässig galt. Die Bezüge vom ***ausl.Arbeitgeber*** gelten als Bezüge aus dem öffentlichen Dienst, sodass diese gemäß Artikel 19 Abs 1 DBA

Deutschland in Deutschland versteuert werden dürfen. Gemäß Artikel 23 Abs 2 DBA Deutschland darf Österreich diese Einkünfte jedoch bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen einbeziehen (siehe ua VwGH vom 10.05.2021, Ra 2020/15/0111).

Der VwGH führt dazu in oben angeführtem Erkenntnis zudem aus:

"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 2 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 bereits VwGH 21.05.1985, 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."

Eine Doppelbesteuerung wird von der Bf nicht (mehr) behauptet, lediglich die Höhe der progressionserhöhenden Einkünfte wird bestritten.

Gemäß § 16 Abs 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Dazu zählen nach § 16 Abs 2 Z 4 lit e EStG 1988 auch die Beiträge zu einer Krankenversicherung auf Grund einer in- oder ausländischen gesetzlichen Versicherungspflicht. Es besteht – aufgrund der Stellungnahme des Finanzamtes im Vorlagebericht – Einvernehmen darüber, dass die abgezogenen SV-Beiträge iHv 1.630,80 Euro sowie die „Arbeitnehmerbeiträge zur Zusatzversorgung“ iHv 405,00 Euro, welche von der Bf im Vorlageantrag vorgelegt und nachgewiesen wurden, als Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs 1 Z 4 lit e EStG 1988 anzusehen sind und die Bemessungsgrundlage der Progressioneinkünfte vermindern.

Der Progressionsvorbehalt wird zu Recht bei der Berechnung der Einkommensteuer berücksichtigt und die Steuer war gem § 33 Abs 11 EStG 1988 zu berechnen. Dementsprechend waren die progressionserhöhenden ausländischen Einkünfte der Bf vom ***ausl.Arbeitgeber*** – nicht mit dem Bruttobezug wie in der Beschwerdeentscheidung, sondern – iHv 6.964,20 Euro (9.000,00 Euro Bruttobezug abzgl 1.630,80 SV-Beiträge und abzgl 405,00 Euro AN-Beiträge zur Zusatzversorgung) in die Bemessungsgrundlage für die Berechnung des Durchschnittssteuersatzes einzubeziehen.

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.

Die Anwendung eines Progressionsvorbehaltes entspricht der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs. Das Bundesfinanzgericht weicht mit diesem Erkenntnis nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs ab und es liegt daher keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor womit eine Revision nicht zuzulassen ist.

Graz, am 8. April 2026