



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw, Adr, vertreten durch ÖBUG Dr. Nikolaus Wirtschaftstreuhand KG, Steuerberatungsgesellschaft, 1130 Wien, St. Veit-Gasse 8, vom 9. Februar 2012 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 12., 13. und 14. Bezirk und Purkersdorf vom 13. Jänner 2012 betreffend Einkommensteuer 2010 sowie Festsetzung von Vorauszahlungen an Einkommensteuer 2012 und Folgejahre entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Der Berufungswerber (Bw.) erzielte im Jahr 2010 inländische Pensionseinkünfte, nichtselbständige Einkünfte ohne Lohnsteuerabzug und ausländische Pensionseinkünfte, wobei das Besteuerungsrecht hinsichtlich der ausländischen Pensionseinkünfte Deutschland zusteht und in Österreich der Progressionsvorbehalt zur Anwendung gelangt.

Im Zuge der Einkommensteuerveranlagung für das Jahr 2010 wurden die ausländischen Pensionseinkünfte bei der Berechnung des Pensionistenabsetzbetrages mitberücksichtigt und der Pensionistenabsetzbetrag auf Grund der Einschleifungsregelung mit € 28,63 in Abzug gebracht.

Dagegen richtet sich die vorliegende Berufung mit der Begründung, dass nach § 33 Abs. 2 zweiter Satz EStG der Pensionistenabsetzbetrag (nur) insoweit nicht zustehe, als er jene

Steuer übersteigt, die auf die zum laufenden Tarif zu versteuernden nichtselbständigen Einkünfte entfällt. Die zum laufenden Tarif zu versteuernden nichtselbständigen Einkünfte des Bw. (inkl. der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit ohne inländischen Steuerabzug) beliefen sich aber auf € 16.210,72, weshalb der Pensionistenabsetzbetrag in voller Höhe zustehe.

Weiters wurde beantragt, die Einkommensteuer-Vorauszahlungen für 2012 und Folgejahre mit € 2.780,00 festzusetzen, weil sich die Einkommensteuerschuld des Jahres 2010 im Falle der Stattgabe der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid lediglich mit € 2.7740,00 errechne, woraus unter Anwendung des pensionsrechtlichen Aufwertungsfaktors von 1,3% Vorauszahlungen von € 2.780,00 resultierten.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 29.2.2012 wurde die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid als unbegründet abgewiesen. Für die Einschleifung seien alle Pensionsbezüge maßgeblich, die im Welteinkommen enthalten sind, unabhängig davon, ob ein Teil der Pensionsbezüge als Auslandseinkünfte auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens von der österreichischen Steuer freigestellt ist. Da dem Berufungsbegehren nicht Rechnung getragen werden konnte, wurde auch die Berufung gegen den Einkommensteuer-Vorauszahlungsbescheid 2012 abgewiesen.

Im Vorlageantrag wird ausgeführt, dass Pensionseinkünfte, hinsichtlich derer Österreich kein Besteuerungsrecht zusteht, vom Begriff der "zu versteuernden Pensionsbezüge" in § 33 Abs. 6 letzter Satz EStG nicht umfasst seien. Schon in grammatikalischer Auslegung könnten mit dem Begriff der "**zu versteuernden** Pensionsbezüge" nur diejenigen Pensionsbezüge gemeint sein, die in Österreich der Einkommensbesteuerung unterliegen, weil im Zusammenhang mit österreichischen Steuerabsetzbeträgen zu versteuernde Einkünfte nur **in Österreich** zu versteuernde Einkünfte bedeuten können. Der in Rz 809 LStR 2002 enthaltene Interpretation werde sohin unter Hinweis auf die von Kanduth-Kristen in Jakom. Einkommensteuergesetz, 4. Aufl (2011) § 33 Rz 66, ausgeführte Kritik nicht gefolgt: wollte man den Begriff der Pensionsbezüge in § 33 Abs. 6 letzter Satz EStG dahingehend auslegen, dass damit sämtliche im Welteinkommen enthaltenen Pensionsbezüge gemeint sind, so würde damit das (einschränkende) Attribut "zu versteuernde" missachtet; weil der Gesetzgeber genau dieses Attribut in den Gesetzestext aufgenommen hat, habe er unmissverständlich zum Ausdruck gebracht, dass er für die Einschleifregelung nicht sämtliche im Welteinkommen enthaltene, sondern nur die in Österreich zu versteuernden Pensionseinkünfte berücksichtigt wissen will.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

#### **1. Einkommensteuerbescheid**

Gemäß § 33 Abs. 6 EStG 1988 in der im Berufungsjahr geltenden Fassung 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 nicht zu. Der Pensionistenabsetzbetrag vermindert sich gleichmäßig einschleifend zwischen zu versteuernden Pensionsbezügen von 17.000 € und 25.000 € auf Null.

Gegen die Einschleifregelung des § 33 Abs. 6 EStG 1988 bestehen keine nationalen verfassungsrechtlichen Bedenken (VfGH 3.3.2003, B 1302/02).

Strittig ist, ob die Wortfolge "zu versteuernde Pensionsbezüge" nur auf jene Bezugsteile abstellt, die in Österreich der Einkommensbesteuerung unterliegen, oder ob sie sich auch auf die gemäß den Bestimmungen von Doppelbesteuerungsabkommen unter Progressionsvorbehalt freizustellenden Bezugsteile bezieht. Nach der Judikatur des UFS (vgl. UFS vom 25.8.2010, RV/0605-L/09) und der herrschenden Lehre (Doralt/Herzog, EStG<sup>14</sup>, § 33 Tz 72) sind bei der Einschleifung des Pensionistenabsetzbetrages auch die unter Progressionsvorbehalt freizustellenden Pensionsbezüge miteinzubeziehen, sodass ein Pensionistenabsetzbetrag in gleicher Höhe wie bei einem Steuerpflichtigen, der die gesamten Pensionseinkünfte im Inland bezieht, zum Abzug gelangt.

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 unterlägen, bei der angesprochenen Einschleifregelung für die Berücksichtigung von Sonderausgaben zu berücksichtigen seien (VwGH vom 24.5.2007, 2004/15/0051). Grundsätzlich solle bei grenzüberschreitenden Sachverhalten eine Besteuerung erreicht werden, wie sie auch bei rein innerstaatlichen Sachverhalten vorgenommen werde.

Auch der UFS vertritt in ständiger Rechtsprechung die Auffassung, dass bei grenzüberschreitenden Sachverhalten eine Besteuerung erreicht werden soll, wie sie auch bei rein innerstaatlichen Sachverhalten vorgenommen wird. Bei Zusammentreffen inländischer und ausländischer, auf Grund eines DBA steuerbefreiter Pensionseinkünfte ist die Einschleifung des Pensionistenabsetzbetrages auf Grund der Höhe der inländischen und ausländischen Pensionseinkünfte vorzunehmen (vgl. die in Jakom, Kommentar zum EStG, 5. Auflage, Rz 66 zu § 33 zahlreich angeführte Rspr).

Ebenso hat der UFS in einer jüngst zu einem gleichgelagerten Sachverhalt ergangenen Entscheidung vom 10.5.2012, RV/0243-I/11, ausgesprochen:

*Die Wortfolge "zu versteuernde Pensionsbezüge" ist daher nicht anders zu verstehen als die im Abs. 2 enthaltene Wortfolge "zum laufenden Tarif zu versteuernde nichtselbständigen Einkünfte". Eine andere Auslegung hätte zur Folge, dass der strittige Pensionsbezug unterschiedlich behandelt würde, je nachdem, ob er von einer inländischen oder von einer ausländischen Stelle ausbezahlt wird. Würde der strittige Rentenbezug von einer inländischen Stelle ausbezahlt, würde der Pensionistenabsetzbetrag (unbestritten) eingeschlossen. Nichts Anderes hat auch für den vorliegenden Fall zu gelten. Gerade mit der dem angefochtenen Bescheid zugrunde liegenden Interpretation des § 33 Abs. 6 EStG 1988 wird jene Ungleichbehandlung vermieden, die sich bei der vom Bw. möglicherweise vertretenen Auslegung für eine inländische Altersrente ergeben würde. Es bestehen keinerlei Anhaltspunkte, dass der Gesetzgeber ein solches Ergebnis herbeiführen wollte.*

Dem Einwand der steuerlichen Vertretung, dass bei Berücksichtigung von nicht der inländischen Einkommensbesteuerung unterliegenden Einkünften das (einschränkende) Attribut "zu versteuernde" missachtet werde, wird entgegengehalten:

Bei den vom Bw. bezogenen, unter Progressionsvorbehalt befreiten deutschen Pensionsbezügen handelt es sich um dem Grunde nach in Österreich steuerpflichtige Bezüge, die für Zwecke der Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes anzusetzen sind und insofern um "zu versteuernde" Einkünfte. Diese ausländischen Einkünfte wurden daher vom Finanzamt beim Einschleifen des Pensionistenabsetzbetrages zu Recht berücksichtigt.

Da die Einkünfte des Bw. – nach Abzug von Sonderausgaben - zusammen € 24.427,48 ausmachen und damit den Betrag von € 17.000,00 übersteigen, jedoch unter dem Betrag von € 25.000,00 liegen, kommt die Einschleifregelung des § 33 Abs. 6 EStG 1988 idF des Berufungsjahres 2010 unter Verwendung der Formel  $(25.0000,00 \text{ minus } € 24.427,48) \times 5\%$  zur Anwendung.

Aus den dargelegten Gründen erfolgte daher die im Einkommensteuerbescheid 2010 vorgenommene Einschleifung des Pensionistenabsetzbetrages auf € 28,63 zu Recht.

## 2. Vorauszahlungsbescheid

Gemäß § 45 Abs. 1 EStG 1988 hat der Steuerpflichtige auf die Einkommensteuer Vorauszahlungen zu entrichten. Die Vorauszahlung für ein Kalenderjahr wird auf Grund der Einkommensteuerschuld für das letztveranlagte Kalenderjahr nach bestimmten, in dieser Gesetzesstelle angeführten Regeln berechnet.

Die Einkommensteuervorauszahlungen für 2012 und Folgejahre wurden auf Basis der Einkommensteuerschuld des letztveranlagten Jahres, in Anlehnung an den Aufwertungsfaktor im Pensionsrecht (§ 108 Abs. 4 ASVG) erhöht um 1,3%, festgesetzt.

Die dargestellte Vorgangsweise und Berechnung entspricht dem Wortlaut des § 45 Abs. 1 EStG

Da der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2010 nicht Rechnung getragen werden konnte und die Einkommensteuerschuld 2010, die die Grundlage für den Vorauszahlungsbescheid 2012 und Folgejahre bildet, unverändert bleibt, war auch die Berufung gegen den Vorauszahlungsbescheid als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 16. Jänner 2013