



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., W.,B-Gasse, vom 22. April 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 4/5/10 vom 16. April 2009 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2008 und 2009 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) bezog in den Streitjahren neben einer inländischen Pension auch eine ausländische Pension, die sowohl in die Bemessungsgrundlage für die Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes einbezogen als auch bei der Einschleifregelung zur Gewährung des Pensionistenabsetzbetrages berücksichtigt wurde.

Im Einkommensteuerbescheid 2008 wurde der Pensionistenabsetzbetrag in Höhe von 7,17 Euro, bei der Arbeitnehmerveranlagung 2009 in Höhe von 0 Euro in Abzug gebracht.

In der fristgerecht dagegen erhobenen Berufung brachte der Bw. vor, der Pensionistenabsetzbetrag stehe ihm in beiden Jahren in voller Höhe von 400 Euro zu, da seine österreichischen Pensionsbezüge in beiden Jahren deutlich unter der Grenze von 17.000,- Euro gelegen seien. Begründend führte er aus, die ausländische Pension, die er erhalte, sei nicht zu „versteuern“, sondern gehe lediglich in die Steuerprogression ein.

Mit Berufungsvorentscheidung wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen und ausgeführt, mit dem Budgetbegleitgesetz 2009, BGBl I Nr 2009/52, sei für die Steuerberechnung von Progressionseinkünften nach einem Doppelbesteuerungsabkommen in § 33 Abs. 11 EStG 1988 festgelegt worden, dass die Absetzbeträge gemäß Abs. 4 bis 6 erst nach Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes abzuziehen seien. Für alle offenen Veranlagungen ab dem Veranlagungsjahr 2007 habe zum Stichtag 19.5.2009 die geänderte Berechnungsmethode gegolten.

Im Antrag auf Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz vertrat der Bw. die Ansicht, die in der Begründung der abweisenden Berufungsvorentscheidung angeführte Änderung der Berechnungsmethode sei nicht nachzuvollziehen. Die Berechnungsreihenfolge sei in den Jahren 2007 und 2008 identisch.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Behörde legte ihrer Entscheidung folgenden Sachverhalt zu Grunde:

Der Bw. bezog in den Streitjahren die im Folgenden angeführten Bezüge:

	2008	2009
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit der Pensionsversicherungsanstalt	10.502,87 €	10.428,02 €
deutsche Pensionsbezüge unter Progressionsvorbehalt	14.571,84 €	14.844,24 €

Im Jahr 2008 wurde ein Betrag von 218,02 € als Sonderausgaben einkommensmindernd berücksichtigt, während 2009 nur das Sonderausgabenpauschale in Höhe von 60 € in Abzug gebracht wurde.

Dieser Sachverhalt ergibt sich aus dem Akteninhalt, den Daten des Abgabeninformationssystems des Bundes sowie aus den Angaben des Bw..

Rechtliche Würdigung:

Strittig ist die Frage, ob auch die ausländischen Pensionseinkünfte bei der Anwendung der Einschleifregelung zur Gewährung des Pensionistenabsetzbetrages heranzuziehen sind (Ansicht der Amtspartei) oder nicht (Ansicht des Bw.).

Die ausländischen Pensionsbezüge sind in Österreich von der Besteuerung ausgenommen, sind aber gemäß Art. 23 Abs. 2 lit d DBA Deutschland bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen einzubeziehen (sog. Progressionsvorbehalt).

Gemäß § 33 Abs. 6 EStG 1988 hat ein Steuerpflichtiger, dem die Absetzbeträge nach Abs. 5 nicht zustehen, 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 oder 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.

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.

Entsprechend der Bestimmung des § 33 Abs. 11 EStG 1988 gilt, wenn bei der Berechnung der Steuer ein Progressionsvorbehalt aus der Anwendung eines Doppelbesteuerungsabkommens zu berücksichtigen ist, Folgendes: Der Durchschnittssteuersatz ist zunächst ohne Berücksichtigung der Abzüge nach den Abs. 4 bis 6 zu ermitteln. Von der unter Anwendung des Durchschnittssteuersatzes ermittelten Steuer sind die Abzüge nach den Abs. 4 bis 6 (ausgenommen Kinderabsetzbeträge nach Abs. 4 Z 3 lit a) abzuziehen.

Hinsichtlich der Bestimmung des § 33 Abs. 6 EStG 1988 idF Budgetbegleitgesetz 2001 und der darin normierten Einschleifregelung des Pensionistenabsetzbetrages bestehen keine verfassungsrechtlichen Bedenken (vgl. VfGH v. 3.3.2002, B 1302/02).

Bei allen unbeschränkt Steuerpflichtigen sind jene weltweit erzielten Einkünfte zu ermitteln, deren Regelung in den sieben Einkunftsarten erfolgt. Wird die Besteuerung von Einkünften durch ein Doppelbesteuerungsabkommen – wie im vorliegenden Fall - dem Quellenstaat nach der Befreiungsmethode zugeordnet, ist das Prinzip der Besteuerung aller am „Weltmarkt“ erzielten Einkünfte durchbrochen; die aus der Besteuerung auszuscheidenden Einkünfte werden aber für den Progressionsvorbehalt herangezogen, der in § 2 EStG 1988 seine Deckung findet. Bei der Anwendung des Progressionsvorbehaltes wird das (Gesamt-)Einkommen nach den Vorschriften des österreichischen EStG ermittelt (vgl. VwGH v. 24.5.2007, 2004/15/0051; Jakom/Laudacher, EStG, 2009, § 2 Rz 7).

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 unterlägen, bei der angesprochenen Einschleifregelung für die Berücksichtigung von Sonderausgaben zu berücksichtigen seien. 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 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 freigestellt sind.

Bei der vom Bw. bezogenen, unter Progressionsvorbehalt befreiten deutschen Altersrente handelt es sich um dem Grunde nach in Österreich steuerpflichtige Bezüge, die für Zwecke der Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes anzusetzen sind und insofern um „zu versteuernde“ Einkünfte. Die deutsche Alterspension ist daher vom Finanzamt beim Einschleifen des Pensionistenabsetzbetrages zu Recht berücksichtigt worden, weshalb auf Grund der Höhe des aus den Pensionsbezügen resultierenden Einkommens des Bw. der Pensionistenabsetzbetrag im Jahr 2008 in Höhe von 7,17 Euro und im Jahr 2009 überhaupt nicht mehr steuermindernd zu berücksichtigen war.

Zum Vorbringen des Bw., bei der Einkommensteuerveranlagung des Jahres 2007 sei im Gegensatz zu den Veranlagungen der Streitjahre der Pensionistenabsetzbetrag zur Gänze, d.h. mit 400 Euro berücksichtigt worden, ist anzumerken: Soweit den Daten des Abgabensinformationssystems des Bundes zu entnehmen ist, liegt der unterschiedliche Rechengang des Jahres 2007 nicht in einer anderen Rechtsauffassung der Abgabenbehörde erster Instanz, sondern ist darin begründet, dass die Rechenanlage die vom Bw. bekannt gegebenen Einkünfte zwar als ausländische Einkünfte mit Progressionsvorbehalt, nicht aber als ausländische **Pensions**bezüge erkennen und erfassen konnte. Sie wurden daher – zu Unrecht – nicht bei der Einschleifregelung des Pensionistenabsetzbetrages berücksichtigt. In den streitgegenständlichen Jahren 2008 und 2009 wurden hingegen die vom Bw. erklärten Beträge eindeutig als ausländische Pensionseinkünfte mit der Folge erfasst, dass der Pensionistenabsetzbetrag eingeschliffen wurde.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 28. Juni 2010