

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. R in der Beschwerdesache Bf, Adr, gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 3/6/7/11/15 Schwechat Gerasdorf vom 05.09.2014, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2013 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Einkommensteuer für das Jahr 2013 wird mit 245,00 Euro festgesetzt.

Die Bemessungsgrundlagen und die Abgabeberechnung sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

In seiner Einkommensteuererklärung für das 2013 erklärte der unbeschränkt steuerpflichtige Beschwerdeführer (Bf.) wiederkehrende Bezüge iHv 5.110 Euro, Einkünfte aus Kapitalvermögen iHv 302 Euro sowie ausländische Pensionseinkünfte iHv 13.141 Euro und beantragte die Berücksichtigung des Pensionistenabsetzbetrages iHv 400 Euro.

Mit dem angefochtenen Einkommensteuerbescheid vom 5. September 2014 wurden die ausländischen Pensionseinkünfte zur Ermittlung des Durchschnittsteuersatzes herangezogen und die Einkommensteuer mit 645 Euro festgesetzt. Der Pensionistenabsetzbetrag wurde nicht gewährt.

Dagegen richtet sich die vorliegende Beschwerde.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 17. Oktober 2014 wies das Finanzamt die Beschwerde mit der Begründung, dass die Einkünfte des (Ehe)Partners höher als der maßgebliche Grenzbetrag von 2.200 Euro seien, ab.

Im dagegen eingebrachten Vorlageantrag verwies der Bf. darauf, dass er die Berücksichtigung des Pensionistenabsetzbetrages iHv 400 Euro, und nicht die des erhöhten Pensionistenabsetzbetrages beantragt habe.

Im Vorlagebericht vertrat das Finanzamt die Auffassung, dass die Zahlungen aus den privaten Rentenversicherungen fälschlicherweise als wiederkehrende Bezüge erfasst

worden seien und beantragte die Berücksichtigung des Pensionistenabsetzbetrages, wobei dieser im Hinblick auf die Einschleifregelung des § 33 Abs. 6 EStG 1988 auf 376,29 Euro einzuschleifen sei.

In einem den Vorlagebericht ergänzenden Schreiben wurde vom Finanzamt ausgeführt, dass es sich bei den vom Bf. erklärten Bezügen in Höhe von 5.110 Euro um Erträge aus Rentenversicherungen (V Rentenversicherung und A Lebensversicherung) handle, die in keinem Zusammenhang mit einem früheren Dienstverhältnis stünden. Es lägen daher keine Einkünfte gem. § 25 EStG vor, sondern wiederkehrende Bezüge im Sinne des § 29 Z 1 EStG 1988.

In rechtlicher Hinsicht stehe nach Ansicht des Finanzamtes kein Pensionistenabsetzbetrag zu, da seit dem Abgabensicherungsgesetz 2007 gem. § 33 Abs. 11 EStG 1988 ua der Pensionistenabsetzbetrag erst nach Anwendung des Durchschnittssteuersatzes zu berücksichtigen sei. Die Einschleifbestimmung des § 33 Abs. 2 EStG sei von dieser gesetzlichen Änderung unberührt geblieben, sodass der Pensionistenabsetzbetrag insoweit nicht abgezogen werden dürfe, als er jene Steuer übersteige, welche auf die zum laufenden Tarif zu versteuernden nichtselbständigen Einkünfte entfielen. Im vorliegenden Fall bedeute dies, dass der Pensionistenabsetzbetrag zur Gänze nicht berücksichtigt werden könne, weil überhaupt keine "zu versteuernden nichtselbständigen Einkünfte" vorlägen. Die ausländischen Pensionseinkünfte würden sich lediglich erhöhend auf den Steuersatz auswirken.

Mit Beschluss des BFG vom 7. September 2015 wurde die Entscheidung über die vorliegende Beschwerde bis zur Beendigung des beim Verwaltungsgerichtshof zur GZ Ro 2015/15/0010 anhängigen Verfahrens ausgesetzt. Dieses Verfahren wurde mit Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 20. Dezember 2016 beendet.

Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerde erwogen:

Sachverhalt:

Der Bf. erzielte im Streitjahr Einkünfte aus Kapitalvermögen, ausländische Pensionseinkünfte iSd § 25 EStG iHv 13.141 Euro sowie Zahlungen aus privaten Rentenversicherungen iHv 5.110 Euro, die in keinem Zusammenhang mit einem früheren Dienstverhältnis stehen.

Der Bf. beantragt die Berücksichtigung des Pensionistenabsetzbetrages iHv 400 Euro.

Beweiswürdigung:

Der festgestellte Sachverhalt gründet sich auf den vorliegenden Akteninhalt und ist unstrittig.

Rechtslage:

Gemäß § 33 Abs. 6 EStG 1988 idF BGBl I 2013/53 hat ein Steuerpflichtiger, dem die Absetzbeträge nach Abs. 5 nicht zustehen, Anspruch auf einen Pensionistenabsetzbetrag, 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. Liegen die Voraussetzungen für einen erhöhten Pensionistenabsetzbetrag nach der Z 1 nicht vor, beträgt der Pensionistenabsetzbetrag gem. Z 3 leg.cit. 400 Euro. Dieser Absetzbetrag vermindert sich gleichmäßig einschleichend zwischen zu versteuernden Pensionseinkünften von 17.000 Euro und 25.000 Euro auf Null.

§ 33 Abs. 2 Satz 2 EStG 1988 enthielt dazu bis zum Steuerreformgesetz 2015/2016, BGBl. I Nr. 118/2015, eine Begrenzung, wonach "Absetzbeträge im Sinne des Abs. 5 oder Abs. 6 insoweit nicht abzuziehen waren, als sie jene Steuer übersteigen, die auf die zum laufenden Tarif zu versteuernden nichtselbständigen Einkünfte entfällt".

§ 33 Abs. 11 EStG 1988 bestimmt: 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. 3") abzuziehen.

Erwägungen:

Im vorliegenden Fall erzielte der Bf. im Jahr 2013 neben Einkünften aus Kapitalvermögen ausländische Pensionseinkünfte und Erträge aus privaten Rentenversicherungen, die laut Aktenlage als wiederkehrende Bezüge gem. § 29 Z 1 EStG 1988 zu qualifizieren sind.

Insoweit das Finanzamt in der Begründung der Beschwerdeentscheidung die Berücksichtigung des erhöhten Pensionistenabsetzbetrages verweigerte, ist festzuhalten, dass ein solcher vom Bf. gar nicht beantragt wurde. Vielmehr begehrt der Bf. den Pensionistenabsetzbetrag iHv 400 Euro gem. § 33 Abs. 6 Z 3 EStG.

Im Vorlagebericht vertritt das Finanzamt im Hinblick darauf, dass die Zahlungen aus Rentenversicherungen keine Einkünfte iSd § 25 EStG darstellen und die ausländischen Pensionseinkünfte in Österreich nicht versteuert, sondern lediglich bei der Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes berücksichtigt werden, die Auffassung, dass überhaupt keine "zu versteuernden nichtselbständigen Einkünfte" vorlägen und somit dem Bf. der Pensionistenabsetzbetrag nicht zustehe.

Es war daher zu prüfen, ob auch ausländische, unter Progressionsvorbehalt stehende Pensionseinkünfte den Anspruch auf Abzug des Pensionistenabsetzbetrages vermitteln.

Im vorliegenden Fall gehören die unter Progressionsvorbehalt steuerbefreiten ausländischen Pensionsbezüge des Bf. zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. Damit steht nach originär innerstaatlichem Recht gem. § 33 Abs. 6 EStG der Pensionistenabsetzbetrag zu.

Im Erkenntnis vom 20.12.2016, Ro 2015/15/0010, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen:

"Doppelbesteuerungsabkommen entfalten bloß eine Schrankenwirkung insofern, als sie eine sich aus originär innstaatlichem Steuerrecht ergebende Steuerpflicht begrenzen. Sie führen keineswegs zu einer Erweiterung der Steuerpflicht. Ob ein Steueranspruch besteht, ist zunächst stets nach innerstaatlichem Steuerrecht zu beurteilen. Ergibt sich aus dem innerstaatlichen Steuerrecht eine Steuerpflicht, ist in einem zweiten Schritt zu beurteilen, ob das Besteuerungsrecht durch ein Doppelbesteuerungsabkommen eingeschränkt wird. Ein Doppelbesteuerungsabkommen vermag also den sich aus dem innerstaatlichen Steuerrecht ergebenden Besteuerungsanspruch einzuschränken, nicht aber einen im innerstaatlichen Steuerrecht nicht bestehenden Besteuerungsanspruch zu begründen (vgl. VwGH vom 25. September 2001, 99/14/0217 sowie vom 26. Februar 2015, 2012/15/0035).

Im Hinblick auf die bloße Schrankenwirkung des DBA scheiden die ausländischen Pensionseinkünfte aus dem Einkommen aus, sodass nur das verbleibende Einkommen - unter Beibehaltung des Progressionssatzes - zu besteuern ist. Eine weitergehende Wirkung entfaltet das DBA nicht. Es kommt nicht zum Wegfall von Absetzbeträgen (hier des Pensionistenabsetzbetrages), die bei Beurteilung nach originär innerstaatlichem Steuerrecht zustehen.

Der Gerichtshof gelangte abschließend zur Auffassung, dass "die zum laufenden Tarif zu versteuernden nichtselbständigen Einkünfte" in § 33 Abs. 2 EStG 1988 auch die revisionsgegenständlichen ausländischen Pensionseinkünfte erfassen.

Vor dem Hintergrund der vorstehend auszugsweise wiedergegebenen Rechtsansicht des Verwaltungsgerichtshofes ist davon auszugehen, dass die ausländischen, zur Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes heranzuziehenden Pensionseinkünfte den Anspruch auf den Pensionistenabsetzbetrag vermitteln. Der Pensionistenabsetzbetrag ist daher bei der Berechnung der Einkommensteuer zu berücksichtigen.

Berechnung der Einkommensteuer (in Euro):

Einkünfte aus Kapitalvermögen	302,00
Sonstige Einkünfte	5.110,00
Wiederkehrende Bezüge	
Gesamtbetrag der Einkünfte	5.412,008
Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988):	
Viertel der Aufwendungen für Personenversicherungen, Wohnraumschaffung und –sanierung (Topf-Sonderausgaben)	-423,75
Zuwendungen gem. § 18 (1) Z 7 EStG 1988	-50,00

Steuerberatungskosten	-15,00
Kirchenbeitrag	-213,00
Außergewöhnliche Belastungen:	
Aufwendungen vor Abzug des Selbstbehaltes (§ 34 (4) EStG 1988	-1.509,00
Selbstbehalt	1.509,00
Freibetrag wegen eigener Behinderung (§ 35 (3) EStG 1988)	-75,00
Einkommen	4.635,25
Die Einkommensteuer wird unter Berücksichtigung der ausländischen Einkünfte wie folgt ermittelt:	
Einkommen	4.635,25
Ausländische Einkünfte	13.141,00
Bemessungsgrundlage für den Durchschnittssteuersatz	17.776,25
$(17.776,25 - 11.000,00) \times 5.110,00 / 14.000,00$	2.473,33
Durchschnittssteuersatz $(2.473,33 / 17.776,25) \times 100$	13,91%
Durchschnittssteuersatz 13,91% von 4.635,25	644,76
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	644,76
Pensionistenabsetzbetrag	-400,00
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	244,76
Einkommensteuer	244,76
Rundung gem. § 39 Abs. 3 EStG 1988	0,24
Festgesetzte Einkommensteuer	245,00
Bisher festgesetzte Einkommensteuer	-645,00
Abgabengutschrift	400,00

Unzulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der

bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Das gegenständliche Erkenntnis folgt der darin angeführten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes fehlt, weshalb die Revision nicht zuzulassen war.

Wien, am 8. März 2018