IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. W in der Beschwerdesache Bf., R-Straße-xx, Gde X, vertreten durch die XY Steuerberatung GmbH, E-Straße-xy, GDe Z, über die Beschwerde vom 3. November 2023 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich, Postfach 260, 1000 Wien, vom 13. Oktober 2023 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2021 (Steuernummer dd-aaa/ccbb) zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO im Umfang der Beschwerdevorentscheidung teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.
Hinsichtlich der Bemessungsgrundlagen und der festgesetzten Abgabe wird auf die Beschwerdevorentscheidung vom 5. Jänner 2024 verwiesen.

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.) ist österreichische Staatsbürgerin und in Österreich wohnhaft. Sie bezog im Beschwerdejahr neben Pensionsbezügen bzw. einem Witwenversorgungsgenuss der österreichischen Pensionsversicherungsanstalt bzw. der Krankenfürsorgeanstalt der Bediensteten der Stadt X auch noch Rentenzahlungen von der Deutschen Rentenversicherung Bund und der Deutschen Rentenversicherung Bayern Süd.

Nach elektronischem Einlangen ihrer Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2021 und nach einem entsprechenden Vorhalteverfahren (vgl. das Ergänzungsersuchen des Finanzamtes vom 3.7.2023 und das diesbezügliche Antwortschreiben der steuerlichen Vertretung der Bf. vom 14.7.2023, mit welchem die Beschlüsse des BG X vom 1.6.2021 sowie vom 5.8.2022 in der Verlassenschaftssache Bf-Gatte, der not. Schenkungsvertrag vom 16.1.2013 und einer Aufstellung der Begräbniskosten samt Rechnungskopien vorgelegt wurden) wurde die Bf. mit Bescheid vom 13. Oktober 2023 zur Einkommensteuer für das Jahr 2021 veranlagt; dabei ließ das Finanzamt von den als außergewöhnliche Belastungen geltend gemachten Begräbniskosten iHv 5.047,53 € einen Betrag von 3.534,84 € mit der Begründung unberücksichtigt, dass dieser Betrag aus dem Nachlassvermögen zu tragen sei; dem Restbetrag (1.512,69 €) versagte es die Anerkennung, zumal dieser niedriger sei als der zu berücksichtigende Selbstbehalt von 3.041,85 €.
Die unter *"Einkünfte ohne Ausgaben für ergonomisch geeignetes Mobiliar für Homeoffice"* iHv 2.976,93 € erklärten deutschen Pensionseinkünfte nahm die Abgabenbehörde - ausgehend vom Besteuerungsrecht Deutschlands - von der österreichischen Besteuerung aus, bezog diese aber bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen ein und wandte daher auf die tatsächlich zu versteuernden Einkünfte den unter Berücksichtigung dieser betreffenden Einkünfte ermittelten Steuersatz an (sog. Progressionsvorbehalt).

In der dagegen erhobenen Beschwerde vom 3. November 2023 beantragte die steuerliche Vertretung der Bf. die Berücksichtigung der geltend gemachten Begräbniskosten und brachte dazu unter Verweis auf die nochmals vorgelegten Beschlüsse des BG X vom 1.6.2021 sowie vom 5.8.2022 und die Aufstellung der Begräbniskosten im Wesentlichen Nachstehendes (wörtlich) vor:

"Aufstellung:

Passiva	*EUR*	*7.764,95*
abzüglich Aktiva	*EUR*	*1.876,84*
abzüglich Rückerstattung ANV 2020 + 2021	*EUR*	*1.658,00*
Überschuldung	*EUR*	*4.230,11*

In der Aufstellung ist ersichtlich, dass es zu einer Überschuldung der Verlassenschaft kam. Die Begräbniskosten waren daher nicht durch die Verlassenschaft gedeckt. Aus der Beilage ersehen Sie auch, dass die gesamten Passiva, welche sich aus den Bestattungskosten in Höhe von EUR 7.764,95 ergaben, durch unsere Mandantin getragen wurden.
Weiters wurde auch keine unbedingte Erbantrittserklärung abgegeben. Unsere Mandantin erhielt von den von ihr in voller Höhe getragen Kosten nur einen geringen Teil refundiert. Unsere Klienten hat damit Passiva in Höhe von EUR 4.230,11 gedeckt, welche sich aus den Begräbniskosten ergaben."

Die Abgabenbehörde gab in weiterer Folge der gegenständlichen Beschwerde mit Einkommensteuerbescheid 2021 (Beschwerdevorentscheidung gem. § 262 BAO) vom 5. Jänner 2024 insofern Folge, als es Begräbniskosten iHv 4.350,11 € als außergewöhnliche Belastungen mit Selbstbehalt (hier: 3.041,85 €) berücksichtigte; begründend führte das Finanzamt dazu aus, dass gemäß § 549 ABGB Begräbniskosten zu den bevorrechteten Nachlassverbindlichkeiten gehörten und diese demnach vorrangig aus einem vorhandenen Nachlassvermögen (Aktiva) zu bestreiten seien. Sei kein ausreichender Nachlass zur Deckung der Begräbniskosten vorhanden, so würden hiefür die zum Unterhalt des Verstorbenen Verpflichteten haften. Fänden die Begräbniskosten in den vorhandenen Nachlassaktiva Deckung, komme die Berücksichtigung einer außergewöhnlichen Belastung nicht in Betracht. Insoweit fehle es an der Zwangsläufigkeit. Laut Beschluss seien 7.884,95 € an Bestattungskosten angefallen, von welchen die Aktiva iHv 1.876,84 € und das Guthaben aus der Arbeitnehmerveranlagung iHv 1.658,00 € in Abzug gebracht worden seien. Der verbleibende Betrag sei angesetzt worden.

Mit als Vorlageantrag zu wertendem Schriftsatz vom 17. Jänner 2024 erhob die steuerliche Vertretung im Namen und Auftrag der Bf. Beschwerde, ersuchte um Veranlagung entsprechend der angeschlossenen Steuererklärung für das Jahr 2021 (L1 samt Beilagen L1ab und L1i) und erklärte, dass die Bf. die (zuvor eingereichte) Steuererklärung 2021 selbst erstellt habe und aufgrund Unwissenheit und fehlerhafter Erfahrung die Einkünfte aus Deutschland falsch erklärt habe.
Im Rahmen der neu vorgelegten Steuererklärung 2021 wurden nunmehr ua. unter Progressionsvorbehalt steuerbefreite Auslandseinkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (ausländische Pensionseinkünfte) im Betrage von 1.885,00 € erklärt, wobei bei Ermittlung dieser steuerbefreiten Auslandseinkünfte Werbungskosten iHv 102,00 € berücksichtigt worden seien.

Mit Bescheid vom 4. April 2024 hob das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid 2021 (Beschwerdevorentscheidung) vom 5. Jänner 2024 gemäß § 299 BAO auf und erließ nach § 299 Abs. 2 BAO gleichzeitig einen neuen Einkommensteuerbescheid (Beschwerdevorentscheidung) für dieses Jahr (Sachbescheid ebenfalls vom 4.4.2024).

Im Zuge eines weiteren abgabenbehördlichen Vorhalteverfahrens (vgl. entsprechendes Ergänzungsersuchen des Finanzamtes vom 10.5.2024, womit die Bf. ersucht wurde, die erklärten Progressionseinkünfte ua. für das Jahr 2021 anhand einer detaillierten Aufstellung und unter Vorlage von Belegen nachzuweisen) legte die steuerliche Vertretung der Bf. mit Begleitschreiben vom 22. Juli 2024 ua. den entsprechenden deutschen Finanzamtsbescheid für 2021 vor.

Mit Bescheid vom 10. Jänner 2025 hob die Abgabenbehörde den obgenannten Aufhebungsbescheid vom 4. April 2024 gemäß § 299 BAO wieder auf.

Mit Vorlagebericht vom 10. Jänner 2025 legte das Finanzamt - wie der Bf. zu Handen ihrer steuerlichen Vertretung mitgeteilt wurde - die in Rede stehende Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. Dabei gab die Abgabenbehörde neben einer Sachverhaltsdarstellung noch folgende Stellungnahme ab:

"Bezüglich der in Deutschland als steuerfrei behandelten Teile sowie des Werbungskosten-Pauschbetrages gibt es eine klare Rechtsprechung (siehe BFG vom 06.06.2023, RV/3100737/2021). Im gegenständlichen Fall kommt zur Ermittlung des Einkommens das österreichische Steuerrecht zur Anwendung. Die von der Beschwerdeführerin beantragten steuerfreien Teile der Rente oder der Werbungskosten-Pauschbetrag finden darin keine Deckung. Daher wird seitens der Abgabenbehörde beantragt, die Beschwerde im Sinne der Beschwerdevorentscheidung als unbegründet abzuweisen."

Das Bundesfinanzgericht (BFG) hat über die Beschwerde erwogen:

Wie im Verfahrensgang dargestellt, hat das Finanzamt mit Einkommensteuerbescheid 2021 (Beschwerdevorentscheidung gem. § 262 BAO) vom 5. Jänner 2024 dem Beschwerdebegehren insofern Folge gegeben, als es Begräbniskosten iHv 4.350,11 € - wie auch mit Vorlageantrag vom 17. Jänner 2024 vorgelegter Beilage (L1ab) zur Steuererklärung für das Jahr 2021 beantragt - als außergewöhnliche Belastungen mit Selbstbehalt berücksichtigte.

Das Finanzgericht schließt sich der diesbezüglichen (nunmehr unstrittigen) Einschätzung bzw. Vorgehensweise der Abgabenbehörde an.

Im gegenständlichen Beschwerdefall steht im Hinblick auf die von der (in Österreich unbeschränkt steuerpflichtigen bzw. ansässigen) Bf. bezogenen beiden Rentenzahlungen von der Deutschen Rentenversicherung Bund und der Deutschen Rentenversicherung Bayern Süd unstrittig fest, dass diese deutschen Renten aus der gesetzlichen deutschen Rentenversicherung nach § 25 Abs. 1 Z 3 lit. c EStG 1988 zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehören, diesbezüglich nach Art. 18 Abs. 2 DBA-Deutschland dem Quellenstaat Deutschland das alleinige Besteuerungsrecht zukommt und diese deutschen Einkünfte in Österreich nach Art. 23 Abs. 2 lit. a DBA-Deutschland von der Steuer befreit sind. Unstrittig ist auch, dass gemäß Art. 23 Abs. 2 lit. d DBA-Deutschland Österreich das Recht hat, bei der Festsetzung der Steuer für das inländische Einkommen die deutschen Pensionsbezüge zu berücksichtigen (Befreiungsmethode mit Progressionsvorbehalt).
Streit besteht diesbezüglich allein darüber, *in welcher Höhe* diese beiden ausländischen Renten für Belange des Progressionsvorbehaltes heranzuziehen sind. Konkret ist strittig, ob die Renten - wie von Seiten der Bf. vertreten wird - nur in jenem Ausmaß zum Progressionsvorbehalt herangezogen werden dürfen, insoweit die Renten in Deutschland der Besteuerung

unterliegen [Einkünfte iHv ***1.885,00 €***; Abzug steuerfreier Teile der Renten (141,00 € bzw. von 848,00 €) von den Bemessungsgrundlagen (439,00 € bzw. 2.537,00 €) und Berücksichtigung eines Werbungskosten-Pauschbetrages von 102,00 € (vgl. vorgelegter dt. Einkommensteuerbescheid 2021 vom 8.6.2023)] oder ob - wie die Abgabenbehörde der Ansicht ist - bei Berechnung des Durchschnittssteuersatzes für das inländische Einkommen die beiden dt. Renten mit den Bruttobeträgen iHv gesamt ***2.976,00 €*** anzusetzen sind (vgl. angefochtener Einkommensteuerbescheid 2021 vom 13.10.2023).

Das Bundesfinanzgericht hat bereits wiederholt in der gegenständlichen Beschwerdesache vergleichbaren Beschwerdefällen diese hier strittige Frage abschlägig beurteilt (vgl. zB BFG 4.2.2020, RV/2100055/2020; BFG 16.4.2020, RV/5100315/2019; BFG 22.2.2021, RV/3100818/2020; BFG 24.6.2021, RV/3100663/2019; BFG 2.8.2021, RV/7104066/2020; BFG 6.6.2023, RV/3100737/2021; BFG 9.1.2024, RV/5100346/2023; BFG 26.2.2025, RV/7103679/2022 und RV/7100402/2024).

Das Bundesfinanzgericht hat dabei etwa mit Senatsentscheidung vom 6. Juni 2023, RV/3100737/2021, unter Berufung auf entsprechende VwGH-Judikate streitwesentlich ua. Folgendes festgestellt:

""D.3.) Bei Anwendung des Progressionsvorbehaltes ist nach § 2 Abs. 8 EStG das (Gesamt-)Einkommen nach den Vorschriften des österreichischen Einkommensteuergesetzes, EStG 1988, zu ermitteln (VwGH 14.12.2006, 2005/14/0099; VwGH 23.10.1997, 96/15/0234; VwGH 24.5.2007, 2004/15/0051). Dies schließt den Abzug eines - ausschließlich nach deutschem Steuerrecht begründeten - steuerfreien Teiles aus bzw. auch aus, dass derartige Renteneinkünfte in Österreich nur mit einem bestimmten Anteil zu erfassen wären (VwGH 14.12.2006, 2005/14/0099). Das österreichische Einkommensteuergesetz sieht nicht vor, dass die ausländischen Einkünfte nach § 25 Abs. 1 Z 3 lit. c EStG 1988 nur anteilsmäßig bei der Berechnung des progressiven Steuersatzes einzubeziehen sind, weshalb der stete Hinweis, dass die Rente in Deutschland zum Teil als steuerfrei behandelt wurde, ins Leere geht.

Nachdem die teilweise Besteuerung von Rentenbezügen eine Besonderheit des deutschen Abgabenrechts darstellt und sich keine vergleichbare Norm im inländischen Steuerrecht findet, ist die Freistellung von der Steuerpflicht eines gewissen Prozentsatzes der Renteneinkünfte im Rahmen der Berücksichtigung für die österreichische Steuerpflicht außer Acht zu lassen. Der in Deutschland bei der Berechnung des zu versteuernden Einkommens in den Streitjahren steuerfrei belassene Teil der Rente darf daher in Österreich für Zwecke des Progressionsvorbehaltes nicht abgezogen werden. Die deutschen Rentenbezüge wurden demzufolge in den bekämpften Bescheiden zutreffend ohne Abzug von steuerfreien Rententeilen ("Rentenfreibetrag") in Ansatz gebracht.

Gleiches gilt auch für den nach deutschem Steuerrecht verankerten Werbungskosten-Pauschbetrag in Höhe von 102,00 €, dem nach § 2 Abs. 8 EStG im österreichischen Einkommensteuerbescheid keine Berücksichtigung zukommt.

D.4.) Im gegenständlichen Fall findet das österreichische Einkommensteuerrecht Anwendung, da ausschließlich dieses für die Beurteilung im Ansässigkeitsstaat Österreich maßgeblich ist. Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin sind die innerstaatlichen Vorschriften anderer Staaten unbeachtlich, insbesondere lässt sich aus Art. 24 DBA-Deutschland kein Anspruch auf die Anwendung einer für die Beschwerdeführerin günstigeren Regelung des deutschen Einkommensteuergesetzes ableiten.

Unabhängig von der Staatsbürgerschaft sind in Österreich ansässige Personen steuerlich gleich zu behandeln und deren (Gesamt-)Einkommen undifferenziert nach österreichischem Steuerrecht zu ermitteln. Die von der Beschwerdeführerin begehrte anteilige steuerliche Freistellung der deutschen Rente sowie der Ansatz des deutschen Werbungskosten-Pauschbetrages, welche beide von der österreichischen Rechtslage nicht gedeckt wären, würden sohin einem Verstoß gegen den Art. 24 DBA-Deutschland gleichkommen.

Sinn und Zweck eines die Befreiungsmethode vorsehenden Doppelbesteuerungsabkommens erschöpft sich darin, den Vertragsstaaten das Besteuerungsrecht hinsichtlich bestimmter Einkunftsquellen zuzuordnen. Es dient aber nicht dazu, einen im Inland unbeschränkt Steuerpflichtigen von der Anwendung des progressiven Steuersatzes zu schützen (VwGH 21.5.1985, 85/14/0001). Auch im Lichte des Grundsatzes des Art. 21 AEUV ("Allgemeine Freizügigkeit der Unionsbürger") ist festzuhalten, dass das Unionsrecht eine Steuerneutralität im Fall der Verlagerung der Tätigkeit eines Unionsbürgers nicht zu garantieren vermag (siehe EuGH 12.7.2005, C-403/03, Schrempp).““

Der erkennende Richter schließt sich - gerade auch unter Berücksichtigung der herrschenden Lehre [vgl. Jakom/Ehgartner EStG, 2026, § 2 Rzen 189 f; Toifl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG[24] (2024) § 2 Tz 193, mwN; Reinold/Inzinger/Wiesner in Wiesner/Grabner/Knechtl/Wanke, EStG § 2 Anm 68 f (Stand 1.2.2023, rdb.at), mwN; siehe dazu im Übrigen auch den VwGH-Beschluss vom 2.6.2021, Ra 2020/15/0132] - diesen Überlegungen und Einschätzungen an und kann vor diesem Hintergrund dem gegenständlichen Beschwerdebegehren kein Erfolg beschieden sein, zumal sich in sachverhaltsbezogener Hinsicht gegenüber den vom Bundesfinanzgericht bereits beurteilten Sachverhalten nichts Ausschlaggebendes geändert hat.

Ergänzend ist noch zu sagen, dass der im österreichischen Einkommensteuergesetz geregelte Werbungskostenpauschbetrag nach § 16 Abs. 3 EStG 1988 in Höhe von 132,00 € sich allenfalls bei der Ermittlung des im Inland zu besteuernden Einkommens auswirken würde, dieser der Bf. im gegenständlichen Fall allerdings deshalb nicht zusteht, weil sie (ausschließlich) Einkünfte erzielte, die den Anspruch auf einen Pensionistenabsetzbetrag nach § 33 Abs. 6 EStG 1988 vermitteln. Im konkreten Fall wurde der Pensionistenabsetzbetrag von der Abgabenbehörde

bei Ermittlung der Einkommensteuer entsprechend der gesetzlich vorgegebenen Einschleifregelung mit Null berücksichtigt.

Zulässigkeit der Revision:

Gemäß § 25a Abs. 1 VwGG hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses auszusprechen, ob die Revision gemäß Artikel 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist.

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 bzw. den Normen des DBA-Deutschland eindeutig gelöst sind. Eine (ordentliche) Revision ist damit nicht zulässig.

Gesamthaft war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 5. November 2026