



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Peter Rumpf, Wirtschaftstreuhänder, 8020 Graz, Keplerstraße 49, vom 8. Februar 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Deutschlandsberg Leibnitz Voitsberg vom 25. Jänner 2008 betreffend Einkommensteuer für 2006 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) erzielte im verfahrensgegenständlichen Zeitraum ausschließlich ausländische Pensionseinkünfte. Diese setzen sich zusammen aus

- Einkünften in Höhe von 20.862,16 Euro, welche gemäß Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) der Anrechnungsmethode unterliegen,

und

- Einkünften in Höhe von 18.059,76 Euro, welche gemäß DBA der Befreiungsmethode (unter Progressionsvorbehalt) unterliegen.

Im Einkommensteuerbescheid für 2006 vom 25. Jänner 2008 wurde kein Pensionistenabsetzbetrag (PAB) berücksichtigt.

Dagegen brachte der Bw. in der Berufung vom 8. Februar 2008 vor, dass sich sein in Österreich steuerpflichtiges Einkommen innerhalb der Einschleifgrenzbeträge für den PAB

bewege. Das Finanzamt werde daher ersucht, den PAB zu berücksichtigen bzw. darzulegen, auf welcher rechtlichen Grundlage die diesbezügliche Nichtberücksichtigung erfolgt sei.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung vom 21. Februar 2008 wies das Finanzamt darauf hin, dass die der Befreiungsmethode (unter Progressionsvorbehalt) unterliegenden Einkünfte einer Pension aus einer gesetzlichen inländischen Sozialversicherung entsprechen und daher unter § 25 Abs. 1 Z 3 lit. c EStG 1988 fallen würden. Die Rentenbezüge des Bw. würden somit insgesamt mehr als 25.000,00 Euro betragen, weshalb ihm der PAB nicht zustünde.

Dagegen brachte der Bw. im Vorlageantrag vom 20. März 2008 vor, dass für die Einschleifung des PAB nur Einkünfte zu berücksichtigen seien, welche in Österreich der Steuerpflicht unterliegen. Eine Berücksichtigung der ausländischen Rentenbezüge sowohl beim Progressionsvorbehalt als auch beim PAB bedeute aber eine unzulässige Doppelbesteuerung.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. 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.

Bei den unter Progressionsvorbehalt befreiten Pensionseinkünften des Bw. handelt es sich um eine Altersrente der Bundesversicherungsanstalt für Angestellte. Diese entspricht einer Pension einer inländischen gesetzlichen Sozialversicherung (sie beruht auf gesetzlicher Beitragspflicht, auf sie besteht bei Erfüllung der gesetzlichen Voraussetzungen ein Rechtsanspruch, und sie wird wiederkehrend - in Monatsbeträgen - ausbezahlt).

2. 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 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.

Gegen die Einschleifregelung des § 33 Abs. 6 EStG 1988 bestehen keine nationalen verfassungsrechtlichen Bedenken (vgl. VfGH 3.3.2003, B 1302/02).

3. § 2 EStG 1988 bildet die innerstaatliche Rechtsgrundlage für den Progressionsvorbehalt. Danach unterliegt das gesamte in- und ausländische Einkommen des Steuerpflichtigen (Welteinkommen) der Einkommensteuer, wobei das Einkommen nach österreichischem Einkommensteuerrecht ermittelt wird (vgl. VwGH 24.5.2007, 2004/15/0051, mit weiterführenden Literaturnachweisen).

4. Wie erwähnt, handelt es sich bei den unter Progressionsvorbehalt befreiten Pensionseinkünften um Bezüge aus der deutschen gesetzlichen Sozialversicherung.

Gemäß Art. 18 Abs. 2 DBA-BRD kommt das Besteuerungsrecht für derartige Bezüge Deutschland zu. Gemäß Art. 23 Abs. 2 lit. a DBA nimmt Österreich als Ansässigkeitsstaat diese Einkünfte von der Besteuerung aus. Gemäß Art. 23 Abs. 2 lit. d DBA dürfen aber die von der Besteuerung ausgenommenen Einkünfte gleichwohl in Österreich bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen der Person einbezogen werden (sog. Progressionsvorbehalt).

5. Die von der Bundesversicherungsanstalt für Angestellte bezogene Altersrente in Höhe von 18.059,76 Euro unterliegt daher gemäß § 2 Abs. 2 EStG 1988 der österreichischen Einkommensteuer und ist bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen des Bw. einzubeziehen (Progressionsvorbehalt).

6. Für Zwecke der zutreffenden Besteuerung der Inlandseinkünfte auf der Grundlage des bestehenden Progressionsvorbehalts sind zunächst das gesamte vom Bw. bezogene in- und ausländische Einkommen (Welteinkommen) iSd § 2 Abs. 2 EStG 1988 und die auf dieses Einkommen entfallende österreichische Einkommensteuer zu ermitteln, als ob kein Doppelbesteuerungsabkommen anzuwenden wäre.

7. Gemäß § 33 Abs. 11 EStG 1988 erfolgt in Fällen progressionserhöhender steuerfreier Einkünfte auf Grund von DBA der Abzug der Absetzbeträge erst von jener Steuer, welche ohne Berücksichtigung von Absetzbeträgen unter Berücksichtigung des Progressionsvorbehalts ermittelt wird. Von dieser (Tarif-)Steuer werden sodann die Absetzbeträge abgezogen (vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer - Kommentar, § 33 Tz 15).

Diese Regelung ist aus Gründen des Gemeinschaftsrechts auch schon bereits im verfahrensgegenständlichen Zeitraum anzuwenden (vgl. UFS 9.9.2008, RV/1953-W/04).

8. Vor diesem Hintergrund ist der Unabhängige Finanzsenat zur Auffassung gelangt, dass auf Grund der Höhe des aus den Pensionsbezügen resultierenden Einkommens des Bw. (mehr als 25.000 Euro) ein PAB - richtigerweise - nicht zu berücksichtigen ist.

Der Bw. bekämpft die Berücksichtigung der unter Progressionsvorbehalt befreiten Altersrente bei der Einschleifung des PAB mit dem Argument, dass diese in Österreich nicht der Steuerpflicht unterliege, und rügt diesbezüglich eine „Doppelbesteuerung“.

Dem kann der Unabhängige Finanzsenat aber nicht folgen:

Zwar ist im vorliegenden Fall Einkommensteuer tatsächlich lediglich von einem "Einkommen" in Höhe von 20.802,16 Euro festzusetzen und zu erheben. Dessen ungeachtet handelt es sich bei der unter Progressionsvorbehalt befreiten Altersrente aber um dem Grunde nach in Österreich steuerpflichtige (und in diesem Sinne sehr wohl um "zu versteuernde") Pensionsbezüge (Teile des Welteinkommens gemäß § 2 Abs. 2 EStG 1988). Diese sind daher – wie auch im Falle des Selbstbehaltes gemäß § 34 Abs. 4 EStG 1988 (vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer - Kommentar, § 34 Abs. 2 bis 5 Tz 4, und die dort zit. Judikatur) und der Einschleifregelung des § 18 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 (vgl. VwGH 24.5.2007, 2004/15/0051) – auch bei der Einschleifung des PAB zu berücksichtigen. Bei grenzüberschreitenden Sachverhalten soll nämlich grundsätzlich eine Besteuerung erreicht werden, wie sie auch bei rein innerstaatlichen Sachverhalten vorgenommen wird. Demnach erfordert aber auch der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung die Berücksichtigung der befreiten Auslandseinkünfte bei der Einschleifregelung bezüglich des PAB.

Wie das Finanzamt zutreffend erkannt hat, ist die Einschleifung des PAB daher von jenen Pensionsbezügen zu bemessen, die dem Welteinkommen zu Grunde liegen, und zwar unabhängig davon, ob ein Teil der Pensionsbezüge solche sind, die als Auslandseinkünfte auf Grund eines DBA freigestellt sind. Für die Einschleifung des PAB ist es also völlig unerheblich, dass ein Teil der Pensionsbezüge laut DBA von der Einkommensteuer auszunehmen ist. Art. 23 DBA-BRD schließt somit ein Miteinbeziehen der Auslandseinkünfte (auch) für Zwecke der Berechnung der Einschleifung bezüglich des PAB mit ein (vgl. VwGH 24.5.2007, 2004/15/0051, und die dort angestellten Überlegungen zur Einschleifregelung des § 18 Abs. 3 Z 2 EStG 1988).

Die vom Bw. vertretene Ansicht hätte hingegen zur Folge, dass die verfahrensgegenständlichen Pensionsbezüge ganz unterschiedlich behandelt würden, je nachdem, ob sie von einer inländischen oder von einer ausländischen Anstalt ausbezahlt werden. Würden die Rentenbezüge von einer inländischen Anstalt ausbezahlt, käme der Pensionistenabsetzbetrag (unbestritten) nicht zum Abzug. Nichts anderes hat aber auch im vorliegenden Fall zu gelten. Gerade mit der dem angefochtenen Bescheid zugrunde liegenden Interpretation des § 33 Abs. 6 EStG 1988 wird jene Ungleichbehandlung vermieden, die sich bei der vom Bw. vertretenen Auslegung im Falle einer Auszahlung der verfahrensgegenständlichen Pensionsbezüge durch eine inländische Anstalt ergeben würde.

Es bestehen keinerlei Anhaltspunkte, dass der Gesetzgeber ein solches Ergebnis herbeiführen wollte.

9. Laut Aktenlage wurde die Einkommensteuerberechnung im angefochtenen Bescheid anders vorgenommen als noch für das Vorjahr. Soweit aus den Verwaltungsakten ersichtlich, liegt der unterschiedliche Rechengang der Vorjahre aber nicht in einer anderen Rechtsauffassung der Abgabenbehörde erster Instanz sondern - offenbar generell – darin begründet, dass die Rechenanlage damals die vom Bw. bei der Kennzahl 440 angegebenen Einkünfte zwar als ausländische Einkünfte, nicht aber als ausländische Renteneinkünfte erkennen und erfassen konnte.

Somit war wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 7. Jänner 2009