

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des JH, S, vertreten durch Tomas Kossuth, 1150 Wien, Reichsapfelg. 3-7/707, vom 10. August 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 13. Juli 2005 betreffend Einkommensteuer 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Bw., JH wird in Österreich als beschränkt steuerpflichtig behandelt. Sein Wohnsitz liegt in der Sk, S.

In der Beilage zur Arbeitnehmerveranlagung 2003 beantragte der Bw. u.a. die steuerliche Berücksichtigung von Unterhaltsleistungen gegenüber seinen Kindern.

Das Finanzamt Wien 1/23 veranlagte den Bw. für das Jahr 2003 mit seinen Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit zur Einkommensteuer, wobei die als außergewöhnliche Belastung geltend gemachten Unterhaltsleistungen mit Hinweis auf § 102 Abs. 2 Z 3 EStG 1988 (Ausschluss der Anwendbarkeit des § 34 EStG 1988 für beschränkt Steuerpflichtige) nicht anerkannt wurden.

Mit Eingabe vom 10. August 2005 erhab der Bw. gegen den Einkommensteuerbescheid 2003 Berufung und wendete sich darin gegen die steuerlich unberücksichtigt gebliebenen Unterhaltszahlungen für seine beiden in der Slowakei (in seinem Haushalt) lebenden Kinder. Der angefochtene Bescheid sei wegen Verstoßes gegen die österreichische Rechtsordnung und seines verfassungswidrigen Inhaltes aufzuheben. Der VfGH habe mit Erkenntnis vom 4.12.2001, B 2366/00 die Diskriminierung von ausländischen Arbeitnehmern hinsichtlich der

Unterhaltszahlung an im Ausland lebende Kinder beseitigt und den Anspruch auf Anerkennung von Unterhaltsleistungen an Kinder, die außerhalb de(s)r EWR/EU leben, festgestellt. Das Erkenntnis gelte für unbeschränkt wie beschränkt Steuerpflichtige gleichermaßen. Verwiesen wurde desweiteren auf die Änderungen der Lohnsteuerrichtlinien 2002 per 1.1.2004 Rz. 866.

Nach dieser Vorschrift seien Unterhaltsleistungen für haushaltszugehörige Kinder im Ausland, bei denen der Anspruch auf Familienbeihilfe nach § 2 Abs. 5 FLAG ausgeschlossen ist, als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen.

Darüberhinaus liege ein Widerspruch zu dem Erlaß des BMf Finanzen vor.

In den LStR 1999 (u.a. in 'Die Lohnsteuer in Frage und Antwort', Selbstverlag, Ernst Sailer, Heinz Bernold, Brunhilde Mertens und Karl Kranzl) werde unter § 1 Rz. 1.2.3. 'Gastarbeiter' folgende Aussage getroffen:

'Ausländische Arbeitnehmer, die eine Arbeitserlaubnis oder einen Arbeitsvertrag für die Dauer von mehr als sechs Monaten besitzen, haben ihren gewöhnlichen Aufenthalt im Inland und sind daher bereits ab Beginn des Inlandsaufenthaltes jedenfalls unbeschränkt steuerpflichtig. Sie unterliegen daher auch ohne inländischen Wohnsitz ab der Aufnahme der Arbeitstätigkeit im Inland den für unbeschränkt Steuerpflichtige geltenden Vorschriften des EStG 1988...'.

Der Bw. sei Gastarbeiter mit einer Arbeitserlaubnis für die Dauer von mehr als sechs Monaten, weshalb obige Bestimmung für ihn zutreffend sei. Daher sei unbeschränkte Steuerpflicht gegeben und die beantragten außergewöhnlichen Belastungen für seine Kinder anzuerkennen.

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 aufgezählten Einkünfte.

....

§ 26 BAO Abs. 1 u. 2 lautet:

§ 26. (1) Einen Wohnsitz im Sinn der Abgabenvorschriften hat jemand dort, wo er eine Wohnung innehaltet 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.

§ 34 Abs. 7 EStG 1988 lautet:

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.
5. (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.

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

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

Der Bw. macht geltend, als Gastarbeiter aufgrund seiner Arbeitserlaubnis von mehr als 6 Monaten der unbeschränkten Steuerpflicht zu unterliegen.

Die Voraussetzung für die unbeschränkte Steuerpflicht gemäß § 1 Abs. 2 EStG 1988 liegt dann vor, wenn eine natürliche Person im Inland Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt hat.

Was unter Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt zu verstehen ist, ergibt sich aus § 26 BAO.

Aus der Beilage zur Arbeitnehmerveranlagung 2003 vom 30.10.2004 geht hervor, dass der Bw. Grenzpendler ist und täglich von seinem Wohnort (in der Sk) zu seiner Arbeitsstätte in Österreich pendelt, weswegen das 'große Pendlerpauschale' beantragt wurde.

Ob unbeschränkte Steuerpflicht vorliegt, ist nach innerstaatlichem Recht zu bestimmen, da Doppelbesteuerungsabkommen eine einmal festgestellte Steuerpflicht nur mehr einschränken, nicht jedoch ausdehnen können (Schrankenwirkung).

Grenzgänger aus dem Ausland haben aber keinen gewöhnlichen Aufenthalt im Inland, wenn sie täglich nach Hause zurückkehren (vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz § 1 Rz. 21 mit Hinweis auf das Erkenntnis des VwGH v. 14.4.1972, 457/71).

Der VwGH führt darin aus, dass ein Steuerpflichtiger nur einen gewöhnlichen Aufenthalt haben kann. 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 zur Beschwerdeführerin bestehenden Dienstverhältnis, der Fall ist.'

Eine solche stärkere sachliche und räumliche Beziehung hat der Bw. indes nicht behauptet. Die vom Bw. ins Treffen geführte Arbeitserlaubnis ist für sich genommen nicht geeignet, die unbeschränkte inländische Steuerpflicht auszulösen.

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

Der Bw. beruft sich des Weiteren auf die Aussagen der Lohnsteuerrichtlinien 1999 sowie auf die Änderung der Lohnsteuerrichtlinien 2002 per 1.1.2004 in Rz. 866.

Wie der VwGH in ständiger Rechtssprechung erkennt, vermögen Erlässe der Finanzverwaltung keine Rechte oder Pflichten beim Steuerpflichtigen zu begründen, handelt es sich doch mangels Kundmachung im Bundesgesetzblatt um keine verbindlichen Rechtsquellen (i.d.S u.a. VwGH v. 28.1.2003 2002/14/0139). Gemäß der im verfassungsrechtlichen Rang stehenden

Bestimmung des § 271 BAO ist der (weisungsfreie) UFS an die Regelungen der LStR 1999 oder LStR 2002, denen keine normative Wirkung zukommt, nicht gebunden.

Die im Rahmen der LStR 2002 Rz. 866 geäußerte Rechtsansicht, nach der Unterhaltsleistungen von in Österreich beschäftigten Steuerpflichtigen außerhalb des EWR bzw. der Schweiz als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen seien, bezieht sich auf in Österreich unbeschränkt Steuerpflichtige (do. Hinweis auf VfGH v. 4.12.2001, B 2366/00). Der Bw. führt überdies verfassungsrechtliche Bedenken hinsichtlich der Diskriminierung ausländischer Arbeitnehmer an und verweist auf obiges Erkenntnis welches die Diskriminierung ausländischer Arbeitnehmer hinsichtlich der Unterhaltszahlungen an Kinder, die im Ausland leben, beseitige.

Grundsätzlich ist hier zu bemerken, dass die Prüfung der Verfassungsmäßigkeit der gesetzlichen Bestimmungen dem Verfassungsgerichtshof vorbehalten ist.

Der VfGH hat im vorgenannten Erkenntnis u.a. ausgesprochen:

'Nach dem Konzept der Einkommensteuer werden natürliche Personen mit Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt im Inland der unbeschränkten Steuerpflicht unterworfen und mit ihrem Welteinkommen zur Steuer herangezogen. Bei dieser Variante der Steuerpflicht sind jene persönlichen Umstände, die die Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen beeinträchtigen, grundsätzlich vom Wohnsitzstaat zu berücksichtigen.'

Das Erkenntnis des VfGH erging zu einer in Österreich unbeschränkt steuerpflichtigen natürlichen Person.

Im Gegensatz dazu erfolgt die Anknüpfung bei der beschränkten Steuerpflicht nicht nach dem Wohnsitz- sondern dem Territorialitätsprinzip. Im Mittelpunkt stehen die Einkünfte des beschränkt Steuerpflichtigen, seine persönlichen Verhältnisse treten in den Hintergrund (vgl. Doralt/Ruppe Steuerrecht Bd. I⁷ S 284). Der UFS vermag solcherart auch nicht die in der Berufungsschrift geäußerte Ansicht des Bw. zu teilen, wenn dieser davon ausgeht, dass das zitierte Erkenntnis für unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtige in gleicher Weise gelte. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass der Bw. mangels Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt im Inland der beschränkten Steuerpflicht unterliegt.

Augrund bestehender systematischer Unterschiede zwischen beschränkter und unbeschränkter Steuerpflicht ist das Judikat des VfGH vom 4.12.2001, B 2366/00 auf den vorliegenden Sachverhalt nicht anwendbar.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.