

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden A und die weiteren Senatsmitglieder B, C und D in der Beschwerdesache des E, F, G, vertreten durch die H, gegen den Bescheid des Finanzamts I vom 19.5.2015 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2014 in der Sitzung vom 9. Juni 2016 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung

zu Recht erkannt:

1. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Die Bemessungsgrundlage sowie die in unveränderter Höhe festgesetzte Abgabe ergeben sich aus dem beiliegenden Berechnungsblatt.
2. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Der Beschwerdeführer (kurz: Bf.) machte in seiner elektronisch eingereichten Einkommensteuererklärung für das Jahr 2014 den Alleinverdienerabsetzbetrag sowie Kinderfreibeträge für zwei Kinder geltend.
2. Im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2014 mit Ausfertigungsdatum 19.5.2015 wurde ein Alleinverdienerabsetzbetrag nicht anerkannt, wohl aber wurden bei der Ermittlung des Einkommens Kinderfreibeträge gemäß § 106a EStG 1988 für zwei Kinder abgezogen. Begründend wurde dazu ausgeführt, dass der Absetzbetrag nur zuerkannt werde, wenn einer der Partner für mindestens ein Kind mehr als sechs

Monate den Kinderabsetzbetrag (Auszahlung mit der Familienbeihilfe) beziehe. Diese Voraussetzungen seien nicht gegeben.

3. In der Beschwerde gegen diesen Bescheid wurde auf den Erlass des "BMF 010222/0221-VI/7/200", auf die Randzahlen 772b und 772c, 792a und vor allem auf 10772c LStR 2002 verwiesen. Die dem Bescheid zugrunde liegende Ansicht sei gemeinschaftswidrig und verstöße gegen Art. 39 sowie Art. 18 EGV. Angemerkt werde, dass die Slowakische Republik seit 1.5.2004 Mitglied der EU sei. Die Kinder lebten in der Slowakei und nicht in einem Drittstaat. Die Familienbeihilfe sei zwölf Monate im Jahr bezogen worden. In der Beilage würden zwei Bestätigungen E9 vorgelegt.

4. Mit Beschwerdevorentscheidung vom 7.7.2015 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Alleinverdienende seien Steuerpflichtige mit mindestens einem Kind (§ 106 Abs. 1 EStG 1988), die mehr als sechs Monate im Kalenderjahr verheiratet oder eingetragene Partner seien und von ihren unbeschränkt steuerpflichtigen Ehegatten oder eingetragenen Partnern nicht dauernd getrennt leben oder die mehr als sechs Monate mit einer unbeschränkt steuerpflichtigen Person in einer Lebensgemeinschaft leben. Für Steuerpflichtige im Sinn des § 1 Abs. 4 EStG 1988 sei die unbeschränkte Steuerpflicht des Ehegatten oder eingetragenen Partners nicht erforderlich. § 106 Abs. 1 EStG 1988 laute: Als Kinder im Sinne dieses Bundesgesetzes gelten Kinder, für die dem Steuerpflichtigen oder seinem (Ehe)Partner (Abs. 3) mehr als sechs Monate im Kalenderjahr ein Kinderabsetzbetrag nach § 33 Abs. 3 EStG zustehe. Dies sei im gegenständlichen Fall nicht gegeben. Ein Kinderabsetzbetrag stehe nur für vier Monate zu. Der Alleinverdienerabsetzbetrag könne daher nicht gewährt werden. Auf die Entscheidung des BFG vom 20.5.2015, RV/7101958/2015, werde verwiesen.

5. Mit Eingabe vom 7.8.2015 wurde der Antrag gestellt, die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen. Das Finanzamt verweise auf die Entscheidung des BFG vom 20.5.2015, RV/7101958/2015. Der Bf. sei allerdings nicht einmal annähernd in der gleichen Situation. Der Beschwerdeführer jenes Verfahrens sei nämlich in Österreich nicht sozial- und krankenversichert gewesen. Er sei lediglich im Rahmen seiner Entsendung in Österreich tätig gewesen. Im Beschwerdefall sei der Abgabepflichtige in Österreich kranken- und sozialversichert. Er arbeite bei einem österreichischen Dienstgeber. Es sei die Entscheidung des UFS vom 17.8.2012, RV/0208-L/09, zu berücksichtigen. Die "gleichzeitige Situation" werde auch in Rz 10772c LStR behandelt.

6. Die Beschwerde wurde dem Bundesfinanzgericht am 18.1.2016 zur Entscheidung vorgelegt. Im Vorlagebericht des Finanzamts wurde der Antrag gestellt, die Beschwerde aus verschiedenen, näher dargelegten Gründen als unbegründet abzuweisen. Ein Alleinverdienerabsetzbetrag stehe dem Bf. nicht zu.

II. Rechtslage

1. Gemäß § 106 Abs. 1 EStG 1988 gelten *als Kinder* im Sinne dieses Bundesgesetzes Kinder, für die dem Steuerpflichtigen oder seinem (Ehe)Partner iSd § 106 Abs. 3 EStG

1988 mehr als sechs Monate im Kalenderjahr ein Kinderabsetzbetrag nach § 33 Abs. 3 EStG 1988 zusteht.

2. Gemäß § 33 Abs. 3 EStG 1988 steht Steuerpflichtigen, denen auf Grund des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 Familienbeihilfe gewährt wird, im Wege der gemeinsamen Auszahlung mit der Familienbeihilfe ein Kinderabsetzbetrag von monatlich 58,40 Euro für jedes Kind zu. Für Kinder, die sich ständig außerhalb eines Mitgliedstaates der Europäischen Union, eines Staates des Europäischen Wirtschaftsraumes oder der Schweiz aufhalten, steht kein Kinderabsetzbetrag zu. Wurden Kinderabsetzbeträge zu Unrecht bezogen, ist § 26 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 anzuwenden.

3. Gemäß § 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 steht Alleinverdienenden ein Alleinverdienerabsetzbetrag zu. Alleinverdienende sind Steuerpflichtige mit *mindestens einem Kind* iSd § 106 Abs. 1 EStG 1988, die mehr als sechs Monate im Kalenderjahr verheiratet oder eingetragene Partner sind und von ihnen unbeschränkt steuerpflichtigen Ehegatten oder eingetragenen Partnern nicht dauernd getrennt leben oder die mehr als sechs Monate mit einer unbeschränkt steuerpflichtigen Person in einer Lebensgemeinschaft leben. Für Steuerpflichtige im Sinne des § 1 Abs. 4 EStG 1988 ist die unbeschränkte Steuerpflicht des Ehegatten oder eingetragenen Partners nicht erforderlich. Voraussetzung ist, dass der (Ehe-)Partner iSd § 106 Abs. 3 EStG 1988 Einkünfte von höchstens 6.000 Euro jährlich erzielt. Die nach § 3 Abs. 1 Z 4 lit. a, weiters nach § 3 Abs. 1 Z 10, 11 und 32 und auf Grund zwischenstaatlicher oder anderer völkerrechtlicher Vereinbarungen steuerfreien Einkünfte sind in diese Grenzen mit einzubeziehen. Andere steuerfreie Einkünfte sind nicht zu berücksichtigen.

Der Alleinverdienerabsetzbetrag beträgt bei einem Kind iSd § 106 Abs. 1 EStG 1988 494 Euro jährlich, bei zwei Kindern 669 Euro jährlich.

4. Gemäß § 33 Abs. 2 EStG 1988 sind von dem sich nach § 33 Abs. 1 EStG 1988 ergebenden Betrag an Einkommensteuer die Absetzbeträge nach den Abs. 4 bis 6 abzuziehen. Absetzbeträge im Sinne des Abs. 5 oder Abs. 6 sind insoweit nicht abzuziehen, als sie jene Steuer übersteigen, die auf die zum laufenden Tarif zu versteuernden nichtselbständigen Einkünfte entfällt. Abs. 8 bleibt davon unberührt.

Ist die nach § 33 Abs. 1 und 2 EStG 1988 berechnete Einkommensteuer negativ, so ist insoweit der Alleinverdienerabsetzbetrag oder der Alleinerzieherabsetzbetrag gutzuschreiben. Ergibt sich bei Steuerpflichtigen, die Anspruch auf den Arbeitnehmerabsetzbetrag oder Grenzgängerabsetzbetrag haben, nach § 33 Abs. 1 und 2 EStG 1988 keine Einkommensteuer, so sind 10% der Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 3 lit. a (ausgenommen Betriebsratsumlagen) und der Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 4 und 5, höchstens aber 110 Euro jährlich, gutzuschreiben.

Auf Grund zwischenstaatlicher oder anderer völkerrechtlicher Vereinbarungen steuerfreie Einkünfte sind für Zwecke der Berechnung der negativen Einkommensteuer wie steuerpflichtige Einkünfte zu behandeln (der Kinderabsetzbetrag gemäß § 33 Abs. 3

EStG 1988 bleibt bei der Berechnung aber außer Ansatz). Die Gutschrift hat im Wege der Veranlagung zu erfolgen (§ 33 Abs. 8 EStG 1988).

5. Gemäß § 106a Abs. 1 EStG 1988 steht für ein Kind im Sinne des § 106 Abs. 1 ein Kinderfreibetrag zu. Dieser beträgt, wenn er von einem Steuerpflichtigen geltend gemacht wird, 220 Euro jährlich.

III. Sachverhalt

1. Der Bf. ist slowakischer Staatsangehöriger. Er war im Kalenderjahr 2014 von 1.1. bis 5.4. und vom 26.12. bis 31.12. bei einem inländischen Arbeitgeber beschäftigt und erzielte daraus Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von 6.181,69 € (5.955,22 € für die Zeit vom 1.1.-5.4. + 358,47 € für die Zeit vom 26.12.-31.12. - 132,00 € WK-Pauschale). Nach Ausweis des Lohnzettels wurden vor der Auszahlung des Arbeitslohns Sozialversicherungsbeiträge in der Höhe von 1.424,37 € (1.356,00 € + 68,37 €) in Abzug gebracht.

Der Bf. verfügte in der Zeit, in der er in Österreich tätig war, über keinen inländischen Wohnsitz. Nach Beendigung seiner Tätigkeit im Inland (im April 2014) ist er in die Slowakei zurückgekehrt.

2. Die ganzjährig in der Slowakei wohnhafte Ehegattin des Bf. hat für die gemeinsamen, an derselben Adresse wohnhaften, in den Jahren 1994 und 1995 geborenen und im Beschwerdejahr studierenden Kinder ganzjährig slowakisches Kindergeld in der Höhe von 564,48 € (47,04 € monatlich) bezogen.

3. Der Bf. hat in Österreich antragsgemäß für die ersten vier Monate des Jahres 2014 eine Differenzzahlung an Familienbeihilfe (von 1.091,52 €) sowie Kinderabsetzbeträge für zwei Kinder (von 467,20 €) ausbezahlt erhalten.

4. Im angefochtenen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2014 ergab sich - ausgehend von einem Einkommen von 5.681,69 € (6.181,69 € - 60,00 € Sonderausgaben - 440,00 € Kinderfreibeträge) eine Einkommensteuer von 0,00 €. Auf Grund einer erstattungsfähigen Negativsteuer von 110,00 € (10% der Sozialversicherungsbeträge, max. 110,00 €) sowie der anrechenbaren Lohnsteuer von 892,69 € kam es - nach Rundung (-0,31 €) - zu einer Abgabengutschrift von 1.003,00 €.

5. In der Beschwerde gegen diesen Bescheid wurde - unter Vorlage von Bestätigungen E9 - der Antrag gestellt, gemäß § 1 Abs. 4 EStG 1988 als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt zu werden.

6. Aus den für den Bf. und seine Gattin vorgelegten Bescheinigungen E9 der slowakischen Steuerbehörde ergab sich, dass die Einkünfte des Bf., die im Ansässigkeitsstaat der Besteuerung unterliegen, im Jahr 2014 5.114,52 € betragen haben (und somit unter dem Grenzbetrag von 11.000 € lagen) und sich die entsprechenden Einkünfte seiner Gattin auf 4.473,79 € beliefen. Den im Beschwerdeverfahren vor dem BFG nachgereichten Bescheinigungen (E9) für die beiden studierenden Kinder lässt sich entnehmen, dass diese im Beschwerdejahr in der Slowakei keine Einkünfte erzielt haben.

7. Die im Beschwerdejahr bezogenen Einkünfte des Bf. und seiner Gattin haben damit - vor Berücksichtigung der von ihnen bezogenen Familienleistungen - 15.770,00 € (6.181,69 € + 5.114,52 € + 4.473,79 €) betragen. Diese Einkünfte wurden überwiegend in deren Ansässigkeitsstaat (Slowakei) erzielt.

IV. Erwägungen

1. Strittig ist, ob - im Sinne des § 33 Abs. 3 EStG 1988 - davon ausgegangen werden kann, dass dem Steuerpflichtigen im Jahr 2014 für mehr als sechs Monate ein Kinderabsetzbetrag zugestanden ist. Das Finanzamt verneinte diese Frage, weil der Kinderabsetzbetrag nur für vier Monate gewährt worden sei. Hingegen ist der Bf. der Ansicht, dass ihm der Alleinverdienerabsetzbetrag zu gewähren sei, weil ihm die Familienbeihilfe - gemeint: das slowakische Kindergeld (Differenzzahlungen in Österreich sind nur für vier Monate erfolgt) - für zwölf Monate ausbezahlt worden sei.

2. Richtlinien des BMF stellen - auch nach ständiger Rechtsprechung des VwGH - keine für das Bundesfinanzgericht beachtliche Rechtsquelle dar. In Rz 10772c LStR wird auf die hier strittige Frage ebenso wenig eingegangen wie in den übrigen vom Bf. zitierten Randzahlen der Lohnsteuerrichtlinien 2002. Auch die mittlerweile außer Kraft gesetzten Rz 772b und 772c LStR betreffen nur die unbeschränkte Steuerpflicht des (Ehe)Partners; Rz 792a LStR brachte lediglich zum Ausdruck, dass unter den Voraussetzungen der VO (EG) Nr. 883/2004 bei Anspruch auf Familienbeihilfe auch Anspruch auf den Kinderabsetzbetrag besteht. Der Erlass des BMF vom 3.12.2007, BMF-010222/0221-VI/7/2007, bietet eine "Steuerliche Information zur Hausbetreuung nach dem Hausbetreuungsgesetz". Der Bf. führt nicht aus, welche Ausführungen dieses Erlasses für die Beurteilung des Beschwerdefalls von Bedeutung sein könnten.

3. Dem Bf. wurden für die Zeiten seiner Beschäftigung im Inland Familienbeihilfe und Kinderabsetzbeträge zuerkannt. Er behauptet nicht, dass ein weitergehender - den überwiegenden Teil des Jahres 2014 umfassender - Anspruch auf solche Leistungen bestanden hätte. Standen dem Bf. für das Jahr 2014 Kinderabsetzbeträge aber nur für weniger als sieben Monate zu, war ein Alleinverdienerabsetzbetrag nicht anzuerkennen. Die von § 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 geforderte Eigenschaft eines Kindes iSd § 106 Abs. 1 EStG 1988 stellt auf das im Kalenderjahr überwiegende Zustehen eines Kinderabsetzbetrags iSd § 33 Abs. 3 EStG 1988 und nicht auf das überwiegende Bestehen eines ausländischen Anspruchs auf Kindergeld ab.

4. Zutreffend ist, dass in der Entscheidung des UFS vom 17.8.2012, RV/0208-L/09, zur Rechtslage des Jahres 2007 die Ansicht vertreten wurde, dass dem verheirateten unbeschränkt Steuerpflichtigen auch der Erhöhungsbetrag zum Alleinverdienerabsetzbetrag für drei Kinder zustehe, wenn im Kalenderjahr (2007) für drei Kinder zehn Monate lang in einem EU-Mitgliedstaat Familienbeihilfe bezogen worden sei, aber nur sechs Monate in Österreich. Der Senat vermag den rechtlichen Ausführungen (Fiktionen) dieser Entscheidung *für den Beschwerdefall* aber nicht zu folgen (er folgt *im Ergebnis* vielmehr dem insoweit gegenteiligen Erkenntnis des BFG

vom 20.5.2015, RV/7101958/2015). Art 5 lit. b der VO (EG) Nr. 883/2004 erfordert es - unter den Bedingungen des Einleitungssatzes ("Sofern in dieser Verordnung nichts anderes bestimmt ist") - nicht, den Bezug der slowakischen Kinderbeihilfe in den restlichen Monaten des Beschwerdejahrs (Mai bis Dezember) so zu behandeln, *als ob* in Österreich Anspruch auf Familienbeihilfe bzw. Differenzzahlung bestanden hätte. Für eine *Fiktion des Anspruchs auf Kinderabsetzbetrag* für weitere - insgesamt zumindest sieben - Monate des Beschwerdejahrs besteht unter Bedachtnahme auf den Zeitraum des Tätigwerdens des Bf. in Österreich (und damit auf den Anwendungsbereich der VO [EG] Nr. 883/2004) auch *kein unionsrechtliches Erfordernis*. Es handelt sich insoweit um keine durch eine Beschäftigung des Bf. in Österreich ausgelösten Ansprüche auf Familienleistungen (Art. 67 ff. VO [EG] Nr. 883/2004).

5. Der Bf. war in Österreich nur in den in Punkt III.1. genannten Zeiten beschäftigt (und nur für die Dauer dieser Beschäftigung war er sozialversichert). Anspruch auf Differenzzahlung zum slowakischen Kindergeld bestand nach der genannten Verordnung nur für den geringeren Teil des Jahres. Stand dem Bf. aber - selbst nach unionsrechtlichen Vorschriften - kein weitergehender Anspruch auf Differenzzahlung zu, hatte er auch keinen Anspruch auf Kinderabsetzbeträge für mehr als sechs Monate. Auch ein *Inländer* hatte keinen Anspruch auf Alleinverdienerabsetzbetrag, wenn ihm kein Anspruch auf Familienbeihilfe für den überwiegenden Teil des Jahres 2014 erwachsen war (zB weil er im Mai 2014 ins Ausland verzogen war). Der Bf. hätte sich nur dann in einer einem Inländer *vergleichbaren Lage* befunden, wenn die Dauer seiner Erwerbstätigkeit in Österreich einen Anspruch auf Differenzzahlung für zumindest sieben Monate zur Folge gehabt hätte.

6. Die vom Bf. zitierten Bestimmungen des EG-Vertrags (insbesondere Art. 18 und 39 EGV; Art. 21 und 45 AEUV) stehen einer solchen Beurteilung nicht entgegen. Es gelangt kein anderes Recht zur Anwendung, als es auch für einen Inländer vorgesehen ist. Eine Diskriminierung des Bf. in unionsrechtlich garantierten Freizügigkeits- und Aufenthaltsrechten ist nicht zu erblicken. Eine Vergleichbarkeit des Beschwerdefalls mit der Rechtssache EuGH 16.5.2000, C-87/99, *Zurstrassen*, ist nach Ansicht des Senates nicht gegeben (Dauer des Aufenthalts und der Tätigkeit im Beschäftigungsstaat, Herkunft des Haushaltseinkommens, Benachteiligung gegenüber den im Beschäftigungsstaat Gebietsansässigen).

7. Die Beschwerde war daher - mangels Erfüllung der Voraussetzung, dass ein Kinderabsetzbetrag für mehr als sechs Monate zustand - abzuweisen, weshalb auf die Frage, ob allenfalls weitere Voraussetzungen einer Gewährung des Alleinverdienerabsetzbetrags nicht als erfüllt anzusehen sind, nicht mehr einzugehen war. Es erübrigte sich damit auch eine Auseinandersetzung mit dem Standpunkt der Abgabenbehörde, dem zufolge eine Option in die unbeschränkte Steuerpflicht (§ 1 Abs. 4 EStG 1988) nicht möglich sein soll, weil der Bf. den Nachweis nicht erbracht habe, dass er keine weiteren Einkünfte (denn aus Österreich und der Slowakei) erzielt haben.

8. Aus der Bescheinigung der slowakischen Steuerbehörde (E9), die für die *Gattin des Bf.* vorgelegt worden ist, ergibt sich bloß die *Höhe* der von ihr erzielten und *der Besteuerung im Ansässigkeitsstaat Slowakei unterliegenden Einkünfte* (4.473,79 €). Die Dauer der Beschäftigung, die von ihr ausgeübt worden ist, ist der Bescheinigung beispielsweise schon nicht mehr zu entnehmen. Dem Ersuchen des Finanzamts, die slowakischen Steuerbescheide des Beschwerdejahrs vorzulegen, ist - für beide Ehegatten - nur entgegen gehalten worden, dass es in der Slowakei keine solchen Bescheide gebe. Der Bf. hat nicht einmal *konkret behauptet*, dass von seiner Ehegattin keine weiteren Einkünfte (ggf. steuerfreier Art aus weiteren Staaten) bezogen worden sind. Er hat sich darauf beschränkt, auf den Inhalt der vorgelegten Bescheinigungen zu verweisen, obwohl die für die Gattin vorgelegte Bescheinigung zB hinsichtlich allfälliger steuerfreier Bezüge iSd § 33 Abs. 8 EStG 1988 gerade keine Aussagekraft besitzt. Er hat auch keinerlei weitere Beweismittel vorgelegt, die geeignet gewesen wären, die ihm bekannten Bedenken des Finanzamts zu zerstreuen. Sein Vorbringen blieb im Wesentlichen auf die Behauptung beschränkt, dass es die Aufgabe der Behörde sei, deren Äußerung, wonach es "durchaus möglich" sei, "dass Einkünfte in anderen Staaten erzielt worden sind, ausführlich zu begründen" (Schr. vom 21.4.2016). Mit Rücksicht auf die in Punkt II.4. zitierten Bestimmungen des EStG konnte es folglich auch nicht die Aufgabe des Finanzamts gewesen sein, die slowakische Steuerbehörde zu den vorgelegten Bescheinigungen neuerlich "zu kontaktieren". Es kann der Abgabenbehörde nicht entgegen getreten werden, wenn sie im Ergebnis zur Ansicht gelangt ist, dass es dem Bf. mit der vorgelegten Bescheinigung E9 *allein* nicht gelungen ist, den *ihm obliegenden* Nachweis zu erbringen, dass von seiner Gattin keine den Grenzbetrag von 6.000 € überschreitenden Einkünfte erzielt worden sind. Die Beschwerde war daher auch aus diesem Grund als unbegründet abzuweisen, wobei eine Erörterung der weiteren Frage, ob die vom Bf. erzielten Einkünfte iSd § 1 Abs. 4 EStG 1988 den Grenzbetrag von 11.000 € überschritten haben, auf sich beruhen konnte.

9. Im angefochtenen Bescheid wurden Kinderfreibeträge gemäß § 106a Abs. 1 EStG 1988 von 440,00 € berücksichtigt. Da Kinderfreibeträge nur für Kinder iSd § 106 Abs. 1 EStG 1988 und damit nur dann gewährt werden können, wenn dem Steuerpflichtigen oder seinem (Ehe-)Partner ein Kinderabsetzbetrag nach § 33 Abs. 3 EStG 1988 für mehr als sechs Monate im Kalenderjahr zusteht (die Voraussetzungen sind dieselben wie beim Alleinverdienerabsetzbetrag), war der angefochtene Bescheid in diesem Punkt (Höhe des Einkommens und daher der Bemessungsgrundlage iSd § 198 Abs. 2 BAO) von Amts wegen abzuändern.

V. Zulässigkeit einer Revision

Zu der im Beschwerdefall strittigen Frage (siehe Punkt IV.1) liegt - soweit ersichtlich. keine Rechtsprechung des VwGH vor. Zudem ist die Spruchpraxis des UFS und des BFG nicht einheitlich (siehe Punkt IV.4). Es war daher eine ordentliche Revision an den VwGH zuzulassen.

Innsbruck, am 15. Juni 2016