



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Baldauf und die weiteren Mitglieder Dr. Christiane Seissl, Dr. Reinhold Lexer und Mag. Klaus Schönach über die Berufung des Bw., vertreten durch Stauder Kempf Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs GmbH & Co KEG, 6020 Innsbruck, Wilhelm-Greil-Str. 4, vom 1. August 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 12. Juli 2007 betreffend Einkommensteuer 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber bezog in 2005 Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 16.759,64 € und unterlag mit diesen der beschränkten Steuerpflicht. In Anwendung von § 102 Abs. 3 EStG 1988 i.d.F. BGBl. I Nr. 180/2004 rechnete die Abgabenbehörde erster Instanz bei der Veranlagung zur Einkommensteuer 2005 dem Einkommen den Betrag von 8.000 € hinzu und setzte im Einkommensteuerbescheid vom 12.7.2007 die Einkommensteuer mit 5.634,86 € fest.

In der dagegen erhobenen Berufung (Schriftsatz vom 1.8.2007) wendet sich der Berufungswerber gegen die Hinzurechnung des Betrages von 8.000 € und begründete dies damit, dass das Einkommen nicht höher sein könne als die Summe der Einkünfte. Bei der Bestimmung des § 102 Abs. 3 EStG 1988 handle es sich um eine reine Tarifbestimmung und die Hinzurechnung des Betrages von 8.000 € für Zwecke der Ermittlung der Tarifsteuer

bedeute nicht, dass sich das Einkommen erhöhe. Vielmehr sei die Hinzurechnung eine Fiktion, mit deren Hilfe der entsprechend (höhere) Steuersatz zur Berechnung der Einkommensteuer erst berechnet werden könne. Der so ermittelte Steuersatz von 22,81% sei auf das tatsächliche Einkommen anzuwenden, sodass sich eine Steuerbelastung von 3.809,78 € ergebe. In diesem Zusammenhang werde auf RdW 2006/667, 720 (Reiner, Beschränkte Steuerpflicht: Ist § 102 Abs. 3 EStG eine Einkommens- oder eine Tarifbestimmung?) verwiesen.

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.“

In den Erläuterungen zur Regierungsvorlage, 686 BlgNR XXII. GP, heißt es dazu:

"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."

§ 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 - und insoweit mit den Ausführungen in der vom Berufungswerber zitierten Literaturstelle (Reiner in RdW 2006, Seite 720 ff) - als reine Tarifbestimmung zu sehen, die bei beschränkter Einkommensteuerpflicht ergänzend zu § 33 Abs. 1 EStG 1988 hinzutritt. 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 (Fellner in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar Tz 4 zu § 102; Atzmüller/Herzog/Mayr in RdW 2004, 621; UFS RV/0451-I/06 vom 6.4.2007, RV/0147-F/07 vom 27.11.2007, RV/0216-S/07 vom 27.11.2007). Für die vom Berufungswerber vorgeschlagene (teilweise) Umsetzung der Bestimmung des § 102 Abs. 3 EStG 1988 in Art eines Progressionsvorbehaltes bietet die Gesetzeslage hingegen keinen Boden.

Die Berufung war sohin als unbegründet abzuweisen.

Innsbruck, am 27. März 2008