



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Witwen- und Deszendentenfortbetrieb nach Mag. Ernst Picher, Wirtschaftstreuhänder und Steuerberater, 1190 Wien, Perntergasse 13, gegen den Bescheid des Finanzamtes Baden Mödling betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Bw. ist deutscher Staatsbürger und bezieht Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, die im Inland ausgeübt wird. Den für das Jahr 2004 beantragten Alleinverdienerabsetzbetrag berücksichtigte das FA mit dem Hinweis auf die beschränkte Steuerpflicht des Bw. nicht, wogegen dieser Berufung einlegte. In der abweisenden Berufungsvorentscheidung führte das FA aus, dass die Einkommensteuer bei beschränkter Steuerpflicht gemäß § 33 Abs. 1 EStG 1988 zu berechnen sei. Danach kämen lediglich der Verkehrs- und der Arbeitnehmerabsetzbetrag zur Anwendung, der Alleinverdiener-, der Kinder- und der Unterhaltsabsetzbetrag stünden beschränkt Steuerpflichtigen nicht zu.

Dagegen stellte der Bw. einen Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Er habe im Jahr 2004 in Österreich Einkünfte aus nicht-selbständiger Arbeit bezogen. In Deutschland erziele er ein zu versteuerndes Einkommen von € 3.029,00. In Österreich sei ab Februar 2004 ausschließlich aus beruflichen Gründen eine Wohnung angemietet worden, deren Kosten vom Dienstgeber getragen werden. Der Mittelpunkt der Lebensinteressen liege in Deutschland (ständige Wohnstätte, Familie).

Nach dem Schumacker-Urteil des EuGH vom 14. 2. 1995 müsse den EU-Ausländern, obwohl sie im Inland nur mit ihren inländischen Einkünften steuerpflichtig seien, die Gleichbehandlung mit Inländern in Bezug auf die Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse, etwa Sonderausgaben, Freibeträge und andere Minderungen des Einkommens gewährt werden, wenn der EU-Ausländer sein Einkommen ausschließlich oder nahezu ausschließlich aus seiner Tätigkeit im Inland erziele. In diesem Fall habe der EuGH eine "vergleichbare Lage" von In- und Ausländern bejaht.

In Österreich seien diese Grundsätze durch § 1 Abs. 4 EStG umgesetzt worden. Da die nicht der österreichischen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte nicht mehr als € 6.975,00 betragen, stelle der Bw. den Antrag, gemäß § 1 Abs. 4 EStG als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt zu werden, und den Alleinverdienerabsetzbetrag zu gewähren.

Für den Fall der Behandlung des Bw. als unbeschränkt steuerpflichtig, unabhängig von § 1 Abs. 4 EStG sei der Alleinverdienerabsetzbetrag ebenfalls zu gewähren. Gemäß der Zweitwohnsitzverordnung könne der Wohnsitz iSd VO für beide Ehegatten, die in aufrechter Ehe leben, immer nur einheitlich beurteilt werden. Benütze daher auch nur ein Ehegatte die Wohnung im Inland länger als 70 Tage, dann ergebe sich daraus für beide Ehegatten eine unbeschränkte Steuerpflicht (siehe Loukota, SWI 2004, 53). Überdies wäre die Versagung des Alleinverdienerabsetzbetrages in diesem Fall ein Verstoß gegen die oben genannten europarechtlichen Grundsätze.

Über Aufforderung des UFS übermittelte der Bw. in der Folge den Einkommensteuerbescheid 2004 des für ihn in Deutschland zuständigen Finanzamtes E..

Mit Schreiben vom 30. Mai 2006 teilte der UFS dem Bw. mit, aufgrund der Sachlage sei davon auszugehen, dass er, jedenfalls seit März 2004, über einen Wohnsitz im Sinne der Abgabenvorschriften in Österreich verfüge, damit in Österreich auch unbeschränkt steuerpflichtig sei und § 1 Abs. 4 EStG 1988 daher nicht zur Anwendung kommen könne. Da unbestritten sei, dass die Ehegattin des Bw. in Österreich weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt habe und daher in Österreich auch nicht unbeschränkt steuerpflichtig sei, stehe der Alleinverdienerabsetzbetrag gemäß § 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 nicht zu. Auch könne sich der UFS der Meinung des Bw., der Alleinverdienerabsetzbetrag stehe aufgrund der Zweitwohnsitzverordnung zu, nicht anschließen.

Der Bw. gab daraufhin bekannt, er teile die Ansicht, dass er über einen Wohnsitz im Sinne der Abgabenvorschriften in Österreich verfüge und daher in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig sei. Wie er in der Berufung jedoch dargelegt habe, stehe der Alleinverdienerabsetzbetrag unabhängig von der Anwendbarkeit des § 1 Abs. 4 EStG 1988 zu, selbst dann, wenn der Wohnsitz für beide Ehegatten nicht einheitlich beurteilt werde.

Die Versagung des Alleinverdienerabsetzbetrages wäre s. E. ein Verstoß gegen europarechtliche Grundsätze. Gemäß dem EuGH-Urteil zum Fall Schumacker müsse den EU-Ausländern, obwohl sie im Inland nur mit ihren inländischen Einkünften steuerpflichtig seien, die Gleichbehandlung mit Inländern in Bezug auf die Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse (u. a. Freibeträge) gewährt werden, wenn der EU-Ausländer sein Einkommen ausschließlich oder nahezu ausschließlich aus seiner Tätigkeit im Inland erziele. Der EuGH unterscheide dabei nicht, ob der Steuerpflichtige im Inland beschränkt oder unbeschränkt steuerpflichtig sei. Insofern führe der § 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 zu einer europarechtlich nicht zulässigen Einschränkung bei der Gewährung des Alleinverdienerabsetzbetrages, zumal es nach europarechtlichen Grundsätzen der Niederlassungsfreiheit nicht entscheidend sein könne, ob der Ehegatte ebenfalls im Inland unbeschränkt steuerpflichtig sei oder in irgend einem anderen Mitgliedsland.

Daher sei die derzeitige Ungleichbehandlung von unbeschränkt Steuerpflichtigen aufgrund des § 1 Abs. 4 EStG und von anderen unbeschränkt Steuerpflichtigen hinsichtlich der Gewährung des Alleinverdienerabsetzbetrages sowohl verfassungsrechtlich als auch europarechtlich nicht gedeckt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Bw. bezieht Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, die im Inland ausgeübt wird. Das FA ging bei der Veranlagung davon aus, dass der Bw. in Österreich beschränkt steuerpflichtig sei und gewährte den Alleinverdienerabsetzbetrag unter Hinweis auf die beschränkte Steuerpflicht nicht. In der Berufung wurde unter Bezugnahme auf das Schumacker-Urteil des EuGH zunächst der Antrag gestellt, gemäß § 1 Abs. 4 EStG 1988 als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt zu werden.

Der beschränkten Steuerpflicht unterliegen natürliche Personen, die im Inland weder Wohnsitz noch gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die Einkommensteuerpflicht erstreckt sich in diesen Fällen lediglich auf die in § 98 aufgezählten Einkünfte. Nach Ansicht des EuGH sind nichtansässige Steuerpflichtige den im Tätigkeitsstaat ansässigen Personen vergleichbar, wenn sie den wesentlichen Teil ihrer Einkünfte im Tätigkeitsstaat erzielen. Solche Steuerpflichtige dürfen nicht einer höheren Besteuerung unterliegen als Inländer, wenn ihre persönlichen Verhältnisse und ihr Familienstand mangels Einkommen in ihrem Ansässigkeitsstaat nicht berücksichtigt werden können.

§ 1 Abs. 4 EStG 1988 räumt daher ein Wahlrecht ein, bei beschränkt steuerpflichtigen Einkünften eingeschränkt auf diese Einkünfte wie ein unbeschränkt Steuerpflichtiger behandelt zu werden; damit sollen dem Steuerpflichtigen steuerliche Vorteile gewährt werden,

die ansonsten nur unbeschränkt Steuerpflichtigen zustehen. Dies betrifft u. a. auch den Alleinverdienerabsetzbetrag.

§ 1 Abs. 4 EStG 1988 in der für das Berufungsjahr geltenden Fassung lautet:

Auf Antrag werden auch Staatsangehörige von Mitgliedstaaten der Europäischen Union oder eines Staates, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum anzuwenden ist, als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, soweit sie inländische Einkünfte im Sinne des § 98 haben. Dies gilt nur, wenn ihre Einkünfte im Kalenderjahr mindestens zu 90% der österreichischen Einkommensteuer unterliegen oder wenn die nicht der österreichischen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte nicht mehr als "6.975 Euro" ("96.000,00 S") betragen. Inländische Einkünfte, die nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung nur der Höhe nach beschränkt besteuert werden dürfen, gelten in diesem Zusammenhang als nicht der österreichischen Einkommensteuer unterliegend. Die Höhe der nicht der österreichischen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte ist durch eine Bescheinigung der zuständigen ausländischen Abgabenbehörde nachzuweisen.

Im Verlauf des Berufungsverfahrens entstand Klarheit darüber und ist dies auch unstrittig, dass der Bw. – jedenfalls seit März 2004 – über einen Wohnsitz im Sinne der Abgabenvorschriften in Österreich verfügt und damit in Österreich auch unbeschränkt steuerpflichtig ist. § 1 Abs. 4 EStG 1988 kann daher nicht zur Anwendung kommen.

Anzumerken ist, dass der Antrag des Bw. ohnedies abzuweisen gewesen wäre, da er auch eine weitere Voraussetzung für die Option nach § 1 Abs. 4 EStG 1988 nicht erfüllt hätte. Wie dem Einkommensteuerbescheid 2004 des deutschen Finanzamtes E. zu entnehmen ist, hat der Bw. in Deutschland Einkünfte von € 11.507,00 erzielt und wurden ausländische Einkünfte in Höhe von € 65.677,00 im Rahmen des Progressionsvorbehalts berücksichtigt. Damit unterlagen nur 75 % (€ 57.791,88 von € 77.184,00) seiner gesamten Einkünfte im Kalenderjahr 2004 der österreichischen Einkommensteuer bzw. betrugen die nicht der österreichischen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte mehr als „6.975 Euro“.

Zu beurteilen ist in weiterer Folge die Frage, ob § 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 zu einer verfassungsrechtlich oder europarechtlich nicht zulässigen Einschränkung bei der Gewährung des Alleinverdienerabsetzbetrages führt.

Gemäß § 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 steht einem Alleinverdiener ein Alleinverdienerabsetzbetrag von 364 Euro jährlich zu. Alleinverdiener ist ein Steuerpflichtiger, der mehr als sechs Monate im Kalenderjahr verheiratet ist und von seinem unbeschränkt steuerpflichtigen Ehegatten nicht dauernd getrennt lebt. Für Steuerpflichtige im Sinne des § 1 Abs. 4 ist die unbeschränkte Steuerpflicht des (Ehe-)Partners nicht erforderlich. Alleinverdiener ist auch ein Steuerpflichtiger mit mindestens einem Kind (§ 106 Abs. 1), der mehr als sechs Monate mit einer unbeschränkt steuerpflichtigen Person in einer anderen Partnerschaft lebt.

Voraussetzung ist, dass der (Ehe)Partner (§ 106 Abs. 3) bei mindestens einem Kind (§ 106

Abs. 1) Einkünfte von höchstens 4 400 Euro jährlich, sonst Einkünfte von höchstens 2 200 Euro jährlich erzielt.

Im Hinblick auf die behauptete Verfassungswidrigkeit der o. a. Bestimmung ist darauf hinzuweisen, dass zur Klärung verfassungsrechtlicher Bedenken ausschließlich der Verfassungsgerichtshof zuständig ist.

Was den behaupteten Verstoß gegen europarechtliche Grundsätze betrifft, ist vorweg festzuhalten, dass die direkten Steuern zwar in die Zuständigkeit der einzelnen Mitgliedstaaten fallen, diese ihre Zuständigkeit jedoch unter Wahrung des Gemeinschaftsrechtes auszuüben haben. Die im Gründungsvertrag der Europäischen Gemeinschaften (EGV), nunmehr in der Fassung des Vertrages von Amsterdam (EG), enthaltenen Grundfreiheiten – allgemeines Diskriminierungsverbot nach Art 6 EGV (nunmehr Art 12 EG), Freizügigkeit der Arbeitnehmer nach Art 48 EGV (nunmehr Art 39 EG), Niederlassungsfreiheit für selbständig Tätige und Unternehmer nach Art 52 EGV (nunmehr Art 43 EG) – sind daher auch im Einkommensteuerrecht zu beachten und unmittelbar anzuwenden.

Art 6 Abs. 1 EGV (bzw. 48 und 52 EGV) würde seinem Wortlaut nach nur Diskriminierungen aus Gründen der Staatsangehörigkeit verbieten. Der EuGH hat aber eine Rechtsprechung entwickelt, nach welcher unter den Anwendungsbereich des Art 6 EGV auch sogenannte versteckte Diskriminierungen fallen. Darunter ist eine solche Benachteiligung zu verstehen, die sich aus der Anknüpfung an andere Merkmale als an die Staatsangehörigkeit ergibt, wenn diese Merkmale vor allem auf Angehörige anderer Mitgliedstaaten zutreffen und somit im Ergebnis einer Diskriminierung nach der Staatsangehörigkeit nahe kommen (vgl. EuGH vom 26. 1. 1986, Rs 270/83, *avoir fiscal*).

In den Urteilen *Schumacker* (14. 2. 1995, C-279/93), *De Groot* (12. 12. 2002, C-385/00) und *Zurstrassen* (16. 5. 2000, C-87/99) hat der EuGH zum Ausdruck gebracht, dass einem Gemeinschaftsbürger durch die Ausübung der Arbeitnehmerfreizügigkeit oder der Niederlassungsfreiheit keine Nachteile bei der Besteuerung seines Einkommens dahin gehend entstehen sollen, dass seine persönlichen Verhältnisse weder im Wohnsitzstaat noch im Beschäftigungs-(Tätigkeits-)Staat berücksichtigt werden.

Unter diesem Gesichtspunkt ist zu beurteilen, ob Art 48 EGV der Bestimmung des § 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 entgegensteht, die die Gewährung des Alleinverdienerabsetzbetrages von der Voraussetzung abhängig macht, dass auch der Ehegatte unbeschränkt steuerpflichtig ist.

Mit einer vergleichbaren Problematik hatte sich der EuGH im Urteil *Zurstrassen* auseinander zu setzen. Es handelte sich hier um einen belgischen Staatsbürger, der in Luxemburg eine unselbständige Tätigkeit ausübte, praktisch das gesamte Haushaltseinkommen dort erzielte

(98 %) und dort auch einen Wohnsitz hatte, während seine nicht berufstätige Ehegattin und seine Kinder in Belgien verblieben. Unter dem Hinweis, die Ehegattin habe keinen Wohnsitz im Inland, verweigerte die luxemburgische Steuerbehörde die Zusammenveranlagung der Ehegatten und damit günstigere Besteuerung.

In seinem Urteil hat der EuGH zum Ausdruck gebracht, das Recht auf Freizügigkeit der Arbeitnehmer stehe der Anwendung einer luxemburgischen Vorschrift entgegen, die die Zusammenveranlagung von Ehegatten von der Voraussetzung abhängig macht, dass beide im Inland wohnen. Zwar gelte diese Vorschrift auch für Inländer, doch könnten Inländer diesem Erfordernis nach Ansicht des EuGH wesentlich leichter genügen als Staatsangehörige anderer Mitgliedstaaten, die sich in Luxemburg niedergelassen haben, um dort einer wirtschaftlichen Betätigung nachzugehen, und deren Familienangehörige häufiger außerhalb von Luxemburg wohnten. Als wesentlich wurde weiters der Umstand angesehen, dass nur Luxemburg die persönlichen Verhältnisse des Herrn Zurstrassen berücksichtigen konnte, da er nicht nur in diesem Staat wohnte, sondern überdies nahezu das gesamte berufliche Einkommen des Haushaltes (98 %) dort erzielt hat.

Im vom Bw. zitierten Urteil Schumacker, hat der EuGH ausgesprochen, Gebietsansässige und Gebietsfremde befänden sich im Hinblick auf die Berücksichtigung persönlicher Verhältnisse bei der Einkommensteuer nicht in einer vergleichbaren Situation. Grundsätzlich falle der Hauptteil der Einkünfte im Wohnsitzstaat an; daher sei es auch Sache des Wohnsitzstaates, diese persönlichen und familiären Umstände des Steuerpflichtigen zu berücksichtigen. Es sei daher nicht diskriminierend, wenn der Tätigkeitsstaat den gebietsfremden Steuerpflichtigen (beschränkt Steuerpflichtigen) jene Steuervergünstigungen, die sich aus der Berücksichtigung persönlicher Verhältnisse (z. B. Kinder, Ehe etc) ergäben, nicht gewähre. Anderes gilt hingegen nach dem genannten Urteil, wenn der Gebietsfremde in seinem Wohnsitzstaat keine nennenswerten Einkünfte erzielt. In einem solchen Fall hat der Wohnsitzstaat mangels eines dort zu versteuernden Einkommens keine Möglichkeit, die persönlichen und familiären Verhältnisse zu berücksichtigen. Daraus folgert der EuGH: Der Steuerpflichtige, der den **wesentlichen** Teil seiner Einkünfte im Tätigkeitsstaat erzielt, ist den im Tätigkeitsstaat ansässigen Personen vergleichbar. Ein solcher Gebietsfremder hat daher aufgrund des Gemeinschaftsrechtes Anspruch darauf, dass seine persönlichen und familiären Umstände bei der Besteuerung durch den Tätigkeitsstaat berücksichtigt werden.

Zur Beurteilung der Frage was unter dem „wesentlichen Teil der Einkünfte“ zu verstehen ist bzw. wo die Grenze zu ziehen ist, kann das Urteil des EuGH in der Rechtssache Gschwind (14. 9. 1999, Rs C-391/97) herangezogen werden. Darin hat der EuGH die in der Regelung des § 1a Abs. 3 dEStG – dem der § 1 Abs. 4 EStG nachgebildet ist – vorgesehene 90-%-Grenze als gemeinschaftskonform angesehen und ausdrücklich für zulässig erklärt: „Nach

allem ist Artikel 48 Absatz 2 des Vertrages dahin auszulegen, dass er der Anwendung einer Regelung eines Mitgliedstaats nicht entgegensteht, die gebietsansässigen Eheleuten eine Steuervergünstigung wie diejenige, die sich aus der Anwendung des Splitting-Verfahrens ergibt, gewährt, die Gewährung dieser Steuervergünstigung an gebietsfremde Eheleute jedoch davon abhängig macht, dass mindestens 90 % ihres Welteinkommens in diesem Staat der Steuer unterliegen oder, wenn dieser Prozentsatz nicht erreicht wird, dass ihre in diesem Staat nicht der Steuer unterliegenden ausländischen Einkünfte einen bestimmten Betrag nicht überschreiten, und damit die Möglichkeit offen hält, ihre persönliche Lage und ihren Familienstand in ihrem Wohnsitzstaat zu berücksichtigen."

Im gegenständlichen Fall hat der Bw. in seinem Wohnsitzstaat Deutschland Einkünfte von € 11.507,00 erzielt bzw. unterlagen nur 75 % (€ 57.791,88 von € 77.184,00) – und damit deutlich weniger als 90 % – seiner Einkünfte im Kalenderjahr 2004 der österreichischen Einkommensteuer. Wie aus dem Einkommensteuerbescheid des Finanzamtes E. hervorgeht, wurden den persönlichen Verhältnissen des Bw. – entsprechend den nach den Rechtsvorschriften dieses Staates vorgesehenen Modalitäten – Rechnung getragen (Anwendung des Splittingtarifs, Berücksichtigung des Kinderfreibetrags etc.). Es kann daher davon ausgegangen werden, dass die persönliche und familiäre Situation des Bw. in seinem Wohnsitzstaat (Mittelpunkt der Lebensinteressen) hinreichend berücksichtigt wurde.

Da eine Diskriminierung bzw. ein Verstoß gegen europarechtliche Grundsätze nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates damit nicht vorliegt, war die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 2. Oktober 2006