



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des , Arbeiter, geb. am XX., Z. whft., vertreten durch Dkfm. Ernst Unger, Steuerberater & Wirtschaftsprüfer, 7400 Oberwart, Linkes Pinkaufer 45, vom 3. Mai 2006 gegen die Einkommensteuerbescheide (Arbeitnehmerveranlagung) für die Jahre 2004 und 2005 des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart, vom 19. Oktober 2005 entschieden:

Spruch:

Den Berufungen wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) ist ungarischer Staatsbürger und hat seit dem Jahre 1994 berufsbedingt in Österreich einen Zweitwohnsitz, an dem er auch behördlich gemeldet ist. In den Berufungsjahren 2004 und 2005 bezog er im Inland auf Grund einer Anstellung als Maler Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit. Seine Ehegattin erzielte in Ungarn als Angestellte der Gemeinde P. nur geringe Einkünfte (Jahreseinkommen ca. 1.860,-- €).

Der Bw. erhab durch seinen steuerlichen Vertreter gegen die vom Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart erlassenen Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2004 und 2005 vom 21.04.2006 form- und fristgerecht Berufung (Schriftsatz vom 3.5.2006), weil der Bw. durch den EU-Beitritts Ungarns im Mai 2004 Anspruch auf einen Alleinverdienerabsetzbetrages

(AVAB) für seine im gemeinsamen Haushalt in Ungarn lebende Ehegattin gemäß § 33 Abs. 4 Ziff. 1 EStG habe.

Das Finanzamt wies dieses Begehrten mit Berufungsvorentscheidung vom 12.5.2006 als unbegründet ab. Der AVAB stehe dem Bw., der auf Grund seines Wohnsitzes und gewöhnlichen Aufenthaltes im Inland gemäß § 1 Abs. 2 EStG unbeschränkt steuerpflichtig ist, nicht zu, weil seine Ehegattin nicht der unbeschränkten Steuerpflicht in Österreich unterworfen sei.

Dagegen brachte der steuerliche Vertreter des Bw. fristgerecht einen Vorlageantrag (24.5.2006) mit der Begründung ein, dass es nach dem EU-Diskriminierungsverbot unzulässig ist, dem Bw. den AVAB deshalb zu versagen, weil sich der gemeinsame Haushalt mit der Ehegattin in Ungarn befindet.

Über die Berufung wurde erwogen:

In Streit steht die Rechtsfrage, ob der gemäß § 1 Abs. 2 EStG unbeschränkt steuerpflichtige Bw. auf Grund des Gemeinschaftsrechtes einen Anspruch auf den AVAB für seine beschränkt steuerpflichtige Ehegattin hat.

Alleinverdiener im Sinne des § 33 Abs. 4 Ziffer 1 EStG ist ein Steuerpflichtiger, der mehr als sechs Monate im Kalenderjahr verheiratet ist, und von seinem unbeschränkt steuerpflichtigen Ehegatten nicht dauernd getrennt lebt. Für beschränkt Steuerpflichtige anderer EU und EWR-Staaten, die die unbeschränkte Steuerpflicht gemäß § 1 Abs. 4 EStG beantragt haben, ist die unbeschränkte Steuerpflicht des Ehegatten nicht notwendig.

Der Bw. hat zwar zu mehr als 90% in Österreich steuerpflichtige Einkünfte erzielt. Eine Option in eine unbeschränkte Steuerpflicht im Sinne des § 1 Abs. 4 EStG ist aber ausgeschlossen, weil der Bw. auf Grund seines Wohnsitzes im Inland bereits gemäß § 1 Abs. 2 EStG unbeschränkt steuerpflichtig ist.

1. Prüfung eines Verstoßes gegen das Diskriminierungsverbot i.V.m. der Grundfreiheit der Arbeitnehmerfreizügigkeit gem. Artikel 39 EGV und der Freizügigkeit des Aufenthaltes gem. Art. 18 EGV

Vorweg ist festzustellen, dass die direkten Steuern grundsätzlich in die Zuständigkeit der einzelnen Mitgliedstaaten fallen. Der EuGH hat jedoch wiederholt darauf hingewiesen, dass diese ihre Zuständigkeit unter Wahrung des Gemeinschaftsrechtes auszuüben haben. Die im Gründungsvertrag der Europäischen Gemeinschaften enthaltenen Grundfreiheiten sind daher auch im Einkommensteuerrecht zu beachten (vgl. ua. EuGH 14.2.1995, Rs C-279/93, Schumacker).

Weiters ist festzustellen, dass die Grundfreiheiten im EGV unmittelbar anzuwenden sind, d.h., der einzelne kann sich gegenüber dem Mitgliedstaat darauf berufen, selbst wenn keine

näheren Vorschriften aufgrund von sekundärem Gemeinschaftsrecht vorliegen. Hierzu ist anzumerken, dass unmittelbares Gemeinschaftsrecht auch von den nationalen Verwaltungsbehörden, somit auch vom Finanzamt und vom UFS, zu beachten ist (vgl. Verwaltungsgerichtshof vom 21.6.1999, 97/17/0501-503). So hat der EuGH etwa im Urteil vom 29. April 1999, Rs C-224/97, Ciola, Randnummern 26 ff, festgestellt, dass die Bestimmungen des Vertrages zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft in der Rechtsordnung jedes Mitgliedstaates unmittelbar gänzlich und das Gemeinschaftsrecht dem nationalen Recht vorgehe. Sie erzeugten daher Rechte zugunsten der Betroffenen, die die nationalen Behörden zu achten und zu wahren hätten, sodass ihnen entgegenstehende Bestimmungen des innerstaatlichen Rechts aus diesem Grunde unanwendbar würden. So unterliegen zum einen nicht nur die nationalen Gerichte, sondern auch alle Träger der Verwaltung einschließlich der Gemeinden und der sonstigen Gebietskörperschaften der Verpflichtung, jede entgegenstehende Bestimmung des nationalen Rechts unangewendet zu lassen.

Die Vertragsbestimmungen über die Freizügigkeit und die zu ihrer Durchführung erlassenen Maßnahmen sind nach der ständigen Rechtsprechung des EuGH nicht auf Tätigkeiten anzuwenden, die keine Berührung mit irgendeinem der Sachverhalte aufweisen, auf die das Gemeinschaftsrecht abstellt, und die mit keinem relevanten Element über die Grenzen eines Mitgliedstaates hinausweisen. Jedoch fällt nach dieser Rechtsprechung jeder Gemeinschaftsbürger, der von seinem Recht auf Freizügigkeit der Arbeitnehmer Gebrauch gemacht und in einem anderen Mitgliedstaat eine Berufstätigkeit ausgeübt hat, unabhängig von seinem Wohnort und seiner Staatsangehörigkeit unter die Vertragsbestimmungen (vgl. EuGH-Urteil vom 26. Jänner 1999, Rs C-18/95, Terhoeve, Randnummern 25 und 26).

Da der Berufungswerber in den Streitjahren in Österreich berufstätig war und zu diesem Zwecke in Österreich auch einen Zweitwohnsitz hatte, sich sein Familienwohnsitz gemeinsam mit seiner Ehegattin aber in Ungarn (P) befand, konnte er sich somit auf Artikel 39 und Artikel 18 EGV berufen.

Es war daher zu prüfen, ob § 33 Abs. 4 Z 10 EStG hinsichtlich des Tatbestandsmerkmals "von seinem unbeschränkt steuerpflichtigen Ehegatten" gegen Artikel 39 oder Artikel 18 EGV verstößt oder nicht.

Artikel 39 EGV lautet:

- (1) *Innerhalb der Gemeinschaft ist die Freizügigkeit der Arbeitnehmer gewährleistet.*
- (2) *Sie umfasst die Abschaffung jeder auf der Staatsangehörigkeit beruhenden unterschiedlichen Behandlung der Arbeitnehmer der Mitgliedstaaten in Bezug auf Beschäftigung, Entlohnung und sonstige Arbeitsbedingungen.*
- (3) *Sie gibt - vorbehaltlich der aus Gründen der öffentlichen Ordnung, Sicherheit und*

Gesundheit gerechtfertigten Beschränkungen - den Arbeitnehmern das Recht,

- a) sich um tatsächlich angebotene Stellen zu bewerben;*
- b) sich zu diesem Zweck im Hoheitsgebiet der Mitgliedstaaten frei zu bewegen;*
- c) sich in einem Mitgliedstaat aufzuhalten, um dort nach den für die Arbeitnehmer dieses Staates geltenden Rechts- und Verwaltungsvorschriften eine Beschäftigung auszuüben;*
- d) nach Beendigung einer Beschäftigung im Hoheitsgebiet eines Mitgliedstaats unter Bedingungen zu verbleiben, welche die Kommission in Durchführungsverordnungen festlegt.*

(4) Dieser Artikel findet keine Anwendung auf die Beschäftigung in der öffentlichen Verwaltung.

Gemäß Artikel 18 EGV hat jeder Unionsbürger das Recht, sich im Hoheitsgebiet der Mitgliedstaaten vorbehaltlich der in diesem Vertrag und in den Durchführungsverordnungen vorgesehenen Beschränkungen und Bedingungen frei zu bewegen und aufzuhalten.

Artikel 39 EGV enthält seinem Wortlaut nach lediglich ein absolutes Diskriminierungsverbot in Bezug auf Beschäftigung, Entlohnung und sonstige Arbeitsbedingungen aufgrund der Staatsbürgerschaft.

Die Bestimmung über den AVAB gemäß § 33 Abs. 4 Z 1 EStG erscheint prima vista nicht gegen die Grundfreiheit der Arbeitnehmerfreizügigkeit zu verstößen, weil ein AVAB jedem unbeschränkt steuerpflichtigen Staatsangehörigen eines Mitgliedstaates der Europäischen Union zusteht, dessen (Ehe-)Partner ebenfalls in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig ist; also in Österreich einen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt hat.

Der EuGH betrachtet steuerliche Maßnahmen aber selbst dann als diskriminierend, wenn zwar eine steuerliche Vorschrift nicht unmittelbar an die Staatsangehörigkeit anknüpft, aber die Gefahr besteht, dass sich eine steuerliche Regelung besonders zum Nachteil von Staatsangehörigen anderer Mitgliedstaaten auswirkt. Die Vorschriften über die Gleichbehandlung verbieten daher nicht nur offensichtliche Diskriminierungen aufgrund der Staatsangehörigkeit, sondern auch alle versteckten Diskriminierungen, die durch die Anwendung anderer Unterscheidungsmerkmale tatsächlich zum gleichen Ergebnis führen könnten (vgl. zB Urteil vom 14. Februar 1995, Rs C-279/93, Schumacker, Randnummer 26).

Darüber hinaus hat der EuGH in seiner jüngeren Rechtsprechung das Diskriminierungsverbot zu einem Beschränkungsverbot erweitert. Danach sollen sämtliche Vertragsbestimmungen über die Freizügigkeit den Gemeinschaftsangehörigen die Ausübung jeder Art von Berufstätigkeit im gesamten Gebiet der Gemeinschaft erleichtern und stehen Maßnahmen entgegen, die die Gemeinschaftsangehörigen benachteiligen könnten, wenn sie im Gebiet eines anderen Mitgliedstaates eine wirtschaftliche Tätigkeit ausüben wollen. Vorschriften, die einen Staatsangehörigen eines Mitgliedstaates daran hindern oder davon abhalten, sein Herkunftsland zu verlassen, um von seinem Recht auf Freizügigkeit Gebrauch zu machen, stellen daher eine Beschränkung dieser Freiheit dar, auch wenn sie unabhängig von der Staatsangehörigkeit der betroffenen Arbeitnehmer Anwendung finden.

Weiters ist zu prüfen, ob das jedem Unionsbürger zuerkannte Recht, sich im Hoheitsgebiet der Mitgliedstaaten frei zu bewegen und aufzuhalten durch eine offensichtliche oder versteckte Diskriminierung beeinträchtigt wird. Eine ungerechtfertigte Benachteiligung bei der Ausübung der Aufenthaltsfreiheit gem. Art. 18 EGV könnte darin bestehen, dass unbeschränkt Steuerpflichtigen, die in einem anderen EU-Staat ihren gemeinsamen Haushalt mit dem (Ehe-)Partner haben, kein AVAB zusteht, weil in diesem Fall, der (Ehe-)Partner nicht unbeschränkt steuerpflichtig ist.

Da der Bw den wesentlichen Teil seiner Einkünfte in Österreich bezieht, kann Ungarn als Wohnsitzstaat seine persönlichen und familiären Verhältnisse nicht bei der Besteuerung berücksichtigen. Der Bw hat aber in diesem Fall unmittelbar aus dem Gemeinschaftsrecht Anspruch darauf, dass bei der Besteuerung in Österreich seine persönliche und familiäre Lage in gleicher Weise, wie bei einem unbeschränkt Steuerpflichtigen, der im Inland den gemeinsamen Familienwohnsitz mit dem (Ehe-)Partner hat, berücksichtigt werden und ihm die selben Steuervergünstigungen gewährt werden (*EuGH, C279/93, Schuhmacker*). Noch deutlicher ist das Urteil des EuGH, C 87/99, Zurstrassen: Eine nationale Regelung verstößt gegen Gemeinschaftsrecht, wenn sie eine steuerliche Vergünstigung von der Voraussetzung abhängig macht, dass beide Ehegatten im Inland wohnen und deshalb diese Vergünstigung einem Arbeitnehmer verweigert, der im Inland wohnt und dort nahezu das gesamte Einkommen erzielt, weil seine Ehegattin in einem anderen Mitgliedstaat wohnt.

Eine Maßnahme, die die Freizügigkeit der Arbeitnehmer oder die Freizügigkeit des Aufenthaltes beeinträchtigt, ist nach der Rechtsprechung des EuGH nur dann zulässig, wenn sie einen berechtigten Zweck verfolgt, der mit dem Vertrag vereinbar ist, und aus zwingenden Gründen des Allgemeininteresses gerechtfertigt ist. In einem derartigen Fall muss die Anwendung einer solchen Maßnahme auch geeignet sein, die Verwirklichung des in Rede stehenden Zweckes zu gewährleisten, und darf nicht über das hinausgehen, was zur Erreichung des Zweckes erforderlich ist (vgl. z.B. Urteil vom 17. März 2005, Rs C-109/04, Kranemann, Randnummer 33). Ein derartiger Rechtfertigungsgrund ist im gegenständlichen Fall nicht erkennbar.

Im Lichte der obzitierten Rechtsprechung des EuGH besteht aus der Sicht des unabhängigen Finanzsenates kein Zweifel an der Gemeinschaftswidrigkeit des § 33 Abs. 4 Z 1 lit. EStG hinsichtlich der Tatbestandsvoraussetzung "unbeschränkt steuerpflichtiger Ehegatte". Im Sinne der sog. "acte-clair" Doktrin bedurfte es zur Beurteilung dieser Frage auch keiner Vorabentscheidung des EuGH (vgl. Schweitzer/Hummer, Europarecht, 5. Auflage, Rz 529), weil diese Rechtsfrage durch die vorzitierten Urteile (Schumaker und Zurstrassen) des EuGH bereits eindeutig geklärt ist.

In unmittelbarer Anwendung des Gemeinschaftsrechtes war dem Bw. für seine im gemeinsamen Haushalt in Ungarn lebende Ehegattin somit der AVAB zu gewähren.

Zum Veranlagungsjahr 2004 ist anzumerken, dass Ungarn erst seit 1.5.2004 Mitglied der Europäischen Union war. Durch den unterjährigen EU-Beitritt wurde der Tatbestand des § 33 Abs. 4 Z 1 EStG gänzlich erfüllt, weil Alleinverdiener ein Steuerpflichtiger ist, der mehr als sechs Monate im Kalenderjahr verheiratet ist und von seinem "unbeschränkt steuerpflichten" Ehegatten nicht dauernd getrennt lebt. Im Jahr 2004 war der Bw. bereits in seiner Eigenschaft als Unionsbürger länger als sechs Monate verheiratet und in gemeinsamen Haushalt mit seiner Ehegattin. Dem Tatbestandsmerkmal der "unbeschränkten Steuerpflicht" der Ehegattin wird durch das Gemeinschaftsrecht (Art. 12 i.V.m. Art. 18 und 39 EGV) derogiert.

2. Prüfung einer unbeschränkten Steuerpflicht der Ehegattin kraft abgeleitetem Wohnsitzes

Gemäß § 3 der Zweitwohnsitz-Verordnung, BGBl. II 528/2003, begründet eine Benutzung des inländischen Wohnsitzes des unbeschränkt steuerpflichtigen (Ehe-)Partners, von dem der Abgabepflichtige nicht dauernd getrennt lebt, auch einen zur unbeschränkten Steuerpflicht führenden Wohnsitz des anderen (Ehe-)Partners.

Der Wohnsitz iSd VO kann nämlich für beide Ehegatten, die in aufrechter Ehe leben, immer nur einheitlich beurteilt werden. Benutzt daher auch nur ein Ehegatte die Wohnung im Inland länger als 70 Tage, dann ergibt sich daraus für beide Ehegatten eine unbeschränkte Steuerpflicht. (Doralt, EStG⁹, § 1 TZ 27/18 mwH.).

Jedenfalls liegt eine unbeschränkte Steuerpflicht der Ehegattin dann vor, wenn sie den in Österreich gelegenen Zweitwohnsitz des Bw. benutzen durfte und für ihren gelegentlichen Wohnbedarf auch benutzt hat (VwGH, E. 3.11.2005, 2002/15/0102; ARD 5663/11/2006). Es liegt innerhalb der allgemeinen Lebenserfahrung, dass die Ehegattin auch die Zweitwohnung ihres Ehemannes benutzen durfte und fallweise auch benutzt haben wird. Ein gegenteiliger Sachverhalt wäre atypisch und ist im Verwaltungsakt durch nichts indiziert, sodass das Tatbestandsmerkmal der "unbeschränkten Steuerpflicht der Ehegattin im Sinne des § 33 Abs. 4 Z 1 EStG ohnehin erfüllt wäre.

Der Bw. hatte daher in den Veranlagungsjahren 2004 und 2005 in jedem Fall Anspruch auf den AVAB. Seinem Begehrten war daher Folge zu geben.

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Wien, am 5. September 2006