



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der VK, vom 10. Juli 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bregenz vom 4. Juli 2006 betreffend Einkommensteuer 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die in Österreich unbeschränkt steuerpflichtige Berufungserberin (in der Folge Bw) bezieht zwei Waisenrenten aus der Schweiz, wo ihr verstorbener Vater als Grenzgänger beschäftigt war. Hinsichtlich der AHV-Rente von der Schweizerischen Ausgleichskasse steht Österreich das (volle) Besteuerungsrecht gemäß Art. 18 iVm Art. 23 Abs. 1 DBA Schweiz zu. Hingegen ist die von der Kantonalen Lehrerversicherungskasse bezogene Rente gem. Art. 19 iVm Art. 23 Abs. 1 und 2 DBA Schweiz in Österreich - unter Progressionsvorbehalt - von der Einkommensteuer freizustellen (ÖStZ 2001, 183). Das Finanzamt veranlagte die Bw erklärungsgemäß zur Einkommensteuer und legte dabei der Abgabenermittlung folgenden Rechengang zu Grunde (Werte in Euro, Erläuterungen in der linken Spalte gehen über den Bescheidinhalt zum Teil hinaus):

Steuerpflichtiges Einkommen (AHV-Rente – Sonderausgaben)		6.122,40
Rente aus öffentlicher Kasse (Art. 19 DBA Schweiz)		4.777,60
Bemessungsgrundlage für den Durchschnittssteuersatz		10.900,00
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	$(10.900 - 10.000) \times 5.750,00 / 15.000,00$	345,00

Pensionistenabsetzbetrag		-195,98
Steuer für den Durchschnittssteuersatz		149,02
Durchschnittssteuersatz	149,02 / 10.900,00 x 100	1,37 %
Einkommensteuer	1,37 % von 6.122,40	83,88

Die Bw. erhob Berufung. In ihr brachte sie vor, der Pensionistenabsetzbetrag sei nicht in voller Höhe von 400 € berücksichtigt worden. Vermutlich sei zu Unrecht eine Einschleifregelung angewandt worden. Für den Fall der Erledigung der Berufung durch einen Berufungssenat werde die Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung beantragt.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung als unbegründet ab. Begründend führte es aus, zur Berechnung des Durchschnittssteuersatzes seien beide ausländischen Renten herangezogen worden. Der Pensionistenabsetzbetrag fließe in die Berechnung des Durchschnittssteuersatzes ein, könne aber nur auf die Steuer angerechnet werden, die zur Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes berechnet worden sei und die auf die AHV-Waisenrente entfalle. Erst nach Abzug des Pensionistenabsetzbetrages werde der Durchschnittssteuersatz festgelegt und auf die Einkünfte angewandt, für die Österreich das Besteuerungsrecht habe.

Gegen die Berufungsvorentscheidung brachte die Bw einen Vorlageantrag ein. In ihm führte sie aus, die Argumentation des Finanzamtes sei weder nachvollziehbar noch verständlich. Eine Verringerung des Pensionistenabsetzbetrages sei nur im Rahmen der Einschleifregelung vorgesehen. Da das Jahreseinkommen aber unter 17.000 € liege, komme die Einschleifregelung nicht zur Anwendung. Von der Steuer vor Abzug der Absetzbeträge sei somit der Pensionistenabsetzbetrag in voller Höhe abzuziehen, woraus ein Minusbetrag entstehe. Dementsprechend betrage der Durchschnittssteuersatz Null und somit die Steuer selbst ebenfalls Null.

Über die Berufung wurde erwogen:

In verfahrensrechtlicher Hinsicht ist zu beachten: Die Zuständigkeit zur Entscheidung über Berufungen obliegt gemäß § 282 BAO dem Referenten, außer die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat wird in der Berufung oder im Vorlageantrag beantragt oder der Referent stellt ein derartiges Verlangen. Da weder ein entsprechender Antrag seitens der Bw. noch ein solches Verlangen seitens des Referenten gestellt wurden, liegt die Entscheidungskompetenz beim Referenten. Dies wiederum hat zur Folge, dass keine mündliche Berufungsverhandlung durchzuführen war.

Die für die Lösung der materiellrechtlichen Streitfrage maßgebliche Tarifregelung des § 33 EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung lautet auszugsweise wie folgt:

(1) *Die Einkommensteuer beträgt jährlich: [.....]*

(2) *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 sind insoweit nicht abzuziehen, als sie jene Steuer übersteigen, die auf die zum laufenden Tarif zu versteuernden nichtselbständigen Einkünfte entfällt. Abs. 8 bleibt davon unberührt.*

(3) *(Anm.: aufgehoben durch BGBl. I Nr. 57/2004)*

(4) *[.....]*

(5) *Bei Einkünften aus einem bestehenden Dienstverhältnis stehen folgende Absetzbeträge zu: [.....]*

(6) *Stehen einem Steuerpflichtigen die Absetzbeträge nach Abs. 5 nicht zu, hat er 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.*

(7) *(Anm.: aufgehoben durch BGBl. I Nr. 106/1999)*

(8) *[.....]*

(9) *(Anm.: aufgehoben durch BGBl. I Nr. 144/2001)*

(10) *Ist im Rahmen einer Veranlagung bei der Berechnung der Steuer ein Durchschnittssteuersatz anzuwenden, so ist dieser nach Berücksichtigung der Abzüge nach den Abs. 3 bis 7 (ausgenommen Kinderabsetzbeträge nach Abs. 4 Z 3 lit. a) zu ermitteln. Diese Abzüge sind nach Anwendung des Durchschnittssteuersatzes nicht nochmals abzuziehen.*

Aus Abs. 2 der zitierten Bestimmung geht klar und eindeutig hervor, dass der Pensionistenabsetzbetrag insoweit **nicht** zusteht, als er jene Steuer übersteigt, die auf die zum laufenden Tarif zu versteuernden nichtselbständigen Einkünfte entfällt. Oder mit anderen Worten: Der Pensionistenabsetzbetrag darf nur insoweit steuermindernd wirksam werden, als ihm eine entsprechend (in Österreich) steuerpflichtige Rente gegenübersteht (vgl. Doralt, EStG⁶, § 33 Tz 18, in Einklang mit LStR 2002, Rz 768). Für den Berufungsfall bedeutet dies,

dass nur jener Teil des (maximal absetzbaren) Betrages bei Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes in Abzug gebracht werden darf, der auf die AHV-Rente entfällt (345 x 100 /10.900 = 3,17 x 6.182,40 / 100). Indem daher lediglich ein Betrag von 195,98 als Pensionistenabsetzbetrag Berücksichtigung fand, hat das Finanzamt dem gesetzlichen Auftrag entsprochen, wobei der Durchschnittssteuersatz gemäß § 33 Abs. 10 EStG nach Berücksichtigung des Absetzbetrages ermittelt wurde (vgl. UFSW 27.4.2007, RV/0853-W/06).

An dieser Stelle wird der Bw eingeräumt, dass hinsichtlich der für das Streitjahr geltenden Regelung des § 33 Abs. 10 EStG gemeinschaftsrechtliche Bedenken bestehen (Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 1 Tz 13, § 33 Tz 15; Jakom/Kanduth-Kristen § 33 Rz 83; SWI 10/2002, 467; ÖStZ 2003, 184; SWI 13/2003, 539; RdW 2003, 535; ÖStZ 2006/299). Der Gesetzgeber hat diesen Bedenken Rechnung getragen, indem er mit Wirksamkeit ab der Veranlagung 2007 durch das AbgSiG 2007, BGBI I 99/2007, § 33 Abs. 10 geändert und Abs. 11 angefügt hat.

Der Referent ist aus folgenden Gründen überzeugt, dass die gemeinschaftsrechtlichen Bedenken im Berufungsfall nicht greifen. Zunächst ist zu berücksichtigen, dass diese Bedenken von namhafter Seite (Loukota, SWI 11/2003, 488) nicht geteilt werden. Sodann ist zu beachten, dass im Verhältnis zur Schweiz auf Grund des Freizügigkeitsabkommens (BGBI. III Nr. 133/2002) zwar grundsätzlich gleichwertige Rechte und Pflichten wie in den Rechtsakten der EG herzustellen sind (VwGH 18.12.2007, 2006/15/0258), dass aber doch Unterschiede zu den gemeinschaftsrechtlichen Freizügigkeitsregelungen bestehen (UFSF 23.6.2006, RV/0120-F/05). Zum Ersten gilt es nämlich zu bedenken, dass nach Art. 16 FZA (nur) die vor der Unterzeichnung des FZA ergangene gemeinschaftsrechtliche Rechtsprechung zu berücksichtigen ist. Da nun aber das FZA bereits am 21.6.1999 unterzeichnet worden ist, wohingegen die Rechtsprechung des EuGH (12.12.2002, C-385/00, de Groot), wonach der Ansässigkeitsstaat die persönlichen Steuerbegünstigungen auch beim Bezug von nach DBA befreiten ausländischen Einkünften in voller Höhe gewähren muss, erst mehr als drei Jahre später ergangen ist, kann diese Rechtsprechung des EuGH nicht herangezogen werden, um einen Verstoß gegen den Grundsatz der Arbeitnehmerfreiheit auf zuzeigen. Zum zweiten ist zu berücksichtigen, dass Art. 21 Abs. 2 FZA eine im Gemeinschaftsrecht fehlende Vorschrift enthält, wonach keine Abkommensbestimmung so auszulegen ist, "dass sie die Vertragsparteien daran hindert, bei der Anwendung ihrer Steuervorschriften eine Unterscheidung zwischen Steuerpflichtigen zu machen, die sich - insbesondere hinsichtlich ihres Wohnsitzes - nicht in vergleichbaren Situationen befinden."

Da aus den dargelegten Gründen keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides abgeleitet werden kann, war die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Feldkirch, am 2. September 2008