

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache des Bf gegen den Bescheid des Finanzamtes Judenburg Liezen vom 27.10.2010 betreffend Einkommensteuer 2009 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde vom 3.11.2010 wird als unbegründet abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

Das Finanzamt stellte im Zuge der Veranlagung für das Jahr 2009 fest, dass vom Arbeitgeber des Beschwerdeführers zu Unrecht der Alleinverdienerabsetzbetrag für 3 Kinder bei der Lohnverrechnung berücksichtigt wurde, da die Einkünfte der Ehegattin eindeutig über dem Grenzbetrag von Euro 6.000,- gelegen waren. Nachdem für das Jahr 2009 noch keine Arbeitnehmerveranlagung durchgeführt wurde und somit ein Pflichtveranlagungstatbestand gemäß § 41 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 vorgelegen war, führte das Finanzamt unter Berücksichtigung der Angaben des Beschwerdeführers in seiner Erklärung eine Veranlagung unter Streichung des Alleinverdienerabsetzbetrages durch und setzte mit dem angefochtenen Bescheid § 3 Abs. 3 EStG 1988 folgend die steuerfreien Einkünfte des Beschwerdeführers aus seiner begünstigten Auslandstätigkeit zum Zwecke der Berechnung des Durchschnittssteuersatzes iSd § 33 Abs. 10 EStG 1988 an. Daraus errechnete sich ein Durchschnittssteuersatz von 30,46 %, der auf die inländischen Einkünfte in Höhe von Euro 31.389,02 angewendet wurde.

In der dagegen erhobenen Beschwerde stellte der Beschwerdeführer die Nichtberücksichtigung des Alleinverdienerabsetzbetrages außer Streit, wendete sich allerdings dagegen, dass die steuerfreien Einkünfte aufgrund seiner begünstigten Auslandstätigkeit für die Berechnung des Durchschnittssteuersatzes für die Besteuerung seiner inländischen Einkünfte herangezogen wurden. In diesem Zusammenhang

führte er aus, dass ebenso wie jetzt vom Verfassungsgerichtshof die steuerbegünstigte Auslandstätigkeit laut § 3 Abs. 1 Z 10 EStG als verfassungswidrig beurteilt worden sei, aufgrund der Benachteiligung von Österreichern, die für ausländische Firmen im Anlagenbau tätig und in Österreich steuerpflichtig seien, bei ihm eine Benachteiligung bei der Steuerberechnung vorliegen würde, da ihm durch die Pflichtveranlagung sein im Inland zu versteuernder Teil nun mit einem höheren Steuersatz nachversteuert werde, was bei anderen steuerpflichtigen Dienstnehmern, die so wie er vom Dienstgeber korrekt versteuert worden seien, nicht der Fall sei. Hier werde der steuerpflichtige Bezug im Inland auch nicht mit dem für das jeweilige Jahr fiktiv errechneten Steuersatz nachversteuert. Er habe nur von einer Stelle Bezüge erhalten und diese seien korrekt versteuert worden. Weiters beantragte der Beschwerdeführer die Berücksichtigung des Kinderfreibetrages in Höhe von Euro 220.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Berücksichtigung von Einkünften aus der begünstigten Auslandstätigkeit bei Berechnung des Durchschnittsteuersatzes gemäß § 3 Abs. 3 EStG 1988 idF vor AbgÄG 2011:

Gemäß § 3 Abs. 3 EStG 1988 idF vor dem AbgÄG 2011 sind Einkünfte im Sinne des Abs. 1 Z 10 und 11 bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen des Arbeitnehmers zu berücksichtigen. Die steuerfreien Bezüge für Auslandstätigkeiten sind daher im Wege des Progressionsvorbehaltes zu berücksichtigen (vgl. Doralt EStG Kommentar, Tz 58 zu § 3).

Im gegenständlichen Fall bedeutet der Progressionsvorbehalt, dass die steuerfreien Einkünfte des Beschwerdeführers zwar nicht besteuert wurden, für die Berechnung der Höhe des Steuersatzes für die versteuernden Teile des Einkommens aber heranzuziehen waren. Wie aus dem angefochtenen Bescheid ersichtlich, wurde von den gesamten aus- und inländischen Einkünften des Beschwerdeführers als Bemessungsgrundlage gemäß § 33 Abs. 1 EStG 1988 die Tarifsteuer errechnet und nach Abzug des Verkehrs- und Arbeitnehmerabsetzbetrages eine Steuer von Euro 14.414,52 ausgewiesen. Dies entspricht einem Durchschnittssteuersatz von 30,46 %, welcher auf die inländischen Einkünfte in Höhe von Euro 31.389,02 anzuwenden war.

Wenn der Beschwerdeführer einwendet, dass bei ihm eine Benachteiligung bei der Steuerberechnung vorliegen würde, da ihm durch die Pflichtveranlagung sein im Inland zu versteuernder Teil nun mit einem höheren Steuersatz nachversteuert werde, was bei anderen steuerpflichtigen Dienstnehmern, die so wie er vom Dienstgeber korrekt versteuert worden seien, nicht der Fall sei, ist zum einen darauf hinzuweisen, dass dem Progressionsvorbehalt im gegenständlichen Zusammenhang der Gedanke zu Grunde liegt, bei Abgabepflichtigen mit einem hohen steuerfreien Einkommen (im gegenständlichen Fall Euro 15.940,45), die steuerpflichtigen Teile ihres Einkommens (im gegenständlichen Fall 31.389,02) nicht mit einem Steuersatz zu versteuern, der eigentlich für geringer Verdienende gedacht war.

Zum anderen wurde aufgrund der vom Beschwerdeführer zu verantwortenden gesetzeswidrigen Berücksichtigung des Alleinverdienerabsetzbetrages durch den Arbeitgeber bei der Lohnverrechnung der zwingend zu beachtende Tatbestand für eine Pflichtveranlagung gemäß § 41 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 gesetzt. Wenngleich steuerfreie Einkünfte gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 allein noch keine Pflichtveranlagung auslösen (vgl. Jakom, EStG, 5. Auflage, Tz 7 zu § 41), so sind im Fall einer Veranlagung auf Grund des Legalitätsprinzips die Bestimmung des § 3 Abs. 3 EStG 1988 zwingend zu beachten (vgl. die Ausführungen in der Entscheidung des UFS vom 13.2.2013, RV/0880-L/12).

Die Rechtslage betreffend die Behandlung der begünstigten Auslandseinkünfte einschließlich § 3 Abs. 3 EStG 1988 hat sich ab 2011 zwar maßgeblich geändert, auf das gegenständlich strittige Jahr hat dies aber keine Auswirkungen, da die Gesetzesbestimmung des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988, BGBl 400/1988 idF BGBI I 161/2005 vom Verfassunggerichtshof erst mit Ablauf des 31. Dezember 2010 aufgehoben (siehe VfGH 30.9.2010, G 29/10 u.a.) wurde und die neue Rechtslage nicht rückwirkend anzuwenden ist. Die geänderte Fassung des § 3 Abs. 3 EStG 1988 laut AbgÄG 2011, wonach Einkünfte im Sinne des Abs. 1 Z 10 bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen nicht mehr zu berücksichtigen sind, ist erst ab der Veranlagung 2012 anzuwenden.

Das Finanzamt hat daher zu Recht die ausländischen steuerfreien Einkünfte des Beschwerdeführers zur Berechnung des Durchnittssteuersatzes in die Veranlagung miteinbezogen.

Kinderfreibetrag:

Das Finanzamt hat im Vorlagebericht ausgeführt, dass die Ehegattin des Beschwerdeführers im Zuge ihrer Veranlagung für das Jahr 2009 den Kinderfreibetrag iHv Euro 220 beantragt habe, welcher ihr antragsgemäß mit Bescheid vom 15.6.2010 zuerkannt worden sei. Dieser Bescheid sei bereits in Rechtskraft erwachsen. Im Zuge der gegenständlichen Beschwerde habe der Beschwerdeführer ebenfalls die Zuerkennung des Kinderfreibetrages iHv Euro 220 beantragt. Diesem Begehren könne nur teilweise entsprochen werden, da bei Inanspruchnahme des Kinderfreibetrages von beiden Ehepartner dieser jeweils max iHv Euro 132 zustehen würde. Das Mehrbegehr iHv Euro 88 wäre demnach abzuweisen.

Diese Angaben des Finanzamtes sind im Bescheid vom 15.6.2010 betreffend Einkommensteuer 2009 bei der Ehegattin des Beschwerdeführers nachvollziehbar. Demnach wurde ein Kinderfreibetrag für ein haushaltsgehöriges Kind gemäß § 106a Abs. 1 EStG 1988 in Höhe von Euro 220 vom Gesamtbetrag der Einkünfte steuerwirksam abgezogen.

Der Beschwerdeführer hat zu der im Vorlagebericht wiedergegebenen Ansicht des Finanzamtes keine weitere Stellungnahme abgegeben.

§ 106a EStG 1988 lautet:

*"(1) Für ein Kind im Sinne des § 106 Abs. 1 steht ein Kinderfreibetrag zu. Dieser beträgt*

*- 220 Euro jährlich, wenn er von einem Steuerpflichtigen geltend gemacht wird;*

*- 132 Euro jährlich pro Steuerpflichtigem, wenn er für dasselbe Kind von zwei (Ehe-)Partnern, die mehr als sechs Monate im Kalenderjahr in einem gemeinsamen Haushalt leben, geltend gemacht wird,*

*- 132 Euro jährlich pro Steuerpflichtigem, wenn einem anderen nicht im selben Haushalt lebenden Steuerpflichtigen für dasselbe Kind ein Kinderfreibetrag nach Abs. 2 zusteht.*

*(2) Für ein Kind im Sinne des § 106 Abs. 2 steht ein Kinderfreibetrag in Höhe von 132 Euro jährlich zu, wenn sich das Kind nicht ständig im Ausland aufhält.*

*(3) Steht für ein Kind ein Kinderfreibetrag gemäß Abs. 2 zu, darf für dasselbe Kind ein Kinderfreibetrag gemäß Abs. 1 in Höhe von 132 Euro nur von jenem Steuerpflichtigen geltend gemacht werden, der mehr als sechs Monate Anspruch auf einen Kinderabsetzbetrag nach § 33 Abs. 3 hat.*

*(4) Der Kinderfreibetrag wird im Rahmen der Veranlagung zur Einkommensteuer berücksichtigt. In der Steuererklärung ist die Versicherungsnummer (§ 31 ASVG) oder die persönliche Kennnummer der Europäischen Krankenversicherungskarte (§ 31a ASVG) jedes Kindes, für das ein Kinderfreibetrag geltend gemacht wird, anzuführen."*

Der Gesetzgeber hat - wie oben dargestellt - vorgesehen, dass der Kinderfreibetrag aufgeteilt werden kann. Es liegt in der Disposition der (Ehe-)Partner, ob nur ein Partner einen Freibetrag von 220 € beanspruchen will oder ob beide Partner einen Freibetrag von je 132 €, zusammen 264 €, geltend machen. Durch den erhöhten Freibetrag bei beidseitiger Inanspruchnahme sollen zusätzliche Erwerbsanreize für den betreuenden Elternteil geschaffen werden (vgl. Doralt/Hammerl, EStG<sup>13</sup>, § 106a Tz 5; Erläuterungen zur Regierungsvorlage des StRefG 2009).

Dieses Wahlrecht wurde im gegenständlichen Fall dahingehend in Anspruch genommen, als im Zuge der Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung bei der Ehegattin des Beschwerdeführers der Kinderfreibetrag in Höhe von Euro 220 geltend gemacht und in der Folge in dem vom Finanzamt erlassenen Bescheid steuerlich wirksam wurde. Auf Grund des Umstandes, dass bezüglich des für die Ehegattin des Beschwerdeführers ergangenen Einkommensteuerbescheides 2009 keine Maßnahmen zur Beseitigung der Rechtskraft beantragt bzw. von Seiten des Finanzamtes gesetzt wurden und sich somit der Einkommensteurbescheid 2009 für die Ehegattin des Beschwerdeführers weiterhin im Rechtsbestand befindet, besteht im gegenständlichen Beschwerdeverfahren aufgrund der gesetzlichen Bestimmungen keine Möglichkeit, einen weiteren Kinderfreibetrag in Höhe von Euro 220, 132 oder auch anteilmäßig beim Beschwerdeführer zu berücksichtigen.

Dem Antrag des Beschwerdeführers auf Berücksichtigung eines weiteren Kinderfreibetrages in Höhe von Euro 220 konnte daher nicht entsprochen werden.

Unzulässigkeit der ordentlichen Revision:

Gemäß § 25a VwGG hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist.

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Nachdem sich die Rechtsfolge der Abweisung in beiden Streitpunkten unmittelbar aus dem Gesetz ergibt und somit die Beschwerde insoweit keine für die Entscheidung maßgeblichen Rechtsfragen aufwirft, denen im Sinne der zitierten Bestimmungen grundsätzliche Bedeutung zukäme und Gesichtspunkte, die dessen ungeachtet gegen die Unzulässigkeit der Revision sprechen würden, nicht vorgebracht wurden bzw. nicht erkennbar sind, war wie aus dem Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 5. Februar 2016