

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin IBV in der Beschwerdesache Bf, abc, über die Beschwerde vom 31.03.2016 gegen den Einkommensteuerbescheid 2015 des Finanzamtes vom 24.03.2016, zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird 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.

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

## Entscheidungsgründe

Am 11.02.2016 langte die Einkommensteuererklärung 2015 des Beschwerdeführers (Bf) elektronisch beim Finanzamt ein. Der Bf erklärte darin ua., Bezieher einer ausländischen Pension zu sein; eine Entlastung von der Auslandssteuer durch die ausländische Steuerverwaltung sei gesetzlich nicht möglich. Die unter Progressionsvorbehalt steuerbefreiten Auslandseinkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit würden nach Abzug allfälliger Werbungskosten 4.130,52 Euro betragen. Bei Ermittlung der steuerbefreiten Auslandseinkünfte seien Werbungskosten in Höhe von 1.257,-- Euro berücksichtigt worden.

In dem am 24.03.2016 erlassenen Einkommensteuerbescheid 2015 wurde die Einkommensteuer unter Ansatz der ausländischen Einkünfte in Höhe von 4.130,52 Euro errechnet.

Mit Schriftsatz vom 31.03.2016 brachte der Bf Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2015 ein und führte begründend aus, dass seine Einkünfte aus Deutschland brutto 4.130,52 Euro betragen hätten. Bei der Steuerberechnung seien die Werbungskosten von 1.257,-- Euro nicht abgezogen worden, die an das Finanzamt Neubrandenburg bezahlt worden seien. Netto würden die Einkünfte aus Deutschland 2.873,52 Euro betragen.

Das Finanzamt richtete daraufhin einen Vorhalt vom 23.07.2016 mit im Wesentlichen folgendem Inhalt an den Bf:

Um welche „Werbungskosten“ handle es sich bei dem Betrag von 1.257,-- Euro? Zwecks Nachweises des deutschen Pensionseinkommens werde der Bf um Vorlage des deutschen Steuerbescheides für 2015 gebeten (sollte dieser noch nicht vorhanden sein, seien die „Werbungskosten“ entsprechend anderweitig nachzuweisen (monatliche Pensionsabschnitte etc.).

Der Bf legte mit Schriftsatz vom 27.07.2016 die Kopien der Zahlungsanweisungen an das Finanzamt Neubrandenburg vor.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 29.07.2016 wurde sodann die Beschwerde abgewiesen, da es sich bei der vom Bf entrichteten deutschen Einkommensteuer (Finanzamt Neubrandenburg) um keine Werbungskosten handle, die die Bemessungsgrundlage für den Progressionsvorbehalt in Österreich vermindern könnten. Gemäß § 20 EStG 1988 seien persönliche Steuern (wie die deutsche Einkommensteuer) nichtabzugsfähige Aufwendungen. Sie würden daher nicht die Bemessungsgrundlage für die Ermittlung des österreichischen Steuersatzes vermindern (sog. Progressionsvorbehalt).

Letztlich beantragte der Bf mit Schriftsatz vom 11.08.2016 die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht und führte ergänzend im Wesentlichen Folgendes aus:

Deutschland habe eine Besteuerung der Altersrente eingeführt, dh dass der Bf ab 2005 rückwirkend für seine Altersrente Steuern bezahlen müsse. Die anzurechnende Steuer sei in der Progressionsberechnung nicht berücksichtigt worden. Die Altersrente werde ohne Besteuerung ausbezahlt, im nachfolgenden Bescheid sei die Steuer zu erbringen. Zur Vermeidung der Doppelbesteuerung wäre Bemessungsgrundlage für die Progressionsberechnung der Betrag von 2.873,52 Euro.

Mit Bericht vom 30.09.2016 erfolgte die Vorlage der Beschwerde durch das Finanzamt an das Bundesfinanzgericht.

Mit Vorhalt vom 05.07.2017 richtete das Bundesfinanzgericht folgende Fragen an den Bf:

1) Beziehe der Bf eine Pension aus einer ausländischen Sozialversicherung, die auf Pflichtbeiträge zurückzuführen sei, oder eine Pension, die auf freiwillige Beiträge zurückzuführen sei?

Der Bf werde eingeladen, den deutschen Rentenbescheid oder die sonstige rechtliche Grundlage für die Auszahlung der deutschen Pension vorzulegen und die bezugsauszahlende Stelle bekannt zu geben und nachzuweisen.

2) Habe der Bf für seine im Jahr 2015 bezogene deutsche Rente nach § 73a ASVG einen Krankenversicherungsbeitrag entrichtet?

Falls ja, wäre eine Bestätigung der österreichischen Pensionsversicherungsanstalt vorzulegen.

In Beantwortung dieses Vorhalts legte der Bf mit Schriftsatz vom 08.07.2017 eine Unterlage vor, aus der hervorgeht, dass der Bf eine Pension von der Rentenversicherung Knappschaft-Bahn-See beziehe. Zusätzlich legte der Bf eine Bestätigung der Pensionsversicherungsanstalt vor.

Zur Wahrung des Parteiengehörs wurde der Vorhalt des Bundesfinanzgericht sowie die Vorhaltsbeantwortung des Bf dem Finanzamt mit Vorhalt vom 02.08.2017 übermittelt und gleichzeitig das Finanzamt darauf hingewiesen, dass aus der Sicht des Bundesfinanzgerichts die von der Pensionsversicherungsanstalt aufgrund des § 73a ASVG einbehaltenen Krankenversicherungsbeiträge die ausländischen Progressionseinkünfte vermindern würden.

Mit Vorhaltsbeantwortung vom 09.08.2017 bestätigte das Finanzamt die Ansicht des Bundesfinanzgerichts und gab zusätzlich bekannt, dass die Höhe der ausländischen Pension laut Übermittlung 4.095,12 Euro und die Krankenversicherung 208,86 Euro betrage, sodass ein Betrag von 3.886,26 Euro für die Berechnung des Progressionsvorbehalts heranzuziehen sei.

#### **DAZU WIRD ERWOGEN:**

##### **1 Sachverhalt:**

Laut Auszug aus dem Zentralen Melderegister wohnt der am xyz geborene Bf seit 02.08.2005 in der abc, Österreich. Er bezog laut dem vorliegenden Lohnzettel in der Zeit von 01.01.2015 bis 31.12.2015 Einkünfte von der österreichischen Pensionsversicherungsanstalt.

Nach den Angaben des Bf erhielt er im Jahr 2015 zusätzlich eine Pension von der deutschen Rentenversicherung Knappschaft-Bahn-See, welche nach Angaben des Finanzamtes eine Höhe von 4.095,12 Euro erreichte.

Im Zusammenhang mit der deutschen Pension leistete der Bf – wie die vorgelegten Ablichtungen von Bankbelegen samt ergänzenden Ausführungen des Bf zeigen - im Jahr 2015 an das Finanzamt Neubrandenburg folgende Zahlungen:

Datum	Zahlungsgrund	Betrag
02.02.2015	Steuer für 2010	298,--
17.03.2015	Steuer für 2011	302,--
07.04.2015	Steuer für 2012	312,--
02.09.2015	Steuer für 2013	320,--
03.10.2015	Steuer für 2013	25,--
Summe		1.257,--

Laut Bestätigung der Pensionsversicherungsanstalt entrichtete der Bf im Kalenderjahr 2015 Beiträge an Krankenversicherung gemäß § 73a ASVG in Höhe von 208,86 Euro.

## **2 Rechtsgrundlagen:**

Nach § 1 Abs. 2 EStG 1988 sind jene natürliche Personen unbeschränkt steuerpflichtig, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte.

Nach § 2 Abs. 3 Z. 4 EStG 1988 unterliegen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit der Einkommensteuer.

Einkünfte im Sinne des Abs. 3 sind nach § 2 Abs. 4 EStG 1988:

1. Der Gewinn (§§ 4 bis 14) bei Land- und Forstwirtschaft, selbständiger Arbeit und Gewerbebetrieb.
2. Der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§§ 15 und 16) bei den anderen Einkunftsarten.

Werbungskosten sind nach § 16 Abs. 1 Satz eins EStG 1988 die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Nach § 16 Abs. 1 Z. 4 lit. a EStG 1988 sind auch Beiträge des Versicherten zur Pflichtversicherung in der gesetzlichen Sozialversicherung Werbungskosten.

Bei den einzelnen Einkünften dürfen gemäß § 20 Abs. 1 Z. 6 EStG 1988 ua. Steuern vom Einkommen und sonstige Personensteuern nicht abgezogen werden.

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) sind nach § 25 Abs. 1 Z. 3 EStG 1988:

- a) Pensionen aus der gesetzlichen Sozialversicherung (erster Satz).
- c) Pensionen aus einer ausländischen gesetzlichen Sozialversicherung, die einer inländischen gesetzlichen Sozialversicherung entspricht.

Erhält eine in einem Vertragsstaat ansässige Person Ruhegehälter und ähnliche Vergütungen oder Renten aus dem anderen Vertragsstaat, so dürfen diese Bezüge nach Art. 18 Abs. 1 DBA Deutschland nur im erstgenannten Staat besteuert werden.

Bezüge, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus der gesetzlichen Sozialversicherung des anderen Vertragsstaates erhält, dürfen nach Art. 18 Abs. 2 DBA Deutschland abweichend von vorstehendem Absatz 1 nur in diesem anderen Staat besteuert werden.

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 nach Art. 23 Abs. 2 lit. a DBA Deutschland vorbehaltlich der Buchstaben b und c diese Einkünfte oder dieses Vermögen von der Besteuerung aus.

Einkünfte oder Vermögen einer in der Republik Österreich ansässigen Person, die nach dem Abkommen von der Besteuerung in der Republik Österreich auszunehmen sind, dürfen nach Art. 23 Abs. 2 lit. d DBA Deutschland gleichwohl in der Republik Österreich bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen oder Vermögen der Person einbezogen werden.

### **3 rechtliche Würdigung:**

Unbestritten ist im gegenständlichen Fall, dass der Bf im Streitjahr 2015 aufgrund seines österreichischen Wohnsitzes nach § 1 Abs. 2 EStG 1988 in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig ist.

Ist eine Person nach § 1 Abs. 2 EStG 1988 unbeschränkt steuerpflichtig, dann erfasst die Steuerpflicht alle steuerbaren Einkünfte im Sinne des § 2 EStG 1988 (Welteinkommen, Totalitätsprinzip) und zwar unabhängig davon, ob sie auch im Ausland besteuert werden. (Doralt/ Kirchmayr/Mayr/Zorn, Einkommensteuergesetz, TZ 6 zu § 1).

#### **3.1 Pensionen aus einer ausländischen gesetzlichen Sozialversicherung:**

Gemäß § 25 Abs. 1 Z. 3 lit. c EStG 1988 sind Pensionen aus einer ausländischen gesetzlichen Sozialversicherung, die einer inländischen gesetzlichen Sozialversicherung entspricht, Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, wobei einer inländischen gesetzlichen Sozialversicherung eine ausländische gesetzliche Sozialversicherung dann ähnlich ist, wenn sie auf Pflichtbeiträge zurückzuführen ist. Für die Annahme, es handle sich im Sinne des § 25 Abs. 1 Z. 3 lit. c EStG 1988 um eine Pension aus einer ausländischen gesetzlichen Sozialversicherung, die einer inländischen gesetzlichen Sozialversicherung entspricht, kommt es also darauf an, ob die geleistete ausländischen Versicherungsbeiträge ihrer Art nach auf Grund der im Streitjahr geltenden Rechtslage (EStG 1988) in voller Höhe einkommensmindernd berücksichtigt werden könnten (§ 16 Abs. 1 Z. 1 lit. f EStG 1988). (vgl. VwGH vom 20.10.2016, Ra 2016/13/0038, VwGH vom 14.12.2006, 2005/14/0099).

Gemäß § 125 Sozialgesetzbuch (SGB) sechstes Buch (VI) ist die Deutsche Rentenversicherung Knappschaft-Bahn-See Bundesträger der deutschen gesetzlichen Rentenversicherung. Aus den Bestimmungen der §§ 1 (Versicherungspflicht), 34 (Rentenanspruchsvoraussetzungen), 157 ff (Beitragssätze), 168 (Beitragstragung), 174 (Beitragszahlungen), 190 (Meldepflichten bei Beschäftigten), 212 (Beitagsüberwachung) und 320 (Bußgeldvorschreibungen) SGB VI lässt sich ableiten, dass die Rente auf gesetzlich verankerten und ausgestalteten Pflichtbeiträgen beruht und daher einer inländischen gesetzlichen Sozialversicherung vergleichbar ist. Beiträge hierzu hätten im Streitjahr nach § 16 Abs. 1 Z. 4 lit. f EStG 1988 in voller Höhe einkommensmindernd berücksichtigt werden können. Die Einkünfte aus der Deutschen Rentenversicherung Knappschaft-Bahn-See stellen somit in voller Höhe Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit im Sinne des § 25 Abs. 1 Z. 3 lit. c EStG 1988 dar. (Vgl. UFS vom 18.12.2010, RV/0214-I/10).

Ergibt sich aus dem innerstaatlichen Recht eine Steuerpflicht, ist in einem zweiten Schritt zu beurteilen, ob das Besteuerungsrecht durch ein Doppelbesteuerungsabkommen eingeschränkt wird. (VwGH vom 23.02.2017, Ro 2014/15/0050)

### **3.2 DBA Deutschland:**

Die mehrfache Besteuerung von Einkommen durch verschiedene Staaten kann durch Doppelbesteuerungsabkommen oder – soweit solche nicht bestehen nach § 48 BAO – vermieden bzw. entschärft werden. (Doralt/ Kirchmayr/Mayr/Zorn, Einkommensteuergesetz, TZ 7 zu § 1).

Im gegenständlichen Fall bezieht der Bf – wie in der Sachverhaltsdarstellung unter Pkt. 1 festgehalten – eine Pension aus der Bundesrepublik Deutschland, bei der es sich – wie unter Pkt 3.1 ausgeführt – um eine Pension aus der gesetzlichen Sozialversicherung handelt.

Zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland wurde ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen abgeschlossen, welches in seiner Fassung BGBI III 2002/182 idf BGBI III 2012/32 im gegenständlichen Fall aufgrund der aus Deutschland bezogenen Einkünfte Beachtung zu finden hat.

Aus Art. 18 Abs. 2 DBA Deutschland ergibt sich, dass Österreich als Wohnsitzstaat des Bf für Bezüge aus der deutschen gesetzlichen Sozialversicherung kein Besteuerungsrecht zukommt. Zufolge Art. 23 Abs. 2 lit. d DBA Deutschland sind allerdings die von Österreich zu erfassenden Einkünfte mit dem Steuersatz zu besteuern, der dem Gesamteinkommen des Bf entspricht (Progressionsvorbehalt).

Bei Anwendung des Progressionsvorbehaltes wird das (Gesamt)Einkommen nach den Vorschriften des österreichischen Einkommensteuergesetzes ermittelt, 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. (Vgl. VwGH vom 14.12.2006, 2005/14/0099, VwGH vom 24.05.2007, 2004/15/0051).

Durch die Anwendung des Progressionsvorbehaltes wird somit die deutsche Pension des Bf 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. (vgl. BFG vom 31.05.2016, RV/4100416/2013).

Bei der Eruierung des (Gesamt)Einkommens nach den Vorschriften des österreichischen Einkommensteuergesetzes ist nun Folgendes zu beachten:

### **3.3 Abzug der deutschen Einkommensteuer:**

Das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z. 6 EStG 1988 erfasst sämtliche in- und ausländische Personensteuern von unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtigen. Zu den nichtabzugsfähigen Personensteuern im Sinne des § 20 Abs. 1 Z. 6 leg.cit. gehören

damit ua. die veranlagte oder im Abzugsweg erhobene Einkommensteuer (Lohn- und Kapitalertragsteuer sowie Abzugsteuer nach § 99). (vgl. Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Einkommensteuergesetz, Rz 139/1 zu § 20)

Die Besteuerung von Alterseinkünften wurde in Deutschland mit dem Alterseinkünftegesetz zum 01.01.2005 neu geregelt. Mit diesem Gesetz wird die Besteuerung der verschiedenen Arten von Alterseinkünften schrittweise angeglichen. Insbesondere Renten aus der gesetzlichen Rentenversicherung werden in zunehmendem Maße bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens berücksichtigt und die für Pensionen zu gewährenden Freibeträge werden schrittweise abgebaut. Dabei ist für die Auslandsrentner – unabhängig von ihrem Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Ausland – das Finanzamt Neubrandenburg zentral zuständig, soweit sie nur mit Einkünften aus einem deutschen Alterssicherungssystem zu veranlagen sind. (vgl. <https://www.bundesfinanzministerium.de> )

Bei den streitgegenständlichen vom Finanzamt Neubrandenburg im Jahr 2015 vorgeschriebenen und vom Bf bezahlten Steuerbeträgen im Gesamtbetrag von 1.257,-- Euro handelt es sich somit um deutsche Einkommensteuer, die aufgrund des Alterseinkünftegesetzes vorgeschrieben wurde.

Bei Anwendung des Progressionsvorbehaltes durch Österreich wird – wie bereits ausgeführt - das (Gesamt)Einkommen nach den Vorschriften des österreichischen Einkommensteuergesetzes ermittelt, die auf dieses Einkommen entfallende österreichische Einkommensteuer eruiert und sodann der Durchschnittssteuersatz errechnet. Ein Abzug der deutschen Einkommensteuer als Werbungskosten bei Ermittlung der gegenständlichen ausländischen Pension kommt dabei nach dem zu beachtenden österreichischem Einkommensteuerrecht nicht in Betracht, da für die Einkommensteuer - egal, ob inländische oder ausländische – ein Abzugsverbot nach § 20 Abs. 1 Z. 6 EStG 1988 besteht. (Vgl. BFG vom 17.02.2014, RV/2100838/2012, UFS vom 27.12.2012, RV/2027-W/12, UFS vom 26.04.2012, RV/0454-S/11).

Die Beschwerde wird somit in diesem Punkt abgewiesen.

### **3.4 Krankenversicherungsbeiträge für ausländische Rentenleistungen:**

Die Bestimmung des § 73a Allgemeines Sozialversicherungsgesetz (ASVG) in der Fassung BGBI 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 im Sinne des § 16 Abs. 1 Z. 4 lit. a EStG 1988 liegen ua. 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. Aufwendungen, die mit Einkünften im Zusammenhang stehen, die auf Grund eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von der Besteuerung im Inland ausgenommen sind, sind daher von den ausländischen und nicht von den im Inland steuerpflichtigen Einnahmen abzuziehen. Demnach vermindern die im gegenständlichen Fall von der Pensionsversicherungsanstalt aufgrund des § 73a ASVG einbehaltenen Krankenversicherungsbeiträge in Höhe von 208,86 Euro die ausländischen Progressionseinkünfte in Höhe von 4.095,12 Euro. (vgl. BFG vom 22.11.2016, RV/2100711/2014, BFG vom 28.09.2016, RV/2101418/2016, BFG vom 31.05.2016, RV/4100416/2013, LStR Rz 229 und 243, Sutter/Pfalz in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer – Kommentar, § 16 Tz 74).

Der Beschwerde kann somit teilweise stattgegeben werden, da für den Progressionsvorbehalt und die Berechnung des Durchschnittssteuersatzes die Krankenversicherungsbeiträge für die deutsche Pension in Höhe von 208,86 Euro von dieser (4.095,12 Euro brutto) als Werbungskosten abzuziehen sind, sodass sich ausländische Progressionseinkünfte in Höhe von 3.886,26 Euro ergeben.

#### **4 Revision:**

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist nach Art. 133 Abs. 4 erster Satz B-VG 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 Revision wird nicht zugelassen, da im gegenständlichen Fall keine Rechtsfragen zu lösen sind, denen grundsätzliche Bedeutung zukommt. Die auftretenden Rechtsfragen beschränken sich einerseits auf Rechtsfragen, welche bereits in der zitierten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes beantwortet wurden, und andererseits solche, die im Gesetz eindeutig geregelt sind.

Salzburg-Aigen, am 10. August 2017

