



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Berufungswerbers, geb. XX.XX.XXXX, Wohnadresse, vom 10. Jänner 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 14. Dezember 2010 betreffend Einkommensteuer 2009 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

### **Entscheidungsgründe**

Der Berufungswerber (im folgenden „Bw.“) hat am 19.5.2010 seine Einkommensteuererklärung 2009 beim Finanzamt eingereicht. Er erklärte darin unter anderem negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung iHv EUR 8.016,76 sowie ausländische Einkünfte iHv EUR 9.975,54. Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung wurden in der Beilage E1b aufgeschlüsselt. Bei den ausländischen Einkünften handelt es sich um eine Rente der deutschen Rentenversicherung Bund.

Im Einkommensteuerbescheid 2009 vom 14.12.2010 wurden die negativen Vermietungseinkünfte nicht berücksichtigt. Die ausländischen Renteneinkünfte wurden zur Ermittlung des Durchschnittsteuersatzes herangezogen, der Pensionistenabsetzbetrag unter Berücksichtigung der ausländischen Renteneinkünfte auf EUR 343,26 eingeschlossen. Begründet wurde die Nichtanerkennung der Aufwendungen aus Vermietung und Verpachtung damit, dass Aufwendungen, die während der Unterbrechung der Einnahmenerzielung anfallen, grundsätzlich abzugsfähig sind. Wird während der Unterbrechung einer Einnahmenerzielung

jedoch der Entschluss gefasst, ein Wohnobjekt nicht weiter zur Einnahmenerzielung zu verwenden, sondern etwa zur Befriedigung des Wohnbedürfnisses des Abgabepflichtigen selbst zu nutzen bzw. das Mietobjekt der privaten Verwendung zuzuführen, so sind ab diesem Zeitpunkt die Aufwendungen für das Objekt keine Werbungskosten mehr. Werbungskosten, die sich aus dem (beabsichtigten) Verkauf der Liegenschaft ergeben, sind nicht abzugsfähig, weil sie mit Vermögensänderungen zusammenhängen.

Der Bw. erhob gegen die Streichung der Werbungskosten iZm der Vermietung mit Anbringen vom 10.1.2011, zugestellt am 13.1.2011, Berufung und begründete, dass auch eine Wiedervermietung in Frage gekommen sei. Er schränkte die anzuerkennenden Werbungskosten auf EUR 4.344,00 ein.

Die Berufungsvorentscheidung vom 25.2.2011 hat die Berufung vom 10.1.2011 als unbegründet abgewiesen. Als Begründung wurde ausgeführt, dass die geltend gemachten streitgegenständlichen Aufwendungen aus der Vermietung und Verpachtung im Kalenderjahr 2009 ausschließlich einen Zeitraum nach Aufgabe der Vermietungstätigkeit betreffen. Den Aufwendungen liegen keine Verpflichtungen bzw. Ansprüche aus einem Zeitraum vor Aufgabe der Einkunftsquelle zugrunde, sondern begründen sich ausschließlich im Zeitraum der (außersteuerlichen) Verkaufsbemühungen des Berufungswerbers, sodass diese weder mit der ursprünglichen Vermietung, noch mit den früheren Vermietungseinnahmen in einem Veranlassungszusammenhang stehen. Die streitgegenständlichen Aufwendungen können damit keine steuerliche Berücksichtigung als Werbungskosten für die nicht mehr existente Einkunftsquelle finden.

Mit Anbringen vom 20.3.2011 erhob der Bw. Berufung gegen die Berufungsvorentscheidung vom 25.2.2011 und erneuerte sein bereits im Anbringen vom 10.1.2011 gestelltes Begehren, die Werbungskosten iZm der Vermietung iHv EUR 4.344,00 anzuerkennen, weil die Wohnung bis zum Verkauf auch zur Weitervermietung vorgesehen gewesen sei. Er wendete sich auch – in dieser als Vorlageantrag zu wertenden Berufung – erstmals gegen die Kürzung des Pensionistenabsetzbetrages, weil die deutsche Rente steuerlich freigestellt sei.

Das Finanzamt legte am 14. Juli 2011 die Berufung des Bw. dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Der Unabhängige Finanzsenat forderte den Bw. mit Vorhalt vom 30.3.2012 auf, seine Vermietungsabsicht durch Vorlage von Unterlagen und Bekanntgabe entsprechender Informationen nachzuweisen bzw. zumindest glaubhaft zu machen.

Mit Schreiben vom 22.4.2012 antwortete der Bw. auf den Vorhalt des UFS.

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

### **1. Berufungsbegehren:**

Strittig sind im vorliegenden Berufungsfall ausschließlich zwei Punkte, nämlich

- ob die unter den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung geltend gemachten Werbungskosten iHv EUR 4.344,00 trotz Einstellung der Vermietung steuerlich anzuerkennen sind und
- ob die deutschen, in Österreich unter Progressionsvorbehalt freigestellten Pensionseinkünfte bei der Bestimmung der Höhe des Pensionistenabsetzbetrages zu berücksichtigen sind.

### **2. Werbungskosten nach erfolgter Vermietung:**

#### **2.1. Sachverhalt:**

Von folgendem Sachverhalt wird aufgrund des Akteninhaltes und eigener Ermittlungen ausgegangen:

Der Bw. hat im Jahr 1999 Miteigentumsanteile, mit denen das Wohnungseigentum an der Adresse XY, samt Garagenplatz verbunden ist, erworben. Die Wohnung war bis Juli 2008 vermietet. Die Vermietung wurde durch Kündigung des Mieters beendet.

Im Jahr 2006 wurden Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung iHv EUR 1.224,00 und im Jahr 2007 iHv EUR 842,00 erzielt.

Am 3.7.2008 hat der Bw. ein Maklerbüro zum Verkauf der Wohnung beauftragt. Mit Kaufvertrag vom 24.2.2009 hat der Bw. sein Wohnungseigentum verkauft. Bis zum Verkauf stand die Wohnung leer und es flossen keine Einnahmen.

Zumindest im Jahr 2009 hatte der Bw. keine Vermietungsabsicht mehr.

Der Bw. machte in seiner Einkommensteuererklärung für 2009 bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung folgende Werbungskosten geltend:

Absetzbare Aufwendungen nach § 28 Abs 2 (Zehntelabsetzungen)		1.701,00
Absetzung für Abnutzung (Afa)		1.635,00
Fremdfinanzierungskosten		234,00
Betriebskosten		598,00
Übrige Aufwendungen (Verkaufsaufwendungen)		-
Fahrtkosten		176,00
Summe Werbungskosten Vermietung und Verpachtung		4.344,00

Die Zehntelabsetzung iHv EUR 1.701,00 setzt sich aus einem Zehntel der Instandhaltungsaufwendungen aus den Jahren 1999, 2002, 2003 und 2006 zusammen.

Der Sachverhalt ist bis auf die Frage, ob der Bw. im Jahr 2009 noch Vermietungsabsicht hatte, unstrittig. Auf die Gründe zur Feststellung, dass im Jahr 2009 keine Vermietungsabsicht mehr vorgelegen ist, wird in Punkt 2.2. eingegangen.

## **2.2. Rechtliche Beurteilung und Beweiswürdigung:**

**2.2.1.** Werbungskosten sind Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen (§ 16 Abs. 1 EStG). Sie sind bei der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung abzuziehen, wenn sie bei ihr erwachsen, dh durch sie veranlasst sind.

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung setzen das Vorliegen einer Einkunftsquelle voraus. Von einer Einkunftsquelle ist nur dann auszugehen, wenn eine einkommensteuerbar relevante Betätigung ausgeübt wird. Ob eine solche Betätigung vorliegt, hängt davon ab, ob eine Einkünfteerzielungsabsicht besteht, die sich nach außen durch objektive Merkmale erschließen lässt. Bei der Vermietung einer Immobilie bedeutet dies für Dritte erkennbare effektive Bemühungen, diese tatsächlich vermieten zu wollen (Vgl. Renner, Werbungskosten aus Vermietung und Verpachtung bei leerstehender Wohnung, ÖStZ 2009, 158 ff).

**2.2.2.** Die Rechtsprechung begünstigt tendenziell Konstellationen, in denen eine Immobilie bereits vermietet war (Vgl. Renner, aaO) – die Vermietungsabsicht also bereits unter Beweis gestellt wurde – gegenüber solchen, in denen die Absicht einer erstmaligen Vermietung behauptet wird und somit diese Absicht bislang noch nicht unter Beweis gestellt wurde.

**2.2.3.** So hat der VwGH (VwGH 21.6.2007, 2005/15/0069) in einem Fall, in dem eine Immobilie, die bereits jahrelang vermietet wurde, für die es aber nach Kündigung durch den Mieter dem Vermieter trotz laufender Vermietungsbemühungen nicht möglich gewesen war, weitere Mieter zu finden, entschieden: *„Bei einer solchen Sachlage ist die für Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erforderliche Vermietungsabsicht erst dann nicht mehr gegeben, wenn entweder die Immobilie objektiv erkennbar für private Zwecke (insbesondere private Wohnzwecke des Eigentümers) gewidmet wird oder sonst objektiv erkennbar die Bemühungen um das Erlangen von Mietern beendet werden. Bei dieser Sachlage steht die zu den Vermietungsbemühungen hinzutretende Suche nach potenziellen Käufern der Annahme von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung genauso wenig entgegen, wie eine solche Suche nach potentiellen Käufern im Falle einer tatsächlich und aktuell vermieteten Immobilie Vermietungseinkünfte hintanhaltend könnte. Im Hinblick auf die in den Vorjahren erfolgte jahrelange Vermietung führt die - neben den Vermietungsanstrengungen unternommene -*

*Suche nach Käufern nicht dazu, dass nicht weiterhin die Vermietungsabsicht im Vordergrund stünde und somit nicht mehr Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung anzunehmen wären. Anzumerken ist allerdings, dass von einer Vermietungsabsicht wohl dann nicht mehr auszugehen ist, wenn das ehemals vermietete Objekt für viele Jahre unvermietet bleibt und der Vermieter dennoch keine deutliche Anpassung der angebotenen Mietkonditionen vornimmt. In gegebenen Zusammenhang sei auf das Erkenntnis vom 27. Juli 1994, 92/13/0175, verwiesen. Es betraf ein 1982 vom Steuerpflichtigen erworbenes Haus, das in den Jahren 1982 und 1983 vermietet wurde, dann leer stand und ab 1995 dem Steuerpflichtigen und seiner Ehefrau als Wohnung diente. Der Verwaltungsgerichtshof betonte, wenn während der Unterbrechung der Einnahmenerzielung der Entschluss gefasst werde, das Wohnobjekt nicht weiter zur Einnahmenerzielung zu verwenden, sondern etwa - wie in jenem Beschwerdefall - zur Befriedigung des Wohnbedürfnisses des Steuerpflichtigen selbst zu nutzen, so seien ab diesem Zeitpunkt die Aufwendungen für das Objekt keine Werbungskosten mehr. Auf einen solchen Willensentschluss könne nur aus einem in der Außenwelt in Erscheinung tretenden Sachverhalt geschlossen werden."*

**2.2.4.** Nach dem zitierten VwGH-Erkenntnis ist somit für den Werbungskostenabzug entscheidend, ob die Vermietung tatsächlich beendet ist oder nicht. Dies hängt vom Ende der Vermietungsabsicht ab. Da dieses Tatbestandsmerkmal sich im „Inneren“ des Steuerpflichtigen abspielt, somit nach außen nicht unmittelbar erkennbar ist, ist das Vorliegen dieses Erfordernisses aus in der Außenwelt in Erscheinung tretenden Tatsachen zu erschließen.

**2.2.5.** Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH findet die Pflicht zur amtswegigen Ermittlung des entscheidungswesentlichen Sachverhaltes dort ihre Grenze, wo nach der Lage des Falles nur die Partei Angaben zum Sachverhalt machen kann (Ritz, BAO, 4. Auflage, § 115 Rz 9 mit Nennung der VwGH-Rechtsprechung).

Werbungskosten stellen nach der ständigen VwGH-Rechtsprechung (Vgl. zB. VwGH vom 30.3.2000, 99/16/0100) eine steuerliche Begünstigung dar. Bei Begünstigungstatbeständen tritt die Amtswegigkeit der Sachverhaltsermittlung gegenüber der Offenlegungspflicht des Begünstigungswerbers in den Hintergrund; der Begünstigungswerber hat folglich die Nachweispflicht bzw. zumindest ausreichend glaubhaft zu machen, dass die Anspruchsvoraussetzungen für die Berücksichtigung von Werbungskosten vorliegen.

Konkret auf den Berufungsfall bezogen bedeutet dies, dass der Bw. seine nach Einstellung der Vermietung weiterbestehende Vermietungsabsicht nachzuweisen oder zumindest glaubhaft zu machen hat. Dies ist dem Bw. nicht gelungen.

**a.** Der UFS hat den Bw. im Vorhalt vom 30.3.2012 darauf hingewiesen, dass er die ernsthafte Absicht der späteren Erzielung positiver Einkünfte aufgrund bindender Vereinbarungen oder sonstiger Umstände objektiv nachzuweisen bzw. zumindest glaubhaft zu machen hat, weil sonst von keiner vorübergehenden Unterbrechung der Einnahmenerzielung auszugehen ist und daher die Werbungskosten nicht abzugsfähig sind. Der Bw. wurde zu diesem Zweck aufgefordert, Informationen bekanntzugeben und entsprechende Unterlagen vorzulegen, aus denen die Vermietungsabsicht des Bw. objektiv ableitbar ist. Aus dem Vorhalt ist klar erkennbar, dass das Berufungsbegehren des Bw. nur bei entsprechender Fundierung seiner behaupteten Vermietungsabsicht Aussicht auf Erfolg hat.

Zur Frage der Vermietungsabsicht hat sich der Bw. in seiner Vorhaltsbeantwortung darauf beschränkt in Punkt 1 festzuhalten „Verkaufsauftrag erging an Makler, um eventuelle Weitervermietung habe ich mich umgesehen“. In Punkt 8 der Vorhaltsbeantwortung führte der Bw. weiters aus „Wegen großem Angebot an günstigen Neubauwohnungen waren Vermietung und Verkauf schwierig, so dass ich mich schließlich zum Verkauf entschieden habe. Die Wohnung habe ich auch nur zur Vermietung erworben!“. Es wurde die Frage im Vorhalt nicht beantwortet, ob die Wohnung zum Verkauf und/oder Vermietung inseriert war und in welchem Medium. Im Punkt 8 des Vorhaltes wurde der Bw. explizit aufgefordert, sonstige stichhaltige Gründe darzulegen, die seine Behauptung stützen, bis zum Verkauf habe Vermietungsabsicht bestanden. Bis auf die weiter oben in diesem Absatz wiedergegebene allgemeine Begründung, aus der keine Indizien für Vermietungsbemühungen des Bw. ableitbar sind, wurde die Gelegenheit vom Bw. nicht genutzt, seine Vermietungsabsicht durch die Nennung konkreter Vermietungshandlungen, zB. Inserate, Treffen mit potentiellen Mietern, nachzuweisen bzw. zumindest glaubhaft zu machen.

Aus dem angeforderten und auch vorgelegten Maklervertrag ist klar ersichtlich, dass der Bw. bereits vor Auslaufen der Vermietung mit Ende Juli 2008 am 3.7.2008 einen Immobilienmakler beauftragt hat. Das Vertragsverhältnis hat sich auf die Vermittlung des Verkaufes der berufsgegenständlichen Liegenschaft beschränkt. Aus den Auftragsbedingungen geht hervor, dass der Makler neben dem Verkauf auch Vermietungen vermittelt. Der Makler hätte daher bei entsprechender Beauftragung zusätzlich zum Verkauf auch parallel die Vermietung der Wohnung vermittelt. Für den Unabhängigen Finanzsenat erscheint es daher zumindest zweifelhaft, warum der Bw. sich bei Bestehen einer Vermietungsabsicht um die Weitervermietung selber kümmern wollte, obwohl er die Vermittlung sowohl des Verkaufes als auch der Vermietung in die Hände desselben Maklers hätte legen können. Gründe für das Auseinanderfallen wurden vom Bw. nicht genannt.

**b.** Auch zeitliche Überlegungen sprechen gegen eine Vermietungsabsicht des Bw. im Berufungsjahr 2009. Der Makler hat, wie aus der vorgelegten Faktura hervorgeht, dem Bw. am 23.2.2009 seine Vermittlungsprovision hinsichtlich des Wohnungsverkaufes in Rechnung gestellt; der Kaufvertrag trägt das Datum 24.2.2009. Die Unterzeichnung des Kaufvertrages stellt den Schlusspunkt von Vertragsverhandlungen dar. Wird zum Anfangspunkt dieser Vertragsverhandlungen zurückgegangen, so läuft ein Wohnungskauf üblicherweise folgendermaßen ab: Vereinbarung eines Termins mit dem Makler, Besichtigung der Wohnung, eventuell zweite Besichtigung der Wohnung, eventuell Beiziehung eines Bausachverständigen, Fassung des Verkaufsentschlusses durch den Käufer und Abgabe eines Angebotes an den Verkäufer, Annahme des Kaufvertragsangebotes durch den Verkäufer, Beauftragung eines Rechtsanwaltes/Notars, Erstellung des Kaufvertragsentwurfes, Durchsicht dieses Entwurfes durch die Gegenseite, Einarbeitung eventueller Änderungen im Kaufvertrag durch den Rechtsanwalt/Notar, Einholung von Löschungserklärungen betreffend Belastungen, Treffen zu einem gemeinsamen Unterzeichnungstermin. All diese Schritte erfordern Zeit. Der UFS erhielt weder auf die Frage, wann der erste Kontakt mit dem späteren Käufer der Wohnung stattgefunden hat noch auf die Frage, wann ein Rechtsanwalt/Notar mit der Erstellung der Kaufvertrages beauftragt wurde, eine Antwort. Vom angeforderten Kaufvertrag wurde lediglich die erste Seite vorgelegt. Aufgrund der allgemeinen Lebenserfahrung ist davon auszugehen, dass zwischen den einzelnen Handlungen jeweils mehrere Tage bis Wochen liegen. Damit sich auf der zeitlichen Schiene die Unterzeichnung des von beiden Seiten in Ordnung befundenen Kaufvertrages am 24.2.2009 ausgeht, muss nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates der Käufer der Wohnung jedenfalls Anfang des Jahres 2009 festgestanden haben. Die Behauptung des Bw., er hätte trotz seiner dann bereits bestehenden Verpflichtung gegenüber dem Käufer bis zur offiziellen Unterzeichnung des Kaufvertrages am 24.2.2009 parallel dazu weiterhin Vermietungsabsicht gehabt, erweist sich damit als nicht schlüssig.

**c.** Der Unabhängige Finanzsenat ist daher aufgrund des Fehlens jeglicher objektiv nach außen in Erscheinung getretener Anhaltspunkte für Vermietungsbemühungen des Bw. und aufgrund zeitlicher Überlegungen zum Ergebnis gekommen, dass der Bw. im Jahr 2009 keine Vermietungsabsicht mehr hatte.

**2.2.7.** Hatte der Bw. im Jahr 2009 keine Vermietungsabsicht, so übte er mangels Einkünfteerzielungsabsicht im Jahr 2009 keine einkommensteuerbar relevante Betätigung aus. Die im Jahr 2009 geltend gemachten Kosten sind daher keiner Einkunftsquelle zuzuordnen. Dh. die Kosten sind nicht mehr, wie das Finanzamt in seiner Begründung der Berufungsvorentscheidung zutreffend ausführte, durch die Vermietung veranlasst. **Dadurch verlieren sie ihren Werbungskostencharakter und sind nicht abzugsfähig.**

Anderes gilt nur hinsichtlich der Zehntelabsetzung für die Instandhaltungsaufwendungen nach § 28 Abs. 2 EStG 1988 idF des Berufungsjahres iHv EUR 1.700,90. Nicht verbrauchte Zehntelabsetzbeträge können nach Beendigung der Vermietung vom ursprünglichen Vermieter als nachträgliche Werbungskosten geltend gemacht werden (EStR 6487; UFS 23.9.2005, RV/1487-W/04 unter Berufung auf Doralt, EStG, 13. Auflage, § 16 Rz 19 iVm Doralt, EStG, 9. Auflage, § 28 Rz 173). Gerechtfertigt wird dies damit, dass es sich bei den Zehntelabsetzungen für Instandhaltungsaufwendungen nur um eine Verteilung eines an sich sofort abzugsfähigen Erhaltungsaufwandes handelt, weshalb auch nach Verlust der Einkunftsquelleneigenschaft diese Zehntelabsetzung noch weiterhin zustehen sollte. Allerdings endet nach § 28 Abs 2 vorletzter TS EStG 1988 idF BGBl I 2008/85 die laufende Zehntelabsetzung bei Verkauf der Liegenschaft im Jahr des Liegenschaftsverkaufes. Der Verkauf hat 2009 stattgefunden. **Daher ist 2009 letztmalig eine Zehntelabsetzung für Instandhaltungsaufwendungen iHv EUR 1.700,90 abzugsfähig.**

### **3. Einschleifregelung des Pensionistenabsetzbetrages bei deutschen Rentenbezügen:**

#### **3.1. Sachverhalt:**

Unstrittig ist nach der Aktenlage folgender Sachverhalt: Der Bw. ist Pensionist mit Wohnsitz und Lebensmittelpunkt in Österreich. Er bezieht im Rahmen der Einkünfte aus unselbständiger Arbeit

- eine deutsche Rente aus der deutschen Rentenversicherung Bund iHv EUR 9.975,54 und
- eine österreichische Sozialversicherungspension iHv EUR 9.452,21 (= steuerpflichtige Bezüge im Lohnzettel unter der KZ 245).

Zur Berechnung des Pensionistenabsetzbetrages wurden im Einkommensteuerbescheid 2009 beide Beträge addiert und davon die geltend gemachten Sonderausgaben und der Freibetrag wegen eigener Behinderung abgezogen. Vom sich ergebenden Betrag von EUR 18.134,86 wurde der auf EUR 343,26 eingeschliffene Pensionistenabsetzbetrag errechnet.

#### **3.2. Rechtliche Beurteilung:**

**3.2.1.** Aufgrund seines Lebensmittelpunktes in Österreich gilt der Bw. als ansässig in Österreich iSd Artikel 4 des zwischen Deutschland und Österreich abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommens („DBA-Deutschland“). Dieses DBA weist Deutschland für Renten aus der gesetzlichen deutschen Rentenversicherung, wie sie der Bw. bezieht, das alleinige Besteuerungsrecht zu (Artikel 18 Abs. 2 DBA-Deutschland). In Österreich werden diese Renten auf Grund Artikel 23 Abs. 2 lit a DBA-Deutschland von der Steuer befreit. Nach Artikel 23 Abs. 2 lit a iVm lit d DBA-Deutschland hat Österreich jedoch das Recht, die



deutschen Rentenbezüge bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen in Österreich zu berücksichtigen (sog. Progressionsvorbehalt).

**3.2.2.** Innerstaatliche Rechtsgrundlage des Progressionsvorbehalts ist die Bestimmung des § 2 EStG 1988. Danach unterliegt das gesamte in- und ausländische Einkommen des Steuerpflichtigen (Welteinkommen) der Einkommensteuer. Das Einkommen wird nach den Bestimmungen des österreichischen EStG ermittelt (VwGH 24.5.2007, 2004/15/0051, mit weiterführenden Literaturnachweisen).

**3.2.3.** Gemäß § 25 Abs. 1 Z 3 lit. c EStG 1988 gehören Pensionen aus einer ausländischen gesetzlichen Sozialversicherung, die einer inländischen gesetzlichen Sozialversicherung entspricht, zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit.

Die von der Bundesversicherungsanstalt für Angestellte bezogene deutsche Altersrente entspricht der inländischen Pensionsversicherung (Altersrente). Die Rente beruht auf gesetzlicher Beitragspflicht. Bei Erfüllung der gesetzlichen Voraussetzungen besteht ein Rechtsanspruch auf die Rente. Die Rente wird wiederkehrend (in Monatsbeträgen) ausbezahlt.

Die deutsche Altersrente des Bw. in Höhe von 9.975,54 € unterliegt daher gemäß § 2 Abs. 2 EStG 1988 der österreichischen Einkommensteuer. Sie ist in die Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes für Zwecke der Durchführung des Progressionsvorbehaltes einzubeziehen.

**3.2.4.** Durch die Vornahme des Progressionsvorbehaltes wird die deutsche Rente nicht nochmals besteuert, sondern es werden lediglich die steuerpflichtigen inländischen Einkünfte mit jenem Steuersatz erfasst, der auch zum Tragen käme, wenn alle Einkünfte aus inländischen Quellen stammen. Dies geschieht in der Weise, dass zunächst das gesamte, vom Bw. bezogene in- und ausländische Einkommen iSd § 2 Abs. 2 EStG 1988 und die auf dieses Einkommen entfallende österreichische Einkommensteuer ermittelt wird.

**3.2.5.** Gemäß § 33 Abs. 6 EStG 1988 in der im Berufungsjahr geltenden Fassung hat ein Steuerpflichtiger, dem die Absetzbeträge nach Abs. 5 nicht zustehen, Anspruch auf einen Pensionistenabsetzbetrag bis zu 400 € 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 einschleichend zwischen zu versteuernden Pensionsbezügen von 17.000 € und 25.000 € auf Null.

Gegen die Einschleifregelung des § 33 Abs. 6 EStG 1988 bestehen keine nationalen verfassungsrechtlichen Bedenken (VfGH 3.3.2003, B 1302/02).

§ 33 Abs. 11 EStG 1988 idF des Berufungsjahres bestimmt: Ist bei der Berechnung der Steuer ein Progressionsvorbehalt aus der Anwendung eines Doppelbesteuerungsabkommens zu berücksichtigen, gilt für die Steuerberechnung Folgendes: Der Durchschnittsteuersatz ist zunächst ohne Berücksichtigung der Abzüge nach den Abs. 4 bis 6 zu ermitteln. Von der unter Anwendung dieses Durchschnittsteuersatzes ermittelten Steuer sind die Abzüge nach § 33 Abs. 4 bis 6 EStG 1988 (ausgenommen Kinderabsetzbeträge nach Abs. 4 Z 3 lit. a EStG 1988) zu ermitteln.

Gegen die Berechnung eines Progressionsvorbehalts bestehen aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht keine Bedenken (VwGH 14.12.2006, 2005/14/0099).

**3.2.6.** Auf den Berufungsfall angewendet bedeutet dies: Bei der Ermittlung des Durchschnittsteuersatzes sind die in- und ausländischen Pensionsbezüge von EUR 19.427,75 und die negativen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung iHv EUR 1.700,90 anzusetzen. Für die Höhe des Pensionistenabsetzbetrages spielen lediglich die Pensionseinkünfte eine Rolle. Daher wird im Berufungsfall die Höhe des Pensionistenabsetzbetrages auch nicht durch die Zuerkennung der Werbungskosten iHv EUR 1.700,90 bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung beeinflusst.

Die Pensionisteneinkünfte werden durch Sonderausgaben, soweit diese Gegenstand eines Freibetragsbescheides sein können sowie außergewöhnliche Belastungen gemäß § 34 und § 35 gemindert (Doralt, EStG, 14. Auflage, § 33 Rz 60; Kanduth/Kristen in Jakom, 5. Auflage, § 33 Rz 65). Da die deutsche und österreichische Pension zusammen mit den zuvor erwähnten Absetzbeträgen EUR 18.134,86 ausmachen und damit den Betrag von EUR 17.000,00 übersteigen, jedoch unter dem Betrag von EUR 25.000,00 liegen, kommt die Einschleifregelung des § 33 Abs. 6 EStG 1988 idF des Berufungsjahres 2009 unter Verwendung der Formel  $(25.0000,00 \text{ minus EUR } 18.134,86) \times 5\%$  zur Anwendung. Der Pensionistenabsetzbetrag wird damit auf EUR 343,26 eingeschliffen. Der Durchschnittsteuersatz von 12,07% ist sodann auf das Einkommen von EUR 6.458,42 anzuwenden, nicht hingegen auf die gesetzliche deutsche Altersrente. Der sich daraus ergebende Betrag von EUR 779,53 ist höher als der zustehende Pensionistenabsetzbetrag iHv EUR 343,26. Der Pensionistenabsetzbetrag kann daher in voller Höhe davon abgezogen werden. Es ergibt sich somit eine für das Jahr 2009 geschuldete Einkommensteuer iHv EUR 436,27.

**3.2.7.** Der Bw. wendet gegen die Einbeziehung der Altersrente in die Einschleifregelung des Pensionistenabsetzbetrages ein, dass die deutschen Rentenbezüge von der österreichischen Besteuerung freigestellt sind. Wie in den Vorpunkten dargelegt wurde, stimmt dies insofern, als die deutsche Rente in Österreich nicht nochmals besteuert wird, sondern lediglich die steuerpflichtigen inländischen Einkünfte mit jenem Steuersatz erfasst werden, der auch zum Tragen käme, wenn alle Einkünfte aus inländischen Quellen stammen.

Möglicherweise möchte der Bw. mit seinem Vorbringen darauf hinaus, dass es sich beim Gesamtbetrag seiner Pensionseinkünfte (unter Berücksichtigung der Abzugsposten) iHv EUR 18.134,86 nicht um sein zu versteuerndes Einkommen handelt. Dies ist insofern zutreffend, als Einkommensteuer lediglich von seinem inländischen Einkommen von 6.458,42 € festzusetzen und zu erheben ist.

Dessen ungeachtet handelt es sich bei der deutschen Altersrente - für Zwecke der Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes - um dem Grunde nach in Österreich steuerpflichtige (und nur in diesem Sinne um "zu versteuernde") Pensionsbezüge (Teile des Welteinkommens gemäß § 2 Abs. 2 EStG 1988). Zweck des Progressionsvorbehaltes ist es, jenen Steuersatz zu ermitteln, der sich für die der (inländischen) Steuerpflicht unterliegenden Einkünfte ergeben würde, wenn die nach dem Doppelbesteuerungsabkommen befreiten Einkünfte steuerpflichtig wären. Die Wortfolge "zu versteuernde Pensionsbezüge" ist daher nicht anders zu verstehen als die im Abs. 2 enthaltene Wortfolge "zum laufenden Tarif zu versteuernde nichtselbständigen Einkünfte" (dazu UFS 17.7.2006, RV/0422-I/06). Eine andere Auslegung hätte zur Folge, dass der strittige Pensionsbezug unterschiedlich behandelt würde, je nachdem, ob er von einer inländischen oder von einer ausländischen Stelle ausbezahlt wird. Würde der strittige Rentenbezug von einer inländischen Stelle ausbezahlt, würde der Pensionistenabsetzbetrag (unbestritten) eingeschliffen. Nichts Anderes hat auch für den vorliegenden Fall zu gelten. Gerade mit der dem angefochtenen Bescheid zugrunde liegenden Interpretation des § 33 Abs. 6 EStG 1988 wird jene Ungleichbehandlung vermieden, die sich bei der vom Bw. möglicherweise vertretenen Auslegung für eine inländische Altersrente ergeben würde. Es bestehen keinerlei Anhaltspunkte, dass der Gesetzgeber ein solches Ergebnis herbeiführen wollte. Nur die vom UFS in ständiger Rechtsprechung vertretene Auffassung (Vgl. Kanduth-Kristen in Jakom, EStG, 4. Auflage, § 33 Rz 66 mit Rechtsprechungsnachweisen) vermag dem vom VwGH (VwGH 24.5.2007, 2004/15/0051) aufgestellten Grundsatz, dass bei grenzüberschreitenden Sachverhalten eine Besteuerung erreicht werden soll, wie sie auch bei rein innerstaatlichen Sachverhalten vorgenommen wird, zum Durchbruch zu verhelfen. Nur diese Auslegung vermeidet, dass Befreiungs- und Anrechnungsmethode hinsichtlich der Höhe des Pensionistenabsetzbetrages zu unterschiedlichen Ergebnissen führt (Vgl. Kanduth-Kristen in Jakom, aaO). Letztendlich wird auch nur durch diese Interpretation dem Zweck des

Pensionistenabsetzbetrages Rechnung getragen. Der Pensionistenabsetzbetrag bezweckt aus sozialen Gründen eine steuerliche Entlastung für Bezieher niedriger Pensionseinkünfte. Dem Zweck des Absetzbetrages wird sohin ebenfalls nur bei einer Zusammenrechnung von in- und ausländischen Pensionen entsprochen, weil sich erst dadurch ergibt, ob ein Steuerpflichtiger insgesamt niedrige Pensionseinkünfte bezieht und damit nach der Intention des Gesetzgebers zu entlasten ist oder nicht.

**3.2.8.** Aus den dargelegten Gründen erfolgte daher die im Einkommensteuerbescheid 2009 vom 14.12.2010 vorgenommene Einschleifung des Pensionistenabsetzbetrages auf EUR 343,24 unter Berücksichtigung der deutschen Rente zu Recht.

#### **4. Ergebnis:**

Der Berufung war daher nur im Hinblick auf die letztmalig 2009 gegebene Abzugsfähigkeit des Zehntels der Instandhaltungsaufwendungen iHv EUR 1.700,90 stattzugeben.

.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Innsbruck, am 10. Mai 2012