



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Salzburg
Senat 10

GZ. RV/0216-S/07

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, Adresse1, vertreten durch Steuerberaterin, Adresse2, vom 19. März 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Stadt vom 2. März 2007 betreffend Einkommensteuer 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) ist deutscher Staatsbürger und in Deutschland als selbständiger Unternehmensberater in der Rechtsform eines Einzelunternehmers tätig. Daneben ist er Gesellschafter-Geschäftsführer der A GmbH mit dem Sitz in Salzburg. Mit dem von dieser Gesellschaft bezogenen Geschäftsführerentgelt ist er, da er in Österreich weder einen Wohnsitz noch einen gewöhnlichen Aufenthalt hat, beschränkt steuerpflichtig.

In der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2005 (bei beschränkter Steuerpflicht) sind Einkünfte aus selbständiger Arbeit im Sinne des § 98 Z 2 EStG 1988 in Höhe von € 40.646,74 angegeben. Im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2005 wurde das im Inland steuerpflichtige Einkommen (€ 40.646,74) bei Berechnung der Steuer um den Hinzurechnungsbetrag gemäß § 102 Abs. 3 EStG 1988 von Euro 8.000,- erhöht; auf die so

ermittelte Steuerbemessungsgrundlage (€ 48.604,31) wurde der Tarif gemäß § 33 Abs. 1 EStG 1988 angewendet, woraus sich eine Einkommensteuer von Euro 16.040,57 ergab.

In der Berufung vom 19. März 2007 brachte der steuerliche Vertreter des Bw. vor, dass sich bei Auslegung der Bestimmung des § 102 Abs. 3 EStG 1988 die Frage stelle, ob es sich - wie vom Finanzamt angenommen - um eine Einkommensermittlungsvorschrift handle, bei der es zur Besteuerung eines fiktiven Einkommens komme, oder um eine bloße Tarifvorschrift, die sich lediglich wie ein Progressionsvorbehalt auswirke. In diesem Fall wäre der Durchschnittssteuersatz auf Basis eines um € 8.000,00 erhöhten Einkommens zu ermitteln und anschließend wäre dieser Durchschnittssteuersatz auf das tatsächliche Einkommen anzuwenden.

Unterziehe man den Wortlaut des § 102 Abs. 3 EStG 1988 einer genauen Untersuchung, sei festzustellen, dass der Wortlaut beide Auslegungsvarianten zulasse.

So setze das OECD-Musterabkommen zur Einkommensteuer 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 ist, gleichwohl in diesem Staat bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen der Person einbezogen werden" könne.

Eine Analyse dieser Formulierung "bei der Festsetzung der Steuer einbezogen" lege bei der wörtlichen Interpretation des § 102 Abs. 3 EStG 1988 den Schluss nahe, dass der Gesetzgeber - gleich dem Doppelbesteuerungsabkommen - einen Progressionsvorbehalt im Sinn gehabt habe.

Bei einer systematischen, im Rahmen des EStG 1988 vorgenommenen Interpretation müsse von § 2 ausgegangen werden: Nach Abs. 1 unterliege nur das Einkommen jeweils eines Kalenderjahres der Einkommensteuer. Abs. 2 definiere 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 gelte grundsätzlich auch für beschränkt Steuerpflichtige. Für beschränkt Steuerpflichtige komme es durch § 1 Abs. 3 iVm §§ 98 ff zu gewissen Modifikationen. Zunächst bestimme § 1 Abs. 3, dass sich die beschränkte

Steuerpflicht nur auf die in § 98 taxativ aufgezählten Einkünfte beziehe. Aus § 98 ergebe sich abschließend, welche Einkünfte der Bemessungsgrundlage zugrunde zu legen seien.

In weiterer Folge regelt § 102 die Veranlagung beschränkt Steuerpflichtiger: Abs. 1 iVm § 98 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 mit § 2 Abs. 2, erkenne man, dass diese beiden Absätze die Bemessungsgrundlage bereits abschließend regeln würden (Summe der Einkünfte unter Berücksichtigung von Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten abzüglich Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen). Sollte also das Einkommen beschränkt Steuerpflichtiger fiktiv um € 8.000,00 erhöht werden, wäre dies aus systematischen Gründen bereits in § 102 Abs. 2 normiert worden. Daraus ergebe sich, dass § 102 Abs. 3 nur zur Steuersatzermittlung dienen könne. Diese Norm stelle im Rahmen dieser systematischen Einbettung eine Besonderheit der Anwendung des Steuertarifs nach § 33 dar und könne "aufgrund der Systematik des EStG keine eigenständige Einkommensvorschrift für beschränkt Steuerpflichtige sein" (Reiner, Beschränkte Steuerpflicht: Ist § 102 Abs. 3 EStG eine Einkommens- oder eine Tarifbestimmung, RdW 2006, 720).

In diesem Lichte entspreche die Systematik des § 102 Abs. 3 EStG 1988 der Systematik eines Progressionsvorbehaltens:

Zur Ermittlung der Einkommensteuer - unter Herabsetzung des Freibetrages von € 10.000,00 auf € 2.000,00 - werde den Einkünften zunächst ein Betrag von € 8.000,00 hinzugerechnet. 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 Einkommensteuerrichtlinien, Rz 8056, wonach die Ermittlung des Steuersatzes (und nicht die Ermittlung der Steuerschuld) nach § 33 iVm § 102 Abs. 3 EStG 1988 zu erfolgen habe. "Würde dies nicht dafür sprechen, dass dann auch der Betrag von € 8.000,00 nicht für den Progressionsvorbehalt heranzuziehen wäre?"

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

In weiterer Folge verletze die Praxis der Besteuerung fiktiver Einkünfte das Leistungsfähigkeitsprinzip, das dem österreichischen Einkommensteuergesetz zugrunde liege.

Schließlich beinhaltet die Versteuerung fiktiver Einkünfte einen Verstoß gegen das Völker gewohnheitsrecht, zumal weder ein persönlicher Bezug (mangels Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthaltes 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 1988, 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 beantragt. Unter Anwendung des daraus resultierenden Steuersatzes ergebe sich die tatsächliche Steuerschuld in der Höhe von Euro 12.552,88.

Das Finanzamt legte die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung vor.

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“.

Das Vorbringen des Berufungswerbers, wonach aus diesem Wortlaut ein Progressionsvorbehalt herauszulesen sei, wird vom Unabhängigen Finanzsenat aus folgenden Gründen nicht geteilt:

Der Berufungswerber stützt sich diesbezüglich im Wesentlichen auf den oben schon erwähnten Artikel von Reiner, dessen Ansicht in der Fachliteratur aber keinen Zuspruch fand. Im Zusammenhang mit dieser Neuregelung der beschränkten Steuerpflicht durch das Abgabenänderungsgesetz 2004 wird vielmehr auf Atzmüller/Herzog/Mayr, RdW 2004/581, Lang, SWI 2005, 156, und Kofler, JAP 2004/2005/35, sowie auf Hofstätter - Reichel, Die Einkommensteuer - Kommentar, § 102 Tz 4, verwiesen, wo ausgeführt ist, dass dieser "Hinzurechnungsbetrag" ein Ausgleich für den ab 2005 in den allgemeinen Steuertarif integrierten allgemeinen Steuerabsetzbetrag, auf den beschränkt Steuerpflichtige keinen Anspruch hatten, darstelle.

Was die Auslegung von Gesetzesbestimmungen anbelangt, hat etwa der VwGH im Erkenntnis vom 20.11.1997, 95/15/0012, ausgeführt, dass 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 ist. 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 (vgl. auch Ritz, BAO³, § 21 Tz 2).

Im konkreten Fall ist der Berufungswerber der Ansicht, der Wortlaut lasse sowohl seine Auslegungsvariante, als auch die des Finanzamtes zu. Eine systematische Interpretation dagegen führe zu diesem, in der Berufung aufgezeigten Ergebnis.

Dem muss in erster Linie entgegengehalten werden, dass der "Wille des Gesetzgebers" im konkreten Fall eindeutig in den Materialien (686 BlgNR XXII. GP) unter Verweis auf die Rechtsprechung des EuGH (Urteil vom 12.6.2003, C-234/01, "Gerrits") niedergelegt ist. Dort heißt es 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 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."

Dass damit der Gesetzgeber keinen Progressionsvorbehalt festlegen wollte, ist mangels ausdrücklicher Erwähnung evident.

§ 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. Der Hinzurechnungsbetrag stellt einen 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, dar (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.

Was zuletzt die Ausführungen des Berufungswerbers zum Leistungsfähigkeitsprinzip sowie zum Völkergewohnheitsrecht anbelangt, muss in aller Deutlichkeit festgehalten werden, dass es nicht um die Besteuerung "fiktiver" Einkünfte geht, sondern um eine aus "Vereinfachungsgründen" vorgenommene Besteuerung, die letztlich dazu führen soll, dass beschränkt Steuerpflichtige gleich behandelt werden wie unbeschränkt Steuerpflichtige.

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.

Salzburg, am 27. November 2007