



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. Walter Kristen Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsges.m.b.H., 1130 Wien, Lainzer Strasse 35, vom 10. Dezember 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 5. November 2007 betreffend Einkommensteuer 2006 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die in der Bundesrepublik Deutschland ansässige Berufungserwerberin (Bw.) erzielte im Jahr 2006 in Österreich der beschränkten Einkommensteuerpflicht unterliegende Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von € 56.207,34.

Im Zuge der Veranlagung zur Einkommensteuer für das Jahr 2006 wurde vom Finanzamt in Anwendung der Bestimmung des § 102 Abs. 3 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 180/2004 der Betrag von € 8.000,00 hinzugerechnet und die Einkommensteuer mit Bescheid vom 5. November 2007 mit € 23.688,67 festgesetzt.

In der gegen diesen Bescheid erhobenen Berufung vom 10. Dezember 2007 brachte wie Bw. folgendes vor: Die gemäß § 102 Abs. 3 EStG 1988 vorgenommene Hinzurechnung von € 8.000,00 stelle eine Benachteiligung von beschränkt Steuerpflichtigen gegenüber

unbeschränkt Steuerpflichtigen dar. Diese Vorgangsweise verstöße gegen die Niederlassungsfreiheit, handle es sich bei der Bw. doch um eine EU-Bürgerin.

Die Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes vom 12. Dezember 2007 als unbegründet abgewiesen. Zur Begründung dieser Entscheidung wurde der Wortlaut des § 102 Abs. 3 EStG 1988 dargestellt. Weiters wurde ausgeführt: *"Dieser Hinzurechnungsbetrag ist ein Ausgleich für den ab dem Jahre 2005 in den Tarif integrierten allgemeinen Steuerabsetzbetrag, auf den beschränkt Steuerpflichtige bisher keinen Anspruch hatten."*

Die Bw. beantragte mit Anbringen vom 20. Dezember 2007 die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und brachte folgendes vor: Die in der Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes dargelegte Begründung vermöge nicht zu überzeugen. Die Bw. habe im Kalenderjahr 2006 ein Einkommen von € 56.207,34 erzielt. Der allgemeine Absetzbetrag, welcher für beschränkt Steuerpflichtige dem Grunde nach vorgesehen gewesen sei, wäre ausschließlich für Einkünfte bis € 35.421,00 zugestanden. Es sei daher im gegenständlichen Fall festzustellen, ob bei dem Einkommen des Jahres 2006 unter Anwendung des früheren Tarifes und gegebenenfalls des allgemeinen Absetzbetrages eine niedrigere Steuerbelastung nunmehr eintrete. Die Einkommensteuer auf Basis des Tarifes bis 2004 betrage € 19.853,97. Unter Anwendung des Tarifes ab dem Jahr 2006 ergebe sich hingegen eine Steuerbelastung von € 23.688,67. Dies bedeute eine Mehrbelastung von € 3.834,70. Ohne Hinzurechnung gemäß § 102 Abs. 3 EStG 1988 hätte sich hingegen eine Reduktion für das Jahr 2006 auf € 19.688,57 und somit in Einklang mit den Zielen der Steuersenkung durch das angeführte Abgabenänderungsgesetz eine Reduktion um € 165,30 errechnet. Somit vermöge die Begründung des Finanzamtes nicht zu überzeugen und wäre allenfalls nur in jenen Fällen gerechtfertigt gewesen, in denen der in den Tarif integrierte allgemeine Steuerabsetzbetrag eine Senkung ergebe. Daher liege im gegenständlichen Fall gegenüber der beschränkt steuerpflichtigen Bw. eine unsachliche Benachteiligung vor, welche gegen die Grundfreiheiten des EU-Vertrages verstöße.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 3 EStG 1988 sind beschränkt steuerpflichtig jene natürlichen Personen, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die beschränkte Steuerpflicht erstreckt sich nur auf die im § 98 aufgezählten Einkünfte.

Dass die Bw. der beschränkten Steuerpflicht unterliegt und ihre in Österreich bezogenen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in der ausgewiesenen Höhe der Einkommensteuer

für beschränkt Steuerpflichtige zu unterziehen sind, ist unstrittig. Den Streitgegenstand bildet die Art der Ermittlung dieser Einkommensteuer.

In § 102 Abs. 3 erster Satz EStG 1988 in der Fassung des Abgabenänderungsgesetzes 2004, BGBl I Nr. 180/2004, erstmals anwendbar bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2005, ist folgendes normiert: *"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."*

Der mit der Erlassung dieser Rechtsnorm verbundene Wille des Gesetzgebers ist den Erläuterungen zur Regierungsvorlage, 686 BlgNR XXII GP, zu entnehmen. Dort ist unter Hinweis auf die Rechtsprechung des EuGH (Urteil vom 12.6.2003, C.234/01, "Gerritse") das Folgende ausgeführt: *"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 Hinzurechnung eines Betrages von 8.000 € zur Bemessungsgrundlage erreicht. Im Ausland ansässigen Steuerpflichtigen, die ihre Hauptinkünfte 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 (siehe 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, S. 720 ff), die bei beschränkter Einkommensteuerpflicht ergänzend zu § 33 Abs. 1 EStG 1988 hinzutritt. Der Hinzurechnungsbetrag ist ein Ausgleich für den ab dem Jahr 2005 in den Tarif des § 33 Abs. 1 EStG 1988 integrierten allgemeinen Steuerabsetzbetrag, auf den beschränkt Steuerpflichtige keinen Anspruch hatten (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 die 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).

Entgegen der von der Bw. vertretenen Ansicht werden daher gemeinschaftsrechtliche Diskriminierungsverbote durch die in Rede stehende Bestimmung des nationalen Einkommensteuerrechtes nicht verletzt.

Diese Auffassung entspricht der übereinstimmenden Rechtsprechung des Unabhängigen Finanzsenates, der sich mit dieser Problematik bereits mehrfach auseinander zu setzen hatte (zB 16.2.2007, RV/1318-W/06; 6.4.2007, RV/0451-I/06; 19.4.2007, RV/0507-W/07; 18.11.2008, RV/0194-F/07; 6.5.2009, RV/0666-L/07).

Daher war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 12. November 2009