



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Feldkirch
Senat 2

GZ. RV/0478-F/07

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Gde., Adr., vertreten durch Dr. Herbert FRITZ, Wirtschaftstreuhänder und Steuerberater, 87567 Riezlern, Walserstraße 25, vom 16. August 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bregenz vom 27. Juli 2007 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2006 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber ist beschränkt einkommensteuerpflichtig. Bei der Veranlagung zur Einkommensteuer wandte das Finanzamt § 102 Abs. 3 EStG 1988 in der Weise an, dass es zum erklärungsgemäßen Einkommen 8.000,00 € hinzurechnete und auf Basis der so ermittelten Einkommensteuerbemessungsgrundlage die Steuer gemäß § 33 Abs. 1 EStG 1988 errechnete.

Dagegen wandte sich der Berufungswerber mit Berufungsschriftsatz vom 16. August 2007.

Unter Hinweis auf Reiner, RdW 2006, 720 ff, brachte er Folgendes vor:

Das Einkommensteuergesetz sei in verschiedene Teile gegliedert. Während im 2. Teil die Ermittlung der Einkünfte und des Einkommens geregelt sei, werde im 3. Teil der Tarif und im 4. Teil die Veranlagung geregelt. Diese Teile des EStG seien grundsätzlich für unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtige in derselben Weise gültig, sofern nicht der 7. Teil des EStG, der die Besteuerung beschränkt Steuerpflichtiger regle, eine speziellere Vorschrift enthalte.

Gemäß § 1 des EStG normiere § 98 EStG die Einkünfte umfassend und abschließend. § 98 EStG schränke bei beschränkt Steuerpflichtigen die Steuerpflicht auf die dort explizit aufgezählten Einkunftsarten ein. Das Einkommen wiederum sei die Summe der Einkünfte nach Verlustausgleich, Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen (bei beschränkt Steuerpflichtigen mit den Einschränkungen des § 102 Abs. 2 EStG). Und so wie § 98 EStG den Kreis der steuerpflichtigen Einkünfte einenge und § 102 Abs. 2 die persönlichen Abzüge einschränke, normiere § 102 Abs. 3 eine Besonderheit bei der Anwendung des Steuertarifs und könne aufgrund der Systematik des EStG keine eigenständige Einkommensvorschrift für beschränkt Steuerpflichtige sein. Es sei bei beschränkt Steuerpflichtigen somit das Einkommen anhand der Einkünfte- und Einkommensvorschriften des EStG zu ermitteln, und anschließend die Bestimmung des § 33 Abs. 1 EStG, der als Bestandteil des 3. Teiles (Steuersätze) eine reine Tarifbestimmung sei, anzuwenden. Zur Ermittlung des Steuersatzes sei dem Einkommen fiktiv ein Betrag von 8.000,00 € hinzuzurechnen. Der unter dieser Maßgabe ermittelte Steuersatz sei auf das steuerpflichtige Einkommen anzuwenden. Das Einkommen selbst ändere sich jedoch nicht. Dieses Ergebnis werde auch § 1 Abs. 3 EStG gerecht. Denn das Einkommen könne nicht größer sein als die Summe der Einkünfte.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 2. Oktober 2007 als unbegründet ab.

Mit Vorlageantrag vom 25. Oktober 2007 begehrte der Berufungswerber die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorzulegen und stellte die Anträge auf Verhandlung vor dem gesamten Berufungssenat und auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung. Mit Schreiben vom 20. März 2008 nahm er die Anträge auf Verhandlung vor dem gesamten Berufungssenat und auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung zurück.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 102 Abs. 3 EStG 1988 ist die Einkommensteuer bei beschränkt Steuerpflichtigen gemäß § 33 Abs. 1 mit der Maßgabe zu berechnen, dass dem Einkommen ein Betrag von 8.000 Euro hinzuzurechnen ist.

Der Unabhängige Finanzsenat hat bereits mehrfach entschieden, dass die Bestimmung des § 102 Abs. 3 EStG 1988 nicht in der Weise ausgelegt werden kann, dass der Betrag von 8.000,00 € lediglich für die Ermittlung des Steuersatzes des § 33 Abs. 1 EStG 1988 dem Einkommens hinzuzurechnen ist und dass bezüglich der Hinzurechnung im Sinne des

§ 102 Abs. 3 leg. cit. auch keine gemeinschaftsrechtliche Bedenken bestehen (vgl. zB UFS 26.11.2007, GZ. RV/0304-F/07, GZ. RV/0305-F/07; UFS 27.11.2007, GZ. RV/0413-F/07, GZ. RV/0414-F/07).

In seinen genannten Entscheidungen hat der Unabhängige Finanzsenat Folgendes ausgeführt:
"§ 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 (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" (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 das Einkommen nur bis 2.000 € steuerfrei bleibt.

Der Regelungsinhalt des § 102 Abs. 3 erster Satz EStG 1988 (idF BGBI. 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, die bei beschränkter Einkommensteuerpflicht ergänzend zu § 33 Abs. 1 EStG 1988 hinzutritt. Wie in der Berufungsvereentscheidung des Finanzamtes zutreffend ausgeführt wurde, ist der Hinzurechnungsbetrag ein Ausgleich für den ab dem Jahre 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; Doralt/Ludwig, EStG⁹, § 102 Tz 41; UFSI 6.4.2007, RV/0451-I/06).

Der Senat schließt sich also der auch von der Bw zitierten Rechtsmeinung (RdW 2006, 720 ff) an, nach der § 102 Abs. 3 EStG eine Tarifbestimmung ist. Allerdings vermag der Senat nicht die Schlussfolgerung zu teilen, zu der Reiner und die Bw kommen.

Gegen die im zitierten Beitrag vertretene Auffassung spricht vor allem die darin vernachlässigte wörtliche Interpretation der in Rede stehenden Bestimmung sowie die Außerachtlassung der Absicht des Gesetzgebers, zum Ausdruck gebracht in den oben zitierten Erläuternden Bemerkungen. Hätte der Gesetzgeber wirklich gewollt, dass der Betrag von 8.000,00 € lediglich für die Ermittlung des Steuersatzes des § 33 Abs. 1 EStG dem Einkommen hinzuzurechnen ist, so hätte er dies zum Ausdruck gebracht. Dass dem Gesetzgeber das Wort „Steuersatz“ bekannt ist, zeigt er in zahlreichen Bestimmungen des EStG (§§ 3 Abs. 2, 11a Abs. 1 und 3, 18 Abs. 5, 20 Abs. 2, 33, 37, 38, 41, 62, 67, 73, 97 und 108g Abs. 5), die sich in den unterschiedlichsten Teilen des Einkommensteuergesetzes finden. Letzteres wiederum bedeutet, dass die Tarifbestimmungen zwar im dritten Teil konzentriert, im Übrigen aber im gesamten Gesetz verstreut sind, was wiederum zur Folge hat, dass die systematische Interpretation keineswegs zwingend zur Lösung der strittigen Rechtsfrage im Sinne des Berufungsbegehrens führt.

Nach dem Autor des zitierten Beitrags lässt die grammatische Interpretation beide Auslegungen zu: Einerseits werde normiert, dass dem Einkommen ein Betrag von 8.000,00 € hinzuzurechnen sei, andererseits werde „dies als Maßgabe im Hinblick auf § 33 Abs. 1 EStG vorgeschrieben.“ Letzteres wird vom Senat anders gesehen. Denn der zitierte Artikel weicht bei seiner Interpretation vom klaren Gesetzeswortlaut ab. Das Gesetz schreibt nicht die Hinzurechnung „als Maßgabe im Hinblick auf § 33 Abs. 1 EStG“ vor, vielmehr ordnet es die Anwendung des Tarifs „mit der Maßgabe“ der Hinzurechnung an. Der Beitrag verdreht also

den Gesetzeswortlaut und verwendet das Wort „Maßgabe“ eher im Sinne von Maßnahme. Dadurch aber wird der Sinn der zu interpretierenden Wortfolge entstellt.

Der Bw und dem Autor des Fachartikels ist gewiss zuzustimmen, dass sich das Einkommen durch § 102 Abs. 3 EStG begrifflich nicht ändert bzw. nicht ändern darf. Dem Gesetzgeber steht es aber nach Überzeugung des Senates 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.

Zweifellos sachlich richtig ist, dass die steuerlichen Auswirkungen der Hinzurechnungsbestimmung gravierend sein können und mit steigendem Einkommen entsprechend wachsen. Allerdings vermag der Senat hierin kein Argument für die beantragte Auslegung zu erkennen. Denn die mit steigendem Einkommen wachsenden Auswirkungen der Hinzurechnung sind Folge des progressiven, allgemein gültigen Tarifs, der insbesondere im Leistungsfähigkeitsprinzip seine Rechtfertigung findet (Doralt, EStG⁶, § 33 Tz 4).

Auch wenn die Bw keine gemeinschaftsrechtlichen Einwände erhoben hat, wird der Vollständigkeit halber auf diese Frage eingegangen: 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 (siehe auch UFS 22.8.2007, RV/0276-S/07, samt bestätigender Besprechung in ecolex 2007, 805). Die (innerstaatliche) Verfassungsmäßigkeit der Bestimmung hat der unabhängige Finanzsenat nicht zu prüfen. Hingewiesen sei in diesem Zusammenhang aber auf die oben dargestellte Entstehungsgeschichte und den Normzweck, der die Regelung durchaus sachgerecht erscheinen lässt.

Aus den dargelegten Gründen war die Berufung als unbegründet abzuweisen.“

Gleiches hat auch für den gegenständlichen Fall zu gelten, weshalb die Berufung als unbegründet abzuweisen war.

Feldkirch, am 7. April 2008