



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung von Frau Bw, vertreten durch die Fa. Vertreter, vom 4. März 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Kitzbühel, vertreten durch X, vom 24. Februar 2009 betreffend Einkommensteuer 2007 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe ist dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bildet einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin hat im Jahr 2007 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 4.271,27 € erzielt und zudem eine Pension von der Landesversicherungsanstalt Baden-Württemberg in Höhe von 13.032,60 € bezogen.

Im angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2007 vom 24. Februar 2009 wurden die Pensionsbezüge für die Ermittlung des Durchschnittsteuersatzes berücksichtigt.

In der gegen diesen Bescheid fristgerecht erhobenen Berufung wurde eingewendet, dass im vorliegenden Fall ein Pensionistenabsetzbetrag zu berücksichtigen sei.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung (Ausfertigungsdatum 26. März 2009) wurde begründend ausgeführt, dass im gegenständlichen Fall im steuerpflichtigen Einkommen keine nichtselbständigen (Pensions-)Einkünfte enthalten seien und daher auch kein Pensionistenabsetzbetrag anzurechnen sei.

In weiterer Folge wurde am 3. April 2009 der Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz eingebracht und ergänzend ausgeführt, dass bei der Ermittlung des Durchschnittsteuersatzes der Pensionistenabsetzbetrag in Höhe von 400 € nicht zu berücksichtigen, sehr wohl aber von der ermittelten Einkommensteuer in Abzug zu bringen sei.

In einem weiteren Schreiben der steuerlichen Vertretung vom 16. Dezember 2010 wurde das Berufungsbegehren ergänzt und darauf hingewiesen, dass mit Bescheid der Familienkasse Nürnberg vom 18. Dezember 2010 der Berufungserberin rückwirkend Kindergeld für ihre Enkeltochter zuerkannt worden sei, sodass für das Jahr 2007 die Voraussetzungen für die Gewährung des Alleinerzieherabsetzbetrages erfüllt seien, weshalb die Berücksichtigung desselben beantragt werde.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Pensionistenabsetzbetrag:

Vorweg ist festzustellen, dass gemäß § 1 Abs. 2 EStG 1988 jene natürlichen Personen unbeschränkt steuerpflichtig sind, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte.

Bei den Pensionszahlungen der Landesversicherungsanstalt Baden-Württemberg handelt es sich unstrittig um eine Pension aus einer ausländischen gesetzlichen Sozialversicherung, die einer inländischen gesetzlichen Sozialversicherung entspricht.

Nach [§ 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 Landesversicherungsanstalt Baden-Württemberg bezogene Altersrente unterliegt daher – ebenso wie die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung – grundsätzlich der österreichischen Einkommensteuer.

Gemäß Artikel 18 Abs. 1 des Abkommens vom 24.8.2000, BGBl. III Nr. 182/2002 (AÖFV 214/2002) zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland zur

Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (im Folgenden: DBA-BRD) steht das Besteuerungsrecht für Ruhegeehälter, Renten und ähnliche Zahlungen aus einem Vertragsstaat an eine im anderen Staat ansässige Person grundsätzlich dem Ansässigkeitsstaat zu. Abweichend von dieser Grundregel steht das Besteuerungsrecht für Bezüge aus der gesetzlichen Sozialversicherung gemäß Artikel 18 Abs. 2 DBA-BRD dem Staat zu, aus dem sie stammen.

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

Im berufungsgegenständlichen Fall handelt es sich bei den Pensionszahlungen der Landesversicherungsanstalt Baden-Württemberg wie bereits ausgeführt unstrittig um solche aus der gesetzlichen Sozialversicherung, weshalb das Besteuerungsrecht für diese Pensionsbezüge der BRD zusteht, allerdings mit der Maßgabe, dass nach Artikel 23 Abs. 2 lit. a und d DBA-BRD diese Einkünfte in Österreich bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen einbezogen werden (Befreiungsmethode unter Progressionsvorbehalt).

Gemäß [§ 33 Abs. 6 EStG 1988](#) hat ein Steuerpflichtiger, dem die Absetzbeträge nach Abs. 5 nicht zustehen, Anspruch auf einen Pensionistenabsetzbetrag bis zu 400 Euro jährlich, wenn er Bezüge oder Vorteile im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 1 oder 2 für frühere Dienstverhältnisse, Pensionen und gleichartige Bezüge im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 3 oder Abs. 1 Z 4 bis 5 bezieht. Bei Einkünften, die den Anspruch auf den Pensionistenabsetzbetrag begründen, steht der Werbungskostenpauschbetrag nach § 16 Abs. 3 nicht zu. Der Pensionistenabsetzbetrag vermindert sich gleichmäßig einschleifend zwischen zu versteuernden Pensionsbezügen von 17.000 Euro und 25.000 Euro auf Null.

Nach [§ 33 Abs. 11 EStG 1988](#) gilt für die Steuerberechnung, wenn bei der Berechnung der Steuer ein Progressionsvorbehalt aus der Anwendung eines Doppelbesteuerungsabkommens zu berücksichtigen, 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. 3) abzuziehen.

Da die Pensionsbezüge der Berufungswerberin unbestrittenmaßen als solche des § 25 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 zu beurteilen sind und aufgrund des gesetzlichen Wortlautes des [§ 33 Abs. 6 EStG 1988](#) den Anspruch auf den Pensionistenabsetzbetrag vermitteln, hat die

Berufungswerberin nach Auffassung des Referenten im vorliegenden Fall zweifelsfrei Anspruch auf Berücksichtigung des Pensionistenabsetzbetrages.

Wenn das Finanzamt aufgrund der Ausführungen in der Berufungsverentscheidung offenkundig die Rechtsansicht vertritt, dass lediglich inländische Pensionsbezüge bzw. ausländische, hinsichtlich derer das Besteuerungsrecht Österreich im Rahmen der Tarifbesteuerung im Sinne des § 33 Abs. 1 EStG 1988 zusteht, den Anspruch auf den Pensionistenabsetzbetrag vermitteln würden, so steht dies in Widerspruch zu [§ 33 Abs. 6 EStG 1988](#). Nach dem ersten Satz dieser Bestimmung sind nämlich Tatbestandsmerkmale einerseits eine bestehende Steuerpflicht und weiters u.a. Pensionen und gleichartige Bezüge im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 3 – worunter nach lit c auch Pensionen aus einer ausländischen gesetzlichen Sozialversicherung, die einer inländischen gesetzlichen Sozialversicherung entspricht, fallen.

Da im streitgegenständlichen Fall beide Tatbestandsmerkmale erfüllt sind, besteht nach dem ersten Satz des [§ 33 Abs. 6 EStG 1988](#) der Anspruch auf den Pensionistenabsetzbetrag. Nach dem Wortlaut dieser gesetzlichen Bestimmung ist dabei nämlich nicht darauf abzustellen, ob die ausländischen Pensionsbezüge im Rahmen der Tarifbesteuerung nach [§ 33 Abs. 1 EStG 1988](#) erfasst oder im Wege des Progressionsvorbehaltens nach [§ 33 Abs. 11 EStG 1988](#) steuerliche Berücksichtigung finden.

Weiters ist zu berücksichtigen, dass nach der Judikatur des VwGH bei grenzüberschreitenden Sachverhalten grundsätzlich eine Besteuerung erreicht werden solle, wie sie auch bei rein innerstaatlichen Sachverhalten vorgenommen werde (VwGH 24.5.2007, [2004/15/0051](#)). Gerade mit der dieser Entscheidung zugrunde liegenden Interpretation des [§ 33 Abs. 6 EStG 1988](#) wird jene Ungleichbehandlung vermieden, die sich bei der vom Finanzamt vertretenen Auslegung ergeben würde. Es bestehen keinerlei Anhaltspunkte, dass der Gesetzgeber ein solches Ergebnis einer Ungleichbehandlung herbeiführen wollte.

Wenngleich im vorliegenden Fall die Einkommensteuer tatsächlich lediglich von den im Inland erzielten Einkünften aus Vermietung und Verpachtung festzusetzen und zu erheben ist und die Pensionszahlungen grundsätzlich nicht in den Einkünften enthalten sind, so muss dabei berücksichtigt werden, dass die Vermietungseinkünfte ohne Ansatz der Pensionszahlungen – nach der Tarifbesteuerung des [§ 33 Abs. 1 EStG 1988](#) besteuert – aufgrund der Höhe der Bemessungsgrundlage zu keiner Besteuerung führen würden. Insoweit vermitteln erst die deutschen Pensionseinkünfte dem österreichischen Staat einen Steueranspruch im Wege des [§ 33 Abs. 11 EStG 1988](#).

Hinsichtlich der zweifachen Begrenzung des Pensionistenabsetzbetrages der Höhe nach, wonach einerseits § 33 Abs 6 EStG für höhere Pensionen bestimmt, dass sich der

Pensionistenabsetzbetrag zwischen zu versteuernden Pensionsbezügen von 17.000 € und 25.000 € gleichmäßig einschleifend auf Null vermindert und andererseits gemäß § 33 Abs. 2 EStG bei niedrigen Pensionen zu beachten ist, dass der Pensionistenabsetzbetrag insoweit nicht abzuziehen ist, als er jene Steuer übersteigt, die auf die zum laufenden Tarif zu versteuernden nichtselbständigen Einkünfte (aus bestehenden und früheren Dienstverhältnissen) entfällt, ist folgendes anzumerken:

Die erstere Begrenzung nach § 33 Abs 6 EStG kommt im vorliegenden Fall nicht zur Anwendung, da die Pensionseinkünfte der Berufungswerberin unter dem maßgeblichen Betrag liegen.

Hinsichtlich der weiteren Begrenzung, kann sich der Referent nicht der von Kanduth-Kristen in Taxlex 2009, 128 ff, vertretenen Auffassung anschließen, wonach für die Berechnung der Begrenzung des Pensionistenabsetzbetrages bei Inlands- und Auslandspensionen unbeschränkt Steuerpflichtiger sich die Begrenzung nach [§ 33 Abs. 2 EStG 1988](#) lediglich aus der auf die inländischen Pensionseinkünfte durchschnittlich entfallenden Steuerbelastung errechnet.

Im streitgegenständlichen Fall wäre diesfalls nämlich überhaupt kein Pensionistenabsetzbetrag zu berücksichtigen, weil von der Berufungswerberin keine inländischen Pensionsbezüge erzielt wurden. Dies würde aber wiederum bewirken, dass bei einem grenzüberschreitenden Sachverhalt wie dem gegenständlichen keine Besteuerung erreicht wird, wie sie auch bei rein innerstaatlichen Sachverhalten vorgenommen wird.

Um eine solche Ungleichbehandlung zu verhindern, sind in einem solchen Fall nach Auffassung des Referenten vielmehr neben den inländischen Pensionsbezügen (welche im streitgegenständlichen Fall nicht vorliegen) auch die ausländischen Pensionsbezüge bei der Ermittlung der auf die Pensionsbezüge entfallenden (Durchschnittssatz)Steuer miteinzubeziehen; d.h. im streitgegenständlichen Fall ist die sich nach Anwendung des Durchschnittssatzes aus den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ergebende Einkommensteuer nach dem Verhältnis der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (ausländische Pension) aufzuteilen. Da im vorliegenden Fall der Pensionistenabsetzbetrag die sich auf diese Weise errechnete, auf die ausländische Pension entfallende Einkommensteuer nicht übersteigt, ist der Pensionistenabsetzbetrag zur Gänze zu berücksichtigen.

In diesem Zusammenhang wird darauf verwiesen, dass für die Einschleifung des Pensionistenabsetzbetrages nach § 33 Abs. 6 auch die Auffassung vertreten wird, dass die

Einschleifung unter Einbezug DBA-befreiter Auslandspensionen vorzunehmen ist (vgl. nochmals Kanduth-Kristen in Taxlex 2009, 128 ff mit Hinweisen auf die Judikatur).

2. Alleinerzieherabsetzbetrag:

Hinsichtlich des im Verfahren vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellten Antrages auf Zuerkennung des Alleinerzieherabsetzbetrages wurde das Finanzamt im Rahmen des Parteiengehörs um Prüfung und Mitteilung ersucht, ob die gesetzlichen Voraussetzungen erfüllt sind.

Vom Finanzamt wurde in Beantwortung des Fragenvorhaltes mitgeteilt, dass der Alleinerzieherabsetzbetrag zu gewähren sei. Da die Anspruchsvoraussetzungen (sohin auch nach Auffassung des Finanzamtes) gegeben sind, ist dieser in Ansatz zu bringen.

Hiebei ist aber zu berücksichtigen, dass nach [§ 33 Abs. 8 EStG 1988](#) zwar grundsätzlich der Alleinverdienerabsetzbetrag oder der Alleinerzieherabsetzbetrag insoweit gutzuschreiben ist, als die nach Abs. 1 und 2 berechnete Einkommensteuer negativ ist. Im dritten Satz des [§ 33 Abs. 8 EStG 1988](#) wird aber normiert, dass auf Grund zwischenstaatlicher oder anderer völkerrechtlicher Vereinbarungen steuerfreie Einkünfte für Zwecke der Berechnung der negativen Einkommensteuer wie steuerpflichtige Einkünfte zu behandeln sind.

Dies deshalb, weil nach Sinn und Zweck der Negativsteuer davon die Bezieher niedriger Einkommen profitieren sollen. Ist der Steuerpflichtige von einer Steuerbefreiung auf Grund zwischenstaatlicher Verträge oder anderer völkerrechtlicher Privilegien begünstigt, soll es nur insoweit zu einer Gutschrift kommen, als das Einkommen auch unter Berücksichtigung dieser steuerbefreiten Beträge unter der Besteuerungsgrenze bleibt (vgl. Materialien zur Regierungsvorlage zu BGBl. I Nr. 34/2005 (EB zu 848 d. B. XXII GP)).

Hiezu darf wiederum auf die Judikatur des VwGH verwiesen werden, wonach bei grenzüberschreitenden Sachverhalten grundsätzlich eine Besteuerung erreicht werden solle, wie sie auch bei rein innerstaatlichen Sachverhalten vorgenommen werde (VwGH 24.5.2007, [2004/15/0051](#)). Gerade mit dem dritten Satz des § 33 Abs. 8 EStG 1988, wonach auf Grund zwischenstaatlicher oder anderer völkerrechtlicher Vereinbarungen steuerfreie Einkünfte für Zwecke der Berechnung der negativen Einkommensteuer wie steuerpflichtige Einkünfte zu behandeln sind, wird jene Ungleichbehandlung vermieden.

Insoweit ist unter Einbeziehung der Einkünfte aus der ausländischen Pension (als steuerpflichtige Bezüge) zu ermitteln, ob die Berufungswerberin auch diesfalls unter der Besteuerungsgrenze bleibt.

Da aus dem beiliegenden Berechnungsblatt ersichtlich ist, dass im Falle der Tarifbesteuerung gemäß [§ 33 Abs. 1 EStG 1988](#) unter Einbeziehung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit auch nach Abzug der Absetzbeträge eine zu zahlende Einkommensteuer verbleiben würde (vgl. die Berechnung des Durchschnittsteuersatzes), kann der Alleinerzieherabsetzbetrag und der Pensionistenabsetzbetrag nur bis zur Höhe der im Rahmen der Durchschnittsatzbesteuerung nach [§ 33 Abs. 11 EStG 1988](#) ermittelten Einkommensteuer berücksichtigt werden und ist im streitgegenständlichen Fall keine Negativsteuer für den Alleinerzieherabsetzbetrag gutzuschreiben.

Sohin war spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Innsbruck, am 10. August 2011