



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Rudolf Wanke und die weiteren Mitglieder Hofrat Mag. Christian Seywald, Bundesinnungsmeister Friedrich Nagl und Mag. Johannes Denk über die Berufung der Bw, vertreten durch Stb-Ges, vom 15. Februar 2007 gegen den Einkommensteuerbescheid 2005 des Finanzamtes X vom 12. Jänner 2007, am 29. September 2010 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird dahingehend abgeändert, dass das Wort „*Einkommensteuerbemessungsgrundlage*“ im angefochtenen Bescheid ersetzt wird durch die Wortgruppe „*§ 33 – Abs 1 – Einkommen*“ (*Einkommensteuerberechnungseingangswert für die Berechnung gemäß § 33 Abs 1 EStG 1988*)“.

Ansonsten bleibt der angefochtene Bescheid unverändert.

### Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw) wohnt in Deutschland und hat in Österreich keinen Wohnsitz (vgl 1. Seite der ESt-Erklärung 2005). Sie erzielt Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aus einem in Österreich gelegenen Gebäude.

Am 11. Jänner 2007 langte die Einkommensteuererklärung der Bw für 2005 (auf Formular E7 – bei beschränkter Steuerpflicht) beim Finanzamt X ein, worin die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit 10.531,50 € angegeben waren.

Das Finanzamt erließ einen mit 12. Jänner 2007 datierten Einkommensteuerbescheid 2005 an die Bw, womit die Einkommensteuer für das Jahr 2005 mit 3.247,41 € auf folgender Basis ermittelt wurde:

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	10.531,50 €
Gesamtbetrag der Einkünfte	10.531,50 €
abzüglich Pauschbetrag für Sonderausgaben	-60,00 €
Einkommen	10.471,50 €
Hinzurechnung gemäß § 102 Abs 3 EStG	8.000,00 €
Einkommensteuerbemessungsgrundlage	18.471,50 €
Einkommensteuerberechnung gemäß § 33 Abs 1 EStG: (18.471,50-10.000) x 5.750 / 15.000	3.247,41 €

Mit Schreiben vom 15. Februar 2007 (ESt-Akt Bl 10/2005) wurde gegen diesen am 16. Jänner 2007 zugestellten Bescheid Berufung erhoben mit dem Begehren nach Neuausfertigung des Bescheides iSd folgenden Ausführungen: Die Hinzurechnung iHv 8.000 € habe im angefochtenen Bescheid auch die Einkommensteuerbemessungsgrundlage erhöht. Bei § 102 Abs 3 EStG 1998 mit dem Verweis auf § 33 Abs 1 EStG 1988 handle es sich um eine reine Tarifbestimmung, die keinerlei Auswirkung auf die Höhe des zu versteuernden Einkommens habe. Der Durchschnittssteuersatz iHv 17,58% sei auf das steuerpflichtige Einkommen iHv 10.471,50 € anzuwenden, woraus eine Einkommensteuer von 1.840,89 € resultiere.

Das Finanzamt erließ eine abweisende, mit 26. Februar 2007 datierte Berufungsvorentscheidung (ESt-Akt Bl 13f/2005). Der Sinn der Hinzurechnung von 8.000 € gemäß § 102 Abs 3 EStG 1988 sei, dass der beschränkt Steuerpflichtige nicht im selben Umfang wie der unbeschränkt Steuerpflichtige (10.000 €) an der das Existenzminimum sichernden Null-Steuerzone teilhaben solle, sondern nur mit 2.000 €. Es sei in Übereinstimmung mit der Rsp des EuGH Aufgabe des Ansässigkeitsstaates, das Existenzminimum steuerfrei zu stellen. Der Berufungsantrag würde dem Sinn der gesetzlichen Regelung widersprechen.

Mit Schreiben vom 27. März 2007 (ESt-Akt Bl 15/2005) wurde gegen die am 28. Februar 2007 zugestellte Berufungsvorentscheidung der Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz (Vorlageantrag) gestellt sowie die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat und eine mündliche Berufungsverhandlung beantragt.

Mit Schreiben vom 27. September 2010, mit Telefax am 28. September 2010 beim UFS eingelangt, wurde der Antrag auf mündliche Verhandlung zurückgezogen (UFS-Akt Bl 41).

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

Das Berufungsbegehren nach einer Einkommensteuer von 1.840,89 € unter Anwendung eines Durchschnittssteuersatzes von 17,58% ist durch folgende Berechnung nachvollziehbar:

Im angefochtenen Bescheid berechnete Einkommensteuer	3.247,41 €
Diese entspricht folgendem Prozentanteil von 18.471,50	17,58%
Anwendung dieses Durchschnittsteuerprozentsatzes auf das Einkommen von 10.471,50	<u>1.840,89 €</u>

§ 102 Abs 3 EStG 1988 idF AbgÄG 2004, BGBl I 2004/180, gemäß § 124b Z 109 EStG erstmalig bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2005 anzuwenden, lautet: „Die Einkommensteuer ist bei beschränkt Steuerpflichtigen gemäß § 33 Abs. 1 mit der Maßgabe zu berechnen, dass dem Einkommen ein Betrag von 8.000 Euro hinzuzurechnen ist. Beim Steuerabzug vom Arbeitslohn angesetzte Absetzbeträge sind zu berücksichtigen.“

§ 33 Abs 1 EStG 1988 idF StRefG 2005, BGBl I 2004/57, gemäß § 124b Z 98 EStG erstmalig bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2005 anzuwenden, lautet:

„(1) Die Einkommensteuer beträgt jährlich:

Bei einem Einkommen von	Einkommensteuer	Steuersatz
10.000 Euro und darunter	0 Euro	0%
25.000 Euro	5.750 Euro	23%
51.000 Euro	17.085 Euro	33,5%

Für Einkommensteile über 51.000 Euro beträgt der Steuersatz 50%.

Bei einem Einkommen von mehr als 10.000 Euro ist die Einkommensteuer wie folgt zu berechnen:

Einkommen	Einkommensteuer in Euro
über 10.000 Euro bis 25.000 Euro	$(\text{Einkommen} - 10.000) \times 5.750$ 15.000
über 25.000 Euro bis 51.000 Euro	$(\text{Einkommen} - 25.000) \times 11.335 + 5.750$ 26.000
über 51.000 Euro	$(\text{Einkommen} - 51.000) \times 0,5 + 17.085$

Somit hat der Begriff „Einkommen“ bei der Anwendung auf die Bw zwei Bedeutungen:

- Das Einkommen vor der Erhöhung gemäß § 102 Abs 3 EStG 1988, d.h. das für die Bw unter Beachtung der Vorschriften für beschränkt Einkommensteuerpflichtige ermittelte Einkommen. Dieses – im angefochtenen Bescheid als *Einkommen* und in der Berufungsschrift als *zu versteuerndes* bzw *steuerpflichtiges Einkommen* bezeichnete, von der Bw im Kalenderjahr 2005 erzielte Einkommen gemäß § 2 Abs 2 iVm § 98 Abs 1 iVm § 102 Abs 1 und 2 EStG 1988 beträgt 10.471,50 €.
- Das Einkommen nach der Erhöhung gemäß § 102 Abs 3 EStG 1988, d.h. das Einkommen im vorstehenden Sinne plus 8.000 €, somit 18.471,50 €. Dieses nur innerhalb der Anwendung des § 33 Abs 1 EStG 1988 relevante Einkommen wird im angefochtenen

Bescheid als *Einkommensteuerbemessungsgrundlage* und hier, in der vorliegenden Berufungsentscheidung als § 33 – Abs 1 – *Einkommen* bezeichnet.

Die Formulierung „gemäß § 33 Abs. 1 mit der Maßgabe zu berechnen, dass dem Einkommen ein Betrag von 8.000 Euro hinzuzurechnen ist“ bietet keinen Anhaltspunkt dafür, dass unter Zugrundelegung des § 33 – Abs 1 – *Einkommens* ein Durchschnittssteuersatz (hier:  $3.247,41 \times 100 : 18.471,50 = 17,58\%$ ) zu ermitteln und dieser Durchschnittssteuersatz auf das *Einkommen* (vor der Erhöhung gemäß § 102 Abs 3 EStG 1988) anzuwenden wäre (vgl auch UFS 26.11.2007, RV/0304-F/07, UFS 26.2.2009, RV/0281-W/07).

Vielmehr resultiert unter Zugrundelegung des § 33 – Abs 1 – *Einkommens* aus den Bestimmungen des § 33 Abs 1 EStG 1988 die „*Einkommensteuer*“, hier 3.247,41 €. In dieser Höhe ist daher die Einkommensteuer der Bw für das Jahr 2005 festzusetzen, was mit dem angefochtenen Bescheid geschehen ist.

Der angefochtene Bescheid ist somit richtig und die gegen ihn gerichtete Berufung ist als unbegründet abzuweisen. Da die beiden unterschiedlichen *Einkommens*-Begriffe und der Begriff der *Einkommensteuerbemessungsgrundlage* missverstanden werden könnten, und auch um die Unterschiede des vorliegenden Falles gegenüber dem in der unten angeführten Literaturmeinung von *Marschner* zitierten EuGH-Urteil „*Talotta*“ zu verdeutlichen, wird der Spruch des angefochtenen Bescheides dahingehend geändert, dass der Spruchbestandteil „*Einkommensteuerbemessungsgrundlage ... 18.471,50 €*“ nunmehr lautet: „*§ 33 – Abs 1 – Einkommen*“ (*Einkommensteuerberechnungs-Eingangswert für die Berechnung gemäß § 33 Abs 1 EStG 1988*) ... 18.471,50 €“.

Damit wird klargestellt, dass es mehr als nur diese eine Bemessungsgrundlage für die festgesetzte Einkommensteuer gibt: Denn die gemäß § 198 Abs 2 BAO in einem Abgabenbescheid und somit auch im angefochtenen Bescheid anzuführenden „*Grundlagen der Abgabenfestsetzung (Bemessungsgrundlagen)*“ enthalten im vorliegenden Fall insbesondere auch das „*Einkommen ... 10.471,50 €*“ (gemäß § 2 Abs 2 iVm § 98 Abs 1 iVm § 102 Abs 1 und 2 EStG 1988 = außerhalb der Anwendung des § 33 Abs 1 EStG 1988 relevantes Einkommen) sowie laut *Ritz*, BAO<sup>3</sup>, § 198 Tz 16, der Zeitraum, für den die Abgabe vorgeschrieben wird, hier also „*für das Jahr 2005*“.

Nach der Abfassung der Berufungsschrift vom 15. Februar 2007 ist eine das Streitthema betreffende Meinung (von *Marschner*) in der Literatur geäußert worden und es ist das EuGH-Urteil „*Talotta*“ ergangen. Auf diese wird daher hier auch noch eingegangen.

Im Bericht des Finanzausschusses des Nationalrates zum AÄG 2004 (734BlgNR XXII.GP) wird ausgeführt: „*Die Besteuerung beschränkt Steuerpflichtiger soll im Lichte der Rechtsprechung des EuGH neu konzipiert werden: In sämtlichen Fällen der Abzugsbesteuerung soll die*

*Veranlagungsoption offen stehen. Im Rahmen der Veranlagung soll aber ein Existenzminimum nur mehr im Umfang von 2.000 € steuerfrei gestellt werden."*

Ebenso bereits die RV zum AÄG 2004 (686BlgNR XXII.GP), in deren Erläuterungen zusätzlich ausgeführt worden ist:

*„Zu Z 15, 16, 20 und 29 (§ 42 Abs. 2, § 63, § 70, 3 102 Abs. 1, 3 und 4):*

*Im Hinblick auf die Rechtsprechung des EuGH (Urteil vom 12. 6. 2003, C-234/01, „Gerritse“) soll die Veranlagungsoption auch auf die Fälle der Abzugssteuer nach § 99 Abs. 1 Z 3 bis 5 ausgedehnt und der Ausschluss von der Veranlagungsoption im Bezug auf die der Steuerabgeltung nach § 97 unterliegenden Einkünften aufgehoben werden.*

*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...."*

Der Begründung der Berufungsvorentscheidung, gegen die seitens der Bw nichts vorgebracht wurde, ist daher zuzustimmen.

Der Berufungsantrag entspricht der Ansicht von *Marschner* (in Jakom2008 und Jakom2009, § 102 Tz 18, unter Verweis auf *Reiner*, RdW 2006/667), die dieser der Rsp des UFS entgegenstellte. [Im Jakom2010 (Ausgabe 2010 des Jahreskommentars zum EStG) wird von *Marschner* nicht mehr die der Rsp des UFS entgegengestellte Ansicht aus den Ausgaben 2008 und 2009 geäußert, sondern gefordert, dass § 102 Abs 3 „nur als (besondere) Tarifbestimmung interpretiert werden" dürfe.]

Der von *Marschner* in Jakom2008 und Jakom2009 zitierte *Reiner* vertritt aaO die Auffassung, dass auch ein Progressionsvorbehalt (im Sinne des Berufungsbegehrens) eine mögliche Interpretationsvariante sei, der er schließlich den Vorzug gibt.

Dem ist neben der bereits dargestellten, hier vorgenommenen Interpretation entgegenzuhalten: Die vorliegende Entscheidung entspricht der ständigen Rsp des UFS (26.2.2009, RV/0281-W/07; 22.8.2007, RV/0276-S/07; 26.11.2007, RV/0304-F/07 mit ausführlicher Widerlegung der Argumente von *Reiner*; 30.5.2008, RV/0173-I/08 – Behandlung der dagegen erhobenen Beschwerde vom VfGH am 23.9.2008 unter Zl. B 1271/08 abgelehnt).

*Marschner* argumentierte in *Jakom2008* und *Jakom2009*, dass es nach EuGH 12.6.2003, C-234/01, „*Gerritse*“, dem Gesetzgeber aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht zwar nicht verwehrt sei, beschränkt Steuerpflichtigen kein steuerfreies Existenzminimum zu gewähren. Jedoch müsse die somit grundsätzlich gemeinschaftsrechtskonforme Bestimmung des § 102 Abs 3 EStG 1988 seiner Ansicht nach – mit *Reiner* und entgegen der UFS-Rsp – im Sinne eines besonderen Progressionsvorbehaltes interpretiert werden, da die Festsetzung einer Mindestbemessungsgrundlage nur für beschränkt Steuerpflichtige dem Gemeinschaftsrecht widerspräche (Verweis auf EuGH 22.3.2007, C-383/05, „*Talotta*“).

Dieser Ansicht von *Marschner* aus den Jahren 2008 und 2009 ist zu entgegnen, dass im Ausgangsverfahren zur Rs „*Talotta*“ der Gewinn des in Luxemburg wohnhaften Herrn Talotta aus seinem in Belgien betriebenen Restaurant – wegen verspäteter Abgabe der Steuererklärung – nach einer speziell für Gebietsfremde (*„in Belgien tätige ausländische Betriebe“*) anzuwendenden Methode geschätzt wurde: 10% vom Umsatz, mindestens pro Betriebsangehörigen 300.000 BEF, insgesamt mindestens 400.000 BEF. Herrn Talottas Gewinn wurde auf Grundlage von sechs Mitarbeitern festgesetzt.

Für in Belgien Gebietsansässige war hingegen die Gewinnschätzung aufgrund von drei Vergleichsbetrieben oder subsidiär aufgrund Vermögensdeckungsrechnung vorgesehen. Der EuGH entschied am 22. März 2007 in der Rs „*Talotta*“: *„Art. 52 EG Vertrag (nach Änderung jetzt Art. 43 EG) steht einer Regelung eines Mitgliedstaats wie der sich aus Art. 342 § 2 des Code des impôts sur les revenus 1992 und Art. 182 des Arrêté royal du 27 août 1993 d'exécution du code des impôts sur les revenus 1992 ergebenden entgegen, die Mindestbemessungsgrundlagen nur für gebietsfremde Steuerpflichtige vorsieht.“*

Die Bestimmung des § 102 Abs 3 EStG 1988 stellt aber eine Tarifbestimmung dar (vgl UFS 26.11.2007, RV/0304-F/07), die zwar leicht mit einer Mindestbemessungsgrundlage verwechselt werden kann, vielleicht auch durch die Bezeichnung des Eingangswertes für die Anwendung des § 33 Abs 1 EStG 1988 als *„Einkommensteuerbemessungsgrundlage“*, was dahingehend missverstanden werden kann, dass dies die einzige Bemessungsgrundlage wäre.

Gemäß § 102 Abs 3 EStG 1988 ergibt § 33 Abs 1 EStG 1988 für beschränkt Steuerpflichtige mit einem Einkommen bis zu 2.000 € eine Einkommensteuer von 0 €. Bei einem Einkommen von mehr als 2.000 € begann bei beschränkt Steuerpflichtigen für das Streitjahr dieselbe Steuerprogression (anfangs 38,33 %) wie für unbeschränkt Steuerpflichtige bei einem Einkommen von mehr als 10.000 € (für Zeiträume ab 2009 infolge des StRefG 2009: anfangs 36,50 % bei mehr als 11.000 €).

Damit wird nur das für unbeschränkt Steuerpflichtige mit 10.000 € (für das Streitjahr) steuerfrei gestellte Existenzminimum für die Bw als beschränkt Steuerpflichtige mit 2.000 €

steuerfrei gestellt (da die Existenzgrundlage nicht in Österreich erwirtschaftet wird), obwohl Österreich als Tätigkeitsstaat/Belegenheitsstaat gemeinschaftsrechtlich (jetzt: unionsrechtlich, EU-rechtlich) gar nicht zur Steuerfreistellung eines Existenzminimums der Bw als beschränkt Steuerpflichtige verpflichtet gewesen wäre. (Seit Inkrafttreten des Vertrages von Lissabon nach dem Streitjahr, welcher ua die Europäische Union als Rechtsnachfolgerin an die Stelle der Europäischen Gemeinschaft treten ließ sowie den *Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft* in *Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union* umbenannte, kann der Begriff 'gemeinschaftsrechtlich' durch 'unionsrechtlich' oder 'EU-rechtlich' ersetzt werden.)

Denn der EuGH stellt im Urteil vom 12. Juni 2003, C-234/01 *Gerritse* (am 2.8.2003 im Amtsblatt der EU veröffentlicht) hinsichtlich Nichtdiskriminierung Gebietsfremder [entspricht hier den in Österreich beschränkt Einkommensteuerpflichtigen] der Besteuerung der Gebietsfremden die Besteuerung der Gebietsansässigen [in Österreich: unbeschränkt Steuerpflichtige] folgendermaßen gegenüber: Der den Gebietsfremden treffende Steuersatz darf nicht höher sein als der „*Steuersatz, der sich für den Betroffenen tatsächlich aus der Anwendung des progressiven Steuertarifs auf die Nettoeinkünfte zuzüglich eines Betrages in Höhe des Grundfreibetrags ergeben würde*“. Unter Grundfreibetrag ist hier das dem § 33 Abs 1 EStG 1988 für das Streitjahr zugrundeliegende, nach österreichischem Recht steuerfreie Existenzminimum iHv 10.000 € zu verstehen. Da die Hinzurechnung iHv 8.000 € niedriger als 10.000 € ist und somit 2.000 € als Grundfreibetrag iSd EuGH-Terminologie verbleiben, war die österreichische Regelung für das Streitjahr gemeinschaftsrechtskonform. Es ist auch klarzustellen, dass die von der Bw erklärten Einkünfte iHv 10.531,50 € einen Nettobetrag (nach Abzug von Werbungskosten) darstellen (vgl ESt-Akt BI 5/2005).

Ergeht auch an Finanzamt X zu St.Nr. Y

Wien, am 5. Oktober 2010