

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Peter Unger in der Beschwerdesache Bf, über die Beschwerde vom 21.4.2016 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Wien 8/16/17 vom 4.4.2016, betreffend Einkommensteuer 2015, zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird im Sinne der Beschwerdevorentscheidung vom 16.6.2016 abgeändert, die einen Spruchbestandteil dieses Erkenntnisses bildet.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang:

Der Beschwerdeführer bezog im Streitjahr neben seiner inländischen Pension auch Zahlungen von der deutschen Rentenversicherung.

Im Zuge seiner Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2015 beantragte der Beschwerdeführer ua die Zuerkennung des erhöhten Pensionistenabsetzbetrages.

Im angefochtenen Bescheid berücksichtigte die belangte Behörde (nur) einen Pensionistenabsetzbetrag iHv 266,11 € und begründete dies wie folgt:

"Der erhöhte Pensionistenabsetzbetrag konnte nicht berücksichtigt werden, da die Einkünfte Ihres (Ehe)partners/eingetragenen Partners höher als der maßgebliche Grenzbetrag von 2.200 € sind."

In seiner dagegen eingebrachten Beschwerde führte der Beschwerde ua aus:

"Der erhöhte Pensionistenabsetzbetrag ist zu berücksichtigen. Die Einkünfte meiner Frau [Ehefrau] sind nicht höher als der maßgebliche Grenzbetrag von € 2.200,- für die

Gewährung des erhöhten Pensionistenabsetzbetrag ist (siehe Einkommensteuerbescheid [Ehefrau] für 2015 Abgabekontonummer [StNr_Ehefrau]).

Da mein Einkommen in Österreich lediglich ca. € 6.000,- beträgt, also weit unter 11.000,- € liegt, bin ich von der Einkommensteuer befreit.

Die Vorgehensweise, für die Bemessungsgrundlage des Durchschnitt-Steuersatzes das Einkommen aus der Pension in Deutschland zu berücksichtigen ist nur dann richtig, wäre ich in Österreich auch für die Einkünfte aus Deutschland einkommensteuerpflichtig.

Gerade aus diesem Grund gibt es das Doppelbesteuerungsabkommen, damit nicht zweimal Steuer bezahlt werden muss !!!"

Mit Beschwerdeverentscheidung änderte die belangte Behörde den angefochtenen Bescheid insofern ab, als ein Pensionistenabsetzbetrag iHv 351,36 € (statt 266,11 € laut Erstbescheid) zuerkannt wurde und begründete dies wie folgt:

"Gemäß § 33 (6) Z. 1 EStG 1988 steht ein erhöhter Pensionistenabsetzbetrag zu, wenn

° der Steuerpflichtige mehr als sechs Monate im Kalenderjahr verheiratet oder eingetragener Partner ist und vom (Ehe)Partner nicht dauernd getrennt lebt,

° der (Ehe)Partner Einkünfte i. S. des § 33 Abs. 4 Z. 1 EStG 1988 von höchstens 2.200 Euro jährlich

erzielt, und

° der Steuerpflichtige keinen Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag hat.

§ 33 (4) Z. 1 EStG 1988 nimmt nicht Bezug auf das Partnereinkommen, sondern auf die Einkünfte des (Ehe)Partners, und hält überdies fest, dass die nach § 3 Abs. 1 Z.4 lit. a EStG 1988, weiters nach § 3 Abs. 1 Z. 10, 11 und 32 EStG 1988, und auf Grund zwischenstaatlicher oder anderer völkerrechtlicher Vereinbarungen steuerfreien Einkünfte in diese Grenze mit einzubeziehen sind.

§ 33 (6) Z. 3 EStG 1988 legt fest, dass der Pensionistenabsetzbetrag, sofern die Voraussetzungen für einen erhöhten Pensionistenabsetzbetrag nicht vorliegen, 400 Euro beträgt, sowie, dass sich dieser Absetzbetrag gleichmäßig einschleifend zwischen zu versteuernden laufenden Pensionseinkünften von 17.000 Euro und 25.000 Euro auf Null vermindert.

Artikel 23 Abs. 2 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (BGBl. III 2002/182) legt fest, dass die Republik Österreich Einkünfte einer in der Republik Österreich ansässigen Person, die nach diesem Abkommen in der Bundesrepublik Deutschland besteuert werden, unter Progressionsvorbehalt von der Besteuerung ausnimmt."

In seinem Vorlageantrag vom 7.7.2016 brachte der Beschwerdeführer (erneut) vor:

Der erhöhte Pensionistenabsetzbetrag in Höhe von € 764 ,-ist zu gewähren, da alle dafür vorgesehenen Erfordernisse eingehalten sind.

a) Pensionseinkünfte nicht über € 19.930,- im Kalenderjahr

b) Ehe besteht ([Ehefrau])

c) Einkünfte des Ehepartners < € 2.200,- jährlich

Gesamtbetrag der Einkünfte 2015 [Ehefrau]: € 2.585,74

unter Einbeziehung der steuerfreien Einkünfte (auf Grund zwischenstaatlicher Vereinbarung) € 830,94

Die Einkünfte des Ehepartners betragen € 830,94 <<< € 2.200,- also weit unter der Grenze die für die Gewährung des erhöhten Pensionistenabsetzbetrages erforderlich ist."

Mit Bericht vom 5.3.2019 erfolgte die Beschwerde- und Aktenvorlage an das Bundesfinanzgericht.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Feststellungen

Das Bundesfinanzgericht stellt auf Basis des oben geschilderten Verwaltungsgeschehens und der aktenkundigen Unterlagen folgenden entscheidungswesentlichen Sachverhalt fest:

Der Beschwerdeführer hatte im Streitjahr seinen Wohnsitz in Österreich.

Der Beschwerdeführer bezog im Streitjahr steuerpflichtige Einkünfte aus einer inländischen Pension (bezugsauszahlende Stelle: Pensionsversicherungsanstalt) iHv 6.666 €. Zudem bezog er Einkünfte aus der deutschen Rentenversicherung iHv 11.306,88 €.

Die Ehegattin des Beschwerdeführers bezog im Streitjahr einen Gesamtbetrag an Einkünften iHv 2.585,74 €. Diese setzten sich aus positiven Einkünften aus selbständiger sowie aus nichtselbständiger Arbeit abzüglich negativer Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zusammen.

2. Beweiswürdigung

Der österreichische Wohnsitz des Beschwerdeführers wurde im Verfahren nicht bestritten und liegt auch während des gesamten Jahres eine aufrechte inländische Meldung laut Zentralen Melderegister vor.

Die Höhe der von der österreichischen Pensionsversicherungsanstalt ausbezahlten Bezüge wurde im Verfahren auch vom Beschwerdeführer nicht bestritten und ergibt sich zudem aus dem aktenkundigen Lohnzettel der Pensionsversicherungsanstalt. Die von der belangten Behörde herangezogene Höhe der ausländischen Pensionseinkünfte wurde vom Beschwerdeführer selbst im Zuge seiner Arbeitnehmerveranlagung angegeben.

Die Höhe und Zusammensetzung der Einkünfte der Ehegattin des Beschwerdeführers ergeben sich aus dem vom Beschwerdeführer selbst übermittelten Einkommensteuerbescheid seiner Ehegattin für das Streitjahr 2015.

Vor diesem Hintergrund durfte das Bundesfinanzgericht die obigen Sachverhaltsstellungen gemäß § 167 Abs 2 BAO als erwiesen annehmen

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Bescheidabänderung)

-) Erhöhter Pensionistenabsetzbetrag

Gemäß § 33 Abs 2 EStG sind vom dem sich aus § 33 Abs 1 EStG ergebenden Betrag die Absetzbeträge nach den Absätzen 4 bis 6 abzuziehen.

§ 33 Abs 6 EStG in der auch für den Streitfall maßgeblichen Fassung seit dem BGBl I 2013/53 (vgl § 124b Z 245 EStG) lautet:

"Stehen einem Steuerpflichtigen die Absetzbeträge nach Abs. 5 nicht zu und erhält 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, steht ein Pensionistenabsetzbetrag gemäß Z 1 und Z 2 oder gemäß Z 3 zu. Bei Einkünften, die den Anspruch auf einen Pensionistenabsetzbetrag begründen, steht der Werbungskostenpauschbetrag nach § 16 Abs. 3 nicht zu. Für die Berücksichtigung des Pensionistenabsetzbetrages gilt:

1. Ein erhöhter Pensionistenabsetzbetrag steht zu, wenn

- der Steuerpflichtige mehr als sechs Monate im Kalenderjahr verheiratet oder eingetragener Partner ist und vom (Ehe-)Partner nicht dauernd getrennt lebt,*
- der (Ehe-)Partner (§ 106 Abs. 3) Einkünfte im Sinne des Abs. 4 Z 1 von höchstens 2 200 Euro jährlich erzielt und*
- der Steuerpflichtige keinen Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag hat.*

2. Der erhöhte Pensionistenabsetzbetrag beträgt 764 Euro, wenn die laufenden Pensionseinkünfte des Steuerpflichtigen 19 930 Euro im Kalenderjahr nicht übersteigen. Dieser Absetzbetrag vermindert sich gleichmäßig einschleichend zwischen zu versteuernden laufenden Pensionseinkünften von 19 930 Euro und 25 000 Euro auf Null.

3. Liegen die Voraussetzungen für einen erhöhten Pensionistenabsetzbetrag nach der Z 1 nicht vor, beträgt der Pensionistenabsetzbetrag 400 Euro. Dieser Absetzbetrag vermindert

sich gleichmäßig einschleifend zwischen zu versteuernden laufenden Pensionseinkünften von 17 000 Euro und 25 000 Euro auf Null."

Der in § 33 Abs 6 Z 1 EStG normierte Verweis auf "Einkünfte im Sinne des Abs. 4 Z 1" nimmt Bezug auf die für die Zuerkennung eines Alleinverdienerabsetzbetrages (auch dort) maßgebliche Berechnung des Grenzbetrages der (Ehe-)Partnereinkünfte. Demzufolge sind die nach § 3 Abs 1 Z 4 lit a EStG, weiters nach § 3 Abs 1 Z 10, 11 und 32 EStG und auf Grund zwischenstaatlicher oder anderer völkerrechtlicher Vereinbarungen steuerfreien Einkünfte in diese Grenzen mit einzubeziehen. Andere steuerfreie Einkünfte sind nicht zu berücksichtigen.

Nach den obigen Sachverhaltsfeststellungen hat die Ehegattin des Beschwerdeführers im Streitjahr bereits mit ihren steuerpflichtigen Einkünften iHv 2.585,74 € den in § 33 Abs 6 Z 1 EStG normierten Grenzbetrag von 2.200 € überstiegen, weshalb Feststellungen über ein (Nicht-)Vorliegen von in § 33 Abs 4 Z 1 EStG genannten steuerfreien Einkünfte unterbleiben konnten.

Soweit der Beschwerdeführer im Verfahren auf den Betrag von 830,94 € im Steuerbescheid seiner Ehegattin hinweist und damit das Unterschreiten des maßgeblichen Grenzbetrages für die Zuerkennung eines erhöhten Pensionistenabsetzbetrages argumentiert, liegt hierin eine Verkennung der Rechtslage. Der Betrag von 830,94 € stellt das Einkommen, als Bemessungsgrundlage für die Einkommensteuer dar. Der Gesetzgeber stellt beim Grenzbetrag in § 33 Abs 6 Z 1 EStG aber nicht auf das (Ehe-)Partnereinkommen, sondern auf die oben erläuterten (Ehe-)Partnereinkünfte ab.

Die belangte Behörde hat im vorliegenden Fall daher zu Recht den erhöhten Pensionistenabsetzbetrag nicht zuerkannt.

Gemäß der oben zitierten Bestimmung des § 33 Abs 6 Z 3 EStG, beträgt der (nicht erhöhte) Pensionistenabsetzbetrag 400 €, wobei sich dieser zwischen zu versteuernden laufenden Pensionseinkünften von 17.000 € und 25.000 € Euro gleichmäßig einschleifend auf Null vermindert.

Zum Zweck des Pensionistenabsetzbetrages und damit verbunden zur Rechtfertigung der Einschleifregelung des § 33 Abs 6 EStG führte der Verfassungsgerichtshof im Erkenntnis vom 3.3.2003, B 1302/02, VfSlg 16.818, aus, es könne dahinstehen, ob es sich, wie in den Materialien zum EStG 1972 dargelegt und in einem früheren Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes angenommen, bei diesem Absetzbetrag um eine allgemeinen sozialen Erwägungen entspringende Begünstigung für eine bestimmte Gruppe von Einkommensbeziehern handle (vgl insoweit VfGH 14.3.1977, B 79/75, VfSlg 8003), oder ob eine pauschalierende Berücksichtigung alters- oder krankheitsbedingt erhöhter Aufwendungen und somit von Aufwendungen vorliege, die vom EStG 1988 ansonsten als außergewöhnliche Belastungen eingestuft würden. Im ersten Fall spreche nichts

dagegen, "bei entsprechend hohem Einkommen eine sozial orientierte Tarifmaßnahme abzubauen". Im zweiten Fall sei auf den bei individueller Geltendmachung im Allgemeinen vorgesehenen Abzug eines Selbstbehaltes hinzuweisen. "Nichts anderes als ein solcher einkommensabhängiger Selbstbehalt" werde letztlich bewirkt, wenn angenommene durchschnittliche alters- oder krankheitsbedingte Mehraufwendungen mit Hilfe eines Absetzbetrages berücksichtigt würden und dieser Absetzbetrag mit höherem Einkommen verschleifend abgebaut werde.

In seinem Erkenntnis vom 30.3.2016, 2013/13/0027, hat der Verwaltungsgerichtshof daran anschließend zur Einschleifregelung des § 33 Abs 6 EStG 1988 ausgesprochen und näher ausgeführt, dass sachliche Gründe für eine Ausklammerung von Bezügen, die nur durch ein Doppelbesteuerungsabkommen der Besteuerung in Österreich entzogen und der alleinigen Besteuerung durch den anderen Vertragsstaat vorbehalten wurden, für keine der beiden Varianten erkennbar sind.

Die Wortfolge "zu versteuernde Pensionseinkünfte" in § 33 Abs 6 EStG umfasst demnach auch kraft eines Doppelbesteuerungsabkommens befreite ausländische Pensionsbezüge. Sie sind in Österreich zwar steuerbar, aber zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung - unter Progressionsvorbehalt - von einer (weiteren) Besteuerung des Ansässigkeitsstaates befreit (vgl VwGH 20.12.2016, Ro 2015/15/0010; weiters VwGH 24.5.2007, 2004/15/0051 und VwGH 29.7.2010, 2010/15/0021, betreffend die gebotene Berücksichtigung auch der ausländischen, nach DBA befreiten Einkünfte für die Einschleifregelung des § 18 Abs 3 Z 2 EStG).

Nach den obigen Sachverhaltsfeststellungen bezog der Beschwerdeführer im Streitjahr in Summe (somit steuerbefreite inländische zuzüglich steuerbefreite ausländische) Pensionseinkünfte iHv 17.972,88 €, weshalb die belangte Behörde zu Recht von einer Anwendung der Einschleifregelung des § 33 Abs 6 Z 3 EStG ausgegangen ist und nach Durchführung der entsprechenden Berechnung den im vorliegenden Fall zustehenden Pensionistenabsetzbetrag gesetzeskonform von 400 € auf 351,36 € (laut Beschwerdevorentscheidung) reduziert hat ($25.000 \text{ €} - 17.972,88 \text{ €} = 7.027,12 \text{ €} \times 5 \% = 351,36 \text{ €}$).

Der angefochtene Bescheid war daher spruchgemäß im Sinne der Beschwerdevorentscheidung abzuändern.

-) Anwendung des Progressionsvorbehaltes

Der Beschwerdeführer rügt die von der belangten Behörde vorgenommene Berücksichtigung seiner ausländischen Pensionseinkünfte bei Ermittlung des auf seine inländischen Einkünfte anzuwendenden Steuersatzes. Dieser Einwand ist unbegründet.

Gemäß § 18 Abs 2 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, BGBl III 2002/182 (in Folge: DBA-

Deutschland), dürfen Bezüge aus einer deutschen Sozialversicherungsrente nur in Deutschland besteuert werden.

Art 23 Abs 2 DBA-Deutschland lautet auszugsweise:

Bei einer in der Republik Österreich ansässigen Person wird die Steuer wie folgt festgesetzt:

"a) Bezieht eine in der Republik Österreich ansässige Person Einkünfte oder hat sie Vermögen und dürfen diese Einkünfte oder dieses Vermögen nach diesem Abkommen in der Bundesrepublik Deutschland besteuert werden, so nimmt die Republik Österreich vorbehaltlich der Buchstaben b und c diese Einkünfte oder dieses Vermögen von der Besteuerung aus.

[...]

d) Einkünfte oder Vermögen einer in der Republik Österreich ansässigen Person, die nach dem Abkommen von der Besteuerung in der Republik Österreich auszunehmen sind, dürfen gleichwohl in der Republik Österreich bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen oder Vermögen der Person einbezogen werden."

Doppelbesteuerungsabkommen entfalten bloß eine Schrankenwirkung insofern, als sie eine sich aus originär innerstaatlichem Steuerrecht ergebende Steuerpflicht begrenzen. Ob ein Steueranspruch besteht, ist zunächst stets nach innerstaatlichem Steuerrecht zu beurteilen. Ergibt sich aus dem innerstaatlichen Steuerrecht eine Steuerpflicht, ist in einem zweiten Schritt zu beurteilen, ob das Besteuerungsrecht durch ein Doppelbesteuerungsabkommen eingeschränkt wird (vgl zB VwGH 25.9.2001, 99/14/0217; VwGH 29.7.2010, 2010/15/0021; VwGH 20.12.2016, Ro 2015/15/0010).

Gemäß § 1 Abs 2 EStG sind jene natürlichen Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, unbeschränkt steuerpflichtig. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte. Der Steuersatz bemisst sich nach dem (Gesamt)einkommen, worin innerstaatlich der Progressionsvorbehalt seine Rechtsgrundlage findet (vgl zB VwGH 24.5.2007, 2004/15/0051; VwGH 29.7.2010, 2010/15/0021, mwN; VwGH 20.12.2016, Ro 2015/15/0010).

Aus § 1 Abs 2 EStG iVm Art 18 Abs 2 und Art 23 Abs 2 lit d DBA-Deutschland ergibt sich somit, dass zwar das Besteuerungsrecht an den deutschen Pensionseinkünften des Beschwerdeführers Österreich entzogen ist, dass jedoch zur Berechnung des auf die übrigen (inländischen) Pensionseinkünfte anzuwendenden (Durchschnitts-)Steuersatzes auch die ausländischen, in Österreich befreiten Einkünfte miteinzubeziehen sind.

Wenn die belangte Behörde daher im vorliegenden Fall zur Ermittlung des maßgeblichen (Durchschnitts-)Steuersatzes auch die deutschen Pensionseinkünfte herangezogen hat, so geschah dies im Einklang mit der nationalen und internationalen Rechtslage.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Unzulässigkeit der Revision)

Gemäß § 25a Abs 1 VwGG hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses oder Beschlusses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art 133 Abs 4 B-VG zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen.

Gegen eine Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes ist gemäß Art 133 Abs 4 BVG die 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.

Das Bundesfinanzgericht ist mit dem vorliegenden Erkenntnis nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abgewichen, sondern folgt der in den Erkenntnissen vom 24. Mai 2007, 2004/15/0051, vom 29. Juli 2010, 2010/15/0021, mwN, vom 30. März 2016, 2013/13/0027, und vom 20. Dezember 2016, Ro 2015/15/0010, zum Ausdruck gebrachten Judikaturlinie.

Es war daher gemäß § 25a Abs 1 VwGG spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 27. März 2019