

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Wolfgang Kofler in der Beschwerdesache der Bf., N-Straße-xx, Gde X, über die Beschwerde vom 2. April 2023 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich, Postfach 260, 1000 Wien, vom 17. März 2023 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2022 zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 279 BAO abgeändert.

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

Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (in der Folge kurz: Bf.) bezog im Streitjahr neben einer ausländischen Pension (ordentliche Invalidenrente aus der Schweiz) iHv 3.402,78 € ganzjährig eine Berufsunfähigkeitspension von der Pensionsversicherungsanstalt (kurz: PVA). Der von der PVA übermittelte Lohnzettel lautet wie folgt:

<i>Bruttobezüge (210)</i>	14.291,06 €
<i>Sonstige Bezüge vor Abzug d. SV-Beiträge (220)</i>	2.041,58 €
<i>SV-Beiträge für laufende Bezüge (230)</i>	624,72 €
<i>Steuerpflichtige Bezüge (245)</i>	11.624,76 €
<i>SV-Beiträge für sonstige Bezüge (225)</i>	104,12 €
<i>Bundespflegegeld (von 1 bis 12)</i>	3.639,70 €

Mit Bescheid vom 17. März 2023 veranlagte das Finanzamt die Bf. zur Einkommensteuer für das Jahr 2022; dabei ließ es den beantragten erhöhten Pensionistenabsetzbetrag mit der Begründung unberücksichtigt, dass die Einkünfte des Ehepartners bzw. ihres eingetragenen Partners höher als der Grenzbetrag von 2.200,00 € seien. Als außergewöhnliche Belastung geltend gemachte Medikamentenkosten könnten keine Anerkennung finden, da sie den Selbstbehalt in Höhe von 1.691,50 € nicht überstiegen. Der Freibetrag für Behinderung könne wegen des ganzjährigen Bezuges von Pflegegeld nicht berücksichtigt werden.

Mit Schriftsatz vom 2. April 2023 (beim Finanzamt eingelangt am 3.4.2023) erhob die Bf. dagegen Beschwerde, welche sie wie folgt begründete:

"Bei der Berechnung der Einkommensteuer wurde

Punkt 1 Jahreseinkommen PVA falsch berechnet,

Punkt 2 Erhöhter Pensionsbeitrag nicht in Abzug gebracht.

Frau Bf. ist ledig, keine Partnerschaft.

Pensionseinkünfte unter 19.930,00.

Statt Absetzbetrag 1.214,00 wurden nur 825,00 abgezogen.

Somit ergibt sich eine Rückerstattung der SV-Beiträge von EURO 550,00.

<i>Einkommen Pensionsversicherungsanstalt</i>	<i>EURO</i>	10.653,72
---	-------------	-----------

<i>Einkommen Schweizer Rente</i>	<i>EURO</i>	3.402,78
----------------------------------	-------------	----------

<i>Totaleinkommen</i>	<i>EURO</i>	14.056,50
-----------------------	-------------	-----------

<i>abzgl. Sonderausgaben Kirchensteuer</i>	<i>EURO</i>	50,00
--	-------------	-------

Berechnung der Einkommensteuer

<i>0% für die ersten 11.000,00</i>	<i>EURO</i>	0,00
------------------------------------	-------------	------

<i>20% für die restlichen 3.006,50</i>	<i>EURO</i>	601,30
--	-------------	--------

<i>Steuer vor Abzug der Absetzbeträge</i>	<i>EURO</i>	601,30
---	-------------	--------

<i>abzgl. Pensionsabsetzbetrag</i>	<i>EURO</i>	1.214,00
------------------------------------	-------------	----------

<i>Feste Einkommensteuer minus</i>	<i>EURO</i>	612,70
------------------------------------	-------------	--------

<i>Erstattung SV-Beiträge 80% von 798,00 EURO (max. 550,00 EURO)</i>	<i>EURO</i>	550,00
--	-------------	--------

<i>Abgabengutschrift</i>	<i>EURO</i>	550,00"
--------------------------	-------------	---------

Die Abgabenbehörde wies die gegenständliche Beschwerde mit Einkommensteuerbescheid 2022 (Beschwerdevorentscheidung gem. § 262 BAO) vom 17. April 2023 als unbegründet ab. Begründend führte das Finanzamt im Wesentlichen aus, dass Anspruchsvoraussetzung für den erhöhten Pensionistenabsetzbetrag ua. sei, dass der Steuerpflichtige mehr als sechs Monate im Kalenderjahr verheiratet oder eingetragener Partner sei und vom Ehepartner oder eingetragenen Partner nicht dauernd getrennt lebe; im konkreten Fall habe die Bf. keinen (Ehe)Partner, weshalb ihr auch - über den Pensionistenabsetzbetrag (2022: bis zu 825,00 €) hinaus - kein erhöhter Pensionistenabsetzbetrag (2022: bis zu 1.214,00 €) zustehe.

Mit als Vorlageantrag zu wertendem Anbringen vom 28. April 2023 (beim Finanzamt eingelangt am 2.5.2023) gab die Bf. einerseits an, dass sie die Nichtgewährung des beantragten erhöhten Pensionistenabsetzbetrages akzeptiere. Andererseits wandte sie sich unter Vorlage einer Verständigung sowie einer Bestätigung der PVA über die Leistungshöhe zum 1. Jänner 2022 sowie über die Höhe der im Kalenderjahr 2022 entrichteten Beiträge an Krankenversicherung gemäß § 73a ASVG für (eine) ausländische Leistung(en) und einer Kopie des angefochtenen Einkommensteuerbescheides 2022 samt Neuberechnungen dagegen, dass das Jahreseinkommen PVA bzw. die Einkommensteuer falsch berechnet worden sei und ein diesbezügliches Beschwerdebegehren (Punkt 1) unbeachtet geblieben sei.

Mit Vorlagebericht vom 2. November 2023 legte das Finanzamt - wie der Bf. mitgeteilt wurde - die in Rede stehende Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. Dabei gab die Abgabenbehörde neben einer Sachverhaltsdarstellung noch folgende Stellungnahme ab:

“Nach den Regelungen des § 84 Abs. 1 EStG 1988 hat der Arbeitgeber den Lohnzettel ohne besondere Aufforderung dem Finanzamt elektronisch zu übermitteln. Nach Abs. 3 müssen Lohnzettelländerungen, welche die Bemessungsgrundlage oder die abzuführende Steuer betreffen, dem Finanzamt innerhalb von zwei Wochen übermittelt werden. Es wurde bisher kein geänderter Lohnzettel von der PVA übermittelt. Es wird daher davon ausgegangen, dass die übermittelte Bemessungsgrundlage (Kz 245) von 11.624,76 € korrekt ist. Im Übrigen könnten nach Ansicht des Finanzamtes die Krankenversicherungsbeiträge gem. § 73a ASVG als Werbungskosten iZm den ausländischen Einkünften berücksichtigt werden.“

Mit Anbringen vom 13. November 2023 führte die Bf. in weiterer Folge noch aus, dass wenn ein Anspruch auf den Pensionistenabsetzbetrag bestehe und sich eine Einkommensteuer unter null ergebe, 75% der Sozialversicherungsbeiträge, höchstens aber 300,00 €, jährlich rückerstattet würden (SV-Rückerstattung). Die Rückerstattung vermindere sich um steuerfreie Ausgleichs- oder Ergänzungszulagen, erfolge im Wege der Veranlagung und sei mit der Einkommensteuer unter null begrenzt.

Gleichzeitig nahm sie folgende (händische) Steuerberechnung vor:

11.624,76 €	PVA
<u>3.402,78 €</u>	ausl. Einkünfte
15.027,54 €	
<u>- 50,00 €</u>	Kirchenbeitrag
14.977,54 €	
<u>- 173,16 €</u>	SV für ausl. Einkünfte
14.804,38 €	

0% - 11.000,00	0,00 €
20% - 3.804,38	760,88 €
- Pensionistenabsetzbetrag	- 825,00 €
Steuer nach Absetzbeträge	-64,12 €
SV-Rückerstattung	-300,00 €
Rückerstattung	364,12 €
- bereits ausbezahlt	- 29,49 €
Rest Rückerstattung	334,63 €

Das Bundesfinanzgericht (BFG) hat über die Beschwerde erwogen:

Gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 sind Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) u.a. Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis.

Nach § 84 Abs. 1 EStG 1988 besteht die Verpflichtung für jeden Arbeitgeber (Arbeitgeber iSd Einkommensteuergesetzes ist, wer Bezüge gemäß § 25 EStG 1988 ausbezahlt und den mit der Auszahlung dieser Bezüge verbundenen wirtschaftlichen Aufwand trägt), seinem Finanzamt oder der Österreichischen Gesundheitskasse ohne besondere Aufforderung die Lohnzettel aller im Kalenderjahr beschäftigten Arbeitnehmer zu übermitteln. Bei Auszahlung einer pflegebedingten Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage), von Wochengeld und vergleichbaren Bezügen aus der gesetzlichen Sozialversicherung sowie dem Grunde und der Höhe nach gleichartigen Zuwendungen aus Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen ist ein Lohnzettel von der auszahlenden Stelle auszustellen.

Der Lohnzettel hat alle im amtlichen Formular vorgesehenen für die Erhebung von Abgaben maßgeblichen Daten zu enthalten und ist, sofern nicht mangels technischer Voraussetzungen unzumutbar, bis Ende Februar des folgenden Kalenderjahres elektronisch zu übermitteln. Der Lohnzettel ist auf Grund der Eintragungen im Lohnkonto (§ 76 EStG 1988) auszuschreiben. Erfolgen nach Übermittlung eines Lohnzettels Ergänzungen des Lohnkontos, welche die

Bemessungsgrundlagen oder die abzuführende Steuer betreffen, ist ein berechtigter Lohnzettel innerhalb von zwei Wochen ab erfolgter Ergänzung an das Finanzamt des Arbeitgebers zu übermitteln (§ 84 Abs. 3 EStG 1988).

Nach § 84 Abs. 6 EStG 1988 ist dem Arbeitnehmer jede Änderung der vom Arbeitgeber vorgenommenen Eintragungen untersagt.

Die in § 84 Abs. 1 EStG 1988 angeführte Obliegenheit des Arbeitgebers *dient zum einen Kontrollzwecken und soll bewirken, dass bei einer durchzuführenden Veranlagung die Lohnsteuerpflichtigen Einkünfte in zutreffender Höhe erfasst werden*. Zum anderen werden durch die grundsätzliche Verpflichtung der Übermittlung auf elektronischen Weg, die Lohnzettel mit der Sozialversicherungsnummer des Arbeitnehmers verknüpft, was bedeutet, dass das Finanzamt die Veranlagung unter Ansatz der elektronisch gespeicherten Lohnzetteldaten durchführen kann und diese nicht nochmals eingeben muss (vgl. Jakom/Ebner EStG, 2024, § 84 Rz 1).

Ein Lohnzettel ist kein Anbringen iSd § 85 BAO, sondern lediglich Beweismittel in Form einer Privaturkunde; eine gegenüber anderen Beweismitteln erhöhte Beweiskraft oder gar eine formelle Bindungswirkung eines Lohnzettels ist dem Abgabenverfahrensrecht fremd. Hinsichtlich ihrer inhaltlichen Richtigkeit unterliegt eine solche Privaturkunde daher der freien Beweiswürdigung. Für die Abgabenbehörde besteht sohin keine Bindung an den Lohnzettel; er hat aber eine - wenn auch wesentliche - Indizwirkung.

Der Lohnzettel ist jedenfalls - wie das Lohnkonto - eine zentrale Komponente zur Feststellung, Plausibilisierung und Nachvollziehbarkeit der Besteuerungsgrundlagen nach dem Einkommensteuergesetz (vgl. Kirchmayr/Schaunig in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²² § 84 Tzen 1 und 20).

Im konkreten Fall hat das Finanzamt die Veranlagung der Bf. zur Einkommensteuer 2022 unter Ansatz der von der PVA elektronisch übermittelten Lohnzetteldaten durchgeführt. Einen berechtigten Lohnzettel iSd § 84 Abs. 3 EStG 1988 hat die PVA in weiterer Folge nicht übermittelt.

Auch wenn dem übermittelten Lohnzettel - wie oben ausgeführt - keine Bindungswirkung zukommt, hat er doch eine wesentliche Indizwirkung im Hinblick auf seine inhaltliche Richtigkeit bzw. die zutreffende Höhe der übermittelten Besteuerungsgrundlagen.

Wenn die Bf. die Richtigkeit der gegenständlichen Einkommensteuerberechnung und sohin die Richtigkeit des übermittelten Lohnzettels bestreitet, so ist diesbezüglichen bf. Überlegungen entgegenzuhalten, dass die mit Vorlageantrag vorgelegte Verständigung sowie Bestätigung der PVA die Angaben im Lohnzettel gerade bestätigen.

Ausgehend von einer monatlichen Leistung (Berufsunfähigkeitspension) lt. vorgelegter Verständigung der PVA vom Jänner 2022 iHv 1.020,79 € [damit ergeben sich im Streitjahr laufende Bezüge iHv 12.249,48 € (x 12 Monate), sonstige Bezüge iHv 2.041,58 € (x 2 Monate) und ein Bruttobezug iHv 14.291,06 € (x 14 Monate)] und darauf entfallenden als

Werbungskosten abzugsfähigen monatlichen Krankenversicherungsbeiträgen iHv 52,06 € [damit ergeben sich im Beschwerdejahr auf laufende Bezüge entfallende Krankenversicherungsbeiträge iHv 624,72 € (x 12 Monate) und auf sonstige Bezüge entfallende Krankenversicherungsbeiträge iHv 104,12 € (x 2 Monate)] errechnen sich für 2022 monatliche lohnsteuerpflichtige (inländische) Renteneinkünfte iHv 968,73 € [damit ergeben sich im fraglichen Jahr steuerpflichtige Bezüge (245) iHv 11.624,76 € (x 12 Monate)].

Der Bf. ist in ihren Berechnungen ein Fehler unterlaufen; indem sie ausgehend vom Anweisungsbetrag lt. Verständigung der PVA vom Jänner 2022 iHv 1.259,30 € und unter Abzug des monatlichen Pflegegeldes iHv 305,00 € sowie des auf die Berufsunfähigkeitspension entfallenden monatlichen Krankenversicherungsbeitrages iHv 52,06 € monatliche lohnsteuerpflichtige (inländische) Renteneinkünfte iHv 902,24 € errechnet [damit ergäben sich im fraglichen Jahr steuerpflichtige Bezüge (245) iHv 10.826,88 € (x 12 Monate)], es aber verabsäumt, den von der PVA abgezogenen monatlichen Krankenversicherungsbeitrag iHv 66,49 € hinzuzurechnen, hat die Bf. einen monatlichen Krankenversicherungsbeitrag iHv gesamt 118,55 € (66,49 € + 52,06 €) statt nur iHv 52,06 € in Abzug gebracht.

Entsprechend den obigen Überlegungen war daher der Vorgehensweise der Abgabenbehörde, im angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2022 vom 17. März 2023 im Hinblick auf die von der PVA bezogene Berufsunfähigkeitspension steuerpflichtige Bezüge (245) iHv 11.624,76 € zu berücksichtigen, zuzustimmen und war damit dem diesbezüglichen Beschwerdebegehren ein Erfolg zu versagen.

Mit ihrem Vorlageantrag vom 28. April 2023 hat die Bf. in Zusammenhang mit ihren ausländischen Pensionseinkünften (ordentliche Invalidenrente aus der Schweiz iHv 3.402,78 €) auch die Berücksichtigung von Werbungskosten iHv 173,16 € (14,43 € x 12 Monate) begehrt. Der mit Vorlageantrag vorgelegten Verständigung sowie Bestätigung der PVA zufolge handelt es sich dabei zweifelsfrei um Krankenversicherungsbeiträge gemäß § 73a ASVG für (eine) ausländische Leistung(en).

Wie im Verfahrensgang dargestellt, hat das Finanzamt im Vorlagebericht - nach nunmehriger Vorlage der gegenständlichen Bestätigung der PVA - den Werbungskostenabzug der fraglichen Beiträge zur Krankenversicherung außer Streit gestellt.

Nach § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Sie sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind.

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

Gemäß § 73a ASVG ist auch von einer ausländischen Rente ein Krankenversicherungsbeitrag im Inland zu entrichten, wenn der Bezieher der ausländischen Rente Anspruch auf Leistungen der

österreichischen Krankenversicherung hat.

Pflichtbeiträge iSd § 16 Abs. 1 Z 4 lit. a EStG 1988 liegen auch vor, wenn - wie im konkreten Fall - bei Bezug einer ausländischen Rente der für diese nach § 73a ASVG zu entrichtende Krankenversicherungsbeitrag von der inländischen Pension einbehalten oder gesondert vorgeschrieben wird. Diese Werbungskosten stehen im Zusammenhang mit der ausländischen Rente und sind bei ihr in Abzug zu bringen.

Dementsprechend schließt sich das Bundesfinanzgericht der unstrittigen Einschätzung beider Parteien an und war diesbezüglich sohin der angefochtene Bescheid zugunsten der Bf. abzuändern.

Zum mit Anbringen vom 13. November 2023 erstatteten Antrag auf Berücksichtigung eines SV-Erstattungsbetrages von 300,00 € ist abschließend Folgendes zu sagen:

Die Voraussetzungen für die Gutschrift von negativer Einkommensteuer hat der Gesetzgeber in § 33 Abs. 8 EStG 1988 normiert; § 33 Abs. 8 EStG 1988 in der im Streitjahr geltenden Fassung (BGBl. I Nr. 10/2022) lautet wie folgt:

“1. Ergibt sich nach Abs. 1 und 2 eine Einkommensteuer unter null, ist insoweit der Alleinverdienerabsetzbetrag oder der Alleinerzieherabsetzbetrag zu erstatten.

2. Ergibt sich bei Steuerpflichtigen, die Anspruch auf den Verkehrsabsetzbetrag haben, nach Abs. 1 und 2 eine Einkommensteuer unter null, sind 55% der Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 3 lit. a (ausgenommen Betriebsratsumlagen) und des § 16 Abs. 1 Z 4 und 5, höchstens aber 400 Euro jährlich rückzuerstatten (SV-Rückerstattung). Bei Steuerpflichtigen, die Anspruch auf ein Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 haben, sind höchstens 500 Euro rückzuerstatten. Bei Steuerpflichtigen, die Anspruch auf den Zuschlag gemäß Abs. 5 Z 3 haben, ist der maximale Betrag der SV-Rückerstattung um 650 Euro zu erhöhen (SV-Bonus).

3. Ergibt sich bei Steuerpflichtigen, die Anspruch auf den (erhöhten) Pensionistenabsetzbetrag haben, nach Abs. 1 und 2 eine Einkommensteuer unter null, sind 80% der Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 4, höchstens aber 550 Euro jährlich, rückzuerstatten (SV-Rückerstattung). Die Rückerstattung vermindert sich um steuerfreie Zulagen gemäß § 3 Abs. 1 Z 4 lit. f.

4. Auf Grund zwischenstaatlicher oder anderer völkerrechtlicher Vereinbarungen steuerfreie Einkünfte sind für Zwecke der Berechnung der Einkommensteuer gemäß Z 1 bis 3 wie steuerpflichtige Einkünfte zu behandeln. Der Kinderabsetzbetrag gemäß Abs. 3 bleibt bei der Berechnung außer Ansatz.

5. Die Erstattung erfolgt im Wege der Veranlagung gemäß § 41 und ist mit der nach Abs. 1 und 2 berechneten Einkommensteuer unter null begrenzt.

Da die Bf. (unstrittig) Anspruch auf den Pensionistenabsetzbetrag hat und sich bei ihr eine Einkommensteuer unter null ergibt, ist § 33 Abs. 8 EStG 1988 anzuwenden.

Danach erhalten Pensionistinnen und Pensionisten im Streitjahr maximal 550 Euro (2020: 300 Euro) SV-Rückerstattung, *gedeckt mit der berechneten Einkommensteuer unter null* sowie mit maximal 80% (2020: 75%) bestimmter Werbungskosten (bei Anspruch auf den Teuerungsabsetzbetrag werden im Kalenderjahr 2022 bei einer Einkommensteuer unter null im Rahmen der SV-Rückerstattung 100% der Werbungskosten im Sinn des § 16 Abs. 1 Z 4 EStG 1988, höchstens aber 1.050 Euro jährlich, erstattet; § 124b Z 407 lit. b EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 138/2022).

Nach § 33 Abs. 8 Z 5 EStG 1988 begrenzt die (nach Abs. 1 und 2 berechnete) negative Einkommensteuer ausdrücklich die Erstattung (Gutschrift), dh. bezogen auf den konkreten Fall, dass nur insoweit eine Rückerstattung der Sozialversicherungsbeiträge möglich ist, als diese in der sich aus dem Pensionistenabsetzbetrag ergebenden negativen Einkommensteuer iHv 64,12 € Deckung finden [vgl. dazu auch unter Herzog in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²⁴, § 33 Tz 89; Jakom/Kanduth-Kristen EStG, 2024, § 33 Rzn 110 ff; Wanke in Wiesner/Grabner/Knechtel/Wanke, EStG § 33 Anm 155o (Stand 1.1.2024, rdb.at)].

Angesichts dieser klaren gesetzlichen Regelung war dem diesbezüglichen Begehren der Bf. ein Erfolg zu versagen.

Zulässigkeit der Revision:

Gemäß Artikel 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichts die ordentliche 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 uneinheitlich beantwortet wird.

Im gegenständlichen Beschwerdefall lagen keine Rechtsfragen vor, denen grundsätzliche Bedeutung zukam. Die im Beschwerdefall zu lösenden Rechtsfragen beschränkten sich einerseits auf Rechtsfragen, welche bereits in der bisherigen VwGH-Rechtsprechung beantwortet wurden und solche, welche im Gesetz eindeutig gelöst sind. Im Übrigen hing der Beschwerdefall von der Lösung von nicht über den Einzelfall hinausgehenden Sachverhaltsfragen ab. Eine (ordentliche) Revision ist damit nicht zulässig.

Gesamthaft war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 25. August 2024