

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache des Bf., über die Beschwerde vom 7. August 2018 gegen den Bescheid des Finanzamtes F vom 1. August 2018 betreffend Einkommen-steuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2017, Steuernummer abc, zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Der Abgabepflichtige erzielt Einkünfte als Pensionist. Mit der Erklärung zur ArbeitnehmerInnenveranlagung für das Jahr 2017 (Datum der Einbringung beim Finanzamt F: 27. April 2018) gab er die „Anzahl der inländischen gehalts- oder pensionsauszahlenden Stellen“ mit dem Wert Null bekannt.

Mit der Beilage L 1i erklärte er, dass er im Jahr 2017 einen Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthalt in Österreich gehabt habe und Bezieher einer ausländischen Pension gewesen sei. Unter KZ 359 erklärte er Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (ausschließlich Pensionsbezüge), für die Österreich das Besteuerungsrecht zustehe, von 3.579,56 €. Unter KZ 453 erklärte er zudem unter Progressionsvorbehalt steuerbefreite Auslandseinkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, nach Abzug allfälliger Werbungskosten, von 18.352,00 €. Bei der Ermittlung der steuerbefreiten Auslandseinkünfte (KZ 453) seien Werbungskosten von 3.815,00 € berücksichtigt worden (KZ 493). Vom Abgabepflichtigen wurde unter KZ 791 auch mitgeteilt, dass die KZ 453 ausländische Pensionsbezüge von 18.352,00 € enthalte.

2. Mit Ergänzungsersuchen vom 3. Juli 2018 wurde der Abgabepflichtige vom Finanzamt F ersucht, die ausländischen Renten mittels Rentenbescheiden bzw. Belegen und die zu berücksichtigenden Werbungskosten nachzuweisen.

In Beantwortung dieses Ergänzungsersuchens legte der Abgabepflichtige den Rentenbescheid der Deutschen Rentenversicherung Bund vor, der sich auf die Rentenanpassungen zur Altersrente Nr. 111 und zur Witwerrente Nr. 222 zum 1. Juli 2017 bezog und die monatlichen Bruttorenten, die Beiträge und Zusatzbeiträge zur Krankenversicherung, die Beiträge zur Pflegeversicherung sowie die sich daraus ergebenden laufenden monatlichen Zahlungen auswies. Überdies wurde der Ausdruck der elektronischen Lohnsteuerbescheinigung für das Jahr 2017 der deutschen X-AG, Ort 1, übermittelt, wonach der Abgabepflichtige eine Betriebsrente („*steuerfreier Arbeitslohn nach Doppelbesteuerungsabkommen*“) von 4.803,34 € erzielt habe.

3. Am 1. August 2018 erließ das Finanzamt F einen Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2017, mit dem die Einkommensteuer mit 833,00 € festgesetzt wurde. Die im Inland steuerpflichtigen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit ohne inländischen Steuerabzug (die deutsche Betriebsrente der X-AG) wurden dabei lt. vorgelegtem Ausdruck der elektronischen Lohnsteuerbescheinigung mit 4.803,34 € erfasst. Die Rentenbezüge der Deutschen Rentenversicherung Bund wurden als steuerbefreite Auslandseinkünfte behandelt und für Zwecke des Progressionsvorbehaltes mit 22.167,00 € erfasst. Ein Pensionistenabsetzbetrag wurde nicht in Abzug gebracht. Zur Begründung führte das Finanzamt F aus, dass die Arbeitnehmerveranlagung lt. eingereichten Unterlagen erfolgt sei.

4. Gegen diesen Bescheid erhob der - steuerlich nicht vertretene - Abgabepflichtige am 7. August 2018 fristgerecht Beschwerde. Zur Begründung wurde ausgeführt, dass bei der Ermittlung des (steuerpflichtigen) „*Einkommens*“ die Beiträge zur Kranken- und Pflegeversicherung und das Weihnachtsgeld nicht einkommensmindernd berücksichtigt worden seien. Auch beim (steuerbefreiten) ausländischen „*Einkommen*“ seien die Beiträge zur Kranken- und Pflegeversicherung nicht abgezogen worden. Er ersuche um Überprüfung.

5. Am 22. März 2019 erließ das Finanzamt F eine „*stattgebende*“ Beschwerdevorentscheidung, mit der die Einkommensteuer mit 773,00 € festgesetzt wurde. Die Rentenbezüge der Deutschen Rentenversicherung Bund wurden als steuerbefreite Auslandseinkünfte behandelt und für Zwecke des Progressionsvorbehaltes mit nunmehr 20.250,90 € erfasst. Dabei wurden die im vorgelegten Rentenbescheid der Deutschen Rentenversicherung Bund ausgewiesenen Beiträge und Zusatzbeiträge zur Krankenversicherung sowie die Beiträge zur Pflegeversicherung als Werbungskosten berücksichtigt, allerdings nur im Hinblick auf die Altersrente Nr. 111 und nicht auch im Hinblick auf die Witwerrente Nr. 222. Die im Inland steuerpflichtigen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit ohne inländischen Steuerabzug (die deutsche Betriebsrente der X-AG) wurden weiterhin mit 4.803,34 € erfasst, ein Werbungskostenabzug - wie vom Abgabepflichtigen beantragt - erfolgte demnach nicht. Ein Pensionistenabsetzbetrag wurde nicht in Abzug gebracht. Zur Begründung führte das Finanzamt F aus, dass die „*ausländischen Beiträge in Abzug gebracht und dem Progressionsvorbehalt unterzogen*“ worden seien.

6. Am 2. April 2019 stellte der Abgabepflichtige fristgerecht den Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Verwaltungsgericht. Es wurde eingewendet, dass bei der in Österreich zu versteuernden deutschen Betriebsrente weder die abgeführten gesetzlichen Pflichtbeiträge zur Kranken- und Pflegeversicherung in Höhe von 913,00 € berücksichtigt noch das Weihnachtsgeld in Höhe von 230,00 € ausgeschieden worden seien. Es wurde weiters eingewendet, dass die dem Progressionsvorbehalt unterliegenden, in Deutschland zu versteuernden Rentenbezüge im Hinblick auf die in Kopie vorgelegten Unterlagen und die darin ausgewiesenen Beträge „*entschieden zu hoch*“ angesetzt worden seien.

Es sei für den Abgabepflichtigen auch nicht nachvollziehbar, dass das im Inland zu versteuernde Einkommen bei der Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes zu den dem Progressionsvorbehalt unterliegenden Rentenbezügen noch hinzugerechnet worden sei. Es werde somit das in Österreich zu versteuernde Einkommen mehrfach besteuert.

Letztlich stellte der Abgabepflichtige die Frage, warum der Pensionistenabsetzbetrag nicht zum Abzug gekommen sei.

Dem Vorlageantrag vom 2. April 2019 legte der Abgabepflichtige die Kopie eines Auszuges des deutschen Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2017 zur Besteuerung der in Deutschland zu versteuernden Rentenbezüge der Deutschen Rentenversicherung Bund sowie die Kopie eines Kontoauszuges seines Girokontos bei der Bank, IBAN 333, mit den monatlichen Überweisungsbeträgen zu seinen deutschen Renten bei.

7. Mit Vorlagebericht vom 12. Dezember 2019 wurde die gegenständliche Beschwerde vom 7. August 2018 vom Finanzamt F zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht vorgelegt.

II. Sachverhalt

1. Der Beschwerdeführer (Bf.) ist deutscher Staatsangehöriger, er ist seit dem 3. Dezember 2014 mit seinem Hauptwohnsitz in Österreich (zunächst in Ort 2, A-Straße, sodann - seit dem 3. August 2021 - in Ort 3, B-Straße) gemeldet. Im Streitjahr 2017 wurde ihm eine Betriebsrente der deutschen X-AG, Ort 1, ausbezahlt, die - unbestritten - im Inland als steuerpflichtige Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit ohne inländischen Lohnsteuerabzug zu erfassen ist. In Zusammenhang mit seiner früheren Tätigkeit in Deutschland bezog er in diesem Jahr überdies von der Deutschen Rentenversicherung Bund eine Rente aus der gesetzlichen Rentenversicherung, die in Deutschland einer Besteuerung unterzogen wurde und - ebenfalls unbestritten - im Inland als steuerbefreite Auslandseinkünfte zu behandeln und für Zwecke des Progressionsvorbehaltes zu erfassen ist. Inländische Einkünfte wurden vom Bf. im Streitjahr nicht erzielt.

2. Rente der Deutschen Rentenversicherung Bund:

Dem vom Bf. vorgelegten Rentenbescheid der Deutschen Rentenversicherung Bund, der sich auf die Rentenanpassungen zur Altersrente und Witwerrente zum 1. Juli 2017 bezog und die monatlichen Bruttorenten, die Beiträge und Zusatzbeiträge zur Krankenversicherung, die Beiträge zur Pflegeversicherung sowie die sich daraus ergebenden laufenden monatlichen Zahlungen ausweist, ist Folgendes zu entnehmen:

Altersrente Nr. 111:

	Beträge 1.1.-30.6.2017	Beträge 1.7.-31.12.2017
monatliche Rente brutto	1.424,95 €	1.452,09 €
Beitrag zur Krankenversicherung	104,02 €	106,00 €
Zusatzbeitrag zur Krankenversicherung	14,25 €	14,52 €
Beitrag zur Pflegeversicherung	39,90 €	40,66 €
monatliche Rente netto (Auszahlungsbetrag)	1.266,78 €	1.290,91 €

Daraus ergeben sich für das Streitjahr folgende Jahresbeträge:

Bruttorente: $1.424,95 \text{ €} \times 6 + 1.452,09 \text{ €} \times 6 = 8.549,70 \text{ €} + 8.712,54 \text{ €} = \mathbf{17.262,24 \text{ €}}$

Versicherungsbeiträge: $(104,02 \text{ €} + 14,25 \text{ €} + 39,90 \text{ €}) \times 6 + (106,00 \text{ €} + 14,52 \text{ €} + 40,66 \text{ €}) \times 6 = 158,17 \text{ €} \times 6 + 161,18 \text{ €} \times 6 = 949,02 \text{ €} + 967,08 \text{ €} = \mathbf{1.916,10 \text{ €}}$

Nettorente: $1.266,78 \text{ €} \times 6 + 1.290,91 \text{ €} \times 6 = 7.600,68 \text{ €} + 7.745,46 \text{ €} = \mathbf{15.346,14 \text{ €}}$

Witwerrente Nr. 222:

	Beträge 1.1.-30.6.2017	Beträge 1.7.-31.12.2017
monatliche Rente brutto	404,87 €	412,59 €
Beitrag zur Krankenversicherung	29,55 €	30,12 €
Zusatzbeitrag zur Krankenversicherung	4,05 €	4,13 €
Beitrag zur Pflegeversicherung	11,34 €	11,55 €
monatliche Rente netto (Auszahlungsbetrag)	359,93 €	366,79 €

Daraus ergeben sich für das Streitjahr folgende Jahresbeträge:

Bruttorente: $404,87 \text{ €} \times 6 + 412,59 \text{ €} \times 6 = 2.429,22 \text{ €} + 2.475,54 \text{ €} = \mathbf{4.904,76 \text{ €}}$

Versicherungsbeiträge: $(29,55 \text{ €} + 4,05 \text{ €} + 11,34 \text{ €}) \times 6 + (30,12 \text{ €} + 4,13 \text{ €} + 11,55 \text{ €}) \times 6 = 44,94 \text{ €} \times 6 + 45,80 \text{ €} \times 6 = 269,64 \text{ €} + 274,80 \text{ €} = \mathbf{544,44 \text{ €}}$

Nettorente: $359,93 \text{ €} \times 6 + 366,79 \text{ €} \times 6 = 2.159,58 \text{ €} + 2.200,74 \text{ €} = \mathbf{4.360,32 \text{ €}}$

Somit ergeben sich für die Rente der Deutschen Rentenversicherung Bund für das Streitjahr 2017 folgende Jahresbeträge (Altersrente und Witwerrente):

Bruttorente: $17.262,24 \text{ €} + 4.904,76 \text{ €} = \mathbf{22.167,00 \text{ €}}$

Versicherungsbeiträge: $1.916,10 \text{ €} + 544,44 \text{ €} = \mathbf{2.460,54 \text{ €}}$

Nettorente: $15.346,14 \text{ €} + 4.360,32 \text{ €} = \mathbf{19.706,46 \text{ €}}$

In Deutschland wurden die vorstehenden Beträge (Bruttorente abzüglich Versicherungsbeiträge) der Besteuerung der dort zu versteuernden Rentenbezüge ebenfalls in dieser Höhe zugrunde gelegt (vgl. den vom Bf. auszugsweise in Kopie vorgelegten deutschen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2017). Die monatlichen Nettorenten (Auszahlungsbeträge) lt. vorstehender Aufstellung von 1.290,91 € (Altersrente ab 1. Juli 2017) und 366,79 € (Witwerrente ab 1. Juli 2017) finden auch in der vom Bf. vorgelegten Kopie eines Kontoauszuges seines Girokontos bei der Bank, IBAN 333, exakt Deckung.

3. Betriebsrente der X-AG, Ort 1:

Der vom Bf. vorgelegten Kopie eines Kontoauszuges seines Girokontos bei der Bank, IBAN 333, ist zu entnehmen, dass ihm von der X-AG, Ort 1, im Streitjahr eine Betriebsrente von monatlich 310,03 € ausbezahlt wurde (Nettorente). Dabei wurden monatlich 72,97 € an „gesetzlichen Abzügen“ einbehalten. Die Bruttorente betrug demnach 383,00 €. Diesem Kontoauszug ist mit

Buchungstag 15. November 2017 auch zu entnehmen, dass dem Bf. von der X-AG, Ort 1, für den Monat November 2017 eine Betriebsrente von 497,77 € ausbezahlt wurde. Dabei wurden 115,31 € an „gesetzlichen Abzügen“ einbehalten. Die Bruttorente betrug für den Monat November 2017 demnach 613,08 €. In diesem Betrag ist - wie der Bf. glaubhaft versicherte - das „Weihnachtsgeld“ enthalten, das demnach - wie auch vom Bf. berechnet - 230,08 € brutto betrug (613,08 € abzüglich 383,00 €). Die Bruttorente für das Streitjahr 2017 errechnet sich demnach wie folgt: $383,00 \text{ €} \times 11 + 613,08 \text{ €} = 4.213,00 \text{ €} + 613,08 \text{ €} = \mathbf{4.826,08 \text{ €}}$. In diesem Betrag sind das „Weihnachtsgeld“ mit **230,08 € brutto** und die auf die laufenden Rentenzahlungen entfallenden „gesetzlichen Abzüge“ mit **875,64 €** ($72,97 \text{ €} \times 12$) enthalten; die „gesetzlichen Abzüge“ für die Sonderzahlung („Weihnachtsgeld“) sind bereits im Bruttobetrag von 230,08 € enthalten.

4. Der vorstehende Sachverhalt ergibt sich aus dem gesamten Akteninhalt, insbesondere aus den vom Bf. vorgelegten Unterlagen, sowie einer Abfrage aus dem Zentralen Melderegister zum Hauptwohnsitz des Bf. Streit besteht darüber, in welcher Höhe die (im Inland steuerpflichtige) Betriebsrente der deutschen X-AG und die (im Inland steuerbefreite, jedoch für Zwecke des Progressionsvorbehaltes heranzuziehende) deutsche Rente aus der gesetzlichen Rentenversicherung zu erfassen sind, sowie - in Abhängigkeit davon - in welcher Höhe der Pensionistenabsetzbetrag zusteht.

III. Rechtslage

1. Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes:

Gemäß § 1 Abs. 2 EStG 1988 sind unbeschränkt steuerpflichtig jene natürlichen Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte.

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 in der für das Streitjahr geltenden Fassung des StRefG 2015/2016, BGBl. I Nr. 118/2015, 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 §§ 105 und 106a.

Nach § 2 Abs. 3 Z 4 EStG 1988 unterliegen der Einkommensteuer auch die Einkünfte aus nicht-selbständiger Arbeit (§ 25). Soweit im Einkommen oder bei Berechnung der Steuer ausländische Einkünfte zu berücksichtigen sind, gilt gemäß § 2 Abs. 8 Z 1 EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung des StReformG 2005, BGBl. I Nr. 57/2004, dass für die Ermittlung der ausländischen Einkünfte die Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes 1988 maßgebend sind.

Gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 sind Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn). Gemäß § 25 Abs. 1 Z 3 lit. a EStG 1988 sind Pensionen aus der gesetzlichen Sozialversicherung Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn). Gemäß § 25 Abs. 1 Z 3 lit. c EStG 1988 sind Pensionen aus einer ausländischen gesetzlichen Sozialversicherung, die einer inländischen gesetzlichen Sozialversicherung entspricht, ebenfalls Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn).

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind. Gemäß § 16 Abs. 1 Z 4 lit. a EStG 1988 sind Werbungskosten auch Beiträge des Versicherten zur Pflichtversicherung in der gesetzlichen Sozialversicherung. Gemäß § 16 Abs. 1 Z 4 lit. f EStG 1988 sind Werbungskosten auch Beiträge von Arbeitnehmern zu einer ausländischen Pflichtversicherung, die einer inländischen gesetzlichen Sozialversicherung entspricht.

Pensionistenabsetzbetrag: Stehen einem Steuerpflichtigen die Absetzbeträge nach § 33 Abs. 5 EStG 1988 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 gemäß § 33 Abs. 6 EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung des BGBl. I Nr. 53/2013 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 EStG 1988 nicht zu.

Für die Berücksichtigung des erhöhten Pensionistenabsetzbetrages gilt gemäß § 33 Abs. 6 Z 1 EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung des BGBl. I Nr. 53/2013:

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.

Der erhöhte Pensionistenabsetzbetrag beträgt gemäß § 33 Abs. 6 Z 2 EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung des BGBl. I Nr. 53/2013 764 Euro, wenn die laufenden Pensionseinkünfte des Steuerpflichtigen 19.930 Euro im Kalenderjahr nicht übersteigen. Dieser Absetzbetrag vermindert sich gleichmäßig einschleifend zwischen zu versteuernden laufenden Pensionseinkünften von 19.930 Euro und 25.000 Euro auf Null.

Liegen die Voraussetzungen für einen erhöhten Pensionistenabsetzbetrag nach der Z 1 nicht vor, beträgt der Pensionistenabsetzbetrag gemäß § 33 Abs. 6 Z 3 EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung des BGBl. I Nr. 53/2013 400 Euro. Dieser Absetzbetrag vermindert sich gleichmäßig einschleichend zwischen zu versteuernden laufenden Pensionseinkünften von 17.000 Euro und 25.000 Euro auf Null.

Ist bei der Berechnung der Steuer ein Progressionsvorbehalt aus der Anwendung eines Doppelbesteuerungsabkommens zu berücksichtigen, gilt für die Steuerberechnung gemäß § 33 Abs. 11 EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung des BudBG 2009, BGBl. I Nr. 52/2009, 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.

2. Bestimmungen des DBA-Deutschland:

Gemäß Art. 4 Abs. 1 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (kurz: DBA-Deutschland), BGBl. III Nr. 182/2002 idF BGBl. III Nr. 32/2012, bedeutet im Sinne dieses Abkommens der Ausdruck eine in einem Vertragsstaat ansässige Person eine Person, die nach dem Recht dieses Staates dort auf Grund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthalts, des Ortes ihrer Geschäftsleitung oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist, und umfasst auch diesen Staat, seine Gebietskörperschaften und andere juristische Personen des öffentlichen Rechts. Der Ausdruck umfasst jedoch nicht eine Person, die in diesem Staat nur mit Einkünften aus Quellen in diesem Staat oder mit in diesem Staat gelegenen Vermögen steuerpflichtig ist.

Ist nach Art. 4 Abs. 1 DBA-Deutschland eine natürliche Person in beiden Vertragsstaaten ansässig, so gilt die Person gemäß Art. 4 Abs. 2 lit. a DBA-Deutschland als nur in dem Staat ansässig, in dem sie über eine ständige Wohnstätte verfügt; verfügt sie in beiden Staaten über eine ständige Wohnstätte, so gilt sie als nur in dem Staat ansässig, zu dem sie die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat (Mittelpunkt der Lebensinteressen).

Erhält eine in einem Vertragsstaat ansässige Person Ruhegehälter und ähnliche Vergütungen oder Renten aus dem anderen Vertragsstaat, so dürfen diese Bezüge gemäß Art. 18 Abs. 1 DBA-Deutschland nur im erstgenannten Staat besteuert werden. Bezüge, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus der gesetzlichen Sozialversicherung des anderen Vertragsstaats erhält, dürfen abweichend von vorstehendem Absatz 1 gemäß Art. 18 Abs. 2 DBA-Deutschland nur in diesem anderen Staat besteuert werden.

Bezieht eine in der Republik Österreich ansässige Person Einkünfte oder hat sie Vermögen und dürfen diese Einkünfte oder dieses Vermögen nach dem DBA-Deutschland in der Bundesrepublik Deutschland besteuert werden, so nimmt die Republik Österreich zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung gemäß Art. 23 Abs. 2 lit. a DBA-Deutschland diese Einkünfte oder dieses Vermögen von der Besteuerung aus. Einkünfte oder Vermögen einer in der Republik Österreich ansässigen Person, die nach dem Abkommen von der Besteuerung in der Republik Österreich auszunehmen sind, dürfen gemäß Art. 23 Abs. 2 lit. d DBA-Deutschland gleichwohl in der Republik Österreich bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen oder Vermögen der Person einbezogen werden.

IV. Erwägungen

1. Der Bf. hat im Inland einen Wohnsitz und ist damit in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig im Sinne des § 1 Abs. 2 EStG 1988. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte. Der Bf. gilt aufgrund seines inländischen Hauptwohnsitzes unbestritten auch als eine in Österreich ansässige Person im Sinne des Art. 4 DBA-Deutschland.

Die Betriebsrente der deutschen X-AG, Ort 1, darf gemäß Art. 18 Abs. 1 DBA-Deutschland nur im Ansässigkeitsstaat Österreich besteuert werden und ist daher im Inland als steuerpflichtige Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit ohne inländischen Lohnsteuerabzug zu erfassen. Zudem bezog der Bf. im Streitjahr 2017 von der Deutschen Rentenversicherung Bund eine Rente aus der gesetzlichen Rentenversicherung. Die deutschen Renteneinkünfte aus der gesetzlichen Rentenversicherung sind unstrittig Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 3 lit. c EStG 1988 (Pensionen aus einer ausländischen gesetzlichen Sozialversicherung, die einer inländischen gesetzlichen Sozialversicherung entspricht). Nach Art. 18 Abs. 2 DBA-Deutschland steht Österreich kein Besteuerungsrecht für diese deutschen Renteneinkünfte zu. Sie unterliegen jedoch dem Progressionsvorbehalt gemäß Art. 23 Abs. 2 lit. d DBA-Deutschland.

2. Die Rechtsgrundlage für den Progressionsvorbehalt findet sich im § 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. etwa die zum insoweit inhaltsgleichen Art. 15 Abs. 3 des (früheren) Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland, BGBl. Nr. 221/1955, ergangenen Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 23.10.1997, 96/15/0234, und vom 14.12.2006, 2005/14/0099; vgl. auch VwGH 24.5.2007, 2004/15/0051, mwN).

Mit dem StReformG 2005, BGBl. I Nr. 57/2004, wurde in § 2 Abs. 8 Z 1 EStG 1988 auch gesetzlich verankert, dass für die Ermittlung der ausländischen Einkünfte die Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes 1988 maßgebend sind. Damit sollte (vgl. Bericht des Finanzausschusses

zum StReformG 2005, 461 BlgNR XXII. GP, 7) umfassend dargestellt werden, wie im Ausland erzielte Einkünfte für Zwecke der inländischen Besteuerung zu ermitteln sind. Die Regelung betrifft die Berücksichtigung ausländischer Einkünfte für Zwecke der Einkommensermittlung als auch für Zwecke der Steuerberechnung (positiver Progressionsvorbehalt).

3. Ermittlung der ausländischen Einkünfte für Zwecke der Einkommensermittlung und für Zwecke des Progressionsvorbehaltes:

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind. Gemäß § 16 Abs. 1 Z 4 lit. f EStG 1988 sind Werbungskosten auch Beiträge von Arbeitnehmern zu einer ausländischen Pflichtversicherung, die einer inländischen gesetzlichen Sozialversicherung entspricht. § 16 Abs. 1 Z 4 lit. f EStG 1988 umfasst alle ausländischen Pflichtversicherungsbeiträge (zur deutschen Pflegeversicherung vgl. BFG 2.12.2015, RV/3100836/2015).

3.1. Rente der Deutschen Rentenversicherung Bund:

Dem vom Bf. vorgelegten Rentenbescheid der Deutschen Rentenversicherung Bund ist zu entnehmen, dass von der auszahlenden Stelle Beiträge und Zusatzbeiträge zur Krankenversicherung sowie Beiträge zur Pflegeversicherung abgezogen wurden. Diese gesetzlichen Sozialversicherungsbeiträge sind im Inland (für Zwecke des Progressionsvorbehaltes) als Werbungskosten abzuziehen. Dies wurde auch vom Finanzamt F so gesehen, allerdings wurden die im vorgelegten Rentenbescheid der Deutschen Rentenversicherung Bund ausgewiesenen Sozialversicherungsbeiträge nur im Hinblick auf die Altersrente Nr. 111 und nicht auch im Hinblick auf die Witwerrente Nr. 222 als Werbungskosten berücksichtigt.

Die Rente der Deutschen Rentenversicherung Bund ist somit im Streitjahr 2017 für Zwecke des Progressionsvorbehaltes (in **KZ 453 und KZ 791**) mit **19.706,46 €** (22.167,00 € Bruttorente abzüglich gesetzliche Sozialversicherungsbeiträge von 2.460,54 €) zu erfassen (vgl. Pkt. II.2. dieses Erkenntnisses). Bei der Ermittlung der steuerbefreiten Auslandseinkünfte sind die Werbungskosten in **KZ 493** mit **2.460,54 €** anzusetzen. Die deutschen Renteneinkünfte des Bf. sind damit zwar in Österreich nicht zu besteuern, wohl aber bei der Ermittlung des Steuersatzes für das übrige inländische Einkommen zu berücksichtigen (Progressionsvorbehalt).

3.2. Betriebsrente der X-AG, Ort 1:

Die Bruttorente für das Streitjahr 2017 beträgt 4.826,08 € (vgl. Pkt. II.3. dieses Erkenntnisses). Von diesem Betrag sind die Sonderzahlungen („*Weihnachtsgeld*“) - wie vom Bf. beantragt - mit 230,08 € brutto aus der Besteuerung auszuscheiden. Weiters sind die auf die laufenden Rentenzahlungen entfallenden „*gesetzlichen Abzüge*“ mit 875,64 € (72,97 € monatlich x 12) als Werbungskosten gemäß § 16 Abs. 1 Z 4 lit. f EStG 1988 abzuziehen. Die „*gesetzlichen Abzüge*“ können - entgegen dem Antrag des Bf. lt. Vorlageantrag vom 2. April 2019 - nicht mit „*€ 913,--*“

berücksichtigt werden, da dieser Betrag auch die „gesetzlichen Abzüge“ für das „Weihnachtsgeld“ enthält, die aber bereits im Bruttobetrag von 230,08 € enthalten sind und daher nicht doppelt abgezogen werden dürfen. Warum die vorstehenden Beträge vom Finanzamt F bei der Ermittlung der im Inland steuerpflichtigen Einkünfte tatsächlich nicht abgezogen wurden, kann vom Bundesfinanzgericht nicht nachvollzogen werden, zumal in der „stattgebenden“ Beschwerdeverentscheidung vom 22. März 2019 begründend ausgeführt wurde, dass „die ausländischen Beiträge in Abzug gebracht“ worden seien.

In **KZ 359** sind die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (ausschließlich Pensionsbezüge), für die Österreich das Besteuerungsrecht zusteht, somit mit **3.720,36 €** (4.826,08 € abzüglich 230,08 € und 875,64 €) zu erfassen. Kontrollrechnung: ausbezahlte monatliche Nettorente von 310,03 € x 12 = 3.720,36 €.

4. Im Zuge des Beschwerdeverfahrens legte der Bf. die Kopie eines Auszuges des deutschen Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2017 zur Besteuerung der Rentenbezüge der Deutschen Rentenversicherung Bund vor. Daraus ist zu entnehmen, dass das deutsche Finanzamt bei der Berechnung des in Deutschland zu versteuernden Einkommens von der Bruttorente (Jahresbetrag der Rente) nicht nur die Versicherungsbeiträge (mit 2.461,00 €), sondern überdies noch folgende Beträge abgezogen hat: steuerfreier Teil der Rente (2.085,00 € und 7.337,00 €), Werbungskosten-Pauschbetrag (102,00 €), Sonderausgaben-Pauschbetrag (36,00 €) und außergewöhnliche Belastungen abzüglich zumutbare Mehrbelastung (443,00 €). Diese Beträge können im Inland bei der Ermittlung der steuerbefreiten Auslandseinkünfte (für Zwecke des Progressionsvorbehaltes) nicht berücksichtigt werden. Dies aus folgenden Gründen:

Da das (Gesamt-)Einkommen - wie vorhin festgehalten - nach österreichischem Steuerrecht zu ermitteln ist, bleibt auch kein Platz für die Berücksichtigung von nach deutschem Recht steuerfreien Beträgen (vgl. *Toifl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²⁰ (1.5.2018), § 2 Tz 193, mwN; *Jakom/Laudacher*, EStG, 2021, § 2 Rz 190). Das österreichische Einkommensteuergesetz sieht nicht vor, 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 (vgl. VwGH 14.12.2006, 2005/14/0099; vgl. auch UFS 29.10.2012, RV/0122-G/12; UFS 20.2.2013, RV/0549-S/12; BFG 7.1.2015, RV/6100276/2012). Der in Deutschland bei der Berechnung des zu versteuernden Einkommens im Streitjahr 2017 mit 2.085,00 € und 7.337,00 € steuerfrei belassene Teil der Rente der Deutschen Rentenversicherung Bund kann in Österreich für Zwecke des Progressionsvorbehaltes nicht als „Werbungskosten“ abgezogen werden.

Auch der Werbungskosten-Pauschbetrag von 102,00 € (bzw. der nach österreichischem Recht gemäß § 16 Abs. 3 EStG 1988 maßgebliche Werbungskostenpauschbetrag von 132,00 €) kann im Rahmen des Progressionsvorbehaltes nicht berücksichtigt werden, weil der Bf. im Streitjahr

2017 ausschließlich Pensionseinkünfte bezogen hat. Bei Einkünften, die den Anspruch auf einen Pensionistenabsetzbetrag begründen, steht der Werbungskostenpauschbetrag nach § 16 Abs. 3 EStG 1988 nicht zu (vgl. § 33 Abs. 6 EStG 1988).

Im Rahmen des Progressionsvorbehaltes sind die Renteneinkünfte der Deutschen Rentenversicherung Bund zu erfassen (vgl. Art. 23 Abs. 2 lit. d DBA-Deutschland). Als Einkünfte bezeichnet man jene steuerlichen Ergebnisse, die durch Erbringung einer Marktleistung gekennzeichnet sind. Sie werden bei den außerbetrieblichen Einkunftsarten (somit auch bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit) gemäß § 2 Abs. 4 Z 2 EStG 1988 als Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§§ 15 und 16 EStG 1988) ermittelt. Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988) und außergewöhnliche Belastungen (§ 34 EStG 1988) werden demgegenüber vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen. Sie sind daher nicht Bestandteil der Einkünfteermittlung, sondern bilden vielmehr einen Bestandteil der Einkommensermittlung (vgl. Jakom/*Peyerl*, EStG, 2021, § 34 Rz 3, mwN).

Der bei der Berechnung des zu versteuernden Einkommens vom deutschen Finanzamt im Streitjahr 2017 abgezogene Sonderausgaben-Pauschbetrag von 36,00 € und die außergewöhnlichen Belastungen abzüglich zumutbare Mehrbelastung von 443,00 € müssen daher im Rahmen des Progressionsvorbehaltes - da nicht Bestandteil der Auslandseinkünfte - ebenfalls unberücksichtigt bleiben. Bemerkt wird in diesem Zusammenhang, dass das Finanzamt F im Rahmen der Veranlagung bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens ohnehin einen Pauschbetrag für Sonderausgaben (60,00 €) sowie außergewöhnliche Belastungen (1.095,00 €, wenngleich diese den Selbstbehalt nicht überstiegen haben) berücksichtigt hat.

5. Einem weiteren Einwand des Bf. zufolge sei für ihn nicht nachvollziehbar, dass das im Inland zu versteuernde Einkommen (demnach die Betriebsrente der X-AG) bei der Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes zu den dem Progressionsvorbehalt unterliegenden Rentenbezügen noch hinzugerechnet worden sei. Es werde somit das in Österreich zu versteuernde Einkommen mehrfach besteuert.

Dem ist zu entgegnen, dass die Rentenbezüge der Deutschen Rentenversicherung Bund im Wege des Progressionsvorbehaltes in die Veranlagung miteinbezogen werden. Diese werden allerdings in Österreich nicht besteuert, sondern es werden lediglich die steuerpflichtigen inländischen Einkünfte (demnach die Betriebsrente der X-AG) mit jenem Steuersatz erfasst, der zum Tragen käme, wenn alle Einkünfte aus inländischen Quellen stammten. Dabei wird das Einkommen (Gesamteinkommen) nach den Vorschriften des österreichischen Einkommensteuergesetzes ermittelt, 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. Eine doppelte (bzw. mehrfache) Besteuerung der Betriebsrente der X-AG im Inland liegt somit nicht vor, es kam für diese Einkünfte durch die im Wege des Progressionsvorbehaltes erfolgte Einbeziehung der

Rentenbezüge der Deutschen Rentenversicherung Bund lediglich ein höherer Steuersatz zum Tragen.

6. Pensionistenabsetzbetrag:

Der Pensionistenabsetzbetrag beträgt gemäß § 33 Abs. 6 Z 3 EStG 1988 grundsätzlich 400,00 €. (Die Voraussetzungen für einen erhöhten Pensionistenabsetzbetrag liegen im Streitfall beim Bf. als Witwer unbestritten nicht vor.) Dieser Absetzbetrag vermindert sich gleichmäßig einschleifend zwischen „zu versteuernden laufenden Pensionseinkünften“ von 17.000,00 € und 25.000,00 € auf Null.

Bei Zusammentreffen im Inland steuerpflichtiger und ausländischer (aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens steuerbefreiter) Pensionseinkünfte vertreten der Unabhängige Finanzsenat und das Bundesfinanzgericht (vgl. UFS 22.11.2007, RV/0441-I/07; UFS 4.3.2008, RV/0430-W/08; UFS 7.1.2009, RV/0470-G/08; UFS 18.5.2010, RV/0015-G/10; UFS 28.6.2010, RV/1650-W/10; UFS 25.8.2010, RV/0605-L/09; UFS 18.12.2010, RV/0214-I/10; UFS 10.5.2012, RV/0243-I/11; UFS 25.9.2012, RV/0457-S/12; UFS 28.12.2012, RV/2029-W/12; UFS 16.1.2013, RV/2839-W/12; BFG 20.2.2014, RV/2100293/2009; BFG 7.6.2016, RV/7102205/2013; BFG 28.9.2016, RV/2101418/2016; BFG 31.10.2016, RV/7101665/2016) die Auffassung, dass die Einschleifung des Pensionistenabsetzbetrages aufgrund der Höhe der im Inland steuerpflichtigen **und** ausländischen (aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens steuerbefreiten) Pensionseinkünfte vorzunehmen ist. Diese Ansicht wurde mittlerweile vom Verwaltungsgerichtshof bestätigt. In seinem Erkenntnis vom 30.3.2016, 2013/13/0027, hat der Verwaltungsgerichtshof zur Einschleifregelung des § 33 Abs. 6 EStG 1988 ausgesprochen, 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, auch auf der Grundlage der Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes zur Einschleifregelung des § 33 Abs. 6 EStG 1988 nicht erkennbar sind.

Die Wortfolge „zu versteuernde Pensionseinkünfte“ in § 33 Abs. 6 Z 3 EStG 1988 umfasst demnach auch kraft eines Doppelbesteuerungsabkommens befreite ausländische Pensionsbezüge. Sie sind in Österreich zwar steuerpflichtig (vgl. § 25 Abs. 1 Z 3 lit. c EStG 1988), aber zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung - unter Progressionsvorbehalt - von einer (weiteren) Besteuerung des Ansässigkeitsstaates befreit (vgl. dazu auch VwGH 20.12.2016, Ro 2015/15/0010).

Danach sind auch ausländische, unter Progressionsvorbehalt stehende Renten als „zu versteuernde Pensionseinkünfte“ zu beurteilen, die für die Einschleifregelung des § 33 Abs. 6 Z 3 EStG 1988 berücksichtigt werden müssen. Die Einschleifung des Pensionistenabsetzbetrages ist daher von jenen Pensionsbezügen zu bemessen, die dem Welteinkommen zugrunde liegen, und zwar unabhängig davon, ob ein Teil der Pensionsbezüge als Auslandseinkünfte auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens von der österreichischen Steuer freigestellt ist.

Bei der Berechnung des Pensionistenabsetzbetrages sind die „zu versteuernden Pensionseinkünfte“ im Streitfall mit insgesamt 23.426,82 € zu erfassen (im Inland steuerpflichtige deutsche Betriebsrente der X-AG von 3.720,36 € sowie Renteneinkünfte der Deutschen Rentenversicherung Bund von 19.706,46 €). Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen gemäß § 34 EStG 1988 sowie Freibeträge gemäß §§ 35 und 105 EStG 1988 sind als Bestandteile der Einkommensermittlung nicht zu berücksichtigen (vgl. BFG 11.11.2015, RV/7105539/2015; BFG 30.11.2015, RV/7105531/2015; BFG 5.1.2016, RV/7105541/2015; BFG 23.3.2016, RV/7105534/2015; BFG 12.4.2016, RV/7105532/2015; vgl. auch Jakom/Kanduth-Kristen, EStG, 2021, § 33 Rz 97, mwN). Der Pensionistenabsetzbetrag steht demnach nicht ungekürzt zu, er ist gemäß § 33 Abs. 6 Z 3 EStG 1988 unter Verwendung der Formel $(25.000,00 \text{ €} - 23.426,82 \text{ €}) \times 5 \%$ einzuschleifen. Der Pensionistenabsetzbetrag errechnet sich demnach mit 78,66 € (statt bisher 0,00 € lt. angefochtenem Bescheid vom 1. August 2018 und Beschwerdeentscheidung vom 22. März 2019).

7. Die Berechnung der Einkommensteuer für das Jahr 2017 ist dem beiliegenden Berechnungsblatt zu entnehmen, das insoweit einen Bestandteil dieses Erkenntnisses bildet.

V. Zulässigkeit einer Revision

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

Bei der Frage, ob bzw. in welcher Höhe die deutschen Renteneinkünfte aus der gesetzlichen Rentenversicherung bei der Berechnung des Pensionistenabsetzbetrages zu erfassen sind, konnte sich das Bundesfinanzgericht auf die zitierte ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes stützen, weshalb im Beschwerdefall eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung nicht vorliegt. Im Übrigen hing die Entscheidung im Wesentlichen von den Sachverhalts Umständen des konkreten Falles ab. So hatte das Bundesfinanzgericht darüber zu befinden, in welcher Höhe die (im Inland steuerpflichtige) deutsche Betriebsrente und die (im Inland steuerbefreite, jedoch für Zwecke des Progressionsvorbehaltes heranzuziehende) deutsche Rente aus der gesetzlichen Rentenversicherung zu erfassen sind. Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher unzulässig.

Innsbruck, am 18. August 2022