

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf, Adresse, gegen den Bescheid des Finanzamtes St. Johann Tamsweg Zell am See vom 19. Dezember 2011 betreffend Einkommensteuer 2006 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der mit Beschwerdevorentscheidung vom 23. April 2012 festgesetzten Abgabe bleiben unverändert.

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

## **Entscheidungsgründe**

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

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

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

Mit Bescheid vom 19.12.2011 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer 2006 unter Berücksichtigung von Progressionseinkünften fest. Wegen Nichtabgabe der Steuererklärung wurden die ausländischen Einkünfte mit einem Betrag von € 4.039,44 geschätzt.

Innerhalb offener Frist wurde Berufung erhoben. Die deutschen Rentenbezüge würden € 3.974,04 betragen, für die Berechnung des Progressionssteuersatzes seien diese um die Ertragsanteile (= 50%) laut Urteil des deutschen Bundesverfassungsgerichtshofes (kurz: BVerfG), sohin € 1.987,02, und um die Kontoführungskosten für die

deutsche Rente, sohin € 70,80, zu kürzen. Dem Berufungsschreiben war ein "Antrag Ertragsanteilberücksichtigung gemäß Urteil BVerfG 2002" beigelegt und zwar (auszugsweise) mit nachstehendem Inhalt:

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

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

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

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

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

*Forderung nach Anerkennung auch im österreichischen Recht*

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

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

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

In der Berufung wurden ferner Sonderausgaben (Kirchenbetrag) und als außergewöhnliche Belastung der Freibetrag für eine Behinderung von 70% (€ 363), Mehraufwendungen wegen Krankendiätverpflegung (€ 42 x 12 Monate = € 504) und Ausgaben für Medikamente für die Behinderung (€ 545) geltend gemacht.

In einem Ergänzungsvorhalt ersuchte das Finanzamt um Nachreichung eines Nachweises betreffend Grad der Behinderung und Diätverpflegung ab 2006, der Medikamentenrechnungen und des Zahlungsbeleges betreffend Kirchenbeitrag.

Im Antwortschreiben vom 04.04.2012 wurde mitgeteilt, dass das Bundessozialamt eine Behinderung von 70 % ab 2010 bestätigt hat und der Antrag auf Diäterfordernis ab 2005 noch nicht erledigt ist. Der Zahlungsbeleg betreffend Kirchenbeitrag wurde vorgelegt. In Abänderung des bisherigen Vorbringens wurde beantragt, bei der Berechnung des Progressionssteuersatzes neben dem Ertragsanteil, pauschale Werbungskosten in Höhe von € 102 zu berücksichtigen.

Das vom Finanzamt beim Bundessozialamt durchgeführte Ermittlungsverfahren ergab, dass eine Behinderung von 70 % ab 2010 gegeben ist und eine Krankendiätverpflegung für Magenkrankheit oder andere innere Erkrankung (rückwirkend) ab 2005 erforderlich ist.

Das Finanzamt gab dem Berufungsbegehren in der Berufungsvorentscheidung teilweise statt, in dem es den bezahlten Kirchenbeitrag (€ 70,49) und die deutschen Rentenbezüge mit € 3.974,04 berücksichtigte. Die Krankendiätverpflegung wurde anerkannt, blieb aber ohne steuerliche Auswirkung, da sie den Selbstbehalt nicht überstieg. In einer gesonderten Begründung wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass die im Wege des Progressionsvorbehaltes zu berücksichtigenden Auslandseinkünfte nach inländischem Recht zu ermitteln sind, ein nach deutschem Recht steuerfreier Anteil könne daher nicht berücksichtigt werden. Zudem sei das Finanzamt für Maßnahmen nach § 48 BAO nicht zuständig. Die beantragten Kontoführungskosten würden aufgrund des Aufteilungsverbotes des § 20 EStG keine Werbungskosten darstellen. Ein Nachweis der Behinderung von 70 % ab 2006 und die Rechnungen zu den Medikamentenkosten auf Grund der Behinderung in Höhe von € 545 wurden nicht vorgelegt. Wie die Bf in ihrem Schreiben vom 04.04.2012 ausführt, hat das Bundessozialamt eine Behinderung erst ab 2010 festgestellt.

Fristgerecht wurde dagegen der Antrag gestellt, die Berufung der Abgabenbehörde II. Instanz zur Entscheidung vorzulegen. Die Auslandsrente sei um den Rentenfreibetrag in Höhe von 50 % und um Werbungskosten, und zwar Kontoführungskosten in (nunmehriger) Höhe von € 60, zu kürzen. Das Konto werde nur für die Überweisungen der deutschen Rente verwendet und die Kosten seien vom deutschen Finanzamt anerkannt worden. Die Behinderung in Höhe von 70 % bestehe ab 2006 und die Arzt- und Medikamentenkosten in (numehriger) Höhe von € 802,30 seien ohne Selbstbehalt, da sie im Zusammenhang mit der Behinderung stehen, zu berücksichtigen.

Das nochmalige Ersuchen des Finanzamtes (Ergänzungsvorhalt vom 22.05.2012), um Vorlage der geltend gemachten Medikamentenrechnungen für 2006, blieb unbeantwortet.

Die Finanzbehörde I. Instanz legte die Berufung und den entsprechenden Verwaltungsakt an den Unabhängigen Finanzsenat vor.

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

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Nach dem Ergehen der Berufungsvorentscheidung ist noch strittig, ob die deutsche Altersrente für Zwecke der Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes um einen steuerfreien Ertragsanteil sowie Kontoführungskosten zu kürzen ist und ob eine 70 %ige Behinderung sowie Medikamentenkosten als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen sind.

Progressionsvorbehalt:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Die von der Besteuerung ausgenommenen Einkünfte dürfen aber nach Art. 23 Abs. 2 lit. d DBA Ö/D ungeachtet dessen vom österreichischen Finanzamt bei der Festsetzung

der Steuer für das übrige (inländische) Einkommen herangezogen werden (so genannter Progressionsvorbehalt).

Die innerstaatliche Rechtsgrundlage für den Progressionsvorbehalt findet sich in § 2 EStG 1988, wonach das gesamte in- und ausländische Einkommen der Einkommensteuer unterliegt. Bei der Anwendung des Progressionsvorbehaltes wird das (Gesamt)Einkommen nach den Vorschriften des österreichischen EStG ermittelt (vgl. VwGH 24.05.2007, 2004/15/0051, mit weiteren Nachweisen), die auf dieses Einkommen entfallende österreichische Einkommensteuer eruiert, und sodann der Durchschnittssteuersatz errechnet. Dieser wird auf jenen Einkommensteil angewandt, welcher von Österreich besteuert werden darf (vgl. UFS 06.06.2013, RV/0121-S/13, unter Hinweis auf: VwGH 14.12.2006, 2005/14/0099 unter Hinweis auf *Hofstätter/Reichel*, § 33 EStG 1988 Tz 18 und *Lang/Schuch*, Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland/Österreich, Art. 15 Rz 51).

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

Wie oben festgehalten, ist das Gesamteinkommen nach österreichischem Steuerrecht zu ermitteln. Damit bleibt aber auch kein Platz für die Berücksichtigung von steuerfreien Beträgen nach deutschem Recht. Da das österreichische Gesetz nicht vorsieht, dass die ausländischen Einkünfte nach § 25 Abs. 1 Z 3 lit. c EStG 1988 nur mit einem bestimmten Anteil bei der Berechnung des progressiven Steuersatzes einzubeziehen sind, kann auch der Hinweis der Bf, dass die Rente in Deutschland zum Teil als steuerfrei behandelt wird, nicht dazu führen, dass dies bei der Steuersatzermittlung zu berücksichtigen ist (vgl. UFS 20.02.2013, RV/0549-S/12, und 29.10.2012, RV0122-G/12).

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

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

Die deutsche Rente ist daher für Zwecke der Ermittlung des Steuersatzes, der auf das inländische Einkommen anzuwenden ist, mit dem in der Berufungsvorentscheidung angeführten Betrag (€ 3.974,04) und damit ungekürzt heranzuziehen.

Außergewöhnliche Belastung:

§ 34 Abs. 1 EStG hat folgenden Wortlaut:

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

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

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

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

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

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

Wie die Bf selbst in ihrem ergänzenden Schriftsatz vom 04.04.2012 festhält und die Rückfrage des Finanzamtes beim Bundessozialamt ergeben hat, wurde eine Behinderung von 70 % ab 2010 festgestellt. Eine rückwirkende Feststellung für das Streitjahr besteht nicht. Damit besteht auch keine Behinderung (mindestens 25 %) für das Streitjahr 2006.

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

Die Mehraufwendungen für Krankendiätverpflegung in Höhe von € 504 wurden vom Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung berücksichtigt. Da eine Behinderung im Streitjahr nicht vorliegt, wurde der Selbstbehalt gemäß § 34 Abs. 4 EStG zu Recht abgezogen (vgl. § 2 Abs. 2 VO zu §§ 34 und 35).

Die Bf macht weiters Arzt- und Medikamentenkosten im Zusammenhang mit der Behinderung geltend. Das Finanzamt hat der Bf mehrmals vergeblich vorgehalten (Vorhalt vom 07.02.2012, Berufungsvorentscheidung vom 23.04.2012, Ergänzungsvorhalt vom 22.05.2012), dass entsprechende Nachweise zu übermitteln oder vorzubringen sind.

Nach der Rechtsprechung des VwGH hat der Steuerpflichtige, der eine abgabenrechtliche Begünstigung in Anspruch nimmt, selbst einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels das Vorliegen der Umstände darzulegen, auf die die Begünstigung gestützt werden kann, wobei die Gründe im Einzelnen anzuführen sind (vgl. zB VwGH 10.08.2005, 2001/13/0191).

Die Bf hat trotz Aufforderungen nicht mitgewirkt. Das Finanzamt hat daher zu Recht die Kosten (aus dem Titel der Behinderung) im Rahmen der freien Beweiswürdigung, gegebenenfalls unter Berücksichtigung des Selbstbehaltes gemäß § 34 Abs. 4 EStG, nicht anerkannt.

Zusammenfassend ist sohin festzuhalten, dass die Berufungsvorentscheidung vom 23. April 2012 der Rechtslage entspricht, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

Zulässigkeit einer Revision:

Gegen einen Beschluss des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil der Beschluss von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG iVm § 25a Abs. 1 VwGG ist gegen diese Entscheidung eine (ordentliche) Revision unzulässig. Es handelt sich um keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung, da das Bundesfinanzgericht in rechtlicher Hinsicht der in der Entscheidung dargestellten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes folgt.

Salzburg-Aigen, am 17. Oktober 2014