

## 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 11.05.2012 betreffend Einkommensteuer 2010 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Spruches.

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 und eine geringfügige Rente der Deutschen Rentenversicherung. 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.

Die Erklärungen wurden am 04.01.2012 elektronisch eingereicht.

Im Streitjahr wurden Werbungskosten (Gewerkschaftsbeitrag), Sonderausgaben (Versicherungsprämien und Kirchenbeitrag) und außergewöhnliche Belastungen bei eigener Behinderung (Grad der Behinderung 70%, Freibetrag, Diätverpflegung sowie Kosten der Heilbehandlung) geltend gemacht und ausländische Einkünfte für den Progressionsvorbehalt in Höhe von € 2.079,06 erklärt.

Im Ergänzungsvorhalt vom 09.01.2012 wurden vom Finanzamt die ausländischen Rentenbescheide, ein Nachweis betreffend Grad der Behinderung sowie Diätverpflegung ab 2007 und Rechnungen zu den geltend gemachten Krankheitskosten angefordert.

Die Bf reichte Mitteilungen der Deutschen Rentenversicherung und Medikamentenaufstellungen des Arztes nach.

Aus den vorgelegten Mitteilungen ergaben sich "*Leistungen aus der gesetzlichen Rentenversicherung im Jahr 2010*" in Höhe von € 4.136,88.

Im April 2012 führte das Finanzamt Erhebungen beim Bundessozialamt durch. Vom Bundessozialamt wurde bestätigt, dass das Erfordernis einer Krankendiätverpflegung wegen Magenkrankheit oder anderer innerer Erkrankung ab 2005 besteht und eine Behinderung von 70% ab 2010 gegeben ist.

Mit Bescheid vom 27.04.2012 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer für das Streitjahr ohne die Behinderung zu berücksichtigen und unter Heranziehung von ungekürzten Progressionseinkünften fest. Die Gewerkschaftsbeiträge wurden nicht abgezogen, da diese bereits bei der Lohnverrechnung (Lohnzettel) berücksichtigt wurden.

Innerhalb offener Frist wurde mit Schriftsatz vom 07.05.2012 Berufung erhoben.

Am 11.05.2012 wurde der Einkommensteuerbescheid vom 27.04.2012 gemäß § 299 BAO aufgehoben.

Mit gleichem Datum erging der gegenständliche Sachbescheid für 2010. Darin wurden der Pauschbetrag für Sonderausgaben und der Kirchenbeitrag im damals zulässigen Höchstbetrag berücksichtigt. Der Freibetrag wegen eigener Behinderung im Ausmaß von 70% (€ 363,00) und der Pauschbetrag gemäß § 2 der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen (€ 504,00) wurden anerkannt. Die Kosten für Medikamente wurden um die Nahrungsergänzungsmittel gekürzt, aber nicht im Zusammenhang mit der Behinderung gewährt.

Im Ergänzungsvorhalt vom 22.05.2012 wurden vom Finanzamt die Zahlungsbelege betreffend Sonderausgaben und ein Nachweis (ärztliche Verordnung) betreffend Nahrungsergänzungsmittel angefordert.

Im Schriftsatz vom 09.06.2012 wird ausdrücklich auf das Vorbringen in der Berufung vom 07.05.2012 verwiesen. Nach dem Ergehen des neuen Einkommensteuerbescheides vom 11.05.2012 sind noch folgende Berufungspunkte strittig:

In einer von der Bf erstellten Steuerberechnung wird ein Gewerkschaftsbetrag in Höhe von € 21,60 als Werbungskosten geltend gemacht.

Was die Sonderausgaben betrifft wurden keine Zahlungsbelege vorgelegt.

Die Kosten für die Medikamente seien im Zusammenhang mit der Behinderung als außergewöhnliche Belastungen ungekürzt zu berücksichtigen.

Zur Auslandsrente wird eingewendet, dass die deutsche Rente für die Berechnung des Progressionssteuersatzes um die Ertragsanteile (= 50%) laut Urteil des deutschen

Bundesverfassungsgerichtshofes (kurz: BVerfG) und um Werbungskosten, und zwar Kontoführungskosten für die deutsche Rente in Höhe von € 70,80 zu kürzen sei. Dem Schreiben war ein "Antrag Ertragsanteilberücksichtigung gemäß BVerfG" 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 (AltEinkG 2005) wurde dieser Auftrag vom deutschen Bundestag umgesetzt. Von der früheren Besteuerung der Ertragsanteile in der Rentenversicherung wurde umgestellt auf die nachgelagerte Besteuerung.*

*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 Rentenanfallsjahr 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 werde 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.

Die Finanzbehörde I. Instanz legte die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung 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.

Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerde erwogen:

Tritt ein Bescheid an die Stelle eines mit Bescheidbeschwerde angefochtenen Bescheides, so gilt gemäß § 253 BAO idF FVwGG 2012, BGBI I Nr. 14/2013, die Bescheidbeschwerde auch als gegen den späteren Bescheid gerichtet.

§ 253 (idF FVwGG 2012) übernimmt den Inhalt des bisherigen ersten Satzes des § 274 BAO.

An die Stelle eines mit Bescheidbeschwerde angefochtenen Bescheides tretende Bescheide sind neue Sachbescheide, die bei Aufhebung gem § 299 Abs. 1 (durch die Abgabenbehörde) verbunden mit dem Aufhebungsbescheid (nach § 299 Abs. 2) ergehen (vgl. *Ritz*, BAO, 2014, § 253 Tz 2, mit weiteren Nachweisen [kurz: mwN]).

Die Bescheidbeschwerde vom 07.05.2012 gilt daher auch gegen den Einkommensteuerbescheid vom 11.05.2012.

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, BGBI. 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, BGBI. 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, mwN), 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, RV/0122-G/12). Die beantragten Werbungskosten konnten bei dieser Berechnung ebenfalls nicht berücksichtigt werden, da die Bf ausschließlich Pensionseinkünfte bezieht (vgl. § 16 Abs. 1 und 3 EStG 1988).

Ergänzend wird festgehalten, dass gegen die Berechnung eines Progressionsvorbehaltts 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 den Bescheiden angeführten Betrag (€ 4.136,88) ungekürzt heranzuziehen.

Sonstiges:

Die Bf macht den Gewerkschaftsbeitrag als Werbungskosten geltend.

Wie das Finanzamt im Sachbescheid vom 27.04.2012 richtig festgestellt hat, wurden die freiwilligen Beiträge zu Berufsverbänden und Interessenvertretungen gemäß § 16 Abs. 1 Z 3 lit. b EStG 1988 bereits bei der Lohnverrechnung berücksichtigt (vgl. § 62 Z 3 EStG 1988).

Ein nochmaliger Abzug im Rahmen der Veranlagung ist daher nicht möglich.

Die Bf beantragt im Schriftsatz vom 16.02.2015 Aufwendungen gemäß § 18 Abs. 1 Z 2 und 3 EStG 1988 im Gesamtbetrag von € 469,00 im Topf-Sonderausgaben abzusetzen.

Der im Streitjahr bezahlte Kirchenbeitrag beträgt € 76,23.

Die Sonderausgaben sind antragsgemäß zu berücksichtigen.

§ 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 Teilstich 5 EStG idF BGBI. I Nr. 79/2009 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 ist. Zuständige Stelle ist im konkreten Fall das Bundessozialamt.

Gemäß § 1 Abs. 2 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBI. 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.

Gemäß § 1 Abs. 3 der VO zu §§ 34 und 35 sind Mehraufwendungen gemäß §§ 2 bis 4 dieser Verordnung nicht um pflegebedingte Geldleistung oder um einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 zu kürzen.

Das Bundessozialamt hat im konkreten Fall bestätigt, dass ab 2010 eine Behinderung von 70 % besteht.

Der Freibetrag gemäß § 35 Abs. 3 EStG (€ 363) und die Mehraufwendungen für Krankendiätverpflegung iSd § 2 der VO zu §§ 34 und 35 (€ 504) sind unstrittig.

Gemäß § 4 der VO zu §§ 34 und 35 sind nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel sowie Kosten der Heilbehandlung im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen.

Im Einkommensteuerbescheid vom 11.05.2012 wurden Kosten für Medikamente in Höhe von € 468,30 mit Selbstbehalt anerkannt.

Das Bundesfinanzgericht geht im Rahmen der freien Beweiswürdigung davon aus, dass diese Aufwendungen mit der Behinderung im Zusammenhang stehen und gemäß § 4 der VO zu §§ 34 und 35 zu berücksichtigen sind.

Die Ausgaben für Nahrungsergänzungsmittel in Höhe von € 156,40 wurden vom Finanzamt nicht gewährt.

Die Bf wurde von der Abgabenbehörde erster Instanz und im Zuge des Beschwerdeverfahrens vergeblich eingeladen, einen entsprechenden Nachweis für die ärztliche Notwendigkeit dieser Mittel vorzulegen. Kosten für Nahrungsergänzungsmittel stellen nach der Rechtsprechung des Unabhängigen Finanzsenates (vgl.

Berufungsentscheidung vom 08.05.2008, RV/0956-G/07) keine außergewöhnliche Belastung dar. Für das Bundesfinanzgericht besteht keine Veranlassung von dieser Rechtsprechung abzugehen.

Im Vorhalteverfahren wird erstmalig der pauschale Freibetrag für die Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel gemäß § 3 der VO zu §§ 34 und 35 beantragt. Eine entsprechende Bescheinigung der Körperbehinderung iSd VO wurde nicht vorgelegt.

Der beantragte Freibetrag gemäß § 3 der VO zu §§ 34 und 35 konnte daher nicht berücksichtigt werden.

Zusammenfassend ist sohin festzuhalten, dass der Beschwerde teilweise Berechtigung zukommt, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war. Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe ergeben sich aus dem angeschlossenen Berechnungsblatt.

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 5. März 2015