

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden Dr. Michael Mandlmayr und die weiteren Senatsmitglieder Richter Dr. Helmut Mittermayr, Christian Nemeth und Leopold Pichlbauer in der Beschwerdesache Bf, gegen den Bescheid des Finanzamtes Braunau Ried Schärding vom 3. Oktober 2014 betreffend Abweisung des Antrages vom 28. April 2013 auf Aufhebung gem. § 299 BAO des Bescheides vom 4. Mai 2012 betreffend die Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2011 in der Sitzung am 3. November 2015 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (in der Folge kurz Bf) ist Pensionistin und bezieht neben einer inländischen Pension von der PVA auch eine von der Deutschen Rentenversicherung.

In der Beilage L 1i für die am 30. April 2012 eingebrachte **Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2011** wies die Bf als unter Progressionsvorbehalt steuerbefreite Auslandseinkünfte unter der Kennzahl 453 in Höhe von 11.858,52 € nach Abzug von Werbungskosten unter der Kennzahl 493 in Höhe von 153,90 € aus.

Mit **Bescheid** vom **4. Mai 2012** veranlagte das Finanzamt die Bf zur **Einkommensteuer 2011** unter Berücksichtigung von ausländischen Einkünften in Höhe von 11.858,52 € für die Ermittlung des auf die inländischen Einkünfte in Höhe von 16.583,61 € angewendeten Durchschnittssteuersatzes von 23,20 % und setzte die Einkommensteuer nach Anrechnung der Lohnsteuer von 194,72 € mit 3.784,00 € fest.

Mit **Schriftsatz** vom **8. Juni 2012** beantragte die Bf die **Rechtsmittelfrist** für den ihr am 11. Mai 2012 zugestellten Einkommensteuerbescheid 2011 bis 31. Dezember 2012 zu **erstrecken**, weil der deutsche Einkommensteuerbescheid für 2011 noch nicht ergangen sei und die Richtigkeit des Abzuges von Ausgaben im Progressionsvorbehalt im österreichischen Steuerbescheid (bzw. der österreichischen Steuererklärung) davon

abhängig sei, dass diese Ausgaben im deutschen Steuerbescheid auch tatsächlich abgezogen werden.

Mit **Bescheid** vom **12. Juni 2012** wies das Finanzamt den Antrag der Bf vom 8. Juni 2012 um Verlängerung der Berufungsfrist mit der Begründung ab, der deutsche Einkommensteuerbescheid sei für die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen der Bf nicht relevant.

Mit **Schriftsatz vom 28. April 2013** ersuchte die Bf für das Folgejahr 2012 um Fristerstreckung zur Abgabe der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung und **beantragte die Aufhebung des am 11. Mai 2012 zugestellten Einkommensteuerbescheides 2011** wegen inhaltlicher Unrichtigkeit hinsichtlich der Behandlung der Krankenkassenbeiträge betreffend die deutsche Rente.

Sie habe bei der Arbeitnehmerveranlagung 2011 die von der deutschen Rente berechneten Krankenversicherungsbeiträge entsprechend der Auskunft des Finanzamtes und den Lohnsteuerrichtlinien lediglich beim Progressionsvorbehalt erklärt. Das Finanzamt Neubrandenburg habe im mittlerweile vorliegenden Einkommensteuerbescheid 2011 bei beschränkter Steuerpflicht diese Krankenversicherungsbeiträge nicht abgezogen. Diese doppelte Nichtberücksichtigung der Sozialversicherungsbeiträge in beiden Staaten sei laut Auskunft der parlamentarischen Mitarbeitern SC auch Thema im Finanzausschuss des Nationalrates. Da in nächster Zeit auch eine Ombudsstelle im BMF für die Lösung derartiger Fragen eingerichtet werde und eine Lösung auf ministerieller Ebene zu erwarten sei, werde hinsichtlich der weiteren Begründung des Aufhebungsantrages um Fristerstreckung bis 31. Juli 2013 ersucht.

Mit **Schreiben** vom **30. April 2013** forderte das **Finanzamt** die Bf zu deren Antrag auf Bescheidaufhebung 2011 auf, bis 10. Juni 2013

- die jährliche Mitteilung der Deutschen Rentenversicherung zur Vorlage beim Finanzamt betreffend der erhaltenen Leistungen aus der gesetzlichen Rentenversicherung für das Jahr 2011 und
 - Schreiben der PVA über die einbehaltenen Krankenversicherungsbeiträge für die Deutsche Rente betreffend das Kalenderjahr 2011
- vorzulegen, widrigenfalls der Antrag abgewiesen werde

Mit **Schriftsatz** vom **8. Juni 2013** beantwortete die **Bf** den Ergänzungsauftrag des Finanzamtes vom 30. April 2013 sinngemäß wie folgt:

In der Anlage werden die angeforderten Unterlagen zur deutschen Rente und zum Krankenversicherungsbeitrag sowie weiters den deutschen Steuerbescheid, aus dem hervorgehe, dass darin der Krankenversicherungsbeitrag nicht abgezogen wurde, weil Sonderausgaben bei beschränkter Steuerpflicht in Deutschland nicht berücksichtigt werden.

Die Krankenversicherungsbeiträge, die von der deutschen Rente in Österreich einbehalten werden, seien somit weder in Deutschland, wo die Bf auch den Abzug beantragt

habe, noch in Österreich bei der Ermittlung der steuerlichen Bemessungsgrundlage berücksichtigt, was zu einer Doppelbesteuerung führte.

Die Bf **beantrage** daher den **Abzug der Krankenversicherungsbeiträge als Werbungskosten bei der Steuerbemessungsgrundlage (und nicht nur im Progressionsvorbehalt) in Österreich** und ergänze den Aufhebungsantrag vom 29. April 2013 wie folgt:

Durch den Nicht-Abzug der Krankenversicherungsbeiträge komme es zu einer Diskriminierung jener Personen, die in Deutschland beschränkt steuerpflichtig sind. Jene Personen, die nur in Österreich eine Pension beziehen, können die gesamten Österreichischen Krankenversicherungsbeiträge als Werbungskosten von der Bemessungsgrundlage abziehen; jene, die ausschließlich eine deutsche Rente beziehen bzw. in einem Ausmaß eine deutsche und Österreichische Rente beziehen, dass eine Option zur unbeschränkten Steuerpflicht in Deutschland möglich ist, könnten ebenfalls ihre gesamten Krankenversicherungsbeiträge bei der Bemessungsgrundlage abziehen (in Deutschland als Sonderausgaben, in Österreich als Werbungskosten), während bei *jenen*, die in Deutschland beschränkt und in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig sind, jene KV-Beträge, welche von der deutschen Rente einbehalten werden, weder von der deutschen noch von der Österreichischen Steuerbemessungsgrundlage abgezogen werden.

Zwischen Deutschland und Österreich existiere ein DBA zur Vermeidung der Doppelbesteuerung. Durch den beiderseitigen Nicht-Abzug der Krankenversicherungsbeiträge komme es zu einer Doppelbesteuerung beim in Deutschland beschränkt Steuerpflichtigen. Ein Vertragspartner des DBA führe demnach eine dem DBA entgegenstehende Doppelbesteuerung herbei. Wäre Österreich der Ansicht, die deutsche Rechtsmeinung führe zu einer DBA-widrigen Doppelbesteuerung hätte es im Rahmen der zum Thema Rentenbesteuerung zwischen Österreich und Deutschland auf ministerieller Ebene kürzlich geführten Gespräche Gelegenheit gehabt, Deutschland von der Richtigkeit und Vertragskonformität der Österreichischen Rechtsmeinung (und damit falschen deutschen Rechtsmeinung) zu überzeugen, was offenbar nicht der Fall gewesen sei (zumindest für einen Außenstehenden nicht ersichtlich, da es offenbar nur um das Thema Kleinstpensionen und verlängerte Frist für die Wiedereinsetzung gegangen sei). Es wäre geradezu eigenartig, wenn sich Österreich mit Deutschland in Gesprächen zum Thema Rentenbesteuerung befindet und ein Verhalten Deutschlands, das Österreich als nicht DBA- oder EU-konform ansehen würde, nicht entsprechend im Interesse seiner Staatsbürger verfolgen würde. Letztlich sei es auch primär Sache des Heimat- bzw. Ansässigkeitsstaates, darauf hinzuwirken, dass es zu keiner Doppelbesteuerung seiner Staatsbürger kommt.

Weiters sei es auch EU-rechtswidrig, einen beschränkt Steuerpflichtigen gegenüber einem unbeschränkt Steuerpflichtigen zu diskriminieren, was der Fall sei, wenn Deutschland den Abzug verweigert und Österreich diesen nur im Progressionsvorbehalt vornimmt. Auch hier hätte Österreich im Rahmen der EU bzw. der stattfindenden Gespräche gegenüber

Deutschland darauf drängen können, dass Deutschland EU-rechtskonform vorgeht, was aber offenbar auch nicht der Fall gewesen sei.

Da also Deutschland, den Abzug der Krankenversicherungsbeiträge nicht vorgenommen und im Steuerbescheid ausgeführt habe, dass Sonderausgaben bei beschränkter Steuerpflicht nicht berücksichtigt werden, was im Umkehrschluss heiße, dass diese bei unbeschränkter Steuerpflicht, also im Ansässigkeitsstaat zu berücksichtigen sind, und Österreich bis dato scheinbar keinen Einwand gegen die deutsche Rechtsansicht habe, werde beantragt, in Österreich die Krankenversicherungsbeiträge in Höhe von 153,90 € als Werbungskosten abzuziehen.

Aus den drei Beilagen des Schriftsatzes der Bf vom 8. Juni 2013 ist im Wesentlichen Folgendes ersichtlich:

Bestätigung der Pensionsversicherungsanstalt vom 17. Februar 2012

Bestätigung, dass die Bf 2011 Beiträge in Höhe von 153,90 € an die Krankenversicherung gemäß § 73a ASVG für ausländische Leistung zur Pflichtversicherung in der gesetzlichen Sozialversicherung entrichtet hat, die gemäß § 16 Abs. 1 Z 4 lit. a EStG 1988 Werbungskosten darstellten.

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 seien Werbungskosten bei jener Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind. Der Krankenversicherungsbeitrag für die ausländische Rente reduziere daher im Lohnzettel die Lohnsteuerbemessungsgrundlage der inländischen Pension nicht. Eine Geltendmachung könne ausschließlich im Rahmen der Veranlagung erfolgen.

Schreiben der Deutschen Rentenversicherung zur Rentenanpassung zum 01.07.2011

Die monatliche Rente betrage ab 1.7.2011 1.005,98 € (bisher 996,09 €)

Zusatz des erkennenden Gerichts: Jahresbetrag 12.012,42 € (6x 996+6x1.005,98)

Einkommensteuerbescheid 2011 des Finanzamtes Neubrandenburg vom 16.01.2013

Festsetzung der Einkommensteuer bei beschränkter Steuerpflicht mit 1.207,00 € zuzüglich eines Solidaritätszuschlages von 47,00 € für eine Leibrente in Höhe von 12.012,00 €.

Gemäß Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Republik Österreich stehe der Bundesrepublik Deutschland das uneingeschränkte Besteuerungsrecht für die Renten aus der deutschen Sozialversicherung zu (Art. 18 Abs. 2 DBA). Außergewöhnliche Belastungen und Sonderausgaben könnten bei der beschränkten Steuerpflicht nicht berücksichtigt werden.

Mit **Bescheid** vom **3. Oktober 2014** wies das Finanzamt den **Antrag** der Bf vom 29. April 2013 **auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheides** 2011 vom 4. Mai 2012 mit folgender Begründung **ab**:

Werbungskosten eines Arbeitnehmers seien Aufwendungen oder Ausgaben, die beruflich veranlasst sind. Eine berufliche Veranlassung sei gegeben, wenn die Aufwendungen oder Ausgaben objektiv im Zusammenhang mit einer nichtselbständigen Tätigkeit stehen und subjektiv zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen geleistet werden oder

den Steuerpflichtigen unfreiwillig treffen und nicht unter ein steuerliches Abzugsverbot fallen.

Die deutsche gesetzliche Rente werde in Österreich zum Progressionsvorbehalt herangezogen. Daher verminderten die Beiträge an die Krankenversicherung für ausländische Leistungen die Progressionseinkünfte und könnten nicht als Werbungskosten gem. § 18 EStG berücksichtigt werden.

Mit **Schriftsatz vom 6. November 2014** erhob die Bf **Beschwerde** gegen den Abweisungsbescheid vom 3. Oktober 2014 und beantragte mit folgender Begründung sinngemäß die von der österreichischen Pensionsversicherung 2011 von der deutschen Rente einbehaltenen Krankenversicherungsbeiträge von 153,90 € als Werbungskosten von der österreichischen Steuerbemessungsgrundlage abzuziehen:

Sachverhalt:

Die Bf beziehe eine Pension von der Österreichischen gesetzlichen Pensionsversicherung und eine Rente von der deutschen gesetzlichen Rentenversicherung. Von beiden Bezügen werden von der Österreichischen Pensionsversicherung Krankenversicherungsbeiträge einbehalten.

Die Österreichische Finanzverwaltung berücksichtige die von der deutschen Rente einbehaltenen Krankenversicherungsbeiträge lediglich im Progressionsvorbehalt, die deutsche Finanzverwaltung verweigere den Abzug der Krankenversicherungsbeiträge überhaupt, da die Bf in Deutschland beschränkt steuerpflichtig ist.

Der Österreichische Einkommensteuerbescheid 2011 sei am 4.5.2011 ergangen und binnen Jahresfrist und nach Vorliegen des deutschen Einkommensteuerbescheides 2011 ein Aufhebungsantrag gemäß § 299 BAO hinsichtlich des Österreichischen Einkommensteuerbescheides 2011 wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes gestellt worden, da in beiden Staaten der Abzug der Krankenversicherungsbeiträge versagt werde. Dieser Aufhebungsantrag sei mit Abweisungsbescheid 2011 vom 3.10.2014 mit der Begründung abgelehnt worden, diese Krankenversicherungsbeiträge minderten nur die Progressionseinkünfte und könnten nicht als Werbungskosten abgezogen werden.

Rechtliche Würdigung:

Gemäß RZ 243 und 229 der Lohnsteuerrichtlinien stehen nach Ansicht der Österreichischen Finanzverwaltung die durch die Österreichische Sozialversicherung von der deutschen Rente einbehaltenen Krankenversicherungsbeiträge in Zusammenhang mit der deutschen Rente und werden daher nur im Progressionsvorbehalt berücksichtigt und nicht bei der Ermittlung der Einkünfte selbst.

Das Finanzamt Neubrandenburg, das die Ungleichbehandlung des beschränkt Steuerpflichtigen in Deutschland nicht in Abrede stellt, sieht für einen Abzug der Krankenversicherungsbeiträge jedoch nicht den Quellenstaat, sondern den Ansässigkeitsstaat als zuständig an. Dazu werde auf beiliegendes Schreiben des Finanzamtes Neubrandenburg vom 28.4.2014, Seite 2 oben verwiesen (Dieses Schreiben

sei infolge des Einspruchs der Bf gegen den deutsche Einkommensteuerbescheid 2011 ergangen, eine bescheidmäßige Erledigung des Einspruchs liege bis dato nicht vor}.

Gemäß Rechtsprechung des EuGH im Urteil Schröder (C-450/09) und Conijn (C-346/04, Rz 20ff) und der darin jeweils zitierten Vorjudikatur seien jedoch bei entsprechendem Zusammenhang zwischen Einnahmen und Ausgaben im Quellenstaat auch bei beschränkter Steuerpflicht die Ausgaben steuerlich anzuerkennen.

Wenn nun die deutsche Finanzverwaltung diesen Zusammenhang zwischen Rente und Krankenversicherungsbeiträgen offenbar nicht als gegeben ansehe und den Abzug der Krankenversicherungsbeiträge als Sonderausgaben verweigert, könne nicht gleichzeitig in Österreich sehr wohl ein Zusammenhang gegeben sein und aus diesem Grund der Abzug dieser Krankenversicherungsbeiträge in Österreich bei der Ermittlung der Einkünfte nicht möglich sein.

Anträge/Anregungen: Für eine allfällige spätere Vorlage an das Bundesfinanzgericht werde Entscheidung durch den gesamten Senat beantragt und ersucht, diese Auslegungsfrage dem EuGH im Rahmen des Vorabentscheidungsverfahrens zur Entscheidung vorzulegen.

In dem der Beschwerde angeschlossenen **Schreiben des Finanzamtes Neubrandenburg vom 28. April 2014** wurde im Wesentlichen Folgendes ausgeführt:

Die Bf beantrage den auf Basis der deutschen Rente von der österreichischen Pensionsversicherungsanstalt einbehaltenen Krankenversicherungsbeitrag von 153,90 € als Sonderausgabe zu berücksichtigen und beziehe sich dabei auf die Entscheidung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) G-450/09.

Da die Bf weder Ihren Wohnsitz noch den gewöhnlichen Aufenthalt in Deutschland habe, sei sie mit Ihrer deutschen Sozialversicherungsrente zur beschränkten Steuerpflicht nach § 1 Abs. 4 Einkommensteuergesetz (EStG) veranlagt worden. Nach § 50 Abs. 1 Satz 3 des hier geltenden Einkommensteuergesetzes sei u. a. § 10 (der Abzug von Sonderausgaben) bei der beschränkten Steuerpflicht nicht anzuwenden. Der Abzug des Krankenversicherungsbeitrages sei im Fall der Bf daher nicht zugelassen.

Zum Einwand, der in Deutschland gebietsansässige Steuerpflichtige oder der zur unbeschränkten Steuerpflicht Optierende sei besser gestellt sei als der beschränkt Steuerpflichtige, werde darauf hingewiesen, dass sich nach ständiger Rechtsprechung Gebietsansässige und Gebietsfremde im Hinblick auf die direkten Steuern in einem Staat in der Regel nicht in einer vergleichbaren Situation befinden, da das Einkommen, das ein Gebietsfremder im Hoheitsgebiet eines Staates erzielt, meist nur einen Teil seiner Gesamteinkünfte darstellt, deren Schwerpunkt an seinem Wohnort liegt, und die persönliche Steuerkraft des Gebietsfremden, die sich aus der Berücksichtigung seiner Gesamteinkünfte sowie seiner persönlichen Lage und seines Familienstands ergibt, leichter an dem Ort beurteilt werden kann, an dem der Mittelpunkt seiner persönlichen Interessen und seiner Vermögensinteressen liegt und der in der Regel der Ort des gewöhnlichen Aufenthalts der betroffenen Person ist (Urteile vom 14. Februar 1995,

Schumacker, C-279/93, Randnr. 31 - 33, vom 12. Juni 2003, Gerritse, C-234/01 Randnr. 43).

Versagt ein Mitgliedstaat Gebietsfremden bestimmte Steuervergünstigungen, die er Gebietsansässigen gewährt, sei dies in Anbetracht der objektiven Unterschiede zwischen der Situation der Gebietsansässigen und derjenigen der Gebietsfremden sowohl hinsichtlich der Einkunftsquelle als auch hinsichtlich der persönlichen Steuerkraft sowie der persönlichen Lage und des Familienstands im Allgemeinen nicht diskriminierend (Urteile Schumacker,

Randnr. 34, Gerritse, Randnr. 44).

Die unterschiedliche Behandlung Gebietsansässiger und Gebietsfremder verstoße im Hinblick auf die Gewährung von Steuervorteilen nicht gegen Europarecht.

Nach der einschlägigen Rechtsprechung des EuGH sei die Einkommensteuer auf das Ruhegehalt, das von einem Rententräger eines Mitgliedsstaates der EU an eine in einem anderen Mitgliedsstaat ansässigen Person bezahlt werde, in bestimmten Fällen, nämlich wenn das Ruhegehalt die gesamten oder nahezu gesamten Einkünfte dieser Person ausmacht, so zu bemessen, als wenn diese Person im erstgenannten Staat ansässig wäre.

Mit der Regelung des § 1 Absatz 3 EStG hat Deutschland diese einschlägige Rechtsprechung des EuGH bereits umgesetzt. Es ergebe sich für die Bf als gebietsfremde Steuerpflichtige, wenn ihre Einkünfte im Kalenderjahr mindestens zu 90 Prozent der deutschen Einkommensteuer unterliegen oder die nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte den Grundfreibetrag (in 2011: 8.004 €) nicht übersteigen, hinsichtlich der Einkommensteuer eine vergleichbare Situation mit den in Deutschland ansässigen Rentenempfängern.

Nach § 1 Absatz 3 EStG könne die Bf unter den genannten Voraussetzungen deshalb wie unbeschränkt steuerpflichtige Personen behandelt werden. Eine Ungleichbehandlung sei somit nicht erkennbar.

Da der Rechtsbehelf der Bf unter Berücksichtigung vorstehender Ausführungen keine Aussicht auf Erfolg verspreche, werde um Überprüfung der Rechtsauffassung der Bf ersucht.

Auf die Möglichkeit der schriftlichen Rücknahme gemäß § 362 Abgabenordnung werde in diesem Zusammenhang hingewiesen und um Rückantwort möglichst bis zum 20.05.2014 ersucht.

Mit Beschwerde vorentscheidung vom 24. November 2014 wies das Finanzamt die Beschwerde vom 7. November 2014 mit folgender Begründung ab:

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Sie sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind. Nach § 16 Abs. 1 Z 4 EStG sind Werbungskosten

auch Beiträge des Versicherten zu einer ausländischen Pflichtversicherung, die einer inländischen gesetzlichen Sozialversicherung entspricht.

Pflichtbeiträge nach dieser Gesetzesbestimmung liegen auch vor, wenn bei Bezug einer ausländischen Rente der für diese Rente zu entrichtende Krankenversicherungsbeitrag von der inländischen Pension einbehalten wird. Diese Werbungskosten sind jedoch wegen des Veranlassungszusammenhanges nicht bei der inländischen Rente, sondern vielmehr bei der ausländischen in Ansatz zu bringen. Somit wurden die Beiträge an die Krankenversicherung für ausländische Leistungen bei den Progressionseinkünften abgezogen, da sie mit diesen in unmittelbarem Zusammenhang stehen.

Mit **Schriftsatz** vom **28. Dezember 2014** stellte die Bf einen **Vorlageantrag** gegen die ihr am 26. November 2014 zugestellte Beschwerdeverentscheidung vom 24. November 2014 und führte dazu Folgendes aus:

Auf sämtliche Ausführungen, Anträge und Anregungen der Bescheidbeschwerde werde verwiesen. Infolge der Beschwerdeverentscheidung vom 24.11.2014 werde noch Folgendes ergänzt:

Die Frage der steuerlichen Abzugsfähigkeit von Ausgaben im Quellenstaat oder im Ansässigkeitsstaat im Falle der beschränkten Steuerpflicht sei Gegenstand vieler Entscheidungen des EuGH (z.B. Schröder-C -450/09 und darin zitierte Vorjudikatur).

Das Finanzamt Neubrandenburg vertrete hinsichtlich der von der Österreichischen Pensionsversicherung von der deutschen Rente eingehobenen Krankenversicherungsbeiträge die Ansicht, dass diese nicht von der in Deutschland zu versteuernden gesetzlichen Sozialversicherungsrente - bei Vorliegen beschränkter Steuerpflicht - steuerlich abgezogen werden könnten, weil dazu nicht der Quellenstaat, sondern der Ansässigkeitsstaat zuständig sei und stütze dies unter anderem auf C-544/07-Rüffler und somit eben auch auf europarechtliche Judikatur (wobei bis dato immer noch keine Einspruchserledigung vorliege, sondern nur Schriftverkehr).

In der Beschwerdeverentscheidung vom 24.11.2014 werde ein Veranlassungszusammenhang zwischen der deutschen Rente und den von der Österreichischen Pensionsversicherung eingehobenen Krankenversicherungsbeiträgen behauptet (nicht begründet) und der Werbungskostenabzug versagt, wobei auf das vorgelegte Schreiben des Finanzamtes Neubrandenburg bzw. auf europarechtliche Argumente nicht eingegangen worden sei.

Wenn man dem Finanzamt Neubrandenburg folgend davon ausgehe, das deutsche Recht bzw. die deutsche Rechtsanwendung sei europarechtskonform, dann könne das auf österreichischer Seite aber nicht der Fall sein, deshalb auch die Anregung in der Bescheidbeschwerde auf Vorlage der Auslegungsfrage Im Rahmen eines Vorabentscheidungsverfahrens.

Das erkennende Gericht hat folgenden Sachverhalt festgestellt:

Die Bf ist Pensionistin, hat ihren alleinigen Wohnsitz im Inland und bezieht neben einer inländischen Pension von der PVA auch eine von der Deutschen Rentenversicherung.

Auf Grund dieser Altersrente aus Deutschland wurden im Jahr 2011 gemäß § 73a ASVG von der PVA von der inländischen Pension 153,90 € einbehalten.

Die Berücksichtigung dieses Abzuges bei der Veranlagung der Bf in der Bundesrepublik Deutschland zur Einkommensteuer 2011 als beschränkt Steuerpflichtige wurde durch das zuständige Finanzamt verweigert.

Im österreichischen Einkommensteuerbescheid 2011 vom 4. Mai 2012, dessen Aufhebung die Bf gemäß § 299 BAO mit Schriftsatz vom 28. April 2013 beantragt hat, wurde der Betrag von 153,90 € als Werbungskosten der deutschen Altersrente abgezogen und bei Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes, der auf das Einkommen aus den inländischen Pensionseinkünften angewendet wurde, berücksichtigt.

Beweiswürdigung

Der unstrittige Sachverhalt ergibt sich aus den vorliegenden Akten des Finanzamtes, insbesondere der Erklärung der Bf zur Arbeitnehmerveranlagung, dem inländischen und Deutschen Einkommensteuerbescheid 2011, den Bestätigungen der PVA und der Deutschen Rentenversicherung, dem Schreiben des Finanzamtes Neubrandenburg und den damit im Einklang stehenden Schriftsätzen der Bf.

Erwägungen

1. Rechtslage auf Grund inländischen Rechts und des Doppelbesteuerungsabkommens

Die Bf hat ihren alleinigen Wohnsitz im Inland und ist damit in Österreich gemäß **§ 1 Abs. 2 Einkommensteuergesetz 1988, BGBl. 1988/400 (EStG 1988)**, unbeschränkt steuerpflichtig. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte.

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

Einkommen ist gemäß **§ 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).

Gemäß **§ 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 auch 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 Bf im Jahr 2011 von der deutschen Rentenversicherung geleistete Altersrente entspricht einer von einer inländischen gesetzlichen Sozialversicherung geleisteten Pension. Die Altersrente beruht auf einer gesetzlichen Beitragspflicht. Bei Erfüllung der gesetzlichen Voraussetzungen besteht ein Anspruch auf Rentenzahlung. Die Rente wird monatlich überwiesen.

Im gegenständlichen Fall wird das Besteuerungsrecht Österreichs jedoch durch das Abkommen vom 24. August 2000, BGBl. III Nr. 182/2002, zwischen der Republik **Österreich** und der Bundesrepublik **Deutschland** zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen (**Doppelbesteuerungsabkommen** – kurz DBA) eingeschränkt:

Nach **Art. 4 Abs. 1** dieses **DBA** ist eine Person, die nur einen Wohnsitz in einem der beiden Vertragsstaaten hat, im Wohnsitzstaat – im gegenständlichen Fall also in Österreich - ansässig

Gemäß **Art. 18 Abs. 2** des **DBA** dürfen Bezüge, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus der gesetzlichen Sozialversicherung des anderen Vertragsstaates erhält, nur in diesem anderen Staat besteuert werden.

Das Besteuerungsrecht an der Altersrente, die die Bf aus der Deutschen Sozialversicherung bezieht, hat somit der Quellenstaat Deutschland.

Im mit der Überschrift "Vermeidung der Doppelbesteuerung" versehenen **Art. 23 Abs. 2 lit. a** des **DBA** ist dem entsprechend vereinbart, dass bei einer in Österreich ansässigen Person die Einkünfte, die nach dem DBA Deutschland besteuern darf, von Österreich von der Besteuerung ausgenommen werden.

Die von der Besteuerung in Österreich ausgenommenen Einkünfte dürfen aber nach **Art. 23 Abs. 2 lit. d** des **DBA** in Österreich bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen einbezogen werden (Progressionsvorbehalt).

Ist bei der Berechnung der Steuer – wie im gegenständlichen Fall - ein Progressionsvorbehalt aus der Anwendung eines Doppelbesteuerungsankommens zu berücksichtigen, gilt gemäß **§ 33 Abs. 11 EStG 1988** Folgendes:

Der Durchschnittssteuersatz ist zunächst ohne Berücksichtigung der Abzüge nach Abs. 4 bis 6 zu ermitteln. Von der unter Anwendung dieses Durchschnittssteuersatzes ermittelten

Steuer sind die Abzüge nach Abs. 4 bis 6 (ausgenommen Kinderabsetzbeträge nach Abs. 3) abzuziehen.

Bei der Anwendung des Progressionsvorbehaltes wird das (Gesamt)Einkommen nach den Vorschriften des österreichischen Einkommensteuergesetzes ermittelt (**BFG 07.01.2015, RV/6100276/2012**; unter Hinweis auf VwGH 24.05.2007, 2004/15/0051), die auf dieses Einkommen entfallende österreichische Einkommensteuer eruiert, und sodann der Durchschnittssteuersatz errechnet. Dieser wird auf jenen Einkommensteil angewandt, der von Österreich besteuert werden darf (UFS 06.06.2013, RV/0121-S/13, VwGH 14.12.2006, 2005/14/0099; *Hofstätter/Reichel*, § 33 EStG 1988 Tz 18; *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.

Im gegenständlichen Fall ist die Anwendung des DBA und des darin in Art. 23 vorgesehenen Progressionsvorbehaltes im Einkommensteuerbescheid 2011 vom 4. Mai 2012 sowie dessen Berechnung nach § 33 Abs. 11 EStG 1988 nicht strittig.

Die Bf vermeint jedoch, die von ihr 2011 gemäß § 73a ASVG entrichteten Beiträge von 153,90 € an Krankenversicherung seien nicht nur bei Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes, sondern zusätzlich als das Einkommen, auf das dieser Durchschnittssatz anzuwenden ist, mindernde Werbungskosten zu berücksichtigen.

Gemäß **§ 2 Abs. 8 Z 1 EStG 1988** sind für die Ermittlung der ausländischen Einkünfte die Bestimmungen des EStG 1988 maßgebend.

Werbungskosten sind gemäß **§ 16 Abs. 1 EStG 1988** die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Nach dem letzten Satz dieser Bestimmung sind Werbungskosten bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind.

Gemäß **§ 16 Abs. 1 Z 4 lit. a EStG 1988** sind auch Beiträge des Versicherten zur Pflichtversicherung in der gesetzlichen Sozialversicherung Werbungskosten.

Gemäß **§ 73a ASVG** in der ab 15. Dezember 2010 geltenden Fassung BGBl. I Nr. 102/2010 ist in Österreich auch von ausländischen Renten ein Krankenversicherungsbeitrag nach § 73 Abs. 1 und 1a zu entrichten, wenn ein Anspruch der Bezieherin der ausländischen Rente auf Leistungen der Krankenversicherung (im Inland) besteht.

Nach den Erläuterungen zur Regierungsvorlage 937 BlgNR 24. GP zum 2. SVÄG 2010, sollen durch diese Neuregelung die Rechtsgrundlagen für die Einhebung von Krankenversicherungsbeiträgen auch von ausländischen Pensionen/Renten präzisiert und

im Hinblick auf die Belastung der Versicherten mit Krankenversicherungsbeiträgen eine Gleichstellung von Auslands- und Inlandspensionen/renten herbeigeführt werden.

Pflichtbeiträge iSd § 16 Abs. 1 Z 4 lit. a EStG 1988 liegen auch vor, wenn – wie im gegenständlichen Fall – bei Bezug einer ausländischen Rente der für diese nach § 73a ASVG zu entrichtende Krankenversicherungsbeitrag von der inländischen Pension einbehalten oder gesondert vorgeschrieben wird. Diese Werbungskosten stehen im Zusammenhang mit der ausländischen Rente und sind bei ihr in Abzug zu bringen (**BFG 17.02.2014, RV/2100838/2012**; unter Hinweis auf LStR RZ 229 und 243).

Auf Grund der Textierung des § 73a ASVG und des eben zitierten Erkenntnisses des Bundesfinanzgerichtes besteht nach Ansicht des erkennenden Gerichts kein Zweifel, dass der jedenfalls entscheidende Veranlassungszusammenhang zwischen den nach § 73a ASVG erhobenen Beiträgen und der die Bemessungsgrundlage dieser Beiträge iSd § 16 Abs. 1 Z 4 lit. a EStG 1988 bildenden deutschen Altersrente besteht.

In diesem Zusammenhang wird darauf hingewiesen, dass die Bf in der Beilage L 1i für 2011 nur die um die Beiträge nach § 73a ASVG als Werbungskosten unter Kennzahl 493 gekürzten Nettobeträge als Einkünfte aus ausländischer Pension erklärt hat.

Dem Umstand, dass die für die deutsche Altersrente nach § 73a ASVG zu leistenden Beiträge offensichtlich aus praktischen Gründen durch die PVA auf Grund der Anordnung in Abs. 3 dieser Bestimmung gleich von der österreichischen Pension abgezogen werden, kommt hingegen keine Bedeutung zu.

Gemäß **§ 20 Abs. 2 TS 1 EStG 1988** dürfen bei der Ermittlung der Einkünfte Aufwendungen und Ausgaben nicht abgezogen werden, soweit sie mit nicht steuerpflichtigen Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen.

Werbungskosten im Zusammenhang mit Einkünften, die – wie im gegenständlichen Fall – auf Grund des Art. 23 DBA iVm § 33 Abs. 11 EStG 1988 nur für die Berechnung des Durchschnittssteuersatzes heranzuziehen sind, können auf Grund der Bestimmung des § 20 Abs. 2 TS 1 EStG 1988 nicht – wie von der Bf beantragt – noch zusätzlich vom maßgebenden Einkommen vor Anwendung des ermittelten Durchschnittssteuersatzes abgezogen werden.

Im Einkommensteuerbescheid 2011 vom 4. Mai 2012 hat das Finanzamt demnach die nach § 73a ASVG einbehaltenen Beträge von 153,90 € im Einklang mit den Bestimmungen des DBA und des EStG 1988 nur bei Ansatz der insoweit verminderten deutschen Altersrente zur Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes berücksichtigt.

Einem zusätzlichen Abzug als Werbungskosten – etwa von der inländischen Pension – steht der diesbezüglich fehlende Veranlassungszusammenhang entgegen.

Zur durchklingenden Rüge der Bf, die Republik Österreich würde zu wenig auf die Bundesrepublik Deutschland einwirken, um diese zur Berücksichtigung der gegenständlichen Abzüge bei der Veranlagung der Österreicher in Deutschland

als beschränkt Steuerpflichtige zu bewegen, wird auf die Möglichkeit des Verständigungsverfahrens hingewiesen:

Nach **Art. 25** des genannten **DBA** kann sich die in Österreich ansässige Bf nämlich an das Bundesministerium für Finanzen in Wien wenden, wenn sie der Auffassung ist, dass Maßnahmen eines Vertragsstaates (Deutschland) oder beider Vertragsstaaten für sie zu einer Besteuerung führen werden, die diesem Abkommen nicht entspricht.

2. Europarechtliche Einwendungen der Bf

Der Vorwurf der Bf, es sei eine EU-rechtswidrige Diskriminierung, wenn Deutschland den beschränkt Steuerpflichtigen den Abzug dieser Beträge verweigert und Österreich diesen nur im Progressionsvorbehalt berücksichtigt, trifft nach Ansicht des erkennenden Gerichts in erster Linie die Bundesrepublik Deutschland.

Die Bf stützt sich dazu in der Beschwerde vom 6. November 2014 auf die Rechtsprechung des EuGH in den Urteilen Schröder C-450/09 und Conijn C-346/04.

Im dem Urteil des **EuGH vom 31. März 2011, Schröder, C-450/09**, zu Grunde liegenden Fall verweigerte das Deutsche Finanzamt dem als Gebietsfremden in Deutschland nur beschränkt einkommensteuerpflichtigen Herrn Schröder den Abzug der für die Übertragung einer Liegenschaft geleisteten Rentenzahlungen an seine Mutter bei den aus der Vermietung dieser Immobilie erzielten Einkünften, weil § 50 Abs. 1 dEStG bei beschränkt Steuerpflichtigen ua. den Abzug von Renten als Sonderausgaben iSd § 10 Abs. 1 Z 1a dEStG ausschließe.

Das diesbezügliche Vorabentscheidungsersuchen des Deutschen Finanzgerichtes betraf die Auslegung der **Art. 18 AEUV** (Verbot der Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit) und **Art. 63 AEUV** (Freiheit des Kapital- und Zahlungsverkehrs).

Der EuGH beantwortete die ihm gestellte Rechtsfrage wie folgt:

Art. 63 AEUV ist dahin auszulegen, dass er der Regelung eines Mitgliedsstaates, die es einem gebietsansässigen Steuerpflichtigen erlaubt, die einem Elternteil, der ihm in diesem Staat belegene Immobilien übertragen hat, gezahlten Renten von Einkünften aus der Vermietung dieser Immobilien abzuziehen, gebietsfremden Steuerpflichtigen einen solchen Abzug jedoch nicht gewährt, entgegensteht, soweit die Verpflichtung zur Zahlung dieser Rente auf der Übertragung der Immobilien beruht.

Im dem Urteil des **EuGH vom 6. Juli 2006, Conijn, C-346/04**, zu Grunde liegenden Fall verweigerte das Deutsche Finanzamt dem niederländischen Staatsbürger mit Wohnsitz in den Niederlanden den Abzug von Steuerberatungskosten betreffend eine Beteiligung an

einer Kommanditgesellschaft deutschen Rechts ebenfalls unter Hinweis auf § 50 Abs. 1 dEStG den Abzug als Sonderausgaben.

Das diesbezügliche Vorabentscheidungsersuchen des Deutschen Finanzgerichtes betraf die Auslegung der **Art. 52 EG-Vertrag, nach Änderung Artikel 43 EG** Niederlassungsfreiheit).

Der EuGH beantwortete die ihm gestellte Rechtsfrage wie folgt:

Art. 52 EG-Vertrag (nach Änderung jetzt Artikel 43 EG) steht einer nationalen Vorschrift entgegen, die einer beschränkt steuerpflichtigen Person nicht erlaubt, die Steuerberatungskosten, die ihr für die Erstellung ihrer Einkommensteuererklärung entstanden sind, nicht in gleicher Weise wie eine unbeschränkt steuerpflichtige Person von ihren steuerpflichtigen Einkünften als Sonderausgaben abzuziehen.

Im Schreiben vom 28. April 2014 vertrat das Finanzamt Neubrandenburg die Rechtsauffassung, der Bf stünde der Abzug der gegenständlichen Aufwendungen auf Grund der Bestimmung des § 50 Abs. 1 dEStG nicht zu. Zum von der Bf ins Treffen geführten Urteil Schröder C-450/09 entgegnete das Deutsche Finanzamt, nach den Urteilen Schumacker C-279/93 Randnr. 34 und Gerritse C-234/01, Randnr. 44, des EuGH sei es in Anbetracht der objektiven Unterschiede zwischen der Situation der Gebietsansässigen und derjenigen der Gebietsfremden sowohl hinsichtlich der Einkunftsquelle als auch hinsichtlich der persönlichen Steuerkraft sowie der persönlichen Lage und des Familienstandes im Allgemeinen nicht diskriminierend, wenn ein Mitgliedsstaat Gebietsfremden bestimmte Steuervergünstigungen versagt, die er Gebietsansässigen gewährt. In der Folge verwies das Deutsche Finanzamt die Bf auf die Möglichkeit der Option zur unbeschränkten Steuerpflicht nach § 1 Abs. 3 dEStG.

Die Voraussetzung des auf das Urteil Schumacker C-279/93 zurückgehenden § 1 Abs. 3 dEStG von zumindest 90% Einkünften im Quellenstaat (vgl. § 1 Abs. 4 EStG 1988) sind jedoch weder im gegenständlichen Fall (inländische Pensionen 16.843,61 € - deutsche Altersrente nur 11.858,52 €) noch in den Fällen Schröder C-450/09 (Randnr. 39: geringer Teil der Gesamteinkünfte) und Conijn C-346/04 (Randnr. 18: weniger als 90% seiner Gesamteinkünfte) erfüllt.

Die Argumentation des Finanzamtes Neubrandenburg ist schon deshalb hier verfehlt. Aus dem Urteil Schröder C -450/09 (Randnr. 40) geht jedoch hervor, dass der EuGH unter Hinweis auf seine Judikatur (ua. Conijn C-346/04 und Gerritse C-234/01) die Auffassung vertritt, dass sich Gebietsansässige und Gebietsfremde in Bezug auf Aufwendungen, wie Betriebsausgaben, die unmittelbar mit der Tätigkeit zusammenhängen, aus der die in einem Mitgliedsstaat zu versteuernden Einkünfte erzielt wurden, in einer vergleichbaren Lage befinden und deshalb die Ungleichbehandlung eine mittelbare Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit darstellen kann.

Nach Ansicht des erkennenden Gerichts kommt es daher aus europarechtlichen Gründen auch der Bundesrepublik Deutschland zu, die auf Basis der deutschen

Altersrente bezahlen und deshalb mit dieser im Zusammenhang stehenden Krankenversicherungsbeiträge als Abzugspost zu berücksichtigen. In diesem Zusammenhang wird darauf hingewiesen, dass nach den Ausführungen der Bf im Vorlageantrag vom 28. Dezember 2014 noch gar keine Einspruchserledigung aus Deutschland vorliegt.

Entgegen der Behauptung der Bf in der Beschwerde ist dem Schreiben des Finanzamtes Neubrandenburg vom 28. April 2014 nicht zu entnehmen, dieses vertrete die Rechtsauffassung, im gegenständlichen Fall müsse der Ansässigkeitsstaat Österreich, die gegenständlichen Abzüge nach § 73a ASVG als Sonderausgaben bzw. Werbungskosten berücksichtigen.

Im Vorlageantrag vom 28. Dezember 2014 präzisierte die Bf, das Finanzamt Neubrandenburg vertrete hinsichtlich der von der Österreichischen Pensionsversicherung von der deutschen Rente eingehobenen Krankenversicherungsbeiträge die Ansicht, bei Vorliegen beschränkter Steuerpflicht könnten diese Beträge nicht von der in Deutschland zu versteuernden gesetzlichen Sozialversicherungsrente abgezogen werden, weil dazu nach europarechtlicher Judikatur (Rüffler C-544/07) nicht der Quellenstaat, sondern der Ansässigkeitsstaat zuständig sei.

Im dem Urteil des **EuGH vom 23. April März 2009, Rüffler, C-544/07**, zu Grunde liegenden Fall verweigerte die Polnische Finanzverwaltung dem in Polen lebenden deutschen Staatsangehörigen die in einem anderen Mitgliedsstaat gezahlten Krankenversicherungsbeiträge von der Einkommensteuer abzuziehen, obwohl einem Steuerpflichtigen, der seine Krankenversicherungsbeiträge in Polen entrichtet, ein solcher Abzug gewährt wird.

Das diesbezügliche Vorabentscheidungsersuchen des Polnischen Finanzgerichtes betraf die Auslegung des **Art. 18 EG** (Freier Aufenthalt).

Der EuGH beantwortete die ihm gestellte Rechtsfrage wie folgt:

Art. 18 Abs. 1 EG steht einer Regelung eines Mitgliedsstaates entgegen, die das Recht auf Abzug der entrichteten Krankenversicherungsbeiträge von der Einkommensteuer an die Bedingung knüpft, dass diese Beiträge nach den Vorschriften des nationalen Rechts in dem betreffenden Mitgliedsstaat gezahlt worden sind, und dazu führt, dass diese Steuervergünstigung verwehrt wird, wenn die Beiträge, die für den Abzug von der in diesem Mitgliedstaat geschuldeten Einkommensteuer in Betracht kommen, im Rahmen der gesetzlichen Krankenversicherung eines anderen Mitgliedstaates entrichtet werden.

Der Fall Rüffler ist nach Ansicht des erkennenden Gerichts mit dem gegenständlichen Fall jedoch nicht vergleichbar:

Im gegenständlichen Fall geht es aus der für Österreich als Ansässigkeitsstaat maßgebenden Sicht gar nicht um gesetzliche Krankenversicherungsbeiträge, die in einem anderen Mitgliedsstaat nach dessen Recht bezahlt worden sind. Außerdem wurden die gegenständlichen, nach österreichischem Recht bezahlten Krankenversicherungsbeiträge

nach obigen Ausführungen ohnehin bei Anwendung des Progressionsvorbehaltes berücksichtigt. Gegen die Berechnung des Progressionsvorbehalts bestehen auch aus unionsrechtlicher Sicht keine Bedenken (vgl. **VwGH 14.12.2006, 2005/14/0099**):

Da ein Unionsbürger in allen Mitgliedstaaten Anspruch auf die gleiche rechtliche Behandlung wie die Staatsangehörigen dieses Mitgliedstaats hat, die sich in der gleichen Situation befinden, wäre es mit dem Recht auf Freizügigkeit unvereinbar, wenn ein Mitgliedstaat ihn weniger günstig behandelte, als wenn er nicht von den Erleichterungen Gebrauch gemacht hätte, die ihm der Vertrag in Bezug auf die Freizügigkeit gewährt.

Allerdings garantiert der EG-Vertrag einem Unionsbürger nicht, dass die Verlagerung seiner Tätigkeit in einen anderen Mitgliedstaat als demjenigen, in dem er bis dahin gewohnt hat, hinsichtlich der Besteuerung neutral ist. Auf Grund der Unterschiede im Steuerrecht der Mitgliedstaaten kann eine solche Verlagerung je nach dem Einzelfall auch Vor- oder Nachteile bei der Besteuerung haben (vgl. das Urteil des **EuGH vom 12. Juli 2005, C-403/03, Schempp**).

Zudem ist zu beachten, dass das Gemeinschaftsrecht in seinem gegenwärtigen Stand in Bezug auf die Beseitigung der Doppelbesteuerung innerhalb der Gemeinschaft keine allgemeinen Kriterien für die Verteilung der Kompetenzen der Mitgliedstaaten untereinander vorschreibt. Von Bereichen abgesehen, die der Beschwerdefall nicht berührt (insbesondere Richtlinie 90/435/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, Abl. L 225, S. 6), ist bis heute im Rahmen des Gemeinschaftsrechts keine Maßnahme der Vereinheitlichung oder Harmonisierung zum Zweck der Beseitigung von Doppelbesteuerungstatbeständen erlassen worden (vgl. das Urteil des **EuGH vom 14. November 2006, C-513/04, Mark Kerckhaert**).

Die in Rede stehenden nationalen Regelungen betreffend die steuerliche Erfassung ausländischer Einkünfte im Wege des Progressionsvorbehaltes benachteiligen nicht Personen, weil sie von ihrem Recht Gebrauch gemacht haben, sich in Österreich oder in einem anderen Mitgliedstaat frei zu bewegen und aufzuhalten. Das österreichische Steuerrecht behandelt die aus anderen Mitgliedstaaten bezogenen Pensionen nicht schlechter als Pensionen aus Österreich. Entgegen dem Vorbringen der Bf verstößt damit die Berechnung des Progressionsvorbehaltes auch nicht gegen Unionsrecht.

Da im Hinblick auf die oben zitierten Entscheidungen des EuGH Zweifel an der Beurteilung der unionsrechtlichen Frage nicht bestehen, wurde iSd Rechtsprechung C.I.L.F.I.T. (Urteil des EuGH vom 6. Oktober 1982, Rs 283/81, Slg. 1982, S. 3415 ff) von dem von der Bf angeregten Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH abgesehen.

Gemäß **§ 299 Abs. 1 BAO** kann die Abgabenbehörde auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.

Die von der Bf beantragte Aufhebung gemäß § 299 BAO setzt die Gewissheit der Rechtswidrigkeit voraus; die bloße Möglichkeit reicht nicht aus (**VwGH 24.06.2010, 2010/15/0059** ; und **05.08.1993, 91/14/0018**).

Da der Einkommensteuerbescheid 2011 vom 4. Mai 2012 nach obigen Ausführungen sowohl mit den Bestimmungen des EStG 1988 und des DBA als auch des Unionsrechtes im Einklang steht, kommt mangels dessen Rechtswidrigkeit dessen Aufhebung nach § 299 BAO nicht in Betracht. Das Finanzamt hat deshalb den diesbezüglichen Antrag der Bf vom 28. April 2013 mit dem bekämpften Bescheid zu Recht abgewiesen.

Deshalb konnte der Beschwerde kein Erfolg beschieden sein.

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 die Revision zulässig, weil es zur Rechtsfrage, in welcher Form nach § 73a ASVG geleistete Krankenversicherungsbeiträge bei der Veranlagung zur Einkommensteuer zu berücksichtigen sind, noch keine Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes gibt.

Linz, am 3. November 2015