



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bwin., vom 13. August 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes FA vom 27. Juli 2009 betreffend Einkommensteuer 2008 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin bezieht neben einer inländischen Sozialversicherungspension und einer der österreichischen Einkommensteuer zu unterziehenden Firmenrente aus der Bundesrepublik Deutschland (im Folgenden: BRD) auch eine nur zum Progressionsvorbehalt heranzuziehende Leistung aus der gesetzlichen Rentenversicherung von der Deutschen Rentenversicherung Bund.

Bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2006 war strittig, ob im Rahmen der Durchführung des Progressionsvorbehalt nach [§ 33 Abs. 10 EStG 1988](#) für die Einschleifung des Pensionistenabsetzbetrages auch die unter Progressionsvorbehalt freizustellenden deutschen Sozialversicherungsbezüge einzurechnen sind. Mit Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 22.11.2007, RV/0441-I/07, wurde diese Frage bejaht.

Im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2008 vom 27.7.2009 wurden bei der Ermittlung der Höhe des Pensionistenabsetzbetrages die zum Progressionsvorbehalt heranzuziehenden

Pensionseinkünfte ebenfalls in die Einschleifung einbezogen, sodass ein Pensionistenabsetzbetrag kam nicht zum Abzug kam. Die Einkommensteuerberechnung ist im Bescheid wie folgt dargestellt:

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit:		
Pensionsversicherungsanstalt	2.226,76 €	
Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug	14.611,32 €	16.838,08 €
Gesamtbetrag der Einkünfte		16.838,08 €
Pauschbetrag für Sonderausgaben		- 60,00 €
<b>Einkommen</b>		<b>16.778,08 €</b>
Bemessungsgrundlage für den Durchschnittssatz:		
Einkommen	16.778,08 €	
ausländische Einkünfte (dt. ges. SV-Rente)	15.175,81 €	31.953,89 €
Einkommensteuer von 31.953,89 €		8.781,63 €
<b>Durchschnittssatz (8.781,63 / 31.953,89 x 100)</b>		<b>27,48 %</b>
Einkommensteuer 27,48 % von 16.778,08		4.610,62 €
Pensionistenabsetzbetrag		0,00 €
<b>Steuer nach Abzug der Absetzbeträge = Einkommensteuer</b>		<b>4.610,62 €</b>

Dagegen wandte sich die Berufungswerberin in der Berufung vom 13.8.2009 und beantragte die Gewährung des Pensionistenabsetzbetrages unter Bezugnahme auf die UFS-Entscheidung RV/0435-F/08 und den im UFS-Journal erschienen Artikel sowie einer Mitteilung des BMF, wonach bei der Gewährung des Pensionistenabsetzbetrages nur mehr die inländischen Einkünfte herangezogen werden dürften. Die inländischen Einkünfte lägen unter 17.000 €, sodass der Pensionistenabsetzbetrag von 400 € ungekürzt zu Anwendung komme.

Die Abgabenbehörde erster Instanz wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 18.1.2010 als unbegründet ab, woraufhin die Berufungswerberin am 11.2.2010 einen Vorlageantrag einbrachte. Sie ergänzte das Berufungsvorbringen dahingehend, dass unter Anwendung des Durchschnittssteuersatzes von 27,48% die auf die inländische Pension von 2.226,76 € entfallende Einkommensteuer 611,91 € betrage. Diese inländische Steuer sei höher als der Pensionistenabsetzbetrag von 400 €, weshalb er in voller Höhe zu gewähren sei.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

#### **1) Innerstaatliche Steuerpflicht:**

- a) Gemäß [§ 1 Abs. 2 EStG 1988](#) 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. Die österreichische Steuerpflicht erstreckt sich somit auf sämtliche Einkünfte der Berufungswerberin.

b) Doppelbesteuerungsabkommen entfalten (nur) eine Schrankenwirkung insofern, als sie eine sich aus dem innerstaatlichen Steuerrecht ergebende Steuerpflicht begrenzen. Ob Steuerpflicht besteht, ist also 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 DBA eingeschränkt wird (VwGH vom 29.7.2010, [2010/15/0021](#), VwGH vom 25.9.2001, [99/14/0217](#)). Weder tangiert ein DBA das grundsätzliche Bestehen einer innerstaatlichen Steuerpflicht noch vermag es eine solche ohne innerstaatliche gesetzliche Verankerung neu zu begründen.

c) Gemäß [§ 25 Abs. 1 Z. 3 lit. c EStG 1988](#) sind Pensionen aus einer ausländischen gesetzlichen Sozialversicherung, die einer inländischen gesetzlichen Sozialversicherung entspricht, Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Einer inländischen gesetzlichen Sozialversicherung ähnlich ist eine ausländische gesetzliche Sozialversicherung nach höchstgerichtlicher Rechtsprechung (VwGH vom 14.12.2006, [2005/14/0099](#)) dann, wenn sie auf Pflichtbeiträge zurückzuführen ist. Beiträge von Arbeitnehmern zu einer ausländischen Pflichtversicherung sind nämlich nach [§ 16 Abs. 1 Z. 4 lit. f EStG 1988](#) zur Gänze als Werbungskosten abzugsfähig, sodass die vollständige Erfassung der Rentenbezüge als nichtselbständige Einkünfte der im österreichischen EStG 1988 zum Ausdruck gebrachten Wertungsentscheidung des Gesetzgebers entspricht.

Gemäß § 125 Sozialgesetzbuch (SGB) Sechstes Buch (VI) ist die Deutsche Rentenversicherung Bund der Bundeträger der deutschen gesetzlichen Rentenversicherung. In ihr wurden im Rahmen der mit 1.10.2005 wirksam gewordenen Organisationsreform die Bundesversicherungsanstalt für Angestellte (BfA) und der Verband Deutscher Rentenversicherungsträger zusammengeschlossen ([www.deutsche-rentenversicherung-bund.de](http://www.deutsche-rentenversicherung-bund.de)). Aus den Bestimmungen der §§ 1 (Versicherungspflicht), 34 (Rentenanspruchsvoraussetzungen), 157 ff. (Beitragssätze), 168 ( Beitragstragung), 174 (Beitragszahlungen), 190 (Meldepflichten bei Beschäftigten), 212 (Beitragsoverwachung) und 320 (Bußgeldvorschriften) SGB VI lässt sich ableiten, dass die Rente auf gesetzlich verankerten und ausgestalteten Pflichtbeiträgen beruht und daher einer inländischen gesetzlichen Sozialversicherung vergleichbar ist. Beiträge hierzu hätten im Streitjahr nach [§ 16 Abs. 1 Z. 4 lit. f EStG 1988](#) in voller Höhe einkommensmindernd berücksichtigt werden können. Die Einkünfte aus der Deutschen Rentenversicherung Bund stellen somit in voller Höhe Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit im Sinne des [§ 25 Abs. 1 Z. 3 lit. c EStG 1988](#) dar.

## **2) Rechtsgrundlagen für den Progressionsvorbehalt:**

a) Gemäß Artikel 18 Abs. 1 des Abkommens vom 24.8.2000, [BGBI. III Nr. 182/2002](#) (AÖFV 214/2002) zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (im Folgenden: DBA-BRD) steht das Besteuerungsrecht für Ruhegeehälter, Renten und ähnliche Zahlungen aus einem Vertragsstaat an eine im anderen Staat ansässige Person grundsätzlich dem Ansässigkeitsstaat zu. Abweichend von dieser Grundregel steht das Besteuerungsrecht für Bezüge aus der gesetzlichen Sozialversicherung gemäß Artikel 18 Abs. 2 DBA-BRD dem Staat zu, aus dem sie stammen. Auf den Berufungsfall angewendet bedeutet dies, dass das Besteuerungsrecht an der Firmenrente Österreich zusteht. Das Besteuerungsrecht an den Bezügen von der Deutschen Rentenversicherung Bund als solche aus der gesetzlichen Sozialversicherung steht der BRD zu, allerdings mit der Maßgabe, dass nach Artikel 23 Abs. 2 lit. a und d DBA-BRD diese Einkünfte in Österreich bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen einbezogen werden (Befreiungsmethode unter Progressionsvorbehalt). Die maßgeblichen Bestimmungen lauten:

### Artikel 23 Vermeidung der Doppelbesteuerung

.....

(2) 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.

b) .....

c) .....

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.

b) Die innerstaatliche Rechtsgrundlage 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 (VwGH vom 24.5.2007, [2004/15/0051](#) und die darin angeführten Nachweise: die zum insoweit inhaltsgleichen Art. 15 Abs. 3 des (früheren) Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland, BGBI. Nr. 221/1955, ergangenen Erkenntnisse des VwGH vom 23. Oktober 1997, [96/15/0234](#), und VwGH vom 14. Dezember 2006, [2005/14/0099](#), im Ergebnis auch Widhalm, Rechtsgrundlagen und Anwendungsbereich des Progressionsvorbehalt in Gassner/Lang/Lechner, Die Methoden

zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, 153 ff, insbesondere 159 ff; weiters Wöber, Der Progressionsvorbehalt, in Sutter/Wimpissinger, Freistellungs- und Anrechnungsmethode in den Doppelbesteuerungsabkommen, 155 ff, insbesondere 165 ff).

### **3) Durchführung des Progressionsvorbehaltes und Festsetzung der österreichischen Einkommensteuer:**

a) Nach der bis zur Novellierung des EStG 1988 durch das Abgabensicherungsgesetz 2007 (AbgSiG 2007), [BGBI. I Nr. 99/2007](#), in Geltung gestandenen Regelung des [§ 33 Abs. 10 EStG 1988](#) war in jedem Fall, in dem im Rahmen einer Veranlagung bei der Berechnung der Steuer ein Durchschnittssteuersatz anzuwenden war, der Durchschnittssteuersatz nach Berücksichtigung der Abzüge nach [§ 33 Abs. 3 bis 7 EStG 1988](#) (ausgenommen Kinderabsetzbeträge nach [§ 33 Abs. 4 Z. 3 lit. a EStG 1988](#)), somit nach Abzug u.a. des Pensionistenabsetzbetrages, zu ermitteln. Ein nochmaliger Abzug der Absetzbeträge nach Anwendung des Durchschnittssteuersatzes hatte nicht zu erfolgen.

Mit BGBI. I Nr. 99/2007 wurde in [§ 33 EStG 1988](#) der Abs. 10 dahingehend geändert, dass dieser in Fällen der Anwendung des Progressionsvorbehalts nach einem Doppelbesteuerungsabkommen nicht (mehr) anzuwenden ist, und wurde für diese Fälle ein Absatz 11 eingefügt:

„(10) Ein im Rahmen einer Veranlagung bei der Berechnung der Steuer anzuwendender Durchschnittssteuersatz ist vorbehaltlich des Abs. 11 nach Berücksichtigung der Abzüge nach den Abs. 4 bis 6 (ausgenommen Kinderabsetzbeträge nach Abs. 4 Z 3 lit. a) zu ermitteln. Diese Abzüge sind nach Anwendung des Durchschnittssteuersatzes nicht nochmals abzuziehen.“

(11) Ist bei der Berechnung der Steuer ein Progressionsvorbehalt aus der Anwendung eines Doppelbesteuerungsabkommens zu berücksichtigen, gilt für die Steuerberechnung 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. 4 Z. 3 lit. a) abzuziehen.“

Aus der textlichen Umsetzung von [§ 33 Abs. 10 und 11 EStG 1988](#) idF [BGBI. I Nr. 99/2007](#) geht unzweifelhaft hervor, dass mit der Neuregelung die Reihenfolge der Berechnungsschritte in Fällen der Anwendung eines Progressionsvorbehaltes aus der Anwendung eines Doppelbesteuerungsabkommens geändert werden sollte. Die Absetzbeträge sollten nicht mehr bereits im Schritt 2 der Berechnung des Durchschnittssteuersatzes abgezogen werden, sondern erst im Schritt 4 nach der Anwendung des Durchschnittssteuersatzes auf jene Einkünfte, hinsichtlich derer nach den Bestimmungen des Doppelbesteuerungsabkommens das Besteuerungsrecht endgültig bei Österreich verbleibt.

b) In [§ 33 Abs. 6 EStG 1988](#) wird zum Pensionistenabsetzbetrag bestimmt:

(6) Stehen einem Steuerpflichtigen die Absetzbeträge nach Abs. 5 nicht zu, hat er 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. Bei Einkünften, die den Anspruch auf den Pensionistenabsetzbetrag begründen, steht der Werbungskostenpauschbetrag nach § 16 Abs. 3 nicht zu. Der Pensionistenabsetzbetrag vermindert sich gleichmäßig einschleifend zwischen zu versteuernden Pensionsbezügen von 17.000 Euro und 25.000 Euro auf Null.

Strittig ist, ob die Wortgruppe „zu versteuernde Pensionsbezüge“ nur auf jene Bezugsteile abstellt, für die im Inland Steuer festgesetzt und erhoben wird, oder ob sie sich auch auf die gemäß den Bestimmungen von Doppelbesteuerungsabkommen unter Progressionsvorbehalt freizustellenden Bezugsteile bezieht. Nach der zum Geltungsbereich des [§ 33 Abs. 11 EStG 1988](#) ergangenen Judikatur des UFS (jüngst UFS vom 25.8.2010, RV/0605-L/09) und der herrschenden Lehre (Doralt/Herzog, EStG<sup>14</sup>, § 33 Tz 72) sind bei der Einschleifung des Pensionistenabsetzbetrages auch die unter Progressionsvorbehalt freizustellenden Pensionsbezüge miteinzubeziehen, sodass ein Pensionistenabsetzbetrag in gleicher Höhe wie bei einem Steuerpflichtigen, der die gesamten Pensionseinkünfte im Inland bezieht, zum Abzug gelangt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat zur Einschleifregelung des [§ 18 Abs. 3 Z 2 EStG 1988](#) idF des Strukturanpassungsgesetzes 1996 ausgesprochen, dass Einkünfte, die auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens nicht der inländischen Besteuerung unterliegen, bei der angesprochenen Einschleifregelung für die Berücksichtigung von Sonderausgaben zu berücksichtigen seien (VwGH vom 24.5.2007, [2004/15/0051](#)). Grundsätzlich solle bei grenzüberschreitenden Sachverhalten eine Besteuerung erreicht werden, wie sie auch bei rein innerstaatlichen Sachverhalten vorgenommen werde.

In analoger Anwendung dieser Judikatur auf den vorliegenden Sachverhalt ist davon auszugehen, dass der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung auch die Berücksichtigung der Auslandseinkünfte bei der Einschleifregelung des [§ 33 Abs. 6 EStG 1988](#) erfordert: Die Einschleifregelung muss von jenem Gesamtbetrag der Einkünfte bemessen werden, der dem Welteinkommen zu Grunde liegt, unabhängig davon, ob ein Teil der Einkünfte solche sind, die als Auslandseinkünfte auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens von der Einkommensteuer auszunehmen sind.

Dem steht auch der Gesetzestext von [§ 33 Abs. 6 EStG 1988](#) nicht entgegen, denn bei den von der Berufungswerberin bezogenen, unter Progressionsvorbehalt befreiten deutschen Rentenbezügen handelt es sich um dem Grunde nach in Österreich steuerpflichtige Bezüge, die für Zwecke der Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes anzusetzen und insofern "zu

versteuernde" Einkünfte sind. Die nunmehrige Neuregelung der Durchführung des Progressionsvorbehaltes durch das AbgSiG 2007 ändert daran nichts, denn sie besteht nur in der Änderung der Reihenfolge der Rechenschritte mit der Wirkung, dass der nach Einschleifung zustehende Pensionistenabsetzbetrag nun nicht mehr nur anteilig, sondern zur Gänze von der im Inland zu erhebenden Steuer abzuziehen ist.

c) In den Materialien zur Regierungsvorlage zu [BGBI. I Nr. 99/2007](#) (EB zu 270 d. B. XXIII GP) wird zu dem in [§ 33 EStG 1988](#) neu eingefügten Absatz 11 ausgeführt:

„Die bisherige Steuerermittlung stößt bei Vorhandensein progressionserhöhender steuerfreier Einkünfte auf europarechtliche Bedenken. Die bisherige Steuerberechnung bringt es nämlich mit sich, dass sich Absetzbeträge in Bezug auf die steuerpflichtigen Einkünfte nicht mehr voll auswirken, da sie auch auf die steuerfreien Einkünfte entfallen und durch diese „verbraucht“ werden. Die EU-Kommission sieht darin einen Verstoß gegen die Arbeitnehmerfreizügigkeit und die Niederlassungsfreiheit. In Abs. 11 soll daher bei Vorhandensein progressionserhöhender steuerfreier Einkünfte eine gemeinschaftsrechtskonforme Neuregelung erfolgen. In diesen Fällen soll der Abzug der Absetzbeträge erst von jener Steuer erfolgen, die ohne Berücksichtigung von Absetzbeträgen unter Berücksichtigung des Progressionsvorbehaltes ermittelt wird. Von dieser (Tarif)Steuer werden sodann die Absetzbeträge abgezogen, die damit ungeschmälert erhalten bleiben.“

Der Gesetzesinitiative zu [BGBI. I Nr. 99/2007](#) gingen die Entscheidung des EuGH in der Rechtssache de Groot vom 12.12.20002, Rs. C-385/00, und die Einleitung des sich darauf stützenden Vertragsverletzungsverfahrens zu 2005/2414 (IP/07/0414 vom 26.3.2007) voran. Das Vertragsverletzungsverfahren wurde nach der Novellierung des [§ 33 Abs. 10 EStG 1988](#) und der Einführung von [§ 33 Abs. 11 EStG 1988](#) durch [BGBI. I Nr. 99/2007](#) vom 28.12.2007 am 25.6.2008 eingestellt. Wenn die Materialien zur Regierungsvorlage zur Begründung der Gesetzesänderung daher auf europarechtliche Bedenken in Richtung eines Verstoßes gegen die Arbeitnehmerfreizügigkeit und die Niederlassungsfreiheit der bisherigen Regelung Bezug nehmen, kann es sich nur um jene Bedenken handeln, welche im Urteil zu Rs. C-385/00 und in der Einleitung des Vertragsverletzungsverfahrens zum Ausdruck gekommen sind.

Ausgangssachverhalt der Entscheidung des EuGH zu Rs. C-385/00 war die nur anteilige Berücksichtigung des Abzugs von Unterhaltszahlungen und Absetzbeträgen bei Durchführung der Befreiung unter Progressionsvorbehalt nach einem Doppelbesteuerungsabkommen. Die Begünstigungen wurden bei der Ermittlung des Gesamteinkommens und der hieraus berechneten Gesamtsteuer abgezogen. Anschließend erfolgte die Befreiung unter Progressionsvorbehalt, indem von der Gesamtsteuer jene Steuer abgezogen wurde, welche nach dem proportionalen Verhältnis des ausländischen Einkommens zum Gesamteinkommen auf das ausländische Einkommen entfiel. Dadurch wurden der Freibetrag und die

Absetzbeträge nur anteilig wirksam. Die gemeinschaftsrechtlichen Bedenken bestanden darin, dass durch den Abzug der Begünstigungen auf der Stufe der Gesamteinkommens- und Gesamtsteuerberechnung mit anschließender, bloßer Aliquotierung der errechneten Gesamtsteuer zur Ermittlung der auf den inländischen Teil des Einkommens entfallenden Steuer Teile der Begünstigungen als auf den ausländischen Einkommensteil entfallend ins Leere gingen, die im Ansässigkeitsstaat festzusetzende Einkommensteuer somit nicht kürzten. Nur in diesem Sinn kann folglich auch die Aussage in den Materialien zum Abgabensicherungsgesetz 2007, wonach die Absetzbeträge durch den Abzug erst nach Anwendung des ohne Abzug der Abzüge ermittelten Durchschnittssteuersatzes ungeschmälert erhalten bleiben sollen, verstanden werden. Da die bis dahin in Geltung gestandene österreichische Regelung vergleichbar wie im Fall der Rechtssache de Groot bewirkte, dass zustehende Absetzbeträge nur mit einem aliquoten Teil von der inländischen Einkommensteuer abgezogen wurden, bezieht sich die in den EB zum Ausdruck gebrachte Intention des Gesetzgebers nach dem ungeschmälerten Erhalt der Absetzbeträge auch (nur) darauf, dass diese zur Gänze und nicht nur mit einem aliquoten Anteil von der inländischen Einkommensteuer abgezogen werden.

Keinen Anhaltspunkt hingegen liefern die Gesetzesmaterialien dafür, dass sich die Forderung nach dem ungeschmälerten Erhalt der Absetzbeträge auch auf die Ermittlung der zustehenden Höhe der Absetzbeträge ausdehnen und damit eine Begünstigung von Steuerpflichtigen, welche Teile ihres Pensionseinkommens aus dem Ausland beziehen, geschaffen werden sollte. Dies ginge auch über den vom Gemeinschaftsrecht gesteckten Rahmen, dessen Einhaltung den Gesetzesmaterialien zufolge Anlaß und Ziel der Novellierung war, weit hinaus. In Randnr. 83 des Urteils Rs. C-385/00 hat der EuGH nämlich die Anforderung an eine europarechtlich unbedenkliche Ermittlung der Besteuerung unter Anwendung eines Progressionsvorbehaltes hat der EuGH klar und ausdrücklich dahingehend abgegrenzt, dass die die persönlichen und familiären Umstände des Steuerpflichtigen berücksichtigenden Vorteile konkret und so zum Abzug zu gelangen haben, wie sie gelangen würden, würde das Gesamteinkommen im Inland bezogen werden.

Die EB enthalten aber auch keinerlei konkret ausgeführten Hinweis darauf, dass sich das Ziel eines ungeschmälerten Erhaltenbleibens der Absetzbeträge nicht nur auf den vollständigen Abzug von der inländischen festzusetzenden Einkommensteuer bezieht, sondern auch auf ein gänzliches oder teilweises Unterbleiben der Einschleifung des Pensionistenabsetzbetrages wegen des Außerachtlassens der Progressionseinkünfte gerichtet war. Dies ist deshalb von Bedeutung, weil im Zeitpunkt der Neuregelung durch [BGBI. I Nr. 99/2007](#) der Unabhängige Finanzsenat bereits zum – unverändert gebliebenen - [§ 33 Abs. 6 EStG 1988](#) entschieden

hatte, dass unter „zu versteuernde Pensionsbezüge“ auch die unter Progressionsvorbehalt freizustellenden Pensionsbezüge zu subsumieren sind, so sie Einkünfte nach [§ 25 EStG 1988](#) darstellen (UFS vom 22.11.2007, RV/0441-I/07).

d) In der Berufungsschrift wird auf die Entscheidung des UFS vom 5.2.2009, RV/0435-F/08, den im UFS-Journal erschienen Artikel und die Information des Bundesministeriums für Finanzen vom 6.7.2009, Beispiel 6, verwiesen. Damit vermag die Berufungswerberin ihr Berufungsbegehren jedoch nicht zu stützen: Die Entscheidung RV/0435-F/08 hatte nicht die gegenständliche Streitfrage zum Gegenstand, sondern eine zwischenzeitig aufgegebene, besondere Ermittlung eines maximalen Pensionistenabsetzbetrages im Rahmen von [§ 33 Abs. 2 EStG 1988](#). Diese Ermittlung setzte erst nach einer allfälligen Einschleifung des Pensionistenabsetzbetrages und Errechnung der inländischen Einkommensteuer und nach Durchführung des Progressionsvorbehaltes in einem nächsten Schritt im Zusammenhang mit der Frage auf, ob der grundsätzlich zustehende Pensionistenabsetzbetrag in der auf die ihn vermittelnden inländischen Einkünfte entfallenden inländischen Einkommensteuer Deckung findet. Ein Bezugspunkt zum gegenständlichen Berufungsfall könnte allenfalls und nur insoweit hergestellt werden, als in der Begründung der Entscheidung darauf verwiesen wird, dass nach den Materialien zur Regierungsvorlage zu [BGBl. I Nr. 99/2007](#) (EB zu 270 d. B. XXIII GP) die Steuerabsetzbeträge ungeschmälert erhalten bleiben sollten. Die Begründung bezieht sich jedoch weder in ihrem Gesamtzusammenhang noch in konkreten Aussagen auf die im vorliegenden Berufungsfall strittige Frage. Auch aus der in der Begründung zu dieser Entscheidung dargestellten Berechnung kann für die Berufungswerberin nichts gewonnen werden, denn die Summe der dortigen Pensionseinkünfte lag selbst bei Einbeziehung der Progressionseinkünfte unterhalb der Einschleifzone. Der Inhalt des Artikels im UFS-Journal (wohl UFS-Journal 7/2009, S 250) stellt lediglich eine Zusammenfassung der Entscheidungsgründe zu RV/0435-F/08 dar. Darüber hinausgehende Aussagen zu [§ 33 Abs. 6 EStG 1988](#) und der Frage, ob für Zwecke der Einschleifung auch Pensionsbezüge, die nur zum Progressionsvorbehalt herangezogen werden können, einzubeziehen sind, wurden in dem Artikel nicht getroffen. Der Verweis auf die Information des Bundesministeriums für Finanzen vom 6.7.2009 (SZK-010222/0134-LST/2009) schließlich widerspricht sogar der Ansicht der Berufungswerberin, denn gerade in dem erwähnten Beispiel 6 wurde der Pensionistenabsetzbetrag sehr wohl unter Einbeziehung der Progressionseinkünfte eingeschliffen.

e) Im Vorlageantrag wird das Berufungsvorbringen dahingehend ergänzt, dass die unter Anwendung des Durchschnittssatzes errechnete inländische Einkommensteuer 611,91 € betrage und höher als der Pensionistenabsetzbetrag von 400 € sei, sodass der

Pensionistenabsetzbetrag zu gewähren sei. Die Einschleifung des Pensionistenabsetzbetrag nach § 33 Abs. 6 EStG 1988 knüpft nicht an die Höhe der auf Pensionsbezüge entfallenden inländischen Einkommensteuer, sondern an die Höhe der Pensionseinkünfte an und hat bereits vor der Durchführung des Progressionsvorbehaltes zu erfolgen (§ 33 Abs. 11 EStG 1988 ordnet den Abzug der Absetzbeträge „nach Abs. 4 bis 6“ an). Die von der Berufungswerberin aufgeworfene Frage, ob der Pensionistenabsetzbetrag in der auf die im Inland zu besteuernden Pensionseinkünfte entfallenden Einkommensteuer gedeckt ist oder nicht, und ob er im Falle der Nichtdeckung der Pensionistenabsetzbetrag (nochmals) zu kürzen ist, ergäbe sich erst in einer weiteren Stufe durch Anwendung der Bestimmung des § 33 Abs. 2 EStG 1988. Im vorliegenden Berufungsfall steht jedoch schon auf Grund der Höhe der Pensionsbezüge ein Pensionistenabsetzbetrag nicht zu, weshalb sich die Frage, ob der nach seiner Einschleifung zustehende Pensionistenabsetzbetrag in der auf die Pensionseinkünfte entfallenden inländischen Einkommensteuer Deckung findet, erst gar nicht stellt. Der Umstand, dass die inländische Einkommensteuer höher ist als der höchstzulässige Pensionistenabsetzbetrag, hat auf die nach § 33 Abs. 6 EStG 1988 vorzunehmende Einschleifung keinen Einfluss, denn wie bereits ausgeführt wurde darin die Höhe der Pensionsbezüge und nicht die Höhe der inländischen Einkommensteuer als die die Einschleifzone begrenzende Bezugsgröße festgelegt.

f) Zusammenfassend ist somit festzustellen, dass die Berufungswerberin neben Pensionseinkünften, für die inländische Einkommensteuer festzusetzen ist, auch Pensionseinkünfte bezieht, welche zwar nach den Bestimmungen des DBA-BRD nur zum Progressionsvorbehalt herangezogen werden dürfen, aber ungeachtet dessen nach § 25 Abs. 1 Z. 3 lit. c EStG 1988 der inländischen Steuerpflicht unterliegen. Bei sämtlichen Pensionseinkünften der Berufungswerberin handelt es sich somit um zu versteuernde Pensionsbezüge, weshalb auch sämtliche Pensionsbezüge für Zwecke der Einschleifung des Pensionistenabsetzbetrages in Ansatz zu bringen sind. Da die Summe sämtlicher Pensionseinkünfte der Berufungswerberin die Obergrenze der Einschleifzone nach § 33 Abs. 6 EStG 1988 übersteigt, steht ein Pensionistenabsetzbetrag nach § 33 Abs. 6 EStG 1988 nicht zu. Die Abgabenbehörde erster Instanz hat im angefochtenen Bescheid daher zu Recht den Pensionistenabsetzbetrag mit dem Betrag 0 € angesetzt.

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 18. Dezember 2010