



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Klagenfurt
Senat 1

GZ. RV/0250-K/09

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Dipl.Vw. G, wohnhaft in D-Adresse1, vertreten durch O Steuerberatungsgesellschaft mbH in Adresse2, vom 23. März 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes Klagenfurt, dieses vertreten durch HR Mag. Os, vom 8. April 2009 und 11. März 2010 betreffend Einkommensteuer 2007 und 2008 entschieden:

1. Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2007 wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird zum Nachteil des Bw. abgeändert.

Gegenüber der vom Finanzamt erlassenen Berufungsvorentscheidung vom 28. Mai 2009 ergeben sich keine Änderungen.

2. Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) ist deutscher Staatsbürger und in Österreich beschränkt steuerpflichtig.

In seiner **Einkommensteuererklärung für 2007** (bei beschränkter Steuerpflicht) wies der Bw. als Gesellschafter der X. KG Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von € 12.146,92 aus. In derselben Erklärung wurden an Sonderausgaben Versicherungsprämien und Beiträge zur

freiwilligen Kranken-, Unfall- und Lebensversicherung in Höhe von € 47.182,63, Beiträge an gesetzlich anerkannte Kirchen- und Religionsgemeinschaften in Höhe von € 1.712,--, sowie Zuwendungen an begünstigte Spendenempfänger in Höhe von € 379,-- geltend gemacht. In einer Beilage schlüsselte der Bw. die beantragten Sonderausgaben wie folgt auf:

	EUR
Krankenversicherung	
D (1 x EUR 1.069,02 / 7 x 534,51 / 3 x EUR 531,61)	6.405,42
D (12 x EUR 207,40)	2.488,80
KV aus B (6 x EUR 33,68 / 6 x EUR 33,87)	405,30
HA	10,00
HK Auslandskrankenversicherung	6,00
Summe	9.315,52
Haftpflichtversicherung	EUR
GE (SU-BG 1940)	501,11
Privathaftpflichtversicherung (EUR 200,56 / 198,49)	399,05
Summe	900,16
Unfallversicherungen	EUR
A Unfallversicherung (2 x EUR 218,24)	436,48
GE	216,57
RL. Gemeindeunfallversicherungsverband (2 x EUR 30,00)	60,00
a (12 x EUR 15,16)	181,92
Summe	894,97
Lebensversicherungen	EUR
SL (1x EUR 12.348,00 / 1 x EUR 12.370,00)	24.718,00
Cf Leben (10 x EUR 32,45)	324,50
Ha Sterbegeldversicherung	8,28
SL (EUR 3.239,20 / 3.239,20 / 2.271,40 / 2.271,40)	11.021,20
Summe	36.071,98
Kirchensteuer	EUR
Vorauszahlungen 2007	1.712,00
Lohnsteuer 2007	0,00
Summe	1.712,00
Spenden	
Gemeinnützige Organisationen	EUR
C Blindenmission	50,00
R Altenhilfe	79,00
M Tierrechte	50,00
Animals As	50,00
Ärzte für Wt	50,00
Am	50,00

Ärzte og	50,00
Summe	379,00
Politische Parteien	
Partei1	90,00
Summe	90,00

Im **Einkommensteuerbescheid 2007** anerkannte das Finanzamt im Rahmen der Topfsonderausgaben ein Viertel der Aufwendungen für Personenversicherungen (€ 730,--). Weiters wurden Zuwendungen gem. [§ 18 Abs. 1 Z 7 EStG 1988](#) (€ 379,--) sowie Kirchenbeitragszahlungen in Höhe von € 100,-- unter dem Sonderausgabentitel anerkannt.

Mit Eingabe vom 5. Mai 2009 berief der Bw. gegen diesen Bescheid und beantragte, die Abgabenbehörde möge jene Aufwendungen, die im Zusammenhang mit den Personenversicherungen sowie Kirchenbeitragszahlungen stehen im tatsächlich anerlaufenen Ausmaß von € 47.182,63 (Personenversicherungsbeiträge) bzw. € 712,-- (Kirchenbeitragszahlungen) berücksichtigen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 28. Mai 2009 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab und änderte den angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2007 überdies zum Nachteil des Bw. insofern ab, als dass lediglich Sonderausgaben im Rahmen des Pauschbetrages von € 60,-- zuerkannt wurden. In der Bescheidbegründung führte das Finanzamt aus, dass Zuwendungen (Spenden) an Institutionen, die nicht dem begünstigten Empfängerkreis gem. [§ 4 Abs. 4 Z 5 und 6 EStG 1988](#) angehören würden, nicht absetzbar seien. Darüber hinaus würden Sonderausgaben steuerlich nur dann Anerkennung finden, soweit sich diese auf das Inland (Österreich) beziehen. Dies wäre bei Versicherungsprämien etwa dann der Fall, wenn diese an in Österreich zugelassene Versicherungsgesellschaften gezahlt würden. Aus den aktenkundigen Beilagen zur Einkommensteuererklärung für 2007 gehe jedoch unmissverständlich hervor, dass es sich bei den eingezahlten Prämien ausschließlich um ausländische (deutsche) Versicherungsprämien handle, die in Österreich nicht abzugfähig seien.

Mit **Eingabe vom 30. Juni 2009** beantragte der Bw. die Vorlage seiner Berufung an den UFS als Abgabenbehörde zweiter Instanz. In der Begründung seines Vorlageantrages führte der Bw. wörtlich aus:

„Die Nichtanerkennung deutscher Versicherungsbeiträge als Sonderausgaben stellt einen klaren Verstoß gegen europäisches Recht dar. Deutsche Versicherungen werden durch diese Vorschrift diskriminiert. Es erübrigts sich, zu diesem Thema einzelne Urteile des EuGH zu zitieren, da das Diskriminierungsverbot inzwischen allgemein bekannt und anerkannt ist.
Ich erlaube mir den Hinweis, dass es auch außer Frage stehen sollte, dass europäisches Recht, insbesondere Entscheidungen des EuGH dem nationalen Recht vorgehen.“

In seiner **Einkommensteuererklärung für 2008** wies der Bw. ebenso wie in den Vorjahren gewerbliche Einkünfte (iHv € 15.199,-) aus. Gleichzeitig beantragte dieser die Berücksichtigung von Sonderausgaben im Zusammenhang mit Versicherungsprämien bzw. Beiträgen zu einer freiwilligen Kranken-, Unfall- und Lebensversicherung in Höhe von insgesamt € 25.340,--. Weiters wurden unter dem Sonderausgabentitel Beiträge an gesetzlich anerkannte Kirchen- und Religionsgemeinschaften in Höhe von € 596,-- sowie Zuwendungen an begünstigte Spendenempfänger in Höhe von € 335,-- geltend gemacht. Im Einkommensteuerbescheid 2008 (dieser erging gem. [§ 200 Abs. 1 BAO](#) vorläufig) wurden die begehrten Sonderausgaben lediglich im Rahmen des Pauschbetrages (€ 60,--) zuerkannt.

Mit der am 23. März 2010 gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 erhobenen **Berufung** begehrte der Bw. die Anerkennung der Sonderausgaben im tatsächlich geleisteten Ausmaß (Versicherungsbeiträge € 25.340,--, Kirchenbeiträge € 596,--, Zuwendungen an begünstigte Spendenempfänger € 335,--) und verwies dabei auf das in seiner Berufungseingabe gegen den Einkommensteuerbescheid 2007 erstattete Vorbringen.

Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 wurde ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem UFS als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Im Zuge des zweitinstanzlichen Verfahrens erging mit Datum 4. August 2011 nachstehender **Ergänzungsvorhalt:**

„[..]

I.

Mit den beiden Berufungseingaben (bzw. Vorlageantrag) bekämpfen Sie die Einkommensteuerbescheide 2007 und 2008 wegen Nichtanerkennung der geltend gemachten Sonderausgaben.

Für den Zeitraum 2007 wurden diese aufgeschlüsselt wie folgt dargelegt:

- Krankenversicherungsbeiträge (D, KV aus B, HA, HK Auslandskrankenversicherung)
- Haftpflichtversicherungen (GE SU – BG 1940, Privathaftpflichtversicherung)
- Unfallversicherungen (A Unfallversicherung, GE, RL. Gemeindeunfallversicherungsverband, a)
- Lebensversicherungen (SL, Cf Leben, Ha Sterbegeldversicherung, SL)
- Kirchenbeitragszahlungen (Vorauszahlungen)
- diverse Spenden

Was das Veranlagungsjahr 2008 anbelangt, so erfolgte bislang keine gesonderte Darstellung der einzelnen Sonderausgabenpositionen.

II.

Die Bestimmung des [§ 102 Abs. 2 EStG 1988](#) in der für den Streitzeitraum geltenden Fassung des BGBI I Nr. 100/2006 ordnet an, inwieweit Sonderausgaben bei beschränkt Steuerpflichtigen zu berücksichtigen sind.

Der Wortlaut der genannten Bestimmung lautet konkret:

(2) Bei der Veranlagung beschränkt Steuerpflichtiger gilt folgendes:

1.

Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 4) oder Werbungskosten (§ 16) dürfen nur insoweit berücksichtigt werden, als sie mit diesen Einkünften in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen.

2.

Sonderausgaben (§ 18) sind abzugsfähig, wenn sie sich auf das Inland beziehen. [...].

Sonderausgaben sind nach innerstaatlicher Rechtslage demnach nur dann abzugsfähig, wenn ein Zusammenhang mit dem Inland besteht. Wie ausgeprägt der Inlandsbezug zu sein hat, erfährt durch das Gesetz selbst keine Regelung.

A. Ad Versicherungsprämien

Nach der Verwaltungspraxis (vgl. Doralt, EStG, § 102, Tz 23) haben Versicherungsprämien bereits dann einen ausreichenden Inlandsbezug, wenn das Versicherungsunternehmen Sitz oder Geschäftsleitung im Inland hat, oder diesem die „Erlaubnis zum Geschäftsbetrieb im Inland“ erteilt wurde. Auch stellt die Bestimmung des § 18 Abs. 1 Z 2 EStG gleichfalls auf die „Erlaubnis“ zum Geschäftsbetrieb im Inland ab, wobei die Durchführung des Versicherungsgeschäfts nicht notwendigerweise das Unterhalten einer Zweigstelle oder Betriebsstätte im Inland voraussetzt (vgl. dazu [§ 14 VAG](#); VwGH 20.1.1999, 98/13/0002).

Für die Abzugsfähigkeit von Sonderausgaben – dies gilt sowohl für unbeschränkt als auch für beschränkt Steuerpflichtige – ist demnach erforderlich, dass die jeweilige Versicherungsgesellschaft, an welche Prämienzahlungen geleistet werden, zumindest die Erlaubnis zum Geschäftsbetrieb im Rahmen des Dienstleistungsverkehrs im Inland hat.

Anzumerken bleibt, dass Haftpflichtversicherungen (vorliegendenfalls wurden Aufwendungen für eine Privathaftpflichtversicherung für 2007 iHv € 399,05 beantragt) keine abzugsfähigen Sonderausgaben darstellen. Aufwendungen dieser Art können allenfalls als Betriebsausgaben/Werbungskosten geltend gemacht werden, sofern sie mit den im Inland erzielten Einkünften zusammenhängen. Dieser Zusammenhang ist vom Steuerpflichtigen darzulegen.

B. Ad Kirchenbeiträge

Kirchenbeiträge sind bei (beschränkt) Steuerpflichtigen dann absetzbar, wenn es sich um Beiträge an gesetzlich (im Sinne von österreichischen Gesetzen) anerkannte Kirchen- und Religionsgemeinschaften handelt (vgl. LStR 2002, Rz 578). Die gesetzlich vorgesehenen Höchstbeträge sind zu beachten.

C. Ad Spendenzahlungen

Gemäß [§ 18 Abs. 1 Z 7 EStG 1988](#) idF des BGBI. I Nr. 102/2007 sind Sonderausgaben auch Ausgaben zur Leistung von Zuwendungen iSd § 4 Abs. 4 Z 5 und 6 leg.cit., soweit diese nicht aus dem Betriebsvermögen erfolgen.

Die Bestimmung des [§ 4 Abs. 4 Z 5 und 6 EStG 1988](#) in der für die Berufungsjahre geltenden Fassung des BGBI I Nr. 102/2007 ordnet an:

Betriebsausgaben sind jedenfalls:

[...]

5. Zuwendungen aus dem Betriebsvermögen zur Durchführung von

- Forschungsaufgaben oder

- der Erwachsenenbildung dienenden Lehraufgaben, welche die wissenschaftliche oder künstlerische Lehre betreffen und dem Universitätsgesetz 2002 entsprechen, sowie damit verbundenen wissenschaftlichen Publikationen und Dokumentationen an folgende Einrichtungen:
- ,a) Universitäten, Kunsthochschulen und die Akademie der bildenden Künste, deren Fakultäten, Institute und besondere Einrichtungen.
 - b) Durch Bundes- oder Landesgesetz errichtete Fonds, die mit Aufgaben der Forschungsförderung betraut sind.
 - c) Die Österreichische Akademie der Wissenschaften.
 - d) Juristisch unselbständige Einrichtungen von Gebietskörperschaften, die im Wesentlichen mit Forschungs- oder Lehraufgaben der genannten Art für die österreichische Wissenschaft oder Wirtschaft und damit verbundenen wissenschaftlichen Publikationen oder Dokumentationen befasst sind.
 - e) Juristische Personen, die im Wesentlichen mit Forschungs- oder Lehraufgaben der genannten Art für die österreichische Wissenschaft oder Wirtschaft und damit verbundenen wissenschaftlichen Publikationen oder Dokumentationen befasst sind. Weitere Voraussetzung ist, dass an diesen juristischen Personen entweder eine Gebietskörperschaft zumindest mehrheitlich beteiligt ist oder die juristische Person als Körperschaft im Sinne der §§ 34 ff. der Bundesabgabenordnung ausschließlich wissenschaftliche Zwecke verfolgt.

Die Voraussetzungen der lit. d und e sind von der jeweiligen Einrichtung durch einen unter dem Vorbehalt des jederzeitigen Widerrufs erteilten Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 nachzuweisen.
[...].

6. Zuwendungen aus dem Betriebsvermögen an

- a) die Österreichische Nationalbibliothek, die Diplomatische Akademie, das Österreichische Archäologische Institut und das Institut für Österreichische Geschichtsforschung zur Durchführung der diesen Einrichtungen gesetzlich obliegenden Aufgaben,
- b) Museen
 - von Körperschaften des öffentlichen Rechts
 - von anderen Rechtsträgern, wenn diese Museen einer den Museen von Körperschaften des öffentlichen Rechts vergleichbaren öffentlichen Zugang haben und Sammlungsgegenstände zur Schau stellen, die in geschichtlicher, künstlerischer oder sonstiger kultureller Hinsicht von gesamtösterreichischer Bedeutung sind. Über Aufforderung der Abgabenbehörden ist das Vorliegen der Voraussetzungen durch eine vom Bundesminister für Bildung, Wissenschaft und Kultur ausgestellte Bescheinigung nachzuweisen,
- c) das Bundesdenkmalamt.
- d) Dachverbände von Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die die Voraussetzungen der [§§ 34 ff der Bundesabgabenordnung](#) erfüllen und deren ausschließlicher Zweck die Förderung des Behindertensportes ist.

Die letzten vier Sätze der Z 5 sind anzuwenden.“

Die in Streit stehenden Spendenleistungen an gemeinnützige Organisationen (geltend gemacht wurden im Zeitraum 2007 Spenden an folgende Einrichtungen: C Blindenmission, R Altenhilfe, M Tierrechte, Animals As, Ärzte für Wt, Am, Ärzte og; für den Zeitraum 2008 indes wurden die Spendenempfänger nicht bekannt gegeben) stellen demnach keine in den Jahren 2007 und 2008 abzugsfähige Sonderausgaben/Betriebsausgaben dar. Erst ab dem Veranlagungsjahr 2009 sind infolge der Implementierung des neu geschaffenen § 4a EStG durch das StRefG 2009 Spenden für mildtätige, humanitäre oder wohltätige Zwecke, Entwicklungshilfe sowie Hilfestellungen in Katastrophenfällen unter bestimmten Voraussetzungen steuerlich absetzbar.

III.

Zur gemeinschaftsrechtlichen Lage

Wie der EuGH bereits in der *Rs Schumacker* (C-279/93) klar gestellt hat, stellt es keine Diskriminierung dar, wenn ein Mitgliedstaat Gebietsfremden Begünstigungen, die sich aus der *persönlichen Lage* oder

dem *Familienstand* ergeben, nicht gewährt, da sich der Gebietsfremde grundsätzlich nicht in einer einem Gebietsansässigen vergleichbaren Lage befindet. Für die Berücksichtigung dieser Umstände ist der Wohnsitzstaat zuständig, es sei denn, der Gebietsfremde bezieht sein zu versteuerndes Einkommen im Wesentlichen im Inland (SWI 9/2006, 417). In diesem Fall steht dem beschränkt Steuerpflichtigen auch die Option zur unbeschränkten Steuerpflicht gem. § 1 Abs. 4 EStG zu (SWI, 6/2007, 248).

IV.

Sie werden nunmehr im Rahmen des zweitinstanzlichen Verfahrens innerhalb einer Frist von

vier Wochen

ab Zustellung dieses Vorhaltes ersucht,

- a. eine Darstellung / Aufschlüsselung sämtlicher im Jahre 2008 geltend gemachter Sonderausgaben vorzulegen; bekannt sind bislang lediglich die aufsummierten Beträge;
- b. die genaue Bezeichnung der Versicherungsgesellschaften bekannt zu geben und anzuführen, worin das versicherte Risiko besteht;
- c. den unter Pkt. II. A. dieses Vorhaltes determinierten Inlandsbezug (bspw. Erlaubnis zum Geschäftsbetrieb der Versicherungsgesellschaft in Österreich) für sämtliche Versicherungsanstalten im Hinblick auf die abgeschlossenen verfahrensgegenständlichen Verträge darzulegen und nachzuweisen bzw. zu bescheinigen;
- d. den Zusammenhang der geltend gemachten Haftpflichtversicherungsbeiträge mit den jeweiligen (inländischen) Einkünften darzulegen;
- e. anzuführen und belegmäßig nachzuweisen, an welche Kirche oder Religionsgemeinschaft Kirchenbetragszahlungen im geltend gemachten Ausmaß geleistet wurden; die zugrunde liegende Vorschreibung (etwa Kirchenbeitragsbescheid o.dgl.) wären zur Vorlage zu bringen;
- f. die tatsächliche Verausgabung sämtlicher in Streit stehender Beträge (Versicherungen, Kirchenbeiträge und Spenden) belegmäßig nachzuweisen;
- g. anzugeben, ob die strittigen Positionen im Rahmen der Veranlagung auch in Deutschland steuerlich geltend gemacht wurden bzw. aus welchen Gründen dies nicht erfolgt ist;
- h. die in Deutschland ergangenen rechtskräftigen Steuerbescheide 2007 und 2008 vorzulegen, sodass erstens zu ersehen ist, in welchem Staate der wesentliche Teil des Gesamteinkommens erzielt wurde und zweitens eine allfällige doppelte Berücksichtigung von Sonderausgaben ausgeschlossen werden kann.

In Bezug auf die von Ihnen ins Treffen geführte Gemeinschaftswidrigkeit der innerstaatlichen Regelung des § 102 EStG werden Sie im Hinblick auf das obzitierte Urteil *Schumacker* ersucht, auszuführen, a) worin für Sie als beschränkt Steuerpflichtiger in concreto eine Derartige bestehen soll, und b) woraus sich für Sie eine konkrete Beschwer ergibt. In diesem Zusammenhang wären auch die Regelungen (Art.) des EG Vertrages, welche Sie als verletzt erachten, zu benennen.

Abschließend bleibt anzumerken, dass aus den vorliegenden Verwaltungsakten zu entnehmen ist, dass die von Ihnen geltend gemachten Sonderausgaben jedenfalls im Rahmen der Veranlagung in Deutschland abgesetzt werden können.“

Mit **Vorhaltsbeantwortung vom 17. September 2009** legte der Bw. eine Aufstellung über die im Jahre 2008 zur Einzahlung gebrachten Versicherungsprämien in Höhe von insgesamt € 14.890,59 vor. Diese Prämienleistungen resultieren aus nachstehenden Teilbeträgen:

EUR

D (6 x 502,25 / 6 x 504,73) – KK

6.041,88

Ha – Sterbegeld	8,28
Jo – Haftpflicht	90,44
SL – LV	8.749,99
(2.271,45 / 3.239,27 / 3.239,27)	
Summe	14.890,59

Was die freiwilligen Spenden betreffend 2008 anbelangt, so wurden diese vom Bw. wie folgt aufgegliedert:

Gemeinnützige Organisationen	EUR
Mt Hilfsdienst	26,43
Ärzte og	79,00
Ärzte für Wt	50,00
C Blindenmission	50,00
Am	50,00
Animals As	50,00
R Altenhilfe	59,00
Summe	335,43
Politische Parteien	
Partei1	90,00
Summe	90,00

In Beantwortung des zweitinstanzlichen Vorhaltes führte der Bw. wörtlich aus:

„In der Anlage überreiche ich die folgenden Unterlagen:

- 1) Eine Aufstellung über in 2008 gezahlte Versicherungsprämien in Höhe von EUR 14.890,59 (Tz. a bis d Ihres Schreibens)
- 2) Die Kirchensteuer wurde zugunsten der röm.kath. Kirche gezahlt. In 2008 erfolgten Zahlungen in Höhe von EUR 198,00. Demgegenüber standen Erstattungen für Vorjahre in Höhe von EUR 7.095,00. Ein Ansatz entfällt daher. (Tz. e Ihres Schreibens)
- 3) Die tatsächliche Verausgabung der Sonderausgaben und Spenden ergibt sich aus den deutschen Steuerbescheiden. Ich gehe davon aus, dass Sie die Prüfung und Feststellung durch die deutschen Finanzbehörden nicht in Zweifel ziehen. (Tz. f Ihres Schreibens)
- 4) Alle strittigen Positionen wurden selbstverständlich im Rahmen der Veranlagung in Deutschland geltend gemacht. Sie wirkten sich jedoch zum Teil nicht aus. Von den in 2008 anerkannten Sonderausgaben in Höhe von EUR 14.289,00 wurden nur EUR 4.493,00 bei der Steuerfestsetzung in Abzug gebracht, d.h. EUR 9.796,00 wurden nicht berücksichtigt und stehen daher für die Berücksichtigung in Österreich zur Verfügung. In 2007 wurden von EUR 42.856,00 nur EUR 9.610,00 in Abzug gebracht. Es verbleiben mithin für die Berücksichtigung in Österreich EUR 33.246,00.(Tz. g Ihres Schreibens)
- 5) Die ESt-Bescheide 2007 und 2008 füge ich der Anlage bei. (Tz. h Ihres Schreibens)

Das Diskriminierungsverbot, das in diversen Urteilen des EuGH zum Ausdruck gekommen ist, betrifft alle Versicherungen, die Sie deshalb nicht anerkennen wollen, weil sie in einem anderen EU-Staat residieren. Diskriminiert werden also alle Versicherungen, die in Österreich keinen Geschäftsbetrieb unterhalten. Diese Handhabung widerspricht diametral der EuGH-Rechtsprechung.

Die Diskriminierung richtet sich nicht gegen mich, sondern gegen die nicht in Österreich tätigen Versicherungsgesellschaften. Gleichwohl kann ich diese Diskriminierung rügen.

Ich beantrage die Veranlagung im Sinne meiner Ausführungen zu ändern.“

Die zur Vorlage gebrachten Bescheide für 2007 und 2008 über Einkommensteuer, Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer, erlassen vom Finanzamt S, Deutschland, zur St.Nr. 111, weisen u.a. nachstehende Positionen aus:

	2007	2008
Summe der Einkünfte	60.875,00	12.323,00
Sonderausgaben		
Summe Versicherungsbeiträge	42.856,00	14.289,00
Im Rahmen der Höchstbeiträge abziehbar	9.610,00	4.493,00
Gem. § 10b Abs.1 EStG	459,00	336,00
Gezahlte Kirchensteuer	981,00	198,00 (erstattet 7.095,00)

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Versicherungsbeiträge (2007 und 2008)

Wie bereits im Vorhaltschreiben vom 4. August 2011 zu Pkt II. ausführlich dargelegt, sind nach innerstaatlicher Rechtslage (§ 102 Abs. 2 EStG) bei beschränkt Steuerpflichtigen Sonderausgaben nur insoweit absetzbar, als sich diese auf das Inland beziehen. Nach der Verwaltungspraxis haben Sonderausgaben bereits dann einen ausreichenden Inlandsbezug, wenn das Versicherungsunternehmen seinen **Sitz oder seine Geschäftsleitung** im Inland hat oder diesem die **Erlaubnis zum Geschäftsbetrieb** im Inland erteilt wurde. In diesem Zusammenhang ist festzuhalten, dass auch Inländer gemäß der Bestimmung des [§ 18 Abs. 1 Z 2 EStG 1988](#) Versicherungsprämien nur dann als Sonderausgaben in Abzug bringen dürfen, wenn das Versicherungsunternehmen Sitz oder Geschäftsleitung im Inland hat oder diesem die Erlaubnis zum Geschäftsbetrieb im Inland erteilt wurde.

Der Bw. wurde aufgefordert, den Nachweis über das Vorliegen der besagten – für In- und Ausländer gleichermaßen geltenden – Voraussetzungen zu erbringen. Einen diesbezüglichen Nachweis blieb der Bw. aber bis dato schuldig. Dieser wäre insbesondere im Rahmen der bei Sachverhalten mit Auslandsbezug zum Tragen kommenden „erhöhten Mitwirkungspflicht“ dazu verhalten gewesen, entsprechende Bestätigungen bzw. Bescheinigungen der deutschen Versicherungsanstalten bzw. der Versicherungsaufsichtsbehörde beizubringen.

Da aus den Verwaltungsakten sich kein Hinweis darauf finden lässt, dass die Versicherungsanstalten, deren Prämien steuerlich als Sonderausgaben geltend gemacht wurden, irgend einen Bezug zum Inland aufweisen, konnte dem diesbezüglichen Berufungsbegehren nicht Näher getreten werden. Abgesehen davon, stellen jene Prämienleistungen, welche für Haftpflichtversicherungen ausgegeben wurden (2007: GE SU-BG 1940, Privathaftpflichtversicherung, 2008: Jo), schon dem Grund nach keine Sonderausgaben dar, zumal diese vom

Katalog des § 18 EStG nicht erfasst sind. Eine steuerliche Anerkennung derartiger Aufwendungen käme allenfalls unter dem Betriebsausgabentitel in Betracht. In diesem Fall hätte der Bw. allerdings den Nachweis zu erbringen gehabt, dass eine Kohärenz dieser Aufwendungen mit den im Inland erzielten Einkünften bestehe. Eine derartige Nachweisführung unterblieb jedoch. Aus diesem Grund kommt eine Anerkennung der Haftpflichtversicherungsbeiträge als Betriebsausgaben ebenso wenig in Betracht.

Was die vom Bw. relevierte Gemeinschaftswidrigkeit der Regelung des [§ 102 EStG 1988](#) anbelangt, so vermag sich der erkennende Senat dem diesbezüglichen Berufungsvorbringen aus folgenden Überlegungen heraus nicht anzuschließen: Der Einwand des Bw., wonach die genannte Bestimmung ausländische Versicherungsanstalten diskriminieren würde, erweist sich nämlich insofern als nicht zielführend, da im Lichte dieser Argumentation eine **Beschwerde** des Bw., dh die **Verletzung seiner subjektiven Rechte**, nicht erkennbar ist und auch **nicht vorliegt**. Für die Frage der Abzugsfähigkeit von Sonderausgaben ist nämlich nicht entscheidend, ob die Norm des § 102 EStG im Blickwinkel des Gemeinschaftsrechtes möglicherweise subjektive Rechte Dritter (hier: Versicherungsanstalten) verletzt, sondern, ob ausländische (beschränkt) Steuerpflichtige gegenüber inländischen (unbeschränkt) Steuerpflichtigen diskriminiert werden. Der EuGH hatte wiederholt dazu festgehalten, dass es keine Diskriminierung darstelle, wenn ein Mitgliedsstaat Gebietsfremden **steuerliche Begünstigungen**, die sich aus der **persönlichen Lage** oder dem **Familienstand** ergeben, nicht gewährt, da sich Gebietsfremde grundsätzlich nicht in einer einem Gebietsansässigen vergleichbaren Lage befinden (*Rs. Schumacker, C-279/93, Rs. de Groot, C-385/00*). Für die Berücksichtigung dieser Umstände ist der Wohnsitzstaat zuständig, es sei denn, der Gebietsfremde bezieht sein zu versteuerndes Einkommen im Wesentlichen im Inland. Eine gegensätzliche Beurteilung greift nur dann Platz, wenn der Bw. in seinem Wohnsitzstaat keine nennenswerten Einkünfte erzielt und sein zu versteuerndes Einkommen im Wesentlichen aus einer Tätigkeit bezieht, die er im Beschäftigungsstaat (Quellenstaat) ausübt, sodass der Wohnsitzstaat nicht in der Lage ist ihm die Vergünstigungen zu gewähren, die sich aus der Berücksichtigung seiner persönlichen Verhältnisse und seines Familienstandes ergeben.

Im vorliegenden Fall steht außer Streit, dass Deutschland der Wohnsitzstaat des Bw. ist. In Österreich erzielte der Bw. lediglich gewerbliche Einkünfte aus einer Beteiligung, indessen dieser in Deutschland Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit als Steuerberater, Einkünfte aus Kapitalvermögen, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sowie sonstige Einkünfte zu versteuern hatte. Der Bw. erwirtschaftete in den Streitzeiträumen somit sein Erwerbs-einkommen (vor allem jenes als Steuerberater) im Wesentlichen in seinem Wohnsitzstaat. Zwar fielen die im Jahre 2008 im Wohnsitzstaat erzielten und zu versteuernden Einkünfte (Summe der Einkünfte) von € 60.875,- (2007) infolge der Steuerbefreiung des erzielten

Veräußerungsgewinnes (€ 42.600,-) auf € 12.323,- ab, allerdings kann in Ansehung dieser Tatsache nach Ansicht des erkennenden Senates nicht schon davon gesprochen werden, dass der Bw. den wesentlichen Teil seines Gesamteinkommens in Österreich erzielt hätte. Derartiges wurde vom Bw. auch nicht vorgetragen.

Der Bw. selbst gab an, dass er die strittigen Sonderausgaben in seinen deutschen Steuererklärungen geltend gemacht habe, welche allerdings im Zuge der Veranlagung nicht zur Gänze berücksichtigt worden seien. Dass die deutsche Steuerrechtslage – wie im Übrigen auch die österreichische – vorsieht, dass gewisse Sonderausgaben nicht in Höhe ihrer tatsächlichen Verausgabung, sondern eben nur zum Teil („beschränkt“) steuerwirksam werden, stellt nach Ansicht des erkennenden Senates keinen Rechtfertigungsgrund dar, der geeignet wäre, den in Deutschland nicht abzugsfähigen Teil bei den in Österreich erzielten (beschränkt) steuerpflichtigen Einkünften in Ansatz zu bringen bzw. zum Abzug zuzulassen. Eine derartige Vorgangsweise würde im Übrigen zu einer krassen Schlechterstellung jener Steuerpflichtigen führen, die ausschließlich in ihrem Wohnsitzstaat (bspw. in Deutschland) Einkünfte erzielen und die Möglichkeit des vom Bw. ventilierten Sonderausgabensplittings nicht haben. Sollte es allerdings in den Folgejahren zu einer Verlagerung der Einkünfte dergestalt kommen, dass in Deutschland nur noch ein marginaler Teil der Gesamteinkünfte erzielt würde, sodass sich dort ein Sonderausgabenabzug steuerlich überhaupt nicht mehr auswirken würde, so wäre im Lichte des Gemeinschaftsrechtes die Abzugsfähigkeit von Sonderausgaben in der hier vorliegenden Art (Begünstigungen, die sich aus der persönlichen Lage und dem Familienstand ergeben) im Inland prinzipiell gegeben.

Der Vollständigkeit halber bleibt zu erwähnen, dass der EuGH lediglich im Zusammenhang mit Aufwendungen betreffend Steuerberatungskosten in der *Rs. Conijn C-346/04* ausgesprochen hat, dass der Ausschluss des Abzugs von Steuerberatungskosten für beschränkt Steuerpflichtige gegen [Art. 43 EGV](#) (jetzt [Art. 49 AEUV](#)) verstöße. Zur Begründung führte der Gerichtshof aus, dass die – im deutschen Einkommensteuerrecht den Sonderausgaben zugeordneten – Steuerberatungskosten in einem unmittelbaren Zusammenhang mit dem in diesem Mitgliedstaat erzielten Einkünften stünden. Diese würden die Einkünfte aller Steuerpflichtigen, ob gebietsansässig oder nicht, in gleicher Weise belasten. Im Hinblick auf die Komplexität des nationalen Steuerrechts, das offenbar den Abzug von Steuerberatungskosten für unbeschränkt Steuerpflichtige rechtfertige, befänden sich Gebietsansässige und Gebietsfremde in einer vergleichbaren Situation. Der EuGH sah Steuerberatungskosten, ungeachtet des Ortes ihres Anfalles, nicht als eine Steuervergünstigung an, die mit den persönlichen Verhältnissen oder dem Familienstand zusammenhängen würden.

Bezogen auf den hier zu beurteilenden Fall bleibt zusammenfassend festzuhalten: Der Bw. hat in keiner Verfahrenslage einen Nachweis über die in § 18 Abs. 1 Z 2 EStG iVm § 102 Abs. 2 Z 1 leg.cit. geforderten Voraussetzungen (Sitz oder Geschäftsleitung im Inland/ Erlaubnis zum Geschäftsbetrieb im Inland) erbracht. Die hinsichtlich einer allfälligen Diskriminierung von deutschen Versicherungsgesellschaften angestellten Überlegungen überzeugen nicht, bieten diese keine Grundlage für eine erforderliche „subjektive Beschwer“. Nach der oben genannten einschlägigen Judikatur des EuGH stellt es grundsätzlich keinen Verstoß gegen gemeinschaftsrechtliche Bestimmungen dar, wenn ein Mitgliedsstaat steuerliche Begünstigungen, die sich aus der persönlichen oder familiären Lage ergeben, Gebietsfremden nicht gewährt. Die hier in Streit stehenden Versicherungsprämien zählen zu jenem Kreis von Ausgaben, die im Zusammenhang mit der persönlichen bzw. familiären Lage eines Steuerpflichtigen stehen.

Aufgrund der eindeutigen Gesetzeslage (§ 102 Abs. 2 EStG) war die Berufung in diesem Punkte als unbegründet abzuweisen und war der angefochtene Bescheid überdies zum Nachteil des Bw. abzuändern. Der vom Finanzamt im angefochtenen Bescheid in Ansatz gebrachte Betrag an Sonderausgaben stellt einen Höchstansatz nach § 18 Abs. 3 Z 2 EStG dar (€ 2.920,-), welcher steuerlich mit einem Viertel wirksam wird. Ein derartiger Ansatz ist aber nur dann berechtigt, wenn die Sonderausgaben dem Grunde und der Höhe nach anerkannt werden. Dies trifft im gegenständlichen Fall allerdings nicht zu.

2. Kirchenbeitragszahlungen (2007 und 2008)

Zu diesem Punkte gelten im Wesentlichen die zu Pkt 1. dieser Berufungsentscheidung dargelegten Überlegungen. Der in [§ 102 Abs. 2 Z 2 EStG 1988](#) geforderte Nachweis des inländischen Bezuges dieser Zahlungen wurde nicht erbracht. Offenbar wurden die geltend gemachten Kirchenbeträge an die römisch-katholische Kirche in Deutschland geleistet.

Wie aus dem zur Vorlage gebrachten vom Finanzamt S ausgestellten Bescheid betreffend Einkommensteuer, Solidaritätszuschlag sowie Kirchensteuer für 2007 hervorgeht, wurde im Jahre 2007 ein Betrag von € 981,- unter dem Sonderausgabentitel „Kirchensteuer“ steuerlich berücksichtigt. In der zum Bescheid ergangenen Erläuterung wird angeführt, dass ein weiterer Betrag an Kirchensteuer in Höhe von € 731,- aus dem Grunde nicht anerkannt werden konnte, da im Folgejahr 2008 dieser Betrag mit erstatteten Kirchensteuerleistungen verrechnet worden sei. Aus dem Bescheid betreffend das Jahr 2008 ist zu entnehmen, dass in diesem Zeitraum Kirchensteuer iHv € 198,- vom Bw. zur Einzahlung gebracht worden sei, indes die erstattete Kirchensteuer € 7.096,- betragen habe.

Wie bereits ausgeführt, wurde ein Nachweis über die Verausgabung dieser Beträge an eine inländische Kirche (römisch-katholische Kirche in Österreich) nicht erbracht. Es war daher auch nicht der im angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2007 ausgewiesene Höchstbetrag an Kirchenbeitragsleistungen iHv € 100,- ([§ 18 Abs. 1 Z 5 EStG 1988](#) idF des BGBI I 2004/57) anzuerkennen. Der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2007 war daher in diesem Punkte zum Nachteil des Bw. abzuändern.

3. Spenden (2008)

Wie im Vorhalt vom 4. August 2011 zu Pkt. II. C ausgeführt, sind gemäß [§ 18 Abs. 1 Z 7 EStG 1988](#) idF des BGBI I Nr. 102/2007 Sonderausgaben auch Ausgaben zur Leistung von Zuwendungen iSd § 4 Abs. 4 Z 5 und 6 leg. cit., soweit diese nicht aus dem Betriebsvermögen erfolgen. Die in den beiden genannten Ziffern 5 und 6 des § 4 Abs. 4 Z 5 EStG ausgewiesen Zuwendungsempfänger sind taxativ genannt (Universitäten, Kunsthochschulen, Akademie der Wissenschaften, Österreichische Nationalbank, bestimmte Museen, Bundesdenkmalamt, etc.) und korrelieren nicht mit dem Empfängerkreis der vom Bw. geleisteten Spendenzahlungen.

Durch das Steuerreformgesetz 2009, [BGBI. I Nr. 26/2009](#), wurde die Bestimmung des § 4a EStG implementiert und dadurch (in § 4a Z 3) die Möglichkeit geschaffen, Spenden für mildtätige, humanitäre oder wohltätige Zwecke unter gewissen Voraussetzungen steuerlich als Sonderausgabe/Betriebsausgabe zu berücksichtigen. Gemäß der in § 124b Z 152 EStG verankerten Übergangsbestimmung ist diese Bestimmung des § 4a EStG erstmalig auf Zuwendungen anzuwenden, die im Kalenderjahr 2009 getätigten wurden.

Da im Berufungszeitraum 2008 aufgrund der Rechtslage Spenden in der hier vorliegenden Art weder als Sonderausgabe noch als Betriebsausgabe absetzbar sind, bleibt dem diesbezüglichen Begehr, und zwar ungeachtet der Frage, ob ein durch die beschränkte Steuerpflicht erforderlicher Inlandsbezug iSd § 102 Abs. 2 Z 1 EStG überhaupt vorliegt, die Anerkennung versagt. Anzumerken bleibt, dass Parteispenden weder Sonderausgaben noch Betriebsausgaben darstellen. Eine Abzugsfähigkeit von Aufwendungen, die an politische Parteien geleistet werden, kommt prinzipiell nur bei (Berufs-)Politikern in Betracht, soweit diese aufgrund parteiinterner Regelungen bzw. Statuten dazu verhalten sind, Beiträge (Parteisteuer, Clubbeiträge, etc.) an ihre Partei zu leisten. Parteispenden sind grundsätzlich steuerlich nicht absetzbar.

4. Sonderausgabenpauschale

§ 18 Abs. 2 EStG ordnet an, dass für Sonderausgaben iSd § 18 Abs. 2 Z 2 bis 4 leg.cit. (mit Ausnahme der Beiträge für eine freiwillige Weiterversicherung einschließlich des Nachkaufes von Versicherungszeiten) ohne besonderen Nachweis ein Pauschbetrag von € 60,- jährlich

absetzbar ist. Dieser Sonderausgabenpauschbetrag wird nach der Verwaltungspraxis (vgl. EStR 2000 Rz 8057, *Baldauf*, SWK 1996, A 43) – unabhängig vom Vorliegen inländischer Sonderausgaben – auch bei beschränkter Steuerpflicht gewährt.

Klagenfurt am Wörthersee, am 11. Oktober 2011