

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 2. August 2023 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 6. Juli 2023 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2022, ergangen zu Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe decken sich mit den in der vom Finanzamt erlassenen Beschwerdeverentscheidung ausgewiesenen Beträgen. Die Beschwerdeverentscheidung bleibt sonach unverändert und wird diesbezüglich auf diesen Bescheid verwiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin (Bf) bezog im Streitjahr 2022 neben einer seitens der PVA zur Auszahlung gebrachten inländischen Pension (Lohnzettel Kz 245: € 1.381,80) Pensionseinkünfte seitens der deutschen *V** ***1*** (brutto € 1.762,92) sowie Pensionseinkünfte der ***DR*** (€ 14.201,82 und € 9.393,12, jeweils brutto). Dieser Sachverhalt wurde der Abgabenbehörde im Wege des AEOI (Automatic Exchange of Information) von der deutschen Steuerbehörde zur Kenntnis gebracht.

Die Bf erklärte in einer Beilage (L 1i) zur Arbeitnehmerveranlagungserklärung für 2022, dass sie unter Progressionsvorbehalt stehende steuerbefreite Auslandseinkünfte in Höhe von insgesamt € 23.274,97 (Kz 453, nach Abzug von Werbungskosten) sowie ausländische Pensionseinkünfte ohne Steuerabzug (Kz 359) iHv € 1.754,16 erzielt habe.

Weiters gab die Bf bekannt, dass sie ganzjährig Pflegegeld beziehe und behindert sei (GdB 80%).

Im nunmehr bekämpften Einkommensteuerbescheid 2022 brachte das Finanzamt neben den inländischen Pensionseinkünften sowie den deutschen Pensionseinkünften seitens der *V** auch die von der ***DR*** zur Auszahlung gebrachten Pensionseinkünfte in Höhe der erklärten Beträge in Ansatz; letztere im Wege des Progressionsvorbehaltes.

In der Bescheidebegründung führte die Behörde aus, dass der begehrte Freibetrag für Behinderung nicht berücksichtigt worden sei, da die Bf ganzjährig Pflegegeld bzw. pflegebedingte Geldleistungen bezogen habe.

Mit Beschwerdeeingabe von 2.8.2023 wandte sich die Bf gegen den Einkommensteuerbescheid 2022 mit der Begründung, dass ihr aufgrund ihrer Behinderung ein tatsächlicher „Kostenaufwand von € 2.709,76“ entstanden sei. Diese Summe würde als agB ohne Selbstbehalt steuerlich zu berücksichtigen sein, zumal ein „kausaler Zusammenhang mit der Behinderung“ bestehe.

Mit Vorhalt vom 17.8.2023 trug die Behörde der Bf auf, eine genaue Kostenaufstellung im Zusammenhang mit ihrer Behinderung vorzulegen und die geltend gemachten Aufwendungen entsprechend nachzuweisen.

Im Zuge der Vorhaltsbeantwortung brachte die Bf einen Zahlungsbeleg über eine getätigte Einzahlung auf das Konto des Klinikums Klagenfurt in Höhe von € 190,06 sowie eine Zusammenschau (EDV Ausdruck) der Stadt-Apotheke ***Stadt1*** über die ihr im Streitjahr ausgehändigte Medikamente samt Kosten (angefallene Rezeptgebühren iHv insgesamt € 462,70) zur Vorlage.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 6.10.2023 gab die Abgabenbehörde der Beschwerde insoweit Folge, als dass nachgewiesene Kosten aus der eigenen Behinderung nach der Verordnung über agB in Höhe von € 652,76 steuerlich anerkannt wurden. Begründend führte die Behörde aus, dass die angefallenen Kosten nur im Ausmaß ihres Nachweises Anerkennung finden können.

Mit Antrag vom 2.11.2023 beantragte die Bf die Vorlage ihrer Beschwerde an das Verwaltungsgericht. Dies mit der Begründung, dass sowohl der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2022 als auch die Beschwerdevorentscheidung unrichtig seien, da die deutschen Rentenzahlungen in unrichtiger Höhe erklärt worden seien. Laut Bescheid des Finanzamtes Neubrandenburg vom 18.9.2023 für 2022 betrage ihr zu versteuerndes Einkommen € 11.463,00 und nicht € 23.274,97.

Die Bf legte den genannten Steuerbescheid der deutschen Steuerbehörde vor. Die darin ausgewiesene festgesetzte Einkommensteuer von € 389 fußt auf folgenden Bemessungsgrundlagen:

Sonstige Einkünfte inländische Leibrente/n				
Jahresbetrag der Rente	14.201			
darin enthaltener Anpassungsbetrag	3.602			
ab steuerfreier Teil der Rente	5.300			
steuerpflichtiger Teil der Rente	8.901	8.901		
Jahresbetrag der Rente	9.393			
darin enthaltener Anpassungsbetrag	2.401			
ab steuerfreier Teil der Rente	3.496			
steuerpflichtiger Teil der Rente	5.897	5.897		
Summe der zu besteuern den Renten und Leistungen		14.798		
ab Werbungskosten-Pauschbetrag		102		
Einkünfte		14.696		14.696
Summe der Einkünfte				14.696
Gesamtbetrag der Einkünfte				14.696
ab beschränkt abziehbare Sonderausgaben				
Beiträge zur Krankenversicherung	478			
Beiträge zur Pflegeversicherung	0			
ab sonstige steuerfreie Zuschüsse	239			
verbleiben	239	239		
zuzüglich übrige Vorsorgeaufwendungen		242		
Summe		481		
davon abziehbar			481	
Summe der abziehbaren Vorsorgeaufwendungen			481	481
Sonderausgaben-Pauschbetrag				36
Pflegekosten			3.450	
-zumutbare Belastung			734	
abziehbar nach § 33 EStG				2.716
Einkommen / zu versteuerndes Einkommen				11.463

In ihrem Vorlagebericht vom 10.1.2024 beantrage die belangte Behörde die Abweisung der Beschwerde im Sinne der ergangenen Beschwerdeentscheidung. Als Begründung führte diese u.a. wörtlich aus:

„Rechtsgrundlagen:

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

Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Deutschland und Österreich (von nun an kurz DBA): Art. 4 Abs. 1: Im Sinne dieses Abkommens bedeutet der Ausdruck „eine in einem Vertragsstaat ansässige Person“ eine Person, die nach dem Recht dieses Staates dort auf Grund ihres

Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthalts, des Ortes ihrer Geschäftsleitung oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist, und umfasst auch diesen Staat, seine Gebietskörperschaften und andere juristische Personen des öffentlichen Rechts. Der Ausdruck umfasst jedoch nicht eine Person, die in diesem Staat nur mit Einkünften aus Quellen in diesem Staat oder mit in diesem Staat gelegenen Vermögen steuerpflichtig ist.

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

Art. 23 Abs. 2 lit. d: 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.

Die Bf. besitzt einen Wohnsitz in Österreich und ist somit in Österreich gemäß § 1 Abs. 2 EStG grundsätzlich mit ihrem gesamten Welteinkommen unbeschränkt steuerpflichtig.

Aufgrund dieses Wohnsitzes in Österreich (und dem Umstand, dass nach der Aktenlage kein Wohnsitz in Deutschland besteht) ist die Bf. nach Art. 4 Abs. 1 DBA auch im Sinne des DBAs als in Österreich ansässig zu qualifizieren.

Der Art. 18 Abs. 2 DBA weist Deutschland das Recht zur Besteuerung der deutschen Pension zu. Wegen des Art. 23 Abs. 2 lit. d ist es Österreich aber erlaubt, das in Deutschland zu besteuernde Einkommen für die Ermittlung des auf das österreichische Einkommen entfallenden Durchschnittsteuersatzes heranzuziehen.

Bei Anwendung des Progressionsvorbehalts wird das (Gesamt)Einkommen nach den Vorschriften des österreichischen Einkommensteuergesetzes ermittelt (VwGH 14.12.2006, 2005/14/0099).

Die Ermittlung der ausländischen Einkünfte erfolgt ebenso wie die Einkommensermittlung ausschließlich nach den Vorschriften des innerstaatlichen Rechts (Lang, Doppelbesteuerungsabkommen, S. 102). Dementsprechend ist auch bei Anwendung der Befreiungsmethode der aus der innerstaatlichen Bemessungsgrundlage auszuschneidende Teil der Einkünfte stets nach innerstaatlichem Recht zu ermitteln (VwGH 6.3.1984, 83/14/0107).

Bei Anwendung des Progressionsvorbehalts wird das (Gesamt)Einkommen nach den Vorschriften des österreichischen Einkommensteuergesetzes ermittelt (VwGH 14.12.2006, 2005/14/0099).

Bei der Durchführung des Progressionsvorbehaltes ist nach § 2 Abs. 2 EStG 1988 das zu veranlagende Einkommen zu ermitteln, als ob kein Abkommen bestünde. Darauf ist die auf dieses Einkommen entfallende österreichische Steuer und der Durchschnittsteuersatz zu

ermitteln. Dieser Durchschnittssteuersatz wird daraufhin auf jenen Einkommensteil angewendet, der nach dem Abkommen in Österreich besteuert werden darf.

§ 25 Abs. 1 Z. 3 lit. c EStG 1988 legt fest, dass nicht selbstständige Einkünfte auch Pensionen aus einer ausländischen gesetzlichen Sozialversicherung sind, die einer inländischen gesetzlichen Sozialversicherung entspricht. Gesetzlich nicht vorgesehen ist, dass solche Pensionseinkünfte nur mit einem bestimmten Anteil zu erfassen sind.

Bei der gegenständlichen deutschen Pension handelt es sich um nicht selbstständige Einkünfte im Sinne des § 25 Abs. 1 Z. 3 lit. c EStG 1988. Diese Einkünfte dürfen lediglich im Rahmen des Progressionsvorbehaltes berücksichtigt werden. (..)“.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf. bezog im Streitjahr 2022 von der ***DR*** Renteneinkünfte in Höhe von € 14.201,82 und € 9.393,12 (Bruttobeträge). Dieser Sachverhalt wurde der österreichischen Finanzverwaltung von der deutschen Steuerbehörde via AEIO mitgeteilt. Ebenso wurden der inländischen Steuerbehörde eine an die Bf von Seiten der *V** zur Auszahlung gebrachte Rentenzahlung von € 1.762,92 zur Kenntnis gebracht.

Im Zuge der Veranlagung brachte das Finanzamt die Rentenzahlungen der ***DR*** erklärungsgemäß mit € 23.274,97 im Wege des Progressionsvorbehaltes in Ansatz.

Die Bf begehrt in ihrer Beschwerde die Zuerkennung von Aufwendungen im Zusammenhang mit ihrer Behinderung von € 2.709,76, wobei diese lediglich Ausgaben in Höhe von € 652,76 (Einzahlungsbeleg Klinikum, Rezeptgebühren) nachweisen konnte.

Erst in ihrem Vorlagenantrag beantragte die Bf das Gericht möge bei der steuerlichen Berücksichtigung der Renteneinkünfte der ***DR*** lediglich jenen Betrag (€ 11.463) zugrunde legen, welcher auch in Deutschland einer Versteuerung zugeführt wurde.

Das Finanzamt hielt dem entgegen, dass für eine derartige Vorgehensweise, nämlich die teilweise Berücksichtigung von deutschen Renteneinkünften, nämlich im Ausmaß ihrer Steuerhängigkeit in Deutschland, keine gesetzliche Handhabe bestehe.

2. Beweiswürdigung

Das erkennende Gericht stützt seine Beweiswürdigung auf das Vorbringen der Verfahrensparteien sowie auf die zur Vorlage gebrachten Behördenakten samt den darin einliegenden Urkunden.

Eine mündliche Verhandlung wurde seitens der Bf nicht beantragt. Das Gericht sah aufgrund des zu beurteilenden Sachverhaltes auch keine Notwendigkeit zur Durchführung einer solchen ex offio.

3. Rechtliche Beurteilung

1. Renteneinkünfte ***DR***

Unstrittig ist, dass die von der ***DR*** zur Auszahlung gebrachten Renteneinkünfte im Rahmen des sogenannten Progressionsvorbehaltes zu erfassen sind. Demnach werden diese nur für die Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes in Ansatz gebracht. Der ermittelte Durchschnittssteuersatz wird sodann auf die inländischen Einkünfte angewendet und wirkt sich damit gegenüber dem progressiven Staffeltarif nach § 33 EStG 1988 steuererhöhend aus.

In Streit steht in welcher Höhe die genannten Renteneinkünfte bei der Berechnung des Durchschnittssteuersatzes heranzuziehen sind. Die Bf geht in ihrem Vorlageantrag davon aus, dass der Berechnung jener Betrag zugrunde zu legen ist, der auch als Bemessungsgrundlage für die in Deutschland erfolgte Besteuerung dient. Dies wären im gegenständlichen Fall laut Steuerbescheid des Finanzamtes Neubrandenburg vom 18.9.2023 € 11.463,00.

Das Finanzamt geht indes vom erklärten Betrag (€ 23.274,97) aus und begründet dies mit dem Argument, dass die Bestimmung des § 25 Abs. 1 Z 3 lit. c EStG 1988 festlege, dass auch Pensionen aus einer ausländischen gesetzlichen Sozialversicherung zu den nichtselbstständigen Einkünften zählen würden, sofern diese einer inländischen gesetzlichen Sozialversicherung entsprächen. Dass solche ausländischen Pensionseinkünfte nur mit einem bestimmten Anteil zu erfassen wären, sei gesetzlich nicht vorgesehen.

Das erkennende Gericht hält dazu fest:

Grundsätzlich gilt:

Als Rechtsgrundlage für die Erfassung deutscher Renteneinkünfte in Österreich dienen die Bestimmungen der §§ 18 und 23 DBA Österreich-Deutschland, BGBl III Nr. 182/2002 idF des BGBl III Nr. 32/2012.

Art. 18 DBA-D lautet auszugweise:

(1) Erhält eine in einem Vertragsstaat ansässige Person Ruhegehälter und ähnliche Vergütungen oder Renten aus dem anderen Vertragsstaat, so dürfen diese Bezüge nur im erstgenannten Staat besteuert werden.

(2) Bezüge, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus der gesetzlichen Sozialversicherung des anderen Vertragsstaats erhält, dürfen abweichend von vorstehendem Absatz 1 nur in diesem anderen Staat besteuert werden.

(3) bis (5) ...

Art. 23 DBA-D lautet auszugsweise:

(1) ...

(2) *Bei einer in der Republik Österreich ansässigen Person wird die Steuer wie folgt festgesetzt:*

a) 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 vorbehaltlich der Buchstaben b und c diese Einkünfte oder dieses Vermögen von der Besteuerung aus.

b) bis c) ...

d) 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.

Gemäß diesen bilateralen Bestimmungen dürfen Bezüge, die eine in einem Vertragsstaat (= Österreich) ansässige Person aus der gesetzlichen Sozialversicherung des anderen Vertragsstaats erhält, nur in diesem anderen Staat (= Deutschland) besteuert werden.

Gemäß Art. 23 Abs. 2 lit. a DBA Deutschland nimmt Österreich Einkünfte von der Besteuerung aus, die nach diesem Abkommen in der Bundesrepublik Deutschland besteuert werden dürfen.

Gemäß Art. 23 Abs. 2 lit. d DBA Deutschland dürfen diese Einkünfte gleichwohl in Österreich bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen einbezogen werden. Dies erfolgt im Wege des sogenannten Progressionsvorbehaltes.

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

Bei Anwendung des Progressionsvorbehaltes ist daher das (Gesamt)einkommen nach den Vorschriften des österreichischen Einkommensteuergesetzes zu ermitteln (vgl. VwGH 14.12.2006, 2005/14/0099). Besonderheiten des ausländischen Steuerrechtes, wie beispielsweise im ausländischen Recht vorgesehene Steuerbefreiungen, sind dabei nicht zu berücksichtigen (vgl. Doralt, EStG Kommentar, § 2 Tz 193, mwN.; Wiesner ua., EStG, § 2 Anm. 86 f).

Die im vorliegenden Fall auf Grundlage des deutschen EStG erfolgte Steuerfreistellung von Teilen der deutschen Pensionseinkünfte ist für die Heranziehung der Pensionseinkünfte zur Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes bzw. folglich für die Anwendung des Progressionsvorbehaltes irrelevant. Für den Progressionsvorbehalt relevant sind die gesamten deutschen Brutto-Rentenbezüge vermindert um allfällige damit zusammenhängende Werbungskosten (Krankenkassenbeiträge); diesen Betrag gab die Bf in ihrer Steuererklärung für 2022 unzweifelhaft mit € 23.274,97 an.

Entgegen der Auffassung der Bf sieht das Gesetz nicht vor, dass deutsche Renteneinkünfte in Österreich nur mit einem bestimmten Anteil zu erfassen wären (vgl. VwGH 14.12.2006, 2005/14/0099). Die teilweise Besteuerung von Renteneinkünften stellt vielmehr eine Besonderheit des deutschen Abgabenrechts dar; das österreichische Steuerrecht kennt indes keine vergleichbare Bestimmung. Da das österreichische Einkommensteuergesetz nicht vorsieht, dass die ausländischen Einkünfte nach § 25 Abs. 1 Z 3 lit c EStG 1988 nur mit einem bestimmten Anteil bei der Berechnung des Progressionssteuersatzes miteinzubeziehen sind, bleibt dem diesbezüglichen Begehren der Bf die Anerkennung versagt (vgl. dazu BFG 7.1.2015, RV/6100276/2012; 03.12.2018, RV/3100390/2017; 16.04.2020, RV/5100315/2019, uvm. bzw. VwGH 2.6.2021, Ra 2020/15/0132)

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

Die österreichische Rechtslage ist somit eindeutig und wirft keine Zweifelsfragen auf.

2. Tatsächliche Kosten einer Behinderung

Die Bf wurde vom Finanzamt im Vorhaltewege aufgefordert, den begehrten Betrag von € 2.709,76 an tatsächlich erwachsenen Kosten aus dem Titel der Behinderung durch geeignete Urkunden nachzuweisen.

Im Zuge der Vorhaltsbeantwortung wurden Aufwendungen von € 652,76 bescheinigt (Rezeptgebühren sowie Zahlung an das Klinikum Klagenfurt). Weitere Nachweise bzw. Bescheinigungen wurden nicht vorgelegt.

Das Gericht folgt der vom Finanzamt in seiner Beschwerdeverentscheidung vertretenen Rechtsauffassung und anerkennt den genannten Betrag von € 652,76 als agB.

Damit erfährt die in dieser Beschwerdesache ergangene Beschwerdeverentscheidung des Finanzamtes vom 6.10.2023 keine Änderung.

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.

Diese Voraussetzungen treffen gegenständlich allesamt nicht zu.

Klagenfurt am Wörthersee, am 31. März 2025