



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Berufungswerbers, vertreten durch die Steuerberatungskanzlei, vom 25. September 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes, vertreten durch Finanzanwaltschaft, vom 3. September 2007 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2005 und Verspätungszuschlag betreffend Einkommensteuer 2005 entschieden:

Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2005 wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Die Berufung gegen den Verspätungszuschlag wird Folge gegeben. Der Verspätungszuschlag betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2005 wird mit 7% von Betrag\_\_7 €, sohin mit Betrag\_1 festgesetzt.

Die Fälligkeit der Abgaben erfahren keine Änderung.

### **Entscheidungsgründe**

Der Berufungswerber erzielte im Jahr 2005 aus einer Beteiligung an der Gesellschaft (der österreichischen Betriebsstätte zurechenbare) Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von Betrag\_2 €. Da der Abgabepflichtige in Deutschland wohnhaft ist und laut Aktenlage weder über einen Wohnsitz noch einen gewöhnlichen Aufenthalt in Österreich verfügt, unterliegen die in Österreich von der Gesellschaft bezogenen Einkünfte der beschränkten Einkommensteuerpflicht.

Nachdem der Berufungswerber keine Einkommensteuererklärung 2005 einreichte, ermittelte das Finanzamt die Besteuerungsgrundlagen gemäß § 184 BAO im Schätzungsweg und unterwarf mit Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2005 die obigen Einkünfte der Einkommensteuer. Mit Verspätungszuschlagbescheid 2005 setzte das Finanzamt zudem einen Verspätungszuschlag betreffend die Einkommensteuer 2005 mit 10 %, sohin in Höhe von Betrag\_3 fest (beide Bescheide mit Ausfertigungsdatum 3. September 2007).

Die gegen die beiden Bescheide fristgerecht erhobene Berufung vom 25. September 2007 begründete der Berufungswerber ua. damit, seinem Einkommen seien zu Unrecht bei der Ermittlung der Einkommensteuer der Betrag von 8.000,00 € hinzugerechnet worden. Die Bestimmung des § 102 Abs. 3 EStG stelle eine reine Tarifbestimmung dar, da der Betrag in Höhe von 8.000,00 € lediglich zur Ermittlung des Steuersatzes hinzuzurechnen sei. Das Einkommen belaufe sich auf Betrag\_4 und nicht auf Betrag\_5 und könne nicht höher als die Summe der Einkünfte sein. Gemäß § 33 Abs. 1 EStG sei die Einkommensteuer bei einem Einkommen über 25.000,00 € bis 51.000,00 € nach der Formel  $[(\text{Einkommen} - 25.000) \times 11.335] / 26.000 + 5.750$  zu berechnen. Gemäß § 102 Abs. 3 EStG sei die Einkommensteuer mit der Maßgabe zu berechnen, dass dem Einkommen ein Betrag von 8.000,00 € hinzuzurechnen sei. Der dabei errechnete Steuersatz betrage %. Dass 8.000,00 € hinzuzurechnen seien, bedeute nicht, dass sich das Einkommen erhöhe; vielmehr sei diese Hinzurechnung eine Fiktion, mit deren Hilfe der entsprechende (höhere) Steuersatz zur Berechnung der Einkommensteuer erst berechnet werden könne (siehe Reiner, Beschränkte Steuerpflicht: Ist § 102 Abs. 3 EStG eine Einkommens- oder eine Tarifbestimmung, RdW 2006/667, 720). Wende man den Steuersatz von % auf das Einkommen in Höhe von Betrag\_4 an, ergebe sich eine Steuerbelastung in Höhe von Betrag\_6. Der Berufungswerber sei mit dem österreichischem Steuerrecht nicht in ausreichendem Maß vertraut, weshalb die Verhängung des Maximalbetrages nicht gerechtfertigt sei. Es werde die Verhängung eines Sicherheitszuschlages von sieben Prozent begehrt.

Das Finanzamt legte die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz direkt ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung vor. Dem Ersuchen des Unabhängigen Finanzsenates vom 30. April 2008 auf Mitteilung, wie eine Kontaktaufnahme mit der Abgabenbehörde erfolgt sei bzw. aus welchen Gründen eine solche vom Berufungswerber unterlassen worden wäre, kam der Berufungswerber nicht nach.

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

A) Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2005:

1.) Nach § 1 Abs. 3 EStG sind jene Personen beschränkt steuerpflichtig, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die beschränkte Steuerpflicht erstreckt sich nur auf die im § 98 EStG aufgezählten Einkünfte. Gemäß § 98 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 unterliegen der beschränkten Einkommensteuerpflicht (§ 1 Abs. 3 EStG) Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23 EStG), für den im Inland eine Betriebsstätte unterhalten wird.

2.) § 102 EStG regelt die Veranlagung beschränkt Steuerpflichtiger. Nach § 102 Abs. 3 EStG idF AbgÄG 2004, BGBl I 2004/180, ist die Einkommensteuer bei beschränkt Steuerpflichtigen ab 1.1.2005 (Veranlagungsjahr 2005) nach der allgemeinen Tarifvorschrift des § 33 Abs. 1 EStG mit der Maßgabe zu berechnen, dass dem Einkommen ein Betrag von 8.000,00 € hinzuzurechnen ist. Dieser Hinzurechnungsbetrag ist ein Ausgleich für den ab 2005 in den allgemeinen Steuertarif integrierten allgemeinen Steuerabsetzbetrag, auf den beschränkt Steuerpflichtige keinen Anspruch hatten (Fellner in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, Tz. 4 zu § 102 EStG 1988; Doralt/Ludwig, EStG<sup>9</sup>, § 102 Tz 41). Bei Veranlagung beschränkt Steuerpflichtiger erfolgt nach Atzmüller/Herzog/Mayr, RdW 2004/581, eine deutliche Absenkung des steuerlichen Existenzminimums auf 2.000,00 €, abweichend von Gebietsansässigen, für die die ersten 10.000,00 € unbelastet bleiben. Technisch wird dies durch die Hinzurechnung eines Betrages von 8.000,00 € zur Bemessungsgrundlage umgesetzt (§ 102 Abs. 3 EStG). Damit wird der europarechtlich zulässigen Differenzierung zwischen unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtigen Rechnung getragen, wonach es grundsätzlich Sache des Wohnsitzstaates ist, das Existenzminimum steuerfrei zu stellen. Daraus ergibt sich auch eine Änderung in der Steuererklärungspflicht für beschränkt Steuerpflichtige (ab 2.000,00 €, § 42 Abs. 2 EStG). Aus Sicht des Europarechtes wäre es nicht geboten gewesen, überhaupt eine Null-Steuer-Zone vorzusehen. Aus Praktikabilitätsgründen wird diese jedoch teilweise aufrechterhalten, um geringfügige Einkünfte nicht der Besteuerung zu unterwerfen. Die steuerliche 0%-Zone für beschränkt Steuerpflichtige, die sich als Folge der Tarifänderung in Kombination mit dem Entfall des allgemeinen Absetzbetrages ergeben hat, wird damit wieder in Richtung der Rechtslage vor dem Steuerreformgesetz 2005, StRefG 2005, (3.630,00 € Grenze) gebracht.

Die Gesetzesmaterialien (686 dB XXII. GP - RV) führen zu obiger Gesetzesbestimmung unter Verweis auf die Rechtsprechung des EuGH (Urteil vom 12.6.2003, C-234/01, "Gerritse") u.a. aus wie folgt:

*"..... 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 in vollem Umfang wie unbeschränkt Steuerpflichtige (10.000 Euro) 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 Euro an der existenzsichernden Null-Steuerzone teilnehmen. Dies wird durch die Hinzurechnung eines Betrages von 8.000 Euro 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. ..."*

3.) Der Verfassungsgerichtshof führte zu § 102 Abs. 3 EStG im Ablehnungsbeschluss vom 25. September 2007, B 2062/06, aus, der Gesetzgeber sei von Verfassungswegen berechtigt, beschränkt Steuerpflichtige von der Gewährung des Existenzminimums auszuschließen. Im Vergleich zur Rechtslage vor 2005 sei diesbezüglich keine strukturelle Verschlechterung, sondern nur eine Änderung der Tariftechnik eingetreten. Die Beschwerde lasse die behauptete Rechtsverletzung, die Verletzung eines anderen verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechtes oder die Verletzung in einem sonstigen Recht wegen Anwendung eines verfassungswidrigen Gesetzes als so wenig wahrscheinlich erkennen, dass sie keine hinreichende Aussicht auf Erfolg habe.

Der Verwaltungsgerichtshof erkannte im Erkenntnis vom 30. März 2011, Zlen. 2007/13/0105 und 0151, einen Ansatz eines Hinzurechnungsbetrages in Höhe von 8.000,00 € gemäß § 102 Abs. 3 EStG bei der Einkommensteuerveranlagung ua. für das Jahr 2005 für nicht rechtswidrig.

4.) Aus obigen Ausführungen ergibt sich für den Referenten unzweifelhaft, dass gemäß § 102 Abs. 3 EStG dem Einkommen des Berufungswerbers als beschränkt Steuerpflichtigen bei Berechnung der Einkommensteuer 2005 ein Betrag von 8.000,00 € hinzuzurechnen ist. Die vom Finanzamt im bekämpften Bescheid vorgenommene Einkommensteuerberechnung erfolgte somit rechtmäßig, sodass der Bescheid entgegen der Auffassung des Berufungswerbers mit keiner Rechtswidrigkeit behaftet ist.

5.) Dem Vorbringen des Berufungswerbers, der Betrag von 8.000,00 € sei lediglich zur Ermittlung des Steuersatzes hinzuzurechnen und dürfe nicht als Teil des "Einkommens" der Besteuerung unterzogen werden, kann auf Grund obiger Ausführungen nicht gefolgt werden. Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung (vgl. etwa VwGH 20.11.1997, 95/15/0012) ausgeführt hat, ist bei Auslegung von Gesetzesbestimmungen der in einer Gesetzesvorschrift zum Ausdruck kommende objektivierte Wille des Gesetzgebers, so wie er sich aus dem Wortlaut der Gesetzesbestimmung und dem Sinnzusammenhang ergibt, in den diese hineingestellt ist, maßgebend. Gegenstand der Auslegung ist dabei der Gesetzestext als Träger des in ihm niedergelegten Sinnes, um dessen Verständnis es bei der Auslegung geht. Ziel

der Auslegung ist die Ermittlung des rechtlich maßgeblichen, des normativen Sinnes des Gesetzes (Ritz, BAO<sup>3</sup>, Kommentar, § 21 Tz. 2). Der "Wille des Gesetzgebers" ergibt sich im konkreten Fall eindeutig aus den oben näher ausgeführten Materialien (686 BlgNR XXI. GP) unter Verweis auf die Rechtsprechung des EuGH (Urteil vom 12.6.2003, C-234/01, "Gerritse"), aus welchen jedoch die vom Berufungswerber begehrte Einkommensteuerberechnungsmethode nicht zu entnehmen ist. Eine vom Berufungswerber unter Verweis auf Reiner, Beschränkte Steuerpflicht: Ist § 102 Abs. 3 EStG eine Einkommens- oder eine Tarifbestimmung?, RdW 2006/667, ausgeführte Tarifbesteuerung kann hierin nicht erblickt werden. Dass damit der Gesetzgeber keinen Progressionsvorbehalt festlegen wollte, ist mangels ausdrücklicher Erwähnung evident. Ergänzend wird hierzu noch angeführt, dass die Ansicht von Reiner in obigem Artikel in der Fachliteratur keinen Zuspruch fand; es wird diesbezüglich vielmehr auf die Publikationen von Atzmüller/Herzog/Mayr, RdW 2004/581, Lang, SWI 2005, 156, und Kofler, JAP 2004/2005/35, verwiesen, in welchen die vom Referenten vertretene Rechtsansicht der Hinzurechnung als Ausgleich für den ab 2005 in den allgemeinen Steuertarif integrierten allgemeinen Steuerabsetzbetrag vertreten wird.

Entgegen der Auffassung des Berufungswerbers wird sohin im vorliegenden Fall faktisch kein die Einkünfte übersteigendes Einkommen der Einkommensteuer unterzogen, sondern bei der Berechnung der Einkommensteuer lediglich der im allgemeinen Steuertarif nach § 33 EStG bereits integrierte Steuerabsetzbetrag, welcher dem Berufungswerber jedoch als beschränkt Steuerpflichtigem nicht zukommt, durch Hinzurechnung des Betrages von 8.000,00 € wieder ausgeglichen. Die vereinfachte Berechnungsmethode der Hinzurechnung von 8.000,00 € zur Einkommensteuerbemessungsgrundlage kommt damit der komplexeren Berechnung der Einkommensteuer durch Berichtigung des Steuertarifes nach § 33 EStG mittels Herausdividieren des einem beschränkt Steuerpflichtigen nicht zu gewährenden Steuerabsetzbetrages auf Basis des erzielten Einkommens gleich. Es handelt sich somit nicht um die Besteuerung "fiktiver" Einkünfte, sondern um eine aus "Vereinfachungsgründen" vorgenommene Besteuerungsmethode, die letztlich dazu führen soll, dass beschränkt Steuerpflichtige gleich behandelt werden wie unbeschränkt Steuerpflichtige.

#### B) Berufung gegen den Verspätungszuschlag 2005:

1.) Das Finanzamt verhängte im bekämpften Bescheid einen Verspätungszuschlag im Höchstausmaß von zehn Prozent der festgesetzten Einkommensteuer. Der Berufungswerber erachtet in seiner Berufung vom 25. September 2009 die „Verhängung des Maximalbetrages“ für nicht gerechtfertigt, da er mit dem österreichischem Steuerrecht nicht in ausreichendem Maß vertraut sei.

Im vorliegenden Fall ist sohin die Verhängung eines Verspätungszuschlages nicht dem Grunde nach, sondern ausschließlich der Höhe nach strittig.

2.) Gemäß § 135 BAO kann die Abgabenbehörde Abgabepflichtigen, welche die Frist zur Einreichung einer Abgabenerklärung nicht wahren, einen Zuschlag bis zu 10% der festgesetzten Abgabe auferlegen (Verspätungszuschlag), wenn die Verspätung nicht entschuldbar ist.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu § 135 Abs. 1 BAO ist eine Verspätung dann entschuldbar, wenn der Abgabepflichtige die Versäumung der Frist zur Einreichung einer Abgabenerklärung weder vorsätzlich noch fahrlässig herbeigeführt hat. Unter Fahrlässigkeit ist auch leichte Fahrlässigkeit zu verstehen. Ein Rechtsirrtum bzw. das Handeln auf Grund einer vertretbaren Rechtsansicht kann die Annahme eines Verschuldens ausschließen. Allerdings sind Gesetzesunkenntnis oder irrtümliche, objektiv fehlerhafte Rechtsauffassungen nur dann entschuldbar und nicht als Fahrlässigkeit zuzurechnen, wenn die objektiv gebotene, der Sache nach pflichtgemäße, nach den subjektiven Verhältnissen zumutbare Sorgfalt nicht außer Acht gelassen wurde (VwGH 27.9.2000, 96/14/0174; VwGH 12.8.2002, 98/17/0292).

In der Unterlassung einer entsprechenden den Umständen und persönlichen Verhältnissen nach gebotenen oder zumindest zumutbaren Erkundigung liegt ein Verschulden; dies gilt insbesondere bei selbständiger Erwerbstätigkeit und bei Tätigkeiten, die typischerweise mit Abgabepflichten, und damit mit Erklärungspflichten verbunden sind (Stoll, BAO Kommentar, Band II, S 1530). Bei Zweifeln über die Gesetzeslage und die Richtigkeit einer rechtlichen Beurteilung ist von einer Verpflichtung, sich fachkundig informieren und beraten zu lassen, auszugehen (Stoll, aaO, S 1530). Unter solchen Voraussetzungen, also dann, wenn die Inanspruchnahme von Auskünften, von Beratern oder Vertretern den Umständen nach naheliegender ist, sind objektive Verletzungen der Erklärungspflicht durch den Abgabepflichtigen nicht entschuldbar. Laut Rechtsprechung des VwGH (VwGH 4.3.1982, 2240/2977/80, ÖStzB 1983,45; VwGH 25.06.2007, 2006/14/0054) muss auch einem Steuerpflichtigen, der eine internationale Geschäftstätigkeit entfaltet, zugemutet werden, sich über die steuerlichen Vorschriften derjenigen Länder zu orientieren, in denen er seine Geschäfte abwickelt.

3.) Aufgrund der vorliegenden Aktenlage steht für den Referenten außer Zweifel, dass der Berufungswerber trotz gesetzlicher Verpflichtung keine Einkommensteuererklärung für das Jahr 2005 eingereicht hat und sohin von diesem die Einreichfrist nicht gewahrt wurde. Da der Abgabepflichtige bei Zweifel über die österreichische Gesetzeslage bzw. bei der behaupteten fehlenden Kenntnis hierüber zur Einholung einer fachkundigen Information und Beratung angehalten gewesen wäre, diese jedoch offensichtlich unterlassen hat, kann unter Verweis auf obige Ausführungen kein entschuldbarer Umstand für die unterlassene Einreichung der Ein-

kommensteuererklärung für das Jahr 2005 erkannt werden. Wie vom Abgabepflichtigen auch stillschweigend eingestanden wird (die Verhängung des Sicherheitszuschlages wird von ihm dem Grunde nach nicht bekämpft), kam diesem keine vertretbare Rechtsansicht zu, welche die Unterlassung entschuldbar begründen könnte.

4.) Der Abgabepflichtige wendet sich in der vorliegenden Berufung gegen die Höhe des verhängten Sicherheitszuschlages und begehrt eine Festsetzung in Höhe von sieben Prozent (an Stelle von zehn Prozent).

Der Verspätungszuschlag ist eine administrative Ungehorsamsfolge und Druckmittel eigener Art. Bei Ausübung des behördlichen Ermessens sind vor allem das Ausmaß und die Dauer der Fristüberschreitung (VwGH 10.11.1987, 87/14/0165; VwGH 29.4.1992, 88/17/0094; VwGH 9.11.2004, 99/15/0008), die Höhe des durch die verspätete Einreichung der Abgabenerklärung erzielten finanziellen Vorteils (VwGH 12.6.1980, 66/78, 1614/80; VwGH 9.11.2004, 99/15/0008), das bisherige steuerliche Verhalten des Abgabepflichtigen (VwGH 28.11.1969, 189/69; VwGH 21.1.1998, 96/16/0126; VwGH 12.6.1980, 66/78, 1614/80; VwGH 17.5.1999, 98/17/0266) sowie der Grad des Verschuldens (VwGH 24.2.1972, 1157/70, 1179/70) zu berücksichtigen (Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 135 Tz 3 und 13).

Das Finanzamt unterließ im bekämpften Verspätungszuschlagbescheid 2005 eine konkrete Begründung der Höhe der Festsetzung, sondern verwies hierin lediglich auf § 135 BAO.

5.) Der Referent erachtet im vorliegenden Fall auf Grund nachfolgender Überlegungen die abgabenbehördliche Verhängung eines Verspätungszuschlages im Höchstausmaß von zehn Prozent für nicht gerechtfertigt.

Der Berufungswerber, ein deutscher, im Inland nicht ansässiger Steuerpflichtiger, war nach Aktenlage im Jahr 2005 erstmals zur Abgabe einer Einkommensteuererklärung in Österreich verpflichtet. Der Abgabepflichtige führte selbst nicht unmittelbar eine gewerbliche Tätigkeit in Österreich aus, sondern wurde lediglich als Gesellschafter der in Österreich ab 2005 gewerblich tätigen Gesellschaft steuererklärungspflichtig. Wenngleich die behauptete fehlende Kenntnis über die innerstaatliche gesetzliche Verpflichtung zur Abgabe einer Einkommensteuererklärung für 2005 die Verhängung des Verspätungszuschlages dem Grunde nach nicht zu verhindern vermag, kann in der unterlassenen Erklärungseinreichung kein derartiges Verschulden erkannt werden, welches die Verhängung des Verspätungszuschlages im Höchstausmaß rechtfertigen könnte. Dies vor allem auch deshalb nicht, da dem Berufungswerber nach Aktenlage weder eine Neigung zur Missachtung abgabenrechtlicher Pflichten noch wiederholte Säumigkeit (erstmalige Verpflichtung zur Abgabe einer Steuererklärung 2005; seitdem keine Säumigkeit in den Folgejahren) vorgeworfen werden könnte.

Dem Berufungswerber kam jedoch durch die verspätete Abgabenvorschreibung ein erheblicher finanzieller Vorteil (in Form von Zinsgewinnen) zu, der aufgrund der Höhe der gegenständlichen Abgabenvorschreibung als nicht unwesentlich zu qualifizieren ist.

6.) In Anbetracht obiger Überlegungen wird der Berufung Folge gegeben, da die Verhängung eines Verspätungszuschlages im Höchstausmaß nicht gerechtfertigt war. Der Berufungswerber begehrt die Fesetsetzung des Verspätungszuschlages im Ausmaß von sieben Prozent (siehe Berufung vom 25. September 2007), welche im Rahmen des Ermessens, insbesondere unter dem Gesichtspunkt des Verschuldensgrades und des bezogenen finanziellen Vorteiles, für angebracht und zutreffend anzusehen ist.

Der Verspätungszuschlag betreffend die Einkommensteuer für das Jahr 2005 wegen Nichtabgabe der Einkommensteuererklärung 2005 berechnet sich demnach wie folgt:

7% von	Betrag__7 €
festgesetzt mit	Betrag__1 €

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 26. Juli 2011