

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das **Bundesfinanzgericht** hat durch

die Richterin	Dr. Maria-Luise Wohlmayr
über die Beschwerde	
des Beschwerdeführers	Bf. vertreten durch Prokesch & Prokesch Steuerberatung & Co KG, Mehrlgasse 7, 5600 St. Johann/Pongau
vom	22. April 2014
gegen die Bescheide	
des Finanzamtes	St. Johann Tamsweg Zell am See, Hans Kappacher- Straße 14, 5600 St. Johann vertreten durch Mag. Bernhard Berauer
vom	16. April 2014
betreffend	Einkommensteuer 2009 - 2012
zu Recht erkannt:	

1. Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Die Einkommensteuerbescheide der Jahre 2009 bis 2012 werden gemäß § 279 Abs 1 Bundesabgabenordnung (BAO) abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

2. Gegen dieses Erkenntnis ist gemäß § 25a VwGG eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig

Entscheidungsgründe

A. Sachverhalt

A/1 . In seinen Einkommensteuererklärungen der Jahre 2009 – 2012 (Streitjahre) erklärte der in Österreich unbeschränkt steuerpflichtige Beschwerdeführer (kurz: Bf.) Einkünfte aus der Vermietung einer Liegenschaft in Höhe von jeweils zwischen EUR 4.000 und EUR 7.000. Daneben bezog er in diesen Jahren eine Altersrente der deutschen Rentenversicherung Bund in Höhe von jeweils etwas mehr als EUR 15.000. Seinen Steuererklärungen legte er ein Schreiben bei, in dem er die Berücksichtigung des Pensionistenabsetzbetrages für diese Jahre beantragte.

Mit den angefochtenen Einkommensteuerbescheiden vom 16. April 2014 wurden die Einkünfte der Höhe nach erklärungsgemäß veranlagt. Dabei wurde die deutsche Rente zur Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes herangezogen, der Pensionistenabsetzbetrag wurde jedoch nicht berücksichtigt.

A/2. Die dagegen eingebrachte Beschwerde vertritt den Standpunkt, dass auch ausländische Pensionseinkünfte den Anspruch auf Abzug des Pensionistenabsetzbetrages vermitteln. Andernfalls würde es zu einer Ungleichbehandlung bei inländischen und ausländischen Pensionsbezügen kommen. Dies widerspreche der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes und auch einer Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates.

Mittels Beschwerdevorentscheidungen für die Streitjahre wies das Finanzamt die Beschwerde ab und begründete dies damit, dass die ausländischen Pensionseinkünfte in Österreich unter Progressionsvorbehalt steuerbefreit seien. Da somit keine Steuer von zum laufenden Tarif zu versteuernden nichtselbständigen Einkünften anfalle, könne gemäß § 33 Abs 2 EStG der Pensionistenabsetzbetrag zur Gänze nicht berücksichtigt werden.

A/3. Im dagegen eingebrachten Vorlageantrag verweist der Bf. darauf, dass seiner Meinung nach unter zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünften auch solche unter Progressionsvorbehalt zu verstehen seien.

Mit Vorlagebericht vom 7. Juli 2014 legte das Finanzamt die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

B. Rechtliche Würdigung des Sachverhaltes

Strittig ist im vorliegenden Fall, ob die ausländischen Pensionseinkünfte des Bf. den Anspruch auf den Pensionistenabsetzbetrag vermitteln.

B/1. Gemäß § 2 Abs 2 EStG 1988 unterliegt das gesamte Einkommen des Steuerpflichtigen, unabhängig davon, ob es im Inland oder im Ausland erzielt wurde, der Einkommensteuer (Welteinkommen). Das Einkommen wird nach den Bestimmungen des österreichischen EStG ermittelt (VwGH 24.5.2007, 2004/15/0051 mit weiteren Nachweisen).

Pensionen aus einer ausländischen gesetzlichen Sozialversicherung, die einer inländischen gesetzlichen Sozialversicherung entspricht, gehören gemäß § 25 Abs 1 Z 3 lit c EStG 1988 zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. Die Deutsche Rentenversicherung Bund ist eine derartige gesetzliche Sozialversicherung (siehe dazu UFS 18.12.2010, RV/0214-I/10). Die daraus bezogene Altersrente unterliegt daher gemäß § 2 Abs 2 EStG 1988 der Einkommensteuer und ist somit **grundsätzlich** in Österreich steuerpflichtig. Wäre das nicht der Fall, würde sich die Frage einer möglichen Doppelbesteuerung schon von vornherein nicht stellen.

B/2. Das Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Deutschland und Österreich (kurz: DBA), das die Vermeidung der Doppelbesteuerung hinsichtlich der Einkommensteuer zum Ziel hat, weist Deutschland das Besteuerungsrecht für Bezüge aus der Rentenversicherung Bund zu. Im Ansässigkeitsstaat Österreich werden diese Einkünfte nach Art. 23 Abs 2 lit a und lit d DBA von der Besteuerung ausgenommen. Diese Einkünfte dürfen in Österreich jedoch bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen einbezogen werden (Progressionsvorbehalt).

Im vorliegenden Fall bedeutet das, dass die Einkommensteuer, die auf die inländischen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung entfällt, mit dem Steuersatz berechnet wird, der sich aus dem Welteinkommen des Bf. errechnet, also die ausländischen Pensionseinkünfte mit einbezieht.

B/3. Nach den Bestimmungen des § 33 EStG 1988 sind zur Festsetzung der Einkommensteuer von der nach dem Einkommensteuertarif errechneten Steuer diverse Absetzbeträge abzuziehen. Abs 5 der genannten Bestimmung regelt, welche Absetzbeträge bei Einkünften aus einem bestehenden Dienstverhältnis zustehen. Stehen einem Steuerpflichtigen die Absetzbeträge nach Abs 5 nicht zu, hat er gemäß **§ 33 Abs 6 EStG 1988** Anspruch auf einen Pensionistenabsetzbetrag bis zu 400 Euro jährlich, wenn er Bezüge oder Vorteile im Sinne des § 25 Abs 1 Z 1 oder 2 für frühere Dienstverhältnisse, Pensionen und gleichartige Bezüge im Sinne des § 25 Abs 1 Z 3 oder Abs 1 Z 4 bis 5 bezieht. Der Pensionistenabsetzbetrag vermindert sich gleichmäßig einschleifend zwischen *zu versteuernden Pensionsbezügen* von 17.000 Euro und 25.000 Euro auf Null.

Diese Bestimmung sichert daher prinzipiell auch den vorliegenden Pensionseinkünften den Pensionistenabsetzbetrag zu. Die in der zitierten Bestimmung normierte Einschleifregelung für höhere Pensionen kommt im gegenständlichen Fall nicht zum Tragen, weil die Pensionseinkünfte des Bf. darunter liegen.

§ 33 Abs 2 EStG 1988 normiert, dass Absetzbeträge im Sinne des Abs 5 oder Abs 6 insoweit nicht abzuziehen sind, als sie *jene Steuer übersteigen, die auf die zum laufenden Tarif zu versteuernden nichtselbständigen Einkünfte entfällt*. Diese Bestimmung soll sicherstellen, dass der Pensionistenabsetzbetrag bei Vorhandensein mehrerer Einkunftsquellen nicht indirekt anderen Einkunftsarten zugute kommt, indem er von der auf diese Einkünfte entfallenden Steuer abgezogen wird. Er wird nicht für die Stellung als Pensionist als solche, sondern für die Pensionsbezüge gewährt (*Kanduth-Kristen* in taxlex 2009, S. 128; UFS 27.4.2007, RV/1167-W/07).

Nach **§ 33 Abs 11 EStG 1988** gilt für die Steuerberechnung, wenn bei der Berechnung der Steuer ein Progressionsvorbehalt aus der Anwendung eines Doppelbesteuerungsabkommens zu berücksichtigen ist, Folgendes: Der Durchschnittssteuersatz ist zunächst ohne Berücksichtigung der Abzüge nach den Abs 4 bis 6 zu ermitteln. Von der unter Anwendung dieses Durchschnittssteuersatzes ermittelten Steuer sind die Abzüge nach den Abs 4 bis 6 (ausgenommen Kinderabsetzbeträge nach Abs 3) abzuziehen.

B/4. Der Unabhängige Finanzsenat hat in ständiger Rechtsprechung entschieden, dass zur Berechnung der Einschleifung des Pensionistenabsetzbetrages nach **§ 33 Abs 6 EStG** ausländische Pensionen mit einzubeziehen sind, unabhängig davon, ob diese Pensionseinkünfte in Österreich unter Anwendung der Anrechnungsmethode versteuert werden oder ob sie in Österreich zum Progressionsvorbehalt heranzuziehen sind (etwa UFS 22.11.2007, RV/0441-I/07; 7.1.2009, RV/0470-G/08; 25.8.2010, RV/0605-L/09).

Der UFS argumentiert, dass die Wortfolge „zu versteuernde Pensionsbezüge“ in § 33 Abs 6 EStG 1988 nicht anders zu verstehen sei als die im Abs 2 leg.cit. enthaltene Wortfolge „zum laufenden Tarif zu versteuernde nichtselbständige Einkünfte“ (UFS 22.11.2007, RV/0441-I/07). Er folgert daraus, dass sich die Wortgruppe „zu versteuernde Pensionsbezüge“ auch auf jene Bezugsteile beziehe, die unter Progressionsvorbehalt freizustellen sind (UFS 18.12.2010, RV/0214-I/10). Dadurch gelange ein Pensionistenabsetzbetrag zum Abzug, wie er in gleicher Höhe auch bei einem Steuerpflichtigen mit ausschließlich inländischen Pensionseinkünften abgezogen würde. Somit werde bei grenzüberschreitenden Sachverhalten eine Besteuerung erreicht, wie sie auch bei rein innerstaatlichen Sachverhalten vorgenommen werde.

B/5 . Der Unabhängige Finanzsenat folgt mit dieser Rechtsprechung der vom Verwaltungsgerichtshof vertretenen Auffassung, dass bei der Einschleifregelung für die Berücksichtigung von Sonderausgaben auch die Einkünfte heranzuziehen sind, die nicht der inländischen Besteuerung unterliegen (VwGH 24.5.2007, 2004/15/0051).

Die Entscheidungspraxis des UFS entspricht auch der in der Literatur vertretenen Meinung (siehe Doralt/Herzog, EStG ¹⁴, § 33 Tz 60; Jakom, EStG 2014, § 33 Tz 66). Kanduth-Kristen, taxlex 2009, S. 128 würdigt diese Rechtsprechung zwar kritisch, hält ihr aber zugute, dass einige Argumente für die Auslegung sprechen, die der UFS in ständiger Rechtsprechung verfolgt. „Nähme man nämlich die Einschleifung des Pensionistenabsetzbetrages lediglich auf Basis der tatsächlich zu versteuernden

Pensionseinkünfte unter Außerachtlassung DBA-befreiter Auslandspensionen vor, würden Befreiungs- und Anrechnungsmethode hinsichtlich des Pensionistenabsetzbetrages zu unterschiedlichen Ergebnissen führen. Im Fall der Anrechnungsmethode ist die Einschleifung des Pensionistenabsetzbetrages zweifelsohne unter Einbezug der Auslandspensionen vorzunehmen. Zudem wäre ein Pensionsbezug unterschiedlich zu behandeln, je nachdem, ob er von einer inländischen oder von einer ausländischen Anstalt ausbezahlt wird. Das unterschiedliche Ergebnis kann aber vom Gesetzgeber nicht gewollt sein. Auch der Grundsatz, dass bei grenzüberschreitenden Sachverhalten eine Besteuerung erreicht werden soll, wie sie auch bei rein innerstaatlichen Sachverhalten vorgenommen wird, würde nicht eingehalten.“

Somit werden nach übereinstimmender Lehre und Rechtsprechung ausländische Pensionseinkünfte für Zwecke der Einschleifregelung für höhere Pensionen als „zu versteuernde Pensionen“ betrachtet und somit wie inländische Pensionen behandelt.

B/6. In Doralt, Einkommensteuerkommentar wird als Konsequenz daraus folgende Ansicht vertreten: *„Werden damit ausländische, DBA-befreite Pensionsbezüge wie inländische behandelt, so müssen sie umgekehrt aber auch für Steuerpflichtige, die keine inländischen nichtselbständigen Einkünfte (auch keine Aktivbezüge, weil diese den PAB ausschließen), aber andere steuerpflichtige Einkünfte haben (zB Vermietung und Verpachtung neben Auslandspension), die Berücksichtigung des Pensionistenabsetzbetrages auslösen. Der Pensionistenabsetzbetrag ist aber hier mE nach § 33 Abs 2 mit der auf die ausländischen Pensionseinkünfte entfallende (Mehr-)Steuer begrenzt. Diese ist identisch mit der Mehrsteuer aufgrund des Progressionsvorbehalts (Doralt/Herzog, EStG¹⁴, § 33 Tz 60).*

Dagegen argumentiert Kanduth-Kristen in taxlex 2009, S. 128, dass *„nach der Steuerberechnung ab 2007 die Höhe des Pensionistenabsetzbetrages bei Zusammentreffen von inländischen und ausländischen Pensionen automatisch mit dem Steuerbetrag begrenzt ist, der auf die inländischen zu versteuernden Pensionseinkünfte entfällt. Liegen andere Inlandseinkünfte vor, ist die Begrenzung nach § 33 Abs 2 EStG aus der Anwendung des nach § 33 Abs 11 EStG ermittelten Durchschnittssteuersatzes auf die inländischen Pensionseinkünfte zu ermitteln.“* (siehe auch Jakom, EStG 2014, § 33 Tz 66).

B/7. Der Unabhängige Finanzsenat hat in seiner Entscheidung vom UFS 17.7.2006, RV/0422-I/06 ausländische, unter Progressionsvorbehalt stehende Pensionseinkünfte als zum laufenden Tarif zu versteuernde Einkünfte beurteilt. Dies ergebe sich aus der Anwendung des Tarifs gemäß § 33 Abs 1 EStG 1988 auf das Welteinkommen.

Mit Entscheidung vom UFS 10.8.2011, RV/0132-I/09 hatte der Unabhängige Finanzsenat einen Sachverhalt zu beurteilen, der dem gegenständlichen vergleichbar ist, nämlich das Vorliegen inländischer Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung neben einer ausländischen, unter Progressionsvorbehalt stehenden Pension. Der UFS hat die Ansicht vertreten, dass derartige ausländische Pensionseinkünfte den Anspruch auf den Pensionistenabsetzbetrag vermitteln. Dies ergebe sich einerseits daraus, dass alle

Tatbestandsmerkmale des § 33 Abs 6 EStG 1988 erfüllt seien und andererseits nur so eine Besteuerung erreicht werde, wie sie auch bei innerstaatlichen Sachverhalten vorzunehmen sei.

Demgegenüber vertrat der Unabhängige Finanzsenat in seiner Entscheidung vom UFS 26.5.2011, RV/0578-I/10 bei vergleichbarem Sachverhalt die Meinung, dass der Pensionistenabsetzbetrag nicht zustehe, wenn lediglich ausländische, unter Progressionsvorbehalt stehende Pensionseinkünfte vorliegen.

B/8. Das Bundesfinanzgericht gelangt im vorliegenden Fall zur Rechtsansicht, dass in den Einkommensteuerbescheiden des Bf. der Pensionistenabsetzbetrag zu berücksichtigen ist, und zwar aus folgenden Überlegungen:

Wie bereits unter **B/3.** ausgeführt sind die Tatbestandsmerkmale des § 33 Abs 6 EStG 1988 erfüllt. Der Bf. bezieht Einkünfte im Sinne des § 25 Abs 1 Z 3 EStG, die in Österreich steuerpflichtig sind. Nach dem Wortlaut des § 33 Abs 6 EStG ist nicht darauf abzustellen, ob die ausländischen Pensionsbezüge im Rahmen der Tarifbesteuerung nach § 33 Abs 1 EStG 1988 erfasst werden oder im Wege des Progressionsvorbehaltes nach § 33 Abs 11 EStG 1988 steuerliche Berücksichtigung finden.

In Lehre und Rechtsprechung (des UFS) besteht Einigkeit darüber, dass auch ausländische, unter Progressionsvorbehalt stehende Pensionen als „*zu versteuernde Pensionseinkünfte*“ zu beurteilen sind und daher für die Einschleifregelung des § 33 Abs 6 EStG berücksichtigt werden müssen.

Die Wortfolge „*zu versteuernde Pensionsbezüge*“ in § 33 Abs 6 EStG 1988 kann nicht anders zu verstehen sein als die im Abs 2 leg.cit. enthaltene Wortfolge „*zum laufenden Tarif zu versteuernde nichtselbständige Einkünfte*“. Unter Progressionsvorbehalt stehende Einkünfte sind solche, die zum laufenden Tarif zu versteuern sind, weil der Einkommensteuertarif auf das Welteinkommen angewendet wird (UFS 17.7.2006, RV/0422-I/06).

Wenn daher ausländische Pensionsbezüge zur Berechnung der Einschleifregelung heranzuziehen sind, dann müssen sie auch den Anspruch auf den Pensionistenabsetzbetrag vermitteln. Nur so wird eine Besteuerung erreicht, wie sie auch bei inländischen Sachverhalten vorzunehmen wäre. Nach der Judikatur des VwGH soll bei grenzüberschreitenden Sachverhalten grundsätzlich eine Besteuerung erreicht werden, wie sie auch bei rein innerstaatlichen Sachverhalten vorgenommen wird (VwGH 24.5.2007, 2004/15/0051).

Außerdem vermeidet diese Auslegung, dass es bei ausländischen Pensionen, die unter Progressionsvorbehalt stehen, zu einem anderen Ergebnis kommt als bei ausländischen Pensionen, die in Österreich unter Anrechnung der ausländischen Steuer (voll) besteuert werden. Bei derartigen in Einkommensteuerbescheide aufzunehmenden Einkünften besteht kein Zweifel darüber, dass sie den Anspruch auf den Pensionistenabsetzbetrag vermitteln (siehe UFS 1.9.2008, RV/0217-F/07). Es würde daher von der zur Vermeidung der Doppelbesteuerung gewählten Methode des DBA abhängen, ob einem

Steuerpflichtigen mit einer ausländischen Rente der Pensionistenabsetzbetrag zusteht oder nicht. Für eine derartige Differenzierung ist aber kein Grund erkennbar, und es bestehen keinerlei Anhaltspunkte, dass der Gesetzgeber ein solches Ergebnis einer Ungleichbehandlung herbeiführen wollte.

B/9. Für diese Auslegung spricht nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts auch, dass im vorliegenden Fall die Vermietungseinkünfte ohne Ansatz der Pensionszahlungen - nach der Tarifbesteuerung des § 33 Abs 1 EStG 1988 besteuert - aufgrund der Höhe der Bemessungsgrundlage zu keiner Besteuerung führen würden. Insoweit vermitteln erst die deutschen Pensionseinkünfte dem österreichischen Staat einen Steueranspruch im Wege des § 33 Abs 11 EStG 1988 (UFS 10.8.2011, RV/0132-I/09).

Unzweifelhaft entsteht somit die festgesetzte Einkommensteuer erst aufgrund der deutschen Pensionseinkünfte. Sie ist daher nach dem Verhältnis der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (ausländische Pension) aufzuteilen (siehe UFS 10.8.2011, RV/0132-I/09; Doralt/Herzog, EStG¹⁴, § 33 Tz 60). Da im vorliegenden Fall der Pensionistenabsetzbetrag die sich auf diese Weise errechnete, auf die ausländische Pension entfallende Einkommensteuer in keinem Jahr übersteigt, ist der Pensionistenabsetzbetrag in allen Streitjahren zur Gänze zu berücksichtigen.

Aus den angeführten Gründen war somit spruchgemäß zu entscheiden.

D. Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist eine Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer **Rechtsfrage** abhängt, der **grundsätzliche Bedeutung** zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis 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 (Art 133 Abs 4 B-VG).

Zur gegenständlichen Rechtsfrage gibt es – soweit ersichtlich - keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Wie unter **Pkt. B/7** dargestellt beurteilt der Unabhängige Finanzsenat die Frage nicht einheitlich. Aus diesem Grund ist die Revision zuzulassen.

Salzburg-Aigen, am 12. Jänner 2015