



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Peter Steurer und die weiteren Mitglieder Mag. Peter Bilger, Bernd Feldkircher und Irma Rudigier über die Berufungen des N.S., gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2005 sowie Anspruchszinsen für das Jahr 2005 nach der am 13. November 2008 in 6800 Feldkirch, Schillerstraße 2, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der in Deutschland ansässige Berufungsführer erzielte im Jahr 2005 in Österreich der beschränkten Einkommensteuerpflicht unterliegende Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 749.225,13 €.

Im Zuge der Veranlagung zur Einkommensteuer für das Jahr 2005 rechnete das Finanzamt dem unter Berücksichtigung von Verlustabzügen mit 715.846,09 € ermittelten Einkommen in Anwendung der Bestimmung des § 102 Abs. 3 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 180/2004, den Betrag von 8.000 € hinzu und setzte die Einkommensteuer mit Bescheid vom 5. Jänner 2007 mit 353.508,05 € fest. Weiters wurden mit Bescheid vom 5. Jänner 2007 Anspruchszinsen für das Jahr 2005 in Höhe von 106,19 € festgesetzt.

Gegen die genannten Bescheide wurde Berufung erhoben und nach Ergehen einer über die Einkommensteuer 2005 absprechenden abweisenden Berufungsvorentscheidung die Ent-

scheidung über die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2005 durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragt. Begründend führte die steuerliche Vertretung unter Hinweis auf Reiner, RdW 11/2006, 720 ff, aus, § 102 Abs. 3 EStG sei eine reine Tarifbestimmung und könne aufgrund der Systematik des Einkommensteuergesetzes keine eigene Einkommensvorschrift für beschränkt Steuerpflichtige sein. § 98 EStG 1988 enthalte eine taxative Normierung der Einkünfte beschränkt Steuerpflichtiger und könne das Einkommen daher nicht höher sein, als die Summe der Einkünfte. Der unter Maßgabe von § 102 Abs. 3 EStG 1988 ermittelte Steuersatz sei somit auf das nach § 1 iZm § 98 EStG 1988 steuerpflichtige Einkommen (715.846,09 €) anzuwenden, sodass sich eine Steuerschuld von 349.619,23 € ergebe.

Über die Berufungen 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.

Nach § 102 Abs. 3 erster Satz EStG 1988 in der erstmalig bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2005 anzuwendenden Fassung des Abgabenänderungsgesetzes 2004, BGBl. I Nr. 180/2004, ist die Einkommensteuer bei beschränkt Steuerpflichtigen gem. § 33 Abs. 1 mit der Maßgabe zu berechnen, dass dem Einkommen ein Betrag von 8.000 Euro hinzuzurechnen ist.

Nach § 33 Abs. 1 EStG 1988 in der gleichfalls ab der Veranlagung 2005 anzuwendenden Fassung des Steuerreformgesetzes 2005, BGBl. I Nr. 57/2004, sind 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, § 33 Tz 3.2). 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 somit, dass bei beschränkt Steuerpflichtigen nur (inländische) Einkommen bis 2.000 € steuerfrei bleiben.

Wie der Unabhängige Finanzsenat nunmehr schon mehrfach ausgesprochen hat, sieht die Bestimmung des § 102 Abs. 3 EStG 1988 nicht die Besteuerung eines "fiktiven" Einkommens in Höhe des Hinzurechnungsbetrages vor, sondern ist diese vielmehr als reine Tarifbestimmung zu sehen, die bei beschränkter Einkommensteuerpflicht ergänzend zu § 33 Abs. 1 EStG 1988 hinzutritt (vgl. ua. UFS 7.4.2008, RV/0479-F/07; UFS 27.3.2008, RV/0557-I/07; UFS 26.11.2007, RV/0304-F/07; UFS 19.4.2007, RV/0507-W/07; UFS 6.4.2007, RV/0451-I/06). 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 (vgl. Fellner, in: Hofstätter/Reichel, a.a.O., § 102 Tz 4; Atzmüller/Herzog/Mayr, RdW 10/2004, 621).

Auch mit der vom Berufungsführer ins Treffen geführten Rechtsmeinung von Reiner (RdW 11/2006, 720 ff) hat sich der Unabhängige Finanzsenat bereits mehrfach auseinandergesetzt, wobei zwar der Auffassung des Autors gefolgt wurde, dass § 102 Abs. 3 EStG 1988 eine Tarifbestimmung ist und sich das Einkommen durch diese Bestimmung nicht ändert bzw. nicht ändern darf, nicht aber die von ihm daraus gezogenen Schlussfolgerungen geteilt wurden (vgl. zB UFS 26.11.2007, RV/0304-F/07; UFS 6.4.2007, RV/0451-I/06; UFS 12.12.2007, RV/2692-W/07). Nach Überzeugung des Unabhängigen Finanzsenates steht es dem Gesetzgeber nämlich frei, mittels einer Tarifbestimmung die Besteuerung von beschränkt Steuerpflichtigen in der Weise abweichend von der allgemeinen Besteuerung zu regeln, dass die vom Gesetzgeber beabsichtigten tarifarischen Folgen (so wie in § 62 EStG) durch die Erhöhung der Bemessungsgrundlage erzielt werden. Dadurch wird lediglich die in § 33 EStG normierte allgemeine Freistellung des Existenzminimums für beschränkt Steuerpflichtige wieder aufgehoben, da diese Verpflichtung den Wohnsitzstaat trifft.

Ergänzend wird darauf hingewiesen, dass der Unabhängige Finanzsenat auch die Verletzung gemeinschaftsrechtlicher Diskriminierungsverbote mehrfach verneint hat, da es nach der Rechtsprechung des EuGH grundsätzlich Sache des Wohnsitzstaates ist, durch Gewährung eines Grundfreibetrags das Existenzminimum steuerfrei zu stellen (vgl. ua. UFS 26.11.2007, RV/0304-F/07; UFS 27.11.2007, RV/0216-S/07; 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).

Der Berufung konnte somit hinsichtlich Einkommensteuer 2005 kein Erfolg beschieden sein.

Gleiches gilt hinsichtlich der im Berufungsschriftsatz ebenfalls bekämpften Festsetzung von Anspruchszinsen (nachdem das Finanzamt darüber in seiner abweisenden Berufungsvorentscheidung nicht abgesprochen hat, ist die Berufung betreffend Anspruchszinsen 2005 noch offen).

Gemäß § 205 Abs. 1 BAO sind Differenzbeträge an Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen, nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzten Abgabe ergeben, für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruchs folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide zu verzinsen.

Nach dem Normzweck des § 205 BAO gleichen Anspruchszinsen die Zinsvorteile bzw. Zinsnachteile aus, die sich aus unterschiedlichen Zeitpunkten der Abgabenfestsetzung ergeben. Dabei löst jede Nachforderung bzw. Gutschrift gegebenenfalls einen (neuen) Anspruchszinsenbescheid aus. Es liegt daher je Differenzbetrag eine Abgabe vor, wobei der Zinsenbescheid an die Höhe der im Spruch des zur Nachforderung oder Gutschrift führenden Bescheides gebunden ist. Aufgrund dieser Bindung ist der Zinsenbescheid aber nicht (mit Aussicht auf Erfolg) mit der Begründung anfechtbar, der maßgebende Stammabgabenbescheid (gegenständlich somit der ohnedies bestätigte Einkommensteuerbescheid 2005) sei inhaltlich rechtswidrig (vgl. Ritz, BAO³, § 205 Tz 34) und war die Berufung daher auch diesbezüglich als unbegründet abzuweisen.

Feldkirch, am 18. November 2008