

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Wolfgang Freilinger in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 25. August 2014 gegen den Bescheid des Finanzamtes Gmunden Vöcklabruck vom 14. August 2014 betreffend Einkommensteuer 2013 Steuernummer ***1***, zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind der Beschwerdevorentscheidung vom 5. September 2014 zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (im Folgenden kurz als Bf. bezeichnet) bezog im Jahr 2013 Pensionseinkünfte sowohl von der österreichischen Pensionsversicherungsanstalt als auch von einer deutschen Rentenversicherung.

In der am 8. August 2014 elektronisch beim Finanzamt eingelangten Einkommensteuererklärung für das Jahr 2013 machte der Bf. unter dem Titel „außergewöhnliche Belastung“ Krankheitskosten in Höhe von 683,00 € und andere außergewöhnliche Belastungen in Höhe von 3.433,00 € geltend.

Mit Vorhalt des Finanzamtes vom 8. August 2014 wurde der Bf. zur Nachreichung der Belege bezüglich der außergewöhnlichen Belastung aufgefordert.

Daraufhin legte der Bf. die Rechnung vom 19.07.2013 über eine Dachreparatur in Höhe von € 294,96 vor. Ausgetauscht wurden 11 Dachplatten mit einem Wert von je € 2,30. Die Arbeitszeit betrug 4,5 Stunden.

Im **Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2013** vom 14. August 2014 berücksichtigte die Abgabenbehörde die geltend gemachte „andere außergewöhnliche Belastung“ nicht. Ausländische Einkünfte wurden in einer Höhe von 12.819,00 € für die Bemessung nach dem Durchschnittsteuersatz (Progressionsvorbehalt) angesetzt.

In der Bescheidbegründung wurde ausgeführt:

Die Aufwendungen für die Türen und den Austausch von 11 Dacheternitplatten stellen keine außergewöhnlichen Belastungen gemäß § 34 EStG 1988 dar und können demnach nicht berücksichtigt werden. Die Kosten der Türen wurden als Sonderausgabe (Sanierungsmaßnahmen) in Abzug gebracht. Auf das geführte Gespräch wird hingewiesen.

Gegen diesen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2013 erhob der Bf. fristgerecht **Beschwerde** und beantragte die zusätzliche Berücksichtigung von Beiträgen zur Pflichtversicherung in der gesetzlichen Sozialversicherung.

Als Beilage legte er ein Schreiben der Pensionsversicherungsanstalt bei, in dem bestätigt wurde, dass der Bf. im Jahr 2013 Beiträge an Krankenversicherung für eine ausländische Leistung in Höhe von 637,56 € entrichtet hat.

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 5. September 2014 änderte das Finanzamt Gmunden Vöcklabruck den angefochtenen Bescheid ab und berücksichtigte die Einwendung des Bf. insoweit, als es die für den Progressionsvorbehalt zu berücksichtigenden ausländischen Einkünfte auf 11.181,44 € verminderte .

In der Begründung wurde ausgeführt:

Die Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen, von denen ein Selbstbehalt abzuziehen ist, konnten nicht berücksichtigt werden, da sie den Selbstbehalt in Höhe von 1.474,55 € nicht übersteigen.

Wird bei Bezug einer ausländischen Rente im Sinne des § 73a ASVG der für die diese Rente zu entrichtende Krankenversicherungsbeitrag von der inländischen Pension einbehalten bzw. gesondert vorgeschrieben, liegen Pflichtbeiträge gemäß § 16 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 vor. Diese Werbungskosten stehen in Zusammenhang mit der ausländischen Rente und sind daher nicht beim inländischen Pensionsbezug zu berücksichtigen. Die beantragten Versicherungsbeiträge in Höhe von € 637,56 wurden daher als Werbungskosten bei der ausländischen Rente in Abzug gebracht.

Berechnung des Selbstbehaltes lt. Bescheidbegründung:

Bemessungsgrundlage für die Berechnung des Selbstbehaltes ist das Einkommen.

Sind im Einkommen sonstige Bezüge des § 67 EStG 1988 enthalten, so sind diese bei der Berechnung des Selbstbehaltes miteinzubeziehen. (vgl. RZ 833 ff LStRL)

tarifrelevantes Einkommen € 15.904,45 (inklusive ausländische Rente)

zuzüglich sonstige Bezüge € 505,22

abzügl. Sozialversicherung € 25,76 (die sonstigen Bezüge betreffend)

Bemessungsgrundlage € 16.383,91 x 9 % = Selbstbehalt von € 1.474,55

Mit Eingabe vom 1. Oktober 2014 beantragte der Bf. die Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht (**Vorlageantrag**).

Er beantragte die folgende Änderungen:

1. Berücksichtigung der Kosten für den Austausch von 11 Dacheternitplatten als Sonderausgaben
2. Berücksichtigung der in Österreich gezahlten Pflichtversicherungsbeiträge in Höhe von 637,56 € beim inländischen Pensionsbezug
3. Berücksichtigung des Pensionistenabsetzbetrages in Höhe von 400 €
4. Neuberechnung der Bemessungsgrundlage für die Berechnung des Selbstbehaltes

Der Bf. begründete die beantragten Änderungen wie folgt:

Zu Pkt. 1. wies er darauf hin, dass die Dachreparatur unumgänglich und außergewöhnlich war. Sie sei für die weitere Nutzung des Wohngebäudes notwendig gewesen. Ohne diese Maßnahme wäre innerhalb kürzester Zeit das Haus unbewohnbar geworden (Schimmelbildung, Nässe bzw. Fäulnis im Dachgestühl usw.)

Zu Pkt. 2. wies er darauf hin, dass die österreichische Pensionsversicherungsanstalt seine Rente um 637,56 € gekürzt habe. Diese Beträge könne er in seiner Steuererklärung gegenüber dem Finanzamt Neubrandenburg gemäß Doppelbesteuerungsabkommen nicht geltend machen. Damit erwachse ihm bei einem Eingangssteuersatz in Deutschland von rd. 24% eine Steuerbelastung von ca. 130 €. Der Steuerentlastungseffekt, wie er sich nach der vom Finanzamt vorgenommen Verlagerung der Kosten auf den deutschen Anteil des Gesamteinkommens ergebe, betrage ca. 10 €. Es ergebe sich dadurch ein deutlicher und nicht akzeptabler Doppelbesteuerungseffekt.

Zu Pkt. 3. führte er aus, dass der Pensionistenabsetzbetrag bis zu einer Höhe von 17.000.- € steuerlichen Gesamteinkünften 400 € betrage. Den vom Finanzamt errechneten Betrag von 323,92 € könne er nicht nachvollziehen.

Zu Pkt. 4. führte er aus, dass bei der Ermittlung des Selbstbehaltes die beantragten und noch anzuerkennenden Sonderausgaben nicht abgesetzt seien.

Mit **Vorlagebericht** vom 7. Oktober 2014 legte das Finanzamt Gmunden Vöcklabruck die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und verwies auf die Beschwerde-vorentscheidung.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Sachverhalt ist im Wesentlichen unstrittig und ergibt sich aus dem oben dargestellten Verfahrensgang.

2. Rechtliche Beurteilung

2.1. Zu Spruchpunkt I. (teilweise Stattgabe)

Dachreparatur als Sonderausgabe

Gemäß [§ 18 Abs. 1 Z 3 lit. c EStG 1988](#) (Einkommensteuergesetz 1988) sind bei der Ermittlung des Einkommens auch Ausgaben zur Sanierung von Wohnraum als Sonderausgaben abzuziehen, wenn die Sanierung über unmittelbaren Auftrag des Steuerpflichtigen durch einen befugten Unternehmer durchgeführt worden ist, und zwar

- Instandsetzungsaufwendungen einschließlich Aufwendungen für energiesparende Maßnahmen, wenn diese Aufwendungen den Nutzungswert des Wohnraumes wesentlich erhöhen oder den Zeitraum seiner Nutzung wesentlich verlängern oder
- Herstellungsaufwendungen

Wie sich aus der zitierten Gesetzesstelle ergibt, sind nur Herstellungsaufwendungen und bestimmte Sanierungsmaßnahmen als Sonderausgaben abzugsfähig.

Herstellungsaufwand liegt nicht vor, da durch diese geringfügige Reparatur die Wesensart des Gebäudes nicht verändert wird.

Instandsetzungsaufwand liegt nicht vor, da es sich lediglich um eine Reparatur von geringem Umfang handelte, wodurch weder der Nutzungswert noch die Nutzungsdauer wesentlich erhöht wurden. Keine wesentliche Erhöhung der Nutzungsdauer oder des Nutzungswertes liegt bei Reparaturen vor, auch wenn diese nicht jährlich anfallen (z.B. Übersteigen des Daches, Ausbesserungsarbeiten, s. Doralt, EStG-Kommentar, Rz 199 zu § 18). Aus der vorgelegten Rechnung ist ersichtlich, dass es sich um eine Reparatur handelt, mit der bloß ein geringfügiger Dachschaden ausgebessert wurde. Lediglich der Austausch des Daches wäre als Instandsetzung anzusehen und hätte einen wesentlichen Einfluss auf die Nutzungsdauer (Doralt, EStG-Kommentar, Rz 197 zu § 18). Die Vorbeugung gegen eine Verschlechterung der Bausubstanz ist keine Verbesserung des Standards des Wohnraumes, sondern die Erhaltung des Standards, und daher keine begünstigte Sanierungsmaßnahme (s. UFS Wien 17. 11. 2005, RV/0167-W/05; Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 18 Anm. 85).

Die Aufwendungen für die hier strittige Dachreparatur stellen somit keine Wohnraum-sanierung im Sinne des § 18 Abs. 1 Z 3 lit. c EStG dar und sind daher auch nicht als Sonderausgabe abzugsfähig.

Sozialversicherungsbeiträge

Art. 18 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, BGBl. III Nr. 182/2002. lautet:

Ruhegehälter, Renten und ähnliche Zahlungen

Abs. 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.

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.

Aus dieser Bestimmung im Doppelbesteuerungsabkommen ergibt sich, dass der Bf. seine Bezüge, die er aus der gesetzlichen Sozialversicherung in Deutschland erhält, nur in diesem anderen Staat (Deutschland) besteuert werden dürfen. In Österreich sind diese Bezüge nur im Rahmen des sogenannten Progressionsvorbehaltes für die der inländischen Besteuerung unterliegenden inländischen Einkünfte zu berücksichtigen.

Aufwendungen im Zusammenhang mit Einnahmen, die auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens von der Besteuerung im Inland ausgenommen sind, können nicht abgezogen werden (s. Doralt, EStG-Kommentar, Rz 152/4 zu § 20).

Die geltend gemachten Krankenversicherungsbeiträge in Höhe von € 637,56 stehen in Zusammenhang mit der ausländischen Rente und sind bei den diesbezüglichen Einkünften im Rahmen des Progressionsvorbehaltes zu berücksichtigen.

Die vom Finanzamt in der Beschwerdevorentscheidung durchgeführte Berücksichtigung der in Österreich für ausländische Leistungen eingezahlten Pflichtversicherungsbeiträge in Höhe von 637,56 € bei den ausländischen Einkünften im Rahmen des Progressionsvorbehaltes entspricht daher den Bestimmungen des Doppelbesteuerungsabkommens.

Ergänzend wird daher auch auf die Begründung in der Beschwerdevorentscheidung verwiesen.

Pensionistenabsetzbetrag

Gemäß [§ 33 Abs. 6 Z 3 EStG 1988](#) beträgt der Pensionistenabsetzbetrag 400 Euro, soweit nicht die Voraussetzungen für einen erhöhten Pensionistenabsetzbetrag nach der Z 1 vorliegen. Dieser Absetzbetrag vermindert sich gleichmäßig einschleifend zwischen zu versteuernden laufenden Pensionseinkünften von 17 000 Euro und 25 000 Euro auf Null.

Da die gesamten Einkünfte des Bf. einschließlich der im Rahmen des Progressionsvorbehaltes zu berücksichtigenden Einkünfte über 17 000 Euro betrugen, war der Pensionistenabsetzbetrag

nach § 33 Abs. 6 Z 3 EStG 1988 einzuschleifen (= anteilmäßig zu verringern). Hinsichtlich der Berechnung wird auf die Beschwerdeverentscheidung verwiesen.

Selbstbehalt

§ 34 Abs. 4 EStG 1988 lautet:

Die Belastung beeinträchtigt wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen (§ 2 Abs. 2 in Verbindung mit Abs. 5) vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt. Der Selbstbehalt beträgt bei einem Einkommen

von höchstens 7 300 Euro	6%
mehr als 7 300 Euro bis 14 600 Euro	8%
mehr als 14 600 Euro bis 36 400 Euro	10%
mehr als 36 400 Euro	12%.

Der Selbstbehalt vermindert sich um je einen Prozentpunkt

- wenn dem Steuerpflichtigen der Alleinverdienerabsetzbetrag oder der Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht

- wenn dem Steuerpflichtigen kein Alleinverdiener- oder Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht, er aber mehr als sechs Monate im Kalenderjahr verheiratet oder eingetragener Partner ist und vom (Ehe-)Partner nicht dauernd getrennt lebt und der (Ehe-)Partner Einkünfte im Sinne des § 33 Abs. 4 Z 1 von höchstens 6 000 Euro jährlich erzielt

- für jedes Kind (§ 106).

Abs. 5 lautet: Sind im Einkommen sonstige Bezüge im Sinne des § 67 enthalten, dann sind als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit für Zwecke der Berechnung des Selbstbehaltes die zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, erhöht um die sonstigen Bezüge gemäß § 67 Abs. 1 und 2, anzusetzen.

Da sich gegenüber der Beschwerdeverentscheidung die Berechnungsgrundlagen für die Berechnung der Einkommensteuer für das Jahr 2013 nicht verändert haben, kann hinsichtlich der Berechnung des Selbstbehaltes auch auf die Beschwerdeverentscheidung verwiesen werden.

Aus den angeführten Gründen war der Beschwerde teilweise Folge zu geben und wie in der Beschwerdeverentscheidung die für den Progressionsvorbehalt zu berücksichtigenden ausländischen Einkünfte um € 637,56 auf 11.181,44 € zu vermindern.

2.2. Zu Spruchpunkt II. (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.

Da keiner dieser Revisionsgründe vorliegt, war zu entscheiden, dass eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nicht zulässig ist.

Linz, am 30. November 2020