

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache des Bf., über die Beschwerde vom 25. Juli 2016 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt F vom 14. Juli 2016 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2015 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 als Pensionist im Inland steuerpflichtige Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (bezugsauszahlende Stelle: Pensionsversicherungsanstalt). Im Zusammenhang mit einer früheren Tätigkeit in Deutschland bezieht er überdies von der Deutschen Rentenversicherung Bund eine Rente aus der gesetzlichen Rentenversicherung. Mit der Erklärung zur ArbeitnehmerInnenveranlagung für das Jahr 2015 (Datum der Einbringung beim Finanzamt: 10. März 2016) machte er ua. sonstige Werbungskosten (KZ 724) von 547,00 € geltend.

Mit der Beilage L 1i erklärte er, dass er im Jahr 2015 einen Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthalt in Österreich gehabt habe und Bezieher einer ausländischen Pension gewesen sei. Unter KZ 453 erklärte er unter Progressionsvorbehalt steuerbefreite Auslandseinkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, nach Abzug allfälliger Werbungskosten, von 10.729,00 €. Bei der Ermittlung der steuerbefreiten Auslandseinkünfte (KZ 453) seien

Werbungskosten von 8.983,00 € berücksichtigt worden (KZ 493). Vom Abgabepflichtigen wurde unter KZ 791 auch mitgeteilt, dass die KZ 453 ausländische Pensionsbezüge von 1.746,00 € enthalte.

2. Am 14. Juli 2016 erließ das Finanzamt F einen Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2015, mit dem die Einkommensteuer mit 1.092,00 € festgesetzt wurde. Die im Inland steuerpflichtigen Pensionseinkünfte wurden dabei lt. übermitteltem Lohnzettel der Pensionsversicherungsanstalt mit 10.449,72 € erfasst, ein Werbungskostenabzug wurde nicht vorgenommen. Da der Abgabepflichtige ausschließlich Pensionsbezüge erhalten habe, hätten keine Werbungskosten anerkannt werden können.

Die steuerbefreiten Auslandseinkünfte aus nichtselbständiger Arbeit wurden für Zwecke des Progressionsvorbehaltes erklärungsgemäß (KZ 453) mit 10.729,00 € erfasst. Nachdem der Abgabepflichtige unter KZ 791 erklärt hatte, dass die KZ 453 ausländische Pensionsbezüge von (lediglich) 1.746,00 € enthalte, wurde der Pensionistenabsetzbetrag mit 400,00 € berücksichtigt. Die Einschleifregelung des § 33 Abs. 6 Z 3 EStG 1988 kam nicht zum Tragen, weil die laufenden in- und ausländischen Pensionseinkünfte weniger als 17.000,00 € betragen haben.

3. Gegen diesen Bescheid erhob der - steuerlich nicht vertretene - Abgabepflichtige am 25. Juli 2016 fristgerecht Beschwerde. Er vermisse den in der Steuererklärung angegebenen „*deutschen Freibetrag*“.

4. Mit Ergänzungsersuchen vom 25. November 2016 teilte das Finanzamt F dem Abgabepflichtigen mit, dass das Beschwerdebegehren im Hinblick auf den beantragten „*deutschen Freibetrag*“ mangels ziffernmäßiger Benennung nicht nachvollziehbar sei. Die deutsche Rente sei auch im Vorjahr dem Progressionsvorbehalt unterzogen worden. Die Beilage L 1i hätte dem Vorjahr und den Erläuterungen am Formular zufolge unter KZ 791 richtigerweise die gesamten ausländischen Pensionsbezüge von 10.729,00 € erfassen müssen. (Das Finanzamt F zielte offensichtlich darauf ab, dass neben der deutschen Rente keine weiteren steuerbefreiten Auslandseinkünfte aus nichtselbständiger Arbeit vorgelegen seien.) Es werde daher beabsichtigt, die deutsche Rente (unter KZ 791) mit 10.729,00 € zu erfassen.

Die mit 8.983,00 € geltend gemachten Werbungskosten seien für das Finanzamt F nicht nachvollziehbar. Sollte mit dem beantragten „*deutschen Freibetrag*“ dieser Betrag gemeint sein, so seien diese Aufwendungen zu belegen und ausführlich zu beschreiben. Sollten durch die ausländische Rente im Inland Sozialversicherungsbeiträge angefallen sein, so seien diese ebenfalls nachzuweisen.

5. Mit Schreiben vom 5. Dezember 2016 legte der Abgabepflichtige den letzten ihm vorliegenden deutschen Steuerbescheid betreffend das Jahr 2012 vor. Daraus sei ersichtlich, dass ein Freibetrag von insgesamt 8.983,00 € berücksichtigt worden sei. Der gewährte Freibetrag sei in allen Jahren gleich bleibend und daher auch für das Streitjahr 2015 gültig. Vom Rentenjahresbetrag von 10.729,00 € sei daher der Freibetrag von 8.983,00 € abzuziehen, woraus sich eine „*versteuerbare*“ Rente von 1.746,00 € ergebe.

6. Am 17. Jänner 2017 erließ das Finanzamt F eine abweisende Beschwerdevorentscheidung, mit der die deutsche Rente für Zwecke des Progressionsvorbehaltes ohne Abzug des „*deutschen Freibetrages*“ von 8.983,00 € erfasst wurde. Begründend wurde ausgeführt, dass der Abgabepflichtige im Streitjahr 2015 eine deutsche Rente aus der gesetzlichen Rentenversicherung bezogen habe, deren Höhe er selbst mit 10.729,00 € beziffert habe, was vom Finanzamt auch nicht bezweifelt werde. Er glaube jedoch, dass die deutsche Rente nur in jenem Ausmaß zum Progressionsvorbehalt herangezogen werden dürfe, mit dem die Rente in Deutschland der Besteuerung unterliege (Hinweis auf dessen Schreiben vom 5. Dezember 2016).

Bei Anwendung des Progressionsvorbehaltes werde das Gesamteinkommen nach den Vorschriften des österreichischen EStG ermittelt, die auf dieses Einkommen entfallende österreichische Einkommensteuer eruiert und sodann der Durchschnittssteuersatz errechnet. Dieser werde auf jenen Einkommensteil angewendet, der von Österreich besteuert werden dürfe (Hinweis auf VwGH 24.5.2007, 2004/15/0051). Besonderheiten des ausländischen Rechts, wie zB nur im ausländischen Steuerrecht vorgesehene Steuerbefreiungen, seien dabei nicht zu berücksichtigen. Somit hätten der in Deutschland steuerbefreite Anteil der deutschen Rente und die übrigen, den deutschen Steuerbescheid betreffenden Aufwendungen nicht zum Abzug zugelassen werden können. Die Beschwerde sei als unbegründet abzuweisen gewesen.

Der angefochtene Bescheid wurde vom Finanzamt F zudem dahingehend abgeändert, dass die ausländischen Pensionsbezüge für Zwecke des Progressionsvorbehaltes in KZ 791 (im Einklang mit KZ 453) mit nunmehr 10.729,00 € (statt bisher: 1.746,00 €) angesetzt wurden. Dies mit der Folge, dass der Pensionistenabsetzbetrag auf der Grundlage der Einschleifregelung des § 33 Abs. 6 Z 3 EStG 1988 nur mehr mit 191,06 € (statt bisher: 400,00 €) berücksichtigt wurde. Die Einkommensteuer für das Jahr 2015 wurde mit der Beschwerdevorentscheidung mit 1.301,00 € festgesetzt.

7. Am 7. Februar 2017 stellte der Abgabepflichtige fristgerecht den Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Verwaltungsgericht. Deutschland besteuere seit dem Jahr 2005 bzw. 2012 die deutschen Renten. Er beantrage daher, den Durchschnittssteuersatz mit dem deutschen Einkommen zu berechnen. Es dürfe nicht österreichisches Einkommen mit deutschen Einkünften vermengt werden, weil dadurch der Steuersatz verfälscht werde. Der „*deutsche Freibetrag*“ stehe fest und sei gleich bleibend.

Zum Pensionistenabsetzbetrag wurde eingewendet, dass diesbezüglich im Jahr 2007 eine Kürzungsformel „*erfunden*“ worden sei. Dagegen hätte er im Jahr 2011 mit einem Einspruch Erfolg gehabt. Es sollte somit auch ihm möglich sein, eine Richtigstellung und bürgerfreundlichere Regelung zu erreichen.

8. Mit (weiterem) Ergänzungsersuchen vom 17. Februar 2017 teilte das Finanzamt F dem Abgabepflichtigen mit, dass sich der Verwaltungsgerichtshof mit der Anwendung des Progressionsvorbehaltes schon mehrmals auseinander gesetzt habe (Hinweis auf

VwGH 14.12.2006, 2005/14/0099). Der Abgabepflichtige sollte dem Finanzamt ausführlich mitteilen, inwiefern diese Rechtsprechung auf den vorliegenden Beschwerdefall nicht anwendbar sein sollte.

Dazu teilte der Abgabepflichtige mit Schreiben vom 28. Februar 2017 mit, dass ihm die deutsche Rentenbesteuerung für das Jahr 2012 bekannt gegeben worden sei. Die „VwGH-Tätigkeit“ sei demgegenüber aus dem Jahr 2005. Er halte sich mehr an seinen „Hausverstand“.

9. Mit Nachtrag vom 30. April 2017 legte der Abgabepflichtige eine Bestätigung der Pensionsversicherungsanstalt, Landesstelle Tirol, zu den von ihm in der Erklärung zur ArbeitnehmerInnenveranlagung für das Jahr 2015 geltend gemachten sonstigen Werbungskosten (KZ 724) vor. Mit dieser Bestätigung (vom 12. Februar 2016) bestätigte die Pensionsversicherungsanstalt, dass vom Abgabepflichtigen im Kalenderjahr 2015 Beiträge zur Pflichtversicherung in der gesetzlichen Sozialversicherung, die gemäß § 16 Abs. 1 Z 4 lit. a EStG 1988 Werbungskosten darstellten, im Ausmaß von 547,14 € entrichtet worden seien. Dabei handle es sich um Krankenversicherungsbeiträge gemäß § 73a ASVG für die ausländische Rente.

10. Mit Vorlagebericht vom 8. Mai 2017 wurde die gegenständliche Beschwerde vom 25. Juli 2016 vom Finanzamt F zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht vorgelegt. Der Beschwerde sei insoweit teilweise stattzugeben, als die inländischen Krankenversicherungsbeiträge von 547,14 € nunmehr aufgrund der nachgereichten Bestätigung der Pensionsversicherungsanstalt als Werbungskosten anzuerkennen seien. Im Übrigen sei die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

II. Sachverhalt

1. Der Beschwerdeführer (Bf.) ist österreichischer Staatsangehöriger, er ist seit dem 26. Februar 2001 mit seinem Hauptwohnsitz in Ort1, B-Straße, gemeldet. Im Streitjahr 2015 erzielte er als Pensionist im Inland steuerpflichtige Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, die von der pensionsauszahlenden Stelle Pensionsversicherungsanstalt dem Finanzamt F mit 10.449,72 € (KZ 245) gemeldet wurden. Im Zusammenhang mit einer früheren Tätigkeit in Deutschland bezog er in diesem Jahr überdies von der Deutschen Rentenversicherung Bund eine Rente aus der gesetzlichen Rentenversicherung.

2. Die deutsche Rente aus der gesetzlichen Rentenversicherung wurde im Streitjahr 2015 in Deutschland wie folgt einer Besteuerung unterzogen (vgl. dazu den vom Bf. für das Jahr 2012 vorgelegten Bescheid des Finanzamtes Neubrandenburg über „Einkommensteuer und Solidaritätszuschlag“, der im Hinblick auf die angesetzten Abzüge unverändert auch für das Jahr 2015 herangezogen werden könne):

Berechnung des zu versteuernden Einkommens:

Jahresbetrag der Rente	10.729,00 €
abzüglich steuerfreier Teil der Rente	-4.849,00 €

steuerpflichtiger Teil der Rente	5.880,00 €
abzüglich Werbungskosten- Pauschbetrag	-102,00 €
Gesamtbetrag der Einkünfte	5.778,00 €
abzüglich beschränkt abziehbare Sonderausgaben:	
Beiträge zur Krankenversicherung	-296,00 €
Sonderausgaben-Pauschbetrag	-36,00 €
Behinderten-Pauschbetrag	-3.700,00 €
zu versteuerndes Einkommen	1.746,00 €

3. Über die deutsche Rente aus der gesetzlichen Rentenversicherung hinaus bezog der Bf. im Streitjahr 2015 keine weiteren Auslandseinkünfte. Unter KZ 453 der Beilage L 1i erklärte er für das Streitjahr 2015 zwar unter Progressionsvorbehalt steuerbefreite Auslandseinkünfte aus nichtselbständiger Arbeit von 10.729,00 €; unter KZ 791 machte er demgegenüber aber geltend, dass die KZ 453 ausländische Pensionsbezüge von (lediglich) 1.746,00 € enthalte. Bei der Ermittlung der steuerbefreiten Auslandseinkünfte seien demnach „Werbungskosten“ von 8.983,00 € zu berücksichtigen, wie sie auch bei der Berechnung des in Deutschland zu versteuernden Einkommens abgezogen worden seien.

4. Der Bestätigung der Pensionsversicherungsanstalt, Landesstelle Tirol, vom 12. Februar 2016 an den Bf. ist Folgendes zu entnehmen:

„Die Pensionsversicherungsanstalt bestätigt, dass im Kalenderjahr 2015 folgende Beiträge zur Pflichtversicherung in der gesetzlichen Sozialversicherung, die gemäß § 16 Abs. 1 Z 4 lit. a EStG 1988 Werbungskosten darstellen, von Ihnen entrichtet wurden.

<i>Art der Versicherung</i>	<i>Entrichteter Betrag</i>
<i>Beiträge an Krankenversicherung gemäß § 73a ASVG für (eine) ausländische Leistung(en)</i>	<i>EUR 547,14</i>

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten bei jener Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind.

Der Krankenversicherungsbeitrag für die ausländische Rente reduziert daher im Lohnzettel die Lohnsteuerbemessungsgrundlage der inländischen Pension nicht.

Eine Geltendmachung kann ausschließlich im Rahmen der Veranlagung erfolgen.

Diese Bestätigung dient zur Vorlage beim zuständigen Finanzamt.“

5. 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 steuerbefreiten Auslandseinkünfte aus nichtselbständiger Arbeit

(die deutsche Rente aus der gesetzlichen Rentenversicherung) für Zwecke des Progressionsvorbehaltes 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 2009, BGBl. I Nr. 26/2009, der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im Abs. 3 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) und außergewöhnlichen Belastungen (§§ 34 und 35) sowie der Freibeträge nach den §§ 104, 105 und 106a.

Nach § 2 Abs. 3 Z 4 EStG 1988 unterliegen der Einkommensteuer auch die Einkünfte aus nichtselbständiger 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 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.

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.

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 einschleifend 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.

Neben seinen im Inland steuerpflichtigen Pensionseinkünften (bezugsauszahlende Stelle: Pensionsversicherungsanstalt) bezog er im Streitjahr 2015 zudem 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).

2. 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.

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. Durch die Anwendung des Progressionsvorbehaltes wird somit die deutsche Rente in Österreich nicht besteuert, sondern es werden lediglich die steuerpflichtigen inländischen Einkünfte mit jenem Steuersatz erfasst, der zum Tragen käme, wenn alle Einkünfte aus inländischen Quellen stammten.

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. Doralt/Toifl, EStG¹⁴, § 2 Tz 193, mwN; Jakom/Laudacher, EStG, 2017, § 2 Rz 190). Entgegen der Ansicht des Bf. sieht das Gesetz nicht vor, dass derartige Renteneinkünfte in Österreich nur mit einem bestimmten Anteil zu erfassen wären (vgl. auch VwGH 14.12.2006, 2005/14/0099). Da das österreichische Einkommensteuergesetz nicht vorsieht, dass die ausländischen Einkünfte nach § 25 Abs. 1 Z 3 lit. c EStG 1988 nur mit einem bestimmten Anteil bei der Berechnung des progressiven Steuersatzes einzubeziehen sind, geht auch der Hinweis des Bf., dass die Rente in Deutschland zum Teil als steuerfrei behandelt wurde, ins Leere (vgl. 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 2015 mit 4.849,00 € steuerfrei belassene Teil der Rente kann in Österreich für Zwecke des Progressionsvorbehaltes nicht als „Werbungskosten“ abgezogen werden.

4. Bei der Berechnung des zu versteuernden Einkommens wurde vom Finanzamt Neubrandenburg im Streitjahr 2015 ein Werbungskosten-Pauschbetrag von 102,00 € berücksichtigt. Auch dieser Betrag (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 2015 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).

5. Im Rahmen des Progressionsvorbehaltes sind die Auslandseinkünfte des Bf. aus nichtselbständiger Arbeit (somit die deutschen Renteneinkünfte) 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. *Fuchs in Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer - Kommentar, 54. Lfg (März 2013), § 34 EStG 1988 allgemein Tz 13; Jakom/Vock, EStG, 2017, § 34 Rz 3, mwN).

Die bei der Berechnung des zu versteuernden Einkommens vom Finanzamt Neubrandenburg im Streitjahr 2015 vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogenen beschränkt abziehbaren Sonderausgaben („*Beiträge zur Krankenversicherung*“ von 296,00 €, „ *Sonderausgaben-Pauschbetrag* “ von 36,00 €, „ *Behinderten-Pauschbetrag* “ von 3.700,00 €) müssen daher im Rahmen des Progressionsvorbehaltes - da nicht Bestandteil der Auslandseinkünfte - ebenfalls unberücksichtigt bleiben.

6. Krankenversicherungsbeiträge: Vom Bf. wurden im Streitjahr 2015 Beiträge zur Pflichtversicherung in der gesetzlichen Sozialversicherung, die gemäß § 16 Abs. 1 Z 4 lit. a EStG 1988 Werbungskosten darstellen, im Ausmaß von 547,14 € entrichtet. Dabei handelt es sich um Krankenversicherungsbeiträge gemäß § 73a ASVG für seine ausländische Rente (vgl. die Bestätigung der Pensionsversicherungsanstalt, Landesstelle Tirol, vom 12. Februar 2016). Vom Finanzamt F wurde mittlerweile (aufgrund dieser nachgereichten Bestätigung) außer Streit gestellt, dass die Krankenversicherungsbeiträge gemäß § 73a ASVG als Werbungskosten zu berücksichtigen sind (vgl. den Vorlagebericht vom 8. Mai 2017).

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind. Die Krankenversicherungsbeiträge nach § 73a ASVG stehen mit den ausländischen, im Wege des Progressionsvorbehaltes zu erfassenden Renteneinkünften des Bf. im Zusammenhang. Diese Beiträge sind daher als Werbungskosten von den ausländischen Rentenbezügen und nicht von den im Inland erzielten steuerpflichtigen Einnahmen (hier: den von der Pensionsversicherungsanstalt ausbezahlten Pensionseinkünften) abzuziehen (vgl. BFG 3.11.2015, RV/5100035/2015; BFG 5.2.2015, RV/1100214/2013, BFG 17.2.2014, RV/2100838/2012; BFG 31.5.2016, RV/4100416/2013; BFG 28.9.2016, RV/2101418/2016). Entgegen der Ansicht des Bf. sind die Krankenversicherungsbeiträge nach § 73a ASVG im Ausmaß von 547,14 € daher nicht als sonstige Werbungskosten (KZ 724) bei den im Inland steuerpflichtigen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, sondern bei den unter Progressionsvorbehalt steuerbefreiten Auslandseinkünften aus nichtselbständiger Arbeit zu berücksichtigen. Auch die Pensionsversicherungsanstalt, Landesstelle Tirol, führte in ihrer Bestätigung vom 12. Februar 2016 aus, dass die Krankenversicherungsbeiträge für die ausländische

Rente die Lohnsteuerbemessungsgrundlage der inländischen Pension im Lohnzettel nicht reduzierte.

7. Die Auslandseinkünfte des Bf. aus nichtselbständiger Arbeit (die deutschen Renteneinkünfte) sind somit im Streitjahr 2015 für Zwecke des Progressionsvorbehaltes (in KZ 453 und KZ 791) mit 10.181,86 € (10.729,00 € abzüglich Krankenversicherungsbeiträge von 547,14 €) zu erfassen.

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). 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.

8. Pensionistenabsetzbetrag:

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

Streitpunkt des Verfahrens ist die Berücksichtigung der deutschen Rente auch bei der Berechnung des dem Bf. zustehenden Pensionistenabsetzbetrages gemäß § 33 Abs. 6 Z 3 EStG 1988. Die inländischen Pensionsbezüge überstiegen 17.000,00 € nicht, weshalb der Bf. den ungekürzten Absetzbetrag in Höhe von 400,00 € beanspruchte. Das Finanzamt F zählte zur inländischen Pension die deutsche Rente hinzu, was gemäß der Einschleifregelung des § 33 Abs. 6 Z 3 EStG 1988 eine Reduktion des Absetzbetrages auf 191,06 € zur Folge hatte (vgl. die insoweit abändernde Beschwerdeentscheidung vom 17. Jänner 2017).

8.2. Bei Zusammentreffen inländischer 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 inländischen **und** ausländischen 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.

8.3. Im Übrigen wird festgehalten, dass die in § 33 Abs. 2 EStG 1988 in der bis zum StRefG 2015/2016, BGBl. I Nr. 118/2015, geltenden Fassung enthaltene Wortfolge „*zum laufenden Tarif zu versteuernde nichtselbständige Einkünfte*“ nicht anders zu verstehen ist als die Wortfolge „*zu versteuernde Pensionseinkünfte*“ in § 33 Abs. 6 Z 3 EStG 1988 (vgl. VwGH 20.12.2016, Ro 2015/15/0010). Unter Progressionsvorbehalt stehende Einkünfte sind solche, die zum laufenden Tarif zu versteuern sind, weil der Einkommensteuertarif auf das Welteinkommen angewendet wird. Die „*zum laufenden Tarif zu versteuernden nichtselbständigen Einkünfte*“ in § 33 Abs. 2 EStG 1988 erfassen somit auch die ausländischen Pensionseinkünfte.

8.4. Im Vorlageantrag vom 7. Februar 2017 wurde vom Bf. eingewendet, dass er im Jahr 2011 mit einem Einspruch gegen die Kürzung des Pensionistenabsetzbetrages Erfolg gehabt habe. Er bezog sich dabei offensichtlich auf sein Rechtsmittelverfahren gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2009 („*Berufung*“ vom 10. Jänner 2011), das letztlich vom Unabhängigen Finanzsenat mit Berufungsentscheidung vom 10. Mai 2012, GZ. abc, rechtskräftig erledigt wurde. Dazu ist festzuhalten, dass der Unabhängige Finanzsenat mit dieser Entscheidung den Argumenten des Bf. betreffend die Kürzung des Pensionistenabsetzbetrages gerade nicht gefolgt ist und ausgesprochen hat, dass die im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2009 vorgenommene Einschleifung des Pensionistenabsetzbetrages „*unter Berücksichtigung der deutschen Rente zu Recht*“ erfolgt ist. Auf die Begründung zur Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 10. Mai 2012, GZ. abc, wird weitergehend verwiesen.

8.5. Bei der Berechnung des Pensionistenabsetzbetrages sind die „zu versteuernden Pensionseinkünfte“ im Streitfall mit insgesamt 20.631,58 € zu erfassen (im Inland steuerpflichtige Pensionseinkünfte von 10.449,72 € sowie deutsche Renteneinkünfte von 10.181,86 €). 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, 2017, § 33 Rz 65, mwN). Der Pensionistenabsetzbetrag steht demnach nicht ungekürzt zu, er ist gemäß § 33 Abs. 6 Z 3 EStG 1988 unter Verwendung der Formel $(25.000,00 € - 20.631,58 €) \times 5 \%$ einzuschleifen. Der Pensionistenabsetzbetrag errechnet sich demnach mit 218,42 € (statt bisher 191,06 € lt. Beschwerdevorentscheidung vom 17. Jänner 2017) .

9. Die Berechnung der Einkommensteuer für das Jahr 2015 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 für Zwecke des Progressionsvorbehaltes und 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. Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher unzulässig.

Innsbruck, am 3. Dezember 2018

