

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch seinen Richter Dr. Alexander Hajicek über die Beschwerde des L**** A****, [Adresse], StNr **-****/****, vertreten durch [Steuerberater], vom 8.2.2021 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 12.1.2021 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2019 zu Recht:

Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

Die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art 133 Abs 4 B-VG ist zulässig.

Entscheidungsgründe

Mit Datum vom 12.1.2021 hob das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2019 vom 2.4.2020 gemäß § 299 BAO auf und erließ zugleich den nunmehr angefochtenen Einkommensteuerbescheid, wobei es zusätzlich ausländische Einkünfte von € 21.489,60 erfasste und diese im Rahmen des Progressionsvorbehaltes zur Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes heranzog.

In der Begründung dieses Bescheides führte das Finanzamt aus, laut vorliegenden Unterlagen gehe die Finanzverwaltung davon aus, dass der Beschwerdeführer von März bis September des Streitjahres Einkünfte von der Z**** ****stadt laut deutscher Lohnsteuerbescheinigung erhalten habe. Hierzu kämen noch Nachzahlungen laut vorgelegten steuerlichen Gehaltsabrechnungen September 2019 (nachgezahlt im November 2019) über € 5.860,80, November 2019 € 5.860,80 und Dezember 2019 € 5.860,80. Die Einkünfte beliefen sich daher insgesamt auf € 21.489,60.

Diese Einkünfte seien im Rahmen des Progressionsvorbehaltes dem Einkommen hinzuzurechnen.

Gegen diesen Bescheid wendet sich die Beschwerde.

Im Zuge des Verwaltungsverfahrens hatte das Finanzamt dem Beschwerdeführer mitgeteilt, die Finanzverwaltung habe aufgrund einer internationalen Kontrollmitteilung die Information erhalten, dass er Einkünfte von der Z**** in Deutschland bezogen habe.

Der Beschwerdeführer legte im Zuge einer Vorhaltsbeantwortung Entgeltabrechnungen für die Monate August 2018 sowie Februar, März (Nachberechnung), Mai, Juli (Nachberechnung), August, September, September (Nachberechnung), November und Dezember 2019 der Z**** vor.

Diesen Abrechnungen ist gemeinsam, dass jeweils ua eine Spalte „Betrag“ und eine Spalte „Jahreswert“ vorhanden ist. Für das Streitjahr sind lediglich in den Abrechnungen März (Nachberechnung), Juli (Nachberechnung) und September (Nachberechnung) in der Spalte Betrag entsprechende Werte ausgewiesen.

In der Spalte „Jahreswert“ ist jeweils die Summe der bisherigen Beträge (einschließlich der jeweiligen Entgeltabrechnung) ausgewiesen.

Die Abrechnungen Februar, Mai, August, September, November und Dezember enthalten somit jeweils nur in der Spalte „Jahreswert“ Eintragungen, nicht jedoch in der Spalte „Betrag“.

Im Rahmen der Beschwerde legte der Beschwerdeführer sodann inhaltlich übereinstimmende Entgeltabrechnungen für die Monate März, Juli, September und Dezember 2019 (Seiten 9/12 bis 12/12), datiert mit 25.1.2021 vor.

Im Verwaltungsverfahren brachte der Beschwerdeführer zusammengefasst vor, sein Arbeitsverhältnis mit Z**** habe mit 31.5.2019 geendet. In den Jahren 2017 und 2018 sei er für die Zx**** GmbH in Deutschland tätig gewesen, jedoch habe er keine direkten Bezüge von der Z**** bezogen und sei in keinem direkten Arbeitsverhältnis zu diesem Unternehmen gestanden.

Im Jahr 2019 (Streitjahr) sei er nicht mehr in Deutschland tätig gewesen und habe entsprechend den Vorjahren keine Auslandseinkünfte von Z**** bezogen.

Laut den Entgeltabrechnungen hätten die im Jahr 2019 in Deutschland erzielten Einkünfte € 5.860,80 betragen, wobei jedoch kein zusätzliches Gehalt aus Deutschland an ihn ausbezahlt worden sei, sondern lediglich der geldwerte Vorteil von durch den Arbeitgeber für ihn erbrachten Steuerberatungsleistungen, ausschließlich für den Zweck der Berechnung der deutschen Abgaben, in der deutschen Lohnverrechnung berücksichtigt worden sei. Er habe im Jahr 2019 auch nicht mehr in Deutschland gearbeitet.

Die Bezüge in Höhe von € 5.860,80 stellten einen Sachbezug in der deutschen Lohnverrechnung dar, der aufgrund der an ihn erbrachten Steuerberatungsleistungen im Jahr 2019 für das Jahr 2018 in Deutschland angesetzt habe werden müssen.

In Österreich seien diese Bezüge nicht unter Progressionsvorbehalt (in der Einkommensteuererklärung) berücksichtigt worden, da Steuerberatungskosten in Österreich

zur Gänze als Sonderausgaben absetzbar seien. Die Berechnung bzw Berücksichtigung von Einkünften und Ausgaben habe im Progressionsvorbehalt nach denselben Regeln wie bei in Österreich steuerpflichtigen Einkünften und Ausgaben zu erfolgen. Die Berücksichtigung des Sachbezuges und gleichzeitig von Sonderausgaben in der gleichen Höhe ergebe einen Betrag von € 0,00. Aus diesem Grund sei auf die Nennung in der Steuererklärung verzichtet worden. Die Lohnverrechnung in Deutschland sei ausschließlich für den Sachbezug betreffend die Steuerberatungsleistungen aufgesetzt worden (ein anderes Gehalt sei nicht geflossen). Daher könnten auch keine Gehaltsabrechnungen für andere Monate übermittelt werden, da in diesen Monaten keine Steuerberatungsleistungen erbracht worden seien, daher kein Sachbezug anzusetzen gewesen und daher auch keine Lohnverrechnung in den entsprechenden Monaten in Deutschland durchgeführt worden sei. Wie dem Entgeltnachweis für den Monat Dezember zu entnehmen sei, sei in diesem Monat der Jahresbetrag des entsprechenden Sachbezuges für das gesamte Jahr 2019 in Höhe von 5.860,80 EUR angeführt.

Da der Beschwerdeführer mangels eines Wohnsitzes in Deutschland mit dem Ansatz des Sachbezuges nur der beschränkten Steuerpflicht unterliege, müssten die Steuerberatungsleistungen aufgrund der deutschen steuerrechtlichen Bestimmungen in einer deutschen Lohnverrechnung berücksichtigt werden. Eine deutsche Steuererklärung sei für das betreffende Jahr 2019 nicht eingereicht worden, da die auf den Sachbezug entfallende Steuer in Deutschland mittels Lohnverrechnung bereits korrekt abgeführt worden und somit die Einreichung einer Steuererklärung nicht notwendig sei. Aus diesem Grund könne auch kein deutscher Steuerbescheid vorgelegt werden.

Eine Rechnung oder ein Zahlungsbeleg für die Steuerberatungsleistungen könne nicht vorgelegt werden, da es sich um firmeninterne Leistungen handelte – Z**** als Steuerberatungsgesellschaft habe interne Leistungen für Mitarbeiter von Z**** erbracht.

In der Beschwerdevorentscheidung änderte das Finanzamt den angefochtenen Bescheid zum Nachteil des Beschwerdeführers ab und setzte ausländische Einkünfte von € 29.304 an. In der Begründung dieses Bescheides führte das Finanzamt die Streitfrage betreffend aus:

*„[...] Im elektronischen Antwortschreiben vom 14.12.2020 haben Sie mitgeteilt, dass Sie im Kalenderjahr 2019 nicht mehr in Deutschland tätig gewesen sind und entsprechend den Vorjahren keine Auslandseinkünfte von Z**** bezogen haben. Die diesem Antwortschreiben angefügten Entgeltabrechnungen stellen Nachverrechnungen dar. Bei Durchsicht dieser Entgeltabrechnungen wurde festgestellt, dass all jene Abrechnungen für Monate im Kalenderjahr 2019 ein Ausstellungsdatum im Jahr 2019 aufweisen. Daher wird auf Grund der freien Beweiswürdigung davon ausgegangen, dass die dort dokumentierten Gehälter Ihnen zugeflossen ist bzw. dass Sie die Verfügungsmacht darüber erlangt haben. Auf Grund des in den Entgeltabrechnungen aufscheinenden Lohnsteuerabzuges geht das Finanzamt auf Grundlage der Art. 15 und 23 des Doppelbesteuerungsabkommens mit der Bundesrepublik Deutschland davon aus, dass die österreichische Finanzverwaltung die deutschen Bezüge zur Berechnung des Progressionsvorbehaltes heranziehen darf.*

Die betragsmäßige Höhe dieser Einkünfte wurde wie folgt ermittelt: € 1.953,60 (März) + € 1.953,60 (Mai) + € 3.907,20 (Juli) + € 3.907,20 (August) + € 3.907,20 (September) + € 1.953,60 (Nachtrag für September) + € 5.860,80 (November) + € 5.860,80 (Dezember) ergibt eine Summe von € 29.304.-. Die in einzelnen Entgeltabrechnungen angeführten Steuerberatungsleistungen werden mangels Nachweises (Zahlungsfluss) nicht anerkannt. Der im angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2019 vom 12.01.2021 angeführte Betrag der ausländischen Einkünfte in Höhe von € 21.489,60 war nicht nachvollziehbar. [...]“

In seinem Vorlageantrag brachte der Beschwerdeführer ergänzend vor, bei den Entgeltabrechnungen aus Deutschland sei klar gekennzeichnet, dass es sich lediglich um den Sachbezug „Steuerberatungsleistungen“ handle. Ebenso sei ersichtlich, dass die Entgeltabrechnungen für März, Juli und September fortlaufende Seitenzahlen führten, sodass die Annahme des Finanzamtes, für die weiteren Monate Mai, August, Nachtrag September, November und Dezember seien weitere Bezüge geflossen, nicht nachvollziehbar sei. Die fortlaufenden Seitenzahlen der Entgeltabrechnungen von März Juli und September belegten, dass gerade keine Entgeltabrechnungen für Monate, die zwischen diesen Monaten lägen, vorhanden seien [gemeint jeweils offensichtlich die mit der Beschwerde vorgelegten Entgeltabrechnungen vom 25.1.2021]. Es sei somit nicht nachvollziehbar, weshalb das Finanzamt weitere Monate hinzugerechnet habe. Der Sachbezug aus den Steuerberatungsleistungen ergebe sich wie folgt: März, Juli und September jeweils € 1.953,60 ergebe € 5.860,80. Dies sei der gesamte Sachbezug im Jahr 2019 gewesen. Die Entgeltabrechnung für den Monat Dezember belege dies auch deutlich, auf dieser sei kein zusätzlicher Sachbezug ausgewiesen (für diesen Monat habe es auch keinen gegeben), sondern sei vielmehr der Jahresbetrag von € 5.860,80 unter der Position „Jahreswert“ klar ersichtlich. Wie aus den Entgeltabrechnungen ersichtlich sei, werde unter der Position „Netto“ für jeden Monat (März, Juli, September) jeweils nur der Sachbezug abzüglich der deutschen Lohnsteuer und des Solidaritätszuschlages von € 1.440 angeführt. Eine Zeile darunter werde unter der Position „Be- und Abzüge“ aber ersichtlich, dass der gesamte Betrag von € 1.440 von der Nettoposition von € 1.440 wieder abgezogen werde, sodass es zu keinem Zahlungsfluss komme und der jeweilige Auszahlungsbetrag an den Beschwerdeführer € 0,00 betrage. Die Steuerberatungsleistungen seien im Jahr 2019 für das Jahr 2018 getätigt worden. Ende des Jahres 2019 seien dann für die Monate, in welchen Steuerberatungsleistungen während des Jahres 2019 getätigt worden seien, nachträglich die Entgeltabrechnungen in Deutschland erstellt (aufgerollt) und eine Entgeltabrechnung für den Monat Dezember erstellt worden, welche den Jahreswert aufzeige. Ein Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2019 könne aus Deutschland nicht vorgelegt werden, da in Deutschland keine Steuererklärung einzureichen sei. Der Beschwerdeführer habe im Jahr 2019 in Deutschland keinen Wohnsitz gehabt und sei daher der beschränkten Steuerpflicht in Deutschland unterlegen. Es sei in Deutschland nicht vorgesehen, als beschränkt Steuerpflichtiger eine Steuererklärung einzureichen. Die Lohnsteuer

für den Sachbezug sei bereits über die Lohnverrechnung Deutschland richtig berechnet und abgeführt worden.

Das Bundesfinanzgericht hielt dem Beschwerdeführer mit E-Mail vom 27.6.2023 vor, das Vorbringen zur Höhe des Sachbezuges mit € 5.860,80 erscheint dem Gericht als nachvollziehbar (angeschlossen war eine Abgabeberechnung unter Berücksichtigung der ausländischen Einkünfte in der genannten Höhe im Rahmen des Progressionsvorbehaltes). Das Gericht könne allerdings das weitere Vorbringen, wonach in derselben Höhe Sonderausgaben für Steuerberatungskosten zu berücksichtigen wären, nicht nachvollziehen. Sonderausgaben setzten begrifflich eine Ausgabe oder Zahlung bzw einen Vermögensabfluss beim Abgabepflichtigen voraus.

Im Beschwerdefall seien jedoch durch den deutschen Arbeitgeber unentgeltlich Steuerberatungsleistungen für den Beschwerdeführer erbracht worden, welche als Sachbezug der Besteuerung unterlägen. Eine Zahlung bzw ein Entgelt für diese Steuerberatungsleistung habe der Beschwerdeführer jedoch nicht erbringen müssen, weshalb eine Berücksichtigung von Sonderausgaben in diesem Zusammenhang nicht möglich erscheine.

Mit E-Mail vom 13.7.2023 brachte der Beschwerdeführer durch seinen steuerlichen Vertreter dazu vor:

Den Vermögensabfluss für Steuerberatungsleistungen stellen in diesem Fall die Progressionseinkünfte als Sachbezug dar, da diese zu einem höheren Steuersatz und somit auch zu einer höheren Steuer führen würden. Es ist richtig, dass der Beschwerdeführer keine Zahlung oder Entgelt für die Steuerberatungsleistungen erbringen musste, allerdings hat er auch keine Zahlung oder Entgelt erhalten. Es wurde lediglich der geldwerte Vorteil der Steuerberatungsleistungen, ausschließlich für den Zweck der Berechnung der deutschen Abgaben, in der deutschen Lohnverrechnung berücksichtigt.

Ein versteuerter Sachbezug ist grundsätzlich als Werbungskosten abzugsfähig (auch wenn es in diesem Fall keine unmittelbaren Zahlungsflüsse durch den Steuerpflichtigen gab). Sehen Sie dazu zum Beispiel die Entscheidung des BFG vom 21.7.2017 RV/2101365/2016 mit Bezugnahme auf den VwGH vom 25.4.2013, 2010/15/0209 wo festgehalten wird, dass der Sachbezug für die Nutzung eines Firmen-KFZ als Werbungskosten für Familienheimfahrten abzugsfähig ist. Da ein Sachbezug als Werbungskosten abzugsfähig ist, sollte ein Sachbezug für Steuerberatungsleistungen ebenso als Sonderausgaben absetzbar sein. [...]

Mit Beschluss vom 28.8.2023 übermittelte das Bundesfinanzgericht dem Finanzamt den Vorhalt vom 27.6.2023 samt Berechnungsblatt sowie die Vorhaltsbeantwortung vom 13.7.2023 zur Kenntnis und forderte es auf, zu diesen Schriftstücken sowie zu nachfolgenden Ausführungen Stellung zu nehmen:

Bei Berücksichtigung des in Deutschland bezogenen Sachbezuges (von € 5.860) als Sonderausgaben wäre zu berücksichtigen, dass Sonderausgaben (hier: Steuerberatungskosten)

nicht auf Ebene der (ausländischen) Einkünfte abzuziehen sind (wie vom Beschwerdeführer ausgeführt).

Vielmehr gehen Sonderausgaben voll zu Lasten der für den Progressionssatz verbleibenden Bemessungsgrundlage und werden daher nicht aliquot gemeinsam mit den DBA-steuerfreien Einkünften ausgeschieden (vgl Loukota/Jirousek/Schmidjell-Dommes, Internationales Steuerrecht I/1, 23. Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (Stand 31.12.2017, rdb.at), Rz 47 ff [insb Rz 51 ff]).

Es ergäbe sich folglich eine Einkommensteuer von -3.248 € (vgl das angeschlossene Berechnungsblatt 2019 - 2) anstelle der in der vom Beschwerdeführer begehrten bzw im ursprünglichen Bescheid festgesetzten Einkommensteuer von -1.517 €.

Das Finanzamt gab mit Datum vom 31.8.2023 folgende Stellungnahme ab:

Vorweg verweist das Finanzamt auf die Beschwerdeentscheidung und den Vorlagebericht, wonach der Beschwerdeführer 8 Entgeltabrechnungen vorgelegt hat, auf deren Grundlage die ausländischen Einkünfte seitens des Finanzamtes ermittelt worden sind. Aus welchem Grund nunmehr den nachträglich übermittelten 4 „Abrechnungen“ gefolgt werden solle, ist für das Finanzamt nicht leicht nachvollziehbar.

Nach der Rechtsansicht des Finanzamtes sind die vom Beschwerdeführer übermittelten (insgesamt) 8 Entgeltabrechnungen der Besteuerung zu Grunde zu legen. Nachvollziehbare Gründe, warum diese Abrechnungen nicht der Besteuerung zu unterwerfen wären, hat der Beschwerdeführer nicht dargelegt.

*Gemäß § 18 Abs. 1 Z 6 EStG sind folgende Ausgaben bei der Ermittlung des Einkommens als Sonderausgaben abzuziehen, soweit sie nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind: Steuerberatungskosten, die an berufsrechtlich befugte Personen **geleistet** werden.*

Aus der Stellungnahme der steuerlichen Vertretung ist wörtlich zu entnehmen:

„Es ist richtig, dass der Beschwerdeführer keine Zahlung oder Entgelt für die Steuerberatungsleistungen erbringen musste, allerdings hat er auch keine Zahlung oder Entgelt erhalten. Es wurde lediglich der geldwerte Vorteil der Steuerberatungsleistungen, ausschließlich für den Zweck der Berechnung der deutschen Abgaben, in der deutschen Lohnverrechnung berücksichtigt.“

Es gab im vorliegenden Fall sohin keinen Abfluss und standen – nach dem Vorbringen des Beschwerdeführers – diese Aufwendungen ausschließlich im Zusammenhang mit deutschen Abgaben.

Zuzustimmen ist der Rechtsansicht, dass die geltend gemachten Beträge unabhängig davon, dass diese Beträge nicht als Sonderausgaben abzugsfähig sind (dazu gleich unten) im Zusammenhang mit deutschen Einkünften stehen.

*Die Rechtsansicht, dass von als Sachbezüge angesetzte Beratungsleistungen diese OHNE DASS EIN ENTSPRECHENDER ABFLUSS stattgefunden hat, als Sonderausgaben abzugsfähig wären, wird vom Finanzamt nicht geteilt, WEIL hier eben kein Abfluss stattgefunden hat. Der § 18 Abs. 1 Z 6 EStG spricht ausdrücklich davon, dass diese Beträge **geleistet** werden müssen. Darin*

unterscheidet sich der gegenständliche Sachverhalt auch von jenem, den der Beschwerdeführer dargelegt hat, weil Aufwendungen für Familienheimfahrten mit Fahrzeugen, für denen Benutzung ein Sachbezug angesetzt worden war – wenn auch in pauschal bewerteter Form (z.B. Kilometergelt oder/und begrenzt mit dem höchsten Pendlerpauschale) – tatsächlich verausgabt worden sind.

Da – wie der Beschwerdeführer selbst ausgeführt hat – keine Zahlungsflüsse stattgefunden haben, wäre darüber hinaus eine willkürliche Berücksichtigung sämtlicher Kosten mit restlichen Bezügen aus 2019 aus steuerlicher Sicht nicht sachgerecht, wobei festzuhalten ist, dass Honorare aus Beratungsleistungen betreffend die Einkünfte aus 2019 frühestens 2020 hätten anfallen können.

Zusammenfassend ist daher festzuhalten, dass nach der Rechtsansicht des Finanzamtes unverändert die 8 Entgeltabrechnungen der Besteuerung zu Grunde zu legen sind. Eine Berücksichtigung der tatsächlich nicht abgeflossenen „Steuerberatungskosten“ als Sonderausgaben sind mangels Abflusses nicht zulässig, weil diese Beträge im Sinne des § 18 Abs. 1 Z 6 EStG nicht „geleistet“ worden sind. Selbst, wenn eine Berücksichtigung als Sonderausgaben möglich gewesen wäre (was nach der Rechtsansicht des Finanzamtes aber nur bei einem entsprechenden Abfluss gegeben wäre), wäre die Berücksichtigung des gesamten Betrages in 2019 nicht sachgerecht.

Das Bundesfinanzgericht übermittelte dem Beschwerdeführer mit E-Mail vom 20.9.2023 den Beschluss vom 28.8.2023 sowie die Stellungnahme des Finanzamtes vom 31.8.2023 und führte weiters aus:

Weiters wird ein Berechnungsblatt 2019 - 3 übermittelt. In diesem ist im Unterschied zu dem (dem Finanzamt übermittelten) Berechnungsblatt 2019 - 2 der Sachbezug für Steuerberatungsleistung mit dem Nettobetrag von 4.320 € (= 3 x 1.440) als Sonderausgabe angesetzt.

Nach vorläufiger Ansicht des BFG ist lediglich dieser Betrag von 4.320 € zu berücksichtigen, da der Sachbezug nur in dieser Höhe angefallen ist. Die Differenz von 1.540,80 € (= 1.460,49 + 80,31) entfällt auf Lohnsteuer und Solidaritätszuschlag.

Hätte der Arbeitgeber den Bruttobetrag von 5.860,80 € zur Gänze in Geld und nicht als Sachbezug geleistet, so hätte der Beschwerdeführer gleichfalls nur den Nettobetrag von 4.320 € ausgezahlt erhalten und hätte sodann diesen für die Steuerberatung aufwenden können bzw müssen.

Es ergäbe sich damit eine Steuergutschrift von 2.624,00 €.

Zur abschließenden Klärung des Sachverhaltes werden Sie ersucht bekanntzugeben, in welchem Zusammenhang diese Steuerberatungsleistungen angefallen sind. Trifft es zu, dass diese Steuerberatungsleistungen die Besteuerung der nichtselbständigen Einkünfte des Beschwerdeführers für das Jahr 2018 betrafen oder hatten diese eine andere Ursache?

Mit E-Mail vom 11.10.2023 brachte der Beschwerdeführer durch seinen steuerlichen Vertreter dazu vor:

*Die Steuerberatungsleistungen sind im Zusammenhang mit Herrn [Beschwerdeführer] nichtselbständiger Tätigkeit im Jahr 2018 entstanden. Herr [Beschwerdeführer] war im Rahmen eines Projektes im Jahr 2018 in Deutschland tätig. Durch diese Tätigkeit wurde er in Deutschland steuerpflichtig. Im Jahr 2019 gab es dann noch nachlaufende steuerliche Dinge die, verursacht durch die Projektstätigkeit in 2018, noch zu erledigen waren. Da diese Leistungen keinen Mehraufwand für Herrn [Beschwerdeführer] ergeben sollten, wurden diese als Sachbezug in der deutschen Lohnverrechnung berücksichtigt und aufgrund der deutschen steuerlichen Bestimmungen hochgerechnet (um die Zahlungswege und den administrativen Aufwand zu verkürzen wurde keine Rechnung erstellt, welche dann von Z**** getragen worden wäre und als Sachbezug zu berücksichtigen gewesen wäre – sondern der Vorgang wurde direkt als Sachbezug in der deutschen Lohnverrechnung berücksichtigt).*

Daher trifft Ihre Annahme zu, dass die Steuerberatungsleistungen die Besteuerung der nichtselbständigen Einkünfte des Beschwerdeführers für das Jahr 2018 betrafen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Beweis wurde erhoben durch Einsichtnahme in den vom Finanzamt vorgelegten Veranlagungsakt, insbesondere die Bescheide des Finanzamtes sowie die Rechtsmittelschriftsätze und Vorhaltsbeantwortungen des Beschwerdeführers bzw dessen steuerlichen Vertreters, und in den elektronischen Akt des Finanzamtes, insbesondere das Abgabenkonto des Beschwerdeführers. Danach steht folgender **Sachverhalt** fest:

Der Beschwerdeführer hatte im Jahr 2019 (Streitjahr) seinen Hauptwohnsitz in Österreich. Er war im gesamten Jahr 2019 in Österreich nichtselbstständig beschäftigt.

Im Jahr 2018 war er in Deutschland für die Zx**** tätig.

Im Streitjahr 2019 erbrachte die Z**** an den Beschwerdeführer Steuerberatungsleistungen im Umfang von € 4.320 netto bzw erhielt der Beschwerdeführer einen Sachbezug von € 5.860,80 brutto.

Die Steuerberatungsleistungen erfolgten in Deutschland und betrafen die nichtselbständige Tätigkeit des Beschwerdeführers im Jahr 2018 in Deutschland.

Eine Rechnung oder Zahlungsbelege über die Steuerberatungsleistungen existieren nicht, da es sich um firmeninterne Leistungen handelte – Z**** als Steuerberatungsgesellschaft erbrachte interne Leistungen für Mitarbeiter von Z**** (Vorhaltsbeantwortung vom 26.3.2021).

Auszahlungen durch die Z**** an den Beschwerdeführer (im Jahr 2019) erfolgten in diesem Zusammenhang nicht.

Diese Steuerberatungsleistungen wurden in den Monaten März, Juli und September 2019 in Entgeltabrechnungen jeweils mit € 1.440 zuzüglich „AG-Aufwand lft. Netto gV“ von € 513,60 ausgewiesen.

Dabei kam jeweils „Lohnsteuer, lfd.“ von € 486,83 sowie „Solidaritätszuschlag, lfd“ von € 26,77 zum Abzug;

es ergab sich ein „Gesetzl. Netto (EBeschV)“ von € 1.440,00.

Zugleich wurde unter dem Punkt Be- und Abzüge „Steuerberatungsleistungen“ ein Betrag von € -1.440,00 ausgewiesen:

Bruttobezüge	
AG-Aufwand lft. Netto gV	€ 513,60
Steuerberatungsleistungen	€ 1.440,00
Bruttoentgelt	
Gesamtbrutto	€ 1.953,60
Steuerbrutto, lfd.	€ 1.953,60
Gesetzliche Abzüge	
Lohnsteuer, lfd.	€ 486,83
Solidaritätszuschlag, lfd	€ 26,77
Netto	
Gesetzl. Netto (EBeschV)	€ 1.440,00
Be- und Abzüge	
Steuerberatungsleistungen	€ -1.440,00
Abrechnungsergebnis	

Für das gesamte Streitjahr 2019 ergaben sich daraus folgende Beträge = Jahreswert der Entgeltabrechnungen für Dezember 2019 (Entgeltabrechnung):

Bruttoentgelt	
Gesamtbrutto	€ 5.860,80
Steuerbrutto, lfd.	€ 5.860,80
Gesetzliche Abzüge	
Lohnsteuer, lfd.	€ 1.460,49
Solidaritätszuschlag, lfd	€ 80,31
Abrechnungsergebnis	

Diese Feststellungen gründen sich auf die angeführten Beweismittel sowie auf folgende **Beweiswürdigung**:

Im Beschwerdefall ist im Wesentlichen die Höhe der Bezüge des Beschwerdeführers strittig. Die festgestellte Höhe des Sachbezuges bzw der Steuerberatungsleistungen ergibt sich aus den vom Beschwerdeführer vorgelegten Entgeltabrechnungen.

Die vom Finanzamt (insbesondere auch im Rahmen der Beschwerdevorentscheidung) vorgenommene Berechnung der ausländischen Einkünfte erweist sich als nicht zutreffend. Die vom Beschwerdeführer vorgelegten Entgeltabrechnungen enthalten als letzte Spalte jeweils einen „Jahreswert“. Wie aus den Entgeltabrechnungen unschwer erkennbar ist, handelt es sich bei diesem Jahreswert jeweils um die Summe der in der Spalte „Betrag“ der bisherigen Entgeltabrechnungen jeweils ausgewiesenen einzelnen Positionen.

Dies ergibt sich unter anderem daraus, dass in den Monaten Februar, Mai, August, November und Dezember die Spalte „Betrag“ leer ist und der Wert in der Spalte „Jahreswert“ diesfalls dem Wert des Vormonates entspricht;

der „Jahreswert“ in der Entgeltabrechnung für Dezember ergibt die Summe der in den Monaten März, Juli und September in den Spalten „Betrag“ und „Zusatz“ jeweils angeführten Werte.

Das Finanzamt hat hingegen offenbar diese jeweiligen Jahreswerte (nochmals) zu einer „Jahressumme“ addiert.

Im Übrigen sind die Feststellungen unstrittig.

Rechtlich folgt daraus:

DBA Deutschland

Art 15 Abs 1 DBA Deutschland (Unselbständige Arbeit) bestimmt, dass vorbehaltlich der Artikel 16 bis 20 Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in Österreich ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur in Österreich besteuert werden, es sei denn, die Arbeit wird in Deutschland ausgeübt. Wird die Arbeit in Deutschland ausgeübt, so dürfen die dafür bezogenen Vergütungen dort besteuert werden.

Bezieht eine in Österreich ansässige Person Einkünfte und dürfen diese Einkünfte in Deutschland besteuert werden, so nimmt Österreich gemäß Art 23 Abs 2 DBA Deutschland Buchstabe a (vorbehaltlich der hier nicht relevanten Buchstaben b und c) diese Einkünfte von der Besteuerung aus.

Einkünfte einer in Österreich ansässigen Person, die nach dem Abkommen von der Besteuerung in Österreich auszunehmen sind, dürfen gemäß Art 23 Abs 2 Buchstabe c DBA

Deutschland gleichwohl in Österreich bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen der Person einbezogen werden (sogenannter Progressionsvorbehalt).

Der Beschwerdeführer war im Streitjahr 2019 in Österreich ansässig.

Die streitgegenständlichen Einkünfte (Sachbezug „Steuerberatungsleistungen“) resultieren aus der Tätigkeit des Beschwerdeführers in Deutschland und wurden in Deutschland bezogen.

Gemäß Art 15 Abs 1 des DBA Deutschland hat daher Deutschland das Besteuerungsrecht für diese Einkünfte.

Gemäß Art 23 Abs 2 Buchstabe d DBA Deutschland sind diese Einkünfte in Österreich im Rahmen des Progressionsvorbehaltes zu berücksichtigen.

Sachbezug Steuerberatung

Einnahmen liegen gemäß § 15 Abs 1 EStG vor, wenn dem Steuerpflichtigen Geld oder geldwerte Vorteile im Rahmen der Einkunftsarten des § 2 Abs 3 Z 4 bis 7 zufließen.

Geldwerte Vorteile (Wohnung, Heizung, Beleuchtung, Kleidung, Kost, Waren, Überlassung von Kraftfahrzeugen zur Privatnutzung und sonstige Sachbezüge) sind gemäß § 15 Abs 2 Z 1 EStG mit den um übliche Preisnachlässe verminderten üblichen Endpreisen des Abgabeortes anzusetzen.

Als Einnahme erfasst wird somit gemäß § 15 EStG jeder in Geld messbare Vorteil, ideelle Vorteile fallen nicht darunter. Nicht nur Sachbezüge stellen geldwerte Vorteile dar, sondern alle Vorteile mit Geldeswert, die dem Steuerpflichtigen iRd außerbetrieblichen Einkunftsarten an Stelle von Geld zukommen. Für die Beurteilung der Frage, ob ein geldwerter Vorteil aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis vorliegt, sind lediglich die einkommensteuerlichen Regelungen von Bedeutung. Mit dem Ansatz eines Sachbezugswertes wird der Vorteil erfasst, der darin besteht, dass sich der Dienstnehmer jenen Aufwand erspart, der ihm erwachsen würde, wenn er für die Kosten einer vergleichbaren Leistung aus Eigenem aufkommen müsste (Jakom/*Ebner* EStG, 2023, § 15 Rz 6).

Im Allgemeinen fließen Einnahmen in (Bar- oder Giral-)Geld zu; soweit jedoch Einnahmen in Form von geldwerten Vorteilen zufließen, sind diese in Geld zu bewerten. Ob Barlöhne oder Sachbezüge vorliegen, entscheidet sich nach dem Rechtsgrund des Zuflusses, also danach, was der Arbeitnehmer vom Arbeitgeber beanspruchen kann. Die Abgrenzung zwischen Barlohn und Sachbezug ist nach dem dEStG von Bedeutung, da § 8 Abs 2 dEStG eine Bagatellgrenze für die Versteuerung von Sachbezügen kennt (*Brennsteiner/Wanke* in *Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke*, EStG § 15 Anm 6).

„Steuerberatungskosten“ als Sonderausgaben

Die Steuerberatungsleistungen wurden in den Entgeltabrechnungen jeweils mit € 1.440 ausgewiesen, dies ergibt einen Jahresbetrag von € 4.320 (= 3 x € 1.440).

Der Beschwerdeführer begehrt die Berücksichtigung des als Sachbezug vom Arbeitgeber erfassten Betrages von € 5.860,80 für die erbrachten „Steuerberatungsleistungen“ als Sonderausgaben (bereits) bei der Ermittlung der ausländischen Einkünfte.

Er macht geltend, dem Jahresbruttobetrag des Sachbezuges von € 5.860,80 stünden Steuerberatungsleistungen in derselben Höhe gegenüber, weshalb sich ein Jahresbetrag der Einkünfte in Deutschland von € 0,00 ergebe.

Zur Möglichkeit der Berücksichtigung eines Sachbezuges für Steuerberatungsleistungen als Sonderausgaben liegt soweit ersichtlich bisher keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor.

Gemäß § 18 Abs 1 Z 6 EStG 1988 sind Steuerberatungskosten, die an berufsrechtlich befugte Personen geleistet werden bei der Ermittlung des Einkommens als Sonderausgaben abzuziehen, soweit sie nicht als Betriebsausgaben oder Werbungskosten zu berücksichtigen sind.

Sonderausgaben sind, abgesehen vom Verlustabzug, private Ausgaben (Einkommensverwendung), die mit den Einkunftsarten des § 2 Abs 3 EStG 1988 in keinem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen und daher weder Betriebsausgaben noch Werbungskosten sind (*Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG¹⁸ § 18 Tz 1).

Sonderausgaben werden vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen; der Abzug ist Bestandteil der Einkommensermittlung. § 18 EStG 1988 verwendet sowohl den Begriff „Ausgaben“ als auch den Begriff „Aufwendungen“. Eine inhaltliche Unterscheidung ist damit nicht verbunden (*Renner* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG¹⁸ § 18 Tz 2/2 mwN; *Jakom/Peyerl* EStG, 2021, § 18 Tz 3). § 18 Abs 1 Z 6 EStG 1988 spricht im gegebenen Zusammenhang von Steuerberatungs„kosten“.

Der Beschwerdeführer beruft sich in seiner Vorhaltsbeantwortung vom 13.7.2023 auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 25.4.2013, 2010/15/0209), wonach ein versteuerter Sachbezug grundsätzlich bei einer weiteren Tätigkeit als Werbungskosten abzugsfähig sein könne (auch wenn es keine unmittelbaren Zahlungsflüsse von Seiten des Abgabepflichtigen gab). Da ein Sachbezug als Werbungskosten abzugsfähig sein könne, sollte ein Sachbezug für Steuerberatungsleistungen ebenso als Sonderausgabe abzugsfähig sein.

Zufluss und Abfluss können auch im Wege einer Abkürzung des Zahlungsweges erfolgen. Fließen dem Steuerpflichtigen im Rahmen einer Einkunftsquelle steuerpflichtige Sachbezüge zu, führt deren Verwendung im Rahmen einer anderen Einkunftsquelle zu Werbungskosten

(Zorn/Stanek in Doralt/Kichchmayr/Mayr/Zorn, EStG²⁰ § 16 Tz 20 unter Hinweis auf VwGH 25.4.2010, 2010/15/0209).

Das für die Möglichkeit des Werbungskostenabzuges eines Sachbezuges Gesagte hat in gleicher Weise für den Sonderausgabenabzug zu gelten. Hätte der Arbeitgeber dem Beschwerdeführer den Arbeitslohn in Geld geleistet (€ 5.860,80 brutto), hätte der Beschwerdeführer einen Betrag von € 4.320 ausgezahlt erhalten. In dieser Höhe tatsächlich gezahlte Steuerberatungskosten wären unstrittig als Sonderausgaben abzugsfähig. Alleine aus Gründen der Gleichbehandlung ist daher nicht zwischen einer Geldleistung und einem Sachbezug zu differenzieren.

Bei Berücksichtigung des in Deutschland bezogenen Sachbezuges als Sonderausgabe ist zu beachten, dass Sonderausgaben (hier: Steuerberatungskosten) nicht auf Ebene der (ausländischen) Einkünfte abzuziehen sind (wie vom Beschwerdeführer ausgeführt). Vielmehr gehen Sonderausgaben voll zu Lasten der für den Progressionssatz verbleibenden Bemessungsgrundlage und werden daher nicht aliquot gemeinsam mit den DBA-steuerfreien Einkünften ausgeschieden (vgl. *Loukota/Jirousek/Schmidjell-Dommes*, Internationales Steuerrecht I/1, 23. Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (Stand 31.12.2017, rdb.at), Rz 47 ff [insb Rz 51 f]).

Es ergibt sich folglich eine Einkommensteuer von -2.624 € (vgl. das angeschlossene Berechnungsblatt) anstelle der vom Beschwerdeführer begehrten bzw im ursprünglichen Bescheid festgesetzten Einkommensteuer von -1.517 €.

Die Beschwerde erweist sich somit insgesamt als berechtigt, der angefochtene Bescheid ist daher zu Gunsten des Beschwerdeführers (über das Beschwerdebegehren hinaus) abzuändern.

Zur Unzulässigkeit der Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist 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.

Im Beschwerdefall liegt zur Frage der Zulässigkeit des Sonderausgabenabzuges aufgrund eines Sachbezuges in Form von Steuerberatungsleistungen keine Rechtsprechung vor. Die ordentliche Revision ist daher zulässig.

Die Beschwerde ist daher gemäß § 279 BAO über das Beschwerdebegehren hinaus zu Gunsten des Beschwerdeführers Folge zu geben und der angefochtene Bescheid entsprechend abzuändern.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 12. Dezember 2023