



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Berufungswerbers, vertreten durch die Steuerberaterin, vom 1. August 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes, vertreten durch Finanzanwaltschaft, vom 23. Juli 2007 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Der Berufungswerber erzielte im Jahr 2005 aus einer Beteiligung an der Gesellschaft (der österreichischen Betriebsstätte zurechenbare) Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 16.759,64 €. Da der Abgabepflichtige in Deutschland wohnhaft war und laut Aktenlage im strittigen Jahr weder über einen Wohnsitz noch einen gewöhnlichen Aufenthalt in Österreich verfügte, unterliegen die in Österreich von der Gesellschaft bezogenen Einkünfte der beschränkten Einkommensteuerpflicht. Das Finanzamt unterwarf mit Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2005 (Ausfertigungsdatum 23. Juli 2007) die gegenständlichen Einkünfte der Einkommensteuer. Die hiergegen fristgerecht erhobene Berufung vom 1. August 2007 begründete der Berufungswerber ua. damit, seinem Einkommen seien zu Unrecht bei der Ermittlung der Einkommensteuer der Betrag von 8.000,00 € hinzugerechnet worden. Die Bestimmung des § 102 Abs. 3 EStG stelle eine reine Tarifbestimmung dar, da der Betrag in Höhe von 8.000,00 € lediglich zur Ermittlung des Steuersatzes hinzuzurechnen sei. Das Einkommen belaufe sich auf 16.699,64 € und nicht auf 24.699,64 € und könne nicht höher als die Summe

der Einkünfte sein. Gemäß § 33 Abs. 1 EStG sei die Einkommensteuer bei einem Einkommen über 25.000,00 € bis 51.000,00 € nach der Formel  $[(\text{Einkommen} - 25.000) \times 11.335] / 26.000 + 5.750$  zu berechnen. Gemäß § 102 Abs. 3 EStG sei die Einkommensteuer mit der Maßgabe zu berechnen, dass dem Einkommen ein Betrag von 8.000,00 € hinzuzurechnen sei. Der dabei errechnete Steuersatz betrage 22,81 %. Dass 8.000,00 € hinzuzurechnen seien, bedeute nicht, dass sich das Einkommen erhöhe; vielmehr sei diese Hinzurechnung eine Fiktion, mit deren Hilfe der entsprechende (höhere) Steuersatz zur Berechnung der Einkommensteuer erst berechnet werden könne (siehe Reiner, Beschränkte Steuerpflicht: Ist § 102 Abs. 3 EStG eine Einkommens- oder eine Tarifbestimmung, RdW 2006/667, 720). Wende man den Steuersatz von 22,81% auf das Einkommen in Höhe von 16.699,64 € an, ergebe sich eine Steuerbelastung in Höhe von 3.809,78 €.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung vom 6. August 2007 begründete das Finanzamt ua. damit, der Hinzurechnungsbetrag des § 102 Abs. 3 EStG in Höhe von 8.000,00 € sei ein Ausgleich für den ab 2005 in den allgemeinen Steuertarif integrierten allgemeinen Steuerabsetzbetrag, auf den beschränkt Steuerpflichtige keinen Anspruch hätten. Die Hinzurechnung führe dazu, dass beschränkt Steuerpflichtige an der das Existenzminimum sichernden Null-Steuerzone nur im Ausmaß von 2.000,00 € teilhaben würden, da es in Übereinstimmung mit der Rechtsprechung des EuGH Sache des Ansässigkeitsstaates sei, das Existenzminimum steuerfrei zu stellen. § 102 Abs. 3 EStG normiere jedenfalls eindeutig, dass der Betrag von 8.000,00 € der Bemessungsgrundlage, nämlich dem Einkommen, hinzuzurechnen sei.

Der Berufungswerber begehrte mit Schreiben vom 3. September 2007 fristgerecht die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz sowie vom 5. Mai 2008 eine Aussetzung des Berufungsverfahrens bis zur rechtskräftigen Entscheidung der beim Verwaltungsgerichtshof anhängigen Verfahren in ähnlicher Rechtsfrage zu Zl. 2007/13/0105 und Zl. 2007/13/0151.

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

1.) Nach § 1 Abs. 3 EStG sind jene Personen beschränkt steuerpflichtig, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die beschränkte Steuerpflicht erstreckt sich nur auf die im § 98 EStG aufgezählten Einkünfte. Gemäß [§ 98 Abs. 1 Z 3 EStG 1988](#) unterliegen der beschränkten Einkommensteuerpflicht (§ 1 Abs. 3 EStG) Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23 EStG), für den im Inland eine Betriebsstätte unterhalten wird.

2.) § 102 EStG regelt die Veranlagung beschränkt Steuerpflichtiger. Nach § 102 Abs. 3 EStG idF AbgÄG 2004, BGBl I 2004/180, ist die Einkommensteuer bei beschränkt Steuerpflichtigen ab 1.1.2005 (Veranlagungsjahr 2005) nach der allgemeinen Tarifvorschrift des § 33 Abs. 1 EStG mit der Maßgabe zu berechnen, dass dem Einkommen ein Betrag von 8.000,00 € hinzuzurechnen ist. Dieser Hinzurechnungsbetrag ist ein Ausgleich für den ab 2005 in den allgemeinen Steuertarif integrierten allgemeinen Steuerabsetzbetrag, auf den beschränkt Steuerpflichtige keinen Anspruch hatten (Fellner in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, Tz. 4 zu [§ 102 EStG 1988](#); Doralt/Ludwig, EStG<sup>9</sup>, § 102 Tz 41). Bei Veranlagung beschränkt Steuerpflichtiger erfolgt nach Atzmüller/Herzog/Mayr, RdW 2004/581, eine deutliche Absenkung des steuerlichen Existenzminimums auf 2.000,00 €, abweichend von Gebietsansässigen, für die die ersten 10.000,00 € unbelastet bleiben. Technisch wird dies durch die Hinzurechnung eines Betrages von 8.000,00 € zur Bemessungsgrundlage umgesetzt (§ 102 Abs. 3 EStG). Damit wird der europarechtlich zulässigen Differenzierung zwischen unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtigen Rechnung getragen, wonach es grundsätzlich Sache des Wohnsitzstaates ist, das Existenzminimum steuerfrei zu stellen. Daraus ergibt sich auch eine Änderung in der Steuererklärungspflicht für beschränkt Steuerpflichtige (ab 2.000,00 €, § 42 Abs. 2 EStG). Aus Sicht des Europarechtes wäre es nicht geboten gewesen, überhaupt eine Null-Steuer-Zone vorzusehen. Aus Praktikabilitätsgründen wird diese jedoch teilweise aufrechterhalten, um geringfügige Einkünfte nicht der Besteuerung zu unterwerfen. Die steuerliche 0-%-Zone für beschränkt Steuerpflichtige, die sich als Folge der Tarifänderung in Kombination mit dem Entfall des allgemeinen Absetzbetrages ergeben hat, wird damit wieder in Richtung der Rechtslage vor dem Steuerreformgesetz 2005, StRefG 2005, (3.630,00 €-Grenze) gebracht.

Die Gesetzesmaterialien (686 dB XXII. GP - RV) führen zu obiger Gesetzesbestimmung unter Verweis auf die Rechtsprechung des EuGH (Urteil vom 12.6.2003, C-234/01, "Gerritse") u.a. aus wie folgt:

*"..... 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 in vollem Umfang wie unbeschränkt Steuerpflichtige (10.000 Euro) 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 Euro an der existenzsichernden Null-Steuerzone teilnehmen. Dies wird durch die Hinzurechnung eines Betrages von 8.000 Euro 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. ..."*

3.) Der Verfassungsgerichtshof führte zu § 102 Abs. 3 EStG im Ablehnungsbeschluss vom 25. September 2007, B 2062/06, aus, der Gesetzgeber sei von Verfassungswegen berechtigt, beschränkt Steuerpflichtige von der Gewährung des Existenzminimums auszuschließen. Im Vergleich zur Rechtslage vor 2005 sei diesbezüglich keine strukturelle Verschlechterung, sondern nur eine Änderung der Tariftechnik eingetreten. Die Beschwerde lasse die behauptete Rechtsverletzung, die Verletzung eines anderen verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechtes oder die Verletzung in einem sonstigen Recht wegen Anwendung eines verfassungswidrigen Gesetzes als so wenig wahrscheinlich erkennen, dass sie keine hinreichende Aussicht auf Erfolg habe.

Der Verwaltungsgerichtshof erkannte im Erkenntnis vom 30. März 2011, Zlen. 2007/13/0105 und 0151, einen Ansatz eines Hinzurechnungsbetrages in Höhe von 8.000,00 € gemäß § 102 Abs. 3 EStG bei der Einkommensteuerveranlagung ua. für das Jahr 2005 für nicht rechtswidrig.

4.) Aus obigen Ausführungen ergibt sich für den Referenten unzweifelhaft, dass gemäß § 102 Abs. 3 EStG dem Einkommen des Berufungswerbers als beschränkt Steuerpflichtigen bei Berechnung der Einkommensteuer 2005 ein Betrag von 8.000,00 € hinzuzurechnen ist. Die vom Finanzamt im bekämpften Bescheid vorgenommene Einkommensteuerberechnung erfolgte somit rechtmäßig, sodass der Bescheid entgegen der Auffassung des Berufungswerbers mit keiner Rechtswidrigkeit behaftet ist.

5.) Dem Vorbringen des Berufungswerbers, der Betrag von 8.000,00 € sei lediglich zur Ermittlung des Steuersatzes hinzuzurechnen und dürfe nicht als Teil des "Einkommens" der Besteuerung unterzogen werden, kann auf Grund obiger Ausführungen nicht gefolgt werden. Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung (vgl. etwa VwGH 20.11.1997, [95/15/0012](#)) ausgeführt hat, ist bei Auslegung von Gesetzesbestimmungen der in einer Gesetzesvorschrift zum Ausdruck kommende objektivierte Wille des Gesetzgebers, so wie er sich aus dem Wortlaut der Gesetzesbestimmung und dem Sinnzusammenhang ergibt, in den diese hineingestellt ist, maßgebend. Gegenstand der Auslegung ist dabei der Gesetzestext als Träger des in ihm niedergelegten Sinnes, um dessen Verständnis es bei der Auslegung geht. Ziel der Auslegung ist die Ermittlung des rechtlich maßgeblichen, des normativen Sinnes des Gesetzes (Ritz, BAO<sup>3</sup>, Kommentar, § 21 Tz. 2). Der "Wille des Gesetzgebers" ergibt sich im konkreten Fall eindeutig aus den oben näher ausgeführten Materialien (686 BlgNR XXI. GP) unter Verweis auf die Rechtsprechung des EuGH (Urteil vom 12.6.2003, C-234/01, "Gerritse"), aus welchen jedoch die vom Berufungswerber begehrte Einkommensteuerberechnungsmethode

nicht zu entnehmen ist. Eine vom Berufungswerber unter Verweis auf Reiner, Beschränkte Steuerpflicht: Ist § 102 Abs. 3 EStG eine Einkommens- oder eine Tarifbestimmung?, RdW 2006/667, ausgeführte Tarifbesteuerung kann hierin nicht erblickt werden. Dass damit der Gesetzgeber keinen Progressionsvorbehalt festlegen wollte, ist mangels ausdrücklicher Erwähnung evident. Ergänzend wird hierzu noch angeführt, dass die Ansicht von Reiner in obigem Artikel in der Fachliteratur keinen Zuspruch fand; es wird diesbezüglich vielmehr auf die Publikationen von Atzmüller/Herzog/Mayr, RdW 2004/581, Lang, SWI 2005, 156, und Kofler, JAP 2004/2005/35, verwiesen, in welchen die vom Referenten vertretene Rechtsansicht der Hinzurechnung als Ausgleich für den ab 2005 in den allgemeinen Steuertarif integrierten allgemeinen Steuerabsetzbetrag vertreten wird.

Entgegen der Auffassung des Berufungswerbers wird sohin im vorliegenden Fall faktisch kein die Einkünfte übersteigendes Einkommen der Einkommensteuer unterzogen, sondern bei der Berechnung der Einkommensteuer lediglich der im allgemeinen Steuertarif nach § 33 EStG bereits integrierte Steuerabsetzbetrag, welcher dem Berufungswerber jedoch als beschränkt Steuerpflichtigem nicht zukommt, durch Hinzurechnung des Betrages von 8.000,00 € wieder ausgeglichen. Die vereinfachte Berechnungsmethode der Hinzurechnung von 8.000,00 € zur Einkommensteuerbemessungsgrundlage kommt damit der komplexeren Berechnung der Einkommensteuer durch Berichtigung des Steuertarifes nach § 33 EStG mittels Herausdividieren des einem beschränkt Steuerpflichtigen nicht zu gewährenden Steuerabsetzbetrages auf Basis des erzielten Einkommens gleich. Es handelt sich somit nicht um die Besteuerung "fiktiver" Einkünfte, sondern um eine aus "Vereinfachungsgründen" vorgenommene Besteuerungsmethode, die letztlich dazu führen soll, dass beschränkt Steuerpflichtige gleich behandelt werden wie unbeschränkt Steuerpflichtige.

6.) Zusammenfassend kommt dem Vorbringen des Berufungswerbers zur Auslegung dieser Bestimmung des [§ 102 Abs. 3 EStG 1988](#) keine Berechtigung zu, weshalb die Berufung als unbegründet abzuweisen ist. Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 25. Juli 2011