



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Deutschland, vertreten durch Mag. Michael Ehrenstrasser, Beeideter Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, 1140 Wien, Beckmanngasse 6, vom 5. September 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 30. August 2007 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2006 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.), wohnhaft in Deutschland, war bis 2005 Gesellschafter einer österreichischen Personengesellschaft (B-KG) und mit seinen Einkünften daraus beschränkt steuerpflichtig. In diesem Jahr 2005 veräußerte er seinen Kommanditanteil und erzielte dabei einen Veräußerungsgewinn in Höhe von € 59.541,36. In der Einkommensteuererklärung für 2005 nahm der Bw. diesbezüglich gemäß § 37 Abs. 2 EStG 1988 die Begünstigung der gleichmäßigen Verteilung dieses Veräußerungsgewinnes auf drei Jahre in Anspruch.

Im berufungsgegenständlichen Jahr 2006 gab der Bw. in seiner Einkommensteuererklärung (bei beschränkter Steuerpflicht) deshalb unter der Kennziffer 326 („Anzusetzende Teilbeträge, weil in Vorjahren eine Einkünfteverteilung auf 3 bzw. 5 Jahre durchgeführt wurde“) Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von € 19.847,12 an. Dabei wies der steuerliche Vertreter in einer Beilage darauf hin, dass der in § 102 Abs. 3 EStG 1988 geregelte Hinzurechnungsbetrag von € 8.000,00 nicht zum Tragen kommen könne, weil es sich um ein Einkommen handle, das 2005 „eingetreten“ sei, und nicht 2006. Im Jahre 2005 sei diese Hinzurechnung schon vorge-

nommen worden, weshalb es unlogisch und auch verfassungsrechtlich nicht haltbar sei, bei einer Verteilung auf drei Jahre dreimal diesen Betrag hinzuzurechnen.

Mit dem angefochtenen Bescheid vom 30. August 2007 rechnete das Finanzamt dennoch den erklärten Einkünften den Betrag von € 8.000,00 mit der Begründung hinzu, dass dieser Hinzurechnungsbetrag ein Ausgleich für den ab 2005 im allgemeinen Steuertarif integrierten allgemeinen Steuerabsetzbetrag sei, auf den beschränkt Steuerpflichtige auch bis 2004 keinen Anspruch gehabt hätten.

In der Berufung vom 5. September 2007 brachte der steuerliche Vertreter vor, dass es sich in Wahrheit um ein einziges Einkommen handle, das ausschließlich im Jahre 2005, nämlich in Form eines Veräußerungsgewinnes zum Tragen gekommen sei. Da nun der Gesetzgeber auf Veräußerungsgewinne Steuerbegünstigungen gewähre, wie eben diese Dreijahresverteilung, sei es ausschließlich durch bescheidtechnische Notwendigkeiten bedingt, in den Folgejahren 2006 und 2007 von Einkommen zu sprechen und darauf die Steuer zu berechnen. Daraus ergebe sich aber auch, dass dieser Betrag natürlich nicht dreimal anzusetzen sei, denn dies wäre ja gleichheits- und somit verfassungswidrig. Angenommen der Veräußerungsgewinn sei so klein, dass sich keine Notwendigkeit für eine Dreijahresverteilung ergebe, so würde der Hinzuberechnungsbetrag auch nur einmal und nicht dreimal anfallen. Weiters würde durch diese Vorgangsweise des Finanzamtes die seit langen Jahren bestehende einkommensteuerliche Begünstigung konterkariert werden. Überdies sollte laut dem Motivenbericht zur seinerzeitigen Einführung des § 102 Abs. 3 EStG 1988 diese Hinzurechnung nur für ein laufendes Einkommen, nicht aber für einen Veräußerungsgewinn Bedeutung haben.

Über die Berufung wurde erwogen:

Ausgehend vom Umstand, dass der Bw. als beschränkt Steuerpflichtiger im Jahre 2005 aus der Veräußerung seiner Beteiligung an der B-KG einen entsprechenden Gewinn erzielte und diesbezüglich gemäß § 37 Abs. 2 EStG 1988 den - auch für einen beschränkt Steuerpflichtigen zulässigen - Antrag auf gleichmäßige Verteilung auf drei Jahre stellte, liegt unstrittig im berufsgegenständlichen Jahr 2006 der Fall einer Pflichtveranlagung gemäß § 102 Abs. 1 EStG 1988 vor. Die Veranlagungspflicht setzt wiederum Erklärungspflicht nach § 42 EStG 1988 voraus. Nach § 42 Abs. 2 EStG 1988 besteht bei beschränkter Steuerpflicht Erklärungspflicht, wenn die gesamten inländischen Einkünfte, die einer Pflichtveranlagung unterliegen, mehr als € 2.000,00 betragen.

Im Sinne dieser Bestimmungen hat der Bw. für das Jahr 2006 inländische Einkünfte in Höhe von € 19.847,12, mithin ein Drittel des im Jahre 2005 erzielten Veräußerungsgewinnes, erklärt.

Nach der maßgeblichen Bestimmung des § 102 Abs. 3 erster Satz EStG 1988 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.

Diese durch das Abgabenänderungsgesetz 2004, BGBl. I Nr. 180/2004, eingeführte Regelung ist erstmalig bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2005 anzuwenden, wobei in den Erläuterungen zur Regierungsvorlage, 686 BlgNR XXII. GP, Folgendes ausgeführt ist:

„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 (Steuerreformgesetz 2005, BGBl. I Nr. 57/2004) lässt Einkommen bis € 10.000,00 steuerfrei. Nach dem bis 2004 geltenden Tarifsystem war dagegen lediglich für die ersten € 3.640,00 keine Einkommensteuer angefallen, wobei sich aber für unbeschränkt Steuerpflichtige durch den Abzug des allgemeinen Steuerabsetzbetrages ein steuerfreies Existenzminimum von im Jahre 2004 ebenfalls schon ungefähr € 10.000,00 ergab. Im neuen Tarifsystem ist der allgemeine Steuerabsetzbetrag entfallen, dieser wurde vielmehr in den Tarif eingearbeitet.

Das Finanzamt hat demnach im angefochtenen Bescheid zu Recht ausgeführt, dass der Hinzurechnungsbetrag ein Ausgleich für den ab 2005 im allgemeinen Steuertarif integrierten allgemeinen Steuerabsetzbetrag sei, auf den beschränkt Steuerpflichtige auch vorher keinen Anspruch gehabt hätten. Im Zusammenhang mit der Neuregelung der beschränkten Steuerpflicht durch das Abgabenänderungsgesetz 2004 wird auf Atzmüller/Herzog/Mayr, RdW 2004/581, Lang, SWI 2005, 156, Kofler, JAP 2004/2005/35, sowie auf Hofstätter-Reichel, Die Einkommensteuer - Kommentar, § 102 Tz 4, verwiesen.

Der Hinzurechnungsbetrag bewirkt demnach, dass bei beschränkt Steuerpflichtigen nur (inländische) Einkommen bis € 2.000,00 steuerfrei bleiben. Dabei ist der Regelungsinhalt des § 102 Abs. 3 EStG 1988 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, die bei beschränkter Steuerpflicht ergänzend zu § 33 Abs. 1 EStG 1988 hinzutritt.

Damit ist aber das Schicksal der Berufung auch schon entschieden, da unbestreitbar auch bei einer Dreijahresverteilung eines Veräußerungsgewinnes jeweils der Steuertarif des § 33 Abs. 1 EStG 1988 anzuwenden ist.

Der Berufungseinwand, wonach durch die dreimalige Hinzurechnung des Betrages gemäß § 102 Abs. 3 EStG 1988 bei einer Dreijahresverteilung der Einkünfte diese einkommensteuerliche Begünstigung „konterkariert“ werde, ist insofern unverständlich, als bei einer isolierten Betrachtung eines Veräußerungsgewinnes sich die Verteilung auf drei Jahre aufgrund der Ausgestaltung des österreichischen Tarifsystems immer als günstiger herausstellen wird als die sofortige Versteuerung im Jahr der Veräußerung. So hätte sich im konkreten Fall bei einer sofortigen Versteuerung des Veräußerungsgewinnes im Jahre 2005 eine Einkommensteuer von € 25.145,68 ergeben (Veräußerungsgewinn € 59.541,36 minus Sonderausgabenpauschale € 60,00 minus Steuerberatkungskosten € 360,00 plus € 8.000,00 = Einkommen € 67.121,36). Demgegenüber fällt bei einer Dreijahresverteilung des Veräußerungsgewinnes insgesamt eine Einkommensteuer von € 20.424,39 an (Drittel des Veräußerungsgewinnes € 19.847,12 minus Sonderausgabenpauschale € 60,00 minus Steuerberatkungskosten € 360,00 plus € 8.000,00 = jährliches Einkommen € 27.427,12 - davon Einkommensteuer € 6.808,13 mal drei).

Das Finanzamt hat sich demnach bei Erlassung des berufungsgegenständlichen Bescheides an die geltende Gesetzeslage gehalten.

Die vorgebrachten, aber nicht näher ausgeführten Bedenken hinsichtlich der Gleichheits- bzw. Verfassungswidrigkeit werden, unabhängig davon, dass der Unabhängige Finanzsenat für die Beurteilung einer Bestimmung als verfassungswidrig nicht zuständig ist, im Sinne der obigen Ausführungen nicht geteilt.

Zuletzt muss noch darauf hingewiesen werden, dass die in der Berufung enthaltene Behauptung, wonach im „Motivenbericht“ zur seinerzeitigen Einführung des § 102 Abs. 3 EStG 1988 ausgeführt sei, dass diese Bestimmung für einen Veräußerungsgewinn keine Bedeutung haben solle, nicht verifizierbar ist.

Wien, am 12. Dezember 2007