



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Berufungswerbers, vom 13. Jänner 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Grieskirchen Wels vom 14. Jänner 2009 betreffend die Einkommensteuer

- a) Berichtigung gemäß § 293b BAO des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2006 vom 4. Juni 2007
- b) Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2007

entschieden:

Die Berufung betreffend **2007** (lit. b) wird als unbegründet **abgewiesen**.
Der angefochtenen Bescheid bleibt unverändert.

Der Berufung betreffend **2006** (lit. a) wird **teilweise Folge** gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Abgabe betragen:

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2006	Einkommen	24.810,33 €	Einkommensteuer	5.889,60 €
			anrechenbare Lohnsteuer	<u>- 5.550,12 €</u>
Abgabenschuld				339,48 €

Entscheidungsgründe

Der im Jahr 1939 geborene Berufungswerber (in der Folge kurz Bw.) ist gelernter Koch, österreichischer Staatsbürger, hat einen Wohnsitz im Inland und bezieht seit 2001 neben einer inländischen ASVG-Pension auch eine von der Sozialversicherungsverwaltung (social security administration) der Vereinigten Staaten von Amerika bezahlte Pension. Der Bw. teilte der Berufungsbehörde dazu über deren Vorhalt vom 16. September 2009 mit Schriftsatz vom 22. September 2009 mit, dass seine aus den USA bezogene Pension aus seiner Tätigkeit im Gastgewerbe bei mehreren Arbeitgebern resultiere. In den USA habe er keinen Wohnsitz. Er besitze auch keine Staatsbürgerschaft außer der Österreichs.

Mit den beiden Pensionen wurde der Bw. in den Jahren **2001 bis 2004** zur Einkommensteuer veranlagt, wobei die aus den USA stammende Pension nach der Befreiungsmethode lediglich beim Steuersatz der inländischen Einkünfte erhöhend berücksichtigt wurde.

Bei der Veranlagung für das Jahr **2005** bezog das Finanzamt zunächst im Erstbescheid vom 6. Juni 2006 die aus den USA stammende Pension in die Bemessungsgrundlage ein und rechnete die von den USA einbehaltene Einkommensteuer auf die inländische Einkommensteuer mit dem Betrag an, der der in den USA gezahlten Steuer vom Einkommen entspricht (Anrechnungsmethode mit Anrechnungshöchstbetrag).

Für das erste Berufungsjahr **2006** wies der Bw. in der **Einkommensteuererklärung** unter der Kennzahl ausländische Pensionsbezüge 440 auf die Beilage hin füllte das Formular wie folgt aus: „überwiesen € 1.446,86“ und ergänzte darunter „Steuer bezahlt \$ 621,60“.

In Punkt 1 der genannten Beilage führte der Bw. zu
„Zeile Nr. 440/Pension USA, netto \$ 1.814,40 (US-Steueraufkommen \$ 621,60)“ aus:
*„Ich ersuche Sie, die Euro-Umrechnung selbst vorzunehmen und einzutragen, weil ich den vom Finanzamt festgesetzten Kurs für diese Berechnung nicht kenne.
 Die Netto-Überweisungen betrugen 2006 total € 1.446,86. Als Nachweis lege ich die Kontoauszüge aus dem Umsatz-Archiv der Volksbank Wels bei.
 Der Durchschnitts-Umtauschkurs der Überweisungen errechnet sich mit 1,25. „*

Mit **Bescheid** vom **4. Juni 2007** setzte das Finanzamt die **Einkommensteuer** für das Jahr **2006** zunächst nach der Anrechnungsmethode im Wesentlichen wie folgt fest:

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	stpfl. Bezüge (245)	
PENSIONSVERSICHERUNGSANSTALT lt. Lohnzettel	24.948,81 €	
Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug	1.446,85 €	26.395,66 €
Veranlagungsfreibetrag (§ 41 (3) EStG 1988)		<u>-13,15 €</u>
Gesamtbetrag der Einkünfte		26.382,51

		€
Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988):		
Pauschbetrag für Sonderausgaben		-60,00 €
Kirchenbeitrag		-78,48 €
außergewöhnliche Belastungen:		
Aufwendungen vor Abzug des Selbstbehaltes (§ 34 (4) EStG 1988)		-74,00 €
Selbstbehalt		74,00 €
Einkommen		26.244,03 €
Die Einkommensteuer für die Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt:		
$(26.244,03 \text{ €} - 25.000,00 \text{ €}) \times 11.335,00 \text{ €} / 26.000,00 \text{ €} + 5.750,00 \text{ €}$		6.292,35 €
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge		6.292,35 €
Alleinvertienerabsetzbetrag		-364,00 €
Verkehrsabsetzbetrag		-291,00 €
Arbeitnehmerabsetzbetrag		-54,00 €
Steuer für den Durchschnittssteuersatz		5.583,35 €
Durchschnittssteuersatz $(5.583,35 \text{ €} / 26.244,03 \text{ €} \times 100)$		21,27 %
Steuer sonstige Bezüge wie zB 13. und 14. Bezug (220) nach Abzug der darauf entfallenden SV-Beiträge (225) und des Freibetrages von 620,00 € mit 6 %		212,29 €
Einkommensteuer		5.795,64 €
ausländische Steuer		-304,94 €
anrechenbare Lohnsteuer (260)		<u>-5.550,12 €</u>
festgesetzte Einkommensteuer		-59,42 €

Für das zweite Berufungsjahr **2007** wies der Bw. in der **Einkommensteuererklärung** als ausländische Einkünfte wiederum unter Hinweis auf die Beilage die Pension aus den USA aus und füllte das Formular wie folgt aus: „überwiesen € 1.370,20“ und ergänzte darunter „Steuer bezahlt \$ 643,20“ und machte einen Pfeil von der Zeile „In den Einkünften sind nicht enthalten: Unter Progressionsvorbehalt steuerbefreite Auslandseinkünfte“ zur Formularzeile „Zur Vermeidung der Doppelbesteuerung ist ... Steuer anzurechnen in Höhe von“..

In Punkt 1 der genannten Beilage führte der Bw. zu

„Zeile Nr. 440/Pension USA, netto \$ 1.876,80

Anrechenbares US-Steueraufkommen \$ 643,20)“ aus:

„Ich ersuche Sie, die Euro-Umrechnung selbst vorzunehmen und einzutragen, weil ich den vom Finanzamt festgesetzten Kurs für diese Berechnung nicht kenne.“

Die Netto-Überweisungen betrugen 2007 total € 1.370,20.

Als Nachweis lege ich die Kontoauszüge aus dem Umsatz-Archiv der Volksbank Wels bei.
Der Durchschnitts-Umtauschkurs der Überweisungen errechnet sich mit 1,37,

Mit **Bescheid** vom **14. Mai 2008** setzte das Finanzamt auch die **Einkommensteuer** für das Jahr **2007** zunächst nach der Anrechnungsmethode im Wesentlichen wie folgt fest:

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	stpfl. Bezüge (245)	
PENSIONSVERSICHERUNGSANSTALT lt. Lohnzettel	25.322,80 €	
Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug	1.772,89 €	27.095,69 €
Gesamtbetrag der Einkünfte		27.095,69 €
Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988):		
Pauschbetrag für Sonderausgaben		-60,00 €
Kirchenbeitrag		-78,48 €
außergewöhnliche Belastungen:		
Aufwendungen vor Abzug des Selbstbehaltes (§ 34 (4) EStG 1988)		-69,00 €
Selbstbehalt		69,00 €
Einkommen		26.957,21 €
Die Einkommensteuer für die Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt:		
$(26.957,21 \text{ €} - 25.000,00 \text{ €}) \times 11.335,00 \text{ €} / 26.000,00 \text{ €} + 5.750,00 \text{ €}$		6.603,27 €
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge		6.603,27 €
Alleinvertdienerabsetzbetrag		-364,00 €
Pensionistenabsetzbetrag		0,00 €
Steuer für den Durchschnittssteuersatz		6.239,27 €
Durchschnittssteuersatz $(6.239,27 \text{ €} / 26.957,21 \text{ €} \times 100)$		23,15 %
Steuer sonstige Bezüge wie zB 13. und 14. Bezug (220) nach Abzug der darauf entfallenden SV-Beiträge (225) und des Freibetrages von 620,00 € mit 6 %		215,86 €
Einkommensteuer		6.455,13 €
ausländische Steuer		-410,42 €
anrechenbare Lohnsteuer (260)		-5.716,46 €
festgesetzte Einkommensteuer		328,25 €

Mit **Bescheiden** vom **14. Jänner 2009** berichtigte das Finanzamt gemäß **§ 293b BAO** die **Einkommensteuerbescheide** der Jahre 2005 vom 6. Juni 2006 und **2006 vom 4. Juni 2007** und begründete dies wie folgt:

Gemäß dem anzuwendenden Doppelbesteuerungsabkommen Österreich - USA seien Ruhegehälter aus der gesetzlichen Sozialversicherung in Österreich unter Progressionsvorbehalt steuerbefreit.

Erklärung „unter Progressionsvorbehalt“: Die ausländischen Ruhebezüge dürfen lediglich zur Ermittlung des Steuersatzes herangezogen werden, mit dem die inländischen Bezüge versteuert werden.

Da das Besteuerungsrecht der amerikanischen Pension den USA zukomme, könnten allfällige einbehaltene Steuern nicht auf die österreichische Steuer angerechnet werden.

Nach Klärung der Anwendung des Doppelbesteuerungsabkommens durch den Fachbereich seien daher die amerikanischen Einkünfte (wie in den Vorjahren) unter der Kennzahl 440 in der Erklärung anzuführen. Die Einkünfte seien brutto (Überweisungsbetrag + ausländ. Steuer) zu erklären.

Die Begründung für das streitgegenständliche Jahr 2006 wurde noch wie folgt ergänzt:

Im Zuge einer Nachkontrolle sei weiters festgestellt worden, dass die amerikanischen Ruhegehälter netto erklärt und dementsprechend erfasst worden seien. Die erklärten Überweisungsbeträge seien daher um die in der Beilage der Erklärung ersichtliche Steuer erhöht worden.

Bei der Veranlagung 2006 seien zusätzlich jene Absetzbeträge berücksichtigt worden, die nur bei aktiven Dienstnehmern zur Anwendung kommen. Im Zuge der Bescheidberichtigung erfolge daher eine Richtigstellung durch Berücksichtigung des Pensionistenabsetzbetrages unter Anwendung der einkommensabhängigen Einschleifregelung.

Mit dem genannten **Bescheid gemäß § 293b BAO** vom **14. Jänner 2009** setzte das Finanzamt die **Einkommensteuer** für das **Jahr 2006** wie folgt fest:

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	
Pensionsversicherungsanstalt steuerpflichtige Bezüge	24.948,81 €
Gesamtbetrag der Einkünfte	24.948,81 €
Sonderausgaben:	
Pauschbetrag für Sonderausgaben	-60,00 €
Kirchenbeitrag	-78,48 €
außergewöhnliche Belastungen:	
Aufwendungen vor Abzug des Selbstbehaltes (§ 34 Abs. 4 EStG 1988)	-74,00 €
Selbstbehalt	74,00 €
Einkommen	24.810,33 €
Die Einkommensteuer für die Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt:	
Ermittlung der Einkommensteuer unter Berücksichtigung der ausländischen Einkünfte	

Einkommen	24.810,33 €
ausländische Einkünfte	<u>1.942,55 €</u>
Bemessungsgrundlage für den Durchschnittssteuersatz	26.752,88 €
$(26.752,88 \text{ €} - 25.000,00 \text{ €}) \times 11.335,00 \text{ €} / 26.000,00 \text{ €} + 5.750,00 \text{ €}$	<u>6.514,19 €</u>
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	6.514,19 €
Alleinverdienerabsetzbetrag	-364,00 €
Pensionistenabsetzbetrag	<u>- 9,48 €</u>
Steuer für den Durchschnittssteuersatz	6.140,71 €
Durchschnittssteuersatz $(6.140,71 \text{ €} / 26.752,88 \text{ €} \times 100)$	22,95 %
Durchschnittssteuersatz 22,95 % v. 24.810,33 €	5.693,97 €
Steuer sonstige Bezüge wie zB 13. und 14. Monatsbezug (220) nach Abzug des darauf entfallenden SV-Beitrages (225) und des Freibetrages von 620,00 € mit 6 %	212,29 €
Einkommensteuer	5.906,26 €
anrechenbare Lohnsteuer	<u>-5.550,12 €</u>
festgesetzte Einkommensteuer	356,14 €
bisher festgesetzte Einkommensteuer Erstbescheid	59,42 €

Mit weiteren **Bescheiden** vom **14. Jänner 2009** hob das Finanzamt gemäß **§ 299 BAO** den **Einkommensteuerbescheid 2007 vom 14. Mai 2008** wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit auf und begründete dies unter Hinweis auf die Auswirkungen des **neuen Sachbescheides** vom **14. Jänner 2009**, der im Wesentlichen lautet wie folgt:

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	stpfl. Bezüge (245)	
PENSIONSVERSICHERUNGSANSTALT lt. Lohnzettel	25.322,80 €	25.322,80 €
Gesamtbetrag der Einkünfte		25.322,80 €
Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988):		
Pauschbetrag für Sonderausgaben		-60,00 €
Kirchenbeitrag		-78,48 €
außergewöhnliche Belastungen:		
Aufwendungen vor Abzug des Selbstbehaltes (§ 34 (4) EStG 1988)		-69,00 €
Selbstbehalt		69,00 €
Einkommen		25.184,32 €

Die Einkommensteuer wird unter Berücksichtigung der ausländischen Einkünfte wie folgt ermittelt:		
Einkommen		25.184,32 €
ausländische Einkünfte		<u>1.839,79 €</u>
Bemessungsgrundlage für den Durchschnittssteuersatz		27.024,11 €
$(27.024,11 \text{ €} - 25.000,00 \text{ €}) \times 11.335,00 \text{ €} / 26.000,00 \text{ €} + 5.750,00 \text{ €}$		6.632,43 €
Durchschnittssteuersatz $(6.632,43 \text{ €} / 27.024,11 \text{ €} \times 100)$		24,54 %
Durchschnittssteuersatz 24,54 % von	25.184,32 €	6.180,23 €
Alleinverdienerabsetzbetrag		-364,00 €
Pensionistenabsetzbetrag		0,00 €
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge		5.816,23 €
Steuer sonstige Bezüge wie zB 13. und 14. Bezug (220) nach Abzug der darauf entfallenden SV-Beiträge (225) und des Freibetrages von 620,00 € mit 6 %		215,86 €
Einkommensteuer		6.032,09 €
anrechenbare Lohnsteuer (260)		-5.716,46 €
festgesetzte Einkommensteuer		315,63 €
bisher festgesetzte Einkommensteuer, Bescheid vom 14.5.2008		<u>-328,25 €</u>
Abgabengutschrift		12,62 €

Mit Schriftsatz vom **13. Jänner 2009** erhob der Abgabepflichtige **Berufung** gegen die **Einkommensteuerbescheide** der Jahre 2005, **2006 und 2007** vom 14. Jänner 2009, beantragte sinngemäß die Anrechnung der von den USA von der dort stammenden Pension einbehaltenen Steuer und begründete dies im Wesentlichen wie folgt:

Gemäß Art. 18 Abs. 1 lit. b DBA Österreich USA dürften Einkommen aus der gesetzlichen Sozialversicherung nur im Vertragsstaat besteuert werden. Um die Doppelbesteuerung zu vermeiden, werde der Betrag angerechnet, der der amerikanischen Steuer entspricht.

Die anzurechnende Steuer dürfe jedoch den Teil der vor der Anrechnung ermittelten österreichischen Steuer vom Einkommen nicht übersteigen, der auf die ausländischen Einkünfte entfällt.

Der Bw. sei erstaunt, dass mündliche aber auch schriftliche Zusagen und Auskünfte eines Finanzamtes keine Gültigkeit haben und ohne Entschuldigung beliebig geändert werden könnten. Der Bw. habe seit Beginn der Pensionszahlungen aus den USA viermal vorgesprochen (zweimal sei er sogar in den 6. Stock gebeten worden) und habe auf die Auskünfte vertraut und sich danach gerichtet. Der Bw. sei immer korrekt gewesen und habe sich bemüht, die Bestimmungen einzuhalten. Die Behauptung in einer der Begründungen des Finanzamtes, der Bw. habe sein Nettoeinkommen deklariert, weise er mit Bestimmtheit zurück. Bei jeder Steuererklärung sei das Formular SSA1042S dabei gewesen, das alle Beträge in US \$ ausweise.

Im Bescheid für 2007 vom 14. Jänner 2009 seien außerdem die ausländischen Einkünfte ohne erkennbaren Grund willkürlich von 1.772,89 auf 1.839,79 erhöht worden. Wenn die Umrechnungskurse der Grund sein sollte, werde entgegnet, dass diese für dieses Jahr bestimmt aufliegen und der Bw. diese in der Beilage jeden Jahres mitgeteilt habe.

Als Pensionist und Alleinverdiener kämpfe er um jeden Euro. Die österreichische Pension des Bw, von der zwei Personen leben müssen, betrage jetzt 1.710,42 €. Von der amerikanischen Pension blieben nach der neuen Berechnung des Finanzamtes nur 8,5/12 übrig.

Die wiederholten Bescheide (für 2005 insgesamt drei) und erst recht der Arbeitsaufwand seien dem Bw. unverständlich. Es handle sich beim Bw. um eine normale österreichische Pension und um eine „läppische“ kleine aus den USA und keine weiteren Einkünfte.

Die Änderung in den neuen Bescheiden, die ausländischen Einkünfte nach den Sonderausgaben und den außergewöhnlichen Belastungen zu reihen, sei reine Kosmetik. Für die Ermittlung des Durchschnittssatzes habe das gar keine Relevanz – die Steuerberechnung ändere sich damit nicht.

Die Erklärung des Progressionsvorbehaltes sei dem Bw. bekannt und verständlich. Berufungsgrund sei vielmehr die Behauptung, die von der Pension einbehaltene Steuer könne nicht angerechnet werden. Dies gelte möglicherweise für andere hier nicht relevante Einkommensarten.

Die „Klärung“ der Anwendung des Doppelbesteuerungsabkommens durch den Fachbereich (in Wien?) stimme so wieder nicht. Eine Ausnahme würde eine Änderung des Abkommens bedeuten. Laut Auskunft der amerikanischen Botschaft in Wien, Abteilung Social Security, sei man sich dort keiner Änderung der bilateralen Abkommen bewusst und seien auch keine neuen Verhandlungen bekannt.

Mit **Schriftsatz vom 2. März 2009** beantragte der Bw. bei Erledigung der Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2005 und 2006 bei Berechnung des Durchschnittssatzes (Anwendung des Progressionsvorbehaltes auf amerikanischen Ruhebezug) § 33 Abs. 11 EStG 1988 in der ab 2007 geltenden Fassung anzuwenden.

In diesem Zusammenhang wies der Bw. darauf hin, dass er bereits in den Einkommensteuererklärungen alle Einkünfte offengelegt habe (s. SSA-1042S) und daher nach den ursprünglichen Bescheiden keine neuen Bescheide erlassen hätten werden dürfen.

Die Durchführung des Art. 18 Abs. 1 lit. b des DBA Österreich USA werde in Art. 22 Abs. 3 lit. a geregelt.

Der Progressionsvorbehalt auf Grund der beiden Pensionsbezüge des Bw. berechne das Finanzamt - als dem Gesetz verpflichtete Behörde - nicht dazu, Art. 22 Abs. 3 lit. a einfach außer Kraft zu setzen und die in den USA abgezogene Steuer (Hinweis auf SSA-1042S) nicht anzurechnen.

Abschließen ersuchte der Bw. um Prüfung, ob der Progressionsvorbehalt nicht den gesetzlichen Bestimmungen dieses Doppelbesteuerungsabkommens zuwider laufe. Das Übereinkommen mit den USA habe in diesem Fall gesetzlich Vorrang. Es sei zu bedenken, dass die Abzüge von der amerikanischen Pension fast 30 % betragen. Eine zusätzliche Besteuerung in Österreich mit einem Durchschnittssteuersatz von z.B. 25 % komme damit einer Besteuerung von rund 55 % gleich. Dies sei de facto eine Doppelbesteuerung und könne daher nicht richtig sein und dem Gesetz entsprechen. Bei der Höhe des Pensionseinkommens des Bw. und einem Alleinverdiener sei dies nicht gerechtfertigt.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 22. Juli 2009 gab das Finanzamt dem Rechtsmittel des Bw. hinsichtlich des Jahres 2005 wegen der Geringfügigkeit (lediglich um 35,16 € niedrigere Abgabefestsetzung durch die Berichtigung) der Auswirkungen im gemäß § 293b BAO berichtigten Bescheid durch dessen ersatzlose Aufhebung statt.

Mit **Berufungsvorentscheidung** vom **23. Juli 2009** gab das Finanzamt dem Rechtsmittel hinsichtlich der **Einkommensteuer** für das Jahr **2006** unter Anwendung des § 33 Abs. 11 EStG 1988 mit folgender Berechnung teilweise statt:

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	
Pensionsversicherungsanstalt steuerpflichtige Bezüge (2445)	24.948,81 €
Gesamtbetrag der Einkünfte	24.948,81 €
Sonderausgaben:	
Pauschbetrag für Sonderausgaben	-60,00 €
Kirchenbeitrag	-78,48 €
außergewöhnliche Belastungen:	
Aufwendungen vor Abzug des Selbstbehaltes (§ 34 Abs. 4 EStG 1988)	-74,00 €
Selbstbehalt	74,00 €
Einkommen	24.810,33 €
Die Einkommensteuer für die Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt:	
Ermittlung der Einkommensteuer unter Berücksichtigung der ausländischen Einkünfte	
Einkommen	24.810,33 €
ausländische Einkünfte	<u>1.942,55 €</u>
Bemessungsgrundlage für den Durchschnittssteuersatz	26.752,88 €
$(26.752,88 \text{ €} - 25.000,00 \text{ €}) \times 11.335,00 \text{ €} / 26.000,00 \text{ €} + 5.750,00 \text{ €}$	6.514,19 €
Steuer für den Durchschnittssteuersatz	6.514,19 €
Durchschnittssteuersatz $(6.514,19 \text{ €} / 26.752,88 \text{ €} \times 100)$	24,35 %
Durchschnittssteuersatz 24,35 % v. 24.810,33 €	6.041,31 €
Steuer sonstige Bezüge wie zB 13. und 14. Monatsbezug (220) nach Abzug des darauf entfallenden SV-Beitrages (225) und des Freibetrages von 620,00 € mit 6 %	<u>212,29 €</u>
Einkommensteuer	6.253,60 €
ab Alleinverdienerabsetzbetrag	-364,00 €

ab Pensionistenabsetzbetrag (in- und ausländische Pensionsbezüge über 25.000,00 €)	0,00 €
Einkommensteuer	5.889,60 €
anrechenbare Lohnsteuer	-5.550,12 €
festgesetzte Einkommensteuer	339,48 €
bisher festgesetzte Einkommensteuer Bescheid § 293b v. 14.1.2009	356,14 €
Abgabengutschrift lt. Berufungsvorentscheidung	-16,66 €

Das Finanzamt begründete diese Berufungsvorentscheidung für das Jahr 2006 nach Hinweis auf die ihm durch § 293b BAO eröffnete Berichtigungsmöglichkeit im Wesentlichen wie folgt:

Der Einkommensteuerbescheid 2006 sei zu berichtigen gewesen, weil die in der Steuererklärung angeführten Beträge der aus den USA bezogenen Pension in Höhe von 1.446,86 € als Bruttobetrag in den Steuerbescheid übernommen worden seien, obwohl es sich um die Nettobeträge gehandelt habe. Außerdem seien unrichtigerweise diese Pensionszahlungen als in Österreich steuerpflichtige Einkünfte unter Anrechnung der Steuer behandelt und trotz ausschließlicher Pensionseinkünfte der Arbeitnehmer- und Verkehrsabsetzbetrag abgezogen worden, obwohl nur der der Einschleifregelung unterliegende Pensionistenabsetzbetrag zustehe.

Die Unrichtigkeit des Einkommensteuerbescheides sei somit in einer unzutreffenden Rechtsauffassung zum Ausdruck gekommen und sei aus der Erklärung in Verbindung mit der übrigen Aktenlage erkennbar gewesen.

Die aus den USA stammende Sozialversicherungspension sei daher gemäß Art. 18 Abs. 1 lit. b DBA Österreich USA steuerfrei gestellt, jedoch gemäß Art. 22 Abs. 3 lit. b dieses DBA bei Festsetzung der Einkommensteuer des übrigen Einkommens berücksichtigt worden. Die Sozialversicherungspension aus den USA habe im Jahr 2006 brutto 1.942,55 € betragen und sei in dieser Höhe bei Anwendung des Progressionsvorbehaltes zu berücksichtigen gewesen. Wegen der ausschließlichen Pensionsbezüge könnten der Arbeitnehmer- und Verkehrsabsetzbetrag nicht gewährt werden.

Bei der anzustellenden Ermessensübung sei dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit gegenüber jenem der Rechtsbeständigkeit der Vorzug zu geben gewesen. Ein allfälliges behördliches Verschulden an der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten für sich spreche nicht gegen die Bescheidberichtigung. Da die steuerlichen Folgen der Unrichtigkeit nicht geringfügig seien, sei die Berichtigung vorzunehmen.

Dem im ergänzenden Schriftsatz vom Bw gestellten Antrag des Bw, bei Anwendung des Progressionsvorbehaltes bereits § 33 Abs. 11 EStG in der ab 2007 geltenden Fassung anzuwenden, werde gefolgt und der Berufung daher teilweise stattgegeben.

Mit **Berufungsvorentscheidung** vom **24. Juli 2009** wies das Finanzamt das Rechtsmittel hinsichtlich der **Einkommensteuer** für das Jahr **2007** im Wesentlichen mit folgender Begründung vom 22. Juli 2009 als unbegründet ab:

Nach Art. 18 Abs. 1 lit. b des DBA Österreich USA sei die aus den USA bezogene Sozialversicherungspension in Österreich steuerfrei, jedoch beim Steuersatz für das übrige Einkommen einzubeziehen. Die von den USA einbehaltene Steuer könne mangels Steuerpflicht

der ausländischen Pension auf die österreichische Einkommensteuer nicht angerechnet werden.

Die ausländischen Pension sei mit dem von der Europäischen Zentralbank veröffentlichten Referenzkurs von US-Dollar in Euro (2007: 1€ entspricht 1,3705 \$) umgerechnet worden. Nach den vorgelegten Unterlagen habe der Bw. 2007 eine Sozialversicherungspension aus den USA von insgesamt 2.520,00 \$ bezogen, woraus sich nach obigem Referenzkurs ein Betrag von etwa 1.839,00 € ergeben habe.

Mit Schriftsätzen vom **3. August 2009 beantragte** der Bw. die **Vorlage der Berufung** betreffend die Jahre **2006 und 2007**, räumte ein, die Berichtigung von Unrichtigkeiten gemäß § 293b BAO (2006) und die Zusammenzählung beider Pensionen – jedoch nur zur Ermittlung des auf die inländischen Bezüge anzuwendenden Steuersatzes - zu akzeptieren, beharrte jedoch auf der Rechtsansicht, die von den USA einbehaltene Steuer sei auf die österreichische Einkommensteuer anzurechnen sei. Dies gehe eindeutig aus der Formulierung **„... so rechnet Österreich auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der der in den Vereinigten Staaten gezahlten Steuer vom Einkommen entspricht ...“** in Art. 22 Abs. 3 lit. a des DBA Österreich USA hervor.

Es könne nicht sein, dass lit. b die in lit. a des Art. 22 Abs. 3 eindeutig angeordnete Steueranrechnung einfach aufhebe. Ansonsten käme es durch die höhere Besteuerung des inländischen Einkommens de facto zu einer Doppelbesteuerung.

Im eingangs erwähnten Schriftsatz vom 22. September 2009 bekräftigte der Bw. diese Rechtsansicht und ergänzte, es sei ihm bis heute unerklärlich, wie man bei einem so klaren Sachverhalt eine dem Gesetz entgegen stehende Rechtsmeinung haben könne. Diese Vorgangsweise werde mit dem Progressionsvorbehalt begründet, der dem Bw. schon klar sei, durch den erhöhten Steuersatz jedoch „zufällig“ genau soviel koste wie die US-Steuer. Dies sei daher eine klare Doppelbesteuerung und daher nicht im Sinne der gesetzlichen Vereinbarung.

Im Vorlageantrag für das Jahr 2006 rügte der Bw. noch Folgendes:

Bisher sei der durchschnittliche Steuersatz nach Abzug („Anrechnung“) der Steuerabsetzbeträge ermittelt worden. In der Berechnung der Einkommensteuer in der Berufungsvorentscheidung für das Jahr 2006 sei dies nicht mehr so, woraus sich ein höherer Prozentsatz ergebe. Dies sei ein eklatanter Nachteil für den Bw, den er beeinspruche.

Für das Jahr 2006 stünde dem Bw. außerdem der Veranlagungsfreibetrag nach § 41 Abs. 3 EStG 1988 zu. Im Bescheid vom 4. Juni 2007 sei hierfür noch ein Betrag von 13,15 € ausgewiesen, in der teilweise stattgebenden Berufungsvorentscheidung hingegen nicht mehr.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach § 1 Abs. 2 Einkommensteuergesetz 1988, BGBl. Nr. 400/1988 (EStG 1988), unterliegen natürliche Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, mit all ihren in- und ausländischen Einkünften, wozu gemäß § 2 Abs. 3 Z 4 EStG 1988 auch die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25) gehören, der Einkommensteuer.

Zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit iSd § 2 Abs. 3 Z 4 EStG 1988 zählen gemäß § 25 Abs. 1 Z 3 auch Pensionen aus der inländischen gesetzlichen Sozialversicherung (lit. a) und Pensionen aus einer inländischen vergleichbaren ausländischen Sozialversicherung (lit. b).

Da der Bw. einen Wohnsitz im Inland hat unterliegt er mit seinem Welteinkommen und somit nicht nur mit seiner inländischen, sondern auch der aus den USA bezogenen Pension der österreichischen Einkommensteuer. Im Hinblick auf den Auslandsbezug ist jedoch zu prüfen, inwiefern das inländische Besteuerungsrecht durch ein Abkommen mit den USA eingeschränkt wird. Doppelbesteuerungsabkommen entfalten nämlich eine Schrankenwirkung insofern, als sie eine sich aus dem innerstaatlichen Steuerrecht ergebende Steuerpflicht begrenzen. Ob Steuerpflicht besteht, ist zunächst stets nach innerstaatlichem Steuerrecht zu beurteilen. Ergibt sich aus dem innerstaatlichen Steuerrecht eine Steuerpflicht, ist in einem zweiten Schritt zu beurteilen, ob das Besteuerungsrecht durch ein Doppelbesteuerungsabkommen eingeschränkt wird (VwGH 28.11.2007, 2006/14/0057; 25.09.2001, 99/14/0217).

Das zwischen Österreich und den USA bestehende Abkommen vom 31. Mai 1996, BGBl III Nr. 6/1998 (AÖFV Nr. 46/1998) zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerumgehung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen (im Folgenden: DBA-USA) enthält für den gegenständlichen Fall folgende relevante Bestimmungen in den Artikeln 1, 18 und 22 (Fettdruck durch die Berufungsbehörde):

Artikel 1

Persönlicher Geltungsbereich

(1) Sofern in diesem Abkommen nichts anderes bestimmt ist, gilt dieses Abkommen für Personen, die in einem Vertragsstaat oder in beiden Vertragsstaaten ansässig sind.

(2) Dieses Abkommen schränkt in keiner Weise Ausnahmen, Befreiungen, Abzüge, Anrechnungen oder andere Begünstigungen ein, die derzeit oder künftig entweder

a) nach dem Recht eines der beiden Vertragsstaaten oder

b) durch ein anderes Übereinkommen zwischen den Vertragsstaaten gewährt werden.

(3) Ungeachtet der Bestimmungen des Absatzes 2 lit. b gilt:

a) Ungeachtet anderer Abkommen, bei denen die Vertragsstaaten Vertragsparteien sind, wird eine Meinungsverschiedenheit, bei der strittig ist, ob eine Maßnahme unter dieses Abkommen fällt, nur von den zuständigen Behörden im Sinne des Artikels 3 Absatz 1 lit. e (Allgemeine

Begriffsbestimmungen) dieses Abkommens geprüft, und die Verfahren nach diesem Abkommen finden ausschließlich auf diese Meinungsverschiedenheit Anwendung.

b) Sofern die zuständigen Behörden nicht entscheiden, daß eine steuerliche Maßnahme nicht unter dieses Abkommen fällt, finden die Gleichbehandlungsverpflichtungen dieses Abkommens ausschließlich in bezug auf diese Maßnahme Anwendung, ausgenommen Verpflichtungen hinsichtlich der Inländerbehandlung oder Meistbegünstigung, die auf den Warenverkehr auf Grund des Allgemeinen Zoll- und Handelsabkommens (GATT) Anwendung finden. Hinsichtlich dieser Maßnahme finden keine Verpflichtungen auf Grund anderer Abkommen in bezug auf Inländerbehandlung oder Meistbegünstigung Anwendung.

c) Im Sinne dieses Absatzes ist eine „Maßnahme“ ein Gesetz, eine Verordnung, Regelung, ein Verfahren, eine Entscheidung, Verwaltungshandlung oder jedwede sonstige Form einer Maßnahme.

(4) Vorbehaltlich des Absatzes 5 dieses Artikels, jedoch ungeachtet aller anderen Bestimmungen dieses Abkommens, darf jeder Vertragsstaat seine im Sinne des Artikels 4 (Ansässige Person) ansässigen Personen und auf Grund der Staatsbürgerschaft seine Staatsbürger so besteuern, als ob dieses Abkommen nicht in Kraft getreten wäre. Im Sinne dieser Bestimmung umfaßt der Ausdruck „Staatsbürger“ auch ehemalige Staatsbürger, bei denen der Verlust der Staatsbürgerschaft hauptsächlich der Steuerumgehung dienen sollte, jedoch nur für einen Zeitraum von zehn Jahren nach Verlust der Staatsbürgerschaft.

(5) Absatz 4 berührt nicht:

a) Vergünstigungen, die von einem Vertragsstaat gemäß Artikel 9 Absatz 2 (Verbundene Unternehmen), Artikel 13 Absatz 4 (Gewinne aus der Veräußerung von Vermögen), Artikel 18 Absatz 1 lit. b und Absatz 3 (Ruhegehälter), Artikel 22 (Vermeidung der Doppelbesteuerung), Artikel 23 (Gleichbehandlung) und Artikel 24 (Verständigungsverfahren) gewährt werden, sowie

b) Vergünstigungen, die von einem Vertragsstaat gemäß Artikel 19 (Öffentlicher Dienst), 20 (Studenten und Auszubildende) und 26 (Diplomaten und Konsularbeamte) an natürliche Personen gewährt werden, die nicht Staatsbürger dieses Staates sind, oder, im Fall der Vereinigten Staaten, nicht den Rechtsstatus eines Einwanderers besitzen.

Artikel 18 Ruhegehälter

*(1) Vorbehaltlich des Artikels 19 (Öffentlicher Dienst) **dürfen***

a) Ruhegehälter und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person für frühere unselbständige Arbeit als Nutzungsberechtigter bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden und

b) Zahlungen aus der gesetzlichen Sozialversicherung und andere öffentliche Ruhegehälter, die von einem Vertragsstaat an eine in dem anderen Vertragsstaat ansässige natürliche Person oder an einen Staatsbürger der Vereinigten Staaten geleistet werden, nur in dem erstgenannten Vertragsstaat besteuert werden.

...

Artikel 22 Vermeidung der Doppelbesteuerung

(1) In Übereinstimmung mit dem Recht der Vereinigten Staaten und vorbehaltlich der dort vorgesehenen Begrenzungen (unter Beachtung künftiger, seine allgemeinen Grundsätze wahrer Änderungen) rechnen die Vereinigten Staaten bei einer in den Vereinigten Staaten ansässigen Person oder einem Staatsbürger der Vereinigten Staaten auf die Einkommensteuer

der Vereinigten Staaten folgendes an:

- a) die von dem Staatsbürger oder der ansässigen Person oder für diese Person an Österreich gezahlte Einkommensteuer und
- b) im Fall einer Gesellschaft der Vereinigten Staaten, der mindestens 10 vom Hundert der stimmberechtigten Anteile einer in Österreich ansässigen Gesellschaft gehören, von der die Gesellschaft der Vereinigten Staaten Dividenden bezieht, die von der ausschüttenden oder für die ausschüttende Gesellschaft an Österreich gezahlte Einkommensteuer auf die Gewinne, aus denen die Dividenden gezahlt werden.

Im Sinne dieses Absatzes gelten die in Artikel 2 Absätze 2 lit. b und 3 (Unter das Abkommen fallende Steuern) genannten Steuern als Einkommensteuern.

(2) Ist ein Staatsbürger der Vereinigten Staaten in Österreich ansässig, so gilt folgendes:

- a) Bei Einkünften, die nach diesem Abkommen bei Bezug durch eine in Österreich ansässige Person ohne Staatsbürgerschaft der Vereinigten Staaten von der Steuer der Vereinigten Staaten befreit wären oder einem ermäßigten Satz der Steuer der Vereinigten Staaten unterlägen, rechnet Österreich auf die österreichische Steuer nur die allenfalls gezahlte Steuer an, die die Vereinigten Staaten nach diesem Abkommen erheben dürfen; dabei werden die Steuern nicht berücksichtigt, die lediglich nach Artikel 1 Absatz 4 (Persönlicher Geltungsbereich) auf Grund der Staatsbürgerschaft erhoben werden dürfen;
- b) für Zwecke der Berechnung der Steuer der Vereinigten Staaten auf die in lit. a genannten Einkünfte rechnen die Vereinigten Staaten auf die Steuer der Vereinigten Staaten die Einkommensteuer an, die nach der in lit. a genannten Anrechnung an Österreich gezahlt worden ist; die so gewährte Anrechnung darf den Teil der Steuer der Vereinigten Staaten nicht schmälern, der nach lit. a auf die österreichischen Steuern anrechenbar ist; und
- c) ausschließlich zum Zweck der Vermeidung der Doppelbesteuerung in den Vereinigten Staaten nach lit. b gelten Einkünfte, die in lit. a genannt sind, ungeachtet des Absatzes 4 als aus Österreich stammend, soweit dies erforderlich ist, um die Doppelbesteuerung dieser Einkünfte nach lit. b zu vermeiden.

(3) In Österreich wird die Doppelbesteuerung wie folgt vermieden:

- a) Bezieht eine in Österreich ansässige Person Einkünfte und dürfen diese Einkünfte nach diesem Abkommen in den Vereinigten Staaten besteuert werden - ausgenommen eine Besteuerung ausschließlich auf Grund der Staatsbürgerschaft gemäß Artikel 1 Absatz 4 (Persönlicher Geltungsbereich) -, so rechnet Österreich auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der der in den Vereinigten Staaten gezahlten Steuer vom Einkommen entspricht. Der anzurechnende Betrag darf jedoch den Teil der vor der Anrechnung ermittelten österreichischen Steuer vom Einkommen nicht übersteigen, der auf die Einkünfte, die in den Vereinigten Staaten besteuert werden dürfen, entfällt. Eine gemäß Artikel 10 Absatz 6 (Dividenden) erhobene Steuer wird den steuerpflichtigen Einkünften zugerechnet, die im Rahmen der Betriebstätte in dem Jahr, für das die Steuer erhoben wird, erzielt werden.

b) Einkünfte einer in Österreich ansässigen Person, die nach dem Abkommen von der Besteuerung in Österreich auszunehmen sind, dürfen gleichwohl in Österreich bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen der Person einbezogen werden.

(4) Zur Vermeidung der Doppelbesteuerung gemäß Absatz 1 dieses Artikels und vorbehaltlich der Quellenregeln des innerstaatlichen Rechts der Vertragsstaaten, die für die Begrenzung der Anrechnung ausländischer Steuern gelten, ist die Quelle der Einkünfte und Gewinne ausschließlich wie folgt zu bestimmen:

- a) Einkünfte und Gewinne, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person bezieht und die im anderen Vertragsstaat nach diesem Abkommen besteuert werden dürfen - ausgenommen eine Besteuerung ausschließlich auf Grund der Staatsbürgerschaft gemäß Artikel 1 Absatz 4 (Persönlicher Geltungsbereich) -, gelten als aus dem anderen Staat stammend;
- b) Einkünfte und Gewinne, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person bezieht und die im anderen Vertragsstaat nach diesem Abkommen nicht besteuert werden dürfen, gelten als aus dem erstgenannten Staat stammend.

Die Bestimmungen dieses Absatzes gelten nicht für die Anrechnung von anderen als den in Artikel 2 Absätze 2 lit. b und 3 (Unter das Abkommen fallende Steuern) genannten ausländischen Steuern auf die Steuer der Vereinigten Staaten

Die internationale Doppelbesteuerung kann auf zwei verschiedene Arten in Abkommen der beiden betroffenen Staaten über die miteinander konkurrierenden Besteuerungsansprüche vermieden bzw. beseitigt werden. Der Wohnsitzstaat kann entweder für die Einkünfte, die nach dem Abkommen im Quellenstaat besteuert werden dürfen, eine Steuerbefreiung – im Regelfall unter Progressionsvorbehalt – gewähren (Befreiungsmethode) oder der Wohnsitzstaat besteuert das gesamte (auch aus dem Quellenstaat stammende) Einkommen, rechnet aber die Steuer, die der Quellenstaat nach dem Abkommen erheben darf, auf die eigene Steuer an (Anrechnungsmethode).

Das Besteuerungsrecht für private Ruhegehälter und Sozialversicherungspensionen wird in der Abkommenspraxis entsprechend dem OECD-Musterabkommen in der Regel dem Wohnsitzstaat zugewiesen. Der angloamerikanische Rechtskreis präferiert jedoch das Anrechnungssystem. Zur Abkommensentwicklung wird auf die folgende, vom Fachbereich dem Bw. am 15. April 2009 übermittelte Auskunft des Bundesministeriums für Finanzen hingewiesen:

EAS 2065

Mit dem Wirksamkeitsbeginn des am 31. Mai 1996 abgeschlossenen neuen DBA-USA, der im Allgemeinen ab der Veranlagung 1999 eingetreten ist (Besonderheiten siehe AÖF Nr. 34/1998), hat sich die steuerliche Behandlung der von österreichischen Staatsbürgern bezogenen US-Sozialversicherungspensionen geändert. Waren diese Pensionen im zeitlichen Geltungsbereich des Abkommens aus dem Jahr 1956 in Österreich unter Anrechnung der US-Quellensteuer steuerpflichtig, ist ab 1999 Steuerfreiheit (unter Progressionsvorbehalt) eingetreten. Die neue Rechtslage ergibt sich aus Artikel 18 Abs. 1 lit. b des Abkommens, deren steuerbefreiende Wirkung im Ansässigkeitsstaat auch durch Artikel 1 Abs. 4 nicht beeinträchtigt wird, da Artikel 1 Abs. 5 lit. a ausdrücklich den Vorrang von Artikel 18 Abs. 1 lit. b festlegt. Die Steuerbefreiung für die US-Sozialversicherungspension steht allerdings unter Progressionsvorbehalt (Art. 22 Abs. 3 lit. b).

Nach dem oben zitierten Wortlaut des Art. 18 Abs. 1 lit. b DBA-USA steht das Besteuerungsrecht an Zahlungen aus der gesetzlichen Sozialversicherung und anderen öffentlichen Ruhegehältern nur dem Quellenstaat zu. Im gegenständlichen Fall darf daher nur die USA die dem Bw. aus den USA zukommende Sozialversicherungspension besteuern.

Der bundesweite Fachbereich hat den Bw. in diesem Zusammenhang am 15. April 2009 sinngemäß schriftlich darauf hingewiesen, dass die Beschränkung des Besteuerungsrechtes

auf einen der beiden Vertragsstaaten durch Einfügen des Wortes „nur“ zum Ausdruck kommt und dem Ansässigkeitsstaat – im gegenständlichen Fall Österreich - nur in Ausnahmefällen das Besteuerungsrecht entzogen wird. Ermittle das Wohnsitzfinanzamt gemäß Art. 22 Abs. 3 lit. b DBA-USA im Zuge der Einkommensteuerfestsetzung nur das inländische Einkommen und beziehe es dann bei Berechnung des darauf anzuwendenden Steuersatzes die ausländischen Einkünfte ein, sei dies abkommenskonform.

Das im Methodenartikel 22 Abs. 3 lit. b des DBA-USA verwendete Wort „dürfen“ richtet sich nicht an die Verwaltung, sondern an den Gesetzgeber (vgl. BFH 12.3.1980, IR 186/76, BStBl II, 1980 S 531). Hinter dem Progressionsvorbehalt des Doppelbesteuerungsabkommens steht als zwingendes Recht der progressive Einkommensteuertarif des anwendenden Staates. Schon deshalb ist nach einhelliger Rechtsprechung der Gerichtshöfe Öffentlichen Rechts der Progressionsvorbehalt ohne weiteres Durchführungsgesetz zwingend anzuwenden (VfGH 10.03.1967, B 213/66; VfGH 25.09.1973, 111/73).

Das Finanzamt hat daher in den bekämpften Bescheiden zu Recht die aus den USA kommende Sozialversicherungspension nach der Befreiungsmethode von der inländischen Besteuerung ausgenommen, jedoch für die Ermittlung des auf die inländischen Einkünfte anzuwendenden Steuersatzes berücksichtigt. Der Bw. bestreitet dem Grunde nach die Anwendung des Progressionsvorbehaltes in den Vorlageanträgen vom 3. August 2009 nicht mehr, rügt jedoch sinngemäß die vom Finanzamt vorgenommene Durchführung in mehreren Punkten.

Höhe der ausländischen Einkünfte

Gemäß **§ 20 Abs. 1 Z 6 EStG 1988** dürfen bei den einzelnen Einkünften Steuern vom Einkommen und sonstige Personensteuern nicht abgezogen werden. Dazu gehören auch **ausländische Personensteuern**, die den österreichischen Personensteuern entsprechen (VwGH 26.03.1965, 928/63). Da die von den USA im Abzugsweg erhobene Einkommensteuer zweifellos eine Steuer iSd § 20 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 darstellt, ist dem Überweisungsbetrag der ausländischen Pension jeweils die vom Quellenstaat USA einbehaltene Einkommensteuer hinzuzurechnen. Der Forderung des Bw. nach Anrechnung der amerikanischen Abzugsteuer kann deshalb bei Ermittlung der Einkunftshöhe nicht gefolgt werden.

Gemäß **§ 15 Abs. 1 EStG 1988** liegen Einnahmen vor, wenn dem Steuerpflichtigen Geld oder geldwerte Vorteile im Rahmen der Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 Z 4 bis 7 zufließen. Beträge in **ausländischer Währung** sind zum jeweiligen Tageskurs im Zeitpunkt des Zufließens zu bewerten (Jakom/Lenneis EStG 2009, § 15 Rz 7).

Im Jahr 2006 wurden dem Bw. nach Abzug der Quellensteuer insgesamt für 1.814,40 \$ amerikanische Sozialversicherungspension 1.446,86 € überwiesen. Das Finanzamt hat daraus für 2006 rechnerisch den durchschnittlichen Umrechnungskurs der monatlichen Pensionsüberweisungen mit 1,254 \$ für 1,00 € ermittelt und diesen auf die amerikanische Abzugsteuer von 621,60 \$ angewendet und den sich ergebenden Betrag von 495,69 € dem Überweisungsbetrag von 1.446,86 € hinzugerechnet. Die Summe von 1.942,55 € hat das Finanzamt sowohl im bekämpften Bescheid als auch in der Berufungsvorentscheidung als ausländische Einkünfte angesetzt. Diese Vorgangsweise ist nicht zu beanstanden.

Im Jahr 2007 wurden dem Bw. nach Abzug der Quellensteuer insgesamt für 1.876,80 \$ amerikanische Sozialversicherungspension 1.370,20 € überwiesen. Das Finanzamt hat daraus für 2007 rechnerisch den durchschnittlichen Umrechnungskurs der monatlichen Pensionsüberweisungen mit 1,37 \$ für 1,00 € ermittelt und diesen auf die amerikanische Abzugsteuer von 643,20 \$ angewendet und den sich ergebenden Betrag von 469,59 € dem Überweisungsbetrag von 1.370,20 € hinzugerechnet. Die Summe von 1.839,79 € hat das Finanzamt im bekämpften Bescheid (bestätigt mit Berufungsvorentscheidung) als ausländische Einkünfte angesetzt. Diese Vorgangsweise entspricht ebenfalls dem Gesetz. Die Rüge des Bw, im bekämpften Bescheid für 2007 vom 14. Jänner 2009 seien die Einkünfte willkürlich erhöht worden, ist deshalb nicht berechtigt.

Anrechnung der Quellensteuer auf die inländische Einkommensteuer

Als Hauptpunkt rügt der Bw. die fehlende Anrechnung der von den USA einbehaltenen auf die inländische Einkommensteuer.

Gemäß § 46 Abs. 1 EStG 1988 werden auf die Einkommensteuerschuld angerechnet:

- 1. Die für den Veranlagungszeitraum festgesetzten Vorauszahlungen,*
- 2. die durch Steuerabzug einbehaltenen Beträge, soweit sie auf veranlagte Einkünfte entfallen.*

Eine Anrechnung von Kapitalertragsteuer ist auch insoweit vorzunehmen, als die Kapitalerträge unter den Veranlagungsfreibetrag nach § 41 Abs. 3 fallen, aber ohne Anwendung des Freibetrages keine oder eine geringere Einkommensteuer zu erheben wäre. Lohnsteuer, die im Haftungsweg (§ 82) beim Arbeitgeber nachgefordert wurde, ist nur insoweit anzurechnen, als sie dem Arbeitgeber vom Arbeitnehmer ersetzt wurde.

Ausländische Einkommensteuer ist auf die inländische Einkommensteuerschuld anzurechnen, wenn dies im Doppelbesteuerungsabkommen vorgesehen ist; in diesen Fällen erfolgt die Anrechnung jedoch nicht auf Grund des § 46 EStG 1988, sondern auf Grund des Doppelbesteuerungsabkommens (Doralt EStG 11. Auflage, § 46 Tz 4, unter Hinweis auf UFS 14.01.2005, RV/0717-W/02; sa. VwGH 24.05.2007, 2006/15/0045).

Der Bw. vermeint, die von ihm geforderte Anrechnung der von den USA einbehaltenen Steuer aus dem DBA-USA, konkret aus Art. 22 Abs. 3 lit. a ableiten zu können. Der Bw. übersieht dabei jedoch, dass in Absatz 3 dieses Methodenartikels in lit. a ausschließlich Einkünfte geregelt sind, an denen nach dem Abkommen sowohl dem Quellenstaat USA als auch dem Ansässigkeitsstaat Österreich das Besteuerungsrecht zusteht, wobei Österreich die von den USA einbehaltene Steuer auf die österreichische Einkommensteuer anrechnet, soweit diese auf die ausländischen Einkünfte entfällt. In lit. b hingegen wird Österreich für die von der inländischen Besteuerung ausgenommenen ausländischen Einkünfte der nach der Abkommenspraxis übliche Progressionsvorbehalt eingeräumt.

Lit. a und lit. b des Art. 22 Abs. 3 DBA-USA schließen sich in der Anwendbarkeit eindeutig wechselseitig aus. Der Bw. möchte sowohl die Vorteile der Befreiungsmethode (Ausscheiden aus der Besteuerungsgrundlage) als auch der Anrechnungsmethode (Anrechnung der ausländischen Quellensteuer auf die inländische Einkommensteuer) in Anspruch nehmen. Dies ist rechtlich jedoch nicht möglich.

Zu den vom Bw. ins Treffen geführten **Auskünften** des **Finanzamtes** und der **amerikanischen Botschaft** wird Folgendes bemerkt:

Der Grundsatz von Treu und Glauben, wonach jeder der am Rechtsleben teilnimmt, zu seinem Wort und zu seinem Verhalten zu stehen hat, gilt auch im Steuerrecht. Die Behörde darf sich daher nicht ohne triftigen Grund in Widerspruch dazu setzen, was sie früher vertreten hat und worauf andere vertraut haben (VwGH 14.07.1994, 91/17/0170). Der Grundsatz von Treu und Glauben kann jedoch auf Grund des Legalitätsprinzips (Art. 18 B-VG) nur zur Anwendung kommen, soweit das gesetzte Recht dafür Raum lässt: Gesetzmäßigkeit geht vor Treu und Glauben (VwGH 11.05.2000, 99/16/0034; 14.04.1986, 84/15/0221, und 16.09.1982, 82/16/0022). Der Grundsatz von Treu und Glauben hindert die Behörde daher nicht, von einer als unrichtig erkannten Rechtsauffassung später auch zu Lasten des Steuerpflichtigen abzugehen. Selbst ein Abgehen von einer ständigen aber gesetzwidrigen Verwaltungsübung stellt keinen Verstoß gegen Treu und Glauben dar. Erkennt die Behörde die Unrichtigkeit einer Auskunft, muss sie von ihrer Rechtsmeinung abgehen, wenn die der erteilten Auskunft entsprechende Vorgangsweise zwingende Gesetzesvorschriften verletzen würde (VwGH 14.04.1986, 84/15/0221).

Das Finanzamt hat im gegenständlichen Fall in den ursprünglichen Bescheiden der Jahre 2005 bis 2007 offensichtlich versehentlich das alte Doppelbesteuerungsabkommen und deshalb das dort vorgesehene Anrechnungsverfahren auf die amerikanische Sozialversicherungspension angewendet (vgl. EAS 2065). In Lichte der zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hatte das Finanzamt ab Erkennen dieses Fehlers das ab 1999

geltende neue DBA-USA und damit die Befreiungsmethode mit Progressionsvorbehalt auf diesen Ruhebezug anzuwenden.

Daran vermag auch die Unkenntnis der amerikanischen Botschaft, die für steuerliche Fragen gar nicht zuständig ist (vgl. Art. 3 Abs. 1 lit. i des DBA-USA, wonach zuständige Behörde in den USA der Sekretär des Schatzamtes oder dessen bevollmächtigter Vertreter ist), nichts zu ändern.

§ 33 Abs. 10 EStG 1988 in der bis einschließlich 31. Dezember 2006 geltenden Fassung lautete wie folgt:

10) Ist im Rahmen einer Veranlagung bei der Berechnung der Steuer ein Durchschnittssteuersatz anzuwenden, so ist dieser nach Berücksichtigung der Abzüge nach den Abs. 3 bis 7 (ausgenommen Kinderabsetzbeträge nach Abs. 4 Z 3 lit. a) zu ermitteln. Diese Abzüge sind nach Anwendung des Durchschnittssteuersatzes nicht nochmals abzuziehen.

Durch § 124b Z 141 idF BGBl. I Nr. 99/2007 wurde mit Geltung ab 1. Jänner 2007 (Veranlagungsjahr 2007) dieser Absatz wie folgt geändert und ein weiterer Absatz 11 angefügt:

(10) Ein im Rahmen einer Veranlagung bei der Berechnung der Steuer anzuwendender Durchschnittssteuersatz ist vorbehaltlich des Abs. 11 nach Berücksichtigung der Abzüge nach den Abs. 4 bis 6 (ausgenommen Kinderabsetzbeträge nach Abs. 4 Z 3 lit. a) zu ermitteln. Diese Abzüge sind nach Anwendung des Durchschnittssteuersatzes nicht nochmals abzuziehen.

(11) 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. 4 Z 3 lit. a) abzuziehen.

Zur Anwendbarkeit der Neuregelung im hinzugefügten letzten Absatz des § 33 EStG 1988 ist Folgendes zu beachten (vgl. Jakom/Kanduth-Kristen EStG, 2009, § 33 Rz 83):

Die Berechnung bis 2006 führt auf Grund des Abzuges der Absetzbeträge vor Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes dazu, dass einem Steuerpflichtigen, bei dem ausländische Einkünfte zwar freigestellt, aber über den Progressionsvorbehalt berücksichtigt werden, und der somit nur einen Teil seines Gesamteinkommens in Österreich versteuert nur ein aliquoter Anteil der Absetzbeträge zugute kommt. Nach der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes (EuGH 12.12.2002, C-385/00 de Groot) steht Art. 39 EG-Vertrag einer derartigen nationalen Regelung jedoch entgegen.

Der Bw. hat in diesem Sinne über Anleitung des Finanzamtes ausdrücklich die Anwendung es § 33 Abs. 11 EStG 1988 auch für 2006 beantragt. Das Finanzamt hat dem folgend diese

Bestimmung in der Berufungsvorentscheidung für das Jahr 2006 bereits angewendet (vgl. LStR Rz 813). Dies entspricht dem verfassungsrechtlich verankerten Gleichheitsgrundsatz durch Vermeidung einer unsachlichen Diskriminierung (vgl. VfSlg. 14.963).

Im Vorlageantrag betreffend das Jahr 2006 wendet sich der Bw. dagegen, dass in der Berufungsvorentscheidung die Steuerabsetzbeträge bei Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes nicht mehr berücksichtigt wurden. Dem ist zu entgegnen, dass der Bw. selbst ausdrücklich die Anwendung des § 33 Abs. 11 EStG 1988 verlangt hat. Dadurch kommt ihm der hier allein relevante Alleinverdienerabsetzbetrag ungekürzt durch Abzug von der Einkommensteuer zu Gute. Bei der Berechnung nach § 33 Abs. 10 EStG 1988 wäre dies nicht der Fall. Der vom Bw. im Ergebnis geforderte doppelte Abzug der Steuerabsetzbeträge - nämlich bei Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes und als Absetzposten bei der letztlich ermittelten Einkommensteuer ist in § 33 EStG 1988 nicht vorgesehen. Die vom Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung über Antrag des Bw. angewendete Berechnung nach § 33 Abs. 11 EStG 1988 ist für den Bw. günstiger.

Der Bw. rügt auch, dass das Finanzamt bei der Veranlagung mit dem bekämpften Bescheid für das Jahr 2006 und in der Berufungsvorentscheidung in Abweichung vom Erstbescheid vom 4. Juni 2007 den **Veranlagungsfreibetrag nach § 41 Abs. 3 EStG 1988** nicht mehr berücksichtigt hat.

In dem mit der Überschrift Veranlagung von lohnsteuerpflichtigen Einkünften versehenen § 41 EStG 1988 wird Folgendes geregelt:

§ 41. (1) Sind im Einkommen lohnsteuerpflichtige Einkünfte enthalten, so ist der Steuerpflichtige zu veranlagern, wenn

- 1. er andere Einkünfte bezogen hat, deren Gesamtbetrag 730 Euro übersteigt,*
 - 2. im Kalenderjahr zumindest zeitweise gleichzeitig zwei oder mehrere lohnsteuerpflichtige Einkünfte, die beim Lohnsteuerabzug gesondert versteuert wurden, bezogen worden sind.*
 - 3. im Kalenderjahr Bezüge gemäß § 69 Abs. 2, 3, 5, 6, 7 oder 8 zugeflossen sind,*
 - 4. in einem Freibetragsbescheid für das Kalenderjahr berücksichtigte besondere Verhältnisse gemäß § 63 Abs. 1 nicht in der ausgewiesenen Höhe zustehen,*
 - 5. der Alleinverdienerabsetzbetrag oder der Alleinerzieherabsetzbetrag berücksichtigt wurde, aber die Voraussetzungen nicht vorlagen.*
 - 6. der Arbeitnehmer eine unrichtige Erklärung abgegeben hat oder seiner Meldepflicht gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 nicht nachgekommen ist.*
- § 39 Abs. 1 dritter Satz ist anzuwenden.*

(2) Liegen die Voraussetzungen des Abs. 1 nicht vor, so erfolgt eine Veranlagung nur auf Antrag des Steuerpflichtigen. Der Antrag kann innerhalb von fünf Jahren ab dem Ende des Veranlagungszeitraums gestellt werden. § 39 Abs. 1 dritter Satz ist anzuwenden.

(3) Sind im Einkommen lohnsteuerpflichtige Einkünfte enthalten, ist von den anderen Einkünften ein Veranlagungsfreibetrag bis zu 730 Euro abzuziehen. Der Freibetrag vermindert sich um jenen Betrag, um den die anderen Einkünfte 730 Euro übersteigen.

Im gegenständlichen Fall hat die amerikanische Sozialversicherungspension, die wie oben ausgeführt brutto (= ohne Abzug der Amerikanischen Quellensteuer) anzusetzen ist, im Jahr 2006 1.942,55 € betragen. Da der Betrag des Doppelten des Freibetrages von 1.460,00 € (730×2) überschritten wurde, steht dem Bw. auf Grund der Einschleifregelung des § 41 Abs. 3 EStG 1988 kein Freibetrag zu. Gleiches gilt für 2007 (Auslandspension brutto 1.839,79 €).

Zum Vorbringen des Bw, die steuerliche Belastung komme im gegenständlichen Fall **de facto** einer **Doppelbesteuerung** gleich, wird Folgendes bemerkt:

Generell ist weder die Befreiungsmethode mit Progressionsvorbehalt noch die Anrechnungsmethode für den Steuerpflichtigen vorteilhafter (Doralt/Ruppe, Steuerrecht II 5. Auflage, Tz 641):

Bei gleichem Steuerniveau in beiden Staaten bringt die Befreiungsmethode für den Steuerpflichtigen gegenüber der Anrechnungsmethode einen Progressionsvorteil, weil die Einkünfte im Quellenstaat mit niedrigeren Steuersätzen versteuert werden (keine Progression). Liegt das Steuerniveau im Quellenstaat unter dem des Wohnsitzstaates, so kommt es bei der Anrechnungsmethode zu einer Steuernachholung. Durch die vom Anrechnungshöchstbetrag (vgl. Art. 22 Abs. 3 lit. a DBA-USA) bewirkte verminderte Anrechnung wird die geringere ausländische Steuerbelastung durch eine höhere inländische Steuerbelastung kompensiert.

Im gegenständlichen Fall wurden in den beiden Berufungsjahren in den USA von der amerikanischen Pension von 1.942,55 € (2006) und 1.839,79 € (2007) ein Betrag von 495,69 € (2006) und 469,59 € (2007) einbehalten. Dies entspricht einem Steuersatz von ca. 25 %. Bei der Veranlagung der beiden Jahre ergab sich in der Berufungsvorentscheidung für 2006 eine Nachzahlung von 339,48 € und beim bekämpften Bescheid für 2007 eine Nachzahlung von 315,63 €. Wenn man unterstellt, dass von den genannten Nachzahlungsbeträgen nichts auf eine Nachholwirkung durch Veranlagung der lohnsteuerpflichtigen inländischen Pension entfällt, errechnet sich eine Gesamtsteuerbelastung durch die amerikanische Pension für 2006 von 835,17 € und für 2007 von 785,22 €. Dies entspricht jeweils ca. 43 % der amerikanischen Pension.

Wenn man andererseits im gegenständlichen Fall die Wirkung der Anrechnungsmethode mit jener der Befreiungsmethode vergleicht zeigt sich z.B. für 2007 Folgendes:

Im ursprünglichen Bescheid vom 14. Mai 2008 ergab sich bei Anwendung der Anrechnungsmethode (Anrechnung amerikanischer Steuer in Höhe von 410,42 €) eine Nachforderung von 328,25 €. Zuzüglich der tatsächlich einbehaltenen Quellensteuer von 469,59 € ergäbe dies eine Gesamtbelastung von 797,84 €. Dem gegenüber erweist sich die

Gesamtbelastung durch die Befreiungsmethode nach dem bekämpften Bescheid vom 14. Jänner 2009 (Nachforderung 315,63 zuzüglich 469,59) von 785,22 € als geringer. Dazu kommt noch, dass die amerikanische Pension im Bescheid vom 14. Mai 2008 zu Unrecht netto (abzüglich Quellensteuer) angesetzt worden ist.

Die verfahrensrechtliche Grundlage der Beseitigung durch Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO für 2007 hat der Bw. ebenso wenig wie die Rechtmäßigkeit der Bescheidberichtigung gemäß § 293b BAO für 2006 bekämpft. Nach obigen Ausführungen besteht kein Zweifel, dass die amerikanische Sozialversicherungspension brutto für die Anwendung des Progressionsvorbehaltes (Befreiungsmethode) bei der Festsetzung der inländischen Einkommensteuer zu berücksichtigen ist. Das Finanzamt hat dabei zu Gunsten des Bw. antragsgemäß die Bestimmung des § 33 Abs. 11 BAO in der Berufungsvorentscheidung auch für 2006 angewendet.

Auf die beiden Berufungsvorentscheidungen wird im Übrigen zur Vermeidung von Wiederholungen verwiesen.

Hinsichtlich der rechnerischen Darstellung für das Jahr 2006 wird ebenfalls auf die ergangene Berufungsvorentscheidung vom 23. Juli 2009 und deren Wiedergabe in dieser Berufungsentscheidung (S 9f) verwiesen.

Aus all diesen Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 7. Oktober 2009