



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Senat (Wien) 12 über die Berufung der Mag.A.B., vertreten durch StB-KG, gegen den Bescheid des Finanzamtes XY betreffend einen Antrag auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2001 gemäß § 299 BAO, Einkommensteuer für das Jahr 2002 und Vorauszahlungen an Einkommensteuer für das Jahr 2004 und Folgejahre entschieden:

Der Berufung betreffend einen Antrag auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2001 gemäß § 299 BAO wird Folge gegeben.

Der Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2001 wird gemäß § 299 Abs 1 BAO aufgehoben.

Der Berufung betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2002 wird teilweise Folge gegeben.

Der Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2002 wird abgeändert.

Der Berufung betreffend Vorauszahlungen an Einkommensteuer für das Jahr 2004 und Folgejahre wird teilweise Folge gegeben.

Der Bescheid betreffend Vorauszahlungen an Einkommensteuer für das Jahr 2004 und Folgejahre wird abgeändert.

Die Vorauszahlungen an Einkommensteuer für das Jahr 2004 und Folgejahre werden festgesetzt mit 410,73 €.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben für das Jahr 2002 sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

## Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (idF Bw) war in Österreich nichtselbständig bei einer Steuerberatungskanzlei beschäftigt. Ab Juni 2001 nahm sie eine zunächst auf ein Jahr, später auf zwei Jahre beabsichtigte nichtselbständige Tätigkeit bei der ABC-Organisation in Amsterdam an und begründete in diesem Zusammenhang einen (weiteren) Wohnsitz in den Niederlanden. Darüber hinaus erzielte sie Einkünfte aus einer Publikationstätigkeit in Österreich und in den Niederlanden sowie aus Übersetzungstätigkeit für die ABC-Organisation. Die Übersetzungstätigkeit übte die Bw in ihrer Wohnung in den Niederlanden bzw in den Räumen der ABC-Organisation aus.

Die Bw behielt ihren Wohnsitz in Österreich bei. Die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen (Mittelpunkt der Lebensinteressen) hat die Bw zu Österreich.

Die Einkünfte setzten sich dabei wie folgt zusammen:

	<b>2001</b>
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Österreich	86.944 S
Einkünfte aus Publikationstätigkeit in Österreich	9.377 S
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in den Niederlanden	203.858 S
Einkünfte aus Übersetzungstätigkeit in den Niederlanden	4.145 S
	<b>2002</b>
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Österreich	13.398,22 €
Einkünfte aus Publikationstätigkeit in Österreich	3.418,80 €
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in den Niederlanden	13.705,77 €
Einkünfte aus Publikationstätigkeit in den Niederlanden	440,00 €
Einkünfte aus Übersetzungstätigkeit in den Niederlanden	176,00 €

Das Finanzamt erließ mit Datum vom 27.4.2004 einen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2001, sowie mit Datum vom 23.6.2004 einen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2002, wobei es jeweils die in den Niederlanden erzielten Einkünfte im Rahmen des Progressionsvorbehaltes gemäß § 33 Abs 10 EStG berücksichtigte.

Darüber hinaus erließ es mit Datum ebenfalls vom 23.6.2004 einen Einkommensteuervorauszahlungsbescheid für das Jahr 2004 und Folgejahre, wobei es ausgehend von einer Abgabenschuld von 630,86 € für das Jahr 2002 unter Anwendung eines Prozentsatzes von 9 % eine Vorauszahlung von 687,63 € festsetzte.

Nach Erstreckung der Berufungsfrist betreffend den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2001 bis 30.6.2004 brachte die Bw mit Datum vom 30.6.2004 (Poststempel 5.7.2004) eine Berufung gegen diesen Einkommensteuerbescheid ein, wobei sie in eventu für den Fall, dass diese Berufung zurückzuweisen sein sollte, einen Antrag auf Bescheidänderung gemäß § 299 BAO betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2001 stellte.

Weiters brachte die Bw eine Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2002 und gegen den Vorauszahlungsbescheid für das Jahr 2004 ein.

Zur Begründung der Berufung betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2001 und 2002 sowie des Antrages gemäß § 299 BAO für das Jahr 2001 brachte die Bw im Wesentlichen vor:

„Ich beantrage die Festsetzung der Einkommensteuer mit ATS 4.857,73 (2001) bzw € 3.630,41 (2002) (vor Berücksichtigung der Einschleifregelung beim allgemeinen Absetzbetrag) und begründe dies wie folgt:

**Die Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes gemäß § 33 Abs 10 EStG widerspricht Art 39 des Vertrages zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft vom 7. Februar 1992 idF des Vertrages von Amsterdam vom 2. Oktober 1997 (im Folgenden als EG bezeichnet) iVm Art 7 der Verordnung (EWG) 1612/68 des Rates vom 15. Oktober 1968 über die Freizügigkeit der Arbeitnehmer innerhalb der Gemeinschaft (im Folgenden als VO bezeichnet).**

Dazu nun im Detail:

Nach § 33 Abs 10 EStG ist - sofern im Rahmen einer Veranlagung bei der Berechnung der Steuer ein Durchschnittssteuersatz anzuwenden ist - dieser nach Berücksichtigung der Abzüge nach Absätzen 3 bis 7 zu ermitteln. Diese Abzüge sind nach Anwendung des Durchschnittssteuersatzes nicht nochmals abzuziehen.

Die Bestimmung des § 33 Abs 10 EStG in der zum Zeitpunkt der Veranlagung maßgebenden Fassung widerspricht der Arbeitnehmerfreizügigkeit nach Art 39 EG iVm Art 7 der VO. Nach der zuletzt genannten Bestimmung des EG wird innerhalb der Gemeinschaft die Freizügigkeit der Arbeitnehmer hergestellt. Sie umfasst die Abschaffung jeder auf der Staatsangehörigkeit beruhenden unterschiedlichen Behandlung der Arbeitnehmer der Mitgliedsstaaten in Bezug auf Beschäftigung, Entlohnung und sonstige Arbeitsbedingungen. Die Vorschrift des Art 7 Abs 1 und 2 der VO bestimmt, dass ein Arbeitnehmer, der Staatsangehöriger eines Mitgliedsstaates ist, im Hoheitsgebiet der anderen Mitgliedsstaaten die gleichen sozialen und steuerlichen Vergünstigungen genießt wie die inländischen Arbeitnehmer.

Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH fällt jeder Gemeinschaftsbürger, der von seinem Recht auf Freizügigkeit der Arbeitnehmer Gebrauch gemacht und in einem, anderen Mitgliedstaat als dem Wohnsitzstaat eine Berufstätigkeit ausübt, unabhängig von seinem Wohnort und seiner Staatsangehörigkeit unter Art 39 EG sowie Art 7 der VO (EuGH 23. Februar 1994, Rs C-419/92, Scholz). Außerdem stehen die genannten gemeinschaftsrechtlichen Bestimmungen jenen Maßnahmen entgegen, welche die Gemeinschaftsangehörigen benachteiligen könnten, wenn sie im Gebiet eines anderen Mitgliedstaates eine wirtschaftliche Tätigkeit ausüben wollen (EuGH 7. Juli 1992, Rs C-370/90, Singh; 27. Jänner 2000, Rs C-190/98, Graf; 15. Juni 2000, Rs C-302/98, Seher). Sonach stellen Vorschriften, die einen Staatsangehörigen eines Mitgliedstaats daran hindern oder davon abhalten, sein Herkunftsland zu verlassen, um von seinem Recht auf Freizügigkeit Gebrauch zu machen, eine Beschränkung dieser Freiheit dar, auch wenn sie unabhängig von der Staatsangehörigkeit der betroffenen Arbeitnehmer Anwendung finden (EuGH 7. März 1991, Rs C-10/90, Masgio; 15. Juni 2000, Rs C302/98, Seher). Auch wenn die Bestimmungen über die Freizügigkeit der Arbeitnehmer nach ihrem Wortlaut insbesondere die Inländerbehandlung im Aufnahmestaat sichern sollen, verbieten sie es doch auch, dass der Herkunftsstaat die freie Annahme und Ausübung einer Beschäftigung durch einen seiner Staatsangehörigen in einem anderen Mitgliedstaat behindert.

Zu meinem Fall ist daher folgendes festzuhalten:

Ich besitze die österreichische Staatsbürgerschaft, sodass die Bestimmung des Art 39 EG auf meinen Fall anzuwenden ist. Ich falle daher in den persönlichen Anwendungsbereich der genannten Grundfreiheit.

Überdies habe ich am 3. Juni 2001 meine Beschäftigung bei ABC, Amsterdam (Niederlande) (im Folgenden als ABC-Organisation bezeichnet) im Rahmen eines Dienstverhältnisses aufgenommen. Das Dienstverhältnis hat über den 31. Dezember 2001 hinweg bestanden.

Aufgrund der Aufnahme der Tätigkeit in den Niederlanden ist es somit unstreitig, dass ich von meinem Recht auf Freizügigkeit der Arbeitnehmer Gebrauch gemacht habe. Auch diesbezüglich liegt daher ein Anwendungsfall des Art 39 EG vor.

Im fraglichen Veranlagungsjahr habe ich nun inländische Einkünfte und Einkünfte aus den niederländischen Quellen erzielt. Nach den Ausführungen in der Beilage 3 zu meiner Einkommensteuererklärung sind die in den Niederlanden erzielten Einkünfte von der österreichischen Besteuerung unter Progressionsvorbehalt freizustellen. Im Übrigen wird auf diese Ausführungen verwiesen.

Im Rahmen des gegenständlichen Veranlagungsverfahrens wurde der Durchschnittssteuersatz auf das übrige Einkommen auf der Grundlage des § 33 Abs 10 EStG berechnet. In concreto wurden die Absetzbeträge im Rahmen der Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes und nicht nach der Ermittlung der Einkommensteuer abgezogen. Diese Vorgangsweise hat zu einer Einkommensteuerschuld von ATS 17.249,98 bzw € 4.655,97 geführt. Außerdem wurden durch diese Vorgangsweise die Absetzbeträge zwischen den inländischen und den niederländischen Einkünfte aufgeteilt. In wirtschaftlicher Betrachtungsweise haben somit die Absetzbeträge eine Kürzung erfahren.

Hätte ich nun nicht von meinem Recht auf Freizügigkeit der Arbeitnehmer Gebrauch gemacht, wären die Absetzbeträge - und zwar der allgemeine Steuerabsetzbetrag, der Arbeitnehmerabsetzbetrag, der Alleinverdienerabsetzbetrag sowie der Verkehrsabsetzbetrag - von meiner österreichischen Einkommensteuer ohne vorherige Kürzung abgezogen worden. Eine Kürzung der Absetzbeträge wäre auch nicht erfolgt, wenn ich nach Aufgabe meines inländischen Beschäftigungsverhältnisses mit E-Kanzlei in Österreich geblieben und gar kein Dienstverhältnis eingegangen wäre (2001) bzw wenn ich während des Jahres 2002 ausschließlich im Inland bei T-Kanzlei gearbeitet und nicht die ersten fünf Monate im Ausland im Rahmen meines Dienstverhältnisses zu ABC-Organisation verbracht hätte (2002).

Durch die (Aufnahme der) Tätigkeit bei ABC-Organisation wurde ich gegenüber einem ausschließlich im Inland tätigen Steuerpflichtigen benachteiligt, weil ich - infolge des Ansatzes der Absetzbeträge bei der Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes und nicht bei der Ermittlung der Einkommensteuer - einen geringeren steuerlichen Vorteil erhalten habe. Dieser Nachteil ist nun dadurch entstanden, dass Österreich die innerstaatlichen Vorschriften zur Berechnung des Progressionsvorbehalts, nämlich die Bestimmung des § 33 Abs 10 EStG, angewendet hat.

Eine derartige Ungleichbehandlung wurde vom EuGH bereits in seinem Urteil vom 12. Dezember 2002, Rs C-385/00, de Groot, als gemeinschaftswidrig eingestuft. Das damalige Verfahren betraf Vorschriften des niederländischen Steuerrechts, wonach einem in den Niederlanden ansässigen Gemeinschaftsbürger der Steuerfreibetrag nur zum Teil gewährt wurde. Ähnlich der österreichischen Vorschrift des § 33 Abs 10 EStG wurde der Steuerfreibetrag nur im Rahmen der Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes berücksichtigt, aber nicht bei der Berechnung der Einkommensteuer abgezogen. Der volle Abzug wurde deswegen verweigert, weil der Steuerpflichtige einen Teil seiner Einkünfte aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet bezogen hat und diese Einkünfte nach den Abkommen der Niederlande mit den Tätigkeitsstaaten von der niederländischen Besteuerung unter Progressionsvorbehalt befreit waren. Der EuGH hat festgestellt, dass die niederländische Bestimmung gegen Art 39 EG verstößt und weder durch den Grundsatz der Kohärenz noch auf der Grundlage des Kompensationsgedankens gerechtfertigt werden kann. Im Übrigen möchte ich - aufgrund der Gleichartigkeit meines Falles mit dem Fall von Herrn de Groot - auf die Ausführungen des EuGH im genannten Urteil verweisen und diese somit zur Gänze in meine Argumentation aufnehmen.

Auf der Grundlage der vorstehenden Ausführungen ist daher der Einkommensteuerbescheid 2001 aufzuheben und durch einen - die obigen Ausführungen sowie das Urteil des EuGH in der Rs C-385/00, de Groot, berücksichtigenden - neuen Bescheid zu ersetzen. In concreto sind die Absetzbeträge nicht bei der Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes zu berücksichtigen.

sichtigen, sondern erst nach der Ermittlung der Einkommensteuer auf das übrige und in Österreich steuerpflichtige Einkommen abzuziehen.“

Betreffend den Vorauszahlungsbescheid für das Jahr 2004 führte die Bw in ihrer Berufung aus, sie beantrage eine Festsetzung mit Null. Bei einer dem Berufungsbegehren Rechnung tragenden Berufsentscheidung sei die Einkommensteuer (vor Berücksichtigung der Einschleifregelung beim allgemeinen Absetzbetrag) mit € 3.630,41 zu bemessen. Berücksichtige man die entrichtete Lohnsteuer von € 4.025,11 ergebe sich eine Steuergutschrift von € 394,70. Ziehe man nun zusätzlich die Einschleifregelung des § 33 Abs 3 EStG heran, sei die Einkommensteuerschuld höchstens mit Null festzusetzen bzw ergebe sich eine Mindestgutschrift an Einkommensteuer von € 190,70. Dies deshalb, weil die Einschleifregelung eine maximale Verminderung des allgemeinen Absetzbetrages von € 204 nach sich ziehe (§ 33 Abs 3 Z 1 iVm Z 5 EStG). Weil aber die Einkommensteuerschuld für 2002 mit höchstens Null festzusetzen sei, könnten die Vorauszahlungen für 2004 und Folgejahre keinen höheren Betrag als Null ergeben.

Das Finanzamt wies die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2001 mit der Begründung zurück, diese sei erst nach Ablauf der (verlängerten) Rechtsmittelfrist zur Post gegeben worden und daher verspätet (Fristende: 30.6.2004, Postaufgabe: 5.7.2004).

Den Antrag auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2001 gemäß § 299 BAO und Erlassung eines geänderten Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2001 wies das Finanzamt mit der Begründung ab, die Abgabenbehörde habe geltendes innerstaatliches Recht anzuwenden, der behauptete Widerspruch zu europäischem Gemeinschaftsrecht sei von den Höchstgerichten zu prüfen.

Gegen diesen Abweisungsbescheid erhob die Bw Berufung, wobei sie im Wesentlichen ihr bisheriges Vorbringen wiederholte.

Mit Schreiben vom 21.8.2008 zog die Bw ihren Antrag auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung zurück.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Die Bw verfügte in den Streitjahren sowohl in den Niederlanden als auch in Österreich über einen Wohnsitz. Sie war daher in Österreich gemäß § 1 Abs 2 EStG unbeschränkt steuerpflichtig. Da sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen der Bw in Österreich befand, war sie im Sinne des DBA Niederlande (idF DBA) in Österreich ansässig (Art 4 Abs 3 lit a DBA).

Der österreichischen Besteuerung unterliegt daher das Welteinkommen der Bw, sofern nicht das DBA das Besteuerungsrecht den Niederlanden zuweist. Dies ist bei den in den Niederlanden erzielten Einkünften der Bw der Fall. Diesfalls sind diese freigestellten Einkünfte nur im Rahmen des Progressionsvorbehaltes zu berücksichtigen (Art 24 Abs 3 DBA).

Die dabei maßgebliche gesetzliche Bestimmung ist § 33 Abs 10 EStG.

§ 33 Abs 10 EStG in der in den Streitjahren (2001 und 2002) geltenden Fassung bestimmte:

(10) Ist im Rahmen einer Veranlagung bei der Berechnung der Steuer ein Durchschnittssteuersatz anzuwenden, so ist dieser nach Berücksichtigung der Abzüge nach den Abs 3 bis 7 (ausgenommen Kinderabsetzbeträge nach Abs 4 Z 3 lit a) zu ermitteln. Diese Abzüge sind nach Anwendung des Durchschnittssteuersatzes nicht nochmals abzuziehen.

§ 33 Abs 10 und 11 EStG idF Abgabensicherungsgesetz 2007, BGBl I Nr 99/2007 bestimmt (ab 2007):

(10) Ein im Rahmen einer Veranlagung bei der Berechnung der Steuer anzuwendender Durchschnittssteuersatz ist vorbehaltlich des Abs 11 nach Berücksichtigung der Abzüge nach den Abs 4 bis 6 (ausgenommen Kinderabsetzbeträge nach Abs 4 Z 3 lit a) zu ermitteln. Diese Abzüge sind nach Anwendung des Durchschnittssteuersatzes nicht nochmals abzuziehen.

(11) Ist bei der Berechnung der Steuer ein Progressionsvorbehalt aus der Anwendung eines Doppelbesteuerungsabkommens zu berücksichtigen, gilt für die Steuerberechnung Folgendes: Der Durchschnittssteuersatz ist zunächst ohne Berücksichtigung der Abzüge nach den Abs 4 bis 6 zu ermitteln. Von der unter Anwendung dieses Durchschnittssteuersatzes ermittelten Steuer sind die Abzüge nach den Abs 4 bis 6 (ausgenommen Kinderabsetzbeträge nach Abs 4 Z 3 lit a) abzuziehen.

In dem Urteil 12.12.2002, Rs C-385/00, *de Groot*, hat der EuGH in Rn 110 ausgesprochen, dass Artikel 48 EG-Vertrag (nach Änderung jetzt Artikel 39 EG) einer Regelung unabhängig davon, ob sie in ein Doppelbesteuerungsabkommen aufgenommen ist, entgegensteht, wonach ein Steuerpflichtiger bei der Berechnung seiner Einkommensteuer im Wohnsitzstaat einen Teil des Steuerfreibetrags und seiner persönlichen steuerlichen Vorteile verliert, weil er in dem betreffenden Jahr auch Einkünfte in einem anderen Mitgliedstaat erzielt hat, die dort ungeachtet seiner persönlichen und familiären Situation besteuert wurden.

Das Gemeinschaftsrecht enthält laut Rn 115 des Urteils kein besonderes Erfordernis hinsichtlich der Art und Weise, in der der Wohnsitzstaat die persönliche und familiäre Situation eines Arbeitnehmers berücksichtigen muss, der in einem bestimmten Steuerjahr Einkünfte in diesem Staat und in einem anderen Mitgliedstaat erzielt hat, sofern die Bedingungen, unter denen der Wohnsitzstaat diese Situation berücksichtigt, weder eine unmittelbare oder mittelbare Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit noch eine Beschränkung der Ausübung einer durch den EG-Vertrag verbürgten Grundfreiheit darstellen.

Im Schrifttum wird nahezu einhellig die Ansicht vertreten, § 33 Abs 10 EStG in der in den Streitjahren geltenden Fassung stehe in Widerspruch zum Gemeinschaftsrecht (vgl. *Aigner/Reinisch*, SWI 2002, 467 ff; *Haunold/Tumpel/Widhalm*, SWI 2003, 142 ff; *Jirousek/Kofler*, ÖStZ 2003/315 ff; *Mühlehner*, SWI 2003, 61 ff; *Kofler*, ÖStZ 2006, 299 ff; aA soweit ersichtlich lediglich *Loukota*, SWI 2003, 488 ff; sowie diesem folgend UFS 29.6.2005, RV/0026-W/05).

In weiterer Folge hat die Europäische Kommission gegen die Republik Österreich ein Vertragsverletzungsverfahren eingeleitet und Österreich mit einer mit Gründen versehenen Stellungnahme gemäß Artikel 226 EG-Vertrag unter Hinweis auf das Urteil *de Groot* förmlich aufgefordert, § 33 Abs 10 EStG aF, welcher mit den Grundsätzen der Freizügigkeit der Arbeitnehmer und der Niederlassungsfreiheit im Binnenmarkt unvereinbar sei, zu ändern. Vorschriften, aufgrund derer die Steuerfreibeträge gekürzt werden, wenn steuerfreies Einkommen aus dem Ausland bei der Progression berücksichtigt wird, verstießen gegen die Grundsätze der Freizügigkeit der Arbeitnehmer und der Niederlassungsfreiheit gemäß Artikel 39 und 43 EG-Vertrag. Sie führten zu einer höheren Besteuerung als bei Gebietsansässigen, die allein über inländisches Einkommen verfügen. Daher sei die Europäische Kommission der Auffassung, dass die Republik Österreich gegen die Auflagen gemäß Artikel 39 und 43 EG-Vertrag und die entsprechenden Vorschriften des EWR-Übereinkommens verstoßen habe (26.3.2007, 2005/2414 [IP/07/414]). Dieses Verfahren wurde mittlerweile am 25.6.2008 eingestellt.

Mit dem Abgabensicherungsgesetz 2007 wurde die oben angeführte Änderung des § 33 EStG beschlossen. In den Erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage (270 BlgNR 23. GP) wird in diesem Zusammenhang im Vorblatt ausgeführt, die bestehende Tarifgestaltung sei in Fällen, in denen im Einkommen unter Progressionsvorbehalt befreite ausländische Einkünfte enthalten sind, nicht gemeinschaftsrechtskonform. Weiters heißt es zu Z 6 und 15 (§ 33 Abs 10 und § 124b Z 141 EStG 1988), hinsichtlich der Regeln über die Kürzung der Absetzbeträge bei der Anwendung des Progressionsvorbehaltes bestünden europarechtliche Bedenken, da sie zu einer Beeinträchtigung der Arbeitnehmerfreizügigkeit und der Niederlassungsfreiheit und damit zu einer sachlich nicht gerechtfertigten höheren Besteuerung führten. Deshalb sei eine Neuregelung erforderlich gewesen.

Im Schrifttum wurde iZm der gesetzlichen Neuregelung des § 33 Abs 10 und 11 EStG ausgeführt, da § 33 Abs 10 EStG aF nicht mit den gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben des EG-Vertrages im Einklang gestanden sei, sollte in den offenen Fällen auf die Gemeinschaftsrechtswidrigkeit hingewiesen werden und eine Veranlagung nach Maßgabe der ab 2007 geltenden Gesetzeslage, dh unter Berücksichtigung ungekürzter Absetzbeträge, beantragt werden (*Aigner/Precht/Tumpel*, SWK 2008 T 1 f).

Aus dem bisher Gesagten folgt, dass der Regelung des § 33 Abs 10 EStG in der in den Streitjahren geltenden Fassung die Freizügigkeit der Arbeitnehmer und die Niederlassungsfreiheit der Artikel 39 und 43 EG-Vertrag entgegenstehen.

Nationales Recht, das im Widerspruch zu unmittelbar anwendbarem Gemeinschaftsrecht steht, ist verdrängt. Die Verdrängungswirkung des Gemeinschaftsrechts hat zur Folge, dass die nationale Regelung in jener Gestalt anwendbar bleibt, in der sie nicht mehr im Wider-

spruch zum Gemeinschaftsrecht steht. Nationales Recht bleibt insoweit unangewendet, als ein Verstoß gegen unmittelbar anwendbares Gemeinschaftsrecht gegeben ist. Die Verdrängung darf also bloß jenes Ausmaß umfassen, das gerade noch hinreicht, um einen gemeinschaftsrechtskonformen Zustand herbeizuführen. Dabei sind die gemeinschaftsrechtlichen Erfordernisse in das nationale Gesetz "hineinzulesen" ("geltungserhaltende Reduktion nationaler Normen").

Dabei darf im Wege der Verdrängung nur jene von mehreren gemeinschaftskonformen Lösungen zur Anwendung gelangen, mit welcher die Entscheidung des nationalen Gesetzgebers so weit wie möglich erhalten bleibt.

Die Verdrängung von nationalem Recht durch Gemeinschaftsrecht hat zur Folge, dass nationales Recht in jenem Ausmaß unangewendet bleibt, das noch hinreicht, um einen gemeinschaftsrechtskonformen Zustand herbeizuführen (vgl. VwGH 17.4.2008, 2008/15/0064).

Der Befund des Verstoßes von § 33 Abs 10 EStG in der in den Streitjahren anzuwendenden Fassung gegen Artikel 39 und 43 EG-Vertrag führt zu einer Verdrängung von nationalem Recht. Diese Verdrängung bewirkt, dass bei der Berechnung der Steuer der Durchschnittssteuersatz – entsprechend dem Berufungsbegehren und entsprechend der mit Wirkung ab dem Jahr 2007 in § 33 Abs 11 EStG ausdrücklich vorgesehenen Regelung – zunächst ohne Berücksichtigung der Abzüge nach den Abs 3 bis 6 des § 33 EStG zu ermitteln ist. Von der unter Anwendung dieses Durchschnittssteuersatzes ermittelten Steuer sind sodann die Abzüge nach den Abs 3 bis 6 (ausgenommen Kinderabsetzbeträge nach Abs 4 Z 3 lit a) abzuziehen (vgl. auch *Aigner/Precht/Tumpel*, SWK 2008 T 1 f).

#### *Allgemeiner Steuerabsetzbetrag (2002):*

Die Bw bringt weiters vor, die Einschleifregelung für den allgemeinen Steuerabsetzbetrag könne (für das Jahr 2002) maximal eine Verminderung von € 204 nach sich ziehen (§ 33 Abs 3 Z 1 iVm Z 5 EStG), dies ergäbe einen allgemeinen Steuerabsetzbetrag von zumindest € 683. Wie sich aus diesem Wert ergibt, legt die Bw für diese Berechnung der Einschleifregelung lediglich ihre inländischen Einkünfte von € 16.757,02 zugrunde. Maßgebend für die Einschleifregelung des § 33 Abs 3 EStG in der für das Streitjahr geltenden Fassung ist jedoch das Einkommen (Gesamtbetrag der Einkünfte ... iSd § 2 Abs 2 EStG).

Ebenso wie die ausländischen Einkünfte bei der Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes berücksichtigt werden, finden sie auch bei der Berechnung des Einschleifbetrages für den allgemeinen Steuerabsetzbetrag Berücksichtigung.

Es wird daher erst auf der Stufe € 21.800 bis € 35.421 der Betrag von € 613 eingeschliffen, dies ergibt für diese Stufe einen Betrag von € 397,78, woraus sich ein Gesamtkürzungsbetrag



von € 671,78 und damit (wie im angefochtenen Bescheid) ein zu berücksichtigender allgemeiner Steuerabsetzbetrag von € 215,22 ergibt.

*§ 299 BAO:*

Die Abgabenbehörde erster Instanz kann gemäß § 299 Abs 1 BAO auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.

Eine solche Aufhebung ist generell bis zum Ablauf eines Jahres nach Bekanntgabe des Bescheides (§ 302 Abs 1 BAO) zulässig.

Darüber hinaus ist eine solche Aufhebung auch dann zulässig, wenn der Antrag auf Aufhebung vor Ablauf der sich aus Abs 1 ergebenden Jahresfrist eingebracht ist (§ 302 Abs 2 lit b BAO) sowie wegen Widerspruches mit zwischenstaatlichen abgabenrechtlichen Vereinbarungen oder mit Gemeinschaftsrecht der Europäischen Union bis zum Ablauf der Verjährungsfrist oder wenn der Antrag auf Aufhebung innerhalb dieser Frist eingebracht ist, auch nach Ablauf dieser Frist (§ 302 Abs 2 lit c BAO) zulässig.

Die Bw hat ihren Antrag auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2001 innerhalb der Jahresfrist nach Bekanntgabe des Einkommensteuerbescheides gestellt. Der Antrag wurde daher rechtzeitig gestellt.

Wie sich aus dem oben zu § 33 Abs 10 EStG Gesagten ergibt, erweist sich der Spruch des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2001 als nicht richtig. Die Abweisung des Antrages gemäß § 299 BAO erfolgte daher durch das Finanzamt zu Unrecht.

Der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2001 ist daher, da sich sein Spruch als nicht richtig erweist, aufzuheben.

Mit dem aufhebenden Bescheid ist gemäß § 299 Abs 2 BAO der den angefochtenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden.

Eine solche Verbindung setzt voraus, dass zur Erteilung beider Bescheide dieselbe Abgabenbehörde zuständig ist. Dies ist zB nicht der Fall, wenn ein Antrag auf Aufhebung eines Bescheides (§ 299 Abs 1 BAO) zunächst von der Abgabenbehörde erster Instanz abgewiesen wurde, einer dagegen gerichteten Berufung aber von der Abgabenbehörde zweiter Instanz stattgegeben wird. Der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid müsste auch in solchen Fällen von der Abgabenbehörde erster Instanz erlassen werden, zumal andernfalls die Rechtsmittelmöglichkeiten der Partei (§ 78 BAO) eingeschränkt wären (*Ellinger ua*, BAO<sup>5</sup>, § 299 Anm 21).

Für die Erlassung des den aufgehobenen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2001 ersetzenden Einkommensteuerbescheides ist daher das Finanzamt und nicht der Unabhängige Finanzsenat zuständig.

*Vorauszahlungen an Einkommensteuer für das Jahr 2004 und Folgejahre:*

Gemäß § 45 Abs 1 EStG ist die Vorauszahlung an Einkommensteuer durch Erhöhung der Einkommensteuerschuld des letztveranlagten Kalenderjahres abzüglich der einbehaltenen Beträge iSd § 46 Abs 1 Z 2 EStG um 4 % für das Folgejahr sowie um weitere 5 % für jedes weitere Kalenderjahr, somit um 9 % (für das zweitfolgende Kalenderjahr) zu berechnen.

Das Finanzamt hat die Vorauszahlungen an Einkommensteuer für das Jahr 2004 und Folgejahre ausgehend von einem Betrag von 630,86 € mit 687,63 € festgesetzt.

Der nach dieser Berufungsentscheidung maßgebliche Betrag wird mit 376,82 € festgesetzt. Aus diesem Betrag ergibt sich unter Anwendung des maßgeblichen Prozentsatzes von 9 % eine Vorauszahlung an Einkommensteuer für das Jahr 2004 und Folgejahre von 410,73 €.

Die Berufung erweist sich damit (im Wesentlichen) als berechtigt. Gemäß § 289 Abs 2 BAO waren daher der Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2001 aufzuheben und der Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2002 sowie der Bescheid betreffend Vorauszahlungen an Einkommensteuer für das Jahr 2004 und Folgejahre abzuändern.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 9. September 2008