

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des IngE, geb. GebDat, Adresse, vertreten durch CONTROL Wirtschaftsberatungsges.m.b.H. Nfg. KG, 1040 Wien, Rechte Wienzeile 29/8, vom 8. November 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 31. Oktober 2006 betreffend Einkommensteuer 2005 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind der Berufungsvorentscheidung zu entnehmen.

Entscheidungsgründe

Herr IngE, in der Folge mit Bw. bezeichnet, ist in der Land wohnhaft und war im Jahr 2005 in Österreich mit Einkünften aus Gewerbebetrieb in Höhe von 10.447,35 € beschränkt steuerpflichtig.

Das Finanzamt setzte daher mit Bescheid unter Anrechnung von Kapitalertragsteuer in Höhe von 804,29 € die Einkommensteuer des Bw. für das Jahr 2005 in Höhe von 2.410,86 € fest.

Gegen diesen Bescheid hat der Bw. Berufung eingelegt und eingewendet, gemäß § 1 Abs. 3 Endbesteuerungsgesetz sei bei natürlichen Personen die Einkommensteuer für Kapitalerträge auch dann mit dem Kapitalertragsteuerabzug abgegolten, wenn sie zu den Betriebseinnahmen gehörten. Diese Bestimmung des Endbesteuerungsgesetzes sei auch bei der Veranlagung beschränkt Steuerpflichtiger anzuwenden. Der Bw. beantragte daher, die Steuer unter Berücksichtigung endbesteuerter Zinsen in Höhe von 3.220,08 € neu festzusetzen.

Das Finanzamt trug dem Berufungsantrag durch Erlassung einer Berufungsvorentscheidung Rechnung und setzte die Einkommensteuer in Höhe von 1.980,79 € fest.

Gegen die Berufungsvorentscheidung legte der Bw. „Berufung“ ein und erklärte, seiner Ansicht nach sei die Hinzurechnung von 8.000,00 € bei beschränkter Steuerpflicht nur für Zwecke des Progressionsvorbehaltes zu berücksichtigen. Er verwies auf RdW 2006/667, S 720 und beantragte, die Einkommensteuer 2005 unter Zugrundelegung eines Durchschnittssteuersatzes in Höhe von 13,06 % in Höhe von 936,05 festzusetzen. Mit Eingabe vom 20. Dezember 2006 erklärte der Bw., die „Berufung“ sei als Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz zu werten.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 102 Abs. 3 EStG idF 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 8.000,00 € hinzuzurechnen ist. Beim Steuerabzug vom Arbeitslohn angesetzte Absetzbeträge sind zu berücksichtigen.

Gemäß § 33 Abs. 1 EStG idG beträgt die Einkommensteuer 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 | 33,50% |

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 | $(\text{Einkommen} - 10.000) \times 5.750$ |
| bis 25.000 Euro | 15.000 |
| über 25.000 Euro | $(\text{Einkommen} - 25.000) \times 11.335$ plus 5750 |
| bis 51.000 Euro | 26.000 |
| über 51.000 Euro | $(\text{Einkommen} - 51.000) \times 0,5 +$ |

Streit besteht darüber, ob der Betrag von 8.000,00 € der Bemessungsgrundlage hinzuzurechnen und die Einkommensteuer von der erhöhten Bemessungsgrundlage zu berechnen ist (Ansicht des Finanzamtes) oder ob die Hinzurechnung zur Bemessungsgrundlage durch Hinzurechnung eines fiktiven, nur für den Progressionsvorbehalt zu berücksichtigenden zusätzlichen Einkommens zur Ermittlung des Steuersatzes erfolgt, welcher auf das tatsächliche Einkommen anzuwenden wäre (Ansicht des Bw.).

Zur Begründung seiner Rechtsansicht verweist der Bw. auf einen Artikel von Reiner, RdW 2006/667, S 720, der § 102 Abs. 3 als Besonderheit bei der Anwendung des Steuertarifs für beschränkt Steuerpflichtige in diesem Sinn verstanden wissen will. Die Hinzurechnung habe keinen Einfluss auf das steuerpflichtige Einkommen und sei als „reine Tarifbestimmung“ so zu verstehen, dass zur Ermittlung des Steuersatzes dem Einkommen fiktiv ein Betrag von 8.000,00 € hinzuzurechnen sei. Dieser Steuersatz sei auf das steuerpflichtige Einkommen anzuwenden.

Mit dem Steuerreformgesetz 2005, BGBl. Nr. 57/2004 wurden Einkommen bei Selbständigen von 10.000,00 € steuerfrei gestellt. Laut Erläuterungen zur Regierungsvorlage (Nr. 451 der Beilagen zur XXII. GP) wurde der Einkommensteuertarif ab 1.1.2005 einer grundlegenden Strukturreform unterzogen. Dazu wurde ausgeführt:

Völlig neu ist die Darstellung des Einkommensteuertarifes als Durchschnittssteuersatztarif. Das Wesentliche daran ist die Einfachheit und Transparenz des Tarifs. Beim neuen Durchschnittssteuersatztarif kann man sofort erkennen, wie hoch die eigene Steuerleistung ist. ... Der neue Tarif 2005 integriert den allgemeinen Absetzbetrag (Dieser besteht also rechnerisch fort.) und ermöglicht über eine sehr einfache Formelrechnung die rasche Ermittlung der zutreffenden Steuer vor speziellen Absetzbeträgen.

Im speziellen Teil wurde weiter ausgeführt:

Das Tarifstufensystem in § 33 Abs. 1 EStG 1988 wird ab 2005 durch ein einfaches Durchschnittssteuersatzsystem ersetzt, das eine für jeden Steuerbürger nachvollziehbare und einfache Steuerberechnung anhand des Jahreseinkommens ermöglicht. Ein besonderer Vorteil besteht darin, dass die – allerdings bereits ab 2004 durch eine einheitliche Einschleifung wesentlich vereinfachte – Ermittlung des allgemeinen Absetzbetrages völlig entfällt, weil dieser in den Tarif bereits eingearbeitet ist. Aus diesem Grund wird § 33 Abs. 3 EStG 1988 ersatzlos aufgehoben. Bereits nach Abs. 1 sind ab 2005 Jahreseinkommen bis 10.000,00 € (bisher 3.640,00 €) generell lohn- und einkommensteuerfrei. Je nach Anspruch auf weitere Absetzbeträge erhöht sich das steuerfreie Basiseinkommen.

Dass es sich bei dem Betrag von 10.000,00 € um ein steuerfreies Basiseinkommen handelt kommt auch darin zum Ausdruck, dass gemäß § 42 Abs. 1 Z 3 EStG idF Steuerreformgesetz

2005 der unbeschränkt Steuerpflichtige eine Steuererklärung für das abgelaufene Kalenderjahr (Veranlagungszeitraum) abzugeben hat, wenn das Einkommen, in dem keine Iohnsteuerpflichtigen Einkünfte enthalten sind, mehr als 10.000,00 € betragen hat.

Beschränkt Steuerpflichtigen sollten laut Erläuterungen zur Regierungsvorlage (Nr. 686 der Beilagen zur XXII. GP) zum Abgabenänderungsgesetz 2004 an der das Existenzminimum sichernden Null-Steuerzone nicht mehr im selben Umfang wie unbeschränkt Steuerpflichtige (10.000,00 €) teilnehmen. Daher sollte bei der Einkommensteuerveranlagung beschränkt Steuerpflichtiger beim Tarif nach § 33 Abs. 1 die Null-Steuerzone teilweise unberücksichtigt bleiben. Aus Vereinfachungsgründen sollten auch beschränkt Steuerpflichtige in Höhe von 2.000,00 € an der existenzsichernden Null-Steuerzone teilnehmen. Dies sollte durch die Hinzurechnung eines Betrages von 8.000,00 € zur Bemessungsgrundlage erreicht werden.

Dementsprechend lautet § 42 Abs. 2 EStG idF BGBl. Nr. 180/2004 wie folgt:

Der beschränkt Steuerpflichtige hat eine Steuererklärung über die inländischen Einkünfte für das abgelaufene Kalenderjahr (Veranlagungszeitraum) abzugeben, wenn er vom Finanzamt dazu aufgefordert wird oder wenn die gesamten inländischen Einkünfte, die gemäß § 102 zur Einkommensteuer zu veranlagen sind, mehr als 2.000,00 € betragen.

Im Hinblick darauf, dass die gegenständlichen Bestimmungen in kurzem zeitlichem Abstand vom selben Gesetzgeber erlassen wurden, der eine für jeden Steuerbürger nachvollziehbare und einfache Steuerberechnung anhand des Jahreseinkommens ermöglichen wollte, ist das Gesetz entsprechend auszulegen. Die Berechnung der Steuer erfolgt daher nach derselben Formel wie bei unbeschränkt Steuerpflichtigen, mit Ausnahme des davon abweichenden Basiseinkommens. Durch Hinzurechnung des Betrages von 8.000,00 € zu dem ansonsten als Bemessungsgrundlage herangezogenen Einkommen ergibt sich nach Abzug des Freibetrages von 10.000,00 € im Ergebnis ein steuerfreies Basiseinkommen von 2.000,00 €, was dem Willen des Gesetzgebers entspricht.

Die Berechnung der Einkommensteuer bei beschränkt Steuerpflichtigen erfolgt daher nach folgender Formel:

| Einkommen | Einkommensteuer in Euro |
|-----------------|--------------------------------------|
| über 2.000 Euro | (Einkommen + 8.000 - 10.000) x 5.750 |
| bis 17.000 Euro | 15.000 |

Für das demgegenüber vom Bw. gewünschte Ergebnis einer zweistufigen Berechnung der Steuer durch Ermittlung eines Steuersatzes anhand einer fiktiv festzusetzenden Steuer im Verhältnis zu der gesetzlichen Bemessungsgrundlage und der Anwendung des so ermittelten Steuersatzes auf das tatsächliche Einkommen findet sich weder im Gesetz noch in den Materialien ein Hinweis auf einen derartigen Willen des Gesetzgebers.

Dementsprechend wurde die vom Bw. vorgeschlagene Variante in der Literatur mit Ausnahme des erwähnten Artikels von Reiner auch nicht erörtert. Der Unabhängige Finanzsenat hat die von Reiner vertretene Rechtsmeinung aus anderen Überlegungen bereits einmal verworfen (GZ. RV/0304-F/07 vom 26.11.2007).

Der Berufung konnte daher nur teilweise Folge gegeben werden.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 26. Februar 2009