



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des G. H., geb. xx.xx.xxxx, 0001 W, K-gasse, vom 12. Juni 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes W vom 6. Juni 2008 betreffend **Einkommensteuer 2007** entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Das (in Österreich zu versteuernde) Einkommen im Jahr 2007 beträgt 40.897,07 €.

Der Gesamtbetrag der (inländischen) Einkünfte im Jahr 2007 beträgt 40.897,07 €.

Der Gesamtbetrag der (inländischen und ausländischen) Einkünfte im Jahr 2007 stellt die Bemessungsgrundlage für den Durchschnittssteuersatz und für die Einschleifregelung der Sonderausgaben dar und beträgt 54.044,93 €.

Die Berechnung der Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches bzw. ergänzen diesen Bescheidspruch.

Entscheidungsgründe

Ablauf des bisherigen Verwaltungsgeschehens:

Der in Österreich unbeschränkt steuerpflichtige Berufungswerber (abgekürzt Bw) bezog im Berufungsjahr 2007 drei Pensionen und zwar: zwei Pensionen aus Deutschland und eine von der österreichischen Pensionsversicherungsanstalt (PVA).

Mit **Einkommensteuererklärung für das Jahr 2007** gab der Bw am 13. Mai 2008 die Höhe der Pensionen bekannt (siehe Veranlagungsakt Jahr 2007 Seite 5) und beantragte die Anerkennung von Sonderausgaben für Versicherungsprämien in Höhe von 4.826,28 € und Aufwendungen für die Wohnraumschaffung in Höhe von 1.078,68 €, insgesamt 5.904,96 €.

Im **Einkommensteuerbescheid** für das Jahr 2007 vom 6. Juni 2008 wurden keine Sonderausgaben berücksichtigt, da die Bemessungsgrundlage der gesamten Pensionsbezüge 54.044,93 € beträgt.

Mit **Berufung vom 12. Juni 2008** begehrte der Bw die Berücksichtigung der Sonderausgaben, weil im Bescheid unter Gesamtbetrag der Einkünfte der Betrag von 40.897,07 € angegeben sei. Zwei Zeilen nach diesem Text stehe, dass keine Topf-Sonderausgaben berücksichtigt werden können, weil der Gesamtbetrag der Einkünfte 50.900.- € betrage. Er verstehe das nicht, weil als Gesamtbetrag seiner Einkünfte nur 40.897,07 € angegeben seien.

Mit **Berufungsvorentscheidung vom 16. Juni 2008** wurde die Berufung vom Finanzamt mit im Wesentlichen folgender Begründung abgewiesen: Die Grundlage für die Einschleifung der Sonderausgaben bilde der Gesamtbetrag der Einkünfte. Diesen Gesamtbetrag bilden sowohl die inländischen als auch die ausländischen Einkünfte, selbst wenn diese auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens nicht der inländischen Besteuerung unterliegen und nur für den Progressionsvorbehalt herangezogen werden.

Verwiesen werde auf eine Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes (abgekürzt VwGH) VwGH-Erkenntnis vom 24.05.2007, 2004/15/0051, der die Miteinbeziehung der Progressioneinkünfte bestätigt.

Mit **Vorlageantrag vom 08. Juli 2008** begehrte der Bw die Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Es könne formal nur einen einzigen „Gesamtbetrag der Einkünfte“ geben und zwar den, der im Einkommensteuerbescheid mit 40.897,07 € errechnet wurde. Es könne nicht zwei Zeilen später bei den Topf-Sonderausgaben festgestellt werden, dass der Gesamtbetrag der Einkünfte 50.900.- € übersteige. Der Bw sei außerdem der Meinung, dass mit der Hinzurechnung der ausländischen Einkünfte das Doppelbesteuerungsabkommen unterlaufen werde, da durch diese Vorgangsweise seine inländische Steuerbelastung erhöht werde.

Mit **Vorlagebericht vom 29. Juli 2008** legte das Finanzamt den Vorlageantrag dem Unabhängigen Finanzsenat (abgekürzt UFS) vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist, ob die aus Deutschland bezogene staatliche – nach dem DBA Österreich / Deutschland in Österreich steuerfreie Altersrente – zu den in Österreich zu versteuernden Renten für die Berechnung der Einschleifregelung für die Sonderausgaben und für die Berechnung des Durchschnittssteuersatzes mit einzubeziehen sind.

Beim Bw liegt folgender Sachverhalt vor:

Der Bw hat laut Abfrage aus dem Zentralen Melderegister seit yy.yy.yyyy seinen Hauptwohnsitz in 0001 W, K-gasse.

Der Bw erzielte im verfahrensgegenständlichen Zeitraum 2007 Pensionseinkünfte aus Deutschland und Österreich. Diese setzen sich zusammen:

Die in Österreich zu versteuernde Betriebspension der Firma I. GmbH wird im Steuerbescheid als „Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug“ bezeichnet und betrug 32.627,04 €. Österreich steht gemäß Art 18 Abs. 1 das volle Besteuerungsrecht gemäß dem Doppelbesteuerungsabkommen (abgekürzt DBA) zwischen Österreich und Deutschland (BGBI III Nr.182/2002) zu.

Gleichfalls aus Deutschland bezieht der Bw im Jahr 2007 eine Pension von der deutschen Bundesversicherungsanstalt für Angestellte in Höhe von 13.147,86 €. Bei dieser Altersrente handelt es sich um Bezüge aus der deutschen gesetzlichen Sozialversicherung. 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).

Aus Österreich bezieht der Bw eine Pension von der Pensionsversicherungsanstalt in Wien mit steuerpflichtigen Bezügen in Höhe von 8.270,03 € (Kennzahl 245 laut Lohnzettel).

Rechtlich ist auszuführen:

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

Zu den Tarifvorschriften zählt das Einkommensteuergesetz u.a. die **Steuersätze** und die Steuerabsetzbeträge (§ 33 Einkommensteuergesetz (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 = das Welteinkommen. Dies ist der **Gesamtbetrag der Einkünfte** nach Abzug der im § 2 Abs. 2 genannten Einkommensteile wie z.B. nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988).

Zur Altersrente der Bundesversicherungsanstalt für Angestellte ist auszuführen:

Gemäß § 1 Abs. 2 EStG 1988 sind unbeschränkt steuerpflichtig jene natürlichen Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf **alle in- und ausländischen** Einkünfte (Anm.: Fettdruck durch Berufungsbehörde).

Der Einkommensteuer ist nach § 2 Abs. 1 EStG 1988 das Einkommen zu Grunde zu legen, das der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat. Einkommen ist nach § 2 Abs. 2 EStG 1988 der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den in Abs. 3 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus einzelnen Einkunftsarten ergeben und nach Abzug u.a. der Sonderausgaben (§ 18).

Nach § 2 Abs. 3 Z 4 EStG 1988 unterliegen der Einkommensteuer die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25). Dazu gehören auch alle Pensionseinkünfte.

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.

Die von der Bundesversicherungsanstalt für Angestellte 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 Gesamtbetrages der Einkünfte = des Welteinkommens iS § 2 Abs. 2 EStG 1988 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 auszuscheidenden Teile des Welteinkommens für Zwecke der Tarifermittlung anordnen. Bei der Anwendung des Progressionsvorbehaltes wird das Gesamteinkommen nach den Vorschriften des österreichischen EStG ermittelt.

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.

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 Berufungsfall angewendet bedeutet dies:

Die Gesamteinkünfte des Bw sind Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (hier: Pensionsbezüge) und betragen in Summe 54.044,93 €.

Im ersten Schritt wurde das **im Inland** zu versteuernde Einkommen berechnet (Einkünfte von der österreichischen Pensionsversicherung bisher ohne inländische Lohnsteuer 8.270,03 €, weil im Jahr 2007 bis zu einem Einkommen von 10.000.- € keine Steuer anfällt und Einkünfte bisher ohne inländischen Steuerabzug 32.627,04 € = zusammen 40.897,07 € im Inland zu versteuerndes Einkommen). Zu diesem im Inland zu versteuernden Einkommen wurden die ausländischen von der inländischen Einkommensteuer freigestellten Progressionseinkünfte in Höhe von 13.147,86 € hinzugerechnet. Von diesem **Gesamtbetrag der (inländischen und ausländischen) Einkünfte** (= Welteinkommen des Bw in Höhe von 54.044,93 €) wurde in einem zweiten Schritt die auf dieses Welteinkommen entfallende österreichische Einkommensteuer berechnet. Die Steuer darauf wurde mit 18.607,47 € ermittelt. Diese errechnete Einkommensteuer wurde zu diesem Welteinkommen ins Verhältnis gesetzt und ein Durchschnittssteuersatz mit 34,43% ermittelt.

Der Durchschnittssteuersatz von 34,43 % ist auf das in Österreich zu versteuernde Einkommen (von 40.897,07 €) anzuwenden, nicht hingegen auf die gesetzliche deutsche Altersrente (siehe Einkommensteuerbescheid vom 6. Juni 2008). Die Steuer des Bw wurde mit 14.080,86 € ermittelt (40.897,07 € multipliziert mit 34,43%).

Die Wortfolge der Einschleifregelung bei den Sonderausgaben im § 18 Abs. 3 letzter Satz EStG 1988 lautet: „Beträgt der Gesamtbetrag der Einkünfte mehr als 36.400 Euro, so vermindert sich das Sonderausgabenviertel (der Pauschbetrag nach Abs. 2) gleichmäßig in einem solchen Ausmaß, dass sich bei einem Gesamtbetrag der Einkünfte von 50.900 Euro **kein** absetzbarer Betrag mehr ergibt“ (Anm.: Fettdruck durch Berufungsbehörde).

Nachdem der Durchschnittssteuersatz beim Progressionsvorbehalt aus dem gesamten Welteinkommen zu ermitteln ist, verweist die Einschleifregelung für die Sonderausgaben in § 18 Abs. 3 letzter Satz EStG 1988 textlich auf diesen Gesamtbetrag der Einkünfte.

Bei der Einschleifregelung der Sonderausgaben geht es inhaltlich – wie bei jeder Einschleifregelung - um eine bestimmte Einkommenshöhe, bis zu der ein Abzug von Sonderausgaben zusteht oder eben nicht mehr zusteht. Der Sinn der Einschleifregelung (= Zweck der Norm) liegt darin, ab einer bestimmten Einkunftshöhe **keinen** Abzug von Sonderausgaben mehr zu gewähren.

Der Text in § 2 Abs. 2 iV mit Abs. 3 Z 4 EStG 1988 umfasst alle Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit (hier: Pensionsbezüge jeder Art und zwar inländische, ausländische und ausländische, die den inländischen gleichgestellt sind etc.), die laut § 25 EStG 1988 hier genannt sind.

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

Bei der deutschen Altersrente handelt es sich - für Zwecke der Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes - um grundsätzlich in Österreich steuerpflichtige (und in diesem Sinne um "zu versteuernde") Pensionsbezüge (Teile des Welteinkommens gemäß § 2 Abs. 2 EStG 1988). Zweck des Progressionsvorbehaltes ist es, jenen Steuersatz zu ermitteln, der sich für die der (inländischen) Steuerpflicht unterliegenden Einkünfte ergeben würde, wenn die nach dem Doppelbesteuerungsabkommen befreiten Einkünfte steuerpflichtig wären.

Von derselben Bemessungsgrundlage, von der der Steuertarif in Österreich ermittelt wird, ist auch die Einschleifregelung bei den Sonderausgaben zu ermitteln. Die Einschleifregelung bei den Sonderausgaben ist ausgehend von der Bemessungsgrundlage für den Durchschnittssteuersatz (= Bemessungsgrundlage des Welteinkommens) zu beurteilen und nicht nur von den in Österreich tatsächlich versteuerten Einkommensteilen.

Dies ist umso deutlicher, als der Verwaltungsgerichtshof bereits zu einem Sachverhalt mit inländischen und ausländischen Einkunftsanteilen eine Entscheidung zur Sonderausgabeneinschleifregelung getroffen hat:

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 aber zu berücksichtigen sind. Grundsätzlich soll bei grenzüberschreitenden Sachverhalten eine Besteuerung erreicht werden, wie sie auch bei rein innerstaatlichen Sachverhalten vorgenommen wird (vgl. **VwGH 24.5.2007, 2004/15/0051** und vgl. VwGH 25.09.2001, 99/14/0217).

Der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung erfordert die Berücksichtigung der Auslandseinkünfte bei der Einschleifregelung des § 18 Abs. 3 letzter Satz EStG 1988: Die Einschleifregelung ist von jenem Gesamtbetrag der Einkünfte zu bemessen, der dem Welt-einkommen zu Grunde liegt, unabhängig davon, ob ein Teil der Einkünfte solche sind, die als Auslandseinkünfte auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens freigestellt sind (vgl. VwGH-Erkenntnis 24.05.2007, 2004/15/0051).

Bei Zusammentreffen von inländischen und ausländischen Einkünften gibt es zwei Gesamt-beträge der Einkünfte und zwar: einen Gesamtbetrag der Einkünfte, der alle inländischen Einkünfte und einen Gesamtbetrag der Einkünfte, der alle inländischen und ausländischen Einkünfte umfasst. Da die österreichischen Steuerbescheide für eine Vielzahl von Sach-verhalten in einer standardisierten Form gelten, wurde auf eine besondere Ausfertigungs-möglichkeit mit Hinweisen zu den Begriffen bei Zusammentreffen von inländischen und ausländischen Einkünften durch das Bundesrechenzentrum offensichtlich verzichtet. Es ist dem Bw aber Recht zu geben, dass es für den Bürger ohne Kenntnis des Einkommensteuer-gesetzes und des DBAs Österreich / Deutschland schwierig ist, die Terminologie und den inhaltlichen Sinn ident verwendeter Begriffe zu durchschauen, wenn diese nicht erklärt werden.

Der Spruch und die Begründung zu dieser Berufungsentscheidung gleichen diesen Mangel einer standardisierten Form der Steuervorschreibung nun aus. Das rechnerische Ergebnis entspricht dem Erstbescheid des Finanzamtes und bleibt gleich.

Wäre die vom Bw für zutreffend erachtete Auslegung richtig, hätte das zur Folge, dass der strittige Sonderausgabenabzug unterschiedlich behandelt würde, je nachdem, ob z.B. die Pensionen von einer inländischen oder von einer ausländischen Anstalt ausbezahlt werden. Würde der strittige ausländische Rentenbezug von einer inländischen Anstalt ausbezahlt, käme es wegen der Einkommenshöhe von über 50.900,- € zu keinem Sonderausgabenabzug mehr. Nichts Anderes hat aber auch für den vorliegenden Fall zu gelten. Gerade mit der dem angefochtenen Bescheid zugrunde liegenden Interpretation des § 18 Abs. 2 EStG 1988 wird jene Ungleichbehandlung vermieden, die sich bei der vom Bw vertretenen Auslegung für eine inländische Altersrente ergeben würde. Es bestehen keinerlei Anhaltspunkte, dass der Gesetzgeber ein solches Ergebnis einer Ungleichbehandlung herbeiführen wollte.

Aus den Vorjahren z.B. 2005 und 2006 ist ersichtlich, dass zu Gunsten des Bw die Sonder-ausgaben vom inländischen Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen wurden. 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 verfassungsmäßigen 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 Bw günstigere Rechtsansicht des Finanzamtes in den Vorjahren wird ab dem Jahr 2007 nicht mehr aufrechterhalten. Es ist jedes Veranlagungsjahr einzeln und für sich rechtlich zu überprüfen und der Sachverhalt zu würdigen. Da der Verwaltungsgerichtshof im vorher angeführten Erkenntnis vom 24.05.2007, 2004/15/0051 zur Einschleifregelung bei den Sonderausgaben entschieden hat, gilt diese Rechtsansicht bis zu einer gegenteiligen Entscheidung. Die Entscheidung des VwGH war daher von der Behörde auf die Veranlagung ab 2007 und ist für alle Folgejahre in diesem Sinne anzuwenden.

Auf Grund der dargelegten Ausführungen konnte der gegenständlichen Berufung kein Erfolg beschieden sein. Sie war daher als unbegründet abzuweisen.

Eine Ausfertigung der Berufungsentscheidung ergeht auch an das Finanzamt.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Linz, am 15. September 2010