



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Mag. KT, verehel. J, M,E, vertreten durch Firma AGmbH, L,K, vom 5. Februar 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes X vom 5. Jänner 2007 betreffend **Einkommensteuer 2005** entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Die in Deutschland ansässige Berufungserberin (in der Folge kurz Bw) erzielte im Jahr 2005 in Österreich der **beschränkten Einkommensteuerpflicht** unterliegende Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (Grundstücksgemeinschaft) in Höhe von 19.704,67 €.

Im Zuge der Veranlagung zur Einkommensteuer für das Jahr 2005 rechnete das Finanzamt dem unter Berücksichtigung von Sonderausgaben (Pauschbetrag, Steuerberatungskosten) mit 18.156,67 € ermittelten Einkommen in Anwendung der Bestimmung des § 102 Abs. 3 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 180/2004 den Betrag von 8.000 € hinzu und setzte die

**Einkommensteuer mit Bescheid vom 5. Jänner 2007** mit 6.254,26 € fest.

Dagegen erhob die Pflichtige durch ihre steuerliche Vertreterin **Berufung** und führte begründend im Wesentlichen Folgendes aus:

*Bei Auslegung der Bestimmung des § 102 Abs. 3 EStG 1988 stelle sich die Frage, ob es sich um eine Einkommensermittlungs- oder um eine bloße Tarifvorschrift handle. Im ersten Fall sei tatsächlich das Einkommen um 8.000 € zu erhöhen, wodurch es zur Besteuerung eines fiktiven Einkommens käme. Bei der zweiten Auslegung als Tarifvorschrift würde sie sich*

lediglich wie ein Progressionsvorbehalt auswirken: Der Durchschnittssteuersatz wäre auf Basis eines um 8.000 € erhöhten Einkommens zu ermitteln. Anschließend wäre dieser Durchschnittssteuersatz auf das tatsächliche Einkommen anzuwenden.

Das Finanzamt sei im angefochtenen Bescheid der ersten Auffassung gefolgt und habe das Einkommen erhöht.

Unterziehe man den Wortlaut des § 102 Abs. 3 EStG einer genauen Untersuchung, komme man zunächst zu keinem eindeutigen Ergebnis, ob eine Einkommens- oder eine Tarifbestimmung vorläge: Einerseits werde normiert, dass dem Einkommen ein Betrag von 8.000 € hinzuzurechnen sei, andererseits werde dies lediglich als Maßgabe im Hinblick auf § 33 EStG vorgeschrieben. Der Wortlaut lasse demnach beide Auslegungsvarianten zu.

Das OECD-Musterabkommen zur Einkommensteuer setze in Art. 23 A Abs. 3 betreffend den Progressionsvorbehalt fest, dass "Einkünfte oder Vermögen einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person, die nach dem Abkommen von der Besteuerung in diesem Staat auszunehmen sei, ... gleichwohl in diesem Staat bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen ... der Person einbezogen werden könne".

Eine Analyse der Formulierung im OECD-Musterabkommen "bei der Festsetzung der Steuer **einbezogen**" lege bei der wörtlichen Interpretation des § 102 Abs. 3 EStG ("Die Einkommensteuer (...) ist mit der Maßgabe zu berechnen, dass dem Einkommen (...) **hinzuzurechnen** ist") den Schluss nahe, dass der Gesetzgeber – gleich dem Doppelbesteuerungsabkommen – einen Progressionsvorbehalt im Sinn gehabt habe. Im Zusammenhang mit dem Wortlaut der Doppelbesteuerungsabkommen spreche der Wortlaut eher für die Auslegung des § 102 Abs. 3 EStG als bloßer Progressionsvorbehalt und nicht als Vorschrift zur Einkommensermittlung.

Da jedoch die Wortinterpretation zu keinem eindeutigen Ergebnis führe, wäre die Vorschrift auch in ihrem systematischen Zusammenhang zu analysieren: § 2 EStG definiere den sachlichen Anwendungsbereich des EStG: Nach Abs. 1 unterliege nur das Einkommen jeweils eines Kalenderjahres der Einkommensteuer. Abs. 2 leg. cit. definiere sodann den Begriff des Einkommens als "Gesamtbetrag der Einkünfte aus den in Abs. 3 aufgezählten Einkunftsarten ... nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) und außergewöhnlichen Belastungen (§§ 34 und 35) sowie der Freibeträge nach den §§ 104 und 105." Diese Vorschrift sei grundsätzlich für unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtige gleichermaßen anzuwenden. Für beschränkt Steuerpflichtige komme es durch § 1 Abs. 3 iVm §§ 98ff EStG zu gewissen Modifikationen. Zunächst bestimme § 1 Abs. 3 EStG, dass sich die beschränkte Steuerpflicht nur auf die in § 98 EStG taxativ aufgezählten Einkünfte beziehe. Aus § 98 EStG ergebe sich abschließend, welche Einkünfte der Bemessungsgrundlage zugrunde zu legen seien.

§ 102 EStG regle die Veranlagung beschränkt Steuerpflichtiger: Abs. 1 iVm § 98 EStG bestimme das zu veranlagende Einkommen, Abs. 2 kläre die Abzüge – Z 1 Betriebsausgaben oder Werbungskosten, Z 2 Sonderausgaben, Z 3 Ausschluss von außergewöhnlichen Belastungen und einigen sonstigen Freibeträgen.

Vergleiche man § 102 Abs. 1 und 2 EStG mit § 2 Abs. 2 EStG, erkenne man, dass die ersten beiden Absätze des § 102 die Bemessungsgrundlage bereits abschließend regeln (Summe der Einkünfte unter Berücksichtigung von Betriebsausgaben/Werbungskosten abzüglich Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen). Sollte also das Einkommen beschränkt Steuerpflichtiger fiktiv um 8.000 Euro erhöht werden, wäre dies aus systematischen Gründen bereits in § 102 Abs. 2 EStG normiert worden.

Daraus ergebe sich, dass § 102 Abs. 3 EStG nur zur Steuersatzermittlung dienen könne, im Rahmen dieser systematischen Einbettung stelle diese Norm eine Besonderheit der Anwendung des Steuertarifs nach § 33 EStG dar und könne aufgrund der Systematik des EStG keine eigenständige Einkommensvorschrift für beschränkt Steuerpflichtige sein.

Dieses Ergebnis werde auch § 1 Abs. 3 EStG gerecht. Denn das Einkommen könne nicht größer sein als die Summe der Einkünfte (Verweis auf Reiner, Beschränkte Steuerpflicht: Ist § 102 Abs. 3 EStG eine Einkommens- oder eine Tarifbestimmung, in: RdW).

*In diesem Lichte entspreche die Systematik des § 102 Abs. 3 EStG jener eines Progressionsvorbehaltens:*

*Zur Ermittlung der Einkommensteuer – unter Herabsetzung des Freibetrages von 10.000 € auf 2.000 € - werde den Einkünften zunächst ein Betrag von 8.000 € zuaddiert. Die nach Anwendung des Tarifs resultierende Einkommensteuer entspreche jedoch nicht der tatsächlichen Steuerschuld, vielmehr sei unter Berücksichtigung des Zwecks der Norm der ermittelte Durchschnittssteuersatz lediglich auf die tatsächlich erwirtschafteten Einkünfte anzuwenden.*

*Auch das BMF unterstreiche diese Ansicht in den EStRL Rz 8056, wonach die Ermittlung des "Steuersatzes" (und nicht die Ermittlung der Steuerschuld, vgl. BMF 2.1.2006, BMF-010203/0661-VI/6/2005/Erlass) nach § 33 iVm § 102 Abs. 3 EStG zu erfolgen habe. Würde dies nicht dafür sprechen, dass dann auch die 8.000 € für den Progressionsvorbehalt heranzuziehen wären?*

*Das weiterführende Einbeziehen des Hinzurechnungsbetrages in die Berechnung der Steuerschuld führe zur Besteuerung eines fiktiven Einkommens und nicht – wie ursprünglich vorgesehen – zur Herabsenkung des Freibetrages bei beschränkt Steuerpflichtigen.*

*Diese Vorgehensweise entspreche weder – wie bereits dargestellt – der systematischen Einbettung der Norm noch der Ansicht des BMF, das in Rz 8056 EStRL wörtlich den Hinzurechnungsbetrag zur Berechnung des "Steuersatzes" und nicht der Steuerschuld heranziehe.*

*Die Praxis der Besteuerung fiktiver Einkünfte verletze auch das Leistungsfähigkeitsprinzip, dem das österreichische Einkommensteuergesetz zugrunde liege, wie auch die in § 1 Abs. 3 EStG normierte Steuerpflicht beschränkt Steuerpflichtiger, zumal nur "die in § 98 EStG" aufgezählten Einkünfte der Steuerpflicht unterlängen.*

*Schließlich beinhalte die Versteuerung fiktiver Einkünfte einen Verstoß gegen das Völkergewohnheitsrecht, zumal weder ein persönlicher Bezug (mangels Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalts des Steuerpflichtigen) noch ein sachlicher Bezug gegeben sei (eine Anknüpfung an die Einkünfte aus österreichischer Quelle sei lediglich für die gesetzliche Erhöhung der Bemessungsgrundlage gemäß § 102 Abs. 3 EStG, nicht jedoch für die Versteuerung eines fiktiven Einkommens an sich gerechtfertigt).*

*Daher werde eine Senkung der Einkommensteuer unter Anwendung des § 102 Abs. 3 EStG im Sinne einer Tarifbestimmung und des daraus resultierenden Steuersatzes beantragt, sodass sich nur eine Steuerschuld von 4.341,26 € ergebe.*

Mit **Vorlagebericht** vom 11. Juni 2007 wurde die gegenständliche Berufung vom Finanzamt dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

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

*Gemäß § 1 Abs. 3 EStG 1988 sind beschränkt steuerpflichtig jene natürlichen Personen, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die beschränkte Steuerpflicht erstreckt sich nur auf die im § 98 aufgezählten Einkünfte.*

Dass die Bw im gegenständlichen Fall der **beschränkten Steuerpflicht** unterliegt und ihre in Österreich bezogenen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in der ausgewiesenen Höhe der Einkommensteuer für beschränkt Steuerpflichtige zu unterziehen sind, ist unstrittig.

In Streit steht hingegen die Art der Ermittlung dieser Einkommensteuer.

Nach **§ 102 Abs. 3 EStG 1988** in der **erstmalig bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2005** anzuwendenden Fassung des Abgabenänderungsgesetzes 2004, BGBl. I Nr. 180/2004, ist die Einkommensteuer bei beschränkt Steuerpflichtigen gemäß § 33 Abs. 1 mit der Maßgabe zu berechnen, dass dem Einkommen ein Betrag von 8.000 Euro hinzuzurechnen ist.

Nach **§ 33 Abs. 1 EStG 1988** in der gleichfalls ab der Veranlagung 2005 anzuwendenden Fassung des Steuerreformgesetzes 2005, BGBl. I Nr. 57/2004, sind 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, § 33 Tz 3.2). Um beschränkt Steuerpflichtige im Tarifsystem nicht im selben Umfang wie unbeschränkt Steuerpflichtige (10.000 €) an der das Existenzminimum sichernden Null-Steuerzone teilnehmen zu lassen, wurde das Einkommen beschränkt Steuerpflichtiger nunmehr bei Anwendung des Steuertarifes um 8.000 € erhöht (§ 102 Abs. 3 erster Satz EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 180/2004; ab 2009 laut Steuerreformgesetz 2009, BGBl. I Nr. 26/2009, Erhöhung um 9.000 €); der Hinzurechnungsbetrag bewirkt somit, dass bei beschränkt Steuerpflichtigen nur (inländische) Einkommen bis 2.000 € steuerfrei bleiben.

Nach Ansicht der Bw führt der Wortlaut des § 102 Abs. 3 EStG 1988 zu keinem eindeutigen Ergebnis dahingehend, ob es sich bei dieser Bestimmung um eine Einkommensermittlungs- oder um eine bloße Tarifvorschrift handelt. Die systematische Interpretation spreche jedoch für einen Progressionsvorbehalt.

Der Bw ist insofern zuzustimmen, als dann, wenn Zweifel am Wortlaut einer Gesetzesbestimmung bestehen andere Interpretationsmethoden herangezogen werden können.

Auch im öffentlichen Recht ist bei der Auslegung nach jenen grundlegenden Regeln des Rechtsverständnisses vorzugehen, die im ABGB für den Bereich der Privatrechtsordnung normiert sind.

Nach **§ 6 ABGB** darf einem Gesetze in der Anwendung kein anderer Verstand beigelegt werden, als welcher aus der eigentümlichen Bedeutung der Worte in ihrem Zusammenhang

*und aus der klaren Absicht des Gesetzgebers hervorleuchtet* (VwGH 23.2.2001, 98/06/0240; 20.2.2003, 2001/06/0057; UFS 10.11.2005, RV/0609-L/03).

Nach herrschender Lehre und Rechtsprechung (VwGH 25.2.1994, 93/12/0203) hat am Beginn eines Interpretationsvorganges grundsätzlich die **Wortinterpretation** zu stehen. Dies erzwingt das Gesetzmäßigkeitsgebot des Art. 18 Abs. 1 B-VG, welches die strikte Bindung der Vollziehung an den Wortlaut des Gesetzes vorschreibt. Der Wille des Gesetzgebers findet insoweit Berücksichtigung, als er aus dem geschriebenen Gesetzestext hervorgeht. Gesetzesmaterialien sind dann zur Auslegung eines Gesetzes heranzuziehen, wenn der Wortlaut des Gesetzes selbst zu Zweifeln über seinen Inhalt Anlass gibt (vgl. VwGH 20.2.2003, 2001/06/0057).

Die Bw hegt nun selbst Zweifel am Wortlaut der streitgegenständlichen Gesetzesbestimmung, vermeint aber in der systematischen Einbettung der Norm einen Hinweis darauf zu erblicken, dass § 102 Abs. 3 EStG 1988 idgF nur zur Ermittlung des Steuersatzes in Form eines Progressionsvorbehaltes dienen und nicht die Besteuerung fiktiven Einkommens bewirken sollte, wobei sie in diesem Zusammenhang auch auf Meinungsäußerungen des BMF in den Einkommensteuer-Richtlinien verweist, die Bezug auf die Ermittlung des Steuersatzes nähmen.

Hiezu ist Folgendes auszuführen:

Wie der Unabhängige Finanzsenat nunmehr schon mehrfach ausgesprochen hat, sieht die Bestimmung des § 102 Abs. 3 EStG 1988 nicht die Besteuerung eines "fiktiven" Einkommens in Höhe des Hinzurechnungsbetrages vor, sondern ist diese vielmehr – und hierin ist der Bw zuzustimmen – als reine **Tarifbestimmung** zu sehen, die bei beschränkter Einkommensteuerpflicht ergänzend zu § 33 Abs. 1 EStG 1988 hinzutritt (vgl. UFS 18.11.2008, RV/0194-F/07; UFS 7.4.2008, RV/0479-F/07; UFS 27.3.2008, RV/0557-I/07; UFS 26.11.2007, RV/0304-F/07; UFS 19.4.2007, RV/0507-W/07).

Die Normierung der Hinzurechnung des Betrages von 8.000 € bei gleichzeitig unveränderter Anwendung des Tarifes, wie er in § 33 Abs. 1 EStG 1988 für die Ermittlung der Einkommensteuer für unbeschränkt Steuerpflichtige festgelegt wurde, stellt lediglich eine rechnerische Methode dar, um das vom Gesetzgeber ins Auge gefasste Ziel zu erreichen, nämlich den ab dem Jahr 2005 in den Tarif des § 33 Abs. 1 EStG 1988 integrierten allgemeinen Steuerabsetzbetrag, auf den beschränkt Steuerpflichtige keinen Anspruch hatten, auszugleichen (vgl. Fellner, in: Hofstätter/Reichel, a.a.O., § 102 Tz 4; Atzmüller/Herzog/Mayr, RdW 10/2004, S. 621).

Auch mit der von der Bw ins Treffen geführten Rechtsmeinung von **Reiner** in RdW 11/2006, S. 720ff, hat sich der Unabhängige Finanzsenat bereits mehrfach auseinandergesetzt, wobei zwar der Auffassung des Autors gefolgt wurde, dass § 102 Abs. 3 EStG 1988 eine Tarifbestimmung ist (siehe auch vorstehender Absatz!) und sich das Einkommen durch diese Bestimmung nicht ändert bzw. nicht ändern darf, nicht aber die von ihm daraus gezogenen Schlussfolgerungen geteilt wurden (vgl. zB UFS 26.11.2007, RV/0304-F/07; UFS 6.4.2007, RV/0451-I/06; UFS 12.12.2007, RV/2692-W/07).

Nach Überzeugung des Unabhängigen Finanzsenates steht es dem Gesetzgeber nämlich frei, mittels einer Tarifbestimmung die Besteuerung von beschränkt Steuerpflichtigen in der Weise abweichend von der allgemeinen Besteuerung zu regeln, dass die vom Gesetzgeber beabsichtigten tarifarischen Folgen (so wie in § 62 EStG) durch die Erhöhung der Bemessungsgrundlage erzielt werden. Dadurch wird lediglich die in § 33 EStG 1988 normierte allgemeine Freistellung des Existenzminimums für beschränkt Steuerpflichtige wieder aufgehoben, da diese Verpflichtung grundsätzlich den Wohnsitzstaat trifft.

Dass der Gesetzgeber mit der Bestimmung des § 102 Abs. 3 EStG 1988 einen Progressionsvorbehalt festlegen wollte, geht – das gesteht die Bw selbst ein – aus der Wortinterpretation zunächst nicht hervor.

Wenn sie nun vermeint, dass die systematische Einbettung der Norm dafür spräche, so vermag der Unabhängige Finanzsenat der Bw darin nicht zu folgen.

Ihr ist zwar insofern Recht zu geben, als die betreffende Bestimmung – wie bereits oben erläutert – als Tarifvorschrift zu qualifizieren ist. Ein eindeutiger Hinweis auf die beabsichtigte Festlegung eines Progressionsvorbehaltes kann aber daraus aus ho. Sicht nicht abgeleitet werden.

Abgesehen davon, dass auch die von der Bw ins Treffen geführten Meinungsäußerungen des BMF in den Einkommensteuer-Richtlinien nicht eindeutig erscheinen, könnte diesen schon allein deswegen kein größeres Gewicht bei der Anwendung der streitgegenständlichen Bestimmung beigemessen werden als anderen Meinungsäußerungen in Literatur und Entscheidungspraxis des Unabhängigen Finanzsenates, weil sie mangels Kundmachung im Bundesgesetzblatt für die Steuerpflichtigen weder Rechte noch Pflichten zu begründen vermögen (VwGH 25.10.2000, 99/13/0016; 22.2.2007, 2002/14/0140).

Außerdem muss davon ausgegangen werden, dass der Gesetzgeber, wenn er wirklich gewollt hätte, dass der Betrag von 8.000 € lediglich für die Ermittlung des Steuersatzes des § 33 Abs. 1 EStG dem Einkommen hinzuzurechnen ist, dies klar zum Ausdruck gebracht hätte. Dass ihm nämlich das Wort "Steuersatz" bekannt ist, zeigt er in zahlreichen Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes (§§ 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 keineswegs zwingend zur Lösung der strittigen Rechtsfrage im Sinne des Berufungsbegehrens führt.

Für den Fall der Unklarheit einer gesetzlichen Bestimmung besteht – wie oben ausgeführt – aber die Möglichkeit, den klaren Willen des Gesetzgebers an Hand der Gesetzesmaterialien zu erforschen.

Dieser **Wille des Gesetzgebers** ergibt sich im gegenständlichen Fall aus den Erläuterungen zur Regierungsvorlage (686 BlgNR XXII. GP) und lässt keinerlei Intention auf Anwendung der Bestimmung in Form eines Progressionsvorbehaltes erkennen, wenn es dort unter Hinweis auf die Rechtsprechung des EuGH (Urteil vom 12.6.2003, C.234/01, "Gerritse") folgendermaßen lautet:

*"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 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."*

Diese damit klar zum Ausdruck gebrachte Intention des Gesetzgebers widerspricht eindeutig dem Interpretationsergebnis der Bw, sodass diesem seitens des Unabhängigen Finanzsenates nicht beigetreten werden konnte.

Ergänzend wird darauf hingewiesen, dass der Unabhängige Finanzsenat auch die Verletzung **gemeinschaftsrechtlicher Diskriminierungsverbote** mehrfach verneint hat, da es nach der Rechtsprechung des EuGH grundsätzlich Sache des Wohnsitzstaates ist, durch Gewährung eines Grundfreibetrages das Existenzminimum steuerfrei zu stellen (vgl. ua. UFS 26.11.2007, RV/0304-F/07; UFS 27.11.2007, RV/0216-S/07; 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). Den Ausführungen von Marschner in Jakom, EStG-Kommentar, 1. Auflage, Wien 2008, Tz 18 zu § 102, wonach die Festsetzung einer Mindestbemessungsgrundlage nur für beschränkt Steuerpflichtige dem Gemeinschaftsrecht widersprechen würde (Verweis auf EuGH 22.3.2007, Rs C-383/05 Talotta) kann insofern nicht gefolgt werden, als sich eben gerade aus dem zitierten EuGH-Urteil Gerritse ein

Rechtfertigungsgrund, welcher auch nach dem EuGH-Urteil Talotta eine differenzierte Behandlung zwischen gebietsfremden und gebietsansässigen Steuerpflichtigen rechtfertigen würde, ergab. Nach dem Urteil Gerritse (Rz 53) müsste zudem auch für eine entsprechende Progressionsregel ein Rechtfertigungsgrund vorliegen. Eine verbotene mittelbare Diskriminierung würde es nämlich ebenso darstellen, wenn auf Gebietsfremde ein höherer Einkommensteuersatz angewandt würde, als er für Gebietsansässige gelte.

Ziel der gegenständlichen Entscheidung des Gesetzgebers für die Regelung des § 102 Abs. 3 EStG 1988 war aber – wie den zitierten Gesetzesmaterialien zu entnehmen ist – ohnehin **keine Differenzierung** zwischen unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtigen, sondern eben gerade eine Gleichstellung dieser beiden Gruppen, die durch die Egalisierung des ursprünglichen allgemeinen Steuerabsetzbetrages bei der Steuerberechnung erreicht werden sollte.

Anzumerken ist an dieser Stelle, dass für beschränkt steuerpflichtige Staatsangehörige von Mitgliedsstaaten der Europäischen Union überdies die in § 1 Abs. 4 EStG 1988 verankerte Optionsmöglichkeit zur unbeschränkten Steuerpflicht besteht und insofern einer Diskriminierung bereits seitens des österreichischen Gesetzgebers vorgebeugt wurde (siehe hiezu auch Doralt, Kommentar zum EStG, Tz 58 zu § 1).

Der dargelegte Hintergrund des Entstehens der Bestimmung des § 102 Abs. 3 EStG 1988 ist auch der Grund dafür, warum letztlich die Ausführungen der Bw zum **Leistungsfähigkeitsprinzip** sowie zum **Völkergewohnheitsrecht** deren Begehren nicht zum Erfolg verhelfen konnten. In der Anwendung der streitgegenständlichen Bestimmung, wie sie vom Finanzamt vorgenommen wurde, ist nämlich nicht, wie von der Bw vermeint, die Besteuerung "fiktiver Einkünfte" zu ersehen, sondern handelt es sich dabei um eine aus "Vereinfachungsgründen" vorgenommene Besteuerung, die letztlich dazu führen soll, dass beschränkt Steuerpflichtige gleich behandelt werden wie unbeschränkt Steuerpflichtige.

Auf Grund der dargelegten Erwägungen konnte dem Vorbringen der Bw zur Auslegung der Bestimmung des § 102 Abs. 3 EStG 1988 nicht beigetreten werden.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Linz, am 6. Mai 2009