

**BFG**

BUNDESFINANZGERICHT

REPUBLIK ÖSTERREICH

GZ. RV/2100293/2009

## **IM NAMEN DER REPUBLIK!**

Das Bundesfinanzgericht hat durch

den Richter

R.

in der Beschwerdesache X, Adresse, gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 des Finanzamtes Judenburg Liezen vom 1. April 2009, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

### **Entscheidungsgründe:**

Der in Österreich unbeschränkt steuerpflichtige Beschwerdeführer (Bf.) bezog im Berufungsjahr 2008 zwei Pensionen. Eine Pension von der Pensionsversicherungsanstalt und eine weitere Pension aus Deutschland.

Im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2008 vom 1. April 2009 wurde, auf Grund der Einschleifregelung nur ein verminderter Pensionistenabsetzbetrag berücksichtigt, da die Bemessungsgrundlage der gesamten Pensionsbezüge 24.068,58 € betrug.

Der Bf. beehrte mit Schriftsatz vom 8. April 2009 die Berücksichtigung des Pensionistenabsetzbetrages in Höhe von 400 € entsprechend den Vorjahren.

### **Über die Beschwerde wurde erkannt:**

Strittig ist, ob die aus Deutschland bezogene staatliche - nach dem Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) Österreich / Deutschland in Österreich steuerfreie Altersrente - zur aus Deutschland bezogenen betrieblichen und in Österreich zu versteuernden Rente für die Berechnung der Einschleifregelung für den Pensionistenabsetzbetrag hinzuzurechnen ist oder nicht.

Der Bf. erzielte im verfahrensgegenständlichen Zeitraum 2008 ausschließlich zusätzliche Pensionseinkünfte aus Deutschland.

Die in Österreich zu versteuernde Pension der Pensionsversicherungsanstalt betrug 17.140,14 €.

Aus Deutschland bezog der Bf. im Jahr 2008 eine Pension von der „Deutschen Rentenversicherung Bund“ in Höhe von 6.988,44 €. Bei dieser Altersrente handelt es sich um Bezüge aus der deutschen gesetzlichen Rentenversicherung. Das Besteuerungsrecht für solche Bezüge kommt gemäß Art 18 Abs. 2 des DBA zwischen der Republik Österreich und Deutschland der Bundesrepublik Deutschland zu. Aus Art 23 Abs. 2 lit. a des genannten Abkommens ergibt sich, dass Österreich als Wohnsitzstaat diese Einkünfte von der Besteuerung ausnimmt (Anwendung der Befreiungsmethode in DBAs). Die von der Besteuerung ausgenommenen Einkünfte dürfen aber nach Art 23 Abs. 2 lit. d des Abkommens gleichwohl in der Republik Österreich bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen oder Vermögen der Person einbezogen werden (so genannter Progressionsvorbehalt).

Rechtlich ist auszuführen:

Im Steuertarif werden die Höhe und die Berechnung der Einkommensteuer beschrieben.

Zu den Tarifvorschriften zählt das Einkommensteuergesetz ua. die Steuersätze und die Steuerabsetzbeträge (§ 33 EStG 1988).

Der Einkommensteuertarif ist ein progressiver Steuertarif dh je höher die Bemessungsgrundlage ist, desto höher steigt die Durchschnittssteuerbelastung.

Die Bemessungsgrundlage für den Tarif ist das Einkommen nach § 2 Abs. 2 EStG 1988. Dies ist der Gesamtbetrag der Einkünfte nach Abzug der im § 2 Abs. 2 genannten Einkommensteile.

Die von der „Deutschen Rentenversicherung Bund“ bezogene deutsche Altersrente entspricht der inländischen Pensionsversicherung (Altersrente). Die Rente beruht auf gesetzlicher Beitragspflicht. Bei Erfüllung der gesetzlichen Voraussetzungen besteht ein Rechtsanspruch auf Rente. Die Rente wird wiederkehrend (in Monatsbeträgen) ausbezahlt.

Zur Versteuerung des Welteinkommens in Österreich als Wohnsitzstaat:

Grundsätzlich ist in Österreich als Wohnsitzstaat das Welteinkommen zu versteuern. Durch die Doppelbesteuerungsabkommen sollen aber allfällige Doppelbelastungen bei der Steuerpflicht der Abgabepflichtigen entweder nach der Befreiungsmethode (idR mit Progressionsvorbehalt) oder nach der Anrechnungsmethode zwischen den Staaten vermieden werden.

Der Progressionsvorbehalt ergibt sich aus den Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes (§§ 1, 2 und 33 EStG 1988) und dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Als Progressionsvorbehalt gelten jene Bestimmungen, die eine Berücksichtigung der aus der Bemessungsgrundlage auszuschheidenden Teile des Welteinkommens für Zwecke der Tarifiermittlung anordnen.

Durch die Anwendung des Progressionsvorbehaltes kommt es zu einer Erhöhung des Durchschnittssteuersatzes für die in Österreich steuerpflichtigen Teile des Welteinkommens eines Steuerpflichtigen. Es erfolgt damit eine Gleichstellung mit jenen Steuerpflichtigen, deren sämtliche Einkünfte der österreichischen Einkommensteuer unterliegen.

Der Progressionsvorbehalt soll verhindern, dass ein Abgabepflichtiger sein Einkommen auf mehrere Länder verteilt und dadurch mit den Teilbeträgen in eine niedrigere Steuerklasse kommt, als wenn er alles in Österreich versteuern müsste.

Der Berechnung eines Progressionsvorbehalts stehen aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht keine Bedenken (VwGH 14.12.2006, 2005/14/0099) entgegen.

Gemäß § 114 Abs. 1 erster Satz Bundesabgabenordnung (BAO) haben die Abgabenbehörden darauf zu achten, dass alle Abgabepflichtigen nach den Abgabenvorschriften erfasst und gleichmäßig behandelt werden, sowie darüber zu wachen, dass Abgabeneinnahmen nicht zu Unrecht verkürzt werden.

Ab dem Veranlagungsjahr 2007 bestimmt § 33 Abs. 11 EStG 1988: 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.*

Gemäß § 33 Abs. 6 EStG 1988 hat ein Steuerpflichtiger, dem die Absetzbeträge nach Abs. 5 nicht zustehen, Anspruch auf einen Pensionistenabsetzbetrag bis zu 400 € 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 EStG 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 (VfGH 3.3.2003, B 1302/02).

Zur Ermittlung der Steuer und des Durchschnittssteuersatzes:

Österreich behält sich als Ansässigkeitsstaat vor, die auf Grund eines DBA aus der Bemessungsgrundlage auszunehmenden ausländischen Einkünfte für Zwecke der Ermittlung des Steuersatzes für diejenigen Einkünfte, die in der Steuerkompetenz von Österreich verbleiben, als progressionserhöhend zu berücksichtigen. Es werden alle Einkünfte eines Abgabepflichtigen als Welteinkommen addiert. Von diesem Welteinkommen wird die nach den Bestimmungen des österreichischen EStG entfallende Einkommensteuer ermittelt (VwGH 24.5.2007, 2004/15/0051, mit weiterführenden Literaturnachweisen). Das ist jene Steuer, die sich ergeben würde, wenn die Steuerfreiheit der deutschen Alterspension laut DBA nicht bestehen würde.

Die für das Welteinkommen ermittelte Einkommensteuer wird zu diesem Welteinkommen ins Verhältnis gesetzt und ein Durchschnittssteuersatz ermittelt.

Dieser Durchschnittssteuersatz wird auf das in Österreich zu versteuernde Einkommen angewendet, nachdem die ausländischen Einkünfte entsprechend einem DBA aus der Bemessungsgrundlage ausgeschieden wurden.

Auf den Beschwerdefall angewendet bedeutet dies:

Die Gesamteinkünfte des Bf. in Österreich sind Pensionsbezüge und betragen in Summe 24.068,58 €.

Im ersten Schritt wurde das im Inland zu versteuernde Einkommen berechnet (Einkünfte bisher ohne inländischen Steuerabzug 17.140,14 € abzüglich Pauschbetrag für Sonderausgaben 60 € = 17.080,40 € im Inland zu steuerndes Einkommen). Zu diesem im Inland zu steuernden Einkommen wurden die ausländischen von der inländischen Einkommensteuer freigestellten Progressionseinkünfte in Höhe von 6.988,44 € hinzugerechnet. Von diesem Gesamtbetrag der Einkünfte (= Welteinkommen des Bf. in Höhe von 24.068,58 €) wurde in einem zweiten Schritt die auf dieses Welteinkommen entfallende österreichische Einkommensteuer berechnet. Die Steuer darauf wurde mit 5.392,96 € ermittelt. Diese errechnete Einkommensteuer wurde zu diesem Welteinkommen ins Verhältnis gesetzt und ein Durchschnittssteuersatz mit 22,41% ermittelt.

Der Durchschnittssteuersatz von 22,41 % ist auf das in Österreich zu versteuernde Einkommen (von 17.080,14 €) anzuwenden, nicht hingegen auf die gesetzliche deutsche Altersrente (siehe Einkommensteuerbescheid vom 1. April 2009). Die Steuer des Bf. wurde mit 3.827,66 € ermittelt (17.080,14 € multipliziert mit 22,41 %).

Von diesem Steuerbetrag in Höhe von 3.827,66 € ist ein Pensionistenabsetzbetrag in Höhe von 46,57 € abzuziehen. Bei der Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes

waren Pensionsbezüge von 24.068,58 € anzusetzen. Die Höhe dieser gesamten Pensionsbezüge übersteigen nicht den Betrag von 25.000 Euro (Grenzbetrag der Einschleifregelung), sodass ein Pensionistenabsetzbetrag in oa. Höhe zu berücksichtigen ist.

Der Pensionistenabsetzbetrag wird ausschließlich für Pensionsbezüge gewährt und nicht für andere Einkunftsarten oder Einkunftsquellen dh der Absetzbetrag wird nicht für die Stellung eines Abgabepflichtigen als Pensionist gewährt, sondern nur für Bezüge aus Pensionen.

Die Wortfolge im § 33 Abs. 11 EStG 1988 "*ist bei der Berechnung der Steuer ein Progressionsvorbehalt aus einem DBA zu berücksichtigen*" bezieht sich auf den Durchschnittssteuersatz und somit direkt auf die Basis der Ermittlung des Steuersatzes aus dem Welteinkommen.

Nachdem der Durchschnittssteuersatz beim Progressionsvorbehalt aus dem gesamten Welteinkommen zu ermitteln ist, verweist die Einschleifregelung für den Pensionistenabsetzbetrag in § 33 Abs. 6 dritter Satz EStG 1988 textlich auf zu versteuernde Pensionsbezüge.

Bei der Einschleifregelung des Pensionistenabsetzbetrages geht es inhaltlich - wie bei jeder Einschleifregelung - um eine bestimmte Einkommenshöhe der Pension oder mehrerer Pensionen, bis zu der ein Pensionistenabsetzbetrag zusteht oder eben nicht mehr zusteht. Der Sinn der Einschleifregelung (= Zweck der Norm) liegt darin, ab einer bestimmten Pensionshöhe keinen Absetzbetrag mehr zu gewähren.

Der Text in § 33 Abs. 6 erster Satz EStG 1988 umfasst Pensionsbezüge jeder Art (inländische, ausländische und ausländische, die den inländischen gleichgestellt sind etc.), die laut § 25 EStG 1988 hier genannt sind.

Da im ersten Satz des Absatzes 6 im § 33 EStG 1988 alle Pensionsbezüge angeführt sind, sind im dritten Satz des Absatzes 6 bei den zu versteuernden Pensionsbezügen diese Pensionsbezüge alle zusammenzurechnen, die ein Abgabepflichtiger in einem Jahr bezieht.

Beim Begriff "*zu versteuernde Pensionsbezüge*" für die Einschleifregelung geht es um die Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Pensionsbezüge, die zur Versteuerung gelangen können. Es geht nicht um tatsächlich versteuerte Pensionsbezüge, sondern um die Summe der potenziell möglichen Pensionsbezüge, die grundsätzlich zu versteuern wären. Nach der Summe dieser Pensionsbezüge richtet sich die Anwendung der Einschleifregelung. Es ist gleichgültig, ob es sich um inländische oder ausländische, steuerpflichtige oder steuerfrei gestellte Pensionsbezüge handelt.

Von derselben Bemessungsgrundlage, von der der Steuertarif in Österreich ermittelt wird, ist auch der Steuerabsetzbetrag zu ermitteln. Die Einschleifregelung beim Pensionistenabsetzbetrag ist ausgehend von der Bemessungsgrundlage für den

Durchschnittssteuersatz (= Bemessungsgrundlage des Welteinkommens) zu beurteilen und nicht nur von den in Österreich tatsächlich versteuerten Einkommensteilen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat zur Einschleifregelung des § 18 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 idF des Strukturanpassungsgesetzes 1996 ausgesprochen, dass Einkünfte, die auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens nicht der inländischen Besteuerung unterliegen, bei der angesprochenen Einschleifregelung für die Berücksichtigung von Sonderausgaben zu berücksichtigen seien. Grundsätzlich soll bei grenzüberschreitenden Sachverhalten eine Besteuerung erreicht werden, wie sie auch bei rein innerstaatlichen Sachverhalten vorgenommen wird (vgl. VwGH 24.05.2007, 2004/15/0051 und vgl. VwGH 25.09.2001, 99/14/0217).

Die Einschleifregelung ist von jenem Gesamtbetrag der Einkünfte zu bemessen, der dem Welteinkommen zu Grunde liegt, unabhängig davon, ob ein Teil der Einkünfte solche sind, die als Auslandseinkünfte auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens freigestellt sind (vgl. VwGH 24.05.2007, 2004/15/0051).

Der Bf. hat weiters auch vorgebracht, dass der Pensionistenabsetzbetrag vom Finanzamt wie in den Vorjahren nicht zu kürzen sei. Dazu ist auszuführen:

Unter dem Grundsatz von Treu und Glauben versteht man, dass jeder der am Rechtsleben teilnimmt, zu seinem Wort und zu seinem Verhalten zu stehen hat und sich nicht ohne triftigen Grund in Widerspruch zu dem setzen darf, was er früher vertreten hat und worauf andere vertraut haben (Ritz, BAO, 3.Auflage, § 114 Tz 6; VwGH 14.10.1992, 90/13/0009; 14.07.1994, 91/17/0170; 15.03.2001, 2001/16/0063).

Es wird jedoch nicht allgemein das Vertrauen der Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer unrichtigen oder anderen abgabenrechtlichen Beurteilung für die Vergangenheit geschützt. Auf Grund des verfassungs-mäßigen Legalitätsprinzips (Art 18 B-VG) ist eine Verwaltungsbehörde verpflichtet von ihrer unrichtigen Vorgangsweise abzugehen, wenn sie diese erkennt. Es gibt kein subjektives Recht des Abgabepflichtigen auf Fortführung bisherigen Verwaltungshandelns.

Die für den Bf. günstigere Rechtsansicht des Finanzamtes in den Vorjahren wird ab dem Jahr 2008 nicht mehr aufrechterhalten. Es ist jedes Veranlagungsjahr einzeln und für sich zu überprüfen und der Sachverhalt zu würdigen.

Gemäß Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Das Bundesfinanzgericht ist nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abgewichen. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist die Einschleifregelung von jenem Gesamtbetrag der Einkünfte zu bemessen, der dem Welteinkommen zu Grunde liegt, unabhängig davon, ob ein Teil der Einkünfte solche sind,

die als Auslandseinkünfte auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens freigestellt sind (vgl. VwGH 24.05.2007, 2004/15/0051).

Auch in den anderen Beschwerdepunkten, hinsichtlich Treu und Glauben, orientiert sich die Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes am klaren und eindeutigen Wortlaut der einschlägigen Rechtsvorschriften und an der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 14.10.1992, 90/13/0009; 14.07.1994, 91/17/0170; 15.03.2001, 2001/16/0063) .

Da im gegenständlichen Beschwerdeverfahren keine Rechtsfragen aufgeworfen worden sind, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme, ist eine Revision nicht zulässig.

Aus den dargestellten Erwägungen war spruchgemäß zu erkennen.