

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R. in der Beschwerdesache Dr. K. gegen den Bescheid des FA Wien 1/23 vom 13. April 2012, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2011 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise stattgegeben.

Der Bescheid betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2011 wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

Am 1. Februar 2012 langte beim Finanzamt ein vom Beschwerdeführer unterfertigtes Erklärungsformular - Erklärung zur ArbeitnehmerInnenveranlagung 2011 L 1-2011 - ein, in dem Sonderausgaben in Höhe von Euro 6.217,11 und sowohl der Alleinverdienerabsetzbetrag als auch der erhöhte Penionistenabsetzbetrag geltend gemacht wurden. Angaben betreffend eine Partnerin/Partner bzw. über den Bezug von Familienbeihilfe für Kinder wurden zu den Punkten 3. Und 5. des Erklärungsformulars keine gemacht.

Mit Schreiben vom 8. Februar 2012 ersuchte das Finanzamt im Hinblick auf den Umstand, dass im Erklärungsformular als Wohnsitz eine Adresse in Luxemburg angegeben worden sei, nähere Angaben zu einem allfälligen gewöhnlichen Aufenthalt in Österreich während des Jahres 2011 zu geben bzw., falls ein solcher nicht vorliege, klarzustellen, ob die

Erklärung als Antrag auf Veranlagung gemäß § 1 Abs. 4 EStG 1988 gewertet werden solle. Sollte dies vom Beschwerdeführer beabsichtigt sein, werde zusätzlich noch um Bekanntgabe allfälliger Einkünfte, die nicht aus inländischen Quellen stammen, ersucht. Weiters wurde im Hinblick auf die Geltendmachung des Alleinverdiener bzw. erhöhten Pensionistenabsetzbetrages um Bekanntgabe des Partners bzw. der Kinder ersucht.

Mit Schreiben vom 4. April 2012 teilte der Beschwerdeführer mit, dass seiner Ansicht nach, durch die Bekanntgabe ausländischer Einkünfte, nationale und internationale Rechtsvorschriften, insbesonders des Datenschutzes verletzt würden. Auf die weiteren Punkte im Vorhaltsschreiben des Finanzamtes vom 8. Februar 2012 wurde nicht eingegangen.

Mit Bescheid vom 13. April 2012 setzte das Finanzamt daraufhin die Einkommensteuer 2011 mit 3.588 Euro fest, wodurch es zu einer Nachforderung in Höhe von 3.588 Euro kam. Die Nachforderung resultierte im Wesentlichen daraus, dass infolge der Nichtäußerung des Beschwerdeführers zum Vorhalt, ob seine Erklärung als Antrag nach § 1 Abs. 4 EStG 1988 gewertet werden solle, die Veranlagung als beschränkt Steuerpflichtiger gemäß § 102 Abs. 3 EStG 1988 unter Hinzurechnung von 9.000 Euro erfolgte.

Dagegen er hob der Beschwerdeführer mit Schreiben vom 26. April 2012 (eingelangt am 30. April 2012) Berufung.

Daran schloss sich in weiterer Folge ein von zahlreichen Missverständnissen und umfangreichen Schriftsätze geprägtes Verfahren, dass erst aufgrund eines vom Fachvorstand der Veranlagungsabteilung verfassten Manuduktionsschreiben vom 7. Mai 2013 sein Ende fand. Dadurch wurde die Verfahrenslage so weit erhellt, dass nunmehr aufgrund der vom Beschwerdeführer daraufhin nachgereichten Unterlagen, das Beschwerdevorbringen insoweit konkretisiert wurde, als nunmehr hervorgeht, dass der Beschwerdeführer ausdrücklich die Veranlagung als unbeschränkt Steuerpflichtiger gemäß § 1 Abs. 4 EStG verlangt. Weiters wird von ihm in dem Hinblick auf verfassungs- und grundrechtlicher Erwägungen der erhöhte Pensionistenabsetzbetrag geltend gemacht, sowie eine Betrag von 3.000 Euro als außergewöhnliche Belastung wegen erhöhter Lebenshaltungskosten in Luxemburg. Diese 3.000 Euro wurden laut Schreiben des Beschwerdeführers vom 30. Mai 2013 zweimal im Formular eingetragen (*Anm. unter KZ 735 und 475*), würden aber nur einmal geltend gemacht werden.

Zur Verfassungswidrigkeit des erhöhten Pensionistenabsetzbetrages wurden vom Beschwerdeführer in seinen Schriftsätze komplexe Überlegungen ausgeführt. Im Schreiben vom 27. August 2013 hat der Beschwerdeführer seine diesbezüglichen Überlegungen nochmals zusammengefasst:

"....beim erhöhten Pensionistenabsetzbetrag wird doppelt diskriminiert:

1. laut VfGH muss nämlich nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit besteuert werden, dieser Absetzbetrag geht aber nach Familienstand.

2. rechtshistorisch war der Alleinverdienerabsetzbetrag/Pensionistenabsetzbetrag als Ausgleich für die höheren Lebenshaltungskosten von allein lebenden Personen gedacht. Auch hier ist die Diskriminierung nach Familienstand nicht rational nachvollziehbar (Art. 14 EMRK)".

Das Bundesfinanzgericht legt seiner Entscheidung folgenden Sachverhalt zugrunde:

Der Beschwerdeführer ist österreichischer Staatsbürger und hatte im Jahr 2011 seinen Wohnsitz in Luxemburg. Er verfügte im Jahr 2011 weder über einen Wohnsitz in Österreich noch hatte er in Österreich seinen gewöhnlichen Aufenthalt. Er lebte in keiner Partnerschaft und hat keine Kinder für die im Jahr 2011 für mindestens sieben Monate Kinderbeihilfe bezogen wurde. Der Beschwerdeführer bezog im Jahr 2011 ausschließlich Pensionsbezüge aus einer vormaligen Tätigkeit im Bundesdienst, deren Höhe sich aus den Daten des nachfolgend inhaltlich wiedergegebenen Lohnzettels ergibt.

Bezugsauszahlende Stelle:	Bezugszeitraum
Bundesdienst	01.01. bis 31.12.2011
Beträge in Euro	
Bruttobezüge (210)	26.958,00
Sonstige Bezüge vor Abzug d. SV-Beiträge (220)	3.851,14
SV-Beiträge für laufende Bezüge (230)	1.806,36
Beiträge zu Interessensvertretung	115,56
Übrige Abzüge (243)	115,56
Steuerpflichtige Bezüge (245)	21.184,94
Einbehaltene Lohnsteuer	3.395,52
Anrechenbare Lohnsteuer (260)	3.395,52
SV-Beiträge für sonstige Bezüge (225)	301,08
Bei der Lohnverrechnung berücksichtigt	Freibetrag 679,92

Diese Feststellungen gründen sich auf die vom Beschwerdeführer im Zuge des Verfahrens beim Finanzamt eingebrachten Anträge und Schriftsätze, insbesonders auf die zuletzt eingebrachte Erklärung zur ArbeitnehmerInnenveranlagung 2011(L 1-2011) vom 30. Mai 2013 und die Ansässigkeitsbestätigung der luxemburgischen Steuerverwaltung für das Jahr 2011 vom 28. Mai 2013.

Über die Beschwerde (vormals Berufung) wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 4 EStG 1988 werden auf Antrag 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 11 000 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. Der Antrag kann bis zum Eintritt der Rechtskraft des Bescheides gestellt werden.

Gemäß § 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 steht Alleinverdienenden ein Alleinverdienerabsetzbetrag zu. Dieser beträgt jährlich

- bei einem Kind (§ 106 Abs. 1) 494 Euro,
- bei zwei Kindern (§ 106 Abs. 1) 669 Euro.

Dieser Betrag erhöht sich für das dritte und jedes weitere Kind (§ 106 Abs. 1) um jeweils 220 Euro jährlich.

Alleinverdienende sind Steuerpflichtige mit mindestens einem Kind (§ 106 Abs. 1), 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 ist die unbeschränkte Steuerpflicht des Ehegatten oder eingetragenen Partners nicht erforderlich. Voraussetzung ist, dass der (Ehe-)Partner (§ 106 Abs. 3) 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 steht nur einem der (Ehe-)Partner zu. Erfüllen beide (Ehe-)Partner die Voraussetzungen im Sinne der vorstehenden Sätze, hat jener (Ehe-)Partner Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag, der die höheren Einkünfte im Sinne der Z 1 erzielt. Haben beide (Ehe-)Partner keine oder gleich hohe Einkünfte im Sinne der Z 1, steht der Absetzbetrag dem haushaltsführenden (Ehe-)Partner zu.

Stehen einem Steuerpflichtigen die Absetzbeträge nach Abs. 5 leg.cit. nicht zu und erhält er Bezüge oder Vorteile im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 1 oder 2 für frühere Dienstverhältnisse, Pensionen und gleichartige Bezüge im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 3 oder Abs. 1 Z 4 bis 5, steht im nach Abs. 6 leg.cit. ein Pensionistenabsetzbetrag wie folgt zu:

1. Der Pensionistenabsetzbetrag beträgt 764 Euro jährlich (erhöhter Pensionistenabsetzbetrag), wenn
 - der Steuerpflichtige mehr als sechs Monate im Kalenderjahr verheiratet oder eingetragener Partner ist und vom (Ehe-)Partner nicht dauernd getrennt lebt,
 - die Pensionseinkünfte des Steuerpflichtigen 13 100 Euro im Kalenderjahr nicht übersteigen,der (Ehe-)Partner (§ 106 Abs. 3) Einkünfte im Sinne des Abs. 4 Z 1 von höchstens 2 200 Euro jährlich erzielt und
 - der Steuerpflichtige keinen Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag hat.

2. Liegen die Voraussetzungen der Z 1 nicht vor, beträgt der Pensionistenabsetzbetrag 400 Euro.

Bei Einkünften, die den Anspruch auf den Pensionistenabsetzbetrag begründen, steht der Werbungskostenpauschbetrag nach § 16 Abs. 3 nicht zu. Der Pensionistenabsetzbetrag nach Z 2 vermindert sich gleichmäßig einschleifend zwischen zu versteuernden Pensionsbezügen von 17 000 Euro und 25 000 Euro auf Null.

§ 34. (1) Bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen sind nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muß folgende Voraussetzungen erfüllen:

1. Sie muß außergewöhnlich sein (Abs. 2).
2. Sie muß zwangsläufig erwachsen (Abs. 3).
3. Sie muß die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4).

Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

(2) Die Belastung ist außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

(3) Die Belastung erwächst dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Option zur unbeschränkten Steuerpflicht in Österreich

Da die Voraussetzungen des § 1 Abs. 4 EStG 1988, nämlich

- Staatsangehörigkeit eines Mitgliedstaates der EU oder des EWR
- kein Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt im Inland
- Vorliegen inländischer Einkünfte im Sinne des § 98 EStG 1988
- Haupteinkünfte in Österreich/ d.h. das Einkommen unterliegt zu 90% der

Österreichischen Einkommensteuer oder das dieser nicht unterliegende Einkommen beträgt nicht mehr als € 11.000 und Nachweis der Auslandseinkünfte durch eine Bescheinigung der ausländischen Abgabenbehörde (Formular E9) vorliegen, war dem Antrag des Beschwerdeführers ihn 2011 als unbeschränkt steuerpflichtig zu behandeln statzugeben.

Alleinverdienerabsetzbetrag und erhöhter Pensionistenabsetzbetrag

Der Beschwerdeführer erfüllt weder die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen für den Alleinverdienerabsetzbetrag noch für den erhöhten Pensionistenabsetzbetrag.

Die Zuerkennung beider Absetzbeträge ist aber auch schon aufgrund der Nichterfüllung anderer Tatbestandsmerkmale als der vom Beschwerdeführer als verfassungsrechtlich bedenklich eingestuften Anknüpfung an den Familienstand zu versagen. Denn der Alleinverdienerabsetzbetrag ist schon wegen des Nichtvorhandenseins von Kindern, für die Familienbeihilfe bezogen wurde, zu versagen, der erhöhte Pensionistenabsetzbetrag deswegen, weil die Pensionseinkünfte des Steuerpflichtigen laut Lohnzettel die Grenze vom 13 100 Euro in § 33 Abs. 6 EStG 1988 im Kalenderjahr überschreiten. Der Beschwerdeführer käme daher selbst bei einer angenommen Verfassungswidrigkeit der diesbezüglichen gesetzlichen Regelungen und einer bereinigten Rechtslage durch den Verfassungsgerichtshof nicht in den Genuss dieser Absetzbeträge, weil er die übrigen Anspruchsvoraussetzungen nicht erfüllt. Sollte der Verfassungsgerichtshof beide Absetzbeträge zur Gänze aufheben, käme der Beschwerdeführer auch nicht in den Genuss dieser Begünstigungen. Der Beschwerdeführer ist daher durch die von ihm als verfassungswidrig eingestuften Regelungen gegenständlich nicht beschwert.

Ergänzend wird darüber hinaus darauf verwiesen, dass der Verfassungsgerichtshof zum Alleinverdienerabsetzbetrag vor Inkrafttreten der Novelle BBG 2011, BGBI. I 111/2010 ausgeführt hat, dass die steuerliche Begünstigung des Alleinverdienerabsetzbetrages auch an andere sachliche Kriterien geknüpft werden kann (siehe VfSlg 13297 mit den dort aufgezählten Beispielen). Somit verletzt aber auch die Regelung des erhöhten Pensionistenabsetzbetrages nicht den Gleichheitsgrundsatz und liegt innerhalb des rechtspolitischen Gestaltungsspielraumes des Gesetzgebers.

Außergewöhnliche Belastungen wegen höherer Lebenshaltungskosten am Wohnsitz in Luxemburg

§ 34 EStG 1988 räumt dem unbeschränkt Steuerpflichtigen einen Rechtsanspruch auf Abzug außergewöhnlicher Belastungen bei der Ermittlung des Einkommens ein, wenn folgende, im Gesetz aufgezählte Voraussetzungen gleichzeitig erfüllt sind:

1. Sie müssen außergewöhnlich sein (Abs. 2).
2. Sie müssen zwangsläufig sein (Abs. 3).
3. Sie müssen die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4).

Die Belastung erwächst dem Steuerpflichtigen gemäß § 34 Abs. 3 leg. cit. zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann. Aus dieser Bestimmung ergibt sich dabei mit aller Deutlichkeit, dass freiwillig getätigte Aufwendungen nach § 34 EStG ebenso wenig Berücksichtigung finden können wie Aufwendungen, die vom Steuerpflichtigen vorsätzlich herbeigeführt wurden, oder die sonst die Folge eines Verhaltens sind, zu dem sich der Steuerpflichtige aus freien Stücken entschlossen hat (siehe VwGH vom 18.9.2013, 2011/13/0029).

Die Wahl des Wohnsitzes innerhalb der EU aber auch innerhalb Österreichs fällt in die Dispositionsfreiheit des Steuerpflichtigen und ist grundrechtlich geschützt. Der Umstand, dass die Lebenshaltungskosten innerhalb der EU aber auch innerhalb eines Landes bzw. in ländlichen oder städtischen Regionen unterschiedlich hoch sind, führt nicht dazu, dass diese höheren Lebenshaltungskosten dem Steuerpflichtigen zwangsläufig im Sinne des § 34 Z2 EStG 1988 erwachsen, gehen sie doch auf die von ihm vorgenommene freie Wohnsitzwahl zurück.

Daher ist die Berücksichtigung von außergewöhnlichen Belastungen aus dem Titel höherer Lebenshaltungskosten schon deshalb ausgeschlossen.

Berücksichtigt wurden die bereits im angefochtenen Bescheid anerkannten Topfsonderausgaben in Höhe von 6.272,11 Euro.

Zusammenfassend ergibt sich aufgrund der beantragten Veranlagung als unbeschränkt Steuerpflichtiger eine Herabsetzung der Einkommensteuer von 3.588 Euro laut Bescheid vom 13. April 2012 auf 4 Euro.

Revision:

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist die Revision nach Art. 133 Abs. 4 erster Satz B-VG 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.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist im gegenständlichen Fall nicht zulässig, weil sie nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG zukommt. Insbesondere weicht das Erkenntnis nicht von der oben zitierten und als einheitlich zu wertenden Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zum Themenkomplex außergewöhnliche Belastung ab.

Wien, am 5. September 2014