

GZ. RV/1507-W/06

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Senat XYZ am 17. Oktober 2006 über die Berufung der Bw., vertreten durch Mag. DDr. Paul Hopmeier, gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23, vertreten durch Mag. Christa Dürr, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2005 nach in Wien durchgeföhrter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtenen Bescheid bleibt unverändert.

### Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

## **Entscheidungsgründe**

Frau X, in der Folge mit Bw. bezeichnet, ist wohnhaft in Y und in Österreich mit erzielten Einkünften aus Vermietung und Verpachtung beschränkt steuerpflichtig.

Die Einkommensteuer der Bw. wurde für das Jahr 2005 gemäß § 102 Abs. 3 EStG in der Form ermittelt, dass dem Einkommen ein Betrag von 8.000,00 € hinzugerechnet und die Steuer von der so ermittelten Bemessungsgrundlage gemäß § 33 Abs. 1 EStG 1988 errechnet wurde. Das Finanzamt setzte die Einkommensteuer der Bw. mit Bescheid in Höhe von 2.135,80 € fest.

Gegen diesen Bescheid hat die Bw. Berufung erhoben und beantragt, die Einkommensteuerveranlagung unter Ausscheidung des Hinzurechnungsbetrages von 8.000 € vorzunehmen und die Einkommensteuer für 2005 neu mit Null festzusetzen. Begründend führte die Bw. aus, die Hinzurechnung des Pauschalbetrages von 8.000,00 € gemäß § 102 Abs. 3 EStG stehe mit den Grundrechten auf Unverletzlichkeit des Eigentums, aber auch dem Recht auf Gleichheit aller Staatsbürger vor dem Gesetz im Widerspruch und wäre bei der Veranlagung im konkreten Fall jedenfalls der Hinzurechnungsbetrag gemäß § 102 Abs. 3 EStG nicht anzuwenden gewesen. Die Gesetzesänderung lehne sich an die Rechtsprechung des EuGH zur beschränkten Steuerpflicht an, wonach sich Gebietsansässige und Gebietsfremde im Hinblick auf die direkten Steuern in der Regel nicht in einer vergleichbaren Situation befänden. Die Rechtsprechung des EuGH könne sich nur auf grenzüberschreitende Sachverhalte innerhalb der Europäischen Union beziehen, nicht jedoch auf den konkreten Fall mit Mexiko-Bezug. Aus diesem Grund greife auch das Argument nicht, dass es in Übereinstimmung mit der Rechtsprechung des Gerichtshofes der Europäischen Gemeinschaften Sache des Wohnsitzstaates sei, das Existenzminimum steuerfrei zu stellen und beschränkt Steuerpflichtige an der Nullsteuerzone nicht mehr im selben Umfang wie unbeschränkt Steuerpflichtige (10.000,00 €) teilnehmen sollen. Nicht nachvollziehbar erscheine, dass ein Hinzurechnungsbetrag von 8.000 € zur Bemessungsgrundlage "diesem vom Gesetzgeber für Sachverhalte innerhalb der Europäischen Union gerecht werde". Das Urteil, das offensichtlich Grundlage für die gegenständliche Regelung gewesen sei, zwinge den Gesetzgeber nicht, die Hinzurechnung vorzunehmen. Ob die geänderte Fassung des § 102 EStG, welche erst am 30.12.2004 im Bundesgesetzblatt kundgemacht worden sei und erstmalig bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2005 anzuwenden sei, den verfassungsrechtlich gewährleisteten Vertrauenschutz berühre, solle vorerst im Rahmen der Berufung nicht vertieft werden. Die Anwendung der gesetzlichen Bestimmung des § 102 Abs. 3 EStG sei bei einem Sachverhalt, "wo ich meinen Wohnsitz in Mexiko habe und die Steuerhoheit ohnehin durch das Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Mexiko und der

Republik Österreich (...) geregelt ist, rechtswidrig". Dass die Steuerhoheit für die veranlagten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gemäß Artikel 21 des Doppelbesteuerungsabkommens der Republik Österreich zugewiesen sei, berechtige die Republik Österreich aber noch nicht, den Gleichbehandlungsgrundsatz des Artikel 23 des erwähnten Doppelbesteuerungsabkommens durch die Anwendung der gegenständlichen Vorschrift zu verletzen. Die vorgenommene Hinzurechnung sei "unrechtmäßigerweise" erfolgt.

Das Finanzamt erließ eine abweisende Berufungsvorentscheidung.

Die Bw. stellte einen Vorlageantrag.

In der vor dem Unabhängigen Finanzsenat abgehaltenen mündlichen Verhandlung brachte Mag. DDr. Paul Hopmeier ergänzend vor, dass das mexikanisch-österreichische Doppelbesteuerungsabkommen eine Ungleichbehandlung der in diesen Staaten ansässigen Personen verbiete bzw. eine Ungleichbehandlung derartiger Personen auch verbiete, wenn sie in keinem der beiden betroffenen Staaten einen Wohnsitz haben. Das mexikanische Einkommensteuerrecht sehe für die Besteuerung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, die durch in Mexiko nicht ansässige Personen aus Vermietungen von Bestandobjekten in Mexiko erzielt werden, keine Hinzurechnungsbeträge wie sie der österreichische Gesetzgeber durch die ab 1.1.2005 zu beachtende Novelle vom Einkommensteuergesetz beschlossen hat, vor. Jede steuerliche Ungleichbehandlung werde durch Art. 23 des DBA zwischen Österreich und Mexiko ausgeschlossen. Aufgrund der Stufenordnung des Rechts in Österreich gehe das DBA dem nationalen Einkommensteuergesetz vor, soweit Widerspruch bestehe. Selbst andernfalls sei die herangezogene gesetzliche Bestimmung auf den gegenständlichen Fall nicht anwendbar, auch wenn der Gesetzestext der Bestimmung insoweit klar erscheinen möge. So habe der Verfassungsgerichtshof in ähnlicher Fallkonstellation (trotz an sich anderem Rechtsgebiet) ausgesprochen, dass an sich klare gesetzliche Bestimmungen, die verfassungswidrig wären, nicht als verfassungswidrig betrachtet werden müssen, wenn eine verfassungskonforme Interpretation der Gesetzesstelle möglich sei. Im Ergebnis laufe dies darauf hinaus, dass die verfassungswidrige gesetzliche Bestimmung von welcher gegenständlich zweifelsfrei auszugehen sei, nicht angewendet werde. Vgl. dazu die Entscheidungen des OGH zu 9ob A69/97f und 9obA12/98t, wo der OGH auf die Judikatur des VfGH samt Zitaten Bezug nehme. Aus all den genannten Gründen werde unter Wiederholung des Berufungsvorbringens beantragt, der Unabhängige Finanzsenat wolle der Berufung stattgeben und die Einkommensteuer für 2005 unter Ausscheidung des Hinzurechnungsbetrages von € 8.000,00 neu festsetzen.

Kopien der beiden OGH-Entscheidungen wurden zum Akt genommen.

***Der Senat hat erwogen:***

Gemäß § 102 Abs. 3 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 180/2004 ist die Einkommensteuer ab 1.1.2005 (Veranlagungsjahr 2005) bei beschränkt Steuerpflichtigen gemäß § 33 Abs. 1 mit der Maßgabe zu berechnen, dass dem Einkommen ein Betrag von 8.000 € hinzuzurechnen ist.

Gemäß Artikel 6 Abs. 1 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und den Vereinigten Mexikanischen Staaten zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerumgehung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und Vermögen, BGBl. III Nr. 142/2004, in Kraft getreten mit 1. Jänner 2005, in der Folge kurz mit Abkommen bezeichnet, dürfen Einkünfte, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unbeweglichem Vermögen (einschließlich der Einkünfte aus land- und forstwirtschaftlichen Betrieben) bezieht, das im anderen Vertragsstaat liegt, im anderen Staat besteuert werden.

Gemäß Artikel 6 Abs. 3 des Abkommens gilt Absatz 1 u.a. für Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung unbeweglichen Vermögens.

Gemäß Artikel 23 Abs. 1 des Abkommens dürfen Staatsangehörige eines Vertragsstaates im anderen Vertragsstaat keiner Besteuerung oder damit zusammenhängenden Verpflichtung unterworfen werden, die anders oder belastender ist als die Besteuerung und die damit zusammenhängenden Verpflichtungen denen Staatsangehörige des anderen Staates unter gleichen Verhältnissen, insbesondere hinsichtlich der Ansässigkeit, unterworfen sind oder unterworfen werden können.

Die Hinzurechnung des Betrages von 8.000,00 € entspricht der ab dem Jahr 2005 geltenden Regelung für beschränkt steuerpflichtige Personen, die keinen (berechtigten) Antrag auf Besteuerung als unbeschränkt steuerpflichtig gemäß § 1 Abs. 4 EStG 1988 gestellt haben.

Die gesetzliche Regelung des § 102 Abs. 3 EStG 1988 ist eindeutig und ermöglicht keine Interpretation in dem von der Bw. angestrebten Sinn. Wie auch der Verwaltungsgerichtshof in seiner Judikatur festgehalten hat, ist für die Auslegung eines Gesetzes der kundgemachte Text maßgebend. Gelangt der Auslegende ohne Heranziehung der Entstehungsgeschichte und des Motivenberichtes oder auch gewichtiger Vorgänge im Nationalrat zu einem klaren Ergebnis, so muss dieses Ergebnis maßgebend sein, weil das Vertrauen auf den kundgemachten Wortlaut der Gesetze ein wesentliches Element des Rechtsstaates ist (siehe VwGH vom 24.9.1979, 1341/78). Der Oberste Gerichtshof hat ferner mehrfach betont, dass es Sache der Gesetzgebung ist (allenfalls) unbefriedigende Gesetzesbestimmungen zu ändern, und nicht der Rechtsprechung (siehe zB 1 Ob 222/75 vom 29.10.1975). Er hat auch festgehalten, dass

eine "verfassungskonforme Auslegung" eines Gesetzes ihre Grundlage im Gesetz selbst haben muss. Die Auslegung könne die fehlende gesetzliche Grundlage nicht ersetzen (siehe 4 Ob 513/84 vom 15.10.1985). Auch die von der Bw. vorgelegten Urteile des Obersten Gerichtshofes widersprechen dem nicht, hat doch der OGH selbst in seinem Urteil 9 Ob A 69/97 f vom 1.10.1997 ausgesprochen, dass für die Beurteilung der durch ein Gesetz geschaffenen Rechtslage nur sein normativer Inhalt maßgeblich sein kann. Dies entspricht auch den Ausführungen im Erwägungsteil des in der Urteilsbegründung zitierten Verfassungsgerichtshof-Erkenntnisses vom 20. Juni 1984, Sammlungsnummer 10.066, in dem ebenfalls ausgeführt wird, dass eine allenfalls vorhandene Absicht des Landesgesetzgebers bei der Ermittlung des Regelungsinhaltes der in Frage stehenden Norm nicht entscheidend sei, da sie im Wortlaut der Bestimmung nicht in einer Weise Niederschlag gefunden habe, die eine verfassungskonforme Auslegung unmöglich machen würde. Auch wenn der Gesetzgeber mit der gegenständlichen Bestimmung daher einen europarechtskonformen Zustand herstellen wollte, ist diese im Hinblick auf den eindeutigen Wortlaut auf alle Fälle einer beschränkten Steuerpflicht anzuwenden.

Die Regelung des Artikels 23 Abs. 1 des Abkommens 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, Zl. 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. Abgesehen davon hat die Bw. zur konkreten steuerlichen Behandlung der Bw. in Mexiko und zur Behandlung von beschränkt Steuerpflichtigen mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung in Mexiko lediglich ausgeführt, dass eine Hinzurechnung bei beschränkt Steuerpflichtigen nicht erfolge. Steuerliche Ungleichbehandlungen beschränkt Steuerpflichtiger können jedoch nicht nur über Hinzurechnungsbeträge herbeigeführt werden.

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

Aufgrund der geltenden Rechtslage konnte der Berufung daher keine Folge gegeben werden.

Wien, 20. Oktober 2006