

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf, Adr1 , gegen die Bescheide des Finanzamt Spittal Villach vom 02.05.2013 (berichtigt gemäß § 293b BAO) betreffend Einkommensteuer 2011 sowie vom 29.04.2013 (berichtigt nach § 293 b BAO) betreffend Einkommensteuer 2012 zu Recht erkannt:

1. Die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2011 wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtenen Bescheid wird abgeändert.

Gegenüber der von der belangten Behörde erlassenen Beschwerdeverechtsentscheidung vom 23.05.2013 ergeben sich keine Änderungen.

2. Der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2012 wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bildet dieses einen Bestandteil dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf) erklärte in seiner **Einkommensteuererklärung für 2011** neben Einkünften aus Vermietung und Verpachtung Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit ohne Lohnsteuerabzug in Höhe von 4.482,56 Euro sowie ausländische Einkünfte mit Progressionsvorbehalt von 8.573,81 Euro.

Die belangte Behörde veranlagte zunächst erklärungsgemäß.

Aufgrund einer Lohnzettelübermittlung durch die Pensionsversicherungsanstalt (PVA) verfügte das Finanzamt eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO und brachte in dem darauf basierenden Sachbescheid (Einkommensteuerbescheid 2011) vom 11.04.2013 die inländische Pensionseinkünfte laut Lohnzettel (1.827,75 Euro) in Ansatz.

Mit dem auf Grundlage des § 293b BAO erlassenen Berichtigungsbescheid verminderte die belangte Behörde die ausländischen Progressionseinkünfte um 191,67 Euro auf 8.382,14 Euro. Dies aufgrund einer vom Bf zur Vorlage gebrachten Bestätigung der PVA über geleistete „Beiträge an Krankenversicherungen gemäß § 73a ASVG für eine ausländische Leistung“. In der nämlichen Bestätigung vom 17.02.2012 wird zudem informativ festgehalten, dass gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 Werbungskosten bei jener Einkunftsart abzuziehen seien, bei der sie erwachsen sind. Da der Krankenversicherungsbeitrag nach § 73a ASVG mit der Rentenzahlung der Deutschen Rentenversicherung Bund im Zusammenhang stehe, sei eine Reduktion der Lohnsteuerbemessungsgrundlage für die inländische Pension nicht möglich.

In der als „Einspruch“ bezeichneten **Beschwerde** (vor In-Kraft-Treten des FVwGG 2012, BGBl I Nr. 14/2013, Berufung genannt) vom 08.05.2013 wandte der Bf sinngemäß ein, dass der Werbungskostenabzug bei den inländischen Renteneinkünften in Abzug zu bringen sei.

Mit **Beschwerdevorentscheidung** (vor dem FVwGG 2012 Berufungsvorentscheidung genannt) vom 23.05.2013 gab die belangte Behörde der Beschwerde keine Folge und änderte den angefochtenen Bescheid zum Nachteil des Bf ab. Die von Seiten der Z GmbH in Deutschland gewährten Ruhegeldbezüge (Firmenpension; Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug) wurde aufgrund einer vorliegenden Bestätigung der auszahlenden Stelle - derzufolge würde sich die monatliche Betriebspension auf 478,46 Euro (brutto) belaufen - von ursprünglich 4.582,56 Euro auf 5.741,52 erhöht. Darüber hinaus wurden die als Progressionseinkünfte in Ansatz gebrachten Rentenleistungen der Deutschen Rentenversicherung Bund auf 14.958,30 Euro erhöht. Dies aufgrund einer Mitteilung der Rentenversicherung, woraus hervorgeht, dass im Zeitraum vom 01.01.2001 bis zum 30.06.2011 eine monatliche Rente iHv 1.240,37 Euro, im Zeitraum vom 01.07.2011 bis zum 31.12.2011 eine monatliche Rente iHv 1.252,68 zur Auszahlung gelangt sei. Dieser Betrag wurde um die von Seiten der PVA einbehaltenen Krankenversicherungsbeiträge für ausländische Rentenleistungen (191,67 Euro) gekürzt.

Im Begründungsteil des Bescheides hielt die belangte Behörde wörtlich fest:

„Wird bei Bezug einer ausländischen Rente im Sinne des § 73a ASVG der für diese Rente zu entrichtende Krankenversicherungsbeitrag von der inländischen Pension einbehalten bzw. – bei zu geringer Höhe der inländischen Pension – gesondert vorgeschrieben, liegen allenfalls Pflichtbeiträge gemäß § 16 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 vor. Diese Werbungskosten stehen im Zusammenhang mit der ausländischen Rente und sind daher nicht beim Progressionsbezug zu berücksichtigen (vgl. Gz 07 2501/4-IV/7/01 idF GZ BMF-010222/0121-IV/7/2011 vom 20.7.2011 sowie vorgelegte Bestätigung der Pensionsversicherungsanstalt vom 17.2.2013).“

Berechnung der ausländischen Rentenbezüge 2011 laut vorliegenden Unterlagen:

<i>Dt. Rentenversicherung Bund Jahressumme:</i>	<i>14.958,30</i>
---	------------------

abzüglich Krankenversicherung	- 191,67
ergibt Progressionseinkünfte 2011	14.766,63

Die Berechnung der Rente Z GmbH: $\text{€ } 478,46 \times 12 = 5.741,52.$ “

Mit Datum 11.06.2013 beantragte der Bf die **Vorlage** seiner Beschwerde an den nach damaliger Rechtslage zuständigen UFS.

Dem **Streitjahr 2012** liegt folgender Sachverhalt zugrunde:

Im Einkommensteuerbescheid 2012 brachte die belangte Behörde antragsgemäß neben Vermietungseinkünften und inländischen Pensionseinkünften (1.877,10 Euro) Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug iHv 4.582,56 Euro (Ruhegeldbezüge der Z GmbH, Deutschland) sowie die im Wege des Progressionsvorbehaltes zu erfassenden Renteneinkünfte (Deutsche Rentenversicherung Bund) iHv 9.038,64 Euro in Ansatz. An Absetzbeträgen wurde der Verkehrsabsetzbetrag sowie der Arbeitnehmerabsetzbetrag berücksichtigt.

Im Zuge einer Bescheidberichtigung gemäß § 293b BAO versagte die belangte Behörde die Anerkennung der genannten Absetzbeträge und setzte anstelle dieser den Pensionistenabsetzbetrag an.

In seiner **Beschwerde** („Einspruch“) vom 08.05.2013 begehrte der Bf die Berücksichtigung von an die PVA geleisteten Pflichtbeiträgen zur Krankenversicherung gemäß § 73a ASVG in Höhe von 775,02 Euro.

In der ergangenen **Beschwerdevorentscheidung** brachte die belangte Behörde an Einkünften ohne inländischen Steuerabzug (Betriebspension der Z GmbH) in Höhe von 5.741,42 sowie im Wege des Progressionsvorbehaltes zu erfassenden Auslandseinkünfte (Deutsche Rentenversicherung Bund) iHv 15.032,10 Euro in Ansatz.

Mit **Eingabe vom 11.06.2013** – diese wird vom Gericht als Vorlageantrag gewertet - wandte sich der Bf gegen die ergangenen Beschwerdevorentscheidungen betreffend die Jahre 2011 und 2012. Konkret wurde vorgebracht, dass die Pflichtbeiträge zur Krankenversicherung iHv 191,67 Euro (2011) und 775,02 Euro (2012) von seiner inländischen Pension einbehalten worden seien und demnach ausschließlich der österreichischen Pflichtversicherung zu Gute kommen würden. Eine von Seiten der belangten Behörde (offenbar telefonisch) angeregte Berücksichtigung dieser Aufwendungen im Rahmen der Veranlagung in Deutschland scheide demnach aus. Wenn die belangte Behörde die besagten Pflichtbeiträge mit den im Wege des Progressionsvorbehaltes zu erfassenden Einkünften (Sozialversicherungsrente der Deutschen Rentenversicherung Bund) gegenrechne, so stehe eine derartige Vorgangsweise in Widerspruch zu österreichischem und deutschem Ertragssteuerrecht.

Darüber hinaus habe eine Nachprüfung der bekämpften Bescheide ergeben, dass offensichtlich erstmals der auf freiwillige Entgeltumwandlung beruhende Teil der Betriebsrente iHv 1161 Euro zur Versteuerung gelangt sei, wiewohl dieser Betrag von

Seiten der deutschen Finanzbehörde versteuert worden sei. In diesem Falle stehe Deutschland das alleinige Besteuerungsrecht zu. Allgemein werde die beschränkte deutsche Steuerpflicht in § 49 Abs. 1 dEStG in nahezu unüberschaubarer Weise geregelt.

Weiter führte der Bf aus, dass er als Antwort auf die Frage, weshalb die aus Deutschland bezogene Sozialversicherungsrente ungeschmälert im Inland (Österreich) versteuert werde, wiewohl diese bekanntlich auf Beitragsleistungen beruhe, welche über Jahrzehnte hinweg (bis 2005) zur Versteuerung gelangt seien, lediglich die mit 28.02.2012 datierte EAS 3248 gefunden habe. Die darin wiedergegebene Begründung sei allerdings in keiner Weise überzeugend. Zunächst werde „verniedlichend“ festgestellt, dass die Nichtberücksichtigung bereits geleisteter Steuer zu einer „gewissen Verwerfung der Rentenbesteuerung“ führe. Derartiges sei jedoch, so die besagte EAS, zu tolerieren, da (sinngemäß) andernfalls eine steuerliche Ungleichbehandlung im Vergleich zu österreichischen Pensionen eintrete und enorme rechnerische Schwierigkeiten bei der Ermittlung des steuerfreien Anteils besondere Gleichbehandlungsprobleme aufwerfen würden. Darüber hinaus würde sich diese indirekte Doppelbesteuerung lediglich beim Progressionsvorbehalt auswirken.

Die vom BMF diesbezüglich vertretene Rechtsansicht sei bereits aus folgenden Gründen unzutreffend: Zum einen könne der Gleichheitsgrundsatz nicht verwirklicht werden, indem ungleiche Sachverhalte gleich behandelt werden. Dadurch werde vielmehr erst recht Ungleichheit erzeugt. Zum anderen gehe es nicht an, dass rechnerische Schwierigkeiten als Entschuldigungsgrund für eine grob ungerechte und diskriminierende Besteuerung vorgeschoben werden, zumal dem durch eine adäquate Gesetzesauslegung bzw. Gesetzgebung begegnet werden könne. Niemand hindere die österreichische Finanzverwaltung die Berechnung auf eine Art und Weise durchzuführen, wie dies die deutsche Finanzverwaltung handhabe. Diese würde bekanntlich die geleisteten Steuern sowie allfällige Gewinnanteile hinreichend berücksichtigen. Schlussendlich erscheine die vermeintliche Bagatellisierung durch den Progressionsvorbehalt völlig verfehlt, da durch die fragwürdige Vernachlässigung geleisteter Steuern der Durchschnittssteuersatz eklatant ansteige.

Die diskriminierende Behandlung von Beziehern ausländischer Pensionen verstoße gegen zahlreiche verfassungsgesetzlich gewährleistete Rechte wie etwa den Gleichheitssatz, die Freizügigkeit der Person innerhalb der EU sowie die Besteuerung nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip. Darüber hinaus würden Beziehern ausländischer Renten zahlreiche weitere Nachteile, wie beispielsweise der Verlust der Sechstelbegünstigung, die Besteuerung des Existenzminimums, etc., erwachsen.

Der Bf übermittelte als Anlage seine von Seiten der deutschen Finanzbehörde erlassenen Einkommensteuerbescheide 2011 und 2012 sowie eine rechnerische Darstellung der deutschen Betriebsrente.

Mit **Ergänzungseingabe vom 02.12.2013** teilte der Bf mit, dass in Bezug auf den Beschwerdepunkt „Nichtberücksichtigung von Pflichtbeiträgen zur

Krankenversicherung“ der EuGH in seinem zur diesbezüglichen Thematik ergangenen Erkenntnis vom 19.11.2009, C-314/08, eine vorliegende Diskriminierung festgestellt habe. In dem besagten Verfahren habe der Gerichtshof die Weigerung der polnischen Finanzbehörden einem in Polen ansässigen und dort unbeschränkt Steuerpflichtigen die auf Grund seiner Tätigkeit in den Niederlanden dort obligatorisch einbehaltenen Sozialversicherungsbeiträge als Werbungskosten anzuerkennen, im Lichte des Gemeinschaftsrechtes zu beurteilen gehabt. Die vom Gerichtshof diesbezüglich angestellten Überlegungen seien insbesondere auch für den gegenständlichen Fall relevant, wo doch Sozialversicherungsbeiträge sogar vom Wohnsitzstaat erhoben und ausschließlich inländischen Sozialversicherungsträgern zugeführt worden seien. Die deutsche Finanzverwaltung berücksichtige ausländische Sozialversicherungsbeiträge idR nicht, zumal diese in Deutschland Sonderausgaben und keine Werbungskosten darstellen würden.

In Bezug auf den Beschwerdepunkt „Entgeltumwandlung“ führte der Bf aus, dass in diesem Zusammenhang nunmehr in seinem deutschen Einkommensteuerbescheid klar gestellt worden sei, dass die deutsche Finanzbehörde die aus der Entgeltumwandlung resultierende Betriebsrente nicht mehr der Besteuerung unterwerfe.

Hinsichtlich des Beschwerdepunktes „steuerliche Berücksichtigung der deutschen Sozialversicherungsrente im Rahmen des Progressionsvorbehaltes“ ergänzte der Bf, dass die von ihm vertretene Rechtsauffassung bezüglich des Verlustes der Sechstelbegünstigung von zahlreichen Steuerexperten geteilt werde; der Bf verwies dabei auf ein in einem Steuerblog verfasstes posting von *Michael Tumpel*, Universität Linz. Weiters übermittelte der Bf einen von *Wolfgang Lenneis* im AnwBl 1993, S 72ff, erschienenen Fachartikel. Der Bf führte dazu aus, dass die Bezieher ausländischer Pensionen nunmehr die einzige Bevölkerungsgruppe sei, die in keiner Weise von der Sechstelbegünstigung profitiere. Hierfür fehle allerdings eine sachliche Begründung, sodass gegenständlich von Willkür gesprochen werden könne. Die Ausführungen Dr. Lenneis zur damals noch existierenden Ungleichbehandlung von Selbständigen und Unselbständigen würden naturgemäß auch für die Bezieher von Auslandspensionen gelten. Dies umso mehr, da steuersystematisch Sozialversicherungspensionen den unselbständigen Erwerbseinkommen und nicht den gänzlich anders gelagerten Selbständigeneinkommen zuordenbar seien. Verschärft werde diese Ungleichbehandlung weiters durch den Umstand, dass Österreich vermutlich den höchsten Eingangssteuersatz aufweise.

Der Bf wandte ein, dass in Bezug auf den Einkommensteuerbescheid 2012 offensichtlich auch ein Rechenfehler vorliege bzw. vergessen worden sei, von der Jahressumme an ausländischen Rentenleistung (Deutsche Rentenversicherung Bund) iHv 15.032,10 Euro den Krankenversicherungsbeitrag iHv 775,02 abzuziehen.

Abschließend monierte der Bf, dass die Gesetzgeber der beiden Länder Österreich und Deutschland mit der geschaffenen Regelung in Bezug auf die steuerliche Behandlung von ausländischen Pensionseinkünften ein Chaos angerichtet hätten. Dieses würde wiederum

zu einer Verunsicherung der Steuerpflichtigen führen, zumal es keinerlei geeignete Publikationen oder andere brauchbare Hilfsmittel zur Abfassung der Steuererklärungen gäbe.

Das Finanzamt legte das Rechtsmittel dem Unabhängigen Finanzsenat als nach damaliger Rechtslage zuständigen Abgabenbehörde zweiter Instanz vor.

Im Zuge des vor dem Bundesfinanzgericht geführten Verfahrens beantragte der Bf mit Eingabe vom 12.02.2014 die Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Über diese Beschwerde hat das Gericht erwogen:

A. Zum verfahrensrechtlichen Aspekt

Über die Beschwerde hat eine mündliche Verhandlung stattzufinden, wenn eine solche vom Bf entweder in der Beschwerdeeingabe oder im Vorlageantrag beantragt wird (§ 274 Abs. 1 Z 1 lit. a und b BAO) oder wenn der Einzelrichter die Anberaumung einer solchen für erforderlich hält (§ 274 Abs. 1 Z 2 leg.cit.).

Da vom Bf ein Antrag auf Abführung einer mündlichen Verhandlung weder in der Beschwerde selbst noch im Vorlageantrag gestellt wurde, ist dieser mit seinem diesbezüglichen Begehren präkludiert. Die Durchführung einer mündlichen Verhandlung zur Klärung der Sachlage wird vom erkennenden Gericht für nicht erforderlich gehalten, zumal der entscheidungsrelevante Sachverhalt zur Gänze vorliegt. Aus diese Grunde unterbleibt eine Anberaumung ex officio.

B. Zum inhaltlichen Aspekt

Der Bf ist Pensionist und hat seinen alleinigen Wohnsitz in der Gemeinde Y. Ein Wohnsitz oder ein gewöhnlicher Aufenthalt in Deutschland sind nach Angabe des Bf nicht vorhanden. Demzufolge ist der Bf gemäß § 1 Abs. 2 EStG 1988 in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte.

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.

Außer Streit steht, dass die in den beiden Streitjahren von Seiten der Deutschen Rentenversicherung Bund geleistete Altersrente der von einer inländischen gesetzlichen Sozialversicherung geleisteten Pension entspricht. Die Altersrente beruht auf einer gesetzlichen Beitragspflicht. Bei Erfüllung der gesetzlichen Voraussetzungen besteht ein Anspruch auf Rentenzahlung. Die Rente wird dem Bf monatlich in gleichen Raten überwiesen.

Das Besteuerungsrecht Österreichs wird durch das Abkommen vom 24.08.2000, BGBl III Nr. 182/2002, abgeschlossen zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik

Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen (kurz DBA Ö-Dtl), eingeschränkt:

Nach Art. 4 Abs. 1 dieses DBA ist eine Person, die nur einen Wohnsitz in einem der beiden Vertragsstaaten hat, im Wohnsitzstaat – im gegenständlichen Fall also in Österreich - ansässig.

Gemäß Art. 18 Abs. 2 des DBA Ö-Dtl dürfen Bezüge, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus der gesetzlichen Sozialversicherung des anderen Vertragsstaates erhält, nur in diesem anderen Staat besteuert werden.

Das Besteuerungsrecht an der Altersrente, die der Bf von der Deutschen Rentenversicherung Bund bezieht, hat somit der Quellenstaat Deutschland.

Die Bestimmung des Art 23 Abs. 2 lit. a DBA Ö-Dtl ordnet an:

"Bezieht eine in der Republik Österreich ansässige Person Einkünfte oder hat sie Vermögen und dürfen diese Einkünfte oder diese 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 aus der Besteuerung aus."

In lit d des Art 23 DBA Ö-Dtl wird normiert:

"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" (sog. Progressionsvorbehalt).

Ist bei der Berechnung der Steuer – wie im gegenständlichen Fall - ein Progressionsvorbehalt aus der Anwendung eines Doppelbesteuerungsankommens zu berücksichtigen, gilt gemäß § 33 Abs. 11 EStG 1988 Folgendes:

"Der Durchschnittssteuersatz ist zunächst ohne Berücksichtigung der Abzüge nach Abs. 4 bis 6 zu ermitteln. Von der unter Anwendung dieses Durchschnittssteuersatzes ermittelten Steuer sind die Abzüge nach Abs. 4 bis 6 (ausgenommen Kinderabsetzbeträge nach Abs. 3) abzuziehen."

Bei der Anwendung des Progressionsvorbehaltes wird das (Gesamt-)Einkommen nach den Vorschriften des österreichischen Einkommensteuergesetzes ermittelt (VwGH 24.05.2007, 2004/15/0051), 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 (VwGH 14.12.2006, 2005/14/0099; *Hofstätter/Reichel*, § 33 EStG 1988 Tz 18; *Lang/Schuch*, Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland/Österreich, Art. 15 Rz 51).

Durch die Anwendung des Progressionsvorbehaltes wird somit die deutsche Pension in Österreich nicht besteuert, sondern es werden lediglich die steuerpflichtigen inländischen

Einkünfte mit jenem Steuersatz erfasst, der zum Tragen käme, wenn alle Einkünfte aus inländischen Quellen stammten.

1. Zur Frage der steuerlichen Behandlung der durch die PVA eingehobenen Krankenversicherungsbeiträge für ausländische Rentenleistungen gemäß § 73a ASVG:

In Streit steht, ob diesbezüglich die von Seiten der PVA vorgeschriebenen und einbehaltenen Krankenversicherungsbeiträge (2011: 191,67 Euro; 2012: 775,02 Euro) bei den inländischen Pensionseinkünften als Werbungskosten abgezogen werden können (Rechtsansicht des Bf) oder aber bei den im Wege des Progressionsvorbehaltes zu erfassenden ausländischen Pensionseinkünften anzusetzen sind (Rechtsansicht der belangten Behörde).

Dazu wird festzuhalten:

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 (§ 16 Abs. 1 letzter Satz).

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 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 Erkenntnisse vom 03.11.2015, RV/5100035/2015; 05.02.2015, RV/1100214/2013; 17.02.2014, RV/2100838/2012). 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 einbehaltenden Krankenversicherungsbeiträge die ausländischen Progressionseinkünfte um 191,67 Euro (2011) und 775,02 Euro (2012).

Im angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2011 wurde dem bereits Rechnung getragen, im bekämpften Einkommensteuerbescheid 2012 wurden Krankenversicherungsbeiträge bei den deutschen Renteneinkünften – obwohl in der Bescheidsbegründung ausgeführt – wohl aus einem Versehen heraus nicht in Abzug gebracht. Das Gericht folgt dem diesbezüglichen Eventualbegehren des Bf und vermindert die dem Progressionsvorbehalt zugänglichen Auslandseinkünfte um die geleisteten Krankenversicherungsbeiträge.

Wenn der Bf. einwendet, die von Seiten der belangten Behörde vertretene Rechtsansicht stehe diametral zur Judikatur des EuGH, so vermag das erkennende Gericht diese Auffassung aus folgenden Gründen nicht zu teilen: Das vom Bf ins Treffen geführte Urteil Rs C-314/08, *Krzysztof Filipiak gegen Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu*, behandelt einen in Polen unbeschränkt steuerpflichtigen Staatsangehörigen, dem die polnische Finanzverwaltung die Abzugsfähigkeit der in einem anderen Mitgliedsstaat (Niederlande) im Zuge seiner dortigen wirtschaftlichen Tätigkeit als Gesellschafter einer Personengesellschaft zur Einzahlung gebrachten Sozial- und Krankenversicherungsbeiträge verwehrt. Der EuGH stellte in seiner Sentenz fest, dass bei dem zu beurteilenden Sachverhalt eine Diskriminierung vorliege und begründete seine Entscheidung im Blickwinkel der Art 43 und 49 EG (Niederlassungs- und Dienstleistungsfreiheit) im Wesentlichen mit folgender Argumentation: Die Situation des Steuerpflichtigen, der in Polen wohne und eine wirtschaftliche Tätigkeit in einem anderen Mitgliedstaat ausübe, in dem er der obligatorischen Kranken- und Sozialversicherung angeschlossen sei, und diejenige eines Steuerpflichtigen, der ebenfalls in Polen wohne, aber auch seine Berufstätigkeit in diesem Staate ausübe, in dem er der nationalen Kranken- und Sozialversicherung angeschlossen sei, sei nämlich in Bezug auf die Besteuerungsgrundsätze vergleichbar, zumal beide in Polen unbeschränkt steuerpflichtig seien. Der erstgenannte Pole werde demnach durch die nationale polnische Steuergesetzgebung schlechter gestellt, als jener, der seine wirtschaftliche Tätigkeit nur innerhalb der Grenzen des Staates Polen ausübe. Die Weigerung, dem gebietsansässigen Steuerpflichtigen das Recht auf Abzug des Betrages der in einem anderen Mitgliedsstaat gezahlten obligatorischen Sozialversicherungsbeiträge von der Bemessungsgrundlage in Polen oder auf Minderung der in Polen geschuldeten Steuer um die in einem anderen Mitgliedstaat als der Republik Polen gezahlten obligatorischen Krankenversicherungsbeiträge zu gewähren, würde den betreffenden Steuerpflichtigen davon abhalten, die Niederlassungs- und Dienstleistungsfreiheit nach den Art 43 EG und 49 EG zu nutzen, was letztlich eine Beschränkung dieser Freiheiten darstelle. Der EuGH verwies in diesem Urteil auf seine Vorjudikatur (Urteil vom 23.4.2009, Rs C-544/07, *Rüffler*).

Festzuhalten ist, dass die vom Bf angezogenen EuGH-Judikatur nicht geeignet ist, eine Gemeinschaftswidrigkeit der im vorliegenden Fall anzuwendenden innerstaatlichen Rechtslage aufzuzeigen, zumal eine Vergleichbarkeit des dem Urteil C-314/08 zugrunde liegenden Sachverhaltes mit dem hier zu beurteilenden fehlt. Zum einen

liegt gegenständlich keine unbeschränkte Steuerpflicht des Bf in beiden Staaten vor - der Bf verfügt in Deutschland weder über einen Wohnsitz noch über einen gewöhnlichen Aufenthalt und bezieht aus Deutschland bis auf die gesetzliche Altersrente bzw. Betriebspension keine weiteren Einkünfte - zum anderen gelangt die von Seiten der Deutschen Rentenversicherung Bund ausbezahlte Rente in Österreich auch nicht zur Versteuerung. Die Abgabenhoheit für diesen Teil der Einkünfte kommt gemäß den Bestimmungen des DBA Ö-Dtl (Art 18 Abs. 1 iVm Art 23 Abs. 2) unbestritten Deutschland zu. Die deutschen Rentenbezüge sind daher von der inländischen Einkommensteuer freigestellt. Diese werden lediglich zur Berechnung der individuellen Steuerprogression im Wege des Progressionsvorbehaltes mitberücksichtigt. Gegen eine Berücksichtigung ausländischer Einkünfte durch den Progressionsvorbehalt bestehen nach verwaltungsgerichtlicher Judikatur keine unionsrechtlichen Bedenken (VwGH 14.12.2006, 2005/14/0099). Gemeinschaftsrecht erfasst nicht schlechthin *"etwaige Ungleichbehandlungen, die sich [...] aus Abweichungen zwischen den Rechtsvorschriften der verschiedenen Mitgliedstaaten ergeben können, wenn diese für alle Personen [...] nach objektiven Kriterien und ungeachtet ihrer Staatsangehörigkeit gelten"* (EuGH 12.07.2005, Rs C-403/03, Schempp). Die gemeinschaftsrechtlichen Bestimmungen garantieren einem Unionsbürger somit nicht, dass die Verlagerung seiner Tätigkeit in einen anderen Mitgliedstaat als demjenigen, in dem er bis dahin gewohnt hat, hinsichtlich der Besteuerung neutral ist. Auf Grund der Unterschiede im Steuerrecht der Mitgliedstaaten kann eine solche Verlagerung je nach dem Einzelfall auch Vor- oder Nachteile bei der Besteuerung haben (EuGH, aaO, "Schempp")

Fakt ist, dass die vom Bf geleisteten Krankenversicherungsbeiträge steuerlich sehr wohl berücksichtigt und auf jene Einkünften (Auslandsrente) angerechnet wurden (bzw. hinsichtlich 2012 noch anzurechnen sind) mit dem diese in einem unmittelbaren Veranlassungszusammenhang stehen. Dass durch die innerstaatliche Regelung in Bezug auf die steuerliche Anrechnung von Krankenversicherungsbeiträgen nach § 73a ASAG die Niederlassungs- und Dienstleistungsfreiheit (vormals Art 43 und 49 EG, nunmehr Art 49 und 56 AEUV) verletzt wären, vermag das erkennende Gericht nicht zu ersehen. Abgesehen davon fallen Personen, die nicht mehr aktiv am Erwerbsleben teilnehmen (Pensionisten) ohnedies nicht in den Schutzbereich der beiden genannten Grundfreiheiten des Binnenmarktes. Geschützt durch die "Niederlassungsfreiheit" nach Art 49ff AEUV sind - als Pendant zur Arbeitnehmerfreizügigkeit nach Art 45ff AEUV - die Aufnahme und die Ausübung einer dauerhaften "selbständigen Erwerbstätigkeit". Darunter ist jeder Art wirtschaftlicher Tätigkeit zu verstehen, die auf eigene Rechnung und Gefahr ausgeübt wird. Die "Dienstleistungsfreiheit" nach Art 56ff AEUV bezieht sich auf Leistungen, die in der Regel gegen Entgelt erbracht werden. Während sich die Niederlassungsfreiheit per Definition auf dauerhafte, mit einer festen Einrichtung verbundene Wirtschaftstätigkeiten bezieht, sind von der Dienstleistungsfreiheit zeitlich vorübergehende Tätigkeiten in einem anderen Mitgliedstaat erfasst.

2. Steuerliche Behandlung deutscher Rentenzahlungen im Wege eines Progressionsvorbehaltes

Wie bereits oben ausgeführt weist das zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland abgeschlossene Doppelbesteuerungsabkommen auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und Vermögen, BGBl III Nr. 182/2002, das Besteuerungsrecht für Renten und Ruhegehälter aus der deutschen gesetzlichen Rentenversicherung Deutschland zu (Art 18 Abs. 2 DBA Ö-Dtl). In Österreich werden diese Renten aufgrund des besagten DBA von der Steuer befreit ("Befreiungsmethode"). Österreich hat allerdings das Recht, die deutschen Rentenbezüge bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen in Österreich im Wege des Progressionsvorbehaltes zu berücksichtigen (Art 23 Abs.2 DBA Ö-Dtl). Durch die Vornahme eines Progressionsvorbehaltes wird die deutsche Rente nicht nochmals besteuert, sondern es werden lediglich allenfalls vorliegende steuerpflichtige inländische Einkünfte mit jenem Steuersatz erfasst, der auch zum Tragen käme, wenn alle Einkünfte aus inländischen Quellen stammten. Dieser Progressionsvorbehalt ist bei Vorliegen entsprechender inländischer Einkünfte im Wege einer Steuerveranlagung durch das zuständige Wohnsitzfinanzamt zwingend vorzunehmen und liegt nicht im Ermessen der Behörde.

Sinn und Zweck eines die Befreiungsmethode vorsehenden DBA erschöpft sich darin, den Vertragsstaaten das Besteuerungsrecht hinsichtlich bestimmter Einkunftsquellen zuzuordnen. Es dient aber nicht dazu, einen im Inland unbeschränkt Steuerpflichtigen von der Anwendung des progressiven Steuersatzes zu schützen (VwGH 21.5.1985, 85/14/0001). Wie ausgeführt, wurden allfällige Bedenken gegen die Anwendung eines Progressionsvorbehaltes auch unter dem Aspekt des Unionsrechtes vom VwGH nicht geteilt.

Wenn der Bf moniert, dass Bezieher von Auslandspensionen durch die bestehenden gesetzlichen Regelungen nicht in den Genuss einer Sechstelbegünstigung kämen, so ist diesbezüglich auf die vom BMF in EAS 997 vom 12.1.1997, Gz 04 1482/72-IV/4/96, "Ausländische Bezüge und Progressionsvorbehalt", vertretene Rechtsansicht zu verweisen, worin ausgeführt wird (Anmerkung: die angeführten Artikel beziehen sich auf das "alte DBA Ö-Dtl., BGBl Nr. 221/1955; durch das "neue" DBA Ö-Dtl., BGBl III Nr. 182/2002 haben sich zwar die Artikelnummerierung und der Wortlaut, nicht aber das Ergebnis geändert):

"Bezieht eine in Österreich ansässige Pensionistin neben ihrer österreichischen Sozialversicherungspension auch eine Rente von einer deutschen Landesbank (Körperschaft des deutschen öffentlichen Rechts), dann ist diese deutsche Rente zwar gem. Art. 10 DBA-Deutschland in Österreich von der Besteuerung freizustellen, aber im Rahmen einer "Progressionsveranlagung" gem. Artikel 15 Abs. 3 DBA-Deutschland für Zwecke des Progressionsvorbehaltes zu berücksichtigen. Denn durch diesen Progressionsvorbehalt hat sich Österreich das Recht vorbehalten, den gemäß dem DBA

in seiner Besteuerungszuständigkeit verbleibenden Teil des Welteinkommens mit dem Steuersatz zu besteuern, der auf das gesamte Welteinkommen entfällt.

Es ist daher in einem ersten Schritt zunächst nach österreichischem Recht das Welteinkommen (inländische und deutsche Pension) so zu ermitteln, wie wenn kein Doppelbesteuerungsabkommen bestünde. In einem zweiten Schritt ist sodann - ebenfalls ohne Berücksichtigung des DBA - die darauf entfallende österreichische Einkommensteuer festzustellen. Bei diesem zweiten Schritt werden die in- und ausländischen sonstigen Bezüge mit einem Steuersatz von 6% belastet, und zwar dadurch, dass die inländischen sonstigen Bezüge mit dem 6%igen Lohnsteuerabzug "endbesteuert" bleiben und erst gar nicht in die Veranlagung einbezogen werden, wohingegen die deutschen sonstigen Bezüge zwar dem Grunde nach in die Veranlagung einzubeziehen wären, hiebei aber gemäß § 67 Abs. 11 EStG 1988 mit den inländischen sonstigen Bezügen gleichzubehandeln und daher ebenfalls nur mit 6% zu belasten sind. Damit erhöhen aber nach österreichischem inländischem Recht weder die inländischen noch die ausländischen begünstigten sonstigen Bezüge den auf die laufenden Einkünfte entfallenden Durchschnittsteuersatz.

In einem dritten Schritt ist der Durchschnittsteuersatz (Progressionssatz) zu ermitteln. Hiebei sind nach Auffassung des BM für Finanzen in der anzustellenden Verhältnisrechnung sowohl bei der anzusetzenden österreichischen Einkommensteuer als auch bei dem anzusetzenden Einkommen die deutschen Sonderzahlungen samt der darauf entfallenden österreichischen Einkommensteuer außer Betracht zu lassen. Mit anderen Worten, die deutschen Sonderzahlungen dürfen sich weder steuersatzerhöhend noch steuersatzmindernd auswirken.

In einem vierten Schritt ist nun das Doppelbesteuerungsabkommen zu beachten und die gemäß dem DBA in Österreich erfassbare Besteuerungsgrundlage zu ermitteln; es geschieht dies durch Ausscheidung der von der DBA-Steuerfreistellung betroffenen ausländischen Einkünfte; es scheiden sonach sowohl die laufende deutsche Rente als auch die Sonderzahlungen aus. Der im dritten Schritt ermittelte Durchschnittsteuersatz ist auf diese DBA-konforme Besteuerungsgrundlage anzuwenden. [...]"

Im vorliegenden Fall enthält die von der Deutschen Rentenversicherung Bund gewährte Altersrente keine sonstigen Bezüge. Die besagte Altersrente wurde 12 mal im Jahr in gleich hohen Monatsbeträgen zur Auszahlung gebracht.

Die sonstigen Bezüge müssen sich sowohl durch den Rechtstitel, aus dem der Arbeitnehmer bzw. Pensions- oder Rentenberechtigte den Anspruch ableiten kann, als auch durch die tatsächliche Auszahlung deutlich von den laufenden Bezügen unterscheiden. Solche Bezüge dürfen nicht für den üblichen Lohnzahlungszeitraum gezahlt werden, sondern müssen Leistungen aus mehreren Lohnzahlungszeiträumen abgelten (bspw. VwGH 20.2.2008, 2005/15/0135, uva.). Erfüllt die Entlohnung eines Arbeitnehmers bzw. Rentenempfängers nicht die Voraussetzungen eines sonstigen Bezuges, ist eine rechnerische Aufteilung des Jahreslohnes in laufende und sonstige

Bezüge nicht möglich (vgl. *Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer Kommentar, § 67 Abs. 1 und 2, Tz 2.4). Aufgrund der gewählten Auszahlungspraxis der deutschen Rentenversicherung Bund liegen gegenständlich nur laufende und keine sonstigen Bezüge vor, welche bei der Ermittlung des Progressionsvorbehaltes auszusparen wären.

Was die durch Bezugsumwandlung finanzierte Firmenpension anbelangt, so wurde diese laut Ausführungen des Bf in Deutschland steuerfrei gestellt. Dies entspricht auch den Ergebnissen des diesbezüglichen zwischen den beiden Staaten durchgeführten Verständigungsverfahrens. Eine Beschwer ist diesbezüglich nicht erkennbar.

Die vom Bf geäußerten verfassungs- und unionsrechtliche Bedenken in Bezug auf die steuerliche Behandlung der Auslandsrente durch die österreichische Finanzverwaltung vermag das erkennenden Gericht in der vom Bf geäußerten Form nicht zu teilen. Im Lichte des Grundsatzes des Art 21 AEUV ("Allgemeine Freizügigkeit der Unionsbürger") ist festzuhalten, dass das Unionsrecht eine Steuerneutralität im Fall der Verlagerung der Tätigkeit eines Unionsbürgers nicht zu garantieren vermag (s. EuGH vom 12.07.2005, C-403/03, Schrempf).

Die Entscheidung darüber, ob eine gesetzliche Bestimmung gegen verfassungsrechtliche Normen (Gleichheitsgrundsatz o.ä.) verstößt und demnach mit Verfassungswidrigkeit belastet ist, bleibt letztlich gemäß Art. 140 B-VG dem Verfassungsgerichtshof vorbehalten.

3. Abänderungen der angefochtenen Bescheide

a) Einkommensteuerbescheid 2011

Die in der Beschwerdeentscheidung betreffend 2011 vorgenommene Erhöhung der deutschen Renteneinkünfte um 6.384,49 Euro auf insgesamt 14.958,30 Euro ist berechtigt. Diese erfolgte aufgrund der von Seiten der Deutschen Rentenversicherung Bund ausgestellten Bestätigung über die im genannten Streitjahr bezogenen Leistungen.

b) Einkommensteuerbescheid 2011 und 2012

Ebenso richtig ist die in der Beschwerdeentscheidung 2011 und 2012 vorgenommen Erhöhung der von Seiten der Z GmbH gewährten betrieblichen Versorgungszusage von 4.582,56 Euro (angefochtener Bescheid) auf 5.741,52 Euro. Diese Erhöhung beruht ebenfalls auf einem zur Vorlage gebrachten Bestätigungsschreiben der Z GmbH vom 10.12.2009.

Darüber hinaus sind, wie bereits ausgeführt, die Krankenversicherungsbeiträge (775,02 Eur) für das Kalenderjahr 2012 bei den deutschen im Wege des Progressionsvorbehaltes zu erfassenden Renteneinkünften in Abzug zu bringen.

Demnach sind die angefochtenen Bescheide ex officio abzuändern.

Die Steuerbemessungsgrundlage sowie die Höhe der Abgabe in Bezug auf das Streitjahr 2011 deckt sich mit der von der belangten Behörde mit Datum 23.05.2013 erlassenen Beschwerdeentscheidung (Berufungsentscheidung).

In Bezug auf das Streitjahr 2012 werden die in der Beschwerdeentscheidung (Berufungsentscheidung) vom 23.05.2013 ausgewiesenen ausländischen Einkünfte von 15.032,10 Euro um den einbehaltenen Krankenversicherungsbetrag (§ 73 a ASVG) von 775,02 Euro vermindert, sodass sich für dieses Jahr ausländische Progressionseinkünfte von 14.257,08 Euro ergeben.

Begründung nach § 25a Abs. 1 VwGG

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.

In Bezug auf die Frage, ob die von Seiten der PVA eingehobenen Krankenversicherungsbeiträge nach § 73a ASVG auf die inländischen Pensionseinkünfte anzurechnen sind, ist bislang eine höchstgerichtliche Judikatur nicht existent. Im Rahmen der Beurteilung dieser Frage wird die ordentliche Revision an den VwGH für zulässig erklärt.

Klagenfurt am Wörthersee, am 31. Mai 2016