



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des M.F., gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2006 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen:

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	28.950,06 €
Werbungskosten	-2.374,41 €
Gesamtbetrag der Einkünfte	26.575,65 €
Pauschbetrag für Sonderausgaben	-60,00 €
Außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt	-1.200,00 €
Einkommen	25.315,65 €
Steuer gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988	5.887,61 €
Verkehrsabsetzbetrag	-291,00 €
Arbeitnehmerabsetzbetrag	-54,00 €
Einkommensteuer	5.542,61 €
Anrechenbare Lohnsteuer	-5.887,22 €
Festgesetzte Einkommensteuer (Gutschrift)	-344,61 €

Entscheidungsgründe

Der Berufungsführer, ein portugiesischer Staatsbürger, wurde von seiner in Lissabon ansässigen Arbeitgeberin nach Österreich entsendet, wo er laut Lohnzettel vom 23. Jänner 2006 bis zum 31. Dezember 2006 nichtselbständig tätig war. Seine Ehegattin sowie die beiden minderjährigen Söhne (geboren am 19.5.1992 bzw. am 9.8.1996), für die Familienbeihilfe nach portugiesischem Recht ausbezahlt wurde, lebten weiterhin am gemeinsamen Familienwohnsitz in Portugal. In Österreich wurden keine Familienleistungen bezogen.

In der für das Jahr 2006 eingereichten Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung machte er Darlehensrückzahlungen für Wohnraumschaffung (1.907,51 €) als Sonderausgaben, unter der Kennzahl 717 ausgewiesene Beiträge (795,89 €) sowie Kosten für Familienheimfahrten (383,59 €) und doppelte Haushaltsführung (8.067,00 €) als Werbungskosten und weiters Krankheitskosten (510,48 €) sowie Unterhaltsleistungen für sich ständig im Ausland aufhaltende Kinder (1.375,00 €) als außergewöhnliche Belastung geltend.

Nachdem das Finanzamt in seinem Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2006 hievon nach Durchführung eines Vorhalteverfahrens lediglich die Kosten für Familienheimfahrten ein-künftemindernd in Ansatz gebracht hatte (die Krankheitskosten wurden zwar dem Grunde nach anerkannt, wirkten sich mangels Überschreitens des Selbstbehaltes steuerlich aber nicht aus), gab es der dagegen erhobenen Berufung, in der die inländischen Unterkunftskosten verweisend auf die bereits vorgelegten Belege mit 4.862,00 € beziffert wurden und darauf hingewiesen wurde, dass in Portugal für jedes Kind Familienbeihilfe in Höhe von 21,00 € monatlich ausbezahlt werde und somit ein Anspruch auf eine vergleichbare Familienbeihilfe bestehe, insoweit teilweise statt, als die Kosten für die doppelte Haushaltsführung mit 1.990,82 € (4.862,00 € vermindert um die Kostenersätze der Arbeitgeberin in Höhe von 2.871,18 €) berücksichtigt wurden. Hinsichtlich der Unterhaltsleistungen wurde darauf hingewiesen, dass bei entsendeten Arbeitnehmern, für die in Österreich wegen der fehlenden Sozialversicherungspflicht kein Anspruch auf Familienbeihilfe bestehe, die Zuständigkeit des Entsendestaates (in diesem Fall Portugal) für sämtliche Familienleistungen bestehen bleibe und in Österreich daher weder der Kinderabsetzbetrag noch ein Freibetrag für Unterhaltsleistungen bezüglich haushaltzugehöriger Kinder zustehe.

Dagegen wendet der Berufungsführer in seinem als Vorlageantrag zu wertenden Schriftsatz vom 26. November 2007 ein, er habe das ganze Jahr in Österreich als unbeschränkt Steuerpflichtiger gearbeitet und beruflich bedingt zwei Haushalte führen müssen. Auch wenn seine Familie nicht im Inland wohnhaft sei und er der Sozialversicherungspflicht in Portugal unter-

liege, habe er als EU-Bürger Anspruch auf den Kinderabsetzbetrag sowie auf den Freibetrag für seine Kinder.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Familienheimfahrten und doppelte Haushaltsführung

Das Finanzamt hat bereits im Erstbescheid die für Familienheimfahrten geltend gemachten Aufwendungen (383,59 €) und in der Berufungsvorentscheidung zusätzlich Kosten für die doppelte Haushaltsführung in Höhe von 1.990,82 € anerkannt. Dagegen, dass das Finanzamt von den mit 4.862,00 € bezifferten Unterkunftskosten die bezogenen Kostenersätze (10,21 € x 90 Tage und 10,44 € x 187 Tage; insgesamt somit 2.871,18 €) in Abzug brachte, hat der Berufungsführer nichts konkretes eingewendet und vermag auch der Unabhängige Finanzsenat diesbezüglich nach der Aktenlage keine Rechtswidrigkeit zu erkennen.

2. Kinderabsetzbetrag

Gemäß § 33 Abs. 4 Z 3 lit. a erster Satz EStG 1988 steht einem Steuerpflichtigen, dem auf Grund des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 Familienbeihilfe gewährt wird, im Wege der gemeinsamen Auszahlung mit der Familienbeihilfe ab dem Jahr 2000 ein Kinderabsetzbetrag von monatlich 50,90 Euro für jedes Kind zu.

Aus der gesetzlichen Bestimmung ist somit zum einen abzuleiten, dass der Bezug der österreichischen Familienbeihilfe und nicht jener einer vergleichbaren ausländischen Transferzahlung Anspruchsvoraussetzung ist. Zum anderen ist der Kinderabsetzbetrag nach den Vorschriften des FLAG geltend zu machen und kann nicht im Wege einer Einkommensteuerveranlagung (Arbeitnehmerveranlagung) beantragt werden (vgl. VwGH 15.11.2005, 2004/14/0106, mwN). Eine steuermindernde Berücksichtigung im Sinne der Ausführungen des Berufungsführers kam daher bereits aus diesem Grund nicht in Betracht.

Im Übrigen bestand aber auch kein Anspruch auf die inländischen Familienleistungen (siehe unten).

3. Unterhaltsleistungen

Nach § 34 Abs. 7 Z 1 EStG 1988 in der im Berufungsfall anzuwendenden Fassung sind Unterhaltsleistungen für ein haushaltzugehöriges Kind durch die Familienbeihilfe sowie gegebenenfalls den Kinderabsetzbetrag gemäß § 33 Abs. 4 Z 3 lit. a und c abgegolten. Unterhaltsleistungen für ein nicht haushaltzugehöriges Kind, für das weder der Steuerpflichtige

noch sein mit ihm im gemeinsamen Haushalt lebender (Ehe)Partner Anspruch auf Familienbeihilfe hat, sind nach § 34 Abs. 7 Z 2 leg. cit. durch den Unterhaltsabsetzbetrag gemäß § 33 Abs. 4 Z 3 lit. b abgegolten. Darüber hinaus sind Unterhaltsleistungen nach § 34 Abs. 7 Z 4 EStG 1988 nur insoweit abzugsfähig, als sie zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden. Unterhaltsleistungen an volljährige Kinder, für die keine Familienbeihilfe ausbezahlt wird, sind nach der im Verfassungsrang stehenden Bestimmung des § 34 Abs. 7 Z 5 EStG 1988, außer in den Fällen und im Ausmaß der Z 4, weder im Wege eines Kinder- oder Unterhaltsabsetzbetrages noch einer außergewöhnlichen Belastung zu berücksichtigen.

Anspruch auf Familienbeihilfe für ein minderjähriges Kind steht der Person zu, die einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt im Bundesgebiet hat (§ 2 Abs. 1 FLAG) und zu deren Haushalt das Kind gehört (§ 2 Abs. 2 erster Satz leg. cit.) bzw. zu deren Haushalt das Kind nicht gehört, die jedoch die Unterhaltskosten für das Kind überwiegend trägt, sofern keine andere Person nach dem ersten Satz anspruchsberechtigt ist (§ 2 Abs. 2 zweiter Satz leg. cit.). Nach § 2 Abs. 8 leg. cit. haben Personen weiters nur dann Anspruch auf Familienbeihilfe, wenn sie den Mittelpunkt der Lebensinteressen im Bundesgebiet haben, wobei eine Person den Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen in dem Staat hat, zu dem sie die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat. Kein Anspruch auf Familienbeihilfe besteht ua. nach § 5 Abs. 3 FLAG für Kinder, die sich ständig im Ausland aufhalten, wobei gemäß § 53 Abs. 1 leg. cit. der ständige Aufenthalt eines Kindes in einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums nach Maßgabe der gemeinschaftsrechtlichen Bestimmungen dem ständigen Aufenthalt eines Kindes in Österreich gleichzuhalten ist.

Übereinstimmend gehend die Verfahrensparteien davon aus, dass nach der dargelegten Rechtslage ein Anspruch auf Familienbeihilfe bzw. eine als solche geltende Ausgleichszahlung gemäß § 4 Abs. 2 FLAG nicht bestand.

Gemäß § 33 Abs. 4 Z 3 lit. a zweiter Satz EStG 1988 steht für Kinder, die sich ständig im Ausland aufhalten, kein Kinderabsetzbetrag zu. Eine § 53 FLAG in Bezug auf die Familienbeihilfe entsprechende ausdrückliche Regelung enthält das EStG nicht, jedoch ist das Gemeinschaftsrecht zu beachten.

Die Verordnung (EWG) Nr. 1408/71 des Rates zur Anwendung der Systeme der sozialen Sicherheit für Arbeitnehmer und Selbständige sowie deren Familienangehörige, die innerhalb der Gemeinschaft zu- und abwandern (im Folgenden kurz: Verordnung), gilt nach ihrem Art. 4 Abs. 1 lit. h für alle Rechtsvorschriften über Zweige der sozialen Sicherheit, welche Familienleistungen (dazu zählen jedenfalls auch die Familienbeihilfe und der Kinderabsetzbetrag)

betreffen. Nach Art. 13 Abs. 2 der Verordnung unterliegt eine nichtselbständig tätige Person grundsätzlich den Rechtsvorschriften des Beschäftigungsstaates. Ein Arbeitnehmer oder Selbständiger, der den Rechtsvorschriften eines Mitgliedslandes unterliegt, hat gemäß Art. 73 der Verordnung, vorbehaltlich hier nicht maßgeblicher Ausnahmen, Anspruch auf Familienleistungen für seine Familienangehörigen, die im Gebiet eines anderen Mitgliedsstaates wohnen, nach den Rechtsvorschriften des ersten Staates, als ob diese Familienangehörigen im Gebiet dieses Staates wohnten.

Ausgenommen vom Grundsatz der Maßgeblichkeit der Rechtsvorschriften des Beschäftigungsstaates ist jedoch ua. nach Art. 14 Abs. 1 lit. a der Verordnung eine Person, die im Gebiet eines Mitgliedstaats von einem Unternehmen, dem sie gewöhnlich angehört, abhängig beschäftigt ist und die von diesem Unternehmen zur Ausführung einer Arbeit für dessen Rechnung in das Gebiet eines anderen Mitgliedstaats entsandt wird, sofern die voraussichtliche Dauer dieser Arbeit zwölf Monate nicht überschreitet und sie nicht eine andere Person ablöst, für welche die Entsendungszeit abgelaufen ist. Solche Personen unterliegen weiterhin den Rechtsvorschriften des ersten Mitgliedstaats, gegenständlich sohin Portugal.

Weiters fällt nach der Definition der Begriffe "Arbeitnehmer" und "Selbständiger" in Art. 1 lit. a der Verordnung nur eine Person unter deren Anwendungsbereich, die im Rahmen eines der in Art. 1 lit. a der Verordnung aufgeführten Systeme der sozialen Sicherheit gegen die in dieser Vorschrift angegebenen Risiken unter den dort genannten Voraussetzungen versichert ist. Dabei genügt nach der Rechtsprechung des EuGH (vgl. EuGH 7.6.2005, Rs. C-543/03), wenn die Person auch nur gegen ein einziges Risiko im Rahmen eines der dort genannten allgemeinen oder besonderen Systeme der sozialen Sicherheit pflichtversichert oder freiwillig versichert ist, und zwar unabhängig vom Bestehen eines Arbeitsverhältnisses, wobei es Sache des nationalen Gerichts ist, die notwendigen Prüfungen vorzunehmen, um festzustellen, ob jemand in den Zeiträumen, für die die fraglichen Leistungen beantragt wurden, einem Zweig des österreichischen Systems der sozialen Sicherheit angehört hat.

Nach in Einklang mit den Angaben des Berufungsführers betreffend die in Portugal bestehende Sozialversicherungspflicht stehender Auskunft des Finanzamtes scheint der Berufungsführer im System der österreichischen Sozialversicherung nicht auf; es liegen in Österreich somit keine Versicherungszeiten vor. Damit aber fällt der Berufungsführer nicht unter den Arbeitnehmerbegriff des Art. 1 der Verordnung und kann er allfällige diesbezügliche Ansprüche daher auch nicht auf das Gemeinschaftsrecht stützen.

Ausgehend aber davon, dass vor diesem Hintergrund ein Anspruch auf inländische Familienbeihilfe und den Kinderabsetzbetrag nicht bestand, ist die Nichtberücksichtigung der Unterhaltsleistungen als außergewöhnliche Belastung zu Unrecht erfolgt.

Der Verfassungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 4. Dezember 2001, B 2366/00, betreffend die Verfassungskonformität des Ausschlusses vom Anspruch auf Familienbeihilfe für sich ständig im Ausland aufhaltende Kinder, festgehalten, dass der Gesetzgeber der verfassungsrechtlichen Pflicht zur steuerlichen Berücksichtigung von Unterhaltslasten auch dann gerecht werde, wenn er hiefür nicht den Weg der Gewährung von Transferzahlungen wähle, sondern die Berücksichtigung im Wege des Steuerrechts ermögliche und aus dem Regelungszusammenhang des § 34 EStG 1988 abgeleitet, dass die Berücksichtigung von Unterhaltsleistungen an sich ständig im Ausland aufhaltende Kinder (zumindest im Fall von haushaltsgleichzügigen Kindern) nach den allgemeinen Regeln des § 34 EStG 1988 als außergewöhnliche Belastung nach der geltenden Rechtslage nicht schlechthin versperrt ist. § 34 Abs. 7 Z 4 stehe dem nicht entgegen, weil diese Vorschrift auch bloß als Aussage über das Ausmaß der steuerlichen Berücksichtigung von Unterhaltsleistungen für die vorstehend geregelten Fallgruppen der Z 1 bis 3 interpretiert werden könne. Für diese Deutung spreche auch die Verfassungsbestimmung des § 34 Abs. 7 Z 5, der zufolge Unterhaltsleistungen an volljährige Kinder, für die keine Familienbeihilfe ausbezahlt wird, weder im Wege von Absetzbeträgen noch im Wege einer außergewöhnlichen Belastung zu berücksichtigen seien. Der Gesetzgeber gebe damit nicht nur zu erkennen, dass er eine steuerliche Berücksichtigung des Unterhaltes auch in diesen Fällen für erforderlich (einen Ausschluss daher für verfassungswidrig) halte. Die Vorschrift zeigt überdies, dass der Gesetzgeber selbst davon ausgehe, dass die vorhergehenden Regelungen keinen abschließenden Charakter trügen und dass ohne diese Sonderregelung der Z. 5 die Berücksichtigung des Unterhaltes als außergewöhnliche Belastung in Betracht käme.

Auch der Verwaltungsgerichtshof hat sich in der Folge dieser Sichtweise angeschlossen und darauf hingewiesen, dass bei unbeschränkt steuerpflichtigen Personen, denen keine entsprechende Transferzahlung zukommt, die verfassungsrechtlich gebotene, der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit auf Grund der Unterhaltsverpflichtung gegenüber minderjährigen Kindern entsprechende einkommensteuerliche Entlastung im Besteuerungsverfahren herbeizuführen ist (vgl. VwGH 28.11.2007, 2007/15/0055 sowie VwGH 27.4.2005, 2002/14/0050, mwN).

Die Verwaltungspraxis trägt dem insoweit Rechnung, als Unterhaltsleistungen an minderjährige Kinder bis zum vollendeten 15. Lebensjahr (darüber hinaus ist bis zum Eintritt der Volljährigkeit ein entsprechender Nachweis über die fehlende Selbsterhaltungsfähigkeit zu erbringen), die im gemeinsamen (ausländischen) Haushalt des Steuerpflichtigen leben, und für die kein Anspruch auf Familienbeihilfe bzw. den Kinderabsetzbetrag besteht, im Umfang des halben Unterhalts – ohne Abzug eines Selbstbehaltes – als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden und bei fehlendem Nachweis der tatsächlichen Unterhaltskosten der anzuer-

kennende Unterhalt im Schätzungswege mit 50 € pro Kind und Monat angenommen wird (vgl. Wanke, in: Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke, EStG, 10. GL, § 34 Anm. 52b, unter Hinweis auf die LStR 2002, Rz 866).

Nachdem im Berufungsfall außer Streit steht, dass die minderjährigen Kinder mit dem Berufungsführer im gemeinsamen Familienhaushalt in Portugal leben, er für diese den Unterhalt geleistet hat und die Kinder keinen Anspruch auf die inländische Familienbeihilfe und den Kinderabsetzbetrag vermitteln, wurde die Berücksichtigung der Unterhaltszahlungen als außergewöhnliche Belastung zu Unrecht versagt, ist doch nicht erkennbar, weshalb die oben dargelegte Regelung nach der Verwaltungspraxis nur auf Unterhaltsleistungen von in Österreich beschäftigten Steuerpflichtigen außerhalb des EWR bzw. der Schweiz, deren Kinder sich ständig außerhalb dieser Staaten aufhalten, Anwendung finden sollte, nicht aber auf im Inland beschäftigte, unbeschränkt steuerpflichtige EU-Bürger, die keinen Anspruch auf die inländischen Transferzahlungen haben, tritt doch bei diesen auf Grund der Unterhaltstragung gleichermaßen eine Minderung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ein und ist eine solche nach der oben dargelegten höchstgerichtlichen Rechtsprechung im Falle des Fehlens entsprechender Transferzahlungen durch eine entsprechende einkommensteuerliche Entlastung im Besteuerungsverfahren herbeizuführen. Dass, wie vom Finanzamt ausgeführt, im konkreten Fall Portugal als Entsendestaat für sämtliche Familienleistungen zuständig bleibt, vermag daran nichts zu ändern. Einerseits ist die steuerliche Berücksichtigung von Unterhaltsleistungen an Kinder verfassungsrechtlich geboten und stehen die Transferzahlungen unter den gegebenen Umständen ja auch in dem Umfang nicht zu, in dem sie zur Kompensation der aus der Nichtabzugsfähigkeit des Unterhaltes resultierenden steuerlichen Mehrbelastung erforderlich sind, andererseits kommt eine steuerliche Berücksichtigung in Portugal im Hinblick auf die in Österreich erzielten und der inländischen Steuerpflicht unterliegenden Einkünfte nicht in Betracht.

Nachdem der Berufungsführer die geltend gemachten Unterhaltszahlungen nicht im Detail belegt hat und diese in Summe nicht wesentlich von dem sich unter Zugrundelegung des von der Verwaltungspraxis herangezogenen Betrages von 50 € je Kind und Monat ergebenden Gesamtbetrages von 1.200 € abweichen, werden die Unterhaltszahlungen in Anlehnung an die Verwaltungspraxis mit 1.200 € als außergewöhnliche Belastung in Ansatz gebracht und war der Berufung daher in diesem Umfang über das Ausmaß der Berufungsvorentscheidung teilweise Folge zu geben.

Feldkirch, am 28. Jänner 2010