

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden Mag. Peter Bilger und die weiteren Senatsmitglieder Yvonne Primosch, Prok. Bernd Feldkircher und Mag. Arno Sandholzer im Beisein der Schriftführerin Jennifer Reinher in der Beschwerde sache Bf. , Gde. , Str. , vertreten durch MfW, Gde., Fgasse 2, und Dr. Gder, fstr. xxx, Gderst, gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch, vertreten durch Mag. Joachim Loretz und Mag<sup>a</sup>. Nadine Lampert, vom 18. Juli 2013 betreffend Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2011 (Beschwerdevorentscheidung) gemäß § 299 BAO und vom 19. April 2013 betreffend Einkommensteuer 2011 in der Sitzung am 9. April 2015 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt :

1. Die Beschwerde gegen den Bescheid vom 18. Juli 2013 betreffend Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2011 (Beschwerdevorentscheidung) wird als unbegründet abgewiesen.

2. Der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2011 vom 19. April 2013 wird teilweise stattgegeben.

Der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2011 vom 19. April 2013 wird abgeändert. Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Spruchbestandteil dieses Erkenntnisses.

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

## Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (ab 1.1.2014 Beschwerdeführer; in der Folge: Bf.) bezog im Streitjahr in- und ausländische Pensionseinkünfte [vgl. den Lohnzettel über die Altersrente von der österreichischen Pensionsversicherungsanstalt, die Bestätigung der Liechtensteinischen Alters- und Hinterlassenenversicherung über den Bezug einer Altersrente und die Bestätigung der Pensionskasse "Sozialfonds" über den Bezug einer (weiteren) Altersrente iHv 16.049,00 CHF].

Mit Einkommensteuerbescheid vom 19. April 2013 wurde der Bf. zur Einkommensteuer für das Jahr 2011 veranlagt.

Mit Berufungsschriftsatz vom 11. Mai 2013 wandte sich der Bf. gegen diesen Einkommensteuerbescheid 2011 vom 19. April 2013.

Dabei brachte er Folgendes vor:

*" 1. Unrichtige Ermittlung der Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug mit bisher Euro 24.677,71 statt Euro 14.389,73 laut Erklärung ohne Angabe einer Begründung für die Abweichung im Bescheid 2011.*

*2. Die Weihnachtszulage von CHF 1.179,00 der AHV FL abzüglich anteiliger SV ist als sonstiger Bezug zu versteuern.*

*3. Ich beantrage die Besteuerung meiner Pensionseinkünfte vom FL Sozialfonds in Höhe von CHF 16.049,00 im Sinne des § 48b des Pensionskassengesetzes (Vorwegbesteuerung). Diese Bestimmung schränkt solche Bezüge nicht auf inländische Pensionsleistungen ein. Was die Frist des 31.10.2013 im § 48b (3) betrifft, so wurde ich entgeg. dieser gesetzlichen Anordnung von der Pensionskasse nicht schriftlich informiert. Der in Rede stehende FL-Sozialfonds ist eine Pensionskasse im Sinne der obzit. PKG."*

Mit Einkommensteuerbescheid (Berufungsvorentscheidung; BVE) vom 21. Mai 2013 änderte das Finanzamt den angefochtenen Einkommensteuerbescheid vom 19. April 2013 insoweit ab, als es die Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug in Höhe von 24.421,63 € (statt bisher 24.677,71 €) ansetzte, sonstige Werbungskosten ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag in Höhe von 132,77 € berücksichtigte und die Weihnachtszulage in Höhe von 1.179,00 CHF (942,17 €) als sonstigen Bezug im Sinne des § 67 Abs. 1 EStG 1988 besteuerte.

Hinsichtlich des Berufungspunktes "Pensionseinkünfte vom FL Sozialfonds" führte es (abweislich) aus, dass die Altersrente der Sozialfonds Pensionskassa keine vorobligatorischen Zeiträume betreffe und folglich zu 100% und nicht zu 25% steuerpflichtig sei, dass das Pensionskassengesetz eine ausländische Pensionskasse zu Veranlassungen oder Mitteilungen nicht zwingen könne, dass die in § 48b Abs. 3 Pensionskassengesetz normierte Frist nicht verlängerbar sei und dass nicht näher untersucht werde, ob das Pensionskassengesetz überhaupt auf die ausländische Pensionskasse anwendbar sei.

Im Schreiben des Bf. vom 10. Juni 2013 begehrte der Bf., die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorzulegen und eine mündliche Senatsverhandlung anzuberaumen. In seinem Vorlageantrag brachte er weiters Folgendes vor:

*".....*

*a) die Weihnachtszulage in Höhe von CHF 1.179,00 wurde wiederum nicht in voller Höhe von den Einkünften ohne inländischen Steuerabzug berücksichtigt; hingegen wurde diese Weihnachtszulage, umgerechnet Euro 942,17, als sonstiger Bezug voll versteuert.*

*b) Ebenso wurden meine Pensionsbezüge vom FL-Sozialfonds in Höhe von CHF 16.049,00 entgegen dem § 48b PKG (Vorwegbesteuerung) nicht der pauschalen Einkommensteuer von 25% unterworfen."*

Am 11. Juni 2013 legte das Finanzamt die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Mit Bescheid vom 18. Juli 2013 hob das Finanzamt [bevor die Abgabenbehörde zweiter Instanz (Unabhängiger Finanzsenat) über die Berufung vom 11. Mai 2013 entschieden hat] den Einkommensteuerbescheid 2011 (BVE) vom 21. Mai 2013 gemäß § 299 BAO auf und erließ in der Folge einen neuen Einkommensteuerbescheid 2011 (BVE; datiert ebenfalls vom 18. Juli 2013). Im neuen Einkommensteuerbescheid 2011 (BVE) vom 18. Juli 2013 setzte es Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug in Höhe von 24.421,63 € an, berücksichtigte sonstige Werbungskosten ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag in Höhe von 132,77 €, besteuerte die Weihnachtzulage in Höhe von 1.179,00 CHF (942,17 €) als sonstigen Bezug im Sinne des § 67 Abs. 1 EStG 1988 [wie im Einkommensteuerbescheid (BVE) vom 21. Mai 2013] und anerkannte nunmehr die bisher anerkannten Kurkosten in Höhe von 5.472,90 € nicht mehr als außergewöhnliche Belastung; dabei verwies es auf die Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 9. April 2013 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2010.

Mit Schreiben vom 14. August 2013 ("*Berufung gegen den do. Bescheid vom 18.7.2013 über die Aufhebung des EStB 2011*") an das Finanzamt Feldkirch wandte sich der Bf. gegen diesen Aufhebungsbescheid vom 18. Juli 2013, beantragte, diesen angefochtenen Bescheid mangels einer gesetzmäßigen Bescheidbegründung aufzuheben und führte aus, dass nicht begründet worden sei, weshalb sich der Spruch des aufgehobenen Bescheides sich als nicht richtig erwiesen habe. Es sei nicht angeführt worden, weshalb die Kurkosten nicht mehr als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden könnten.

In einem weiteren Schreiben vom 14. August 2013 an das Finanzamt ("*Vorlageantrag gem. § 276 BAO; Bezug: BVE vom 18.7.2013*") brachte der Bf. Nachstehendes vor:

*" Es wurde*

- a) die Weihnachtzulage in Höhe von CHF 1.179,00 wiederum nicht in voller Höhe von den Einkünften ohne inländischen Steuerabzug berücksichtigt; hingegen wurde diese Weihnachtzulage, umgerechnet Euro 942,17, als sonstiger Bezug voll versteuert;*
- b) ebenso wurden meine Pensionsbezüge vom FL-Sozialfonds in Höhe von CHF 16.049,00 entgegen dem § 48b PKG (Vorwegbesteuerung) nicht der pauschalen Einkommensteuer von 25% unterworfen.*
- c) Aus Gründen der Vorsicht beantrage ich, mir im Gegensatz zur do. BVE vom 18.7.2013, meine als ag. Belastung geltend gemachten Kurkosten als solche steuerlich anzuerkennen. Hiezu rüge ich, dass - entgegen der zwingenden Vorschrift des § 299 Abs. 2 BAO - vom do. Finanzamt kein den aufgehobenen Bescheid ersetzenen Bescheid erlassen wurde und mir hiedurch rechtswidrig das mir zustehende Rechtsmittel der Berufung gegen den ersetzenen Bescheid entzogen wurde. Vielmehr hat das Finanzamt lediglich eine BVE vom 18.7.2013 erlassen, wogegen das Rechtsmittel der Berufung*

*nicht vorgesehen ist. Mir wurde also eine Instanz vorenthalten und auch die Möglichkeit genommen, gegen Nichtberücksichtigung der Kurkosten als ag. Belastung eine Berufung einzubringen."*

In beiden Schreiben vom 14. August 2013 beantragte der Bf. erneut, eine mündliche Senatsverhandlung anzuberaumen.

Die obgenannten Schreiben legte das Finanzamt dem Unabhängigen Finanzsenat ebenfalls zur Entscheidung vor.

Gemäß § 323 Abs. 38 der Bundesabgabenordnung (BAO) idF BGBI. I Nr. 70/2013 sind die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Am 25. März 2015 fand die vom Bf. beantragte mündliche Senatsverhandlung statt.

Die Verhandlung wurde zur Beschaffung weiterer Unterlagen (Bestätigung der liechtensteinischen Pensionskasse über den vorobligatorischen Anteil der Altersrente) auf den 9. April 2015 vertagt.

Am 7. April 2015 legte der Bf. ein Schreiben der Pensionskasse "Sozialfonds" vom 1. April 2015 mit folgendem Inhalt vor:

*"Zur Vorlage beim Finanzamt Feldkirch und Bundesfinanzgericht Feldkirch bestätigen wir Ihnen, dass der vorobligatorische Teil Ihres Altersrentenvorsorgeguthabens per 31.12.1988 CHF 6.528,15 betrug. Der daraus resultierende Altersrentenanteil beläuft sich auf CHF 910,00 p.a.*

*Diese Beträge geltend für 2011 und die weiteren Jahre."*

Gleichzeitig er ein Schreiben des Amtes der Vorarlberger Landesregierung datiert mit 15.11.2012 betreffend "Indexanfrage Lebenshaltungskostenindex 1976" vor und führte in einem Begleitschreiben vom 7. April 2015 dazu wörtlich aus:

*"Weiters lege ich vor ein Antwortschreiben des Amtes der Vlbg. Landesregierung, irrtümlich datiert mit 15.11.2012, bei mir eingelangt am 30.3.2015, betreffend Lebenshaltungskostenindex 1976 zum Zwecke einer allfälligen dg. Verwendung zur Aufwertung meiner vorobligatorischen Rente von 1985 b. 1988, ausbezahlt ab Feb. 2005."*

Am 8. April 2015 wurden diese Unterlagen dem Vertreter des Finanzamtes zur Kenntnis gebracht.

Am 9. April 2015 wurde die vertagte mündliche Senatsverhandlung fortgeführt.

### ***Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerden erwogen:***

#### ***Aufhebung gemäß § 299 BAO (Bescheid vom 18. Juli 2013):***

Zunächst ist festzuhalten, dass im Streitjahr Abgabenbehörden noch das Recht zustand, während eines anhängigen Rechtsmittelverfahrens, so lange die Abgabenbehörde zweiter Instanz noch nicht über die Berufung entschieden hatte, gemäß § 299 Abs. 1 BAO

(idF BGBI. I Nr. 20/2009) Berufungsvorentscheidungen aufzuheben [vgl. *Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO<sup>3</sup> § 299 Anm 10 (Stand 1.7.2012, rdb.at); die Bestimmung des § 300 Abs. 1 BAO, idF BGBI. I Nr. 13/2014, wonach ab Stellung des Vorlageantrages Abgabenbehörden angefochtene Bescheide und allfällige Beschwerdevorentscheidungen nicht (mehr) aufheben dürfen, trat erst am 1. Jänner 2014 in Kraft].

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. Nach § 299 Abs. 2 leg. cit. ist mit dem aufhebenden Bescheid der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden.

Der Bf. meint, die Begründung des Aufhebungsbescheides vom 18. Juli 2013 erfülle nicht das Erfordernis einer ausreichenden Begründung, da diese lediglich eine Wiedergabe der maßgeblichen Gesetzesbestimmung enthalte. Es sei nicht nachvollziehbar, auf welche konkreten Umstände die Abgabenbehörde die gegenständliche Aufhebung stütze.

Der Verwaltungsgerichtshof hat zu Aufhebungsbescheiden festgehalten, dass der Begründungspflicht hinreichend entsprochen wird, wenn die vom Finanzamt herangezogenen Aufhebungsgründe in Zusammenschau mit dem zugleich ergangenen Sachbescheid ergründet werden können (vgl. VwGH 26.4.2012, 2009/15/0019; 2010/15/0040).

Zugegebenermaßen gibt die Abgabenbehörde in ihrer Begründung des Aufhebungsbescheides vom 18. Juli 2013 lediglich den Gesetzeswortlaut des § 299 Abs. 1 BAO wieder, ohne jedoch konkret darzulegen, aufgrund welcher Umstände im vorliegenden Fall die Voraussetzungen für eine Aufhebung verwirklicht worden wären. Im gemäß § 299 Abs. 2 BAO mit dem Aufhebungsbescheid verbundenen, den bisherigen Einkommensteuerbescheid ersetzenden (neuen) Einkommensteuerbescheid 2011 (BVE) gleichfalls vom 18. Juli 2013 wird jedoch darauf verwiesen, dass nunmehr die Kurkosten nicht mehr berücksichtigt worden sind; zur näheren Begründung wurde auf eine Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 9. April 2013 verwiesen. Damit war im Sinne der vorzitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes jedenfalls erkennbar dargetan, dass das Finanzamt bei der Erlassung des Aufhebungsbescheides vom 18. Juli 2013 die „Unrichtigkeit“ des Einkommensteuerbescheides 2011 (BVE) vom 21. Mai 2013 in der Berücksichtigung der Kurkosten als außergewöhnliche Belastung erblickt hat.

Aus der Begründung der beiden miteinander verbundenen Bescheide (Aufhebungsbescheid vom 18. Juli 2013 und neuer Einkommensteuerbescheid 2011 (BVE) gleichfalls vom 18. Juli 2013 ist daher im Beschwerdefall zu erkennen gewesen, worauf das Finanzamt die Aufhebung gestützt hat.

Im Übrigen war es dem Bf. jedenfalls klar, dass der Grund für die Aufhebung die bisherige Berücksichtigung der Kurkosten als außergewöhnliche Belastung gewesen ist, führte er doch in seiner Beschwerde vom 14. August 2013 gegen den Aufhebungsbescheid vom 18. Juli 2013 wörtlich aus: „*Insbesondere ist anzuführen, weshalb der Erstbescheid vom*

*19.4.2013 über die ESt 2011 meinem Antrag auf Zuerkennung von Kurkosten als ag. Belastung stattgab, und in der BVE vom 18.7.2013 nicht mehr als ag. Belastung anerkannt wurden.“*

Die Aufhebung liegt im Ermessen der Abgabenbehörde. Ermessensentscheidungen erfordern eine Abwägung und Anführung der ermessensrelevanten Umstände.

Diese Abwägung ist nach Maßgabe des § 93 Abs. 3 lit. a BAO in der Begründung des Aufhebungsbescheides darzustellen (vgl. Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 299 Tzen 52 ff).

Ermessensentscheidungen sind nach § 20 BAO nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

Dabei ist dem Begriff "Billigkeit" die Bedeutung von Angemessenheit in Bezug auf berechtigte Interessen der Partei und dem Begriff "Zweckmäßigkeit" das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einhebung der Abgaben, beizumessen (vgl. VwGH 22.4.2009, 2006/15/0257). Die Ermessensübung hat sich vor allem am Zweck der Norm zu orientieren. Bei der Ermessensübung ist auch das Gebot der Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit der Vollziehung zu beachten (vgl. Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 20 Tzen 8 ff). Eine im Aufhebungsbescheid gänzlich fehlende Ermessensübung ist im Rechtsmittelverfahren sanierbar (vgl. Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 93 Tz 16; vgl. zB VwGH 26.4.2012, 2009/15/0119).

Im vorliegenden Fall waren keine berechtigten Interessen des Bf. zu erblicken (es lag etwa kein Verhalten der Abgabenbehörde vor, welches ein besonderes Vertrauensverhältnis geschaffen hätte), sodass dem berechtigten öffentlichen Interesse an der Einbringung der Abgabe der Vorrang einzuräumen war. Ziel der Aufhebung ist ein insgesamt rechtmäßiges Ergebnis. Daher ist grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit gegenüber dem der Rechtsbeständigkeit der Vorzug einzuräumen. Im konkreten Fall hätte es dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung in grober Weise widerstrebt, wäre keine Aufhebung verfügt worden. Die Ermessensmaßnahme liegt nach Ansicht des Finanzgerichtes innerhalb des gesetzlichen Ermessensspielraumes und rechtfertigt - gerade auch in Anbetracht der keineswegs bloß geringfügigen steuerlichen Folgen - die Beseitigung der Rechtskraft.

Die Beschwerde des Bf. gegen den in Rede stehenden Aufhebungsbescheid war folglich als unbegründet abzuweisen.

#### **Einkommensteuer:**

#### **Kurkosten:**

Der Bf. hat im Streitjahr ua. Kurkosten in Höhe von 5.472,90 € (Fahrkosten: 6 x 1.520 km á 0,42 €; Aufenthaltskosten mit Frühstück; 43 Badeeintritte á 7,50 €) als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht. Aus den Finanzamtsakten ergibt sich sachverhaltsbezogen, dass der Bf. im Streitjahr sechsmal nach sda (Ungarn) gefahren ist, dort jeweils in einer privaten Unterkunft genächtigt hat und das dort befindliche Thermalbad besuchte. Er legte im Zusammenhang mit den geltend gemachten Kurkosten

vier Schreiben eines praktischen Arztes ( Dr. Gmd. ) vom 3. März 2011, vom 2. Juni 2011, vom 29. September 2011 und vom 14. Dezember 2011 mit jeweils folgendem Inhalt vor:

*“Diese Auflistungen der von mir vor Beginn der Badereise nach Bad sda für meinen Patienten Bf. ( SV ) angeordneten Badekuren entsprechen den Fakten und den medizinischen Erfordernissen bei meinem Patienten Bf. .*

#### **Ärztliche Bestätigung**

*Seit über 20 Jahren besteht bei Herrn Bf. ( Nr. ) die Diagnose chron. Cervical/ Lumbalsyndrom.*

*Dieses Leiden wird seither auch aktiv behandelt. Aus der jahrzehntelangen Therapiedauer haben sich im akuten Fall Injektionen bewährt, die beste und langfristig wirksamste med. Maßnahme waren und sind periodische Badekuren in Bad sda, welche sich in diesem Fall als einzig geeignetes Bad mit dessen speziellen Wasser erwiesen hat.*

*Daher erfolgt diese Zuweisung zu diesem Zeitpunkt und für diese nach individuellem Erfordernis Badekur, die ich so verordnet habe .“*

Weiters legte er ein Schreiben eines ungarischen Arztes mit folgendem Inhalt vor:

*“Aerztliches Zeugnis über den Kuraufenthalt in sda/Ungarn des Herrn Bf. geb. x . Ich, Dr. U , habe in der Zeit vom 01.01.2011 bis 31.12.2011 den Patienten Bf. bei den Kuren/ Sitzbäder etc. therapeutisch begleitet und ich bestätige, dass Bf. alle Anforderungen der aerztlich angeordneten Kuraufenthaltes erfüllt hat.“*

Die Kurkosten in Höhe von 5.472,90 € sind nicht als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen und zwar aufgrund folgender Überlegungen:

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen 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.

Zwangsläufig erwächst die Belastung dem Steuerpflichtigen nach § 34 Abs. 3 leg. cit. dann, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Will ein Steuerpflichtiger Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt wissen, hat er selbst alle Umstände darzulegen, auf welche die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann (vgl. VwGH 22.2.2001, 98/15/0123; VwGH 10.8.2005, 2001/13/0191).

Nicht jeder auf ärztliches Anraten und aus medizinischen Gründen durchgeführte Kuraufenthalt führt zu einer außergewöhnlichen Belastung. Der Begriff "Kur" erfordert

ein bestimmtes, unter ärztlicher Aufsicht und Betreuung durchgeführtes Heilverfahren. Die Aufwendungen für den Kuraufenthalt müssen zwangsläufig erwachsen, womit es erforderlich ist, dass die der Behandlung dienende Reise zur Heilung oder Linderung einer Krankheit nachweislich notwendig ist. An den - vom Steuerpflichtigen zu führenden - Nachweis dieser Voraussetzungen müssen wegen der im Allgemeinen schwierigen Abgrenzung solcher Reisen von den ebenfalls der Gesundheit dienenden Erholungsreisen strenge Anforderungen gestellt werden.

Zum Nachweis der Zwangsläufigkeit eines Kuraufenthaltes ist die Vorlage eines vor Antritt der Kur ausgestellten ärztlichen Zeugnisses erforderlich, aus dem sich die Notwendigkeit und Dauer der Reise sowie das Reiseziel ergeben. Einem ärztlichen Gutachten kann es gleich gehalten werden, wenn zu einem Kuraufenthalt von einem Träger der gesetzlichen Sozialversicherung oder auf Grund beihilfenrechtlicher Bestimmungen Zuschüsse geleistet werden, da zur Erlangung dieser Zuschüsse ebenfalls in der Regel ein ärztliches Gutachten vorgelegt werden muss.

Wesentlich ist weiters, dass die Reise nach ihrem Gesamtcharakter ein Kuraufenthalt, d.h. mit einer nachweislich kurgemäß geregelten Tages- und Freizeitgestaltung, ist und nicht bloß ein Erholungsaufenthalt, welcher der Gesundheit letztlich auch förderlich ist (vgl. VwGH 22.2.2001, 98/15/0123; VwGH 25.4.2002, 2000/15/0139; VwGH 28.10.2004, 2001/15/0164; VwGH 22.12.2004, 2001/15/0116; vgl. insbesondere aber VwGH 24.9.2008, 2006/15/0120, dieses Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes ist zu den vom Bf. im Jahre 2004 gleichfalls als außergewöhnliche Belastung geltend gemachten Kurkosten ergangen; das Höchstgericht hat in diesem Erkenntnis ausgeführt, dass der belangten Behörde nicht mit Erfolg entgegengetreten werden könne, wenn sie die Aufwendungen für die genannten Reisen nicht als außergewöhnliche Belastung gemäß § 34 EStG 1988 behandelt habe, denn es würden keine ärztliche Anordnungen, die die Notwendigkeit des Kuraufenthaltes belegen, oder Bestätigungen, wonach die Kuranwendungen unter ärztlicher Aufsicht und Kontrolle erfolgt seien, vorliegen).

Dahingestellt bleiben kann gegenständlich, ob die vom Bf. vorgelegten vier Schreiben des inländischen Arztes nun den strengen Voraussetzungen, die der Verwaltungsgerichtshof von ärztlichen Zeugnissen verlangt, entsprechen und zum Nachweis der Notwendigkeit der (insgesamt sechs) Kuraufenthalte geeignet sind. Nach dem Dafürhalten des Senates erfüllen diese Schreiben auf den ersten Blick aber nicht die oben genannten strengen Anforderungen; so ist etwa diesen Schreiben die Dauer der jeweiligen Reise nicht konkret entnehmbar. Im Übrigen liegen für zwei Reisen nach Ungarn gar keine ärztlichen Bestätigungen vor.

Für die Anerkennung von Aufwendungen für einen Kuraufenthalt fordert der Verwaltungsgerichtshof darüber hinaus aber auch noch den Nachweis, dass die Kuranwendungen unter ärztlicher Kontrolle und Aufsicht erfolgen und die Tages- und Freizeitgestaltung insgesamt kurgemäß geregelt ist.

Der Bf. meint, dass dieser Nachweis mit der Vorlage des oben zitierten Schreibens des Herrn Dr. U erbracht worden ist (vgl. das Schreiben des Bf. vom 15.4.2013). Nach

Ansicht des Senates hat der Bf. mit diesem Schreiben, in welchem bestätigt wird, dass Dr. U den Bf. während den Kuren therapeutisch begleitet habe, nicht nachgewiesen, dass der Bf. seine Tages- und Freizeitgestaltung kurgemäß gestaltet hat (vgl. dazu insbesondere VwGH 28.10.2004, 2001/15/0164). Auch mit seinem (im übrigen durchaus glaubhaften) Vorbringen im Rahmen der mündlichen Senatsverhandlung, dass er fünf bis sechs Stunden im Wasser verbringe und in der Früh und am Abend Spaziergänge mache, hat der Bf. den Nachweis über eine kurgemäß geregelte Tages- und Freizeitgestaltung nicht erbracht. Die Bestätigung des ungarischen Arztes und das Vorbringen des Bf. ersetzt den Nachweis nicht, dass kurärztliche (Vor- und Nach-) Untersuchungen stattgefunden haben und dass ein von einem Kurarzt erstellter Kurplan (Behandlungsplan) vorgelegen ist, dessen Wirksamkeit während des Kuraufenthaltes im Rahmen eines ärztlichen Zwischenberichts überprüft worden ist.

Der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2011 vom 19. April 2013 war daher insoweit abzuändern, als die Kurkosten nicht mehr als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen sind.

#### **Altersrente von der Pensionskasse “Sozialfonds“:**

Was das Beschwerdebegehren des Bf. anlangt, die Altersrente von der Pensionskasse “Sozialfonds“ (16.049,00 CHF) gemäß § 48b PKG zu versteuern, so ist dazu rechtlich Nachstehendes auszuführen:

Im 1. Stabilitätsgesetz 2012 ist im § 48b PKG die Möglichkeit vorgesehen, dass bei Vorliegen von bestimmten Voraussetzungen, die bei der Pensionskasse zum Stichtag 31. Dezember 2011 für einen (künftigen) Pensionisten ausgewiesene, aus Arbeitgeberbeiträgen stammende Deckungsrückstellung auf Antrag vorweg pauschal mit 25% Einkommensteuer besteuert werden kann. Bei geringeren Pensionen bis zu 300,00 € brutto monatlich beträgt die pauschale Einkommensteuer nur 20%. Wird von dieser Möglichkeit Gebrauch gemacht (und eine entsprechende Erklärung bis zum 31. Oktober 2012 bei der Pensionskasse abgegeben), wird das zum 31. Dezember 2011 vorhandene Deckungskapital aus Arbeitgeberbeiträgen pauschal mit 25% bzw. 20% Einkommensteuer belastet. Durch die Abfuhr der pauschalen Einkommensteuer wird die zum 31. Dezember 2011 ausgewiesene Deckungsrückstellung aus Arbeitgeberbeiträgen nach Abzug der pauschalen Einkommensteuer in eine Deckungsrückstellung aus Arbeitnehmerbeiträgen umgewandelt. Aus dieser wird eine neue Rente berechnet, die nach den gleichen Regeln wie eine Rente aus Arbeitnehmerbeiträgen besteuert wird (§ 25 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988). Diese Beträge werden bei Auszahlung aus der Pensionskasse daher ab 1. Jänner 2013 steuerlich nur zu 25% erfasst (vgl. dazu zB [http://www.vbv.at/uploads/Newsletter06\\_12\\_klein\\_415\\_DE.pdf](http://www.vbv.at/uploads/Newsletter06_12_klein_415_DE.pdf); abgefragt am 9.2.2015; LStR 680c).

Abgesehen davon, dass § 48b PKG, welcher erst mit 1.4.2012 in Kraft trat, im Streitjahr noch nicht in Geltung stand, stellt die gegenständliche liechtensteinische Pensionskasse auch keine Pensionskasse dar, auf welche das (österreichische) Pensionskassengesetz zur Anwendung gelangte. Das Pensionskassengesetz enthält Bestimmungen für in Österreich zum Pensionskassengeschäft zugelassene

Pensionskassen und für Österreichische Pensionskassen, die im Wege des freien Dienstleistungs- oder Niederlassungsverkehrs in einem anderen EU-Mitgliedstaat tätig werden. Die gegenständliche Pensionskasse betreibt ihre Pensionskassen-geschäfte nicht in Österreich und ist weder eine Österreichische Pensionskasse noch eine in Österreich zum Pensionskassengeschäft zugelassene "ausländische" Pensionskasse, weshalb die Bestimmungen des Pensionskassengesetzes auf sie auch nicht anwendbar sind (vgl. <https://www.fma.gv.at/de/verbraucher/pensionskassen-fuer-verbraucher.html>; <http://www.sozialfonds.li/Überuns/UnsereGeschichte.aspx>; [https://www.fma.gv.at/JBInteraktiv/2005/DE/603\\_text\\_ope\\_auf\\_pk.htm](https://www.fma.gv.at/JBInteraktiv/2005/DE/603_text_ope_auf_pk.htm); abgefragt am 9.2.2015).

Nicht zu befinden war über die vom Bf. behauptete Verfassungswidrigkeit der Bestimmung des § 48b Pensionskassengesetz (vgl. dazu das diesbezügliche Vorbringen des Bf. in der mündlichen Senatsverhandlung, wonach § 48b Pensionskassengesetz insoweit verfassungswidrig sei, als "*die Bestimmung nicht für ausländische Pensionskassen gelte und Österreicher die in Liechtenstein, in der Schweiz oder in Deutschland arbeiten würden nicht gleichgestellt seien*"), dies schon allein aus dem Grunde, da die Bestimmung des § 48b Pensionskassengesetz im Streitjahr noch nicht in Geltung stand und unabhängig von ihrer Verfassungskonformität nicht zur Anwendung kam.

Zum weiteren Vorbringen des Bf. in der mündlichen Senatsverhandlung, dass er seit dem Jahr 1985 als Grenzgänger nach Liechtenstein tätig gewesen sei und in den Jahren 1985 bis 1989 sog. vorobligatorische Beiträge bezahlt habe, ist Folgendes zu sagen: Das System der Altersversorgung in Liechtenstein beruht auf drei Säulen, der Alters- und Hinterlassenenversicherung (1. Säule), der beruflichen Vorsorge (2. Säule) und der Selbstvorsorge (3. Säule). Die hier zu interessierende berufliche Vorsorge der zweiten Säule ist nach dem liechtensteinischen Gesetz vom 20. Oktober 1987 über die betriebliche Personalvorsorge (BPVG) obligatorisch (Art. 1 Abs. 1 BPVG) und soll zusammen mit der Alters- und Hinterlassenenversicherung die Fortsetzung der gewohnten Lebenshaltung in angemessener Weise erlauben. Die Durchführung der Altersvorsorge der zweiten Säule obliegt einem vom Arbeitgeber zu errichtenden oder verwendeten Rechtsträger (Vorsorgeeinrichtung nach Art. 3 ff BPVG). Die Beiträge werden meist zu gleichen Teilen durch Arbeitnehmer und Arbeitgeber bezahlt. Das BPVG trat am 1. Jänner 1989 in Kraft. Bis zur Einführung des liechtensteinischen BPVG am 1. Jänner 1989 hat kein zwingendes System der beruflichen Pensionsvorsorge nach dem BPVG bestanden.

Auf Ersuchen des Senatsvorsitzenden in der mündlichen Senatsverhandlung am 25. März 2015 legte der Bf. eine Bestätigung der Pensionskasse "Sozialfonds" vor, aus welcher hervorgeht, dass der vorobligatorische Teil des Altersrentenvorsorgeguthabens des Bf. per 31.12.1988 6.528,15 CHF betragen hat und der daraus resultierende Altersrentenanteil sich im Jahr 2011 und in den folgenden Jahren auf (jährlich) 910,00 CHF beläuft.

Bezüge und Vorteile aus ausländischen Pensionskassen [bei der Pensionskasse "Sozialfonds" handelt es sich unstrittig um eine ausländische Pensionskasse, die die berufliche (obligatorische) Versicherung gemäß BPVG durchführt] sind gemäß § 25 Abs. 1

Z 2b EStG 1988 als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu versteuern. Derartige Bezüge sind nur mit 25% zu erfassen, wenn eine ausländische gesetzliche Verpflichtung zur Leistung von Pensionskassenbeiträgen nicht bestand (vgl. dazu auch zB UFS 18.01.2011, RV/0207-F/09).

Was das Begehr des Bf. anlangt, den vorobligatorischen Teil der Rente (910,00 CHF) aufzuwerten, schließt sich der Senat der Ansicht des Finanzamtsvertreters an, dass der von der Pensionskasse bestätigte vorobligatorische Teil der Altersrente in Höhe von 910,00 CHF bereits den valorisierten Betrag des vorobligatorischen Teiles der Altersrente darstellt, weshalb sich eine Aufwertung erübrigkt. Dafür spricht zum einen die in der Bestätigung verwendete Formulierung, dass die bestätigten Beträge *für 2011* und die weiteren Jahre gelten und zum anderen dass, wäre der vorobligatorische Teil der Altersrente nicht valorisiert, dieser gemessen am Altersrentenvorsorgeguthaben per 31.12.1988 in Höhe von 6.528,15 CHF bedeutend geringer sein müsste.

Die Altersrente der Pensionskasse "Sozialfonds" war entsprechend den obigen Ausführungen in Höhe von 15.366,50 CHF in die Besteuerung miteinzubeziehen ( $16.049,00 \text{ CHF} - 910,00 \text{ CHF} = 15.139,00 \text{ CHF}$ ;  $910,00 \text{ CHF} \times 25\% = 227,50 \text{ CHF}$ ;  $15.139,00 \text{ CHF} + 227,50 \text{ CHF} = 15.366,50 \text{ CHF}$ ).

Der Beschwerde war daher in diesem Punkt teilweise statzugeben.

**Höhe der Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug“; “Weihnachtszulage iHv 1.179,00 CHF (942,17 €) als sonstiger Bezug“:**

Zu den Beschwerdepunkten "Höhe der Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug" und "Weihnachtszulage 1.179,00 CHF (942,17 €) als sonstiger Bezug" ist zunächst rechtlich Folgendes zu sagen:

Gemäß § 41 Abs. 4 EStG 1988 bleiben bei der Ermittlung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit Bezüge, die nach § 67 Abs. 1 oder § 68 steuerfrei bleiben oder mit dem festen Satz des § 67 oder mit den Pauschsätzen des § 69 Abs. 1 zu versteuern waren, außer Ansatz. Die Steuer, die auf sonstige Bezüge innerhalb des Jahressechstels gemäß § 67 Abs. 1 und 2 entfällt, ist neu zu berechnen, wenn das Jahressechstel 2.100,00 € übersteigt. Die Bemessungsgrundlage sind die sonstigen Bezüge innerhalb des Jahressechstels gemäß § 67 Abs. 1 und 2 abzüglich der darauf entfallenden Beiträge gemäß § 62 Z 3, 4 und 5. Die Steuer beträgt 6% der 620,00 € übersteigenden Bemessungsgrundlage, jedoch höchstens 30% der 2.000 € übersteigenden Bemessungsgrundlage.

Erhält der Arbeitnehmer neben dem laufenden Arbeitslohn von demselben Arbeitgeber sonstige, insbesondere einmalige Bezüge (zum Beispiel 13. und 14. Monatsbezug, Belohnungen), so beträgt die Lohnsteuer, soweit die sonstigen Bezüge innerhalb eines Kalenderjahres 620,00 € übersteigen, 6 % (§ 67 Abs. 1 EStG 1988). Sonstige Bezüge, die mit festen Steuersätzen versteuert werden, bleiben bei der Veranlagung der Einkommensteuer außer Betracht. § 41 Abs. 4 ist zu beachten (Abs. 9 leg. cit.). Die auf Bezüge, die mit einem festen Steuersatz zu versteuern sind, entfallenden Beiträge im

Sinne des § 62 Z 3, 4 und 5 sind vor Anwendung des festen Steuersatzes in Abzug zu bringen (Abs. 12 leg. cit.).

### **Höhe der Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug:**

Laut den vom Bf. vorgelegten Unterlagen für das Jahr 2011 bezog der Bf. im Streitjahr eine Altersrente von der Liechtensteinischen Alters- und Hinterlassenenversicherung in Höhe von 15.327,00 CHF (in diesem Betrag war eine Weihnachtzulage in Höhe von 1.179,00 CHF enthalten; vgl. die diesbezügliche Bestätigung vom 3.1.2012) und eine weitere Altersrente von der Stiftung Sozialfonds (Pensionskasse in Liechtenstein) in Höhe von 16.049,00 CHF. Den vorstehenden gesetzlichen Bestimmungen entsprechend und unter Berücksichtigung der Ausführungen unter dem Punkt "*Altersrente von der Pensionskasse Sozialfonds*" sind die nichtselbständigen Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug in Höhe von 23.585,75 € anzusetzen [15.327,00 CHF - 1.179,00 CHF (Weihnachtzulage) + 15.366,50 CHF = 29.514,50 CHF x 0,799124 = 23.585,75 €]. Der Beschwerde war daher in diesem Punkt teilweise statzugeben.

### **Weihnachtzulage 1.179,00 CHF (942,17 €) als sonstiger Bezug:**

Die Weihnachtzulage von der Liechtensteinischen Alters- und Hinterlassenenversicherung in Höhe von 1.179,00 CHF stellt unbestrittenmaßen einen sonstigen Bezug im Sinne des § 67 EStG 1988 dar und war folglich begünstigt zu besteuern.

Die Steuer, welche auf alle an den Bf. ausbezahlten sonstigen Bezüge entfällt, ist, entsprechend den vorstehenden gesetzlichen Bestimmungen, wie folgt zu ermitteln: 2.502,00 € (sonstiger Bezug PVA) + 942,17 € (Weihnachtzulage Liechtensteinischen Alters- und Hinterlassenenversicherung 1.179,00 CHF x 0,799124) - 127,62 € (auf die sonstigen Bezüge der PVA entfallende Sozialversicherungsbeiträge) - 10,21 € (auf die Weihnachtzulage der Liechtensteinischen Alters- und Hinterlassenenversicherung entfallende Sozialversicherungsbeiträge lt. Lohnzettel) = 3.306,34 € - 620,00 € = 2.686,34 € x 6 % = 161,18 €.

Der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2011 vom 19. April 2013 war daher insoweit abzuändern.

### **Sonstige Werbungskosten ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag in Höhe von 132,77 €:**

Der Vollständigkeit halber ist noch zu festzuhalten, dass die Sozialversicherungsbeiträge in Höhe von 132,77 €, welche auf die laufenden ausländischen Bezüge (Altersrente Liechtensteinischen Alters- und Hinterlassenenversicherung) entfallen, als sonstige Werbungskosten ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag zu berücksichtigen sind (vgl. § 16 Abs. 1 Z 4 und Abs. 3 EStG 1988).

Der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2011 vom 19. April 2013 war daher insoweit abzuändern.

### **Zulässigkeit der Revision:**

Gegen ein Erkenntnis 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.

Im gegenständlichen Beschwerdefall lagen keine Rechtsfragen vor, denen grundsätzliche Bedeutung zukam. Die zu lösenden Rechtsfragen werden einerseits in der bisherigen VwGH-Rechtsprechung beantwortet und sind andererseits im Gesetz so eindeutig gelöst, dass nur eine Möglichkeit der Auslegung ernstlich in Betracht zu ziehen war.

Gesamthaft war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 14. April 2015