

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht fasst durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, betreffend Beschwerde vom 30. Jänner 2024 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 11. Jänner 2024 betreffend Einkommensteuer 2022 Steuernummer ***BF1StNr1*** den Beschluss:

- I. Gemäß § 278 Abs 1 BAO wird der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2022 sowie die in weiterer Folge erlassene Beschwerdeverentscheidung aufgehoben und die Sache zur Erledigung an die Abgabenbehörde zurückverwiesen.
- II. Gegen diesen Beschluss ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 iVm Abs. 9 B-VG nicht zulässig.

Begründung

I. Bisheriger Verfahrensgang

In ihrer Einkommensteuererklärung für das Jahr 2022 erklärte die Beschwerdeführerin neben inländischen Einkünften iHv 2.272,68 Euro, nichtselbständige Einkünfte ohne Lohnsteuerabzug (KZ 359) iHv 6.037,25 Euro sowie ausländische Einkünfte mit Progressionsvorbehalt (KZ 453) iHv 13.773,85 Euro.

Mit dem nunmehr angefochtenen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2022 setzte die belangte Behörde die Einkommensteuer 2022 iHv 2.126 Euro fest. Begründend führte die belangte Behörde aus, ausländische Einkünfte seien bei der Berücksichtigung in Österreich stets nach österreichischem Steuerrecht zu ermitteln. Für die Berücksichtigung in Österreich habe daher eine Umrechnung vom ausländischen Steuerrecht auf das österreichische Steuerrecht stattzufinden. Ein steuerfreier Ertragsanteil sei in Österreich nicht vorgesehen. Es werde daher der Bruttobezug von der deutschen AG in Höhe von 8.812,02 Euro und von der Versorgungsanstalt des Bundes und der Länder (VBL) in Höhe von 2.347,74 Euro bei den Einkünften ohne inländischen Steuerabzug (insgesamt 11.159,76 Euro) berücksichtigt. Von der deutschen Rentenversicherung seien 13.630,50 Euro ausbezahlt worden, davon seien die

Beiträge zur Krankenversicherung in Höhe von 374 Euro in Abzug gebracht worden. Die ausländischen Einkünfte mit Progressionsvorbehalt seien daher in Höhe von 13.256,50 Euro berücksichtigt worden.

In ihrer dagegen erhobenen Beschwerde begehrte die Beschwerdeführerin einerseits den gesamten deutschen SV-Beitragsanteil iHv 721 Euro steuerlich zu berücksichtigen und andererseits die Berücksichtigung und Entlastung ihrer in die Betriebsrentenkasse der deutschen AG eingezahlten, damals versteuerten und mit Sozialabgaben belasteten Arbeitnehmerbeiträge. Begründend führte sie im Wesentlichen aus, dass es dadurch, dass ihre ehemals in Deutschland bereits versteuerten und sozialversicherungspflichtigen Arbeitnehmerbeiträge nunmehr im Rahmen der Auszahlung der Betriebsrente erneut der österreichischen Einkommensteuer unterliegen zu einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung komme. Wäre die Betriebsrente ein inländischer Bezug, würden alle steuerlichen Vorteile zum Tragen kommen, da sie aber ein ausländischer Bezug sei, würden alle steuerlichen Vorteile wegfallen.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 26. März 2024 wies die belangte Behörde die Beschwerde als unbegründet ab. In der gesonderten Bescheidbegründung führte sie aus, es handle sich um eine deutsche Sozialversicherungsrente. Diese sei gemäß Art. 18 Abs. 2 iVm Art. 23 Abs. 2 lit. d DBA Deutschland unter Progressionsvorbehalt steuerbefreit. Eine Krankenkassenzusatzversicherung (Versicherungsunternehmen) in Höhe von 502 EUR sei nicht als Werbungskosten abzugsfähig. Die „Spesen“ in Höhe von 102 EUR könnten ebenfalls nicht berücksichtigt werden. Laut deutschem Steuerbescheid handle es sich um den Werbungskostenpauschbetrag. Ein Werbungskostenpauschale stehe nach österreichischem Recht nur im Zusammenhang mit Aktivbezügen zu (§ 16 Abs 3 EStG 1988). Deshalb scheide insofern ein steuermindernder Ansatz aus.

Bei der von der VBL bezogenen Rente handle es sich um eine von einer juristischen Person des öffentlichen Rechts bezogene Rente, die gemäß Art. 19 Abs. 2 DBA Deutschland, in Österreich zu besteuern sei, wenn die natürliche Person in diesem Staat ansässig und ein Staatsangehöriger dieses Staates sei. Dies treffe auf die Beschwerdeführerin zu.

Die Firmenrente der deutschen AG sei gemäß Art. 18 Abs. 1 DBA Deutschland im Ansässigkeitsstaat Österreich steuerpflichtig. Bei der Rente der VBL und der deutschen AG könnten keine etwaigen deutschen Freibeträge berücksichtigt werden. Die in Österreich zu besteuern den Einkünfte würden nach österreichischem Steuerrecht ermittelt.

Mit Schreiben vom 26. April 2024 beantragte die Beschwerdeführerin die Vorlage ihrer Beschwerde an das Bundesfinanzgericht.

Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin ist österreichische Staatsbürgerin und hat ihren Wohnsitz in Österreich. Von 1977 bis zu ihrer Pensionierung 2010 war sie bei einer deutschen Gesellschaft beschäftigt.

Neben Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit von der Sozialversicherungsanstalt der Selbständigen iHv 2.272,68 Euro bezog die Beschwerdeführerin im Veranlagungsjahr aus ihrer Tätigkeit in Deutschland eine deutsche Sozialversicherungsrente der „Deutschen Rentenversicherung Bund“ (nachfolgend: dt SV-Rente) iHv 13.630,50 Euro, weitere Ruhebezüge von der „Versorgungsanstalt des Bundes und der Länder“ (nachfolgend: VBL-Rente) iHv 2.347,74 Euro sowie eine Betriebsrente ihres ehemaligen deutschen Arbeitgebers (nachfolgend: dt Betriebsrente) iHv 8.812,02 Euro. Der an die Beschwerdeführerin und ihren Ehemann im Wege des „Splittingtarifs“ ergangene dt Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2022 weist Krankenkassenbeiträge iHv 721,-- Euro aus.

Für die steuerliche Beurteilung der Pensionseinkünfte aus den deutschen Renten fehlen entscheidungswesentliche Feststellungen. Die belangte Behörde hat es hinsichtlich der deutschen Sozialversicherungsrente unterlassen festzustellen, ob die im deutschen Einkommensteuerbescheid berücksichtigten Krankenkassenbeiträge iHv 721 Euro (in voller Höhe) auf die Beschwerdeführerin entfallen. Des Weiteren hat die belangte Behörde keine Feststellungen dahingehend getroffen, ob die Versorgungsanstalt des Bundes und der Länder (VBL) als Pensionskasse iSd § 5 Z 4 PKG anzusehen ist und von wem (Arbeitnehmer/Arbeitgeber) auf welcher Rechtsgrundlage in welcher Höhe die Beiträge an diese entrichtet wurden. In diesem Zusammenhang fehlen auch Feststellungen, wie die Beiträge steuerlich berücksichtigt wurden. Schließlich fehlen auch derartige Feststellungen zur bezogenen Betriebsrente.

Beweiswürdigung

Die obigen Sachverhaltsfeststellungen ergeben sich aus dem vorgelegten Verwaltungsakt. Nach der Aktenlage hat die Behörde bisher keine Ermittlungen durchgeführt, aus denen die Beurteilung der (Renten)Beiträge, die Qualifikation der rentenauszahlenden Einrichtungen (Pensionskasse/betriebliche Kollektivversicherung etc), der steuerlichen Berücksichtigung der Beiträge, die Herkunft der Beiträge (Arbeitnehmer/Arbeitgeber/ Entgeltumwandlung etc) ersichtlich wären.

Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse durfte das Bundesfinanzgericht daher in freier Beweiswürdigung von den obigen Sachverhaltsfeststellungen ausgehen.

Zu Spruchpunkt I (Aufhebung und Zurückverweisung)

§ 278 BAO lautet wie folgt:

"§ 278. (1) Ist die Bescheidbeschwerde mit Beschluss des Verwaltungsgerichtes

a) weder als unzulässig oder nicht rechtzeitig eingebracht zurückzuweisen (§ 260) noch

b) als zurückgenommen (§ 85 Abs. 2, § 86a Abs. 1) oder als gegenstandslos (§ 256 Abs. 3, § 261) zu erklären,

so kann das Verwaltungsgericht mit Beschluss die Beschwerde durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Beschwerdeentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Eine solche Aufhebung ist unzulässig, wenn die Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes durch das Verwaltungsgericht selbst im Interesse der Raschheit gelegen oder mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden ist.

(2) Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat.

(3) Im weiteren Verfahren sind die Abgabenbehörden an die für die Aufhebung maßgebliche, im aufhebenden Beschluss dargelegte Rechtsanschauung gebunden. Dies gilt auch dann, wenn der Beschluss einen kürzeren Zeitraum als der spätere Bescheid umfasst."

Die steuerliche Behandlung von Leistungen ausländischer Pensionskassen hängt maßgebend davon ab, ob die Beiträge vom Arbeitgeber oder vom Arbeitnehmer geleistet wurden und wie diese steuerlich behandelt wurden. (Beispielsweise dürfen gemäß § 25 Abs 1 Z 2 lit b Satz 2 iVm § 25 Abs 1 Z 2 lit a Satz 2 EStG nur 25 % der Ruhebezüge der ausländischen Pensionskasse oder Einrichtung iSd § 5 Z 4 PKG besteuert werden, wenn die Beitragsleistungen die in- oder ausländischen Einkünfte bzw das Einkommen nicht vermindert haben.) Die steuerliche Berücksichtigung der Beitragsleistungen hängt unter anderem aber auch davon ab, ob eine ausländische gesetzliche Verpflichtung zur Beitragsleistung bestanden hat und dementsprechend das Einkommen des Arbeitnehmers vermindert wurde. (vgl Hörtenhuber in BFGjournal 2020, 400ff und in ecolex 2021/60).

Vor dem Hintergrund der oben festgestellten, gänzlich fehlenden Sachverhaltsermittlungen hat es die Abgabenbehörde unterlassen, sich damit auseinanderzusetzen,

- ob die von der Beschwerdeführerin beanspruchten Krankenkassenbeiträge nur auf die Beschwerdeführerin oder auch auf deren Ehemann entfallen sind (aus dem im vorgelegten Akt enthaltenen dt Einkommensteuerbescheid, der als „Splitting-Bescheid“ ergangen ist, ist nicht ersichtlich, von und für wen der Krankenkassenbeitrag entrichtet wurde)
- ob es sich bei der Vorsorgeanstalt des Bundes und der Länder (VBL) um eine ausländische Pensionskasse oder Einrichtung iSd § 5 Z 4 PKG handelt

- ob der VBL in Bezug auf die Versicherungszeiten der Beschwerdeführerin die Eigenschaft einer Pflichtversicherung oder einer freiwilligen Versicherung zu kommt
- ob die Beiträge an die VBL vom Arbeitgeber, der Arbeitnehmerin (= Beschwerdeführerin) oder beiden (und in welchem Verhältnis) entrichtet wurden (vgl vgl § 25 Abs. 1 Z 2 lit b iVm lit. a 2. Satz EStG)
- auf welcher Rechtsgrundlage (gesetzliche Verpflichtung/ dienstvertragliche Verpflichtung/freiwillig etc) die Beiträge an die VBL geleistet wurden
- ob es sich bei den Beiträgen an die VBL um Beiträge handelte, die wirtschaftlich zu Lasten des Arbeitgebers oder der Arbeitnehmerin gingen
- wie die vom Arbeitgeber entrichteten Beiträge steuerlich behandelt wurden
- wie die von der Beschwerdeführerin geleisteten Beiträge steuerlich behandelt wurden. Haben die AN-Beiträge die steuerpflichtigen Einkünfte (im In- oder Ausland) bzw das steuerpflichtige Einkommen (im Ausland) vermindert (vgl *Geringer/Kirchmayr* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn* (Hrsg), Kommentar zum EStG (21. Lfg 2020) Bezüge und Vorteile aus Pensionskassen, betrieblichen Kollektivversicherungen, Stiftungen, Unterstützungskassen, Betrieblichen Vorsorgekassen sowie Insolvenz-Entgelt? Rz 52, Tabelle)?
- ob und in welchem Umfang ein Rechtsanspruch auf die Betriebsrente besteht
- ob es sich bei den Beitragsleistungen um Beiträge gehandelt hat, die auf Antrag der Arbeitnehmerin (Beschwerdeführerin) im Wege einer Entgeltumwandlung erbracht wurden (vgl Bundesfinanzgericht vom 15.03.2023, RV/7100034/2018).
- ob es sich bei der Betriebsrente um Leistungen aus einer betrieblichen Kollektivversicherung iSd § 93 VAG 2016 handelt.

Erhebungen sowie Feststellungen zur Erforschung des entscheidungswesentlichen Sachverhaltes wurden gänzlich unterlassen. In all diesen Fällen müsste das Ergebnis des Ermittlungsverfahrens (Abverlangen entsprechender Nachweise bei der deutschen Abgabenbehörde, der VBL, der Betriebsrentenkasse, der Krankenversicherung etc) in weiterer Folge jeweils der Beschwerdeführerin zur Wahrung des Parteigehörs übermittelt werden. Allfällige Einwände seitens der Beschwerdeführerin könnten allenfalls eine nochmalige Ermittlungstätigkeit erfordern, um den Sachverhalt abschließend feststellen zu können. Es wird jedoch auch darauf hingewiesen, dass die Beschwerdeführerin auf Grund des Auslandssachverhaltes gem § 115 Abs. 1 BAO eine erhöhte Mitwirkungspflicht trifft.

All diese für die Beurteilung des entscheidungswesentlichen Sachverhaltes erforderlichen und auch für das Bescheidergebnis wesentlichen Ermittlungen könnten zwar noch vom Bundesfinanzgericht im Rahmen eines das mangelhafte erstinstanzliche Ermittlungsverfahren substituierende Verfahren vorgenommen werden, reichen aber schon an ein Ausmaß heran, in dem für den Beschwerdefall von einer Verschiebung der der Abgabenbehörde zukommenden Ermittlungspflicht auf Ebene des Verwaltungsgerichtes gesprochen werden muss

(vgl. *Sutter in Holoubek/Lang*, Das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht und dem Bundesfinanzgericht; Die Entscheidung in der Sache im Steuerverfahren, S 275).

Da es im Beschwerdefall bei den ausstehenden Ermittlungshandlungen nicht bloß um punktuell und lückenschließend vorzunehmende Ermittlungshandlungen geht, sondern die der Abgabenbehörde zukommende Ermittlungspflicht geradezu originär substituiert werden müsste, kann nicht von einer erheblichen Kostenersparnis gesprochen werden, wenn das Bundesfinanzgericht gleichsam als Abgabenbehörde den entscheidungswesentlichen Sachverhalt erstmals ermittelt.

All diese Feststellungen hätten möglicherweise zu einem anderslautenden Bescheid geführt. Auch hierfür gilt, dass das Bundesfinanzgericht nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zwar grundsätzlich in der Sache zu entscheiden hat (vgl. VwGH 24. September 2014, 2010/13/0131), dies aber eben nicht so weit gehen kann, dass das Bundesfinanzgericht erstmals den entscheidungsrelevanten Sachverhalt zu ermitteln hat.

Sofern die belangte Behörde davon ausgeht, dass die VBL Rente unter Art 19 DBA Deutschland zu subsumieren sei, ist für das weitere Verfahren darauf zu verweisen, dass Art 19 DBA Deutschland mit „Öffentlicher Dienst“ überschrieben ist und es sich solcherart um Vergütungen, die von „[...] einer anderen juristischen Person des öffentlichen Rechts dieses Staates an eine natürliche Person **für diesem Staat, einer seiner Gebietskörperschaften oder einer anderen juristischen Person des öffentlichen Rechts geleistete Dienste**“ gezahlt werden, handelt. Dass die Beschwerdeführerin die VBL-Rente für Dienste, die sie Deutschland, einer seiner Gebietskörperschaften oder einer anderen juristischen Person des öffentlichen Rechts geleistet habe, erhalten hat, gibt es keinerlei Anhaltspunkte im vorgelegten Verwaltungsakt.

Zur Ermessensübung ist auszuführen, dass das Kriterium der Billigkeit dafür spricht, gegenüber einer Partei bereits im Verfahren vor der Abgabenbehörde ein ordnungsgemäßes Beweisverfahren und somit insgesamt ein mängelfreies, die Parteienrechte wahrendes Ermittlungsverfahren nach den §§ 114 ff BAO durchzuführen. Die Anordnungen des Gesetzgebers würden aber unterlaufen, wenn es wegen des Unterbleibens wesentlicher Ermittlungsschritte einer Verwaltungsbehörde zu einer Verlagerung nahezu des gesamten Verfahrens vor das Verwaltungsgericht käme und die Einrichtung von zwei Entscheidungsinstanzen damit zur bloßen Formsache würde. Es ist nicht im Sinne des Gesetzes, wenn ein Verwaltungsgericht, statt seine (umfassende) Kontrollbefugnis wahrnehmen zu können, jene Organisation ist, die erstmals alle Aspekte des entscheidungswesentlichen Sachverhalts ermittelt und einer Beurteilung unterzieht.

Im Hinblick auf das Kriterium der Zweckmäßigkeit stehen keine öffentlichen Interessen einer Aufhebung unter Zurückverweisung entgegen.

Die Beschwerdeentscheidung ist ebenfalls aufzuheben, weil ihre Wirkung durch den Vorlageantrag nicht berührt wird (vgl. *Ritz/Koran*, BAO⁷, §278 Tz 7).

Zur Zulässigkeit einer Revision

Gegen einen Beschluss 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.

Eine Revision ist unzulässig, weil die Frage, ob der Umfang der vom Bundesfinanzgericht zur Erforschung des entscheidungswesentlichen Sachverhaltes selbst vorzunehmenden Ermittlungen im konkreten Einzelfall jenes Ausmaß überschreitet, das eine Aufhebung und Zurückverweisung rechtfertigt, eine Sachfrage (nämlich Fehlen wesentlicher Sachverhaltsermittlungen) ist, die in freier Beweiswürdigung beurteilt wurde.

Wien, am 23. Oktober 2024