

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf, Adresse, gegen die Bescheide des Finanzamtes St. Johann Tamsweg Zell am See vom 27. April 2012 betreffend Einkommensteuer 2007 bis 2009 zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (kurz: Bf) ist in Österreich ansässig und bezieht seit 2005 eine Pension von der Pensionsversicherungsanstalt (kurz: PVA).

Im September 2011 ersuchte die Bf das Finanzamt um die Ausstellung von Bescheinigungen EU/EWR für 2005 bis 2010. Sie beziehe in ihrem Wohnsitzstaat Österreich eine Rente der Pensionsversicherung und eine geringfügige Rente der Deutschen Rentenversicherung. Aufgrund einer gesetzlichen Änderung im Jahre 2009 sei sie vom FA Neubrandenburg aufgefordert worden, rückwirkend Steuererklärungen für die Jahre 2005 - 2010 abzugeben.

Das Finanzamt versendete in der Folge Einkommensteuererklärungen für 2006 - 2010 und ersuchte mit den ausgefüllten Steuererklärungen auch Jahresbescheinigungen über die ausländischen Altersrenten vorzulegen.

Die Erklärungen wurden am 04.01.2012 elektronisch eingereicht. In diesen wurden ua. außergewöhnliche Belastungen aus eigener Behinderung (Grad der Behinderung 70%, Freibetrag, Diätverpflegung sowie Kosten der Heilbehandlung) geltend gemacht und ausländische Einkünfte für den Progressionsvorbehalt erklärt (2007: € 1.926,90, 2008: € 1.959,60, 2009: € 2.030,34).

Im Ergänzungsvorhalt vom 09.01.2012 wurden vom Finanzamt die ausländischen Rentenbescheide, ein Nachweis betreffend Grad der Behinderung sowie Diätverpflegung ab 2007 und Rechnungen zu den geltend gemachten Krankheitskosten angefordert.

Die Bf reichte Mitteilungen der Deutschen Rentenversicherung und Medikamentenaufstellungen des Arztes nach.

Aus den vorgelegten Rentenmitteilungen ergaben sich Progressioneinkünfte in folgender Höhe: 2007: € 3.984,72, 2008: € 4.017,42 und 2009: € 4.088,16.

Im April 2012 führte das Finanzamt Erhebungen beim Bundessozialamt durch. Vom Bundessozialamt wurde bestätigt, dass das Erfordernis einer Krankendiätverpflegung wegen Magenkrankheit oder anderer innerer Erkrankung ab 2005 besteht und eine Behinderung von 70% ab 2010 gegeben ist.

Mit den Bescheiden vom 27.04.2012 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer für die Streitjahre unter Berücksichtigung von ungekürzten Progressioneinkünften fest. Bei der Bescheiderstellung für 2009 unterlief insofern ein Eingabefehler, als die Auslandsrente doppelt erfasst wurde. Eine Behinderung wurde in den Streitjahren nicht berücksichtigt. Dadurch blieben die Aufwendungen für Medikamente und der Pauschbetrag für die Krankendiätverpflegung unter dem Selbstbehalt und damit ohne steuerliche Auswirkung.

Innerhalb offener Frist wurde in gesonderten Schriftsätzen Berufung erhoben. Gleichlautend wurde vorgebracht, dass die deutsche Rente für die Berechnung des Progressionssteuersatzes um die Ertragsanteile (= 50%) laut Urteil des deutschen Bundesverfassungsgerichtshofes (kurz: BVerfG) und um Werbungskosten, und zwar Kontoführungskosten für die deutsche Rente in Höhe von € 60, zu kürzen sei. Dem Berufungsschreiben war ein *"Antrag Ertragsanteilberücksichtigung gemäß Urteil BVerfG 2002"* beigelegt und zwar (auszugsweise) mit nachstehendem Inhalt:

"Der deutsche Bundesverfassungsgerichtshof hat in der Vergangenheit den deutschen Gesetzgeber aufgefordert, die Besteuerung der Renten neu zu regeln.

Mit dem Alterseinkünftegesetz 2005 wurde dieser Auftrag vom deutschen Bundestag umgesetzt. Von der früheren Besteuerung der Ertragsanteile in der Rentenversicherung wurde auf die nachgelagerte Besteuerung umgestellt.

Da bis 2005 die Altersvorsorgeaufwendungen der Dienstnehmer bei der Steuerberechnung nicht voll abzugsfähig waren, habe sich der deutsche Gesetzgeber zu einem stufenartigen Übergang entschieden.

Einerseits wurden die Möglichkeiten des steuerlichen Abzuges für Vorsorgeleistung schrittweise erweitert und andererseits wurde in der nachgelagerten Besteuerung ein Teil der Rente pauschal steuerfrei gestellt, weil die Vorsorgeaufwendungen in der Aktivphase aus versteuertem Einkommen geleistet worden sind.

Für Rentenbezüge vor und im Jahr 2005 beträgt der steuerpflichtige Teil 50% der Rente. Dieser Prozentsatz sinkt je nach Rentenfallsjahr bis 2040 auf 0%, weil andererseits bis dahin auch die Rentenvorsorgeleistungen in der aktiven Phase voll absetzbar sein werden.

Forderung nach Anerkennung auch im österreichischen Recht

Nach dem österreichischen Recht werden Pflichtbeiträge in der Sozialversicherung - anders als in Deutschland - als Werbungskosten behandelt und vor Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage abgezogen. In Deutschland sind sie Sonderausgaben.

Für die Bezieher einer deutschen Sozialversicherungsrente müsste daher in Österreich gelten, dass bei der Ermittlung des neuen und höheren Progressionssatzes der von der deutschen Finanz festgesetzte steuerfreie Rentenanteil ebenfalls als Werbungskosten gewertet wird und nicht zu 100% in die Progressionsberechnung einbezogen wird."

Es werde daher beantragt, von der ausbezahlten Rente den Rentenfreibetrag nach deutschem Recht (50%) sowie die Kontoführungskosten als Werbungskosten abzuziehen und erst vom verbleibenden Betrag den Progressionssteuersatz zu ermitteln.

Bei den Aufwendungen für die außergewöhnlichen Belastungen sei kein Selbstbehalt zu berücksichtigen, da eine Behinderung von 70% bestehen würde.

Betreffend 2009 wurde ergänzend eingewendet, dass die deutsche Altersrente aus unerfindlichen Gründen doppelt berechnet wurde.

Mit Bescheid vom 22.06.2012 berichtigte das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid 2009 gemäß § 293 BAO, indem es die ausländischen Einkünfte für die Progressionsberechnung mit dem einfachen Betrag in Ansatz brachte.

Die Finanzbehörde I. Instanz legte die Berufungen ohne Erlassung von Berufungsvorentscheidungen und den entsprechenden Verwaltungsakt an den Unabhängigen Finanzsenat vor.

Gemäß § 323 Abs. 38 1. Satz BAO idF FVwGG 2012, BGBl I Nr. 14/2013, sind die am 31. Dezember 2013 bei dem Unabhängigen Finanzsenat anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden iSd Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Das Bundesfinanzgericht hat die Beschwerden betreffend Einkommensteuer 2007 bis 2009 (jeweils Bescheide vom 27.04.2012) wegen ihres persönlichen, sachlichen und rechtlichen Zusammenhanges zur gemeinsamen Entscheidung verbunden und darüber erwogen:

Was das Streitjahr 2009 betrifft, ist zunächst folgendes festzuhalten:

Der berichtigende Bescheid tritt nicht an die Stelle des fehlerhaften Bescheides. Er tritt hinzu und bildet mit diesem eine Einheit; er ergänzt den berichtigten Bescheid (vgl. *Ritz*, BAO, 5. Auflage, § 293, Tz 19, mit weiteren Nachweisen).

Wird ein mit Bescheidbeschwerde angefochtener Bescheid berichtigt, so umfasst die Beschwerde den Bescheid in seiner berichtigten Fassung; es bedarf somit keiner neuerlichen Bescheidbeschwerde, um die Rechtswidrigkeit der Berichtigung geltend zu machen (vgl. *Ritz*, BAO, 5. Auflage, § 293, Tz 21, mit weiteren Nachweisen).

Die Beschwerde betreffend 2009 richtet sich daher gegen den Einkommensteuerbescheid 2009 in der berichtigten Fassung vom 22.06.2012.

Progressionsvorbehalt:

Die Bf hat ihren Wohnsitz im Inland und ist damit in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig im Sinne des § 1 Abs. 2 Einkommensteuergesetz (kurz: EStG) 1988.

Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte (vgl. VwGH 24.05.2007, 2004/15/0051).

Gemäß § 2 Abs. 1 EStG 1988 ist der Einkommensteuer das Einkommen zugrunde zu legen, das der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat.

Einkommen ist nach § 2 Abs. 2 EStG 1988 der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im Abs. 3 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) und außergewöhnlichen Belastungen (§§ 34 und 35) sowie der Freibeträge nach den §§ 104, 105 und 106a (StRefG 2009, BGBl. I 2009/26, ab Veranlagung 2009).

Nach § 2 Abs. 3 Z 4 EStG 1988 unterliegen der Einkommensteuer auch Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25).

Gemäß § 25 Abs. 1 Z 3 lit. a EStG 1988 sind Pensionen aus der gesetzlichen Sozialversicherung Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Gemäß § 25 Abs. 1 Z 3 lit. c EStG 1988 gehören (auch) Pensionen aus einer ausländischen gesetzlichen Sozialversicherung, die einer inländischen gesetzlichen Sozialversicherung entspricht, zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit.

Die von der deutschen Rentenversicherung geleistete Altersrente entspricht einer von einer inländischen gesetzlichen Sozialversicherung (wie der PVA) geleisteten Pension. Die Altersrente beruht auf einer gesetzlichen Beitragspflicht. Bei Erfüllung der gesetzlichen Voraussetzungen besteht ein Anspruch auf Rentenzahlung. Die Rente wird wiederkehrend (in Monatsbeträgen) ausbezahlt.

Die ausländische Pension ist von der Besteuerung ausgenommen, da für Bezüge im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 3 lit. c EStG 1988 eines in Österreich ansässigen Steuerpflichtigen gemäß Art. 18 Abs. 2 des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland, BGBl. III Nr. 182/2002, (kurz: DBA Ö/D) das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland zukommt.

Gemäß Art. 23 Abs. 2 lit. a DBA Ö/D nimmt Österreich als Ansässigkeitsstaat der Bf diese Einkünfte von der Besteuerung aus.

Die von der Besteuerung ausgenommenen Einkünfte dürfen aber nach Art. 23 Abs. 2 lit. d DBA Ö/D ungeachtet dessen vom österreichischen Finanzamt bei der Festsetzung der Steuer für das übrige (inländische) Einkommen herangezogen werden (so genannter Progressionsvorbehalt).

Die innerstaatliche Rechtsgrundlage für den Progressionsvorbehalt findet sich in § 2 EStG 1988, wonach das gesamte in- und ausländische Einkommen der Einkommensteuer unterliegt. Bei der Anwendung des Progressionsvorbehaltes wird das (Gesamt)einkommen nach den Vorschriften des österreichischen EStG ermittelt

(vgl. VwGH 24.05.2007, 2004/15/0051, mit weiteren Nachweisen), 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. UFS 06.06.2013, RV/0121-S/13, unter Hinweis auf: 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).

Durch die Anwendung des Progressionsvorbehaltes wird somit die deutsche Pension in Österreich nicht besteuert, sondern es werden lediglich die steuerpflichtigen inländischen Einkünfte mit jenem Steuersatz erfasst, der zum Tragen käme, wenn alle Einkünfte aus inländischen Quellen stammten.

Wie oben festgehalten, ist das Gesamteinkommen nach österreichischem Steuerrecht zu ermitteln. Damit bleibt aber auch kein Platz für die Berücksichtigung von steuerfreien Beträgen nach deutschem Recht. Da das österreichische Gesetz 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 progressiven Steuersatzes einzubeziehen sind, kann auch der Hinweis der Bf, dass die Rente in Deutschland zum Teil als steuerfrei behandelt wird, nicht dazu führen, dass dies bei der Steuersatzermittlung zu berücksichtigen ist (vgl. UFS 20.02.2013, RV/0549-S/12, und 29.10.2012, RV0122-G/12).

Die beantragten Werbungskosten konnten bei dieser Berechnung ebenfalls nicht berücksichtigt werden, da die Bf ausschließlich Pensionseinkünfte bezieht (vgl. § 16 Abs. 3 EStG 1988).

Ergänzend wird festgehalten, dass gegen die Berechnung eines Progressionsvorbehalts auch aus unionsrechtlicher Sicht keine Bedenken bestehen (vgl. VwGH 14.12.2006, 2005/14/0099).

Die deutsche Rente ist daher für Zwecke der Ermittlung des Steuersatzes, der auf das inländische Einkommen anzuwenden ist, mit den in den Bescheiden angeführten Beträgen (2007: € 3.984,72, 2008: € 4.017,42 und 2009: € 4.088,16) und damit ungekürzt heranzuziehen.

Außergewöhnliche Belastung:

§ 34 Abs. 1 EStG hat folgenden Wortlaut:

"(1) Bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen sind nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muß folgende Voraussetzungen erfüllen:

- 1. Sie muß außergewöhnlich sein (Abs. 2).*
- 2. Sie muß zwangsläufig erwachsen (Abs. 3).*
- 3. Sie muß die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4).*

Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein."

Nach § 34 Abs. 6 Teilstrich 5 EStG idF BGBl. I Nr. 71/2003 können Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung, wenn die Voraussetzungen des § 35 Abs. 1 vorliegen, soweit sie die Summe pflegebedingter Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) übersteigen, ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden.

In § 35 Abs. 2 EStG wird bestimmt, dass die Tatsache der Behinderung und das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) durch eine amtliche Bescheinigung der für diese Feststellung zuständigen Stelle nachzuweisen ist. Zuständige Stelle ist im konkreten Fall das Bundessozialamt.

Gemäß § 1 Abs. 2 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. 1996/303, (in der Folge kurz: VO zu §§ 34 und 35) liegt eine Behinderung vor, wenn das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) mindestens 25 % beträgt.

Wie die Bf selbst in ihrem Antwortschreiben vom 05.04.2012 festhält und die Rückfrage des Finanzamtes beim Bundessozialamt ergeben hat, wurde eine Behinderung von 70 % 'ab 2010' festgestellt. Damit besteht auch keine Behinderung (mindestens 25 %) für die Streitjahre.

Der beantragte Behindertenfreibetrag gemäß § 35 Abs. 3 EStG in Höhe von € 363 kann sohin nicht gewährt werden.

Die Mehraufwendungen für Krankendiätverpflegung (Pauschbetrag in Höhe von € 504) und die beantragten Arzt- und Medikamentenkosten übersteigen nicht den jeweiligen Selbstbehalt (2007: € 1.671,64, 2008: € 1.716,15, 2009: € 1.740,72). Da eine Behinderung in den Streitjahren nicht vorliegt, wurde der Selbstbehalt gemäß § 34 Abs. 4 EStG zu Recht abgezogen (vgl. § 2 Abs. 2 VO zu §§ 34 und 35).

Zusammenfassend ist sohin festzuhalten, dass die Einkommensteuerbescheide 2007, 2008 und 2009 (in der berichtigten Fassung) der Rechtslage entsprechen, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

Zulässigkeit einer Revision:

Gegen einen Beschluss des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil der Beschluss 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.

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG iVm § 25a Abs. 1 VwGG ist gegen diese Entscheidung eine (ordentliche) Revision unzulässig. Es handelt sich um keine Rechtsfrage von

grundsätzlicher Bedeutung, da das Bundesfinanzgericht in rechtlicher Hinsicht der in der Entscheidung dargestellten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes folgt.

Salzburg, am 7. Jänner 2015