



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Romuald Kopf und die weiteren Mitglieder Dr. Gerald Daniaux, KR Peter Latzel und Mag. Michael Kühne im Beisein der Schriftführerin Veronika Pfefferkorn über die Berufung des Mi, vertreten durch WTH, vom 29. Dezember 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bregenz vom 30. August 2006 betreffend Einkommensteuer 2005 nach der am 22. November 2007 in 6800 Feldkirch, Schillerstraße 2, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber, in der Folge Bw abgekürzt, ist mit seinen Einkünften als Gesellschafter einer österreichischen Personengesellschaft beschränkt einkommensteuerpflichtig. Bei der Veranlagung zur Einkommensteuer wandte das Finanzamt § 102 Abs. 3 EStG in der Weise an, dass es zum erklärungsgemäßen Einkommen 8.000 € hinzurechnete und auf Basis der so ermittelten Einkommensteuerbemessungsgrundlage die Steuer gemäß § 33 Abs. 1 EStG ermittelte.

Dagegen wandte sich die Bw mit Berufung. In ihr wandte sie sich gegen den geschilderten Berechnungsmodus unter Hinweis auf und Zitierung von Reiner, RdW 2006, 720 ff, mit folgender zusammengefasst wiedergegebenen Begründung: § 102 Abs. 3 EStG sei eine reine Tarifbestimmung. Der Betrag von 8.000 € sei nur zur Ermittlung des Steuersatzes hinzuzurechnen, er erhöhe nicht das zu versteuernde Einkommen. Die gegenteilige

Auffassung des Finanzamtes führe zu einer sinnwidrigen Gesetzesanwendung und verstoße zudem gegen Abkommens- und Gemeinschaftsrecht.

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 Einkommensteuerveranlagung 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 (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, die bei beschränkter Einkommensteuerpflicht ergänzend zu § 33 Abs. 1 EStG 1988 hinzutritt. Damit 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; Doralt/Ludwig, EStG⁹, § 102 Tz 41; UFSI 6.4.2007, RV/0451-I/06).

Der Senat schließt sich also der auch im Schrifttum vertretenen Rechtsmeinung (RdW 2006, 720 ff) an, wonach § 102 Abs. 3 EStG eine Tarifbestimmung ist. Allerdings vermag der Senat nicht die Schlussfolgerung zu teilen, zu der der zitierte Beitrag und der Bw kommen. Dagegen spricht vor allem die in dem Fachartikel vernachlässigte wörtliche Interpretation der in Rede stehenden Bestimmung sowie die ungenügend berücksichtigte Absicht des Gesetzgebers, zum Ausdruck gebracht in den oben wiedergegebenen Erläuternden Bemerkungen. Hätte der Gesetzgeber wirklich gewollt, dass der Betrag von 8.000 € lediglich für die Ermittlung des Steuersatzes des § 33 Abs. 1 EStG dem Einkommen hinzuzurechnen ist, so hätte er dies zum Ausdruck gebracht. Dass dem Gesetzgeber das Wort „Steuersatz“ bekannt ist, zeigt er in zahlreichen Bestimmungen des EStG (§§ 3 Abs. 2, 11a Abs. 1 und 3, 18 Abs. 5, 20 Abs. 2, 33, 37, 38, 41, 62, 67, 73, 97 und 108g Abs. 5), die sich in den unterschiedlichsten Teilen des Einkommensteuergesetzes finden. Letzteres wiederum bedeutet, dass die Tarifbestimmungen zwar im dritten Teil konzentriert, im Übrigen aber im gesamten Gesetz verstreut sind, was wiederum zur Folge hat, dass die systematische Interpretation nicht zwingend zur Lösung der strittigen Rechtsfrage im Sinne des Berufungsbegehrens führt.

Der Autor des zitierten Fachartikels vertritt die Auffassung, die grammatikalische Interpretation lasse zwei Auslegungen zu: Einerseits werde normiert, dass dem Einkommen ein Betrag von 8.000.- € hinzuzurechnen sei, andererseits werde *„dies als Maßgabe im Hinblick auf § 33 Abs. 1 EStG vorgeschrieben.“* Letzteres wird vom Senat anders gesehen. Denn der Autor weicht bei seiner Interpretation vom klaren Gesetzeswortlaut ab. Das Gesetz schreibt nicht die Hinzurechnung *„als Maßgabe im Hinblick auf § 33 Abs. 1 EStG“* vor, vielmehr ordnet es die Anwendung des Tarifs *„mit der Maßgabe“* der Hinzurechnung an. Der Verfasser des Beitrages verdreht also den Gesetzeswortlaut und verwendet das Wort „Maßgabe“ eher im Sinne von Maßnahme. Dadurch aber wird der Sinn der zu interpretierenden Wortfolge entstellt.

Zweifelloos sachlich richtig ist, dass die steuerlichen Auswirkungen der Hinzurechnungsbestimmung gravierend sein können und mit steigendem Einkommen

entsprechend wachsen. Allerdings vermag der Senat hierin kein Argument für die beantragte Auslegung zu erkennen. Denn die mit steigendem Einkommen wachsenden Auswirkungen der Hinzurechnung sind Folge des progressiven, allgemein gültigen Tarifs, der insbesondere im Leistungsfähigkeitsprinzip seine Rechtfertigung findet (Doralt, EStG⁶, § 33 Tz 4).

Zutreffend ist gewiss auch, dass sich das Einkommen durch § 102 Abs. 3 EStG begrifflich nicht ändert bzw nicht ändern darf. Dem Gesetzgeber steht es aber nach Überzeugung des Senates frei, mittels einer Tarifbestimmung die Besteuerung von beschränkt Steuerpflichtigen in der Weise abweichend von der allgemeinen Besteuerung zu regeln, dass die tarifarischen Auswirkungen (so wie in § 62 EStG) durch die Erhöhung der Bemessungsgrundlage erzielt werden. Dadurch wird lediglich die in § 33 EStG normierte allgemeine Freistellung des Existenzminimums für beschränkt Steuerpflichtige wieder aufgehoben, da diese Verpflichtung den Wohnsitzstaat trifft.

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 (siehe auch UFS 22.8.2007, RV/0276-S/07, samt bestätigender Besprechung in ecolex 2007, 805).

Aber auch die abkommens- und gemeinschaftsrechtlichen Bedenken, die der Bw gegen die erstinstanzliche Hinzurechnung vorgebracht hat, vermögen dem Berufungsbegehren nicht zum Erfolg zu verhelfen. Zum einen ist zu bedenken, dass das abkommensrechtliche Diskriminierungsverbot (Art. 24 Abs. 1 DBA Deutschland) allein die Diskriminierung auf Grund der Staatsangehörigkeit verbietet bzw als Vergleichsmaßstab ausdrücklich gleiche Verhältnisse, „insbesondere hinsichtlich der Ansässigkeit“ vorsieht, was im Berufungsfall eben nicht gegeben ist. Zum anderen ist zu berücksichtigen, dass nichtansässige Steuerpflichtige den im Tätigkeitsstaat ansässigen Personen nur vergleichbar sind, wenn sie den wesentlichen Teil ihrer Einkünfte im Tätigkeitsstaat erzielen (EuGH 14.2.1995, Rs C-279/93, Schumacker). Solchen Abgabepflichtigen räumt aber § 1 Abs. 4 EStG ein – im Übrigen vom Bw nicht beanspruchtes – Wahlrecht ein, bei beschränkt steuerpflichtigen Einkünften eingeschränkt auf diese Einkünfte wie ein unbeschränkt Steuerpflichtiger behandelt zu werden (Doralt, EStG⁹, § 1 TZ 57, 58). Wie der Bw schließlich selbst vorbrachte, ist es nach der Rechtsprechung des EuGH 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 (siehe auch UFS 22.8.2007, RV/0276-S/07, samt bestätigender Besprechung in ecolex 2007, 805).

Aus den dargelegten Gründen war die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Feldkirch, am 27. November 2007