



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes A. betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) ist Angestellter einer inländischen Bank. Er ist verheiratet und hat vier Kinder. Bis Ende Mai 2005 war der Bw. mit seiner Familie im Inland wohnhaft. Mit Ablauf des Monats Mai 2005 wurde dieser Wohnsitz aufgegeben und in der Bundesrepublik Deutschland ein neuer Wohnsitz begründet. Seither pendelt der Bw. an den Arbeitstagen zwischen seinem in Grenznähe gelegenen Wohnort in der BRD und seinem ebenfalls in Grenznähe gelegenen Arbeitsort in Österreich.

Die Ehegattin des Bw. war im Streitjahr nicht erwerbstätig. Für die vier Kinder wurde dem Bw. während des gesamten Kalenderjahres 2005 in Österreich Familienbeihilfe gewährt.

Mit dem angefochtenen Bescheid wurden die vom Bw. während der Zeit der unbeschränkten Steuerpflicht (von Jänner bis Mai 2005) bezogenen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit der (inländischen) Besteuerung unterzogen.

Strittig ist, ob dem Bw. der Alleinverdienerabsetzbetrag (samt Kinderzuschlag für vier Kinder) zusteht.

Nach Meinung des Finanzamtes waren die Tatbestandsvoraussetzungen des § 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 für die Gewährung dieses Absetzbetrages nicht erfüllt. Demgegenüber vertritt der

Bw. die Ansicht, das Gesetz verlange für die Zuerkennung des Alleinverdienerabsetzbetrages (lediglich) den „Status des Verheiratetseins“ für einen Zeitraum von mehr als sechs Monaten sowie die Wohn- und Wirtschaftsgemeinschaft mit einem in Österreich wohnhaften Partner. § 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 sei keineswegs so zu verstehen, dass ein Wohnsitz in Österreich für einen Zeitraum von mehr als sechs Monaten bestehen müsse; dieses zeitliche Erfordernis beziehe sich nur auf das „Verheiratetsein“. Die Tatsache, dass der Bw. mit 1. Juni 2005 den Wohnsitz in die Bundesrepublik Deutschland verlegt habe, vernichte nicht seinen Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag für das Jahr 2005.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 steht einem Alleinverdiener zur Abgeltung gesetzlicher Unterhaltsverpflichtungen ein Alleinverdienerabsetzbetrag zu. Dieser beträgt jährlich ohne Kind 364 €, bei einem Kind 494 €, bei zwei Kindern 669 €. Dieser Betrag erhöht sich für das dritte und jedes weitere Kind um jeweils 220 € jährlich. 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, der mehr als sechs Monate mit einer unbeschränkt steuerpflichtigen Person in einer anderen Partnerschaft lebt. Voraussetzung ist, dass der (Ehe)Partner bei mindestens einem Kind Einkünfte von höchstens 6.000 €, sonst Einkünfte von höchstens 2.200 € jährlich erzielt.

Unbeschränkt steuerpflichtig sind nach § 1 Abs. 2 EStG 1988 jene natürlichen Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben; die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte. Natürliche Personen, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, sind gemäß § 1 Abs. 3 EStG 1988 mit den in § 98 EStG 1988 aufgezählten inländischen Einkünften beschränkt steuerpflichtig. Gemäß § 1 Abs. 4 EStG 1988 werden auf Antrag auch Staatsangehörige von Mitgliedstaaten der EU oder des EWR, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt, 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 10.000 € betragen.

Der Alleinverdienerabsetzbetrag ist seiner Konstruktion nach ein Jahresbetrag. Er gebührt für ein Kalenderjahr entweder in voller Höhe oder gar nicht (Hofstätter-Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, Band III C, Tz 4.4. zu § 57). Sind die gesetzlich geforderten Voraus-

setzungen nicht während des gesamten Kalenderjahres erfüllt, kommt eine Aliquotierung des Alleinverdienerabsetzbetrages (nach Monaten) daher nicht in Betracht.

Schon diese Konstruktion des Alleinverdienerabsetzbetrages als Jahresbetrag legt es nahe, das im vierten Satz des § 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 vorangestellte zeitliche Erfordernis („*mehr als sechs Monate im Kalenderjahr*“) auf sämtliche, anschließend aufgezählte Tatbestandsvoraussetzungen (und nicht nur auf das „Verheiratetsein“) zu beziehen. Für eine solche Interpretation spricht auch der textliche Zusammenhang mit dem sechsten Satz des § 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988, wo für den Alleinverdienerabsetzbetrag bei einer eheähnlichen Gemeinschaft gefordert wird, dass der Steuerpflichtige *mehr als sechs Monate* (im Kalenderjahr) *mit einer unbeschränkt steuerpflichtigen Person in einer anderen Partnerschaft lebt*. Der Alleinverdienerabsetzbetrag setzt demnach - außerhalb des Anwendungsbereiches des § 1 Abs. 4 EStG 1988 - im Falle einer Ehe wie auch im Falle einer anderen Partnerschaft gleichermaßen voraus, dass der (Ehe)Partner des Steuerpflichtigen mehr als sechs Monate im Kalenderjahr unbeschränkt steuerpflichtig ist (Hofstätter-Reichel, aaO; siehe auch UFS 21.9.2005, RV/0532-G/05; UFS 10.10.2005, RV/1315-W/05).

Die unbeschränkte Einkommensteuerpflicht der Ehegattin des Bw. hat im Streitjahr 2005 nur während der ersten fünf Monate (von Jänner bis Mai) bestanden. Damit war aber eine der Tatbestandsvoraussetzungen des § 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 für 2005 nicht mehr erfüllt.

Zu prüfen bleibt, ob § 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 hinsichtlich des Tatbestandsmerkmals der mehr als sechs Monate dauernden unbeschränkten Steuerpflicht des Ehegatten bei der hier gegebenen Konstellation (unterjährige Verlegung des Familienwohnsitzes in das EU-Ausland) gegen Gemeinschaftsrecht (Art. 18 EG: allgemeine Freizügigkeit der Unionsbürger; Art. 39 EG: Freizügigkeit der Arbeitnehmer) verstößt. Zwar kann auch die bloße Verlegung des Wohnsitzes von einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat unter Beibehaltung der wirtschaftlichen Tätigkeit im Herkunftsland die Anwendung der EG-Grundfreiheiten (so etwa des Art. 39 EG) auslösen (siehe dazu Loukota, EG-Grundfreiheiten und beschränkte Steuerpflicht, Band 44 der Schriftenreihe zum internationalen Steuerrecht, Seite 41ff). Weiters liegt eine gefestigte Rechtsprechung des EuGH zu Fallkonstellationen vor, in denen ein Steuerpflichtiger den wesentlichen Teil seiner Erwerbseinkünfte nicht im Wohnsitzstaat erzielt und dem Wohnsitzstaat deshalb nicht mehr genügend Besteuerungssubstrat verbleibt, um die persönlichen und familiären Verhältnisse des Steuerpflichtigen berücksichtigen zu können, wie dies nach den Rechtsvorschriften dieses Staates bei der Besteuerung gebietsansässiger Personen vorgesehen ist. In einem solchen Fall kann sich nach der Rechtsprechung des EuGH eine Diskriminierung daraus ergeben, dass die persönlichen Verhältnisse weder im Wohnsitzstaat noch im Staat der Beschäftigung berücksichtigt werden, weshalb hier der Tätigkeitsstaat gehalten ist, dem gebietsfremden Steuerpflichtigen dieselben Steuer-

vergünstigungen zu gewähren wie einem in seinem Staatsgebiet ansässigen Steuerpflichtigen (EuGH 14.2.1995, Rs. C-279/93, *Schumacker*; EuGH 14.9.1999, Rs. C-391/97, *Gschwind*). Dieser Gemeinschaftsrechtslage hat der österreichische Gesetzgeber mit der Bestimmung des § 1 Abs. 4 EStG 1988 Rechnung getragen. Gemeinschaftsrechtswidrig wäre aber auch die Versagung des Alleinverdienerabsetzbetrages bei einem (nicht unter § 1 Abs. 4 EStG 1988 fallenden) Steuerpflichtigen mit Zweitwohnsitz im Inland und Familienwohnsitz im EU-Ausland, dessen Einkommen zur Gänze oder zum wesentlichen Teil in Österreich steuerpflichtig ist (siehe dazu UFS 5.9.2006, RV/1190-W/06, u.a.).

Der Berufungsfall ist insofern anders gelagert, als der Bw. im Streitjahr 2005 zeitlich nacheinander in Österreich und dann in einem anderen EU-Mitgliedstaat ansässig war, wobei das Besteuerungsrecht an den weiterhin im Inland erzielten Erwerbseinkünften mit der Wohnsitzverlegung auf den neuen Wohnsitzstaat übergegangen ist (siehe die Grenzgängerregelung in Art. 15 Abs. 6 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen). Zur steuerlichen Entlastung eines unbeschränkt einkommensteuerpflichtigen, alleinverdienenden Ehegatten sehen die Steuersysteme der beiden Staaten völlig unterschiedliche Instrumentarien vor: In Österreich wird eine Entlastung durch einen von der Tarifsteuer abzuziehenden Absetzbetrag herbeigeführt, dessen Tatbestandsvoraussetzungen - wie oben ausgeführt - während eines Zeitraumes von mehr als sechs Monaten im Kalenderjahr erfüllt sein müssen. Hingegen sieht das deutsche Einkommensteuerrecht zugunsten der verheirateten und nicht dauernd getrennt lebenden Steuerpflichtigen ein System der Zusammenveranlagung unter Anwendung des so genannten „Splitting-Verfahrens“ vor; dabei wird das Einkommen so besteuert, als wäre es von jedem der Ehegatten zur Hälfte erzielt worden, wodurch bei unterschiedlich hohem Einkommen der Ehepartner eine Progressionsmilderung erreicht wird (siehe §§ 26 und 26b in Verbindung mit § 32a Abs. 5 dEStG). Wie aus dem vom Bw. vorgelegten Steuerbescheid des Finanzamtes B., hervorgeht, wurde auf sein in der Bundesrepublik Deutschland steuerpflichtiges Einkommen des Jahres 2005 (unter Einbeziehung der in Österreich steuerpflichtigen Bezüge als Progressionseinkünfte; § 2 Abs. 7 dEStG) der Splittingtarif angewendet. Der Steuersatz betrug danach 20,3 % (bei einem steuerpflichtigen Einkommen von 46.626 €). Mit dem Splitting-Verfahren wurden - systembedingt - ausschließlich die in der Bundesrepublik Deutschland steuerpflichtigen Einkünfte des Bw. steuerlich entlastet, die allerdings rund 60 % der von ihm im Jahr 2005 insgesamt erzielten Einkünfte ausmachten. Obwohl bei Berechnung der österreichischen Einkommensteuer der Alleinverdienerabsetzbetrag nicht gewährt wurde, entspricht die im Bescheid des Finanzamtes A. errechnete Einkommensteuer des Jahres 2005 (bei einem in die Einkommen-

steuerveranlagung einzubeziehenden Einkommen von 18.217,72 €) einem Durchschnittssteuersatz von auch nur 15 %. Ein (nicht unerheblicher) Progressionsvorteil entstand dadurch, dass nach österreichischer Rechtslage bei unterjähriger Begründung oder unterjährigem Wegfall der unbeschränkten Steuerpflicht die Einkommensteuer nur nach dem Einkommen ermittelt wird, das während der Dauer der Steuerpflicht bezogen wurde (§ 39 Abs. 2 EStG 1988). Eine Umrechnung auf einen Jahresbetrag erfolgt nicht und es werden auch die nach Wegfall der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht bezogenen, der Steuerhoheit eines anderen Staates unterliegenden Einkünfte nicht als „Progressionseinkünfte“ herangezogen.

Im Berufungsfall hatte die unterjährige Verlegung des Familienwohnsitzes in das EU-Ausland zur Folge, dass das in § 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 genannte Tatbestandsmerkmal der unbeschränkten Steuerpflicht des Ehegatten nicht mehr in der vom Gesetz geforderten Dauer (von mehr als sechs Monaten) gegeben war. Auch bei Inlandssachverhalten ohne jeden grenzüberschreitenden Aspekt wird aber der Alleinverdienerabsetzbetrag nicht gewährt, wenn ein Tatbestandsmerkmal des § 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 in zeitlicher Hinsicht nicht erfüllt ist (zB bei unterjähriger Begründung bzw. Auflösung der Ehe oder Lebensgemeinschaft). Dass die dem § 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 zu Grunde liegende Jahresbetrachtung gemeinschaftsrechtlich unzulässig wäre, ist nicht zu ersehen, wenn zudem bei einer weniger als sechs Monate im Kalenderjahr dauernden Gebietsansässigkeit eines Ehepaares und im Wesentlichen ganzjährig gleich bleibenden Einkünften das Jahreseinkommen (des erwerbstätigen Ehegatten) überwiegend nicht der österreichischen Besteuerung unterliegt.

Somit war spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 31. März 2008

Ergeht auch an: Finanzamt als Amtspartei