



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vom 11. April 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes X vom 17. März 2006 betreffend Einkommensteuer 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (in Hinkunft abgekürzt: Bw) gab in ihrer Einkommensteuererklärung für das Jahr 2005 bekannt: eine inländische pensionsauszahlende Stelle, Pensionseinkünfte aus dem Ausland in Höhe von 784,41 €, endbesteuerungsfähige Einkünfte aus Kapitalvermögen in Höhe von 4.387,52 € und darauf entfallende Kapitalertragsteuer in Höhe von 935,15 €.

Im angefochtenen, mit 17. März 2006 datierten Einkommensteuerbescheid 2005 erfasste das Finanzamt

- Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von 6.462,33 €, welche sich zusammensetzen aus:
 - 5.677,92 € aus dem Lohnzettel der inländischen Pensionsversicherung und
 - 784,41 € erklärten ausländischen Pensionseinkünften;
- Einkünfte aus Kapitalvermögen (Endbesteuerungsfähige Kapitalerträge) in Höhe von 4.387,52 €.

Die Tarifsteuer gemäß § 33 Abs 1 EStG 1988 ermittelte das Finanzamt mit 302,78 € und zog davon den Pensionistenabsetzbetrag im Ausmaß von 181,59 € ab, sodass eine Steuer von 121,19 € verblieb. Davon zog das Finanzamt Kapitalertragsteuer in Höhe von 935,15 € ab; das Ergebnis von -813,96 € wurde mit dem Bescheid als Einkommensteuer für das Jahr 2005 festgesetzt, wobei ein negativer festgesetzter Steuerbetrag einer Gutschrift entspricht.

Mit Schreiben vom 11. April 2006 (Vlg-Akt Bl 13) erhob die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid vom 17. März 2006 mit der Begründung, dass die Einschleifregelung des Pensionistenabsetzbetrages erst bei 17.000 € mit 400 € Absetzbetrag beginne. Ein Pensionistenabsetzbetrag von 181,59 € entspreche einem Einkommen von 21.368,20 €. Die Berufung ist auf einer Ablichtung des angefochtenen Bescheides verfasst, auf der mit roter Farbe die von der Bw gewünschte Korrektur am Bescheidspruch ersichtlich ist: Die Festsetzung der Einkommensteuer mit -935,15 € infolge eines Pensionistenabsetzbetrages im Ausmaß von 400 €, der höher ist als die Steuer vor Abzug der Absetzbeträge (302,78 €).

Das Finanzamt erließ eine abweisende, mit 6. Juli 2006 datierte Berufungsvorentscheidung an die Bw mit der Begründung, dass der reduzierte Pensionistenabsetzbetrag mit der Einschleifregelung nichts zu tun habe; er sei vielmehr eine Folge davon, dass auch Nicht-Pensionseinkünfte vorlägen. Der Pensionistenabsetzbetrag stehe insoweit nicht zu, als er jene Steuer übersteige, die auf die zum laufenden Tarif zu versteuernden nichtselbständigen Einkünfte entfalle. Im Anlassfall betrage der Anteil der Pensionseinkünfte 59,97%. 59,97% der Steuer (302,78 €) seien 181,59 €, was das Maximum sei, mit dem sich der Pensionistenabsetzbetrag auswirken dürfe.

Mit Schreiben vom 24. Juli 2006 erhob die Bw Berufung (Einspruch; gemäß § 276 Abs 2: Vorlageantrag bzw Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz = Unabhängiger Finanzsenat) gegen die Berufungsvorentscheidung vom 6. Juli 2006.

Über die Berufung wurde erwogen:

Aus der Formel in § 33 Abs 1 EStG 1988 idF BGBl I 2004/57 für Einkommenshöhen zwischen 10.000 € und 25.000 € ergibt sich für die Bw eine Tarifsteuer (vor Abzug von Absetzbeträgen) in Höhe von 302,78 €.

§ 33 Abs 2 EStG 1988 in der Fassung des Steuerreformgesetzes 2005, BGBl I 2004/57, bestimmt: *"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."

Der hier strittige Pensionistenabsetzbetrag wird in § 33 Abs 6 EStG 1988 wie folgt geregelt:
"Stehen einem Steuerpflichtigen die Absetzbeträge nach Abs. 5 nicht zu, hat er 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 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 einschleifend zwischen zu versteuernden Pensionsbezügen von 17.000 Euro und 25.000 Euro auf Null."

Die Bw erhielt im Jahr 2005 Pensionsbezüge in Höhe von 6.462,33 €. Die einschleifende Senkung des Pensionistenabsetzbetrages durch den letzten Satz des § 33 Abs 6 EStG 1988 ist auf die Bw daher nicht anwendbar.

Die von der Bw im Jahr 2005 erhaltenen Pensionsbezüge zählen zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gemäß § 25 EStG 1988. (Wenn dies nicht so wäre, würde keiner der Verweise auf § 25 in § 33 Abs 6 EStG 1988 erfüllt und der Pensionistenabsetzbetrag stünde gar nicht zu.)

Auch wenn der letzte Satz des § 33 Abs 6 EStG 1988 auf die Bw nicht anwendbar ist, bleibt der bereits zitierte dritte Satz des § 33 Abs 2 EStG 1988 idF BGBl I 2004/57 anwendbar:

"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."

Tatsächlich ist hier für die Jahre ab (einschließlich) 2005 eine Gesetzesänderung eingetreten, wie die Bw im Vorlageantrag vom 24. Juli 2006 fragt. Diese Änderung ist gemäß § 124b Z 98 EStG 1988 erstmalig bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2005 anzuwenden. Für die Veranlagungsjahre bis einschließlich 2004 war dagegen folgender dritter Satz des § 33 Abs 2 EStG 1988 idF BGBl 1993/818 maßgebend: *"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."* Mit dieser früheren, allerdings nur näherungsweise Regelung, wurde ein ähnliches Regelungsziel angestrebt wie mit der nunmehrigen Regelung: Der Pensionistenabsetzbetrag (und der Arbeitnehmer- und der Verkehrsabsetzbetrag gemäß § 33 Abs 5 EStG 1988) wird nicht für die Stellung als Pensionist (bzw Arbeitnehmer) als solche gewährt, sondern für denjenigen Teil der Einkünfte, die Pensionsbezüge (bzw Bezüge als Arbeitnehmer) darstellen.

Die von der Bw für das Jahr 2005 zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und aus Kapitalvermögen sind zum Zwecke der Ermittlung der Tarifsteuer zusammenzurechnen und ergeben vermindert um die Sonderausgaben das zu versteuernde Einkommen. Die auf dieses Einkommen zum laufenden Tarif des § 33 Abs 1 EStG 1988 entfallende Steuer wird kausal sowohl von den Pensionsbezügen (Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit) als auch von den Einkünften aus Kapitalvermögen verursacht. Nach der Kausalitätsregel ist keine eindeutige Zuordnung dieser Tarifsteuer von 302,78 € möglich, denn sowohl beim Wegdenken der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als auch beim Wegdenken der Einkünfte aus Kapitalvermögen wäre die Tarifsteuer (wegen Unterschreiten der 10.000 € Grenze gemäß § 33 Abs 1 EStG 1988 idF BGBl I 2004/57) jeweils Null.

Aufgrund des dritten Satzes von § 33 Abs 2 EStG 1988 idF BGBl I 2004/57 ist es aber nötig, die auf die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit entfallende Steuer zu ermitteln: Dies ist – wie in der Begründung zur Berufungsvorentscheidung dargestellt – mittels einer Aliquotierung (prozentmäßigen Verteilung) vorzunehmen und ergibt 181,59 €.

Insoweit der Pensionistenabsetzbetrag, der bis zu 400 € betragen könnte, das Ausmaß von 181,59 € übersteigt, ist er gemäß § 33 Abs 2 Satz 3 EStG 1988 idF BGBl I 2004/57 nicht abzugsfähig; das heißt es können nur 181,59 € als Pensionistenabsetzbetrag abgezogen werden.

Dies ist im angefochtenen Einkommensteuerbescheid vom 17. März 2006 geschehen. Der Abzug eines höheren Pensionistenabsetzbetrages ist gesetzlich nicht möglich, weshalb dem Berufungsbegehren der Bw nicht entsprochen werden kann und die Berufung abzuweisen ist.

Laut den Ausführungen in der Rechtsmittelschrift vom 24. Juli 2006 seien die Kapitalerträge der Bw um 1.077,48 € zu klein gewesen, um einen Pensionistenabsetzbetrag von 400 € (für 54,18%) zu erhalten.

Damit mag die Bw zwar recht haben:

- Aber die um 1.077,48 € höhere Kapitaleinkünfte hätten wegen der 38,33%igen Progression im gegenständlichen Einkommensbereich eine um ca 413 € höhere Tarifsteuer bewirkt; insgesamt daher ca 716 €. Der sogenannte Schatteneffekt bei progressiven Einkommensteuertarifen hätte die durchschnittliche (aliquote) Belastung der bisherigen Einkommenshöhe durch die 1.077,48 € an zusätzliche Einkünften erhöht. Insgesamt hätte für die Bw daraus keine höhere, sondern eine geringere Steuergutschrift (aus KESt-Anrechnung) resultiert.
- Überdies sind der Besteuerung die tatsächlichen und nicht fiktive Sachverhalte im Veranlagungsjahr zugrunde zu legen.

Ergeht auch an Finanzamt X zu St.Nr. Y

Wien, am 27. April 2007