



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., gegen den Bescheid des Finanzamtes Kufstein Schwaz betreffend Einkommensteuer 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.), ein niederländischer Staatsangehöriger, ist im Inland mit Einkünften aus der Verpachtung eines Fischereirechtes sowie Darlehenszinsen beschränkt einkommensteuerpflichtig. Im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2005 wurde das im Inland steuerpflichtige Einkommen (4.027,18 €) bei Berechnung der Steuer um den Hinzurechnungsbetrag gemäß § 102 Abs. 3 EStG 1988 von 8.000 € erhöht; auf die so ermittelte Steuerbemessungsgrundlage (12.027,18 €) wurde der Tarif gemäß § 33 Abs. 1 EStG 1988 angewendet, woraus sich eine Einkommensteuer von 777,09 € ergab.

Dagegen wurde mit Berufung eingewendet, das Einkommen sei richtig mit 4.027,18 € ermittelt worden, der Hinzurechnungsbetrag von 8.000 € erscheine nicht gerechtfertigt. Der Bw. sei ein pensionierter Geschäftsmann in Holland, der in Österreich lediglich über ein Einkommen aus einer Darlehensgewährung und aus einer Fischereiverpachtung verfüge. Er verbringe lediglich einige Wochen im Jahr in seinem ehemaligen Haus in X. Beantragt werde, das Einkommen des Jahres 2005 mit 4.027,18 € festzusetzen, sodass keine Einkommensteuer anfalle.

In der abweislichen Berufungsvorentscheidung führte das Finanzamt aus, die beschränkte Einkommensteuerpflicht des Bw. sei unbestritten. Gemäß § 102 Abs. 3 EStG 1988 sei die Einkommensteuer bei beschränkt Steuerpflichtigen ab der Veranlagung 2005 mit der Maßgabe zu berechnen, dass dem Einkommen ein Betrag von 8.000 € hinzuzurechnen sei. Dieser Hinzurechnungsbetrag sei ein Ausgleich für den ab 2005 in den allgemeinen Steuertarif integrierten allgemeinen Steuerabsetzbetrag, auf den beschränkt Steuerpflichtige keinen Anspruch hatten.

Im Vorlageantrag machte der Bw. geltend, die im Einkommensteuergesetz angeordnete Hinzurechnung des Betrages von 8.000 € zur Ermittlung der Einkommensteuer sei "verfassungs- und EU-rechtswidrig".

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 102 Abs. 3 erster Satz EStG 1988 in der erstmalig bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2005 anzuwendenden Fassung durch das Abgabenänderungsgesetz 2004, BGBl. I Nr. 180/2004, lautet:

Die Einkommensteuer ist bei beschränkt Steuerpflichtigen gem. § 33 Abs. 1 mit der Maßgabe zu berechnen, dass dem Einkommen ein Betrag von 8.000 Euro hinzuzurechnen ist.

In den Erläuterungen zur Regierungsvorlage, 686 BlgNR XXII. GP, heißt es dazu:

"In Übereinstimmung mit der Rechtsprechung des EuGH ist es Sache des Wohnsitzstaates, das Existenzminimum steuerfrei zu stellen. Beschränkt Steuerpflichtige sollen daher an der das Existenzminimum sichernden Null-Steuerzone nicht mehr im selben Umfang wie unbeschränkt Steuerpflichtige (10.000 €) teilnehmen. Daher soll bei der Einkommensteuer-Veranlagung beschränkt Steuerpflichtiger beim Tarif nach § 33 Abs. 1 die Null-Steuerzone teilweise unberücksichtigt bleiben. Aus Vereinfachungsgründen sollen aber auch beschränkt Steuerpflichtige in Höhe von 2.000 € an der existenzsichernden Null-Steuerzone teilnehmen. Dies wird durch die Hinzurechnung eines Betrages von 8.000 € zur Bemessungsgrundlage erreicht. Im Ausland ansässigen Steuerpflichtigen, die ihre Haupteinkünfte in Österreich erzielen, steht aber die in § 1 Abs. 4 geregelte Option auf unbeschränkte Steuerpflicht zu."

§ 33 Abs. 1 EStG 1988 in der gleichfalls ab der Veranlagung 2005 anzuwendenden Fassung durch das Steuerreformgesetz 2005, BGBl. I Nr. 57/2004, lässt Einkommen bis 10.000 € steuerfrei. Nach dem bis 2004 geltenden Tarifsystem (§ 33 Abs. 1 in der Fassung vor dem Steuerreformgesetz 2005) war für die ersten 3.640 € keine Einkommensteuer angefallen; für unbeschränkt Einkommensteuerpflichtige hatte sich darüber hinaus noch durch den Abzug des allgemeinen Steuerabsetzbetrages (§ 33 Abs. 3 EStG 1988 in der Fassung vor dem Steuerreformgesetz 2005) ein steuerfreies Existenzminimum ergeben. Im neuen Tarifsystem ist der allgemeine Absetzbetrag entfallen, er wurde in den Tarif eingearbeitet (Fellner in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, Band III C, Tz 3 zu § 33). Um beschränkt Steuerpflichtige im neuen Tarifsystem "*nicht im selben Umfang wie unbeschränkt*

Steuerpflichtige (10.000 €) an der das Existenzminimum sichernden Null-Steuerzone teilnehmen zu lassen" (Erläuterungen zur Regierungsvorlage des AbgÄG 2004), wird das Einkommen beschränkt Steuerpflichtiger bei Anwendung des Steuertarifes um 8.000 € erhöht (§ 102 Abs. 3 erster Satz EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 180/2004); der Hinzurechnungsbetrag bewirkt, dass bei beschränkt Steuerpflichtigen nur (inländische) Einkommen bis 2.000 € steuerfrei bleiben.

Der Regelungsinhalt des § 102 Abs. 3 erster Satz EStG 1988 (idF BGBl. I Nr. 180/2004) ist daher nicht etwa darin gelegen, dass in Höhe des Hinzurechnungsbetrages ein "fiktives" Einkommen besteuert werden soll. Vielmehr ist § 102 Abs. 3 EStG 1988 als reine Tarifbestimmung zu sehen (Reiner in RdW 2006, Seite 720 ff), die bei beschränkter Einkommensteuerpflicht ergänzend zu § 33 Abs. 1 EStG 1988 hinzutritt. Wie in der Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes zutreffend ausgeführt wurde, ist der Hinzurechnungsbetrag ein Ausgleich für den ab dem Jahre 2005 in den Tarif des § 33 Abs. 1 EStG 1988 integrierten allgemeinen Steuerabsetzbetrag, auf den beschränkt Steuerpflichtige keinen Anspruch hatten (Fellner in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, Band III D, Tz 4 zu § 102).

Nach der Rechtsprechung des EuGH ist es grundsätzlich Sache des Wohnsitzstaates (und nicht jene des Quellenstaates), durch Gewährung eines Grundfreibetrages das Existenzminimum steuerfrei zu stellen (so auch die Erläuterungen zur Regierungsvorlage des AbgÄG 2004 unter Hinweis auf das Urteil des EUGH vom 12.6.2003, Rs. C-234/01, Gerritse; siehe dazu weiters Loukota, EG-Grundfreiheiten und beschränkte Steuerpflicht, Linde-Verlag 2006, S. 228 ff). Gemeinschaftsrechtliche Diskriminierungsverbote werden durch die in Rede stehende Bestimmung des nationalen Einkommensteuerrechtes daher nicht verletzt. Die (innerstaatliche) Verfassungsmäßigkeit der Bestimmung hat der unabhängige Finanzsenat nicht zu prüfen; hingewiesen sei lediglich auf die oben dargestellte Entstehungsgeschichte und den Normzweck, der die Regelung durchaus sachgerecht erscheinen lässt.

Innsbruck, am 6. April 2007

Ergeht auch an: Finanzamt als Amtspartei