



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Beruf, Adresse, vom 1. August 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes A vom 20. Juli 2010 betreffend
Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2009 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

(Bemessungsgrundlagen und Abgaben **lt. Berufungsvorentscheidung** v.08.06.2011)

Entscheidungsgründe

Strittig ist, ob im gegenständlichen Fall zu Recht **beschränkte Steuerpflicht** iSd § 1Abs. 3 EStG 1988 von der Abgabenbehörde I. Instanz angenommen wurde.

Folgender **Sachverhalt** ist aufgrund der Aktenlage als erwiesen anzunehmen:

Der Berufungswerber (Bw.) hatte seinen Wohnsitz im Berufungszeitraum (2009) in Adresse1. Er ist mit Frau X in zweiter Ehe verheiratet. Der Bw. ist Dipl. Ing. auf dem Gebiet der Branche.

Kurzfristig war der Bw. **im Zeitraum von 6 Wochen** (von 01.09. bis 16.10.2009) als **Dienstnehmer bei der Fa. Y, Österreich**, beschäftigt. Während dieser Tätigkeit war der Bw. **Wochenpendler**, dh. er fuhr regelmäßig an den Wochenenden zu seiner zweiten Frau nach Deutschland heim. Die geltend gemachten Familienheimfahrten wurden auch vom Finanzamt bescheidmäßig anerkannt (Einkommensteuerbescheid vom 20.07.2010). Der Bw. erfüllt nicht die Grenzpendlereigenschaft.

In der **zunächst beim Finanzamt B.** (als aus seiner Sicht vermeintlich zuständigen Finanzamt) eingereichten **Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2009** wurden vom Bw. Sonderausgaben (Versicherungsprämien € 1.881,17, Darlehensrückzahlungen bzw. Zinsen € 3.806,96) sowie Steuerberaterkosten iHv € 150,00 sowie Unterhaltsleistungen für 4 Kinder geltend gemacht.

Aus der **Beilage zur Erklärung der Arbeitnehmerveranlagung (L 1) für das Jahr 2009** gehen folgende Angaben betreffend Kinder hervor:

	Kind1	KInd2	Kind3	Kind4
geb.am	000000	000001	000002	000003
Familienbeihilfenbezug	-----	-----	-----	<i>Ja ,in Deutschland (Mutter)</i>
Kinderfreibetrag für ein haushaltszugehöriges Kind	-----	-----	-----	€ 220 (erhöhter Kinderfreibetrag)
Kinderfreibetrag für ein nicht haushaltszugehöriges Kind	€ 132	€ 132	€132	-----
Unterhaltsleistungen				
Unterhaltsabsetzbetrag	01-12/09	01-12/09	01-12/09	-----

Am **21.03.2010** wurde der Akt **zuständigkeitshalber** an das C weitergeleitet (AS 10).

Im **Einkommensteuerbescheid 2009** des C- vom 20.07.2010 wurden zunächst die Sonderausgaben iHv € 730 ,00 sowie Steuerberaterkosten iHv. € 150,00 anerkannt.

In der **Berufung vom 01.08.2010** wurden folgende Punkte begehrt:

a) Sonderausgabenhöchstbetrag für 3 Kinder

b) Die Einschränkung auf Sonderausgaben auf den Betrag von € 730,00 sei nicht nachvollziehbar. Diese seien in der Steuererklärung unter Punkt 6.2 und 6.3. angegeben worden und in vollem Umfang abzugsfähig.

c) Außerdem werde Widerspruch gegen die Nichtberücksichtigung der Kinderfreibeträge und Unterhaltsleistungen eingelegt.

Zwischenzeitlich sei sein Wohnort in Deutschland. Die neue Anschrift laute: Adresse2.

Eine durchgeführte **Meldeamtsanfrage des Finanzamtes** verlief hinsichtlich eines österreichischen Wohnsitzes negativ (Zentrales Melderegister - keine Daten vorhanden).

Im **Vorhalt des Finanzamtes vom 03.12.2010** (Frist bis 13.01.2011) wurde auf die Möglichkeit hingewiesen, einen **Antrag gemäß § 1 Abs. 4 EStG 1988 (Option auf unbeschränkte Steuerpflicht)** zu stellen. Um Vorlage des Formulars E 9 (Bescheinigung) wurde ersucht. Mangels Option könnten Sonderausgaben nur mit Inlandsbezug gewährt werden.

In der **Berufungsvorentscheidung vom 08.06.2011** wurden die geltend gemachten Sonderausgaben nicht anerkannt. In der gesonderten Bescheidbegründung wurde vom Finanzamt Folgendes ausgeführt:

Nachdem der Vorhalt vom 03.12.2010 vom Bw. nicht beantwortet worden sei, werde die Berufung nunmehr erledigt. Da sich der Bw. im Inland im Jahre 2010 (Anmerkung des Referenten: wohl 2009 gemeint) weniger als 6 Monate aufgehalten hätte und er auch in Österreich über keinen Wohnsitz verfüge, gelte der Bw. als beschränkt Steuerpflichtiger. Diesen Personen stünden keine Sonderausgaben (ausgenommen jene mit Inlandsbezug), keine Sonderausgabenhöchstbeträge, kein Unterhaltsabsetzbetrag und auch kein Kinderfreibetrag zu. Die bisher zu Unrecht gewährten Sonderausgaben würden daher wiederum storniert. Die Berufung musste daher als unbegründet abgewiesen werden.

Im **Vorlageantrag vom 14.06.2011** wurde vom Bw. Folgendes ausgeführt:

Es habe sich zwischen dem Einkommensteuerbescheid und dem heutigen Tag keine Änderung ergeben. Schon in der Steuererklärung sei schon bekannt gegeben worden, dass er sich

weniger als 6 Monate in Österreich aufgehalten habe. Somit liege kein Grund für eine Änderung des Einkommensteuerbescheides vor.

Im **Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates vom 11.07.2011** wurde der Bw. zwecks Klärung des Sachverhaltes um Beantwortung folgender Punkte ersucht:

- a) *Zustellprobleme, aktuelle Zustelladresse (Behauptung, dass der Vorhalt des Finanzamtes C. den Bw. nie „erreicht“ hätte).*
- b) *Wohnanschrift während der Beschäftigung bei der Fa. Y-; Antwort des Bws.: Unterkunft bei Familie D;*
- c) *Angaben zu den nicht haushaltzugehörigen Kinder S., M., und Si. W. aus geschiedener erster Ehe sowie zu J. L., welche im gemeinsamen Haushalt in aufrechter Ehe in Deutschland lebt;*

Weiters wurden **folgende Antworten** vom Bw. getätigt:

Die Sonderausgaben seien in Deutschland angefallen. Es sei von ihm auch niemals behauptet worden, dass die Sonderausgaben in Österreich angefallen seien. Die Wahrscheinlichkeit, dass Sonderausgaben in Österreich bei einer nur 6 wöchigen Beschäftigung anfallen würden, sei gegen „Null“ gehend. Unverständlich sei, warum nach einem Jahr der Bescheid im Juni 2011 geändert werde. Weiters erstaune den Bw. sehr, dass es für ihn keinen Unterhaltsabsetzbetrag gebe. Sind Kinder außerhalb Österreichs Kinder zweiter Klasse? Für die bei seiner geschiedenen Frau lebenden Kinder sei es vollkommen gleichgültig, aus welchem Land und von welchem Arbeitgeber die Bezahlung erfolge, er hätte den festgelegten Unterhalt zu leisten. Auch das in seiner Familie lebende Kind sei zu ernähren, ob es nun in Österreich oder in einem anderen Land dieser Welt lebe. Passt dies alles noch mit dem Gedanken der EU zusammen? Es werde nochmals um Überprüfung des Berufungsbegehrens ersucht.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 1 EStG 1988 lautet (auszugsweise):

....

(2) *Unbeschränkt steuerpflichtig sind jene natürlichen Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte.*

(3) *Beschränkt steuerpflichtig sind jene natürlichen Personen, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die beschränkte Steuerpflicht erstreckt sich nur auf die im § 98 EStG 1988 aufgezählten Einkünfte.*

....

§ 26 Abs. 1 u. 2 BAO lautet:

§ 26. (1) Einen Wohnsitz im Sinn der Abgabenvorschriften hat jemand dort, wo er eine Wohnung innehalt unter Umständen, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird.

(2) Den gewöhnlichen Aufenthalt im Sinn der Abgabenvorschriften hat jemand dort, wo er sich unter Umständen aufhält, die erkennen lassen, dass er an diesem Ort oder in diesem Land nicht nur vorübergehend verweilt. Wenn Abgabenvorschriften die unbeschränkte Abgabepflicht an den gewöhnlichen Aufenthalt knüpfen, tritt diese jedoch stets dann ein, wenn der Aufenthalt im Inland länger als sechs Monate dauert. In diesem Fall erstreckt sich die Abgabepflicht auch auf die ersten sechs Monate. Das Bundesministerium für Finanzen ist ermächtigt, von der Anwendung dieser Bestimmung bei Personen abzusehen, deren Aufenthalt im Inland nicht mehr als ein Jahr beträgt, wenn diese im Inland weder ein Gewerbe betreiben noch einen anderen Beruf ausüben.

Die Anknüpfung bei der **beschränkten Steuerpflicht** erfolgt nicht nach dem Wohnsitz-, sondern nach dem Territorialitätsprinzip. Im Mittelpunkt stehen die Einkünfte des beschränkt Steuerpflichtigen, seine persönlichen Verhältnisse treten in den Hintergrund (Doralt/Ruppe, Steuerrecht, Bd. 1, 7.Auflage, S. 284).

Wohnung/Wohnsitz ?

Steuerrechtlich ist das Bestehen eines Wohnsitzes stets an die objektive Voraussetzung der Innehabung einer Wohnung geknüpft. Innehaben bedeutet, über eine Wohnung tatsächlich oder rechtlich verfügen zu können, sie also jederzeit für den eigenen Wohnbedarf benutzen zu können. Maßgeblich ist die tatsächliche Gestaltung der Dinge. Um einen Wohnsitz iSd Abgabenvorschriften zu begründen, bedarf es daher nur der tatsächlichen Verfügungsgewalt

über bestimmte Räumlichkeiten, die nach der Verkehrsauffassung zum Wohnen geeignet sind, also ohne wesentliche Änderung jederzeit zum Wohnen benutzt werden können und ihrem Inhaber nach Größe und Ausstattung ein den persönlichen Verhältnissen entsprechendes Heim bieten.

Das Innehaben einer Wohnung muss unter Umständen, die darauf schließen lassen, dass der Steuerpflichtige sie beibehalten und benutzen wird, sein. Dies drückt sich ua gravierend in einem Zeitmoment aus, das sich auf die in Betracht kommende Wohnsitzbegründung bezieht. Als Anhaltspunkt kann auf die Sechsmonatsfrist des Aufenthaltstatbestandes (§ 26 Abs. 2 BAO) abgestellt werden; entscheidend ist dabei, ob die ursprüngliche Absicht auf einen längeren Aufenthalt als sechs Monate gerichtet war. Eine zB auf fünf Monate gemietete Wohnung begründet demnach keinen Wohnsitz (*Mietet ein in Deutschland ansässiger Schilehrer für nur 2 bis 3 Monate ein Zimmer im Inland, so kann nicht von der Begründung eines Wohnsitzes gesprochen werden (vgl. Taxguide 2011/37/2100 ,Leitsatz).*

Unter "**Wohnung**" sind eingerichtete, zum Wohnen bestimmte Räume zu verstehen, die den Verhältnissen des Steuerpflichtigen angemessen sind, sodass sie ihm ein entsprechendes Heim bieten können. Räumlichkeiten, die nur vorübergehend und notdürftig Unterkunft gewähren, gelten nicht als Wohnung; dabei sind die Gesamtumstände von Bedeutung. Die polizeiliche Meldung ist nicht entscheidend, sie hat allenfalls Indizwirkung. **Keine "Wohnung"** ist hingegen eine Schlafstelle am Arbeitsort, die mit anderen Arbeitnehmern geteilt wird (vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Tz 10 bis 11 zu § 1 EStG 1988; Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, Wien 1993, Tz 11 zu § 1 EStG 1988; sowie die dort zitierte Judikatur).

Keine Wohnung sind Mannschaftsunterkünfte oder Schlafstellen am Arbeitsort, Jagdhütten und Bootshäuser sowie nicht ortsfeste Unterkünfte z.B. Campingmobil, Wohnwagen (vgl. Doralt, EStG, 9.Auflage, § 1 Tz 10 m.w.H.).

Aus diesen Ausführungen ergibt sich für den konkreten Fall, dass **ein Wohnsitz des Bws. in Österreich nicht** begründet wurde.

Gewöhnlicher Aufenthalt?

Eine natürliche Person kann zwar mehrere Wohnsitze, aber **nur einen gewöhnlichen Aufenthalt** haben (VwGH 2007/15/0055). Der gewöhnliche Aufenthalt ist - ebenso wie der Wohnsitz - rein nach objektiven Merkmalen zu prüfen; die subjektive Absicht ist nicht

entscheidend. Die Beurteilung stellt auch nicht auf den Mittelpunkt der Lebensinteressen ab (VwGH 98/15/0016).

Der gewöhnliche Aufenthalt setzt eine längere, jedoch nicht ständige Anwesenheit voraus; erforderlich ist eine gewisse sachlich-räumliche Beziehung zum Aufenthaltsort (VwGH 31.3.1992, 87/14/0096).

Der gewöhnliche Aufenthalt kann nicht der Arbeitsort (Österreich) sein, wenn sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen nach wie vor im Ausland befindet und man nur an Arbeitstagen im Inland verweilt und lediglich wirtschaftliche Bindungen zu Österreich besitzt. 'Selbst wenn man zur Begründung des Aufenthaltes im Sinne der bezogenen Gesetzesstelle nicht ununterbrochene körperliche Anwesenheit während sechs Monaten verlangte...', wäre dazu doch erforderlich, dass die Anwesenheit, um von einem Aufenthalt i.S.d. § 26 Abs. 2 BAO sprechen zu können, über die bloße körperliche Anwesenheit hinaus in einer stärkeren sachlichen und räumlichen Beziehung zum Aufenthaltsort bzw. Inland steht als dies bei einem nur vorübergehenden Verweilen der Arbeiterinnen in Österreich, bloß an Arbeitstagen zum Zwecke der Arbeitsleistung in dem zum Arbeitgeber des Bws. bestehenden Dienstverhältnis, der Fall ist (vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz, § 1 Rz 21 mit Hinweis auf das Erkenntnis des VwGH v. 14.4.1972, 457/71). Eine solche stärkere sachliche und räumliche Beziehung hat der Bw. nicht behauptet.

Weder durch das Beschäftigungsverhältnis von 6 Wochen (kurzfristige Beschäftigung in Österreich bei der Fa. Y.) noch durch die damit in Verbindung stehende Aufenthaltsmöglichkeit bei der Familie D. (vgl. Vorhaltsbeantwortung v. 20.07.2011) wurde ein gewöhnlicher Aufenthalt i.S.d. § 26 BAO oder gar ein Wohnsitz begründet.

Eine **betriebliche** Bindung an den Arbeitsort, die **allenfalls** einen **gewöhnlichen Aufenthalt** begründet hätte, liegt nicht vor.

Nachdem weder ein Wohnsitz noch gewöhnlicher Aufenthalt des Bw. im Inland vorliegt, sind die Voraussetzungen des § 1 Abs. 2 EStG 1988 (unbeschränkte Steuerpflicht) **nicht** gegeben.

Es war daher zu Recht vom Vorliegen der **beschränkten Steuerpflicht des Bws. in Österreich** (§ 98 Abs. 1 Z 4EStG 1988- Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit § 25 EStG 1988) auszugehen. Das zuständige Finanzamt Gmunden-Vöcklabruck hat gemäß § 57 BAO (jenes Finanzamt ist örtlich zuständig, dem die Erhebung der Abgaben des zur Abfuhr der Lohnsteuer Verpflichteten obliegt –siehe AbgÄG 2004, BGBL I 2004/180 ab 1.2.2005 in Vbdg. mit § 323 Abs. 17 BAO) den Einkommensteuerbescheid 2009 zu Recht erlassen.

Berufungspunkt Unterhaltsleistungen:

Für **Unterhaltsleistungen** gilt folgendes:

1. *Unterhaltsleistungen für ein Kind sind durch die Familienbeihilfe sowie gegebenenfalls den Kinderabsetzbetrag gemäß § 33 Abs. 4 Z 3 lit. a und c abgegolten, und zwar auch dann, wenn nicht der Steuerpflichtige selbst, sondern sein mit ihm im gemeinsamen Haushalt lebender (Ehe)Partner (§ 106 Abs. 3) Anspruch auf diese Beträge hat.*
2. *Leistungen des gesetzlichen Unterhalts für ein Kind, das nicht dem Haushalt des Steuerpflichtigen zugehört und für das weder der Steuerpflichtige noch sein mit ihm im gemeinsamen Haushalt lebender (Ehe)Partner Anspruch auf Familienbeihilfe hat, sind durch den Unterhaltsabsetzbetrag gemäß § 33 Abs. 4 Z 3 lit. b abgegolten.*
3. *Unterhaltsleistungen für den (Ehe)Partner (§ 106 Abs. 3) sind durch den Alleinverdienerabsetzbetrag abgegolten.*
4. *Darüber hinaus sind Unterhaltsleistungen nur insoweit abzugsfähig, als sie zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden. Ein Selbstbehalt (Abs. 4) auf Grund eigener Einkünfte des Unterhaltsberechtigten ist nicht zu berücksichtigen.*

(Verfassungsbestimmung) Unterhaltsleistungen an volljährige Kinder, für die keine Familienbeihilfe ausbezahlt wird, sind außer in den Fällen und im Ausmaß der Z 4 weder im Wege eines Kinder- oder Unterhaltsabsetzbetrages noch einer außergewöhnlichen Belastung zu berücksichtigen.

Diese Bestimmung des § 34 Abs. 7 EStG 1988 ist im gegenständlichen Fall nicht anzuwenden:

Gemäß **§ 102 Abs. 2 EStG 1988** gilt bei der **Veranlagung beschränkt Steuerpflichtiger** Folgendes....

Z 3. Die **§§ 34, 35, 38, 41 und 105 EStG 1988** sind **nicht** anwendbar.

Gleiches muss wohl für den Unterhaltsabsetzbetrag bzw. auch den Kinderfreibetrag (abhängig vom Unterhaltsabsetzbetrag –seit der Veranlagung 2009) gelten.

Hinzurechnungsbestimmung § 102 Abs. 3 EStG 1988 (vgl. auch VfGH B 2062/06

v.25.09.2007, in dem die Verfassungsmäßigkeit dieser Bestimmung geprüft und als verfassungskonform eingestuft wurde):

Nach der maßgeblichen Bestimmung des § 102 Abs. 3 erster Satz EStG 1988 ist die Einkommensteuer bei beschränkt Steuerpflichtigen gem. § 33 Abs. 1 mit der Maßgabe zu berechnen, dass dem Einkommen ein Betrag von 8.000 Euro hinzuzurechnen ist.

Diese durch das Abgabenänderungsgesetz 2004, BGBl. I Nr. 180/2004, eingeführte Regelung ist erstmalig bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2005 anzuwenden, wobei in den Erläuterungen zur Regierungsvorlage, 686 BlgNR XXII. GP, Folgendes ausgeführt ist:

"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 € 10.000,00 steuerfrei. Nach dem bis 2004 geltenden Tarifsystem war dagegen lediglich für die ersten € 3.640,00 keine Einkommensteuer angefallen, wobei sich aber für unbeschränkt Steuerpflichtige durch den Abzug des allgemeinen Steuerabsetzbetrages ein steuerfreies Existenzminimum von im Jahre 2004 ebenfalls schon ungefähr € 10.000,00 ergab. Im neuen Tarifsystem ist der allgemeine Steuerabsetzbetrag entfallen, dieser wurde vielmehr in den Tarif eingearbeitet.

Im Zusammenhang mit der Neuregelung der beschränkten Steuerpflicht durch das Abgabenänderungsgesetz 2004 wird auf Atzmüller/Herzog/Mayr, RdW 2004/581, Lang, SWI 2005, 156, Kofler, JAP 2004/2005/35, sowie auf Hofstätter-Reichel, Die Einkommensteuer - Kommentar, § 102 Tz 4, verwiesen. Der Hinzurechnungsbetrag bewirkt demnach, dass bei beschränkt Steuerpflichtigen nur (inländische) Einkommen bis € 2.000,00 steuerfrei bleiben. Dabei ist der Regelungsinhalt des § 102 Abs. 3 EStG 1988 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 Steuerpflicht ergänzend zu § 33 Abs. 1 EStG 1988 hinzutritt.

Der Hinzurechnungsbetrag wurde durch das Steuerreformgesetz 2009 , BGBI I Nr.26/2009 mit Wirksamkeit ab der Veranlagung für das Jahr 2009 auf 9.000 € (bisher € 8.000) erhöht (vgl. SWI 2011/8 ,366 ff).

Ob Unterhaltsleistungen an Kinder - in welcher Form auch immer (als außergewöhnliche Belastung, Unterhaltsabsetzbetrag oder Kinderfreibetrag) – steuerlich in Deutschland , dem Wohnsitzstaat des Bws, zustehen, ist nach der deutschen Rechtslage zu prüfen (vgl. Jahressteuergesetz 2008, BGBI I ,3150 ,§ 1a dEStG 2002). In diesem Verfahren spielt dies nach der anzuwendenden österreichischen Rechtslage aber keine Rolle.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen bzw. abzuändern.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Linz, am 26. September 2011