

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch die Richterin ****R**** in der Beschwerdesache ****Bf****, ****Adr****, über die Beschwerde vom 23.11.2017 gegen die Bescheide der belangten Behörde FA vom 09.11.2017, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2012 und 2013 sowie vom 13.11.2017, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2014 - 2016 zu Recht:

Die angefochtene Bescheide werden in Übereinstimmung mit den Beschwerdevereinscheidungen der belangten Behörde vom 7.2.2018 betreffend Einkommensteuer 2012 und 2013 sowie vom 8.2.2018 betreffend Einkommensteuer 2014, 2015 und 2016 abgeändert:

Die Einkommensteuer für das Jahr 2012 wird festgesetzt mit € 3.425,00.
Das Einkommen beträgt € 15.196,80.

Die Einkommensteuer für das Jahr 2013 wird festgesetzt mit € 3.714,00.
Das Einkommen beträgt € 16.032,12.

Die Einkommensteuer für das Jahr 2014 wird festgesetzt mit € 3.756,00.
Das Einkommen beträgt € 16.103,54.

Die Einkommensteuer für das Jahr 2015 wird festgesetzt mit € 3.981,00.
Das Einkommen beträgt € 16.652,79.

Die Einkommensteuer für das Jahr 2016 wird festgesetzt mit € 3.174,00.
Das Einkommen beträgt € 16.143,92.

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

Entscheidungsgründe

Verfahrensgang

Mit Vorhalt vom 6.10.2017 wurde der Beschwerdeführer (Bf) ersucht hinsichtlich der Jahre 2012 – 2016 Pensionsbescheide ausländischer Behörden sowie Belege für die Krankenversicherungsbeiträge vorzulegen.

Mit Vorhaltsbeantwortung vom 20.10.2017 übermittelte der Bf die Einkommensteuererklärungen (Arbeitnehmerveranlagungen) für die Jahre 2012 – 2016, sowie entsprechende Unterlagen.

Die Abgabenbehörde erließ am 9.11.2017 die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2012 und 2013 und am 13.12.2017 die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2014 bis 2016.

Gegen die Einkommensteuerbescheide brachte der Bf am 22.11.2017 (eingelangt am 23.11.2017) Beschwerde ein und ersuchte für alle Jahre um Berücksichtigung diverser Absetzbeträge. Darüber hinaus machte er außergewöhnliche Belastungen (Schulgeld für die Tochter) geltend.

Mit ergänzendem Schreiben (Nachtrag zur Beschwerde) vom 5.12.2017 ersuchte der Bf zusätzlich um Berücksichtigung von außergewöhnlichen Belastungen nämlich

- a.) Kosten für die Errichtung eines Kanals iHv € 8.450,74 im Jahr 2014
- b.) Kosten für den Austausch von Fenstern iHv € 3.824,98 im Jahr 2015 sowie
- c.) Kosten für den Kanalanschluss iHv € 5.111,70 im Jahr 2016.

Darüber hinaus ersuchte der Bf die außergewöhnlichen Belastungen auf mehrere Jahre zur Abschreibung zu verteilen, sodass eine günstige Besteuerung erfolgen könne.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 7.2.2018 bzw. 8.2.2018 wurden die Einkommensteuerbescheide insoweit geändert, als der Alleinverdienerabsetzbetrag iHv € 494,00 jeweils gewährt wurde. Die Aufwendungen für das Schulgeld wurden nicht anerkannt. Die beantragten Kosten für außergewöhnliche Belastungen wurden im jeweiligen Jahr der Zahlung als Sonderausgaben (Wohnraumschaffung) anerkannt.

Gegen die Beschwerdevorentscheidungen brachte der Bf erneut am 27.2.2018 Beschwerde ein, welche die Abgabenbehörde als Vorlageantrag wertete. In der Beschwerde führte der Bf ua an, dass ein „Freibetrag“ für Pensionen fehle, ein zu geringer „Freibetrag“ für die Kanalanschlusserstellung im Jahr 2013 gewährt wurde, die Höhe der errechneten Einkommensteuer falsch und die Auslegung des DBA Österreich – Deutschland unrichtig sei.

Die Abgabenbehörde legte den Akt am 19.3.2018 dem Bundesfinanzgericht zur weiteren Bearbeitung vor.

Festgestellter Sachverhalt

Der Bf ist österreichischer Staatsbürger und hat seinen Hauptwohnsitz seit 2009 in Österreich.
 Der Bf ist seit 1.1.2008 in Ruhestand.
 Er lebt mit seiner Gattin und Tochter in einem gemeinsamen Haushalt. Der Mittelpunkt der Lebensinteressen befindet sich in Österreich.

In den streitgegenständlichen Jahren bezog der Bf

- (1) eine österreichische Pension,
- (2) eine deutsche Pension des Deutschen Rentenversicherungsbundes (öffentliche Pension)
- (3) eine deutsche Firmenpension der Firma ****S****.
- (4) Zahlungen („deferred compensation“) der Firma ****S**** (Gehaltsteile, die während der aktiven Zeit nicht ausbezahlt wurden, sondern in die Ruhezeit verschoben worden sind).
- (5) Rentenversicherungsauszahlungen der Firma Allianz Versicherung (ab 10/2013).

Darüber hinaus zahlte der Bf Beiträge an die Krankenversicherung für eine ausländische Leistung.

Die Bezüge und Beiträge setzen sich wie folgt zusammen

	2012	2013	2014	2015	2016
Pension (A)	€ 5.090,70	€ 5.176,32	€ 5.253,84	€ 5.337,60	€ 5.397,72
Pension (DRV)	€ 14.042,43	€ 14.026,32	€ 14.161,14	€ 14.428,14	€ 14.887,26
Krankenvers (DRV)	€ 179,37	€ 734,10	€ 741,12	€ 755,10	€ 779,16
S (Pension)	€ 10.719,00	€ 10.719	€ 11.092,50	€ 11.094,24	€ 11.094,24
S	€ 3.436,62	€ 3.502,26	€ 3.569,15	€ 3.760,09	€ 3.829,56
Allianz	--	€ 436,80	€ 1.747,20	€ 1.747,20	€ 1.747,20

Der Bf tätigte in den jeweiligen Jahren folgende Ausgaben

	2012	2013	2014	2015	2016
Personenversicherung	€ 1.571,58				
Kanalanschluss			€ 8.450,74		€ 5.111,70
Fenstertausch				€ 3.824,98	

Krankheitskosten	€ 1.523,41	€ 188,41	€ 132,65	€ 255,79	€ 611,15
Spenden		€ 20,00	€ 310,00		

In den streitgegenständlichen Jahren bezog der Bf für seine Tochter Familienbeihilfe und den Kinderabsetzbetrag gem. § 33 Abs. 3 EStG 1988.

Die Ehegattin des Bf hatte in den betroffenen Jahren keinerlei Einkünfte.

Der Bf tätigte diverse Ausgaben iZm Aufenthaltsgenehmigungen für seine Gattin, sowie Ausgaben für seine Tochter im Zusammenhang mit der Schule.

Beweiswürdigung

Die Feststellungen hinsichtlich der Art der beschwerdegegenständlichen Renten und der Bemessungsgrundlagen ergeben sich aus den vom Bf vorgelegten Unterlagen und sind unstrittig.

Ebenso unstrittig ist, dass der Bf in Österreich seinen Hauptwohnsitz und den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen hat.

Die Feststellung der Höhe der Einkünfte erfolgte mit den vom Bf selbst übermittelten Werten, welche sich zutreffend aus den übermittelten (Pensions)unterlagen ergeben.

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich somit aus den vorgelegten Unterlagen der Abgabenbehörde und des Bf und ist insoweit unstrittig.

Rechtliche Würdigung

1. Doppelbesteuerungsabkommen Österreich – Deutschland

Zunächst ist festzuhalten, dass Doppelbesteuerungsabkommen eine Vermeidung der Doppelbesteuerung vorsehen. Sie teilen die Besteuerungsbefugnis zwischen den Vertragsstaaten auf, um internationale Doppelbesteuerung zu vermeiden.

Eine etwaig unrichtig vorgenommene Besteuerung in Deutschland kann nur im Rahmen der verfahrensrechtlichen Möglichkeiten in Deutschland korrigiert werden.

Gem. § 1 Abs. 2 EStG 1988 sind unbeschränkt einkommensteuerpflichtig jene natürlichen Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf **alle** in- und ausländischen Einkünfte.

Im konkreten Fall ist daher das **Welteinkommen** mit Berücksichtigung der Ausnahmen im DBA zu besteuern.

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

Der Bf ist demzufolge mit den beschwerdegegenständlichen Renteneinkünften in Österreich unbeschränkt einkommensteuerpflichtig.

Gem. Art. 18 Abs. 1 DBA-Deutschland dürfen Ruhegehälter und ähnliche Vergütungen oder Renten, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person (hier A) aus dem anderen Vertragsstaat erhält (D), **nur im erstgenannten Staat (A)** besteuert werden.

Abweichend davon bestimmt Art. 18 Abs. 2 DBA-Deutschland, dass Bezüge, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person (A) aus der gesetzlichen Sozialversicherung des anderen Vertragsstaats (D) erhält, nur in diesem anderen Staat (D) besteuert werden dürfen.

Für die Beurteilung der Frage, in welchem Staat der Steuerpflichtige die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat, ist auf das Gesamtbild der persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse abzustellen (VwGH 25.11.2015, 2011/13/0091).

Der Bf ist auf Grund der getroffenen Feststellungen iSd Art. 4 Abs. 1 DBA-Deutschland in Österreich ansässig.

Somit teilt das Doppelbesteuerabkommen **Österreich** das Besteuerungsrecht für die beschwerdegegenständliche Firmenpension der Firma ****S**** (Art 18 Abs. 1 leg. cit.) sowie die Bezüge der Allianz Lebensversicherung zu.

Das Besteuerungsrecht für die beschwerdegegenständlichen Sozialversicherungspensionen aus der deutschen Rentenversicherung (Art 18 Abs. 2 leg. cit.) wird **Deutschland** zugeteilt.

Die Einkünfte der Firma ****S**** betreffend „deferred compensation“ sind Einkünfte, die kausal mit der Tätigkeit zusammenhängen. Da es sich um Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit handelt sind diese gem. Art 15 DBA-Deutschland im Tätigkeitsstaat zu besteuern. Das Besteuerungsrecht wird demzufolge **Deutschland** zugeteilt.

Nach Art. 23 Abs. 2 lit. d DBA-Deutschland dürfen Einkünfte einer in Österreich ansässigen Person, die nach dem Abkommen von der Besteuerung in Österreich auszunehmen sind, gleichwohl bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen der Person einbezogen werden.

Folglich sind die beschwerdegegenständliche Sozialversicherungspension und die in Deutschland zu besteuern den Einkünfte der Firma **S** zwar in Österreich nicht zu besteuern, aber im Rahmen der Progression zu berücksichtigen (Progressionsvorbehalt).

Bei der Ermittlung der Einkünfte des Bf sind die Beiträge zur deutschen Kranken- und Pflegeversicherung als Werbungskosten abzuziehen (§ 16 Abs. 1 Z 4 lit. e EStG 1988; zur Pflegeversicherung siehe zB BFG 02.12.2015, RV/3100836/2015).

Die von der Abgabenbehörde vorgenommene Besteuerung und Zuteilung erfolgte zu Recht.

2. Pensionistenabsetzbetrag

Soweit im Einkommen oder bei Berechnung der Steuer ausländische Einkünfte zu berücksichtigen sind gilt gem. § 2 Abs. 8 Z 1 EStG 1988, dass für die Ermittlung der ausländischen Einkünfte die Bestimmungen dieses Bundesgesetzes (EStG 1988) maßgebend.

Gem. § 33 Abs. 6 EStG 1988 vermindert sich der Pensionistenabsetzbetrag nach Z 2 leg. cit. zwischen zu versteuernden Pensionsbezügen von € 17.000 und € 25.000 gleichmäßig einschleifend auf null.

In VwGH 30.3.3016, 2013/13/0027 wird erläutert, dass in den Erläuterungen der Regierungsvorlage zu der erst durch das Budgetbegleitgesetz 2001, BGBl. I Nr. 142/2000, eingeführten Einschleifregelung in § 33 Abs. 6 letzter Satz EStG 1988, 311 BlgNR XXI. GP 161 und 169, mit dem Wortlaut ("einschleifend zwischen zu versteuernden Pensionsbezügen von") die Höhe der "Monatsbruttopensionen" und des "Einkommens" des Pensionisten als die maßgebliche Größe beschrieben wurden. Sachliche Gründe für eine Ausklammerung von Bezügen, die nur durch ein Doppelbesteuerungsabkommen der Besteuerung in Österreich entzogen und der alleinigen Besteuerung durch den anderen Vertragsstaat vorbehalten wurden, waren für den Verwaltungsgerichtshof aber nicht erkennbar.

Daher ist bei der Anwendung der Einschleifregelung des § 33 Abs. 6 EStG 1988 auch die gem. Art 18 Abs. 1 DBA-Deutschland in Österreich nicht zu versteuernde beschwerdegegenständliche Sozialversicherungspension des Bf mit einzubeziehen.

Unter Berücksichtigung der in- und ausländischen Pensionseinkünfte des Bf wurde in den streitgegenständlichen Jahren die maßgebliche Grenze von € 25.000,00 jährlich überschritten und der Pensionistenabsetzbetrag ist nicht anzuerkennen.

3. Alleinverdienerabsetzbetrag

Gem. § 33 Abs. 4 EStG 1988 in der jeweiligen in den Streitjahren geltenden Fassung stehen einem Steuerpflichtigen als Alleinverdiener ein Alleinverdienerabsetzbetrag zu. Dieser beträgt jährlich bei einem Kind (§ 106 Abs. 1) € 494,00.

Da die gesetzlichen Voraussetzungen in den Jahren 2012 – 2016 beim Bf gegeben waren, steht - wie bereits in den Beschwerdeverentscheidungen berücksichtigt – der Alleinverdienerabsetzetrag zu.

4. Außergewöhnliche Belastungen

Gem. § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss folgende Voraussetzungen erfüllen:

- (1) Sie muss außergewöhnlich sein (1).
- (2) Sie muss zwangsläufig erwachsen.
- (3) Sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen

3.1. Kanalanschlussgebühr

Unter Aufwendungen iSd § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind grundsätzlich nur vermögensmindernde Ausgaben zu verstehen. Nur dann ist überhaupt von einer Belastung auszugehen. D.h. eine Belastung liegt nur vor, wenn Ausgaben getätigt werden, die zu einem endgültigen Verbrauch, Verschleiß oder Wertverzehr, somit zu einer Vermögensminderung führen. Bloße Vermögensumschichtungen führen nicht zu einer außergewöhnlichen Belastung. Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes sind die Kosten des Anschlusses an ein Versorgungsnetz im Hinblick auf den entstandenen Gegenwert auch dann keine außergewöhnliche Belastung, wenn Anschlusszwang besteht (VwGH 25.9.1985,84/13/0113).

Die Aufwendungen stellen daher keine außergewöhnliche Belastung iSd § 34 EStG 1988 dar.

Die beantragten Aufwendungen im Jahr 2014 und 2016 können jedoch als Sonderausgaben – wie bereits in der Beschwerdeverentscheidung von der Abgabenbehörde berücksichtigt - gem. § 18 EStG 1988 geltend gemacht werden.

Gem. § 18 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 besteht jedoch für die in Frage kommenden Ausgaben ein einheitlicher Höchstbetrag von € 2.920,00 jährlich. Dieser Betrag erhöht sich um € 2.920,00 bei Alleinverdienern (somit auf € 5.840,00).

Sonderausgaben innerhalb des Höchstbetrages werden nur im Ausmaß eines Viertels steuerwirksam. Darüber hinaus vermindert sich ab einem Gesamtbetrag der Einkünfte von mehr als € 36.400,00. Diesbezüglich wird auf die ausführliche Begründung im Vorlagebericht vom 19.3.2018 verwiesen, dem – wie etwa einer Beschwerdeverentscheidung -

Vorhaltscharakter zukommt (BFG 17.10.2016, RV/7104782/2016; BFG 30.10.2017, RV/7104275/2017) und dem der Bf nicht entgegengetreten ist.

3.2. Ausgaben iZm Schule

Gem. § 34 Abs. 7 Z 1 und Z 4 EStG 1988 sind Unterhaltsleistungen für ein Kind durch die Familienbeihilfe sowie gegebenenfalls den Kinderabsetzbetrag gemäß § 33 Abs. 4 Z 3 lit. a und c EStG 1988 abgegolten. Darüber hinaus sind Unterhaltsleistungen nur insoweit abzugsfähig, als sie zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden. Ein Selbstbehalt auf Grund eigener Einkünfte des Unterhaltsberechtigten ist nicht zu berücksichtigen.

Aus den oben zitierten Bestimmungen des § 34 Abs. 7 Z 1 und 4 ergibt sich eindeutig, dass die Kosten einer Berufsausbildung (Schulgeld) eines Kindes, welche zweifellos im Zusammenhang mit der Unterhaltsverpflichtung eines Steuerpflichtigen gegenüber seinem Kind stehen, nur dann Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung finden können, wenn sie unter Bedingungen geleistet werden, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden (VwGH 20.12.1994, 94/14/0087, VwGH 18.2.1999, 97/15/0047).

Im gegenständlichen Fall beantragte der Bf die Anerkennung diverser Kosten im Zusammenhang mit der Schule der Tochter. Dass dafür besondere Gründe vorgelegen wären, welche bei seiner Tochter selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würde, ergibt sich weder aus der Beschwerde noch aus dem Vorlageantrag. Es ist daher davon auszugehen, dass dies Unterhaltsaufwendungen durch die vom Bf bezogene Familienbeihilfe und den Kinderabsetzbetrag abgegolten sind.

Die Kosten konnten daher nicht als außergewöhnliche Belastung zuerkannt werden.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

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.

Die Lösung des gegenständlichen Falles betrifft eine auf Ebene der Beweiswürdigung zu beurteilende Sachfrage (Besteuerung des Welteinkommens in Österreich) bzw. ergeben sich die Rechtsfolgen unmittelbar aus dem Gesetz (§ 1 EStG 1988) und dem Doppelbesteuerungsabkommen (Art 4 DBA-Deutschland).

Hinsichtlich der Einschleifung des Pensionistenabsetzbetrages und der außergewöhnlichen Belastungen ist auf die zitierte Rechtsprechung des VwGH zu verweisen.

Linz, am 4. Mai 2020