



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des X, Adr., vom 6. Juli 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Judenburg Liezen vom 27. Juni 2011 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2010 entschieden:

Der Berufung wird im Umfang der Berufungsvorentscheidung teilweise Folge gegeben.

Das Mehrbegehr wird als unbegründet abgewiesen.

Hinsichtlich der Berechnung der Bemessungsgrundlage und der Höhe der Abgabe wird auf die in der Berufungsvorentscheidung vom 6. Oktober 2011 enthaltenen Feststellungen verwiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Abgabenerklärung vom 27. April 2011 gab der Berufungswerber (kurz Bw.) für das Kalenderjahr 2010 im Inland zu versteuernde Pensionsbezüge in Höhe von 23.690,42 € und eine Rente aus Deutschland in Höhe von 15.393,12 € bekannt.

Die Arbeitnehmerveranlagung ergab unter Berücksichtigung der ausländischen Einkünfte bei der Berechnung des Durchschnittssteuersatzes (Progressionsvorbehalt) eine Steuernachforderung von 5.345,37 €.

Gegen diese Festsetzung wurde Berufung eingebracht und der Pensionisten- und der Alleinverdienerabsetzbetrag geltend gemacht. Ebenfalls wurde die Berechnung der außergewöhnlichen Belastungen bei Behinderung der Ehegattin und der Tochter bemängelt.

Hinsichtlich der deutschen Rentenbezüge verwies der Bw. darauf, dass diese voraussichtlich in Deutschland versteuert würden und er dann die in Österreich geleisteten Steuerzahlungen zurückfordern müsse. In einer weiteren Eingabe machte er noch geltend, dass die im Inland zu versteuernden Pensionseinkünfte richtigerweise nur 23.596,80 betragen hätten.

Im Berufungsverfahren wurden ein Nachweis über die Höhe einer deutschen Rente der Ehefrau, die Bescheinigung des Bundessozialamtes über den Grad der Behinderung der Ehefrau und eine Aufstellung der tatsächlichen Kosten im Zusammenhang mit der Behinderung von Frau und Tochter vorgelegt.

Die Berufungsvorentscheidung vom 6. Oktober 2011 trug dem Begehren insofern Rechnung, als die im Inland zu versteuernden Pensionsbeträge richtiggestellt wurden, der Alleinverdienerabsetzbetrag und die Kosten auf Grund der Behinderungen unter Berücksichtigung des Pflegegeldes für die Tochter gewährt wurden. Hinsichtlich des Pensionistenabsetzbetrages wurde darauf verwiesen, dass dieser nicht anzusetzen sei, weil die Pensionseinkünfte gesamt (die dt. Pensionsbezüge seien als Teil des Welteinkommens bei der Berechnung miteinzubeziehen) über 25.000,00 € lägen.

Im Vorlageantrag wandte sich der Bw. nur mehr gegen die Einbeziehung der deutschen Bundesrente in die Bemessungsgrundlage für den Durchschnittsteuersatz. Er meinte, dass seine deutsche Rente damit zweimal versteuert werden würde, er für seine deutsche Pension insgesamt 3.440,86 € (Deutschland und Österreich zusammengerechnet) an Steuern bezahlt habe und das Doppelbesteuerungsabkommen gerade dies verhindern sollte. Er beantragte den Ansatz eines Steuersatzes von 16,36%.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist nur mehr, ob es durch die Einbeziehung der deutschen Bundesrente bei der Berechnung des österreichischen Steuersatzes zu einer Doppelbesteuerung kommt. Hinsichtlich der übrigen Berufungspunkte (außergewöhnliche Belastung, Alleinverdiener-, Pensionistenabsetzbetrag, Höhe der inländischen Rente) erfolgte bereits mit Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes vom 6. Oktober 2011 eine teilweise Stattgabe der Berufung, welcher sich der Unabhängige Finanzsenat anschließt, sodass diesbezüglich auf diese Entscheidung verwiesen werden kann.

Unstrittig ist, dass der Bw. 2010 nur in Österreich einen Wohnsitz innehatte und daher im Sinne des [§ 1 Abs. 2 EStG 1988](#) in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig ist. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte. Nach [§ 2](#)

[ESTG 1988](#) unterliegt das gesamte in- und ausländische Einkommen der Einkommensteuer (Welteinkommen).

Im gegenständlichen Fall erhielt der Bw. neben den im Inland zu besteuernden Pensionseinkünften auch eine Rente aus der gesetzlichen Sozialversicherung in der Bundesrepublik Deutschland, wie dies aus dem Bescheid des deutschen Finanzamtes vom 1. August 2011 hervorgeht. Es handelt sich dabei nach dem vorgelegten Rentenbescheid vom 12. Jänner 2006 um eine Altersrente wegen Arbeitslosigkeit oder nach Altersteilzeitarbeit der Deutschen Rentenversicherung Bund. Der Rentenanspruch gründet sich auf Beitragszahlungen zu einer ausländischen Pflichtversicherung (§ 237 Abs. 1 Sozialgesetzbuch (SGB), VI. Buch), die damit einer inländischen gesetzlichen Sozialversicherung entspricht und sind die Einkünfte nach dem österreichischen Recht grundsätzlich als solche im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 3 lit. c ESTG 1988 als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu beurteilen.

Zur Vermeidung von Mehrfachbesteuerungen in mehreren Staaten dienen Doppelbesteuerungsabkommen. Diese entfalten bloß eine Schrankenwirkung insofern, als sie eine sich aus dem innerstaatlichen Steuerrecht ergebende Steuerpflicht begrenzen. Ob Steuerpflicht besteht, ist also zunächst stets nach innerstaatlichem Steuerrecht zu beurteilen. Ergibt sich aus dem innerstaatlichem Steuerrecht eine Steuerpflicht, ist in einem zweiten Schritt zu beurteilen, ob das Besteuerungsrecht durch ein Doppelbesteuerungsabkommen eingeschränkt wird (VwGH 29.7.2010, [2010/15/0021](#); VwGH 25.9.2001, [99/14/0217](#)).

Das Abkommen zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, BGBl III 182/2002, (DBA-Deutschland), gilt für Personen, die in einem Vertragsstaat oder in beiden Vertragsstaaten ansässig sind.

In diesem Fall weist [Art. 18 Abs. 2 des DBA-Deutschland](#) für Renten aus der gesetzlichen deutschen Sozialversicherung Deutschland das alleinige Besteuerungsrecht zu. Nach dem Bescheid des Finanzamtes Y vom 1. August 2011 wurde der Bw. auch tatsächlich als beschränkt Steuerpflichtiger mit seinen dt. Rentenbezügen in Höhe von 15.393 € mit einer Einkommensteuer in Höhe von 1.704 € belastet.

In Österreich sind diese Einkünfte nach [Art. 23 Abs. 2 lit. a DBA-Deutschland](#) von der Steuer befreit. Gemäß [Art. 23 Abs. 2 lit. d DBA-Deutschland](#) hat Österreich jedoch das Recht, bei der Festsetzung der Steuer für das inländische Einkommen die deutschen Pensionsbezüge zu berücksichtigen (Befreiungsmethode unter Progressionsvorbehalt). Dieser Artikel lautet: „Einkünfte oder Vermögen einer in der Republik Österreich ansässigen Person, die nach dem Abkommen von der Besteuerung in der Republik Österreich auszunehmen sind, dürfen

gleichwohl in der Republik Österreich bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen oder Vermögen der Person einbezogen werden.“

Durch die Anwendung dieses Progressionsvorbehaltes wird die deutsche Pension nicht nochmals besteuert, wie dies der Bw. vermeint, sondern wird jener Steuersatz ermittelt, der zum Tragen käme, wenn alle Einkünfte aus inländischen Quellen stammen würden. Bei Berechnung des Progressionsvorbehaltes wird das Gesamteinkommen nach den Vorschriften des österreichischen EStG ermittelt (VwGH 23.10.1997, [96/15/0234](#)). Gemäß [§ 33 Abs. 11 EStG 1988](#) gilt: „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.“

Der Progressionsvorbehalt soll verhindern, dass durch eine Aufteilung der Einkünfte auf zwei verschiedene Staaten grundsätzlich ein in beiden Staaten niedrigerer Tarif zur Anwendung gelangt und daraus ein Vorteil gegenüber demjenigen entsteht, der die gleiche Summe ausschließlich aus inländischen Quellen erhält. Bei grenzüberschreitenden Sachverhalten soll nämlich grundsätzlich eine Besteuerung erreicht werden, wie sie auch bei rein innerstaatlichen Sachverhalten vorgenommen wird (VwGH 25.9.2001, [99/14/0217](#); VwGH 24.5.2007, [2004/15/0051](#)). Dies gebietet schon der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung.

In diesem Sinne wurde auch zu Recht der Pensionistenabsetzbetrag auf Grund der Einschleifregelung des [§ 33 Abs. 6 EStG 1988](#) vom Finanzamt nicht berücksichtigt. Die unter Progressionsvorbehalt stehende deutsche Altersrente gehört als Teil des Welteinkommens ([§ 2 Abs. 2 EStG 1988](#)) zu den im Sinne des [§ 33 Abs. 6 EStG 1988](#) zu versteuernden Pensionseinkünften und ist daher - wie auch im Falle der Einschleifregelung bei den Sonderausgaben nach [§ 18 Abs. 3 Z 2 EStG 1988](#) (vgl. VwGH 24.5.2007, [2004/15/0051](#)) – bei der Einschleifung des Pensionistenabsetzbetrages zu berücksichtigen (vgl. UFS RV/0441-I/07; RV/0430-W/08; RV/0470-G/08).

Da das Gesetz nicht vorsieht, dass die ausländischen Einkünfte nach [§ 25 Abs. 1 Z 3 lit. c EStG 1988](#) nur mit einem bestimmten Anteil bei der Berechnung des progressiven Steuersatzes einzubeziehen sind, kann auch der Hinweis des Bw., dass die Rente in Deutschland zum Teil als steuerfrei behandelt wird, nicht dazu führen, dass dies bei der Steuersatzermittlung zu berücksichtigen ist (vgl. VwGH 23.10.1997, [96/15/0234](#); VwGH 14.12.2006, [2005/14/0099](#) bzgl. steuerfreien Tilgungsanteilen und steuerpflichtigen Ertragsanteilen einer deutschen Rente).

In der Anwendung des Progressionsvorbehaltes ist keine Doppelbesteuerung der ausländischen Einkünfte zu sehen. Lediglich die im Inland zu versteuernden Einkünfte wurden gemäß der im innerstaatlichen Recht normierten Verpflichtung, die Auslandseinkünfte für die Steuersatzermittlung heranzuziehen, abkommenskonform mittels eines Durchschnittsteuersatzes der Besteuerung unterzogen, weshalb über die Berufung spruchgemäß zu entscheiden war.

Aufzuklären bleibt noch ein Missverständnis des Bw., der meint, in beiden Staaten „Progressionssteuer“ bezahlen zu müssen, wie dies aus seinem Schreiben vom 15. Oktober 2012 hervorgeht. In Deutschland unterliegen seine Einkünfte aus der Altersrente in Höhe von 15.393 € nur der beschränkten Steuerpflicht, was eine Steuerleistung von 1.704 € und einen Solidaritätszuschlag von 5.5% in Höhe von 93,72 €, also eine Gesamtbela stung von 1.797,72 €, nach sich zieht. Der Progressionsvorbehalt mit der Ermittlung des Durchschnittsteuersatzes kommt nur in Österreich zur Anwendung.

Graz, am 29. Oktober 2012