



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Salzburg
Senat 14

GZ. RV/0276-S/07
miterledigt: RV/0277-S/07

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vom 4. Mai 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land vom 25. April 2007, StNr., betreffend Einkommensteuer 2005 und Anspruchszinsen 2005 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Strittig ist ausschließlich der Hinzurechnungsbetrag nach § 102 Abs. 3 EStG 1988. Der Bw bringt dazu vor, dass diese Bestimmung gegen Art. 24 DBA Schweiz verstößt.

Weiters beantragte der Bw, den Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen für 2005 entsprechend anzupassen.

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 (€ 10.000,00) 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 als reine Tarifbestimmung zu sehen (Reiner in RdW 2006, Seite 720 ff), die bei beschränkter Einkommensteuerpflicht ergänzend zu § 33 Abs. 1 EStG 1988 hinzutritt. Der Hinzurechnungsbetrag ist ein Ausgleich für den ab dem Jahre 2005 in den Tarif des § 33 Abs. 1 EStG 1988 integrierten all-

gemeinen 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 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.).

Gemeinschaftsrechtliche Diskriminierungsverbote werden durch die in Rede stehende Bestimmung des nationalen Einkommensteuerrechtes daher nicht verletzt. Die (innerstaatliche) Verfassungsmäßigkeit der Bestimmung hat der unabhängige Finanzsenat nicht zu prüfen. Dennoch wird auf die oben dargestellte Entstehungsgeschichte und den Normzweck hingewiesen, der die Regelung durchaus sachgerecht erscheinen lässt.

Die Regelung des Artikels 24 Abs. 1 des DBA Schweiz enthält nach ihrem klaren Wortlaut ein Verbot der Diskriminierung aus Gründen der Staatsbürgerschaft. Die Regelung folgt Artikel 24 des OECD-Musterabkommens. Diese Regelung untersagt lediglich eine an die Staatsangehörigkeit anknüpfende steuerliche Diskriminierung gegenüber den eigenen Staatsangehörigen unter gleichen Verhältnissen, insbesondere hinsichtlich der Ansässigkeit. Die gegenständliche Regelung des § 102 Abs. 3 EStG 1988 differenziert jedoch nicht hinsichtlich der Staatsangehörigkeit (vgl. VwGH vom 24.1.1996, ZI. 92/13/0306). Auch das OECD-Musterabkommen setzt daher eine Rechtfertigungsmöglichkeit der unterschiedlichen steuerlichen Behandlung, welche nach der Ansässigkeit differenziert, voraus. Dabei kommt es auf allenfalls im anderen Vertragsstaat abweichende steuerliche Regelungen nicht an, weil es jedem Staat freisteht, wie er beschränkt Steuerpflichtige behandeln möchte.

Das DBA verbietet Differenzierungen von der Staatsangehörigkeit abhängig zu machen. Sie werden gleich behandelt, egal ob Sie Österreicher oder Schweizer sind. Die Differenzierung knüpft an die Ansässigkeit. Diese Differenzierung ist nach dem DBA erlaubt und die EuGH – Rechtsprechung sieht es als Aufgabe des Wohnsitzstaates an, für eine steuerfreies Existenzminimum zu sorgen, sodass auch eine EU-Rechtswidrigkeit nicht gegeben ist (siehe oben der Hinweis auf die EuGH-Rechtsprechung).

Der UFS hatte sich bereits mehrfach mit der Bestimmung des § 102 Abs. 3 EstG 1988 auseinanderzusetzen. (Vgl. RV/1507-W/06 vom 20.10.2006, RV/0451-I/06 vom 6.4.2007).

Die Beurteilung, ob der Bw. durch den angefochtenen Bescheid allenfalls sonst wegen Anwendung eines verfassungswidrigen Gesetzes in seinen Rechten verletzt wird, steht dem Unabhängigen Finanzsenat nicht zu, da gem. Art. 18 B-VG die Abgabenbehörden die geltenden Gesetze zu vollziehen haben.

Der Bw hat weiters begehrt, den Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen für 2005 entsprechend anzupassen. Da aber der Einkommensteuerbescheid nicht abgeändert wurde, war auch der Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen nicht abzuändern.

Salzburg, am 22. August 2007