



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 4

GZ. RV/0181-W/05

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des P_C, B, K, S vom 1. August 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 1. Bezirk vom 23. Juli 2004 betreffend Einkommensteuer 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Bw., P_C wird in Österreich als beschränkt steuerpflichtig behandelt. Sein Wohnsitz liegt in der S, B, K.

Das Finanzamt Wien 1 veranlagte den Bw. für das Jahr 2003 mit seinen Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit zur Einkommensteuer.

Mit Eingabe vom 10. Juli 2004 erhob der Bw. Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2003. Beantragt wurde 'als rechtliche Neuerung' die Berücksichtigung der Unterhaltsleistung des Bw. für seine beiden minderjährigen, in der Slowakei bei ihrer Mutter lebenden Kinder, dessen Haushalt auch er angehöre.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 23. Juli 2004 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Da der Bw. in Österreich keinen Wohnsitz habe, sei er hier nur beschränkt steuerpflichtig. Es würden die Sonderbestimmungen des § 102 EStG 1988 gelten, nach denen gem. Z 3 leg.cit. die §§ 34,35,38,41 und 105 nicht anwendbar seien. Daher könnten außergewöhnliche Belastungen, die in den §§ 34 und 35 EStG 1988 geregelt seien, bei beschränkt Steuerpflichtigen nicht berücksichtigt werden können.

Mit Schreiben vom 1. August 2004 stellte der Bw. den Antrag auf Entscheidung durch die Abgabenbehörde II. Instanz und beantragte hierin als unbeschränkt Steuerpflichtiger (EU-Staatsmitglied) behandelt zu werden. Er verwies hiezu auf die Einkommensteuerrichtlinien 2000 (Rz. 36-38) die ihrerseits wiederum auf die LStR 2002 Rz. 7-12 Bezug nehmen. Hiernach seien Grenzpendler, die aus Staaten der EU bzw. des EWR einpendeln und den wesentlichen Teil ihrer Einkünfte in Österreich erzielen, mit diesen an sich der beschränkten Steuerpflicht unterliegenden Einkünften auf Antrag als unbeschränkt Steuerpflichtige zu behandeln (EuGH 14.2.1995, Rs C-279/93). Mit dem Antrag sei die Wirkung des § 102 EStG 1988 im gegenständlichen Verfahren beseitigt. Die LStR 2002 seien per 1. Jänner 2004 geändert worden. Gemäß LStR 2002 Rz. 866 seien Unterhaltsleistungen für haushaltszugehörige Kinder im Ausland, bei denen der Anspruch auf Familienbeihilfe nach § 2 Abs. 5 FLAG ausgeschlossen sei, gemäß VfGH-Erkenntnis vom 4. Dezember 2001, B 2366/00 als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen. Es werde beantragt, die Einkommensteuer 2003 unter Berücksichtigung der außergewöhnlichen Belastung neu festzusetzen. Das Finanzamt Wien 1 erließ am 14. September 2004 ein Ersuchsschreiben, mit dem dem Bw. einerseits mitgeteilt wurde, dass die Slowakei per 2003 weder Mitglied des Europäischen Wirtschaftsraumes (EWR) noch der Europäischen Union (EU) sei. Der Beitritt der Slowakei zur EU sei erst mit 1. Mai 2004 erfolgt. Da ein Antrag des Bw. gemäß § 1 Abs. 4 EStG 1988 somit nicht möglich sei wurde der Bw. angesichts dessen ersucht bekanntzugeben, ob der Vorlageantrag weiterhin aufrecht erhalten werde.

In Beantwortung des Ergänzungsvorhaltes vom 25. September 2004 wiederholte der Bw. sein Anbringen nach Behandlung als unbeschränkt Steuerpflichtiger. Er sei im Besitz eines über Jahre geltenden Dienstvertrages sowie einer entsprechenden Arbeitserlaubnis (5 Jahre gültiger Befreiungsschein). Somit liege keine beschränkte Steuerpflicht vor. Da er eine Arbeitserlaubnis von mehr als sechs Monaten aufweisen könne würde er sich nicht nur vorübergehend im Inland aufhalten, vielmehr liege ab Beginn seiner tatsächlichen Anwesenheit ein gewöhnlicher Aufenthalt im Bundesgebiet vor. Er sei unbeschränkt steuerpflichtig und habe somit Anspruch auf Berücksichtigung von außergewöhnlichen Belastungen in Form von Unterhaltsleistungen für im Ausland lebende Kinder.

Mit weiterer Eingabe vom 25. November 2004 wurde wiederholt auf die von Seiten des Bw. vorliegende unbeschränkte Steuerpflicht unter Bezugnahme auf Literatur (Die Lohnsteuer in Frage und Antwort; Sailer/Bernold/Mertens/Kranzl) verwiesen.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 1 EStG 1988 lautet:

(1) Einkommensteuerpflichtig sind nur natürliche Personen.

- (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.
- (4) Auf Antrag werden auch Staatsangehörige von Mitgliedstaaten der Europäischen Union oder eines Staates, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum anzuwenden ist, als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, 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 6 975 Euro betragen. Inländische Einkünfte, die nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung nur der Höhe nach beschränkt besteuert werden dürfen, gelten in diesem Zusammenhang als nicht der österreichischen Einkommensteuer unterliegend. Die Höhe der nicht der österreichischen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte ist durch eine Bescheinigung der zuständigen ausländischen Abgabenbehörde nachzuweisen.

§ 26 BAO Abs. 1 u. 2 lautet:

- § 26. (1) Einen Wohnsitz im Sinn der Abgabenvorschriften hat jemand dort, wo er eine Wohnung innehat 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 abzuweichen, deren Aufenthalt im Inland nicht mehr als ein Jahr beträgt, wenn diese im Inland weder ein Gewerbe betreiben noch einen anderen Beruf ausüben.

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. behauptet, hinsichtlich seiner Person liege unbeschränkte Steuerpflicht vor. Die Voraussetzung für die unbeschränkte Steuerpflicht gem. § 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, ist § 26 BAO zu entnehmen. Der Bw. macht geltend, es liege hinsichtlich seiner Person ein gewöhnlicher Aufenthalt in Österreich vor, nachdem er im Besitz eines über Jahre geltenden Dienstvertrages sei und eine entsprechende Aufenthaltserlaubnis besitze. Aus dem Vorlageantrag des Bw. vom 1. August 2004 geht hervor, dass der Bw. Grenzpendler und gemäß Berufungsschreiben vom 10. Juli 2004 einem Haushalt in der Slowakei zugehörig ist. Ob unbeschränkte Steuerpflicht vorliegt, ist primär nach innerstaatlichem Recht zu bestimmen

(Doppelbesteuerungsabkommen können eine einmal festgestellte Steuerpflicht nur mehr einschränken, nicht jedoch ausdehnen). Grenzgänger aus dem Ausland haben nach der Judikatur 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 verlangt..., 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 sowie der mehrjährige Dienstvertrag ist für sich genommen nicht geeignet, die unbeschränkte inländische Steuerpflicht auszulösen. Nachdem weder Wohnsitz noch gewöhnlicher Aufenthalt des Bw. im Inland gegeben ist, sind die Voraussetzungen des § 1 Abs. 2 EStG 1988 nicht gegeben.

Der Bw. beruft sich desweiteren auf die Einkommensteuerrichtlinien 2000 bzw. Lohnsteuerrichtlinien 2002. Wie der VwGH in ständiger Rechtsprechung erkennt, vermögen Erlasse 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 EStR 2000 oder LStR 2002, denen keine normative Wirkung

zukommt, nicht gebunden. Die vom Bw. angeführten LStR 2002 Rz. 7 bis 12 beziehen sich auf Staatsangehörige aus EU- oder EWR-Ländern mit inländischen Einkünften. Die Richtlinien beziehen sich hier offenbar auf § 1 Abs. 4 EStG 1988 nach denen der dort angeführte Personenkreis auf Antrag mit Einkünften i.S.d. § 98 EStG 1988 als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt werden kann, wenn keinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland vorliegt. Der Bw. ist slowakischer Staatsbürger. Die slowakische Republik trat mit 1. Mai 2004 der europäischen Union bei. Wie dem Bw. bereits im Rahmen des Ergänzungsvorhaltes vom 14. September 2004 mitgeteilt wurde, war die Slowakei per 2003 weder Mitglied des Europäischen Wirtschaftsraumes (EWR) noch der Europäischen Union (EU). Die Anwendbarkeit der Bestimmung des § 1 Abs. 4 EStG 1988 für den Bw. war somit ausgeschlossen.

Zuletzt führt der Bw. verfassungsrechtliche Bedenken hinsichtlich der Diskriminierung ausländischer Arbeitnehmer an und verweist auf das Erkenntnis des VfGH vom 4.12.2001, B 2366/00 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 somit zu einer in Österreich unbeschränkt steuerpflichtigen Person. Im Gegensatz dazu erfolgt die Anknüpfung bei der beschränkten Steuerpflicht nicht nach dem Wohnsitzprinzip sondern dem Territorialitätsprinzip. Im Mittelpunkt stehen die Einkünfte des beschränkt Steuerpflichtigen, seine persönlichen Verhältnisse treten in den Hintergrund (vgl. Doralt/Ruppe Steuerrecht Bd. I S 284).

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass der Bw. mangels Wohnsitz bzw. gewöhnlichem Aufenthalt der beschränkten Steuerpflicht unterliegt und auch ein Antrag auf Behandlung als unbeschränkt Steuerpflichtiger gemäß § 1 Abs. 4 EStG 1988, nachdem die dort normierte Voraussetzung (Mitgliedstaat der EU bzw. des EWR) für die Slowakei im Berufszeitraum (2003) nicht gegeben war, abzuweisen war.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 4. Juli 2005