



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, Adresse, vertreten durch die Schneider Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung GmbH, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, 6844 Altach, Badstraße 23, gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch betreffend Einkommensteuer 2007 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage (Einkommen) und die Höhe der Abgabe (Einkommensteuer 2007) sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw) hat im Jahr 2007 neben einer inländischen Pension (Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit: 5.811,63 €) unter Progressionsvorbehalt steuerbefreite ausländische Einkünfte in Höhe von 8.863,50 € (davon entfallen auf Pension / nichtselbständige Einkünfte 1.934,40 €; Einkünfte aus Vermietung 6.929,10 €) erklärt.

Laut Einkommensteuerbescheid 2007 vom 25. August 2008 wurden bei der Ermittlung des Einkommens der Bw (5.732,63 €) von den inländischen Einkünften (ausschließlich nichtselbständige Einkünfte) Sonderausgaben gem. § 18 EStG 1988 (Pauschbetrag von 60 €, Kirchenbeitrag 19,00 €) in Abzug gebracht. Als Bemessungsgrundlage für den Durchschnittssteuersatz wurde die Summe aus inländischem Einkommen und ausländischen Einkünften (14.596,13 €) herangezogen.

Von der durch Anwendung des ohne Berücksichtigung des Pensionistenabsetzbetrages ermittelten Durchschnittssteuersatzes von 12,07 % auf das inländische Einkommen (5.732,63 €) errechneten Steuer von 691,93 € wurde ein Pensionistenabsetzbetrag in Höhe von 275,47 € in Abzug gebracht und die Steuer nach Abzug der Absetzbeträge mit 416,46 € festgesetzt.

Mit Schreiben vom 3. September 2008 hat die steuerliche Vertreterin der Bw fristgerecht Berufung gegen diesen Bescheid erhoben, die sich ausschließlich gegen die lediglich aliquote Berücksichtigung der persönlichen Steuerabsetzbeträge im Rahmen der Durchschnittsberechnung nach § 33 Abs. 10 EStG richte. Begründend wurde dazu ausgeführt, die in § 33 Abs. 10 EStG normierte Steuerberechnung bei Vorliegen von befreiten und unter Progressionsvorbehalt fallenden Auslandseinkünften führe dazu, dass Gebietsansässige, welche derartige Einkünfte erzielen würden, regelmäßig nicht die vollen Steuerabsetzbeträge, wie dies bei inländischen Einkünften der Fall sei, absetzen könnten. Diese Bestimmung verstoße daher ganz offensichtlich gegen unmittelbar anwendbares Gemeinschaftsrecht (Arbeitnehmerfreizügigkeit, Niederlassungsfreiheit), weshalb bereits ein Vertragsverletzungsverfahren gegen Österreich eingeleistet worden sei (siehe dazu z.B. taxlex-EC 2007/45). Es werde daher beantragt, die Einkommensteuer 2007 europarechtskonform wie folgt zu ermitteln:

Einkommen	5.732,63
Ausländische Einkünfte	8.863,50
Bemessungsgrundlage für den Durchschnittssteuersatz	14.596,13
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	1.761,85
Durchschnittssteuersatz	12,07 %
Einkommensteuer vor Abzug der Absetzbeträge	691,93
Pensionistenabsetzbetrag	- 400,00
Einkommensteuer	291,93
Anrechenbare Lohnsteuer	0,00
Festgesetzte Einkommensteuer	291,93

Das Finanzamt hat die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat ohne Erlassen einer Berufungsvorentscheidung (direkt) zur Entscheidung vorgelegt. In seinem Vorlagebericht hat es hinsichtlich der nur aliquoten Berücksichtigung des Pensionistenabsetzbetrages auf Rz 7598 ff der EStR 2000 – Richtlinie des BMF, GZ BMF- 010203/0299-VI/6/2008 vom 16.6.2008 - verwiesen. Die „*Richtigkeit (der Berechnung)*“ ergebe sich aus einer beiliegenden E-Mail des Produktmanagements.

Laut E-Mail des Produktmanagements (Herr A) vom 4. September 2008 (auf Anfrage des Sachbearbeiters des Finanzamtes (Herr B), der Zweifel an der Reduktion des Pensionistenabsetzbetrages äußerte) wurde der „höchstmögliche PAB“ wie folgt berechnet:

a) Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes (gerundet auf 2 Stellen: Steuer x 100 / Bemessungsgrundlage = Durchschnittssteuersatz

b) Ermittlung des anteiligen Steuerbetrages (= max. PAB) der zum laufenden Tarif zu versteuernden nichtselbständigen Einkünfte: Einkünfte aus nsA x Ergebnis aus obiger Berechnung / 100 = Maximaler PAB

Bezogen auf den gegenständlichen Fall errechne sich somit der PAB wie folgt:

$$691,93 \times 100 / 14.596,13 = 4,74$$

$$5.811,63 \times 4,74 / 100 = 275,47$$

Begründet wurde die Vorgangsweise gegenüber dem Sachbearbeiter des Finanzamtes Feldkirch damit, nach § 33 Abs. 2 EStG 1988 seien Absetzbeträge im Sinne des Abs. 5 und Abs. 6 (Pensionistenabsetzbetrag) insoweit nicht abzuziehen, als sie jene Steuer übersteigen würden, die auf die zum laufenden Tarif zu versteuernden nichtselbständigen Einkünfte entfalle. Das heiße, dass der Pensionistenabsetzbetrag nicht höher sein dürfe als der Steuerbetrag, der sich von den zum laufenden Tarif zu versteuernden nichtselbständigen Einkünften ergebe.

U.a. sei im Wartungserlass des BMF, GZ BMF-010203/0501-VI/6/2007 vom 5.12.2007 zu den EStR 2000 die Rz 7598 auf Grund eines VwGH –Erkenntnisses geändert worden und laute nun wie folgt:

„In einem ersten Schritt ist das progressionswirksame Welteinkommen inklusive ausländischer Progressionseinkünfte zu ermitteln. Dabei sind gegebenenfalls Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen und sonstige Freibeträge (§§ 41, 104 und 105 EStG 1988) abzuziehen, wobei für die Ermittlung der Sonderausgaben-Einschleifung sowie des Selbstbehalts für außergewöhnliche Belastungen auch steuerbefreite Auslandseinkünfte zu berücksichtigen sind (VwGH 24.5.2007, 2004/15/0051). Ausländische Einkünfte, die als inländische Einkünfte nicht progressionserhöhend wären (zB Einkünfte gemäß § 67 Abs. 11 EStG 1988), wirken sich auch im Rahmen des Progressionsvorbehaltes nicht aus.“

Mit E-Mail vom 16. Dezember 2008 hat die Referentin des Unabhängigen Finanzsenates dem Finanzamt nachstehend wörtlich wiedergegebene Gründe dafür bekannt gegeben, weshalb sie davon ausgehe, dass der Pensionistenabsetzbetrag in voller Höhe (iSd. Berechnung der steuerlichen Vertreterin in der Berufung) zu gewähren sei:

„§ 33 Abs. 2 leg.cit. bezieht sich ausdrücklich auf die Steuerberechnung nach (§ 33) Abs. 1 (und nicht auch auf jene nach Abs. 11!). Bei Vorhandensein progressionserhöhender steuerfreier Einkünfte wird die Steuer nicht nach dem laufenden Tarif, sondern durch Anwendung eines Durchschnittssteuersatzes auf das inländische Einkommen errechnet. In § 33 Abs. 11 wurde für den Fall, dass im Einkommen progressionserhöhende steuerfreie Einkünfte enthalten sind und damit die Steuer unter Anwendung eines Durchschnitts-

steuersatzes zu errechnen ist, eine eigene Regelung getroffen, wie hinsichtlich der Steuerberechnung / Absetzbeträge vorzugehen ist.

§ 33 Abs. 11 EStG sieht bereits nach dem Gesetzeswortlaut als Ausnahme davon, dass die Absetzbeträge in voller Höhe zustehen, lediglich die Kinderabsetzbeträge vor.

Dies geht auch aus den erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage (270 der Beilagen XXIII. GP) hervor: "In Abs. 11 soll daher bei Vorhandensein progressionserhöhender steuerfreier Einkünfte eine gemeinschaftsrechtskonforme Neuregelung erfolgen. In diesen Fällen soll der Abzug der Absetzbeträge erst von jener Steuer erfolgen, die ohne Berücksichtigung von Absetzbeträgen unter Berücksichtigung des Progressionsvorbehaltes ermittelt wird. Von dieser (Tarif)Steuer werden sodann die Absetzbeträge abgezogen, die damit ungeschmälert erhalten bleiben.

Die nichtselbständigen Einkünfte der Bw werden nicht nach dem laufenden Tarif (§ 33 Abs. 1 EStG 1988), sondern mit dem gem. § 33 Abs. 11 idF AbgSiG 2007 ermittelten Durchschnittssteuersatz von 12,07 % besteuert.

Anders als im Ministerialentwurf (19.9.2007, 124/ME NR 23.GP, vgl. ARD 5804/1/2007) zum AbgSiG 2007, der noch den Abzug "anteiliger Steuerabsetzbeträge" von der nach Anwendung des Durchschnittssteuersatzes ermittelten Steuer insoweit vorgesehen hat, als sie auf die befreiten Einkünfte entfallen, sind die Absetzbeträge nach der Regierungsvorlage (vgl. ARD 5814/4/2007 vom 6.11.2007,) und dem Wortlaut der (gleich lautend) in Kraft getretenen Bestimmung des § 33 Abs. 11 EStG idF AbgSiG 2007 in voller Höhe zu berücksichtigen!

Entgegen dem Hinweis im Vorlagebericht an den UFS ergibt sich im Übrigen aus den vom Finanzamt angeführten Rz 7598 ff der Richtlinie des BMF, GZ BMF-010703/0299-VI/6/2008 vom 16.6.2008 keine (nur) aliquote Berücksichtigung des Pensionistenabsetzbetrages (vgl. Rz 7601, letzter Satz: "Sodann sind zustehende Absetzbeträge mit Ausnahme des Kinderabsetzbetrages abzuziehen (§ 33 Abs. 11 EStG 1988)").

Die den erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage zum AbgSiG 2007 entnommene Berechnung iSd. § 33 Abs. 11 EStG 1988 in Rz 813 der Richtlinie des BMF, GZ BMF-010222/0157-VI/7/2008 vom 4.7.2008 sieht ebenfalls keinerlei Kürzung von Absetzbeträgen (auch nicht des PAB) vor!

Die vom FA auf Grundlage des § 33 Abs. 2 EStG vorgenommene Kürzung des PAB ist nach Ansicht der Referentin auch deshalb nicht vorzunehmen, da die Absetzbeträge auch auf steuerfreie Einkünfte entfallen. Gerade diesem Umstand trägt die mit dem AbgSiG 2007 neu geschaffene Bestimmung des § 33 Abs. 11 EStG 1988 aber Rechnung.

Der Vollständigkeit halber wird angemerkt, dass die Kürzung des PAB im angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2007 gegenüber der Bw völlig unbegründet geblieben ist.

Sollten Sie sich (allenfalls nach Rücksprache mit dem bundesweiten Fachbereich) meiner Rechtsansicht anschließen, darf ich Sie ersuchen, der Berufung mit erster BVE Folge zu geben. Von der errechneten Steuer von 691,93 € (vgl. Bescheid vom 25. August 2008) ist der Pensionistenabsetzbetrag in voller Höhe (400,00 €) in Abzug zu bringen, sodass die Einkommensteuer 2007 nach Abzug des PAB, wie vom steuerlichen Vertreter in der Berufung beantragt, 291,93 € betragen würde."

Abschließend wurde darauf hingewiesen, dass für das Jahr 2006 zur selben Frage eine Stattgabe mit 2. BVE erfolgt ist.

Mit Begleitschreiben vom 19. Jänner 2009 hat die Vertreterin des Finanzamtes die „*unveränderte*“ Rechtsmeinung des Fachbereiches Lohnsteuer übermittelt. Die Berufung könne daher nicht mit stattgebender BVE erledigt werden.

In der angeschlossenen E-Mail vom 19. Jänner 2008 vertrat der Fachbereich Lohnsteuer (Frau C) folgende Ansicht:

§ 33 Abs. 2 normiere, dass Absetzbeträge im Sinne des Abs. 5 und 6 insoweit nicht abzuziehen seien, als sie jene Steuer übersteigen würden, die auf die zum laufenden Tarif zu versteuernden nichtselbständigen Einkünfte entfalle. Der Pensionistenabsetzbetrag dürfe daher nur insoweit steuermindernd wirksam werden, als ihm eine entsprechend in Österreich steuerpflichtige Rente gegenüberstehe.

Weder im Abs. 10 noch im mit Abgabensicherungsgesetz 2007 hinzugefügten Abs. 11 werde darauf Bezug genommen, dass diese **Ermittlung der Höhe** der Absetzbeträge eine Änderung erfahren hätte. Abs. 11 stelle in EU-konformer Auslegung klar, dass nun die (ggf. nach Abs. 2 ermittelten) Absetzbeträge nach Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes (Steuer von der Bemessungsgrundlage in Relation zur Bemessungsgrundlage = Durchschnittssteuersatz) abzuziehen seien. Nach der bislang geltenden Rechtslage seien die (ggf. nach Abs. 2 ermittelten) Absetzbeträge schon von der auf Grund der Bemessungsgrundlage für den Durchschnittssteuersatz sich ergebenden Steuer abgezogen und in Relation zur Bemessungsgrundlage gestellt worden. Abs. 2 beziehe sich zwar auf Abs. 1, sei bzw. sei aber auch bei der Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes nach Abs. 10 anzuwenden gewesen. Das Beispiel in den erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage (270 der Beilagen XXIII. GP) verdeutliche den Unterschied zwischen der bisherigen und der neuen Berechnungsart. Zur Veranschaulichung werde darin ein Alleinverdienerabsetzbetrag nach Abs. 4 berücksichtigt. Einem Absetzbetrag nach Abs. 4 widerfahre aber keine Kürzung nach Abs. 2. Insofern könne daraus nicht geschlossen werden, dass dann auch die in Abs. 5 und 6 genannten Absetzbeträge in Bezug zu inländischen Einkünften nicht zu kürzen wären.

Zusammenfassend könne gesagt werden, dass der mit Abgabensicherungsgesetz 2007 neu angefügte Abs. 11 eine Änderung in der Reihenfolge der zu berücksichtigenden Absetzbeträge gem. Abs. 4 bis 6 feststelle, die Bestimmung des Abs. 2 jedoch unberührt lasse. Nach Ansicht des Fachbereichs LSt sei die Berechnung der Höhe des Pensionistenabsetzbetrages im Fall der Bw gesetzeskonform erfolgt.

Der Rechtsansicht des bundesweiten Fachbereichs Lohnsteuer (E-Mail vom 19. Jänner 2009) wurde in der an die Vertreterin des Finanzamtes gerichteten E-Mail vom 29. Jänner 2008 Folgendes entgegengehalten:

„In der E-Mail wurde u.a. ausgeführt, nach der bislang geltenden Rechtslage seien die (ggf. nach Abs. 2 ermittelten) Absetzbeträge schon von der auf Grund der Bemessungsgrundlage für den Durchschnittssteuersatz sich ergebenden Steuer abgezogen und in Relation zur Bemessungsgrundlage gestellt worden. Abs. 2 beziehe sich zwar auf Abs. 1, "war bzw. ist aber auch bei der Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes nach Abs. 10 anzuwenden".

Um nachvollziehen zu können, ob tatsächlich nach der Rechtslage vor dem AbgSiG § 33 Abs. 2 EStG - wie Frau C ausgeführt hat - auch bei der Berechnung der Steuer nach dem Durchschnittssteuersatz angewendet wurde, habe ich mir den Einkommensteuerbescheid der Bw für 2006 vom 6. August 2007 angeschaut (Anmerkung: Auf Grund der gegen diesen Bescheid erhobenen Berufung wurde die Steuer sodann von Ihnen europarechtskonform ermittelt und der PAB nach Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes (meines Erachtens zu Recht) in voller Höhe berücksichtigt).

Ich habe festgestellt, dass der PAB im (sodann mit Berufung bekämpften) EDV-Bescheid vom 6. August 2007 (vor Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes) in voller Höhe (400 €) in Abzug gebracht wurde (Anmerkung: in- bzw. ausländische Pension 2006 bzw. Steuer waren aber geringer als jene des Jahres 2007 - siehe DB2). Grund für eine Kürzung des PAB war, dass der PAB nach der bis 2006 geltenden (nicht europarechtskonformen) Rechtslage nach § 33 Abs. 10 bereits vor Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes in Abzug gebracht wurde. Dem E-Bescheid 2006 vom 6. August 2007 kann ich jedenfalls nicht entnehmen, dass § 33 Abs. 2 für die Ermittlung des PAB herangezogen worden wäre.

§ 33 Abs. 2 EStG 1988 sieht eine Kürzung des PAB nur dann und insoweit vor, als der PAB jene Steuer übersteigt, die auf die zum laufenden Tarif (§ 33 Abs. 1) versteuerten nichtselbständigen Einkünfte entfällt. Da die inländischen Pensionseinkünfte der Bw mit dem Durchschnittssteuersatz, in dessen Bemessungsgrundlage auch die ausländischen Pensionseinkünfte einbezogen wurden, und nicht nach § 33 Abs. 1 (Tarifsteuer) besteuert wurden, liegen meines Erachtens bereits die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen für eine Kürzung des PAB iSd. § 33 Abs. 2 nicht vor (Arg.: § 33 Abs. 2 erster Satz lautet: Von dem sich nach Abs. 1 ergebenden Betrag sind die Absetzbeträge nach den Abs. 4 bis 6 abzuziehen...). Bei einer Durchschnittssatzbesteuerung (lex specialis zur Steuerberechnung nach § 33 Abs. 1) werden keine (auch nicht die inländischen) Einkünfte nach dem laufenden Tarif des § 33 Abs. 1 besteuert.

Dem Finanzamt wurde mitgeteilt, dass, sollten von Seiten der Vertreterin des Finanzamtes binnen einer Woche ab Einlangen dieser E-Mail (allenfalls nach Rücksprache mit Frau C - Fachbereich LSt) keine begründeten Einwendungen gegen die obigen Ausführungen erhoben werden, die Referentin der Berufung Folge geben werde. Im Übrigen verweise sie nochmals auf die Ausführungen in meiner E-Mail vom 16.12.2008.

Mit E-Mail vom 2. Februar 2002 hat die Vertreterin des Finanzamtes mitgeteilt, dass im gegenständlichen Fall gegen die Ausführungen der Referentin keine Einwendungen erhoben werden würden. Allerdings sei das Finanzamt und sie an die Meinung des bundesweiten Fachbereiches gebunden und rechne damit, dass sie eine Amtsbeschwerde erheben müssten. Bezüglich dieser Problematik gebe es offensichtlich sowieso verschiedene Meinungen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Aus der der Berufung angeschlossenen Berechnung der Einkommensteuer 2007 geht zweifelsfrei hervor, dass sich die Bw gegen eine Kürzung des Pensionistenabsetzbetrages (kurz PAB) von 400 € auf 275,47 € verwehrt.

Entgegen der Ansicht der steuerlichen Vertreterin der Bw beruht die Berücksichtigung des PAB nur in Höhe von 275,47 € nicht darauf, dass der Absetzbetrag wie vor der bis zum AbgSiG 2007 geltenden Rechtslage iSd. § 33 Abs. 10 EStG 1988 bereits vor Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes in Abzug gebracht worden wäre. Da die Berechnung des Pensionistenabsetzbetrages der Bw aber vom Finanzamt nicht zur Kenntnis gebracht bzw. ihr gegenüber nicht begründet wurde, ist diese Annahme durchaus verständlich. Die Berechnung der auf das inländischen Einkommen entfallenden Steuer in Höhe von 691,93 € wurde iSd. § 33 Abs. 11 idF AbgSiG 2007 korrekt ermittelt und stimmt die Berechnung (bis dorthin) auch mit jener überein, die die steuerliche Vertreterin in der Berufung vorgenommen und für richtig befunden hat. Die Kürzung des PAB erfolgte auf Grund einer im Einkommensteuerbescheid nicht dargestellten Berechnung, die dem Finanzamt erst auf Anfrage hin vom Produktmanagement mit E-Mail vom 4. September 2008 erläutert wurde.

Die Vorgangsweise des Produktmanagements (obig dargestellte Berechnung des PAB von 275,47), die offensichtlich vom bundesweiten Fachbereich, nicht aber vom Finanzamt Feldkirch geteilt wird (das Finanzamt hat mehrfach Zweifel an der Kürzung des PAB geäußert, sich aber letztlich an die Ansicht des bundesweiten Fachbereiches gebunden gefühlt), ist für die Referentin weder nachvollziehbar noch findet sie nach Ansicht der Referentin im Einkommensteuergesetz (auch nicht in § 33 Abs. 2 EStG 1988) Deckung.

Mit dem Abgabensicherungsgesetz 2007 (AbgSiG 2007), BGBl. I 99/2007, wurde § 33 EStG 1988 zur Herstellung eines europarechtskonformen Zustandes wie folgt geändert:

a) in Abs. 10 lautet der erste Satz:

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 Kinderabsetzbetrag nach Abs. 4 Z 3 lit. a) zu ermitteln.

b) Folgender Absatz 11 wurde § 33 angefügt:

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

(vgl. dazu Jakom/Kanduth-Kristen EStG § 33 Rz 83, wonach es sich bei § 33 Abs. 11 um eine "Sonderregelung", eine *lex specialis*" (gegenüber Abs. 10) handelt).

§ 33 Abs. 11 EStG 1988 trifft eine von § 33 Abs. 1 EStG 1988 und § 33 Abs. 10 *leg. cit.* abweichende Regelung, wie die Steuer für das inländische Einkommen zu ermitteln ist, und bestimmt, dass die Absetzbeträge (auch der PAB) von der unter Anwendung des Durchschnittssteuersatzes ermittelten Steuer in Abzug zu bringen sind.

Die Steuerberechnung (Ermittlung der Steuer vor Absetzbeträgen) ist bei der Bw zweifelsohne nach der Bestimmung des § 33 Abs. 11 EStG 1988 erfolgt. Soweit also vom bundesweiten Fachbereich mit der Steuerberechnung nach § 33 Abs. 10 EStG argumentiert wird, kann diese Argumentation für den gegenständlichen Fall schon deshalb nicht die gewählte Vorgangsweise begründen.

§ 33 Abs. 2 EStG 1988 (idF Steuerreformgesetz (StReformG) 2005 lautet:

Von dem sich **nach Abs. 1** ergebenden Betrag sind die Absetzbeträge nach den Abs. 4 bis 6 abzuziehen. Dies gilt nicht für Kinderabsetzbeträge im Sinne des Abs. 4 Z 3 lit. a.

Absetzbeträge im Sinne des Abs. 5 oder Abs. 6 (Pensionistenabsetzbetrag) sind **insoweit nicht abzuziehen, als sie jene Steuer übersteigen, die auf die zum laufenden Tarif zu versteuernden nichtselbständigen Einkünfte entfallen**. Abs. 8 bleibt davon unberührt.

Fallbezogen wurde durch Anwendung des Durchschnittssteuersatzes von 12,07 % auf das inländische Einkommen (Pension – Sonderausgaben) eine Steuer von 691,93 € errechnet, die den maximal zustehenden PAB von 400,00 € übersteigt. Da die errechnete Steuer ausschließlich auf inländische nichtselbständige Einkünfte (Pension) entfällt, ist für die Referentin nicht erkennbar, weshalb eine Kürzung des PAB zu erfolgen hätte. Selbst wenn man daher unterstellen würde, dass es sich bei der Ermittlung der Steuer durch Anwendung des Durchschnittssteuersatzes auf das inländische Einkommen (Pension) um eine Besteuerung nach dem „*laufenden Tarif*“ handle, käme es nach Ansicht der Referentin im gegenständlichen Fall zu keiner Kürzung, zumal die **ausschließlich für die inländischen Pensionseinkünfte ermittelte Steuer** höher ist als der maximale PAB (400,00 €).

Für absolut im Gesetz nicht gedeckt hält die Referentin die vom Produktmanagement erläuterte, vom bundesweiten Fachbereich Lohnsteuer als zutreffend erachtete weiterführende Berechnung (laut E-Mail vom 4. September 2008) des „*höchstmögliche PAB*“, bei welcher die nach § 33 Abs. 11 EStG für das inländische Einkommen der Bw (Pension) ermittelten Steuer von 691,93 € ins Verhältnis zur Bemessungsgrundlage für den Durchschnittssteuersatz (Summe inländisches Einkommen und ausländische Einkünfte:

14.596,13 €) gesetzt wird und der daraus resultierende Prozentsatz (4,74) sodann auf die inländischen Pensionseinkünfte (5.811,63 €) angewendet wird. Inwiefern diese Berechnung auf Basis des § 33 Abs. 2 EStG 1988 erfolgt sein soll, entzieht sich dem Verständnis der Referentin. Eine derartige Verhältnisrechnung für die Ermittlung des PAB ist weder in § 33 Abs. 2 noch in § 33 Abs. 11 leg.cit. vorgesehen.

Würde man der Auffassung des bundesweiten Fachbereiches folgen, wonach § 33 Abs. 2 EStG 1988 auch auf Fälle der Durchschnittssatzbesteuerung nach § 33 Abs. 11 EStG 1988 anwendbar sei bzw. der höchstmögliche PAB auf Basis dieser Bestimmung zu ermitteln sei, so hätte dies gegenständlich zur Folge, dass die unter Heranziehung des § 33 Abs. 1 EStG 1988 für die inländischen Pensionseinkünfte (5.811,63 €) nach dem laufenden Tarif ermittelte Steuer „0“ betragen würde und diesfalls überhaupt kein Pensionistenabsetzbetrag von der nach dem Durchschnittssteuersatz ermittelten Steuer in Abzug zu bringen wäre. Dass eine derartige Vorgangsweise keinesfalls mit dem Gesetz vereinbar wäre, ist unschwer erkennbar.

Abschließend sei nochmals darauf hingewiesen, dass die Absetzbeträge nach der Regierungsvorlage (vgl. ARD 5814/4/2007;) und der gleich lautend in Kraft getretenen Bestimmung des durch das AbgSiG 2007 angefügten § 33 Abs. 11 EStG - anders als im Ministerialentwurf (19.9.2007, 124/ME NR 23. GP, vgl. ARD 5804/1/2007), der noch den Abzug „*anteilliger Steuerabsetzbeträge*“ von der nach Anwendung des Durchschnittssteuersatzes ermittelten Steuer insoweit vorgesehen hat, als sie auf die befreiten Einkünfte entfallen - ungeschmälert erhalten bleiben sollen (vgl. dazu: erläuternde Bemerkungen zur Regierungsvorlage 270 der Beilagen XXIII. GP).

Im Übrigen wird begründend auf die in dieser Entscheidung wiedergegebenen Ausführungen der Referentin in den E-Mails vom 16. Dezember 2008 sowie vom 29. Jänner 2009 verwiesen.

Die Berechnung der Einkommensteuer 2007 laut Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates weicht daher von jener im Einkommensteuerbescheid vom 25. August 2008 insofern ab, als von der durch Anwendung des Durchschnittssteuersatzes von 12,07 % auf das zu versteuernde Einkommen 2007 in Höhe von 5.732,63 € (= Bemessungsgrundlage) ermittelten Steuer (vor Absetzbeträgen) in Höhe von 691,93 € der Pensionistenabsetzbetrag in Höhe von 400 € in Abzug gebracht wird, sodass die Einkommensteuer 2007 nach Abzug des Pensionistenabsetzbetrages – wie in der Berufung beantragt - 291,93 € beträgt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 5. Februar 2009