



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
SENAT 4

GZ. RV/2847-W/06

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., Deutschland, vom 1. Dezember 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 10. November 2005 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2003 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Höhe der Nachforderung an Einkommensteuer beträgt: Euro 1.138,28

Die Bemessungsgrundlagen sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Bw. ist seit 1988 in Österreich am BRG.R. im Bundesdienst als Lehrerin tätig. Der ständige Wohnsitz der Bw. befindet sich in Deutschland, A..

Die Bw. hat im Jahr 2003 Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit aus dem genannten Dienstverhältnis sowie aus einer Unfallrente der AUVA bezogen.

Mit Bescheid vom 10. November 2005 wurde die Bw. für das Jahr 2003 zur Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) veranlagt. Die Veranlagung erfolgte amtswegig, da die am 2. Juli 2005 zugesandte Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung (Erinnerung vom 7. Oktober 2005) nicht retourniert wurde.

Der Einkommensteuer wurden die Bezüge aus dem Bundesdienst sowie aus der Unfallrente zugrunde gelegt. Die Veranlagung sei aufgrund der dem Finanzamt vorgelegenen Lohnzettel und Meldungen durchgeführt worden. Werbungskosten, Sonderausgaben oder außergewöhnliche Belastungen hätten mangels Nachweis (bis auf die Pauschbeträge) nicht berücksichtigt werden können.

Die Arbeitnehmerveranlagung ergab für das Jahr 2003 eine Nachforderung an Einkommensteuer iHv Euro 1.679,72.

Gegen den angeführten, am 14. November 2005 zugestellten, Bescheid erhab die Bw. mit Schreiben vom 1. Dezember 2005 rechtzeitig das Rechtsmittel der Berufung.

In der Begründung verwies die Bw. darauf, dass die Unfallrente in den Jahren 2000 und 2001 nicht besteuert worden sei und sie daraus geschlossen habe, dass dies auch für das Jahr 2003 gelte. Daraus erkläre sich die nicht termingerechte Abgabe der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2003. Sie reiche nun die Unterlagen samt Belegen für das Jahr 2003 nach und ersuche um Korrektur.

Mit der im Zuge der Berufung beigebrachten Erklärung beantragte die Bw. Sonderausgaben iHv insgesamt Euro 10.037,05 (davon Euro 7.394,74 für Wohnraumsanierung sowie Euro 2.642,31 für Versicherungsprämien), das Pendlerpauschale iHv Euro 1.470,00 sowie Werbungskosten iHv Euro 945,68.

Nach Durchführung eines Vorhalteverfahrens wurde durch das Finanzamt eine Berufungsvorentscheidung (BVE) mit Datum 11. April 2006 erlassen. Mit der BVE wurde der angefochtene Bescheid vom 10. November 2005 abgeändert.

Die Festsetzung der Einkommensteuer erfolgte gem. § 1 Abs. 4 EStG 1988, d.h. die Bw. wurde mit ihren Einkünften als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt. Für die Bemessung der Einkommensteuer seien die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit aus dem Bundesdienst sowie aus der Unfallrente herangezogen und Werbungskosten und Sonderausgaben entsprechend der Erklärung berücksichtigt worden. Aufgrund der Höhe des Gesamtbetrages der Einkünfte (mehr als Euro 36.400,00) sei für die Berechnung der Höhe der abzugsfähigen Sonderausgaben die Einschleifregel gem. § 18 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 zur Anwendung gekommen. Das beantragte Pendlerpauschale sei bereits bei der laufenden Lohnverrechnung berücksichtigt worden.

Die so ermittelte Einkommensteuernachforderung für das Jahr 2003 wurde iHv Euro 1.138,28 festgesetzt.

Mit Schreiben vom 4. Mai 2006 brachte die Bw. vor, dass sie seit 1988 beschränkt steuerpflichtig veranlagt worden sei und dies auch für die Arbeitnehmerveranlagung 2003

gelten solle. Sie ersuche um Aufhebung des Bescheides und Erlassung eines neuen Sachbescheides in dem die Unfallrente aus der Veranlagung herausgenommen werde. Weiters werde die Vorlage der Berufung an den Unabhängigen Finanzsenat (UFS) beantragt.

Das Finanzamt verwies im Schreiben vom 10. Mai 2006 darauf, dass die Unfallrente sowohl bei unbeschränkter als auch bei beschränkter Steuerpflicht der Einkommensteuer zu unterziehen sei und ersuchte um Bekanntgabe, ob der Vorlageantrag vom 4. Mai 2006 zurückgezogen werde.

Unter Verweis auf die erteilte Rechtsinformation des Finanzamtes führte die Bw. mit Schreiben vom 21. Mai 2006 aus, dass sie den Vorlageantrag nicht zurückziehe. Sie sei der Ansicht, dass eine Zusammenlegung der Einkommen aus dem Bundesdienst und der Unfallrente bei beschränkter Steuerpflicht nicht erfolgen dürfe.

Auf die weiteren Rechtsauskünfte des Finanzamtes antwortete die Bw. zuletzt mit Fax vom 30. November 2006. Darin bekräftigte die Bw. ihren Antrag auf Überprüfung der Arbeitnehmerveranlagung des Jahres 2003 durch den UFS. Insbesondere im Hinblick auf die Unfallrente und die beantragten Sonderausgaben wurde um Überprüfung des Bescheides ersucht.

In der Folge wurde die durch den Vorlageantrag wieder als unerledigt zu qualifizierende Berufung samt Akt dem UFS zur Entscheidung vorgelegt.

Im Zuge des weiteren Verfahrens wurde die Bw. durch die Referentin im Telefonat vom 12. November 2007 über die für die Entscheidung der Berufung relevante Rechtslage informiert.

Die Unklarheiten, die sich infolge der durch das Finanzamt zum Teil widersprüchlich erteilten Rechtsauskünfte im Bezug auf die gem. § 1 Abs. 4 EStG 1988 erfolgte Veranlagung der Bw. als unbeschränkt steuerpflichtig sowie die Besteuerung der österreichischen Unfallrente ergeben hatten, konnten dabei ausgeräumt werden.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Natürliche Personen, die weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt im Inhalt haben, sind gem. § 1 Abs. 3 EStG 1988 beschränkt steuerpflichtig.

Jedoch werden gem. § 1 Abs. 4 EStG 1988 auf Antrag auch Staatsangehörige von Mitgliedstaaten der Europäischen Union oder eines EWR-Staates als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, soweit sie inländische Einkünfte iSd § 98 EStG 1988 beziehen und diese zumindest zu 90% der österreichischen Einkommensteuer unterliegen.

Zu den Einkünften gem. § 98 EStG 1988 zählen u.a. gemäß dessen Ziffer 4 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit iSd § 25 EStG 1988. Darunter sind u.a. Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden Dienstverhältnis sowie Bezüge aus einer gesetzlichen Unfallversorgung zu verstehen.

Die Bw. hat weder Wohnsitz noch gewöhnlichen Aufenthalt in Österreich. Ihr ständiger Wohnsitz befindet sich in A., in Deutschland, und sie ist in Österreich Bezieherin von Einkünften aus einem Bundesdienstverhältnis (Lehrtätigkeit am BRG.R.) sowie aus einer österreichischen gesetzlichen Unfallrente. Bezüge in Deutschland liegen nicht vor. Dieser Sachverhalt trifft auch auf das berufungsgegenständliche Jahr 2003 zu.

Bis zur Erlassung des Budgetbegleitgesetzes 2001, BGBl. I Nr. 142/2000, waren Bezüge aus einer gesetzlichen Unfallversorgung gem. § 3 Abs. 1 Z 4 lit. c EStG 1988 von der Einkommensteuer befreit. Durch die mit dem Budgetbegleitgesetz beschlossene Änderung der genannten Bestimmung im § 3 wurde die Besteuerung der Unfallrenten beginnend mit 1. Jänner 2001 eingeführt. Demzufolge waren laufende Leistungen aus einer gesetzlichen Unfallversorgung ab dem Jahr 2001 nicht mehr von der Befreiungsbestimmung erfasst, sondern gem. § 25 Abs. 1 Z 1 lit. c EStG 1988 als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu qualifizieren.

Mit Erkenntnis vom 7. Dezember 2002, G 85/02, hob der VfGH diese im Jahr 2001 eingeführte Besteuerung der Unfallrenten für die Jahre 2001 und 2002 als verfassungswidrig auf. Als Begründung wurden fehlende Übergangsbestimmungen angeführt. Durch diese Entscheidung war die Gesetzesbestimmung für die Jahre 2001 und 2002 nicht mehr anzuwenden und die Unfallrenten waren wiederum steuerfrei zu belassen.

Da sich die Aufhebung der gesetzlichen Bestimmung durch den VfGH jedoch nur auf die Jahre 2001 und 2002 bezog, blieb für das Jahr 2003 die Steuerpflicht bestehen, sodass derartige Einkünfte im Jahr 2003 der Einkommensteuer zu unterziehen waren.

Im berufungsgegenständlichen Fall stellen daher die im Jahr 2003 in Österreich bezogenen Einkünfte der Bw. aus der Unfallrente sowie die Bezüge aus dem Dienstverhältnis steuerpflichtige Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gem. § 25 Abs. 1 Z 1 lit a sowie lit c dar und sind zu den Einkünften iSd § 98 EStG 1988 zu zählen.

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid vom 10. November 2005, mit dem die amtswegige Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2003 erfolgt ist, wurden die Bezüge aus der Unfallrente somit zu Recht neben den Bezügen aus dem Bundesdienst der Bemessung der Einkommensteuer für das Jahr 2003 zugrunde gelegt. Mangels vorliegender Nachweise wurden keine über die Pauschalen hinausgehenden Werbungskosten bzw. Sonderausgaben berücksichtigt.

Mit der für die Bw. antragsgemäß mit § 1 Abs. 4 EStG 1988 (fingierten) unbeschränkten Steuerpflicht sind auch die für unbeschränkt Steuerpflichtige bestehenden Begünstigungen verbunden.

Das bedeutet, dass im Fall der Bw. nicht nur die in der Berufung beantragten, mit dem Dienstverhältnis in Zusammenhang stehenden, Werbungskosten sondern auch die beantragten Sonderausgaben aus dem Titel der Wohnraumsanierung grundsätzlich in vollem Ausmaß bei Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Einkommensteuer des Jahres 2003 zu berücksichtigen sind. Zur Klarstellung wird angemerkt, dass bei Vorliegen beschränkter Steuerpflicht nur Sonderausgaben zu berücksichtigen wären, die das Inland, d.h. Österreich, betreffen.

Gem. § 18 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 wird jedoch von den beantragten Sonderausgaben seit 1. Jänner 1996 nur höchstens ein Viertel der tatsächlich aufgewendeten Beträge oder bei Übersteigen des Höchstbetrages von Euro 2.920,00 ein Viertel dessen steuerwirksam. Beträgt weiters der Gesamtbetrag der Einkünfte, wie dies im Fall der Bw. gegeben ist, mehr als Euro 36.400,00 aber maximal Euro 50.900,00 so wird der absetzbare Teil der Sonderausgaben nach der Einschleifregel ermittelt. Daraus ergibt sich im Fall der Bw. ein steuerwirksamer Sonderausgabenbetrag iHv Euro 548,65.

Das beantragte Pendlerpauschale kann im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung nicht mehr abgezogen werden, da dieses bereits während der laufenden Lohnverrechnung des Jahres 2003 berücksichtigt worden ist.

Über die Berufung wird daher spruchgemäß entschieden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 19. November 2007