



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes A vom 24. März 2006 betreffend Einkommensteuer 2005 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruchs.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) wies in ihrer am 22.3.2006 elektronisch eingereichten Einkommensteuererklärung für das Jahr 2005 neben dem Bezug von inländischen Pensionseinkünften Auslandseinkünfte von 4.133,76 € aus, die unter Progressionsvorbehalt steuerbefreit sind. In dem am 24.3.2006 ausgefertigten Einkommensteuerbescheid 2005 wurde die Einkommensteuer wie folgt berechnet:

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit Übermittelte Lohnzettel laut Anhang Bezugsauszahlende Stelle: B stpfl. Bezüge (245): 6.812,98 €	6.812,98 €
Gesamtbetrag der Einkünfte	6.812,98 €
Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988): Pauschbetrag für Sonderausgaben	-60,00 €
Einkommen	6.752,98 €
Die Einkommensteuer für die Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt:	
Die Einkommensteuer wird unter Berücksichtigung der ausländischen Einkünfte wie folgt ermittelt:	

Einkommen	6.752,98 €
ausländische Einkünfte	4.133,76 €
Bemessungsgrundlage für den Durchschnittssteuersatz	10.886,74 €
$(10.886,74 - 10.000,00) \times 5.750,00 / 15.000,00$	339,92 €
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	339,92 €
Pensionistenabsetzbetrag	-212,56 €
Steuer für den Durchschnittssteuersatz	127,36 €
Durchschnittssteuersatz $(127,36 / 10.886,74 \times 100)$	1,17 %
Durchschnittssteuersatz 1,17 % von 6.752,98	79,01 €
Einkommensteuer	79,01 €

In der Berufung gegen diesen Bescheid wurde eingewendet, der Pensionistenabsetzbetrag sei nicht in der Höhe von 339,92 € (= Einkommensteuer nach Tarif) angesetzt worden, sondern nur mit 212,56 €. In der Berufungsvorentscheidung wurde dieselbe Steuer (mit demselben Rechengang) vorgeschrieben (eine Begründung erfolgte nicht). Im Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz vom 6.6.2006 wurde das Vorbringen der Berufung wiederholt. Weiters wurde ausgeführt, dass es unverständlich sei, dass der Pensionistenabsetzbetrag auf das österreichische und das ausländische Einkommen aufgeteilt werde, wenn das österreichische Einkommen der Einkommensteuer unterliege.

Über die Berufung wurde erwogen:

1.) Stehen einem Steuerpflichtigen die Absetzbeträge nach § 33 Abs. 5 EStG 1988 nicht zu, hat er – nach § 33 Abs. 6 EStG 1988 – Anspruch auf einen Pensionistenabsetzbetrag bis zu 400 Euro jährlich, wenn er Bezüge oder Vorteile im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 1 oder 2 EStG 1988 für frühere Dienstverhältnisse, Pensionen und gleichartige Bezüge im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 3 oder Abs. 1 Z 4 bis 5 EStG 1988 bezieht. Bei Einkünften, die den Anspruch auf den Pensionistenabsetzbetrag begründen, steht der Werbungskostenpauschbetrag nach § 16 Abs. 3 EStG 1988 nicht zu. Der Pensionistenabsetzbetrag vermindert sich gleichmäßig einschleifend zwischen zu versteuernden Pensionsbezügen von 17.000 Euro und 25.000 Euro auf Null.

2.) Unbestritten ist, dass der Bw. danach der Pensionistenabsetzbetrag von bis zu 400 € zu gewähren wäre, sofern nicht eine Einschränkung nach § 33 Abs. 2 EStG 1988 zu erfolgen hat. § 33 Abs. 2 EStG 1988 hat (in der für das Berufungsjahr geltenden Fassung) folgenden Wortlaut:

Von dem sich nach Abs. 1 ergebenden Betrag sind die Absetzbeträge nach den Abs. 4 bis 6 abzuziehen. Dies gilt nicht für Kinderabsetzbeträge im Sinne des Abs. 4 Z 3 lit. a. Absetzbeträge im Sinne des Abs. 5 oder Abs. 6 sind insoweit nicht abzuziehen, als sie jene Steuer übersteigen, die auf die zum laufenden Tarif zu versteuernden nichtselbständigen Einkünfte entfällt. Abs. 8 bleibt davon unberührt.

§ 33 Abs. 2 EStG 1988 erhielt diese Fassung (mit Wirkung ab der Veranlagung 2005) durch das Steuerreformgesetz 2005. In den Erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage dieses Gesetzes (XXII. GP, 451 d. B.) ist ausgeführt:

Eine geringfügige Änderung in § 33 Abs. 2 EStG 1988 betrifft die Begrenzung der spezifischen Arbeitnehmerabsetzbeträge bei Vorliegen bloß geringfügiger anspruchsbegründender Einkünfte (zB kurzfristige geringfügige Beschäftigung). An die Stelle der bisherigen Begrenzung der Absetzbeträge mit 22 % der zum laufenden Tarif lohnsteuerpflichtigen Einkünfte soll entsprechend der neuen Tarifstruktur eine flexible Obergrenze in Höhe der auf diese lohnsteuerpflichtigen Einkünfte entfallenden Einkommensteuer treten.

§ 33 Abs. 2 EStG 1988 in der Fassung vor dem Steuerreformgesetz 2005 hatte folgenden Wortlaut:

Von dem sich nach Abs. 1 ergebenden Betrag sind die Absetzbeträge nach den Abs. 3 bis 6 abzuziehen. Dies gilt nicht für Kinderabsetzbeträge im Sinne des Abs. 4 Z 3 lit. a. Absetzbeträge im Sinne des Abs. 5 oder des Abs. 6 sind insoweit nicht abzuziehen, als sie mehr als 22 % der zum laufenden Tarif zu versteuernden lohnsteuerpflichtigen Einkünfte betragen. Im Falle des § 3 Abs. 2 ist der sich auf Grund der Umrechnung ergebende Jahresbetrag heranzuziehen.

3.) Mit dem Steuerreformgesetz 2005 ist damit nicht bloß eine flexible Obergrenze der Absetzbeträge im Sinne des § 33 Abs. 5 oder Abs. 6 EStG 1988 an Stelle der bisherigen starren Begrenzung mit 22 % eingeführt worden. Es sind auch an die Stelle der „zum laufenden Tarif zu versteuernden *lohnsteuerpflichtigen* Einkünfte“ die „zum laufenden Tarif zu versteuernden *nichtselbständigen Einkünfte*“ getreten. Damit wurde die bisherige Beschränkung auf die *lohnsteuerpflichtigen Einkünfte* fallen gelassen (wenngleich noch in den zitierten Erläuternden Bemerkungen von solchen ausdrücklich die Rede war).

4.) Bei den von der Bw. bezogenen Auslandseinkünften (KZ 440 der Erklärung) handelt es sich, wie eine Anfrage bei der steuerlichen Vertreterin am 12.7.2006 ergeben hat, um Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (deutsche Einkünfte aus der gesetzlichen Rentenversicherung). Sämtliche Einkünfte, die von der Bw. bezogen wurden, stellen somit Einkünfte aus *nichtselbständiger Arbeit* dar. Die im angefochtenen Bescheid ausgewiesene Steuer vor Abzug der Absetzbeträge von 339,92 € entfiel zur Gänze auf diese Einkünfte. Sie sind auch zur Gänze zum laufenden Tarif zu versteuern. Dies ergibt sich aus der Anwendung des Tarifs gemäß § 33 Abs. 1 EStG 1988 auf das Welteinkommen von 10.886,74 €. Die Voraussetzungen für eine Kürzung des Pensionistenabsetzbetrags von 339,92 € auf 212,56 € waren – bei einer (aus der Erklärung freilich noch nicht ersichtlichen) Zuordnung der Progressionseinkünfte zu den Einkünften iSd § 25 Abs. 1 Z 3 lit. c EStG 1988 – nicht gegeben.

Festgehalten sei, dass sich im angefochtenen Bescheid eine höhere Steuer ergeben hat als bei voller Steuerpflicht der Auslandseinkünfte. Diesfalls wäre der Pensionistenabsetzbetrag mit

339,92 € abzuziehen; der Durchschnittssteuersatz, der auf die inländischen Einkünfte anzuwenden ist, wäre Null.

5.) Der Einwand, die Einkünfte von 4.133,76 € seien steuerbefreit, erweist sich nicht als zielführend: Für Zwecke der zutreffenden Besteuerung der Inlandseinkünfte ist (in einem ersten Schritt) das gesamte von der Bw. bezogene – in- und ausländische – Einkommen (§ 2 Abs. 2 EStG 1988) und die auf dieses Einkommen entfallende österreichische Einkommensteuer zu ermitteln, als ob kein Doppelbesteuerungsabkommen anzuwenden wäre. Es ist also zunächst jene Steuer zu errechnen, die sich ergeben würde, wenn die Steuerfreiheit nicht bestehen würde. Dabei ist auf die Beschaffenheit der in diesem Einkommen enthaltenen Einkünfte Bedacht zu nehmen. Sie bestehen ausschließlich aus Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, die zum laufenden Tarif zu versteuern sind.

6.) Der Berufung war daher Folge zu geben. Die Bemessungsgrundlage und die festgesetzte Abgabe ergeben sich aus der folgenden Berechnung:

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit Übermittelte Lohnzettel laut Anhang Bezugsauszahlende Stelle: B stpfl. Bezüge (245): 6.812,98 €	6.812,98 €
Gesamtbetrag der Einkünfte	6.812,98 €
Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988): Pauschbetrag für Sonderausgaben	-60,00 €
Einkommen	6.752,98 €
Die Einkommensteuer für die Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt:	
Die Einkommensteuer wird unter Berücksichtigung der ausländischen Einkünfte wie folgt ermittelt:	
Einkommen	6.752,98 €
ausländische Einkünfte	4.133,76 €
Bemessungsgrundlage für den Durchschnittssteuersatz	10.886,74 €
$(10.886,74 - 10.000,00) \times 5.750,00 / 15.000,00$	339,92 €
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	339,92 €
Pensionistenabsetzbetrag	-339,92 €
Steuer für den Durchschnittssteuersatz	0 €
Durchschnittssteuersatz	0 %
Durchschnittssteuersatz von 6.752,98	0 €
Einkommensteuer	0 €

Innsbruck, am 17. Juli 2006