



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Baumgartner & Grienschgl GmbH, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, 8010 Graz, Elisabethstraße 40, vom 30. August 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 11. März 2008 betreffend Einkommensteuer für 2004 und 2005 entschieden:

Der Berufung wird teilweise stattgegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betragen (Euro):

Einkommensteuer für 2004:

Einkommen	41.947,41
Bemessungsgrundlage für den Durchschnittssteuersatz	95.125,90
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	39.313,25
Durchschnittssteuersatz	41,33%
Durchschnittssteuersatz x Einkommen minus Absetzbetrag	15.961,66
Steuer sonstige Bezüge	537,02
Anrechenbare Lohnsteuer	-14.079,70
Festgesetzte Einkommensteuer	2.418,98

Einkommensteuer für 2005:

Einkommen	35.924,00
Bemessungsgrundlage für den Durchschnittssteuersatz	97.257,33
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	40.213,67

Durchschnittssteuersatz	41,35%
Durchschnittssteuersatz x Einkommen	
minus Absetzbetrag	13.479,37
Steuer sonstige Bezüge	534,04
Anrechenbare Lohnsteuer	-11.046,40
Festgesetzte Einkommensteuer	2.967,01

## Entscheidungsgründe

Unter Tz 11 des Außenprüfungsberichts vom 10. März 2008 wurde festgestellt, dass dem Berufungswerber (Bw.) in den Jahren 2004 und 2005 vom Verein XXXX Honorare für die Tätigkeit als Experte ausbezahlt worden seien. Die Tätigkeit des Bw. habe in der fachlichen Beratung der Bewerberländer Bulgarien und Rumänien im Rahmen eines EU-Projekts mit dem Ziel der Förderung der Rechts- und Institutsreform in den Reformstaaten bestanden. Der Bw. habe seine Leistungen ausschließlich im Ausland (Bulgarien und Rumänien) erbracht, wo man ihm auch die erforderlichen Unterlagen und Informationen sowie entsprechende Bürounterkünfte zur Verfügung gestellt habe. Dem Finanzamt seien Dienstverträge, Nachweise der Auslandstätigkeit und Abrechnungen vorgelegt worden. Nach der Rechtsprechung unterliegen Einkünfte von Personen, die auf Grund eines Werkvertrags von der EU bezogen werden, nicht der EU-Steuer und seien nach EU-Recht nicht in Österreich steuerfrei. Die aus den o.a. Honoraren erzielten Einkünfte in Höhe von 53.178,49 Euro (2004) und 61.333,33 Euro (2005) seien folglich der Progressionsbesteuerung zu unterziehen.

Die in diesem Sinne ergangenen angefochtenen Bescheide vom 11. März 2008 führten zu Abgabenfestsetzungen in Höhe von 3.185,95 Euro (2004) und 3.832,09 Euro (2005).

In der Berufung vom 30. August 2008 brachte der Bw. dagegen vor, dass ihm im Zusammenhang mit seinen Tätigkeiten in Bulgarien und Rumänien in den Monaten, in denen er vom Verein XXXX Bezüge auf Grund seiner Beschäftigung im Rahmen von EU-X-Projekten erhalten habe, von seiner Pension gemäß Teilpensionsgesetz 40-50% in Abzug gebracht worden seien. Diese Pensionsabzüge in den Jahren 2004 und 2005 würden bei Weitem die Abgabennachforderungen übersteigen. Nachdem die Bestimmung des Teilpensionsgesetzes vom VfGH aufgehoben worden sei, wende der Bw. diese verfassungswidrig erfolgten Abzüge compensando gegen die Abgabennachforderung ein und beantrage die Feststellung, dass derzeit kein Abgabenrückstand besteht. Die Aufrechnungseinrede sei zulässig, weil nur die Bekämpfung des Pensionsabzugs ohne rechtzeitige VfGH-Beschwerde ausgeschlossen sei, nicht aber die spätere Einwendung der Verfassungswidrigkeit bei einem Anspruchsverfahren gegen den Betroffenen. Außerdem seien die in Bulgarien und Rumänien erzielten Einkünfte nach bulgarischem bzw. rumänischem Recht steuerfrei, sodass hier begrifflich ein

Progressionsvorbehalt ins Leere gehen müsse. Diese Einkünfte aus EU-X-Projekten seien aus folgenden Gründen auch nach österreichischem Recht als Entwicklungshilfe zu bewerten: EU-X-Projekte würden von Experten der Mitgliedsländer in Beitrittsländern durchgeführt. Partner dieser X-Projekte seien EU-Beitritskandidaten, wobei auch diese Beitrittsländer inländische Experten beistellen würden. Gleich wie bei Entwicklungshilfeprojekten würden durch die gemeinsame Tätigkeit von Experten eines Mitgliedslandes und eines Beitrittslandes die offenen Probleme festgestellt und Lösungsansätze gemeinsam erarbeitet. Weiters werde ein Programm „train the trainers“ durchgezogen. Die in den Jahren 2004 und 2005 erzielten Auslandseinkünfte seien daher auch nach österreichischem Recht steuerfrei, weshalb ein Progressionsvorbehalt zu verneinen sei. Es werde somit beantragt, die angefochtenen Bescheide aufzuheben und festzustellen, dass kein Abgabenzurückstand besteht.

Mit Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates vom 17. Dezember 2008 wurde dem Bw. Folgendes mitgeteilt:

*(...) Sie unterliegen auf Grund ihres österreichischen Wohnsitzes grundsätzlich mit Ihrem gesamten „Welteinkommen“ der österreichischen Einkommensteuer. Allerdings sind im vorliegenden Fall auch Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) zu beachten.*

*Das Finanzamt ist bisher davon ausgegangen, dass Sie auf Grund der mit dem Verein (...) abgeschlossenen sog. „freien Dienstverträge“ Einkünfte aus selbständiger Arbeit iSd § 22 EStG erzielt haben. Auf Grund der Dauer Ihrer Aufenthalte in den Tätigkeitsstaaten (Bulgarien bzw. Rumänien) und des Umstands, dass Ihnen in den Tätigkeitsstaaten auch eigene Büros zur Verfügung gestanden sind, ist das Finanzamt aber zur Ansicht gelangt, dass das Besteuerungsrecht hinsichtlich dieser Auslandseinkünfte den Tätigkeitsstaaten zusteht (vgl. Art. 4 DBA-Bulgarien; Art. 7 DBA-Rumänien).*

*Laut DBA sind diese Einkünfte im Ansässigkeitsstaat (Österreich) jedoch nur unter Progressionsvorbehalt befreit (vgl. Art. 18 DBA-Bulgarien; Art. 24 DBA-Rumänien). - Eine darüber hinausgehende Befreiung dieser Auslandseinkünfte existiert nach österreichischem Steuerrecht nicht.*

*In diesem Zusammenhang wird auch noch darauf hingewiesen, dass sich am o.a. Besteuerungsergebnis auch im Falle einer Subsumption Ihrer Auslandseinkünfte unter § 25 EStG 1988 (Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit) nichts ändern würde (vgl. Art. 7 und 18 DBA-Bulgarien; Art. 15 und 24 DBA-Rumänien).*

*Zu Ihrem Hinweis bzgl. „Entwicklungshilfe“ - wohl im Hinblick auf die Befreiungsbestimmung des § 3 Abs. 1 Z 11 EStG 1988 - wird bemerkt, dass der Verein (...) offenbar keine Entwicklungsorganisation im Sinne dieser Bestimmung ist. Abgesehen davon sind auch Einkünfte iSd § 3 Abs. 1 Z 11 EStG 1988 nur unter Progressionsvorbehalt befreit (vgl. § 3 Abs. 3).*

*Um eine – allfällige – Stellungnahme zu den o.a. Überlegungen (...) wird ersucht (...)*

In der Vorhaltsbeantwortung vom 5. Februar 2009 gab der Bw. bekannt, dass er seine Einwendungen bezüglich der Anwendung des Progressionsvorbehaltes nicht mehr aufrecht erhalte. Die Kompensationseinrede werde jedoch ausdrücklich weiterhin geltend gemacht. Es werde höflich ersucht, die Akten dem Finanzamt zur Berufungsvorentscheidung rückzumitteln.

Im Zuge der neuerlichen Aktenvorlage vom 10. März 2009 ersuchte das Finanzamt den Unabhängigen Finanzsenat um die Erlassung einer Berufungsentscheidung.

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

I. Progressionsvorbehalt

Um Wiederholungen zu vermeiden, wird zunächst auf den o.a. Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates vom 17. Dezember 2008 verwiesen. Ergänzend dazu wird noch Folgendes bemerkt:

Die unbeschränkte Steuerpflicht des Bw. ergibt sich aus § 1 Abs. 2 EStG 1988. Danach sind unbeschränkt steuerpflichtig jene natürlichen Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, wobei sich die unbeschränkte Steuerpflicht auf alle in- und ausländischen Einkünfte erstreckt.

Die innerstaatliche Rechtsgrundlage für den Progressionsvorbehalt ist § 2 EStG 1988. Danach unterliegt das gesamte in- und ausländische Einkommen des Steuerpflichtigen (Welteinkommen) der Einkommensteuer, wobei das Einkommen nach österreichischem Steuerrecht ermittelt wird (vgl. VwGH 24.5.2007, 2004/15/0051, mit weiterführenden Literurnachweisen).

Steuerbefreite Einkünfte als Entwicklungshelfer iSd § 3 Abs. 1 Z 11 EStG 1988 liegen hier nicht vor. Gemäß § 3 Abs. 1 Z 11 (Abs. 3) EStG 1988 sind von der Einkommensteuer (unter Progressionsvorbehalt) nämlich nur Einkünfte befreit, die Fachkräfte der Entwicklungshilfe (Entwicklungshelfer oder Experten) als Arbeitnehmer von Entwicklungsorganisationen im Sinne des § 3 Abs. 2 des Entwicklungszusammenarbeitsgesetzes, BGBl. I Nr. 49/2002, für ihre Tätigkeit in Entwicklungsländern bei Vorhaben beziehen, die dem Dreijahresprogramm der österreichischen Entwicklungspolitik (§ 9 des Entwicklungszusammenarbeitsgesetzes) entsprechen. Als für die Steuerbefreiung nach § 3 Abs. 1 Z 11 EStG 1988 tatbestandsgemäß Entwicklungsländer kommen danach also nur jene in Frage, welche im Teil I der Anhangliste zum Dreijahresprogramm der österreichischen Entwicklungspolitik als „Developing Countries and Territories (Official Development Assistance“) angeführt sind (vgl. VwGH 28.5.2008, 2006/15/0328). Das Dreijahresprogramm der österreichischen Entwicklungspolitik 2004 bis 2006 weist (in Übernahme der DAC-Länderliste) jedoch weder Bulgarien noch Rumänien als „Developing Country“ (Entwicklungsland) aus.

Im Übrigen hält der Bw. seine Einwendungen betreffend Progressionsvorbehalt ohnedies nicht mehr aufrecht (vgl. Vorhaltsbeantwortung vom 5. Februar 2009).

Zu Gunsten des Bw. ist allerdings zu berücksichtigen, dass gemäß § 33 Abs. 11 EStG 1988 idF BGBl I 2007/99 in Fällen progressionserhöhender Einkünfte auf Grund von DBA der Abzug der Absetzbeträge erst von jener Steuer erfolgt, welche ohne Berücksichtigung von Absetzbeträgen unter Berücksichtigung des Progressionsvorbehalt ermittelt wird. Von dieser (Tarif-)Steuer werden sodann die Absetzbeträge abgezogen, die damit ungeschmälert erhalten bleiben (vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer - Kommentar, § 33 Tz 15). Aus gemeinschaftsrechtlichen Gründen ist dies auch schon für den verfahrensgegenständlichen Zeitraum zu beachten (vgl. UFS 9.9.2008, RV/1953-W/04; weiters: LStr 2002 Rz 813).

Demgemäß verringert sich die Einkommensteuer gegenüber den angefochtenen Bescheiden wie im Spruch ersichtlich.

## II. Aufrechnungseinrede

Dem diesbezüglichen Berufungsvorbringen (bzw. dem Antrag des Bw. auf „Feststellung, dass derzeit kein Abgabenrückstand“ bestünde) kann nicht gefolgt werden:

Gemäß § 198 BAO erfolgt die Festsetzung von Abgaben durch die Abgabenbehörde in Abgabenbescheiden. Abgabenbescheide haben im Spruch die Art und Höhe der Abgaben und die Grundlagen der Abgabenfestsetzungen (Bemessungsgrundlagen) zu enthalten. Sie legen ein Leistungsgebot in Bezug auf die Erbringung einer abgabenrechtlichen Geldleistung fest. Eventuell können sie auf die Fälligkeit der Abgabenschuldigkeit hinweisen.

Der (Abgaben-)Festsetzungsbescheid hat normativen Charakter, dh. er ist rechtsfeststellend oder rechtsgestaltend. Nicht Bescheidgegenstand ist hingegen die Art der Entrichtung der Abgabe. Sie gehört in den „technischen“ Bereich der Abwicklungsmodalitäten des Leistungsgebotes und hat mit der Gestaltungs- und Feststellungswirkung nichts zu tun.

Gegenstand eines Einkommensteuerbescheides ist es, bezogenes Einkommen der Einkommensbesteuerung zu unterwerfen. In diesem Umfang ist auch eine Bescheidanfechtung möglich und zulässig. Mit seinem Vorbringen betreffend Aufrechnung bzw. Kompensation verkennt der Bw. aber die Rechtslage. Die angefochtenen Bescheide sind nämlich in klarer Trennung von der in der Berufung erwähnten Pensionskürzung (Teilpensionsgesetz) zu sehen. Es kann dem Bw. daher nicht gefolgt werden, wenn er einwendet, die seines Erachtens zu Unrecht erfolgte Pensionskürzung gemäß Teilpensionsgesetz müsse hier anrechnungsweise berücksichtigt werden. Die Tilgung von Abgabenschuldigkeiten im Aufrechnungswege fällt in den Bereich der Abgabeneinhebung und

kann nicht mit einem gegen den normativen (Abgaben-)Festsetzungsbescheid gerichteten Rechtsmittel eingemahnt werden (vgl. UFS 31.10.2003, RV/0240-F/03).

Im Übrigen setzt § 215 BAO – als öffentlich-rechtliche Guthabensverrechnungsvorschrift - das tatsächliche Vorhandensein eines Guthabens auf dem Abgabenkonto voraus.

Somit war wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 25. März 2009