

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache Bf., Adr., über die Beschwerde vom 14.07.2016 gegen den Bescheid des Finanzamt Graz-Umgebung vom 08.07.2016, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2015 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird im Ausmaß der Beschwerdevorentscheidung vom 18. Juli 2016 teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Herr Bf., ein deutscher Staatsbürger mit Wohnsitz in Österreich, (in der Folge auch Beschwerdeführer / Bf. genannt) beantragte in der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2015 den Alleinverdienerabsetzbetrag, den erhöhten Pensionistenabsetzbetrag, Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen mit Selbstbehalt, bei denen er handschriftlich ergänzte: „974,70 € für GKK - § 16 EStG 1988. In der Beilage zur Arbeitnehmerveranlagung L1i erklärte der Bf. Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit ohne Lohnausweis, für die Österreich das Besteuerungsrecht zusteht, in Höhe von 12.116,28 € und unter Progressionsvorbehalt steuerbefreite Auslandseinkünfte (deutsche Pension) nach Abzug allfälliger Werbungskosten in Höhe von 19.110,18, wobei bei der Ermittlung der steuerbefreiten Auslandseinkünfte Werbungskosten in Höhe von 0 € berücksichtigt wurden.

Der Einkommensteuerbescheid 2015 erging am 8. Juli 2016 mit Berücksichtigung des Topf-Sonderausgaben-Viertels und ohne Berücksichtigung der außergewöhnlichen Belastungen, da sie den Selbstbehalt nicht übersteigen. Der Alleinverdienerabsetzbetrag und der erhöhte Pensionistenabsetzbetrag wurden nicht gewährt, da die im EStG vorgesehenen Voraussetzungen nicht vorliegen würden. Zum Einkommen von 13.516,38 € wurden zur Berechnung des Durchschnittssteuersatzes (Progressionsvorbehalt) die ausländischen Einkünfte von 19.110,18 € summiert, sodass die Bemessungsgrundlage für den Durchschnittssteuersatz 32.626,56 € und der

Durchschnittssteuersatz 25,76% ergab. Die Einkommensteuer wurde durch Multiplikation des Einkommens von 13.516,38 € mit dem Durchschnittssteuersatz berechnet.

Dagegen erhob der Beschwerdeführer fristgerecht die Beschwerde mit der Begründung, dass *„nachdem der Betrag der Gebietskrankenkassa-Anteil 5,1% von ausländischen Einkünften in Höhe von 974,70 € nicht als Werbekosten bei den Außergewöhnlichen Belastungen anerkannt wurde, korrigiere ich Beilage L1i Nr. 4 Progressionsvorbehalt Nummer 453 auf 18.135,48 €*

Nummer 493 974,70

Nummer 791 18.135,48.“

Das Finanzamt gab der Beschwerde in der Beschwerdevorentscheidung statt und berechnete die Einkommensteuer neu, indem zum Einkommen von 13.516,38 € zur Berechnung des Durchschnittssteuersatzes (Progressionsvorbehalt) die ausländischen Einkünfte von 18.135,48 € summiert wurden, sodass die Bemessungsgrundlage für den Durchschnittssteuersatz 31.651,86 € und der Durchschnittssteuersatz 25,23% ergab.

Daraufhin erhob der Beschwerdeführer eine weitere „Beschwerde“ (gemeint: Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht (Vorlageantrag)) mit der Begründung, dass der Alleinverdienerabsetzbetrag, obwohl seine Ehegattin nur eine geringe deutsche Rente habe, der erhöhte Pensionistenabsetzbetrag, obwohl das in Österreich steuerpflichtige Einkommen 14.466,36 € betrage, und der Beitrag an die GKK von 974,70 € nicht als Werbungskosten anerkannt worden seien.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Wie bereits im Erkenntnis des BFG vom heutigen Tag zu RV/2100009/2016 für das Veranlagungsjahr 2014 ausführlich dargelegt, sind folgende Erwägungen auch für das hier in Streit stehende Veranlagungsjahr 2015 anzustellen:

1) Progressionsvorbehalt für deutsche Rente und Krankenversicherungsbeiträge für ausländische Rentenleistungen:

§ 1 Abs. 2 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 idgF bestimmt, dass natürliche Personen, die im Inland über einen Wohnsitz verfügen, der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegen, die sich auf das gesamte Welteinkommen bezieht (vgl. auch VwGH 24.5.2007, 2004/15/0051).

§ 2 Abs. 8 Z 1 EStG 1988 besagt: „Soweit im Einkommen oder bei Berechnung der Steuer ausländische Einkünfte zu berücksichtigen sind, gilt Folgendes: Für die Ermittlung der ausländischen Einkünfte sind die Bestimmungen dieses Bundesgesetzes maßgebend.“

Bei Anwendung des Progressionsvorbehaltes ist daher das (Gesamt)einkommen nach den Vorschriften des österreichischen EStG zu ermitteln (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. Doralt, EStG¹⁴, § 2 Tz 193, mwN).

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.

Gemäß Art. 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 (DBA Deutschland), BGBl. III, 182/2002, dürfen Bezüge, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus der gesetzlichen Sozialversicherung des anderen Vertragsstaats erhält, nur in diesem anderen Staat besteuert werden.

Gemäß Art. 23 Abs. 2 lit. a DBA Deutschland nimmt Österreich Einkünfte von der Besteuerung aus, die nach diesem Abkommen in der Bundesrepublik Deutschland besteuert werden dürfen. Gem. Art. 23 Abs. 2 lit. d DBA Deutschland dürfen diese Einkünfte gleichwohl in Österreich bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen einbezogen werden.

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Werbungskosten sind 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.

Die Bestimmung des § 73a Allgemeines Sozialversicherungsgesetz (ASVG) in der Fassung des BGBl. I Nr. 102/2010 ordnet an, dass auch von ausländischen Renten ein Krankenversicherungsbeitrag nach § 73 Abs. 1 und 1a in Österreich zu entrichten ist, wenn ein Anspruch des Beziehers der ausländischen Rente auf Leistungen der Krankenversicherung (im Inland) besteht.

Intention des Gesetzgebers bei Einführung dieser Bestimmung war, eine Gleichstellung von Auslands- und Inlandspensionen bzw. Renten herbeizuführen (vgl. RV 937 BlgNR 24. GP zum 2. SVÄG 2010).

Pflichtbeiträge liegen auch dann vor, wenn bei Bezug einer ausländischen Rente der für diese Rente nach § 73a ASVG zu entrichtende Krankenversicherungsbeitrag von der inländischen Pension einbehalten oder gesondert vorgeschrieben wird. Diese Werbungskosten gelten nach einhelliger Judikatur des Bundesfinanzgerichtes als durch die Auslandsrente veranlasst und sind demnach bei dieser (im Wege des Progressionsvorbehaltes zu erfassenden) in Abzug zu bringen (vgl. BFG 3.11.2015, RV/5100035/2015; BFG 5.2.2015, RV/1100214/2013, BFG 17.2.2014, RV/2100838/2012 und BFG 31.5.2016, RV/4100416/2013). 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 daher von den ausländischen und nicht von den im Inland steuerpflichtigen Einnahmen abzuziehen (Zorn in Hofstätter/Reichel, Die

Einkommensteuer – Kommentar, 48. Lfg., § 16 Tz 3). Demnach vermindern die einbehaltenen Krankenversicherungsbeiträge die ausländischen Progressionseinkünfte.

Die deutschen Einkünfte des Bf. sind damit zwar in Österreich nicht zu besteuern, wohl aber bei der Ermittlung des Steuersatzes für das übrige inländische Einkommen zu berücksichtigen (Progressionsvorbehalt). Dabei wird das Einkommen (Gesamteinkommen) nach den Vorschriften des österreichischen EStG 1988 ermittelt, die auf dieses Einkommen entfallende österreichische Einkommensteuer eruiert, und sodann der Durchschnittssteuersatz errechnet. Dieser wird auf jenen Einkommensteil angewandt, welcher von Österreich besteuert werden darf (vgl. VwGH 14.12.2006, 2005/14/0099 unter Hinweis auf Hofstätter/Reichel, § 33 EStG 1988 Tz 18 und Lang/Schuch, Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland/Österreich, Art. 15 Rz 51).

Der Beschwerdeführer hat nach seinen eigenen Angaben seinen Wohnsitz in Österreich. Demzufolge ist der Bf. in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte, allerdings hat nach dem Doppelbesteuerungsabkommen mit Deutschland das Besteuerungsrecht an der Altersrente, die der Bf. aus Deutschland bezieht, der Quellenstaat Deutschland und Österreich hat das Recht, auf Grund der Anwendung des Progressionsvorbehaltes, die steuerpflichtigen inländischen Einkünfte jenem Steuersatz, der zum Tragen käme, wenn alle Einkünfte aus inländischen Quellen stammten, zu unterziehen. 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 Bf. über 11.000 € und ist der Durchschnittssteuersatz somit nach § 33 Abs. 1 EStG 1988 zu berechnen.

Nach Angaben des Bf. in den Vorjahren und nach den Ausführungen des Beschwerdeführers in der ggst. Beschwerde wurden die Beiträge an Krankenversicherung für ausländische Leistungen in Höhe von 974,70 € bereits bei den Auslandseinkünften unter Progressionsvorbehalt berücksichtigt. Aus den oben genannten Gründen ist eine (nochmalige) Berücksichtigung bei der Berechnung der österreichischen Einkommensteuer nicht vorgesehen.

2) Absetzbeträge:

Gemäß § 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 steht Alleinverdienenden ein Alleinverdienerabsetzbetrag zu. Dieser beträgt jährlich

- bei einem Kind (§ 106 Abs. 1) 494 Euro,
- bei zwei Kindern (§ 106 Abs. 1) 669 Euro.

Dieser Betrag erhöht sich für das dritte und jedes weitere Kind (§ 106 Abs. 1) um jeweils 220 Euro jährlich.

Alleinverdienende sind Steuerpflichtige **mit mindestens einem Kind** (§ 106 Abs. 1),

.....

Nach § 106. Abs. 1 EStG 1988 gelten als Kinder im Sinne dieses Bundesgesetzes Kinder, für die dem Steuerpflichtigen oder seinem (Ehe)Partner (Abs. 3) mehr als sechs Monate im Kalenderjahr ein Kinderabsetzbetrag nach § 33 Abs. 3 zusteht.

§ 33 Abs. 3 EStG 1988 lautet: Steuerpflichtigen, denen auf Grund des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 Familienbeihilfe gewährt wird, steht im Wege der gemeinsamen Auszahlung mit der Familienbeihilfe ein Kinderabsetzbetrag von monatlich 58,40 Euro für jedes Kind zu.

§ 33 Abs. 6 EStG 1988 bestimmt:

1. Ein erhöhter Pensionistenabsetzbetrag steht zu, wenn
 - der Steuerpflichtige mehr als sechs Monate im Kalenderjahr verheiratet oder eingetragener Partner ist und vom (Ehe-)Partner nicht dauernd getrennt lebt,
 - der (Ehe-)Partner (§ 106 Abs. 3) Einkünfte im Sinne des Abs. 4 Z 1 von höchstens 2.200 Euro jährlich erzielt und
 - der Steuerpflichtige keinen Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag hat.
2. Der erhöhte Pensionistenabsetzbetrag beträgt 764 Euro, wenn die laufenden Pensionseinkünfte des Steuerpflichtigen 19.930 Euro im Kalenderjahr nicht übersteigen. Dieser Absetzbetrag vermindert sich gleichmäßig einschleichend zwischen zu versteuernden laufenden Pensionseinkünften von 19.930 Euro und 25.000 Euro auf Null.
3. Liegen die Voraussetzungen für einen erhöhten Pensionistenabsetzbetrag nach der Z 1 nicht vor, beträgt der Pensionistenabsetzbetrag 400 Euro. Dieser Absetzbetrag vermindert sich gleichmäßig einschleichend zwischen zu versteuernden laufenden Pensionseinkünften von 17.000 Euro und 25.000 Euro auf Null.

Ungeachtet der gesetzlichen Formulierung „zu versteuernden ... Pensionseinkünften“ in § 33 Abs. 6 werden auch ausländische Pensionsbezüge, die aufgrund eines DBA unter Progressionsvorbehalt steuerbefreit sind (dies sind insbesondere solche aus ausländischen öffentlichen Kassen), für die Einschleifung herangezogen (Rz 809 LStR ab 2009). Bei grenzüberschreitenden Sachverhalten soll eine Besteuerung erreicht werden, wie sie auch bei innerstaatlichen Sachverhalten vorgenommen wird (VwGH 24.5.2007, 2004/15/0051, zuletzt VwGH 29.07.2010, 2010/15/0021; vgl. auch Herzog in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn* (Hrsg), EStG¹⁸, § 33 Tz 87).

Bei Zusammentreffen inländischer und ausländischer, aufgrund eines DBA steuerbefreiter Pensionseinkünfte vertritt auch der UFS sowie das BFG (22.11.07, RV/0441-I/07; 4.3.08, RV/0430-W/08; 7.1.09, RV/0470-G/08; 18.5.10, RV/0015-G/10; 28.6.10, RV/1650-W/10; 25.8.10, RV/0605-L/09; 18.12.10, RV/0214-I/10; 10.5.12, RV/0243-I/11; 25.9.12, RV/0457-S/12; 28.12.12, RV/2029-W/12; 16.1.13, RV/2839-W/12, 20.2.2014, RV/2100293/2009) die Auffassung, dass die Einschleifung des Pensionistenabsetzbetrages aufgrund der Höhe der inländischen und ausländischen Pensionseinkünfte vorzunehmen ist (vgl. (Jakom/Kanduth-Kristen, EStG 2016, § 33 Rz 66).

Da der Beschwerdeführer weder die Voraussetzungen des Alleinverdienerabsetzbetrages – kein Kind im Sinne des Einkommensteuergesetzes vorhanden – noch des (erhöhten)

Pensionistenabsetzbetrages – seine Pensionseinkünfte im Jahr 2015 betragen gesamt 31.651,86 € - erfüllt, können die beantragten Absetzbeträge bei der Veranlagung nicht berücksichtigt werden.

Der Beschwerde konnte im Ausmaß der Beschwerdevorentscheidung teilweise stattgegeben werden, da für den Progressionsvorbehalt und die Berechnung des Durchschnittssteuersatzes die Beiträge an die GKK für die ausländische Pension richtigerweise von dieser abgezogen wird.

Auf Grund des im gegenständlichen Fall vorliegenden Sachverhaltes, der gesetzlichen Bestimmungen und der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes war über die Beschwerde wie im Spruch zu entscheiden.

Zulässigkeit einer 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. Mit der Frage, inwieweit deutsche Sozialversicherungsrenten nur mit ihrem in Deutschland steuerpflichtigen (Ertrags-) Anteil bei der Berechnung der Progression heranzuziehen sind, hat sich der VwGH bereits in seinen Entscheidungen vom 23.10.1997, 96/15/0234, und vom 14.12.2006, 2005/14/0099, beschäftigt und hat festgestellt, dass das Gesetz nicht vorsieht, dass derartige Pensionseinkünfte nur mit einem bestimmten Anteil zu erfassen sind, wenn sie Einkünfte nach § 25 Abs. 1 Z 3 lit. c EStG 1988 darstellen. Damit ist davon auszugehen, dass die gegenständliche Rechtsfrage bereits hinreichend geklärt wurde, weshalb ihr keine grundsätzliche Bedeutung mehr zukommt.

Graz, am 28. September 2016