

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache der ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Team Jünger Steuerberater OG, Kaiserjägerstraße 24, 6020 Innsbruck, über die Beschwerde vom 20. November 2024 gegen den Bescheid des ***FA*** vom 11. November 2024 betreffend Einkommensteuer 2023 zu Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin reichte am 11.11.2024 die Einkommensteuererklärung 2023 elektronisch beim Finanzamt ein, welches am selben Tag den Einkommensteuerbescheid 2023 erließ.

In ihrer Beschwerde vom 20.11.2024 beantragte die Beschwerdeführerin, den Verkehrsabsetzbetrag bei der Berechnung des anzuwendenden Durchschnittsteuersatzes außer Ansatz zu lassen. Der Verkehrsabsetzbetrag sei von der tatsächlich anfallenden Einkommensteuer abzuziehen.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 12.12.2024 wies das Finanzamt die Beschwerde ab und begründete dies wie folgt: „Mit dem AbgSiG 2007, BGBl I 99, wurde für die Berechnung der

Steuer unter Berücksichtigung eines Progressionsvorbehaltes aus der Anwendung eines DBA mit Wirkung ab der Veranlagung 2007 eine Sonderregelung in § 33 Abs 11 EStG 1988 verankert. Dafür ist der Durchschnittssteuersatz zunächst ohne Berücksichtigung der Abzüge (Absetzbeträge) gem. Abs. 3a bis 6 zu ermitteln (§ 33 Abs 11 idF StRefG 2020, BGBl I 103/2019). Die Absetzbeträge gem. Abs 3a bis 6 sind erst von der unter Anwendung des ermittelten Durchschnittssteuersatzes errechneten Steuer abzuziehen. Der Durchschnittssteuersatz dient der Ermittlung des Steuerbetrages, der auf die ausländischen Einkünfte im Ansässigkeitsstaat entfällt. Nach dem Gesetzeswortlaut hat die Ermittlung für Zwecke der Steueranrechnung gem. § 33 Abs 10 zu erfolgen. Dies bewirkt, dass die persönlichen Absetzbeträge nur aliquot wirken.“

Die Beschwerdeführerin beantragte am 18.12.2024 die Vorlage ihrer Beschwerde an das Bundesfinanzgericht und führte aus, es sei dem Gesetz (§ 33 Abs. 10 EStG 1988) nicht zu entnehmen, dass die persönlichen Absetzbeträge bei der Veranlagung nur aliquot zu berücksichtigen seien.

Das Finanzamt legte die Beschwerde am 20.3.2025 dem Bundesfinanzgericht vor und brachte vor, der im Beschwerdefall anzuwendende Progressionsvorbehalt habe seine Rechtsgrundlage nicht in einem Doppelbesteuerungsabkommen, sondern im innerstaatlichen Recht: Die Beschwerdeführerin habe einen inländischen Wohnsitz und daher bestehe unbeschränkte Steuerpflicht. Verwiesen werde auf VwGH 7.9.2022, Ra 2021/132/0067. Das Finanzamt beantragte, die geltend gemachten Steuerberatkungskosten als Sonderausgaben und die geltend gemachte Ärzteversicherung bzw. Ärztekammerumlage progressionsmindernd bei den deutschen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zu berücksichtigen. Eine selbständige Tätigkeit in Österreich habe – wie im Vorjahr 2022 – auch im Jahr 2023 nicht vorgelegen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin hatte im Streitjahr 2023 und hat nach wie vor ausweislich des Zentralen Melderegisters ihren Hauptwohnsitz in ***ö_Ort***. Sie hat einen weiteren Wohnsitz in Deutschland.

Die Beschwerdeführerin war im Jahr 2023 nichtselbständig als Ärztin bei einem Arbeitgeber in Deutschland beschäftigt. Sie hat in Österreich keine selbständige Tätigkeit als Ärztin ausgeübt. Sie hat Einkünfte aus der Vermietung einer Wohnung in Österreich erzielt.

Die Beschwerdeführerin hat im Jahr 2023 EUR 576,00 an Steuerberatkungskosten in Österreich bezahlt. Sie hat insgesamt EUR 225,00 an Prämien zu einer Haftpflichtversicherung für Ärzte und Kammerumlagen zur ***X*** Ärztekammer in Höhe von insgesamt EUR 172,60 bezahlt.

Diese Tatsachen sind zwischen den Parteien unstrittig und durch den Akteninhalt zweifelsfrei belegt.

2. Rechtliche Beurteilung

2.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung und Abänderung)

Strittig ist zwischen den Parteien zunächst, ob der Verkehrsabsetzbetrag von der errechneten Steuer vor oder nach der Anwendung des Durchschnittssteuersatzes anzuwenden ist.

§ 33 EStG 1988 in der für die Veranlagung 2023 geltenden Fassung vor BGBl I 113/2024 (Abgabenänderungsgesetz 2024) lautet auszugsweise:

„(10) Ein im Rahmen einer Veranlagung bei der Berechnung der Steuer anzuwendender Durchschnittssteuersatz ist vorbehaltlich des Abs. 11 nach Berücksichtigung der Abzüge gemäß Abs. 3a bis 6 (ausgenommen Kinderabsetzbeträge nach Abs. 3) zu ermitteln. Diese Abzüge sind nach Anwendung des Durchschnittssteuersatzes nicht nochmals abzuziehen.

(11) Ist bei der Berechnung der Steuer ein Progressionsvorbehalt aus der Anwendung eines Doppelbesteuerungsabkommens zu berücksichtigen, gilt für die Steuerberechnung Folgendes: Der Durchschnittssteuersatz ist zunächst ohne Berücksichtigung der Abzüge gemäß Abs. 3a bis 6 zu ermitteln. Von der unter Anwendung dieses Durchschnittssteuersatzes ermittelten Steuer sind die Abzüge gemäß Abs. 3a bis 6 (ausgenommen Kinderabsetzbeträge nach Abs. 3) abzuziehen.“

§ 124b Z 459 EStG 1988 normiert, dass der Abs. 11 des § 33 EStG 1988 letztmalig bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2023 anzuwenden ist.

Die Einkommensteuer 2023 ist somit nur dann in der in § 33 Abs. 11 EStG 1988 dargestellten Art und Weise zu berechnen, wenn ein Progressionsvorbehalt aus der Anwendung eines Doppelbesteuerungsabkommens zu berücksichtigen ist. Dies trifft im Fall der Beschwerdeführerin nicht zu:

Die Beschwerdeführerin ist unstrittig in Deutschland ansässig. Da die Beschwerdeführerin auch in Österreich einen Wohnsitz hat, ist sie in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig.

Gemäß Art. 6 DBA Deutschland dürfen Einkünfte, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unbeweglichem Vermögen bezieht, das im anderen Vertragsstaat liegt, im anderen Vertragsstaat besteuert werden. Das Besteuerungsrecht an den Einkünften der Beschwerdeführerin aus Vermietung und Verpachtung kommt daher Österreich zu.

Gemäß Art. 15 DBA Deutschland dürfen (vorbehaltlich der Artikel 16 bis 20) Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, die Arbeit wird im anderen Vertragsstaat ausgeübt. Das Besteuerungsrecht an den Einkünften der Beschwerdeführerin aus nichtselbständiger Arbeit kommt daher Deutschland zu.

Art. 23 DBA Deutschland enthält keine Aussage dahin, dass ein nach innerstaatlichem Recht anzuwendender Progressionsvorbehalt aufgrund des DBA eingeschränkt oder ausgeschlossen würde.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entfalten Doppelbesteuerungsabkommen eine Schrankenwirkung nur insofern, als sie eine sich aus dem innerstaatlichen Steuerrecht ergebende Steuerpflicht begrenzen. Ob Steuerpflicht besteht, ist also zunächst nach dem innerstaatlichen Steuerrecht zu beurteilen. Ergibt sich aus dem innerstaatlichen eine Steuerpflicht, ist in einem zweiten Schritt zu beurteilen, ob das Besteuerungsrecht durch ein DBA eingeschränkt ist.

Bei der Beurteilung der Steuerpflicht grenzüberschreitender Sachverhalte muss zunächst der Steueranspruch nach innerstaatlichem Steuerrecht, also durch Anwendung des EStG 1988, ermittelt werden. Gemäß § 1 Abs. 2 zweiter Satz EStG 1988 ist dabei bei unbeschränkt Steuerpflichtigen das nach den Vorschriften des EStG 1988 ermittelte Welteinkommen heranzuziehen. Auf der Grundlage dieses Steueranspruchs errechnet sich der anzuwendende Durchschnittssteuersatz. Sodann wird der Teil des Einkommens, das aufgrund des DBA der Besteuerungsbefugnis Österreichs entzogen wird, aus der Bemessungsgrundlage ausgeschieden und der zuvor ermittelte Durchschnittssteuersatz auf das übrige Einkommen angewendet. Gemäß § 1 Abs. 2 EStG 1988 sind jene natürlichen Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, unbeschränkt steuerpflichtig. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte. Der Steuersatz bemisst sich nach dem (Gesamt)einkommen, worin innerstaatlich der Progressionsvorbehalt seine Rechtsgrundlage findet (VwGH 7.9.2022, Ra 2021/13/0067 mwN zum DBA Türkei; BFG 2.5.2023, RV/7101743/2021 zum DBA Litauen und BFG 22.1.2022, RV/2100636/2021 zum DBA Deutschland).

Daher war der Durchschnittssteuersatz nach § 33 Abs. 11 EStG zu ermitteln, wobei der Verkehrsabsatzbetrag bei dieser Ermittlung zu berücksichtigen war (siehe auch BFG 7.2.2025, RV/1100295/2024 zum DBA Türkei).

Das Vorbringen der Beschwerdeführerin stützt sich im Übrigen auf die ab 2024 geltende Rechtslage, welche für das Streitjahr 2023 (noch) nicht anwendbar ist.

Die Beitragsleistungen an die Ärztekammer und die Prämienzahlungen zu einer Haftpflichtversicherung sind mangels Ausübung einer ärztlichen Tätigkeit im Inland den in

Deutschland erzielten Einkünften zuzuordnen. Die Beschwerdeführerin ist dem diesbezüglichen Vorbringen des Finanzamtes im Vorlagebericht nicht entgegengetreten.

Die von der Beschwerdeführerin als Betriebsausgaben geltend gemachten Steuerberatungskosten sind mangels Führung eines Betriebes im Inland Sonderausgaben (§ 18 Abs. 1 Z 6 EStG 1988).

Die Bemessungsgrundlagen und die Einkommensteuer 2023 stellen sich dar wie folgt:

Einkünfte aus selbständiger Arbeit	0,00
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	7.360,54
Sonderausgaben (Steuerberatungskosten)	-576,00
Einkommensteuer zur Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes	
Einkommen	6.784,54
Ausländische Einkünfte	28.880,84
Bemessungsgrundlage für den Durchschnittssteuersatz	35.665,38
0 % für die ersten 11.693,00	0,00
20 % für die weiteren 7.441,00	1.488,20
30 % für die weiteren 12.941,00	3.882,30
41 % für die restlichen 3.590,38	1.472,06
	6.842,56
Verkehrsabsetzbetrag	-1.105,00
	5.737,56
Durchschnittssteuersatz in Prozent	16,09
Durchschnittssteuersatz	1.091,63
Rundung gemäß § 39 Abs. 3 EStG 1988	0,37
festgesetzte Einkommensteuer	1.092,00

2.2. Zu Spruchpunkt II. (Unzulässigkeit der Revision)

Die Revision ist nicht zulässig, da sich die rechtliche Würdigung unmittelbar aus dem Gesetz ergibt und der zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes folgt.

Innsbruck, am 21. Oktober 2025