

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter_A in der Beschwerdesache Beschwerdeführerin, Anschrift_A, über die Beschwerde vom 30. Juni 2023 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 28. Juni 2023 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2022, Steuernummer Zahl_1, zu Recht erkannt:

A.) Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Abgabe ergibt sich aus der Beschwerdeentscheidung betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2022 (mit Ausfertigungsdatum 31. Oktober 2023) und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

B.) Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

A.) Verfahrensgang und Sachverhalt:

A.1.) Die Beschwerdeführerin ist niederländische Staatsbürgerin, in Österreich ansässig und bezieht neben den Einkünften von der österreichischen Pensionsversicherungsanstalt weiters noch von der Anstalt_A eine gesetzliche niederländische Altersrente.

In der elektronisch eingereichten Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2022 (vom 27. Juni 2023) gab die Beschwerdeführerin Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit ohne Lohnsteuerabzug mit einem Betrag von Betrag_1 € sowie die hierauf entfallende ausländische Steuer mit dem Betrag von Betrag_2 € bekannt. Das Finanzamt Österreich veranlagte die Beschwerdeführerin mit Einkommensteuerbescheid 2022 vom 28. Juni 2023 antrags- und erklärungskgemäß.

A.2.) Die Beschwerdeführerin erhob gegen diesen Bescheid mit Schriftsatz vom 30. Juni 2023 fristgerecht Beschwerde und führte hierzu begründend aus, das Welteinkommen werde in Österreich voll besteuert. Das ausländische Einkommen sei jedoch bereits (mit € Betrag_2) in den Niederlanden besteuert worden. Zur Vermeidung von Doppelbesteuerung werde die Rückerstattung der niederländischen Steuer beantragt.

Über Vorhalt der Abgabenbehörde vom 23. Oktober 2023 reichte die Beschwerdeführerin zur Bestätigung der Höhe der niederländischen Einkünfte (Betrag_3 €) sowie der einbehaltenen Steuer (Betrag_2 €) ein Schreiben der Anstalt_A zur Bürgerservicenummer_1 nach.

A.3.) Das Finanzamt Österreich änderte in der Beschwerdevorentscheidung vom 31. Oktober 2023 den Einkommensteuerbescheid 2022 dahingehend ab, als dass die niederländischen Pensionsbezüge nunmehr als Progressionseinkünfte berücksichtigt wurden. Die Abgabenbehörde führte begründend aus, die ausländischen Pensionseinkünfte würden nur für die Ermittlung des Progressionsvorbehaltes herangezogen werden, eine Versteuerung der ausländischen Pension in Österreich erfolge aber nicht. Eine Rückerstattung der niederländischen Steuer könne somit nicht erfolgen. Aufgrund des geringen Einkommens (jährliches Gesamteinkommen unter 11.000,00 €) komme es zu keiner Änderung des bekämpften Einkommensteuerbescheides.

Die Beschwerdeführerin beantragte im Vorlageantrag vom 10. November 2023 die Änderung des Einkommensteuerbescheides 2022 und führte dazu begründend aus, dass sie eine Pension aus einer ausländischen gesetzlichen Sozialversicherung erhalte, die einer inländischen Sozialversicherung entsprechen würde. Diese sei in den Niederlanden mit Betrag_2 € besteuert worden. In Österreich werde die niederländische Pension unter Progressionsvorbehalt besteuert. Das Welteinkommen habe im Jahr 2022 Betrag_4 € betragen. Nach § 33 Abs. 6 EStG 1988 bestehe ein Anspruch auf den Pensionistenabsetzbetrag, wobei egal sei, ob die niederländische Pension nach § 33 Abs. 1 EStG 1988 oder unter Progressionsvorbehalt nach § 33 Abs. 11 EStG 1988 besteuert werde. Weiters sei nach der Judikatur (VwGH 24.5.2007, 2004/15/0051) zu berücksichtigen, dass bei grenzüberschreitenden Sachverhalten grundsätzlich eine Besteuerung erreicht werden solle wie auch bei rein innerstaatlichen Sachverhalten.

B.) Beweiswürdigung:

Der streitgegenständliche Sachverhalt ergibt sich aus der vorliegenden unstrittigen Aktenlage, insbesondere aus den oben näher bezeichneten Unterlagen.

C.) Rechtslage:

C.1.) 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 (§ 1 Abs. 2 EStG 1988).

C.2.) Gemäß § 25 Abs. 1 Z 3 lit. c EStG 1988 gehören Pensionen aus einer ausländischen gesetzlichen Sozialversicherung, die einer inländischen gesetzlichen Sozialversicherung entspricht, zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit.

Ein Besteuerungsrecht an den aus den Niederlanden bezogenen Pensionszahlungen besteht jedoch nur insoweit, als dieses nicht durch die Regelungen des Abkommens zwischen der Republik Österreich und dem Königreich der Niederlande zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, BGBl. III Nr. 191/1971 idgF (DBA-Niederlande), eingeschränkt wird.

Das DBA-Niederlande lautet auszugsweise:

Artikel 19 Ruhegehälter

Vorbehaltlich des Artikels 20 Absatz 2, lit. a und Absatz 4 dürfen Ruhegehälter und ähnliche Vergütungen, die einer in einem der beiden Staaten ansässigen Person für frühere unselbständige Arbeit gezahlt werden, nur in diesem Staat besteuert werden.

Artikel 20 Öffentlicher Dienst und Sozialversicherung

[...]

(4) Ungeachtet der Absätze 2 und 3 dürfen Ruhegehälter und andere Zahlungen, die an eine in einem der beiden Staaten ansässige Person gemäß den Bestimmungen eines Sozialversicherungssystems des anderen Staates geleistet werden, im anderen Staat besteuert werden.

Artikel 24 Vermeidung der Doppelbesteuerung

[...]

(3) Bezieht eine in Österreich ansässige Person Einkünfte oder hat sie Vermögen und dürfen diese Einkünfte oder dieses Vermögen nach diesem Abkommen in den Niederlanden besteuert werden, so nimmt Österreich, vorbehaltlich des Absatzes 4, diese Einkünfte oder dieses Vermögen von der Besteuerung aus; Österreich darf aber bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen oder das übrige Vermögen dieser Person den Steuersatz anwenden, der anzuwenden wäre, wenn die betreffenden Einkünfte oder das betreffende Vermögen nicht von der Besteuerung ausgenommen wären.

(4) Bezieht eine in Österreich ansässige Person Einkünfte, die nach Artikel 10 Absatz 2, Artikel 12 Absatz 1, Artikel 13 Absatz 2, Artikel 14 Absatz 5 und Artikel 18 Absätze 1 und 2 in den Niederlanden besteuert werden dürfen, so rechnet Österreich auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der in den Niederlanden gezahlten Steuer entspricht. Der anzurechnende Betrag darf jedoch den Teil der vor der Anrechnung ermittelten Steuer nicht übersteigen, der auf die Einkünfte entfällt, die aus den Niederlanden bezogen werden.

C.3.) Gemäß § 33 Abs. 6 EStG 1988 besteht für Steuerpflichtige, die keinen Anspruch auf die Absetzbeträge nach § 33 Abs. 5 EStG 1988 haben und Bezüge oder Vorteile im Sinne des § 25

Abs. 1 Z 1 oder 2 EStG für frühere Dienstverhältnisse, Pensionen und gleichartige Bezüge im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 3 oder Abs. 1 Z 4 bis 5 EStG erhalten, Anspruch auf einen Pensionistenabsetzbetrag.

C.4.) Grundsätzlich soll bei grenzüberschreitenden Sachverhalten eine Besteuerung erreicht werden, wie sie auch bei rein innerstaatlichen Sachverhalten vorgenommen wird (VwGH 25.9.2001, 99/14/0217). Wie Perstel (Freistellungsmethode und innerstaatliche Einkommensermittlung in Sutter/Wimpissinger, Freistellungs- und Anrechnungsmethode in Doppelbesteuerungsabkommen, 127 ff, insbesondere 148f) zutreffend aufzeigt, erfordert der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung die Berücksichtigung der Auslandseinkünfte bei der Einschleifregelung des § 18 Abs. 3 Z 2 EStG 1988: Die Einschleifregelung soll von jenem Gesamtbetrag der Einkünfte bemessen werden, der dem Welteinkommen zu Grunde liegt, unabhängig davon, ob ein Teil der Einkünfte solche sind, die als Auslandseinkünfte auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens freigestellt sind (VwGH 24.5.2007, 2004/15/0051).

D.) Erwägungen:

D.1.) Die Beschwerdeführerin ist aufgrund ihres Wohnsitzes in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auch auf die ausländischen Pensionseinkünfte (§ 25 Abs. 1 Z 3 lit. c EStG 1988). Die Höhe der Pensionseinkünfte ist nicht strittig.

Das DBA - Niederlande weist das ausschließliche Besteuerungsrecht an Ruhegehältern und ähnlichen Vergütungen dem Ansässigkeitsstaat des Ruhehaltsempfängers zu. Ausgenommen von diesem Besteuerungsrecht sind u.a. Ruhegehälter und andere Zahlungen aus dem Sozialversicherungssystem. Dies bedeutet, dass eine Sozialversicherungspension (hier die von der Anstalt_A ausbezahlte Rente) im Ansässigkeitsstaat (Österreich) zwar von der Einkommensteuer freigestellt, jedoch nach Art. 24 Abs. 3 DBA – Niederlande im Rahmen des Progressionsvorbehaltes besteuert werden darf (Befreiungsmethode mit Progressionsvorbehalt). Da die niederländischen Einkünfte in Österreich keiner Besteuerung unterliegen, ist konsequenterweise die begehrte Anrechnung der hierfür in den Niederlanden entrichteten Steuer bei der österreichischen Einkommensteuerveranlagung versagt.

D.2.) Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bestehen an der steuerlichen Erfassung ausländischer Einkünfte im Wege des Progressionsvorbehaltes aus unionsrechtlicher Sicht keine Bedenken:

Der Sinn und Zweck eines Doppelbesteuerungsabkommens erschöpft sich im Anwendungsbereich der Freistellungsmethode darin, dass die Steuer lediglich von gewissen Einkommensteilen, hinsichtlich derer das Besteuerungsrecht wie hier Niederlande zusteht, nicht von Österreich erhoben werden darf. Es soll aber nicht dazu dienen, einen in Österreich unbeschränkt Einkommensteuerpflichtigen vor der Anwendung des progressiven Steuersatzes zu schützen. Art. 24 DBA-Niederlande verdeutlicht ausdrücklich, 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.

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“ (Wassermeyer, Doppelbesteuerung Art 23 A MA Rz 121; 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“ (VwGH 10.5.2021, 2020/15/0111).

D.3.) Zutreffend ist, dass bei grenzüberschreitenden Sachverhalten grundsätzlich eine solche Besteuerung wie bei rein innerstaatlichen Sachverhalten erfolgen soll (VwGH 24.5.2007, 2004/15/0051). Es ist jedoch unionsrechtlich nicht geboten, dass die Gesamtsteuerbelastung bei Einkünften aus mehreren Staaten dem Höchststeuerbetrag einer (fiktiven) Inlandsbesteuerung entspricht. Mit dem Hinweis, dass die gesamte in den Niederlanden und in Österreich erhobene Steuer höher sei als diejenige, die für vergleichbare ausschließlich im Inland erzielte Einkünfte angefallen wäre, vermag die Beschwerdeführerin eine Rechtswidrigkeit des Bescheides daher nicht aufzuzeigen.

D.4.) Der Beschwerdeführerin wurde von Amts wegen bereits im bekämpften Einkommensteuerbescheid 2022 (sowie in der Beschwerdeentscheidung vom 31. Oktober 2023) der begehrte Pensionistenabsetzbetrag gewährt.

Die Abgabenbehörde hat in Einklang mit der bestehenden Rechtslage in der Beschwerdeentscheidung vom 31. Oktober 2023 betreffend zur Ermittlung des maßgeblichen (Durchschnitts)Steuersatzes die niederländische Sozialversicherungsrente herangezogen. Die Rechtsanwendung in diesem Bescheid lässt sohin keinen Fehler erkennen.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Abgabe ergibt sich aus der Beschwerdeentscheidung betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2022 (mit Ausfertigungsdatum 31. Oktober 2023) und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

E.) 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 gegenständliche Rechtsfrage konnte anhand der angeführten gesetzlichen Vorschriften in Verbindung mit der höchstgerichtlichen Rechtsprechung gelöst werden, weshalb keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vorliegt. Die ordentliche Revision war daher nicht zuzulassen.

Innsbruck, am 3. Juli 2026