



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung Bw., vertreten durch Sachwalter, vom 20. Jänner 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes FA vom 15. Dezember 2010 betreffend Einkommensteuer 2009 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber bezieht eine österreichische Rente von der Pensionsversicherungsanstalt und eine von der Eidgenössischen Invalidenversicherung (IV), IV-Stelle für Versicherte im Ausland, bestätigte ordentliche Invalidenrente als Leistung der IV. Mangels Abgabe einer Steuererklärung wurden die im Kalenderjahr 2009 bezogenen Leistungen aus der Eidgenössischen IV mit dem Betrag von € 5.500 geschätzt und als nichtselbständige Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug neben den österreichischen Pensionseinkünften der Einkommensbesteuerung unterworfen. Der hierüber ergangene Einkommensteuerbescheid für das Kalenderjahr 2009 vom 15.12.2010 führte zu einer Abgabengutschrift von € 231,68.

Mit Schriftsatz vom 20.1.2011 brachte der zufolge Beschluss des Bezirksgerichtes BG vom 19.5.2008 mit der Besorgung aller Angelegenheiten betraute Sachwalter des Berufungswerbers das Rechtsmittel der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2009

ein. Darin wurde einerseits richtig gestellt, dass die aus der Schweiz bezogene Invaliditätsrente € 6.080,75 betragen habe, zum anderen aber eingewendet, dass es sich bei Teilen der Rente um Einkünfte nach § 25 Abs. 1 Z. 2 b EStG 1988 handle und diese, insoweit eine gesetzliche Verpflichtung zur Leistung von Pensionskassenbeiträgen nicht bestehe, nur mit 25 % zu erfassen sei. Die Beitragsleistungen des Berufungswerbers zur Schweizerischen Ausgleichskasse seien seit Dezember 1981 und zwar auf freiwilliger Basis erfolgt. Seit Inkrafttreten des Schweizerischen Bundesgesetzes vom 25.6.1982 über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge (BVG) mit Wirkung vom 1.1.1985 seien die Beitragsleistungen obligatorisch erfolgt. Es werde daher beantragt, dass die Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug in Höhe von € 6.594,76 bei der Festsetzung der Einkommensteuer außer Ansatz gelassen würden.

Die Abgabenbehörde erster Instanz forderte mit Vorhalt vom 27.1.2011 Unterlagen an, aus dem der Sachverhalt in Bezug auf die Rente aus der Schweiz hervorgehe, und teilte mit, dass grundsätzlich davon ausgegangen werde, dass eine dem österreichischen ASVG vergleichbare Invaliditätspension vorliege. Mit Eingabe des Berufungswerbers vom 17.2.2011 wurden 2 Verfügungen der Eidgenössischen Invalidenversicherung vom 8.2.2002 vorgelegt. Unter Verweis auf das Inkrafttreten des BVG erst mit 1.1.1985 und die Entscheidung des UFS vom 30.11.2006, RV/0205-F/06 wurde die Ansicht vertreten, dass die Rente mit einer Invaliditätspension nach dem ASVG nicht vergleichbar sei.

Aus den beigebrachten Verfügungen geht hervor, dass dem Berufungswerber für den Zeitraum 1.7.2000 bis 30.9.2000 eine ordentliche Invalidenrente (halbe Rente) in Höhe von mtl. Fr. 341 bei einem Invaliditätsgrad von 50% und für den Zeitraum ab 1.10.2000 eine ordentliche Invalidenrente (ganze Rente) in Höhe von mtl. Fr. 682 (1.10. bis 31.12.2000) bzw. mtl. Fr. 699 (ab 1.1.2001) bei einem Invaliditätsgrad von 70% zustehe. Bei Berechnung der Rentenhöhe wurden 8 Jahre und 4 Monate Beitragsdauer angerechnet und von einem durchschnittlichen Jahreseinkommen von Fr. 34.974 bzw. Fr. 35.844,-- ausgegangen. In je einem Zusatzblatt zu den Rentenverfügungen sind jahrweise gegliedert die in den Jahren 1981 bis 1993 erworbenen Beitragsmonate und das jeweilige Jahreseinkommen in SFR ausgewiesen. In der Eingabe wurden diese Angaben dahingehend ergänzt, dass der Berufungswerber in der Schweiz in den folgenden Zeiten gearbeitet und Beiträge an die Schweizerische Ausgleichskasse geleistet habe: 5-10 und 12/1981, 1-4 und 7/1982, 1-2 und 12/1983, 1-9 und 12/1984, 1/1985 und 5-12/1985, 1-5/1986, 5-9/1987, 3-12/1988, 3-12/1989, 3-12/1990, 1-5 und 7-12/1991, 2 und 5-9/1992 sowie 7-10/1993.

Mit weiterem Vorhalt vom 17.3.2011 wurde um ergänzende Angaben zum Charakter der Schweizer Rente und um Aufklärung der Widersprüche in der Berufung betreffend die Höhe

der in 2009 bezogenen Gesamtrente und den Umfang der Erfassung der Einkünfte zur Einkommensteuer gebeten. Im Antwortschreiben vom 11.4.2011 wurde dargelegt, dass der Berufungswerber seinen Beruf als Koch auf Grund des angegriffenen Gesundheitszustandes nicht mehr ausüben konnte. In dem auf Antrag des Berufungswerbers durchgeführten Verfahren auf Zuerkennung einer Invaliditätspension wurde die Berufsunfähigkeit festgestellt, weshalb der Berufungswerber eine Teilrente und ab dem 65. Lebensjahr eine volle Rente erhalte. Eine gesonderte Antragstellung auf Auszahlung der Rente sei nicht erfolgt, sondern sei auf Grund des in Österreich gestellten Pensionsantrages auch die Schweizer Rente zuerkannt worden. Im Jahr 2009 habe der Berufungswerber € 6.080,75 von der Schweizerischen Ausgleichskasse bezogen, der abweichend genannte Betrag betreffe das Jahr 2010. Die Überweisungsbelege würden beigelegt. Schließlich wurde das Berufungsbegehren dahingehend konkretisiert, dass die Schweizer Bezüge nach § 25 Abs. 1 Z. 2 lit. b i.V.m. § 25 Abs. 1 Z. 2 lit. a EStG 1988 nur mit 25% zu erfassen sein.

Die Abgabenbehörde erster Instanz erließ daraufhin am 18.10.2011 eine abändernde Berufungsvorentscheidung, in der sie die Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug mit € 6.080,75 zum Ansatz brachte. Unter Berücksichtigung des Pauschalbetrages für Sonderausgaben und Abzug des Verkehrsabsetzbetrages in Höhe von € 291,-- sowie des Arbeitnehmerabsetzbetrages in Höhe von € 54,-- ergab sich hiedurch gegenüber dem Erstbescheid eine Abgabennachforderung in Höhe von € 211,97. Zur Begründung führte die Abgabenbehörde aus, dass es sich bei der Schweizer Pension um eine Pension aus einer ausländischen gesetzlichen Sozialversicherung handle, die einer inländischen gesetzlichen Sozialversicherung entspreche und gemäß § 25 Abs. 1 Z. 3 lit. c EStG 1988 zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zähle. Da keine Nachweise darüber erbracht worden seien, dass die Invalidenrente zum Teil auf freiwilligen Beiträgen, nämlich die vor dem 1.1.1985 geleisteten Beiträge betreffend, beruhe, sei die gesamte Rente unter § 25 Abs. 1 Z. 3 lit. c EStG 1988 subsumiert worden.

In der Folge wurde der Vorlageantrag vom 11.11.2011 eingebracht und das bisherige Berufungsvorbringen dahingehend ergänzt, dass – wie aus dem dem Vorlageantrag beigeschlossenen Auszug aus dem individuellen Konto des Berufungswerbers bei der Schweizerischen Ausgleichskasse hervorgehe – vom Gesamtbetrag der Beitragsgrundlagen in Höhe von CHF 202.603,-- 22,3% auf Beitragsgrundlagen vor dem 1.1.1985 entfielen. Daraus folge, dass 22,3% der bezogenen Invaliditätspension auf der Grundlage freiwilliger Beitragsleistungen ausbezahlt worden seien. Ein Anteil von 22,3% der Rente sei daher dem Regelungsregime des § 25 Abs. 1 Z. 2 lit. b EStG 1988 zu unterstellen und daher nur mit 25% zu erfassen. Daraus ergäbe sich ein Ansatz der Schweizer Rente mit dem Betrag von €

4.724,74 (77,7% von € 6.080,75) und € 339,-- (25% von 22,3% der Rente), sohin ein Gesamtbetrag der Einkünfte in Höhe von € 15.258,48.

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Steuerliche Erfassung der aus der Schweiz bezogenen Invalidenrente

Gemäß [§ 25 Abs. 1 Z. 2 lit. b EStG 1988](#) sind Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) auch Bezüge und Vorteile aus ausländischen Pensionskassen (einschließlich aus ausländischen Einrichtungen im Sinne des § 5 Z 4 des Pensionskassengesetzes). Z 2 lit. a zweiter Satz (Anm.: Erfassung bestimmter Bezugsteile nur mit 25 %) ist für Bezüge und Vorteile aus ausländischen Pensionskassen (einschließlich aus ausländischen Einrichtungen im Sinne des § 5 Z 4 des Pensionskassengesetzes) insoweit anzuwenden, als die Beitragsleistungen an derartige ausländische Pensionskassen (einschließlich an Einrichtungen im Sinne des § 5 Z 4 des Pensionskassengesetzes) die in- oder ausländischen Einkünfte nicht vermindert haben. Dies gilt sinngemäß, wenn die Beitragsleistungen das Einkommen im Ausland nicht vermindert haben.

Ebenso Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit sind nach [§ 25 Abs. 1 Z 3 lit. c EStG 1988](#) Pensionen aus einer ausländischen gesetzlichen Sozialversicherung, die einer inländischen gesetzlichen Sozialversicherung entspricht. Anders als bei Einkünften nach § 25 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988 sieht diese Bestimmung jedoch nicht vor, dass die Einkünfte oder Teile davon nur mit 25% zu erfassen wären.

Dies ist darin begründet, dass sich die steuerliche Behandlung ausländischer Pensionen am Grundsatz der Einmalbesteuerung orientiert (vgl. VfGH 30.6.1984, [G 101/84](#)), wonach Beitragsleistungen zu ausländischen Pensionsversicherungen, die aus bereits der Einkommensteuer unterzogenen Einkommen erbracht wurden, nicht nochmals einer Besteuerung unterzogen werden. Ausländische Pensionsbezüge sind daher nur insoweit steuerrelevant, als die Beitragszahlungen steuerlich abzugsfähig waren bzw. wären, weil es sich um gesetzlich verpflichtend zu leistende Arbeitnehmerbeiträge i.S.d. [§ 16 Abs. 1 Z 4 lit. f oder lit. h EStG 1988](#) handelte. Bei Fehlen der gesetzlichen Beitragspflicht zu einer Pensionskasse oder einer ausländischen Einrichtung iSd § 5 Z 4 des Pensionskassengesetzes stellten die Arbeitnehmerbeiträge lediglich Sonderausgaben iSd § 18 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 dar und sind die darauf entfallenden Pensionskassenleistungen daher auch nur mit 25% zu erfassen.

Der angefochtene Bescheid wurde deswegen bekämpft, weil in den Bezügen aus der Schweiz auf freiwillige Beiträge entfallende Pensionsteile nicht nach § 25 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988

„nur mit 25%, sondern nach § 25 Abs. 1 Z 3 lit. c EStG 1988 zur Gänze erfasst worden seien.“

Im Wesentlichen wurde das Berufungsbegehren damit begründet, dass jene vor dem 1.1.1985 entrichteten Beiträge freiwillig geleistet worden seien, weil eine obligatorische Beitragsleistung erst mit dem Wirkungseintritt des Gesetzes über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge (BVG) vorgesehen gewesen sei. Demgegenüber vertrat die Abgabenbehörde erster Instanz die Rechtsposition, wonach die vom Berufungswerber bezogene Schweizer Invalidenpension zur Gänze eine Pension aus einer ausländischen Sozialversicherung darstelle, die einer inländischen gesetzlichen Sozialversicherung entspreche.

Das schweizerische Sozialversicherungsnetz basiert auf dem 3-Säulen-Konzept (www.ahv.iv.info/iv/00017/00029/index.html?lang=de).

In der 1. Säule bilden die AHV (Alters- und Hinterlassenenversicherung; Bundesgesetz über die Alters- und Hinterlassenenversicherung [AHVG] vom 20. Dezember 1946), deren „Schwester“ IV (Invalidenversicherung) sowie die Ergänzungsleistungen zur AHV und IV die staatliche Vorsorge zur Sicherung des Existenzbedarfes. Die Finanzierung der AHV, welche seit 1.1.1948 in Kraft ist und den Existenzbedarf bei Wegfall des Arbeitseinkommens in Folge von Alter oder Tod des Versorgers oder der Versorgerin decken soll, erfolgt hauptsächlich auf der Grundlage von Pflichtbeiträgen der Versicherten und Arbeitgeber im sogenannten Umlageverfahren <http://www.bsv.admin.ch/themen/ahv/00011/01300/index.html?lang=de>).

Die ebenfalls einen Teil der 1. Säule bildende schweizerische Invalidenversicherung (IV; Bundesgesetz vom 19. Juni 1959 über die Invalidenversicherung [IVG]) gibt es seit 1960 (<http://www.ahv-iv.info/iv/00017/00029/index.html?lang=de>) und soll behinderte Personen mit Eingliederungsmaßnahmen fördern oder ihnen durch Geldleistungen die Existenzgrundlage sichern. Auch die Beiträge an die IV sind obligatorisch und werden hälftig vom Arbeitgebenden und von den Arbeitnehmenden getragen (<http://www.bsv.admin.ch/praxis/02504/index.html?lang=de>).

Mit Inkrafttreten des Gesetzes über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge (BVG) vom 25.6.1982 in 1985 wurde die 2. Säule der schweizerischen Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge geschaffen, welche dafür sorgen soll, dass die Penzionierten die gewohnte Lebenshaltung in angemessener Weise weiterführen können. Ab einer bestimmten Höhe des koordinierten Lohnes (Bruttojahresarbeitslohn abzüglich Koordinationsabzug) tritt die Verpflichtung zur Versicherung nach BVG bis zur einer oberen Grenze (oberer Grenzlohn, dreifache maximale AHV-Rente) ein. Die Versicherung erfolgt gegen Beiträge von Arbeitnehmern und mindestens gleich hohen Beiträgen des Arbeitgebers wie die gesamten Beiträge seiner Arbeitnehmer an eine vom Arbeitgeber auszuwählende

qualifizierte Vorsorgeeinrichtung. Eine freiwillige höhere Versicherung durch überobligatorische Leistungen ist möglich (<http://www.bsv.admin.ch/themen/vorsorge/00039/00336/index.html?lang=de>). Zur 2. Säule zählt auch die über Beiträge der Arbeitnehmenden und Arbeitgeber finanzierte obligatorische Unfallversicherung (Bundesgesetz vom 20. März 1981 über die Unfallversicherung [UVG]), deren eine ihrer Leistungsformen in einer ebenfalls als Invalidenrente bezeichneten Komplementärrente besteht.

Die 3. Säule besteht schließlich in der privaten Vorsorge auf freiwilliger Basis in der freien Selbstvorsorge oder in der gebundenen Selbstvorsorge bei Versicherungseinrichtungen oder Bankstiftungen (Säule 3a). Insbesondere bei selbständigerwerbenden Personen, für welche die 2. Säule fakultativ ist, hat die Säule 3a eine große Bedeutung (<http://www.bsv.admin.ch/themen/vorsorge/00039/00419/index.html?lang=de>).

Wesentlich für die Lösung der Rechtsfrage, ob und inwieweit die streitgegenständlichen Pensionsbezüge aus der Schweiz der Besteuerung zu unterziehen sind, ist sohin die Kenntnis, aus welchem Rechtsgrund die Invalidenpension beansprucht wird, ob es sich um eine Leistung aus der ersten oder zweiten Säule handelt und inwieweit im Falle, dass die Leistung zur Gänze oder zum Teil aus der 2. Säule geleistet wird, die Pension auf freiwillig entrichteten Beiträgen beruht. Zur Sachverhaltsergänzung hat die Abgabenbehörde zweiter Instanz den Bedenkenvorhalt vom 21.3.2012 mit nachfolgendem Inhalt erlassen:

- „• Eine Invalidenrente aus Schweizer Quellen kann sowohl
 - o im Rahmen der ersten Säule des eidgenössischen Sozialversicherungsnetzes (Existenzsicherung, Deckung des notwendigen Lebensbedarfs, Finanzierung durch Umlageverfahren, nach <http://www.ahv-iv.info/iv/00017/00029/index.html?lang=de> ist sie die „Schwester der AHV“) auf der Grundlage des Bundesgesetzes über die Invalidenversicherung (IVG) vom 19. Juni 1959, in Kraft getreten mit 1.1.1960, als auch
 - o im Rahmen der zweiten Säule (betriebliche Vorsorge, Sicherstellung der gewohnten Lebenshaltung, des gewohnten Lebensstils, Finanzierung durch Kapitaldeckungsverfahren) auf der Grundlage des Bundesgesetzes über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge (BVG) vom 25. Juni 1982, in Kraft getreten mit 1.1.1985, geleistet sein.
 - o Weiters stellt eine der Leistungsformen nach dem Bundesgesetz vom 20. März 1981 über die Unfallversicherung (UVG), in Kraft getreten mit 1.1.1984, eine Komplementärrente dar, welche ebenfalls als Invalidenrente bezeichnet wird.
- Nach den aktenkundigen Unterlagen (Kontoauszüge 2009 und 2 Verfüγungen über den Rentenanspruch) wird die streitgegenständliche Rente von der Schweizerischen Ausgleichskasse SAK (<http://www.zas.admin.ch/cdc/cnc3/cdc.php?pagid=31&lang=de> [deutsch], <http://www.zas.admin.ch/cdc/cnc3/cdc.php?pagid=31&lang=fr> [franz.]) ausbezahlt und der Leistungsanspruch wurde durch die IV-Stelle für Versicherte im Ausland als solcher einer eidgenössischen Invalidenversicherung (IV) festgestellt.
- o Beide Einrichtungen sind mit der Durchführung der Leistungen nach dem AHVG und IVG betraut (<http://www.zas.admin.ch/cdc/cnc3/cdc.php?pagid=32&elid=302&lang=de>), während Leistungen der zweiten Säule nach dem BVG von Pensionskassen und andere Vorsorgeeinrichtungen durchgeführt werden.

Die vorliegenden Unterlagen sprechen demnach dafür, dass es sich bei den strittigen Rentenbezügen um Invalidenrentenbezüge nach IVG (erste Säule) handelt.

- Leistungen der ersten Säule stellen nach Judikatur und Literatur insoweit, als die Beitragsleistung obligatorisch war, Einkünfte nach § 25 Abs. 1 Z. 3 lit. c EStG 1988 dar, womit die Steuerpflicht für den gesamten Leistungsbezug verbunden ist (VwGH vom 14.12.2006, [2005/14/0099](#)).
 - o Leistungen der ersten Säule des eidgenössischen Sozialnetzwerkes, daher auch Invalidenrenten nach IVG, stellen Leistungen aus einer der österreichischen gesetzlichen Sozialversicherung vergleichbaren ausländischen gesetzlichen Sozialversicherung dar (UFS vom 29.9.2011, RV/0506-F/08).
 - o Die schweizerische Invalidenversicherung (IV) nach dem IVG ist (wie die AHV) eine gesamtschweizerische obligatorische Versicherung, welche es bereits seit 1960 gibt (www.ahv-iv.info/iv/00017/00029/index.html?lang=de). Auch vor dem 1.1.1985 geleistete Beitragsleistungen zur IV nach dem IVG waren daher bereits verpflichtend zu entrichten, sodass die strittigen Rentenbezüge insoweit, als es sich um Invalidenrentenbezüge nach IVG handelt, unter § 25 Abs. 1 Z. 3 lit. c EStG 1988 einzuordnen und daher zur Gänze steuerpflichtig sind.
- Die im Vorlageantrag demgegenüber getroffene Einordnung der strittigen Rentenzahlungen unter § 25 Abs. 1 Z. 2 lit. b EStG 1988 hätte zur Voraussetzung, dass es sich hierbei nicht um eine der österreichischen Sozialversicherungsrente vergleichbare Leistung handelt.
 - o Dies träfe für Leistungen aus der zweiten Säule nach dem BVG zu, welche sowohl auf gesetzlich vorgeschriebenen Beitragsleistungen als auch auf freiwilligen Beiträgen (Beitragsleistung vor Einführung des Obligatoriums mit 1.1.1985 oder überobligatorische Leistungen) beruhen können.
 - o Die obligatorischen Leistungen sind von Arbeitnehmern ab einem bestimmten Jahreslohn zu leisten, welcher aktuell mit dem Betrag von 20.880 Franken festgelegt ist. Ausnahmen hiervon bestehen u.a. im Falle von auf höchstens 3 Monate befristeten Arbeitsverträgen, wobei jedoch freiwillige Versicherungen unter Umständen auch dann möglich waren.
 - o Der Briefkopf der Verfügungen spricht zwar dafür, dass es sich bei den strittigen Rentenbezügen zur Gänze um solche nach § 25 Abs. 1 Z. 3 lit. c EStG 1988 handelt, doch ist nicht ausgeschlossen, dass sie sich aus einer Invalidenrente nach dem IVG und einer solchen nach dem BVG zusammensetzen.
- Es wird daher gebeten, allenfalls noch nicht vorgelegte Bezug habende Unterlagen beizubringen und - so diese nicht ausreichen, um die nachstehenden Fragen zu beantworten – eine entsprechende Bestätigung der IV-Stelle für Versicherte im Ausland einzuholen. Auf die wegen des gegebenen Auslandssachverhaltes bestehende erhöhte Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen wird in diesem Zusammenhang hingewiesen (Ritz, BAO4, § 115 Tz 10 ff.):
 - o Stellt die auszahlte Rente zur Gänze eine solche nach der ersten Säule (IVG) dar oder enthält sie auch Leistungen nach dem BVG?
 - o Wenn sie auch Leistungen nach dem BVG enthält:
 - wird um betragsmäßige Aufgliederung der in 2009 auszahlten Rentenbezüge in solche nach dem IVG und solche nach dem BVG gebeten.
 - Wurden im Rahmen der zweiten Säule (BVG) freiwillige Beitragsleistungen durch den Arbeitnehmer erbracht?
 - Bejahendenfalls wird gebeten, die Summe der gesamten Beitragsleistungen des Berufungswerbers zur beruflichen Vorsorge nach der zweiten Säule (BVG) bekannt zu geben sowie anzugeben, mit welchen Beträgen sich diese Gesamtsumme auf obligatorische und freiwillige Beitragsleistungen aufteilt."
- Nach Judikatur (UFS vom 4.10.2006, RV/0018-I/06, vom 30.11.2006, RV/0205-F/06, VwGH vom 14.12.2006, [2005/14/0099](#)) und Literatur (Jakom, EStG, 2011, § 25 Rz 35 ff) wird in den Fällen, dass Renten aufzuteilen oder nur anteilig steuerlich zu erfassen sind, auf die geleisteten Beiträge abgestellt. Dies wohl deshalb, weil freiwillige Leistungen eben nicht an ein vorgegebenes und jeden Versicherungsfall gleich betreffendes Verhältnis zwischen der Höhe der Beiträge und einer definierten Bemessungsgrundlage gebunden sind und auch der Rentenanspruch nach BVG auf der Grundlage der geleisteten Beiträge ermittelt wird. Die im Vorlageantrag herangezogene Methode eines Vergleichs der Bemessungsgrundlagen ist deshalb nicht anwendbar.

Mit Eingabe vom 18.6.2012 teilte der Vertreter des Berufungswerbers unter Vorlage einer Kopie des Schreibens der Schweizer Ausgleichskasse SAK vom 2.4.2012 mit, dass es sich bei

der vom Berufungswerber bezogenen Schweizer Invalidenrente laut Mitteilung der Schweizerischen Ausgleichskasse um eine dem Berufungswerber im Rahmen der ersten Säule zustehenden Leistung handle. Das Berufungsvorbringen, wonach die Beitragsleistung des Berufungswerbers auf freiwilliger Basis erfolgt sei, werde daher zurückgezogen.

Wie vorstehend ausgeführt, umfasst die erste Säule des Schweizer Sozialversicherungsnetzes die staatliche Sicherung des Existenzbedarfes im Falle des Wegfalls von Arbeitseinkommen auf Grund von Alter, Tod der versorgenden Person oder Invalidität. Die Finanzierung erfolgt solidarisch nach dem Umlageverfahren, die Beiträge hierzu sind gesetzlich verpflichtend zu leisten. Damit aber ist die schweizerische gesetzliche Sozialversicherung der ersten Säule der inländischen gesetzlichen Sozialversicherung vergleichbar, sodass Bezüge hieraus der Rechtsansicht der Abgabenbehörde erster Instanz entsprechend als solche nach § 25 Abs. 1 Z 3 lit. c EStG 1988 zur Einkommensteuer heranzuziehen sind und eine Kürzung der Bemessungsgrundlage nach § 25 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988 nicht zur Anwendung gelangen kann. Da das inländische Besteuerungsrecht dem Grunde nach sowie die gänzliche Erfassung von Pensionsbezügen, insoweit sie auf Pflichtbeiträgen beruhen, nach § 25 Abs. 1 Z 3 lit. c EStG 1988 nicht strittig waren, kommt der Zurücknahme des Vorbringens, Teile der Schweizer Invalidenpension beruhten auf freiwilligen Beiträgen, die Wirkung der Einschränkung des Berufungsbegehrens zu, womit sich auch der Berufungswerber der im angefochtenen Bescheid vertretenen Rechtsposition anschließt und die Erfassung der Schweizer Invalidenpension außer Streit stellt. Die Berufung war in diesem Punkt somit als unbegründet abzuweisen.

2) Minderung der Erwerbsfähigkeit:

Bei Vorliegen einer körperlichen oder geistigen Behinderung steht einem Steuerpflichtigen unter bestimmten Voraussetzungen ein Behindertenfreibetrag zu. Die hierzu maßgebliche Bestimmung des [§ 35 EStG 1988](#) lautet:

„§ 35. (1) Hat der Steuerpflichtige außergewöhnliche Belastungen

- durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung,
- bei Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag durch eine Behinderung des (Ehe-)Partners (§ 106 Abs. 3),
- ohne Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag durch eine Behinderung des (Ehe-)Partners (§ 106 Abs. 3), wenn dieser Einkünfte im Sinne des § 33 Abs. 4 Z 1 von höchstens 6 000 Euro jährlich erzielt,
- durch eine Behinderung eines Kindes (§ 106 Abs. 1 und 2), für das keine erhöhte Familienbeihilfe gemäß § 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 gewährt wird, und erhält weder der Steuerpflichtige noch sein (Ehe-)Partner noch sein Kind eine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage), so steht ihm jeweils ein Freibetrag (Abs. 3) zu.

(2) Die Höhe des Freibetrages bestimmt sich nach dem Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung). Die Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) richtet sich in Fällen,

1. in denen Leistungen wegen einer Behinderung erbracht werden, nach der hierfür maßgebenden Einschätzung,

2. in denen keine eigenen gesetzlichen Vorschriften für die Einschätzung bestehen, nach § 7 und § 9 Abs. 1 des Kriegsopfersorgungsgesetzes 1957 bzw. nach der Einschätzungsverordnung, BGBl. II Nr. 261/2010, für die von ihr umfassten Bereiche.

Die Tatsache der Behinderung und das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) sind durch eine amtliche Bescheinigung der für diese Feststellung zuständigen Stelle nachzuweisen. Zuständige Stelle ist:

- Der Landeshauptmann bei Empfängern einer Opferrente (§ 11 Abs. 2 des Opferfürsorgegesetzes, BGBl. Nr. 183/1947).
- Die Sozialversicherungsträger bei Berufskrankheiten oder Berufsunfällen von Arbeitnehmern.
- In allen übrigen Fällen sowie bei Zusammentreffen von Behinderungen verschiedener Art das Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen; dieses hat den Grad der Behinderung durch Ausstellung eines Behindertenpasses nach §§ 40 ff des Bundesbehindertengesetzes, im negativen Fall durch einen in Vollziehung dieser Bestimmungen ergehenden Bescheid zu bescheinigen.

(3) Es wird jährlich gewährt

bei einer Minderung der Erwerbsfähigkeit von	ein Freibetrag von Euro
25% bis 34%	75
35% bis 44%	99
45% bis 54%	243
55% bis 64%	294
65% bis 74%	363
75% bis 84%	435
85% bis 94%	507
ab 95%	726"

Da aus den Verfügungen zur Schweizer Invalidenpension hervorgeht, dass diese wegen der festgestellten Invalidität im Ausmaß von 50% (ab 1.7.2000) bzw. von 70 % (ab 1.10.2000) gewährt wird, wurde der Berufungswerber mit Vorhalt vom 21.3.2012 gebeten, bekannt zu geben, ob er im Streitjahr pflegebedingte Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage) bezogen habe und verneinendenfalls ersucht, eine amtliche Bescheinigung des Bundesamtes für Soziales und Behindertenwesen über das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit im Streitjahr beizubringen. Mit Schreiben vom 18.6.2012 teilte der Vertreter des Berufungswerbers mit, dass ein Pflegegeldbezug erst seit 1.11.2010 erfolgt sei, beim Berufungswerber aber tatsächlich eine Minderung der Erwerbsfähigkeit nach § 35 EStG 1988 vorliege. Eine Bescheinigung des Bundesamtes für Soziales und Behindertenwesen könne nicht vorgelegt werden, es werde jedoch das Sachverständigengutachten vom 30.4.2008 vorgelegt, welches vom BG BG im Zusammenhang mit dem Verfahren zur Sachwalterbestellung eingeholt worden sei. Laut der daraufhin erteilten fernmündlichen Auskunft des Vertreters sei ein noch nicht erledigter Antrag auf Ausstellung eines Behindertenpasses eingereicht. Mit Schriftsatz vom 29.10.2012 wurde schließlich mitgeteilt, dass nunmehr zwar ein Behindertenpass, aus dem sich per 23.10.2012 ein Grad der Behinderung (Minderung der Erwerbsfähigkeit) von 80% ergäbe, ausgestellt worden sei, eine rückwirkende Ausstellung des Behindertenpasses für das Jahr 2009 sei jedoch nicht möglich. Ergänzend hierzu teilte der Vertreter am 14.11.2012 weiters mit, dass auch eine das Jahr 2009 betreffende Bescheinigung in anderer Weise nicht erwirkt werden konnte, da der konkrete Verlauf der Erkrankung rückwirkend nicht mehr festgestellt werden kann.

Die Tatsache der Behinderung und das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) als wesentliche Voraussetzungen der in § 35 EStG 1988 vorgesehenen steuerlichen Begünstigung sind - wie sich aus dem oben zitierten Gesetzestext eindeutig ergibt - durch eine amtliche Bescheinigung der dafür zuständigen angeführten Stellen nachzuweisen (vgl. Doralt¹¹, EStG, Kommentar, § 35 Tz 7). Damit hat der Gesetzgeber in Durchbrechung der Beweisregel des [§ 166 BAO](#), wonach als Beweismittel alles in Frage kommt, was zur Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes geeignet und in der Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist, eine feste Beweisregel geschaffen, sodass der vom Antragsteller vorzulegenden amtlichen Bescheinigung feststellende, die Abgabenbehörde bindende Wirkung zukommt. Dies hat den Vorteil, dass im Abgabenverfahren häufig schwer zu lösende medizinische Streitfragen nicht ausgetragen zu werden brauchen, der Abgabepflichtige den Abgabenbehörden gegenüber aber auch nicht einwenden kann, die in der von ihm vorgelegten amtlichen Bescheinigung enthaltenen Feststellungen träfen nicht zu und das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit sei etwa ein höheres (Fuchs in *Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer 1988, 48. Lfg. (Mai 2011), § 35 Tz 3). Rückwirkende Feststellungen des Grades der Minderung der Erwerbsfähigkeit kann das Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen auf Grund entsprechender Befunde in besonderen Ausnahmefällen mit einem Gutachten feststellen (vgl. UFS vom 13. 1. 2010, RV/1465-W/09; *Baldau* in Jakom EStG, 5. Aufl. 2012, § 35 Rz 11; *Wanke* in *Wiesner/Grabner/Wanke*, MSA EStG 12. GL § 35 Anm 40, *Doralt*, Einkommensteuergesetz, 15. Lfg (Jänner 2011), § 35 Rz 7).

Der Berufungswerber konnte eine das Streitjahr betreffende Bescheinigung des Bundessozialamtes über das Vorliegen einer Minderung der Erwerbsfähigkeit iSd § 35 Abs. 2 und den Grad dieser Minderung nicht beibringen. Wegen Fehlens der gesetzlichen Voraussetzungen konnte daher ein Freibetrag wegen Behinderung nach § 35 EStG 1988 nicht abgezogen werden.

3) Absetzbeträge

Gemäß [§ 33 Abs. 5 EStG 1988](#) stehen einem Steuerpflichtigen bei Einkünften aus einem bestehenden Dienstverhältnis ein Verkehrsabsetzbetrag von 291 Euro jährlich (Z 1) sowie ein Arbeitnehmerabsetzbetrag von 54 Euro jährlich (Z 2), wenn die Einkünfte dem Lohnsteuerabzug unterliegen, zu. Stehen einem Steuerpflichtigen die Absetzbeträge nach Abs. 5 nicht zu, hat er nach Abs. 6 der Bestimmung Anspruch auf einen Pensionistenabsetzbetrag bis zu 400 Euro jährlich, wenn er Bezüge oder Vorteile im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 1 oder 2 für frühere Dienstverhältnisse, Pensionen und gleichartige Bezüge im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 3 oder Abs. 1 Z 4 bis 5 bezieht. Bei Einkünften, die den Anspruch auf den Pensionistenabsetzbetrag begründen, steht der Werbungskostenpauschbetrag nach § 16 Abs.

3 nicht zu. Der Pensionistenabsetzbetrag vermindert sich gleichmäßig einschleifend zwischen zu versteuernden Pensionsbezügen von 17.000 Euro und 25.000 Euro auf Null.

Der Berufungswerber bezog im Streitjahr lediglich eine österreichische Pension der Penisonsversicherungsanstalt und Invalidenrentenbezüge aus der Schweiz, welche - wie bereits in Punkt 1) ausgeführt - Einkünfte nach § 25 Abs. 1 Z 3 lit. c EStG 1988 darstellen. Da sich das Einkommen des Berufungswerbers sohin nur aus Einkünften iSd § 25 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 zusammensetzt und Einkünfte aus einem bestehenden Dienstverhältnis nicht erzielt wurden, steht ihm der Pensionistenabsetzbetrag nach [§ 33 Abs. 6 EStG 1988](#) zu. Im angefochtenen Bescheid wurden an Stelle des Pensionistenabsetzbetrages der Verkehrs- und der Arbeitnehmerabsetzbetrag zum Abzug gebracht. Der angefochtene Bescheid war daher insoweit abzuändern.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Innsbruck, am 15. November 2012