

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***R*** in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Bf-Adr***, vertreten durch ***Stb***, über die Beschwerde vom 07.02.2023 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 31.01.2023, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2021, zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.
Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Am 31.08.2022 erfolgte die antragslose Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2021 durch die Abgabenbehörde, wobei im Einkommensteuerbescheid 2021 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von 64.781,42 € von einer bezugsauszahlenden Stelle in Ansatz gebracht wurden.

Mit Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2021 vom 09.01.2023 wurde das Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 2021 (Bescheid vom 31.08.2022) gemäß § 303 Abs 1 BAO wiederaufgenommen, da ein Lohnzettel neu übermittelt wurde. Im Einkommensteuerbescheid 2021 vom 09.01.2023 wurden nun weitere Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von 36.123,53 € in Ansatz gebracht.

Mit Schriftsatz vom 12.01.2023 ersuchte die steuerliche Vertretung des Beschwerdeführers um Richtigstellung der Lohnzettel dahingehend, dass der Lohnzettel (L1) mit der Bemessungsgrundlage (Kz 245) von 64.781,42 € storniert und anstatt dessen der Lohnzettel (L1) mit einer Bemessungsgrundlage (Kz 245) von 28.657,89 € in Ansatz gebracht werden möge.

Mit Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2021 vom 31.01.2023 wurde das Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 2021 (Bescheid vom 09.01.2023) gemäß § 303 Abs 1 BAO wieder aufgenommen. Im Einkommensteuerbescheid 2021 vom 31.01.2023 wurden entsprechend dem Ersuchen der steuerlichen Vertretung nunmehr Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von 36.123,53 € (L24) und 28.657,89 € (L1) in Ansatz gebracht.

Mit Schreiben vom 07.02.2023 erhob die steuerliche Vertretung des Beschwerdeführers Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2021 vom 31.01.2023 und machte Kosten für Familienheimfahrten in Höhe von 980,49 € und Kosten für doppelte Haushaltsführung in Höhe von 6.500,31 € als Werbungskosten geltend. Aus der übermittelten Beilage L 1i für 2021 (Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit ohne Lohnsteuerabzug) geht hervor, dass der Beschwerdeführer im Jahr 2021 in den USA tätig war, ihm Werbungskosten betreffend die Auslandseinkünfte in Höhe von 8.861,88 € erwachsen und ausländische Steuer in Höhe von 8.030,24 € anzurechnen sind.

Erklärend führte die steuerliche Vertretung aus, dass der Beschwerdeführer beginnend mit 23.06.2021 von seinem Arbeitgeber, der ***A*** GmbH, befristet bis 17.12.2021 von Österreich in die Vereinigten Staaten zu der ***B*** Corp entsandt wurde. Während dieser befristeten Entsendung habe der Beschwerdeführer seinen Wohnsitz in Österreich aufrechterhalten, begründete aber mit 23.06.2021 einen Wohnsitz zur Dienstverrichtung in den Vereinigten Staaten, der mit 17.12.2021 aufgegeben wurde. Die steuerliche Vertretung verwies darauf, dass der Beschwerdeführer im gesamten Veranlagungs-jahr 2021 in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig sei, Österreich gemäß Art 4 Abs 2 des Doppelbesteuerungsabkommens Österreich/USA als Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht auf das gesamte Welteinkommen des Beschwerdeführers habe. Den USA stehe gemäß Art 15 DBA Österreich/USA das Besteuerungsrecht der Bezüge zu, die auf die in den USA ausgeübten Arbeitstage entfielen. Zur Umrechnung der ausländischen Währungen sei der Steuerwert (L17b) 2021 herangezogen worden: 1 EUR = 1,2007 USD.

Bezüglich Familienheimfahrten führte die steuerliche Vertretung aus, dass der Beschwerdeführer im Veranlagungsjahr regelmäßige Familienheimfahrten nach Österreich zur Betreuung des heimischen Wohnsitzes getätigt habe. Die Höhe der absetzbaren Kosten sei durch § 20 Abs 1 Z 2 lit e EStG 1988 mit dem höchsten Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs 1 Z 6 lit d EStG 1988 begrenzt. Von den tatsächlichen Kosten für Familienheimfahrten Juni bis Dezember 2021 in Höhe von 2.804,06 € seien maximale 2.142 € (= 7/12 von 3.672 €) absetzbar, wovon anteilig auf Österreich 980,49 € (= 97,5/213) entfielen.

Bezüglich Kosten für doppelte Haushaltsführung führte die steuerliche Vertretung aus, dass der Wohnsitz des Beschwerdeführers in Österreich für die Dauer der befristeten Entsendung aufrechterhalten worden sei. Die entstandenen Aufwendungen für die Wohnung zur Dienstverrichtung in den Vereinigten Staaten seien im Rahmen der doppelten Haushaltsführung als Werbungskosten bis zu einem monatlichen Höchstbetrag von 2.200 € absetzbar. Von den maximal absetzbaren Kosten in Höhe von 15.400 € (= 2.200 € x 7 Monate) seien im Jahr 2021 vom Arbeitgeber 14.200,68 € übernommen worden, wovon anteilig auf Österreich 6.500,31 € (= 97,5/213) entfielen.

Die steuerliche Vertretung verwies darauf, dass die Bezüge des Beschwerdeführers während der Entsendung weiterhin durch den österreichischen Arbeitgeber bezahlt worden und im Lohnzettel enthalten seien und führte wie folgt aus:

Der Steuerpflichtige hatte im Veranlagungsjahr 2021 insgesamt 213 Arbeitstage, wovon 115,5 auf die Vereinigten Staaten und 97,5 auf Österreich und Drittländer entfielen. Die ermittelten Einkünfte sind anteilige Bezüge auf welche Vereinigten Staaten das Besteuerungsrecht hat.

	Gesamt	Vereinigten Staaten	Österreich und Drittländer
Bruttobezüge gesamt Kz. 210	84.839,71	46.004,63	38.835,08
Steuerfreie Bezüge gem. § 68	338,44	183,52	154,92
Bezüge gem. § 67 (1,2), Kz. 220	8.922,05	4.838,01	4.084,04
insges. Einbeh. SV	10.489,26	5.687,84	4.801,42
abzgl. SV für Bezüge Kz. 220	1.527,46	828,27	699,19
Pendlerpauschale	1.836,00	0,00	1.836,00
Steuerpflichtige Bezüge	64.781,42	36.123,53	28.657,89
Anrechenbare Lohnsteuer	21.850,93		

Steuerpflichtige ausländische Einkünfte		40.133,27
abzgl anteilige WK	8.861,88	
Einkünfte für die Vereinigten Staaten das Besteuerungsrecht hat		31.271,39

Wir beantragen die Anrechnung der in den USA entrichteten Steuern, da die USA gemäß Art. 15 Abs. 2 lit. a Österreich/USA das Besteuerungsrecht auf diese Bezüge hat.

Ermittlung der anrechenbaren ausländischen Steuern

Quellenstaateinkünfte x österreichischer Einkommensteuer
veranlagungspflichtiges Welteinkommen

$$\frac{31.271,39 \times 16.242,92}{63.133,83} = 8.046,13$$

in den USA tatsächlich entrichtete Steuern **8.030,24**

in Österreich daher anrechenbar **8.030,24**

Mit Vorhalt vom 20.02.2023 wurde der Beschwerdeführer ersucht, die Werbungskosten mittels Aufstellung/Berechnung der Kosten und der dazugehörigen Belege nachzuweisen und den Nachweis über die entrichteten Steuern in den USA beizulegen.

Am 22.02.2023 übermittelte die steuerliche Vertretung des Beschwerdeführers Nachweise betreffend die deklarierten Kosten für doppelte Haushaltsführung sowie die Steuererklärung aus den Vereinigten Staaten für das Jahr 2021, aus der die final entrichteten Steuern in Höhe von 9.642 USD zu entnehmen seien.

In der Beschwerdeentscheidung vom 16.05.2023 wurden Werbungskosten in Höhe von 1.823,57 € und ausländische Steuer in Höhe von 8.030,24 € berücksichtigt. Die Begründung lautet wie folgt:

„Der Arbeitnehmer wurde entsendet, es liegt eine Dienstreise nach § 26 Z 4 EStG 1988 vor. Durch die Tragung der Hotelkosten durch das Auslandsunternehmen (Belege lauten auf die Firma) wurden nicht steuerbare Leistungen im Rahmen einer befristeten Entsendung (= Dienstreise) an den Arbeitnehmer gewährt. Die Zahlung ist dabei nach wie vor dem österreichischen Arbeitgeber (= verlängerter Zahlungsweg) zuzurechnen, weshalb § 26 Z 4 EStG 1988 weiterhin anwendbar ist. Die (zusätzliche) Geltendmachung von Werbungskosten für doppelte Haushaltsführung ist somit nicht zulässig. Die Familienheimfahrten wurden als Werbungskosten bei den ausländischen Einkünften angeführt.“

Nachdem von der steuerlichen Vertretung am 14.06.2023 und am 28.07.2023 ersucht wurde, die Frist zur Einbringung eines Rechtsmittels gegen den Einkommensteuerbescheid 2021 zunächst bis zum 31.07.2023 und danach bis zum 15.09.2023 zu verlängern, wurde der Vorlageantrag fristgerecht eingebracht und ausgeführt, dass es sich im Fall des Beschwerdeführers nicht um eine Dienstreise, sondern um eine Entsendung handle. Die steuerliche Vertretung übermittelte den entsprechenden Entsendungsvertrag („Short-Term Assignment“) und verwies darauf, dass während der Entsendung eine österreichische Lohnverrechnung für den Beschwerdeführer geführt worden sei, wobei die vom Arbeitgeber getragenen Kosten dementsprechend als Sachbezüge berücksichtigt worden seien und übermittelte das österreichische Lohnkonto 2021. Die Kostenersätze für die Unterkunftskosten in den USA (14.200,68 €) und für die Familienheimfahrten (2.804,06 €) in Höhe von insgesamt 17.004,74 € seien als Nettobezüge gemeldet worden und in der Lohnverrechnung berücksichtigt (Lohnart 4068 im Lohnkonto). Da diese Kostenersätze in der Lohnverrechnung berücksichtigt worden seien, seien die tatsächlichen Kostenersätze als Werbungskosten abzugsfähig. Würde man der Argumentation als Dienstreise nach § 26 Z 4 EStG bzw LStR 2002, Rz 730 ff. folgen, müssten die Bruttobezüge der Ö Lohnverrechnung entsprechend korrigiert werden und um die hochgerechneten Nettobezüge (Kostenersätze für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten) entsprechend reduziert werden. Die steuerliche Vertretung beantragte die Berücksichtigung der geltend gemachten Werbungskosten iHv 980,49 € in Kz 300 und iHv 6.500,31 € in Kz 723. Die Werbungskosten seien anteilig gemäß den österreichischen Arbeitstagen in 2021 berücksichtigt worden. Der Beschwerdeführer habe im Veranlagungsjahr 97,5 österreichische Arbeitstage (von 213 insgesamt) gehabt.

Mit Vorlagebericht vom 27.11.2023 wurde die Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht vorgelegt.

Mit Beschluss vom 01.02.2024 wurde die beschwerdeführende Partei vom Bundesfinanzgericht ersucht,

1. aufzuklären, weshalb in der Beilage zur Einkommensteuererklärung 2021 unter 1.b) „Kosten für doppelte Haushaltsführung“ die entstandenen Aufwendungen für die Wohnung zur Dienstverrichtung in den Vereinigten Staaten, die im Rahmen der doppelten Haushaltsführung als Werbungskosten bis zu einem monatlichen Höchstbetrag von EUR 2.200,00 absetzbar seien, mit 14.200,68 € beziffert werden, obwohl die Summe der sieben Hotelrechnungen 25.150,08 USD, das sind 20.946,18 € (umgerechnet: 1 EUR = 1,2007 USD) ergibt

Room Charge	Days	Daily Rate	Amount
6/23-6/30	8	130.99	1,047.92
7/1-7/31	31	130.99	4,060.69
8/1-8/31	31	130.99	4,060.69
9/1-9/30	30	130.99	3,929.70
10/1-10/31	31	130.99	4,060.69
11/1-11/30	30	130.99	3,929.70
12/1-12/31	31	130.99	4,060.69
Σ	192		25,150.08

und somit 15.400 € (= 2.200 € x 7 Monate) absetzbar wären sowie die Ermittlung des Betrages von 14.200,68 € nachvollziehbar darzustellen,

2. zu erklären, weshalb im Lohnkonto die Kosten der Familienheimfahrten iHv 2.804,06 € und die Kosten für doppelte Haushaltsführung iHv 14.200,68 €, mit insgesamt 17.004,74 € in Ansatz gebracht werden, während in der Erklärung zur ArbeitnehmerInnenveranlagung 2021 lediglich die anteilig auf Österreich entfallenden maximal absetzbaren Kosten der Familienheimfahrten iHv 980,49 € (= 2.142,00 € x 97,5/213) und die anteilig auf Österreich entfallenden Kosten für doppelte Haushaltsführung iHv 6.500,31 € (= 14.200,68 € x 97,5/213) als Werbungskosten geltend gemacht werden, obwohl diese zur Gänze mit der Entsendung in die USA zusammenhängen,

3. die Kosten der Familienheimfahrten iHv 2.804,06 € belegmäßig nachzuweisen,

4. die Berechnung der in der Beilage zur Einkommensteuererklärung 2021 unter 2. „Ermittlung der ausländischen Einkünfte und der anrechenbaren ausländischen Steuer“

– in Abzug gebrachten „anteiligen WK“ iHv 8.861,88 €,

– der „österreichischen Einkommensteuer“ iHv 16.242,92 € und

– des „veranlagungspflichtigen Welteinkommens“ iHv 63.133,83 €

nachzureichen,

5. mitzuteilen, worum es sich bei der Lohnart 4069 („GROSS UP SB DIV.BEZÜGE ****“) im Lohnkonto iHv 16.658,60 € handelt,

6. darzulegen, weshalb im Lohnkonto bei der Lohnart 4068 („SB DIV.BEZÜGE *** AUSLAND“) iHv 17.004,74 € und 4069 („GROSS UP SB DIV.BEZÜGE ****“) iHv 16.658,60 € in den Monaten Oktober und Dezember keine Beträge in Ansatz gebracht wurden,

7. Auskunft darüber zu geben, weshalb die Übersiedlungskosten iHv 8.502,03 €, die im Lohnkonto auf die Monate Juli bis November 2021 verteilt sind, in denen die beschwerdeführende Partei in die USA entsendet war, im österreichischen Lohnzettel (L1) ausgewiesen werden und

8. zu erklären, weshalb die steuerpflichtigen Bezüge (Kz 245) im österreichischen Lohnzettel (L1)

*iHv 28.657,89 € beziffert werden, während im Lohnkonto bei der Lohnart 8059 (*BM GL LST LFD“) die Summe der in den Monaten Jänner bis Juni 2021 in Ansatz gebrachten Beträge 14.057,22 € (= 2.274,82 € + 2.253,86 € + 2.361,36 € + 2.359,55 € + 2.413,90 € + 2.393,73 €) ergibt.*

Die Abgabenbehörde wurde ersucht, mitzuteilen, aus welchen Teilbeträgen sich die „Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte“ in Höhe von 1.823,57 € in der Beschwerdevorentscheidung vom 16.05.2023 zusammensetzen.

Mit Schreiben vom 14.02.2024 teilte die Abgabenbehörde mit, dass sich bezüglich der Berechnung des Betrages von 1.823,57 € keine Aufzeichnungen im Akt befänden und nicht nachvollzogen werden könne, aus welchen Teilbeträgen sich dieser Betrag zusammensetze. Aus der Begründung der Beschwerdevorentscheidung folge allerdings, dass es sich bei diesem Betrag um Aufwendungen für Familienheimfahrten handle. Die Höhe der absetzbaren Kosten sei durch § 20 Abs 1 Z 2 lit e EStG 1988 mit dem höchsten Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs 1 Z 6 lit d EStG 1988 begrenzt. Nachdem bereits am österreichischen Lohnzettel das höchste Pendlerpauschale für sechs Monate iHv 1.836 € berücksichtigt worden sei und einem Steuerpflichtigen pro Kalendermonat höchstens ein Pendlerpauschale in vollem Ausmaß zustehe, könnten Familienheimfahrten für sechs Monate (Juli bis Dezember 2021) mit einem Betrag von 1.836 € berücksichtigt werden. Dies entspreche auch rein zeitlichen Überlegungen, da nicht davon auszugehen sei, dass der Beschwerdeführer im Juni 2021 eine Familienheimfahrt unternommen habe, zumal er erst am 23.06.2021 in die USA gereist sei.

Mit Schriftsatz vom 05.04.2024 übermittelte die steuerliche Vertretung die Unterlage „Shadow Payroll 2021“, aus der die monatlichen Zahlungen zu entnehmen seien, welche im Rahmen der Entsendung für den Dienstnehmer vom Arbeitgeber entrichtet worden seien (siehe ***). Die grau hinterlegten Zeilen seien im Rahmen der österreichischen Lohnverrechnung als Nettobezüge berücksichtigt und entsprechend auf ein österreichisches Brutto hochgerechnet worden. Die Kosten für doppelte Haushaltsführung, die vom Arbeitgeber in Höhe von 14.200,68 € übernommen worden seien (siehe Business Expense - Lodging Shadow Payroll 2021) sowie die Kosten Home Leave in Höhe von 2.804,06 € bildeten gemeinsam die Lohnart 4068 („SB DIV.BEZÜGE *** AUSLAND“) am Lohnkonto 2021. Aus der ebenfalls übermittelten Unterlage „Shadow Payroll 2022“ sei zu entnehmen, dass zwei der sieben Hotelrechnungen erst im Januar 2022 aufschienen und dementsprechend erst im Jahr 2022 berücksichtigt worden seien.

Zudem teilte die steuerliche Vertretung mit, dass die Bezüge des Beschwerdeführers während der Entsendung weiterhin durch den österreichischen Arbeitgeber bezahlt worden seien und übermittelte dazu den ursprünglichen Lohnzettel 2021, aus dem hervorgehe, dass diese zur Gänze im ursprünglichen Lohnzettel enthalten seien. Da die USA gemäß DBA Art 15 Abs 2 lit a Österreich/USA das Besteuerungsrecht auf die in den USA verrichteten Arbeitstage habe, seien die Bezüge gemäß tatsächlichen Arbeitskalender aufgeteilt worden. Analog zur Aufteilung der Gehaltsbezüge gemäß Arbeitstagen im Jahr 2021 seien auch die deklarierten Werbungskosten aufgeteilt worden.

Bezüglich der Kosten der Familienheimfahrten teilte die steuerliche Vertretung mit, dass sie die nachträgliche Information erhalten habe, dass diese Kosten als Pauschale ersetzt und dementsprechend keine Nachweise hinterlegt worden seien.

Die steuerliche Vertretung führte weiter aus, dass die Summe der maximal möglichen Werbungskosten 17.004,74 € seien, darauf entfielen 7.480,80 € auf Österreich und der restliche Betrag auf die USA. Nach erneuter Überprüfung sei ein Formelfehler aufgefallen, da die tatsächlich anteiligen Werbungskosten, die auf die USA entfallend seien, 9.523,94 € und nicht 8.861,88 € betrügen.

Zur übermittelten „Steuerberechnung 2021“ führte die steuerliche Vertretung aus, dass die österreichische Einkommensteuer aus der Steuer nach Abzug der Absetzbeträge inklusive der Steuer für sonstige Bezüge ($15.836,44 + 406,48 = 16.242,92$) resultiere.

Das veranlagungspflichtige Welteinkommen sei das Ergebnis aus dem Einkommen laut „Steuerberechnung 2021“ zuzüglich Bezüge gem. § 67 (1,2), Kz 220 abzüglich der Sozialversicherung für Bezüge Kz 225 ($55.739,24 + 8.922,05 - 1.527,46 = 63.133,83$).

Die steuerliche Vertretung verwies darauf, dass die entsendungsbedingten Zahlungen vom Arbeitgeber übernommen würden. Die tatsächlich geleisteten Zahlungen vom Arbeitgeber für den Arbeitnehmer stellten einen geldwerten Vorteil dar, der in der Lohnart 4068 ersichtlich sei. Im Rahmen der österreichischen Lohnverrechnung würden diese Nettobezüge auf ein österreichisches Brutto hochgerechnet. Dies sei in der Lohnart 4069 ersichtlich.

Mit Verweis auf die Unterlage „Shadow Payroll 2021“ führte die steuerliche Vertretung aus, dass keine Zahlungen für die Monate Oktober und Dezember gemeldet worden seien und dementsprechend auch nicht in der Lohnverrechnung hätten berücksichtigt werden können. Die steuerliche Vertretung verwies darauf, dass die Umzugskostenvergütungen gemäß § 26 Z 6 EStG steuerfrei seien und müssten demzufolge gemäß § 2 Z 2 Lohnkontenverordnung am Lohnkonto aufgenommen werden.

Mit Bezug auf die übermittelte Unterlage „Aufteilung Arbeitstage 2021“ teilte die steuerliche Vertretung mit, dass im Rahmen der Steuererklärung die gesamten Bezüge gemäß den tatsächlichen Arbeitstagen in einer Jahresbetrachtung aufgeteilt worden seien.

Zur Wahrung des Parteiengehörs wurde mit Beschluss des Bundesfinanzgerichts vom 16.04.2024 der Abgabenbehörde Gelegenheit geboten, zum Schriftsatz der steuerlichen Vertretung des Beschwerdeführers Stellung zu nehmen.

I. Über die Beschwerde wurde erwogen:

1. Folgender Sachverhalt wird der Entscheidung zu Grunde gelegt:

Der Beschwerdeführer war im Streitjahr 2021 aufgrund einer Entsendung seines Arbeitgebers vom 23.06. bis 17.12.2021 in den USA tätig. Für die Dauer der Entsendung hat der Beschwerdeführer seinen österreichischen Wohnsitz beibehalten.

Im Lohnzettel wurde vom Arbeitgeber für die Monate Jänner bis Juni 2021 das Pendlerpauschale in Höhe von 1.836 € (= 306 €/Monat x 6 Monate) berücksichtigt.

Die Hotelkosten in den USA („Business Expense - Lodging“) in Höhe von 14.200,68 € und die Kosten für Familienheimfahrten („Home Leave“) in Höhe von 2.804,06 € wurden vom Arbeitgeber bezahlt, im Lohnkonto 2021 des Beschwerdeführers in Höhe von 17.004,74 € als Sachbezüge in Ansatz gebracht und der Lohnsteuer unterzogen.

Die in den USA entrichtete Steuer beträgt 9.642 USD, ds 8.030,32 € (Umrechnung: 1 EUR = 1,2007 USD).

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den dem Bundesfinanzgericht von der Abgabenbehörde vorgelegten Unterlagen, der Stellungnahme der Abgabenbehörde vom 14.02.2024, dem Schriftsatz der steuerlichen Vertretung des Beschwerdeführers vom 05.04.2024 sowie der folgenden Beweiswürdigung:

2. Beweiswürdigung

Im Hinblick darauf, dass das Vorbringen der steuerlichen Vertretung des Beschwerdeführers nachvollziehbar und glaubhaft ist und die Abgabenbehörde gegen die Ausführungen der steuerlichen Vertretung vom 05.04.2024 nichts eingewendet hat, wird vom oben wiedergegebenen Sachverhalt ausgegangen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (teilweise Stattgabe)

3.1.1. Werbungskosten

Gemäß § 16 Abs 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Aufwendungen und Ausgaben für den Erwerb oder Wertminderungen von Wirtschaftsgütern sind nur insoweit als Werbungskosten abzugsfähig, als dies im folgenden ausdrücklich zugelassen ist.

3.1.1.1. Sachbezug Kosten für doppelte Haushaltsführung

Von einer doppelten Haushaltsführung wird gesprochen, wenn aus beruflichen Gründen zwei Wohnsitze geführt werden, und zwar einer am Familienwohntort (Familienwohnsitz) und einer am Beschäftigungsort (Berufswohnsitz). Angesichts einer absehbaren befristeten Entsendung an einen anderen Beschäftigungsort ist es dem Steuerpflichtigen nicht zumutbar, den gewählten Familienwohnsitz aufzugeben (vgl. Jakom/*Ebner* EStG, 2024, § 16 Rz 56).

Einnahmen liegen gemäß § 15 Abs 1 EStG 1988 vor, wenn dem Steuerpflichtigen Geld oder geldwerte Vorteile im Rahmen der Einkunftsarten des § 2 Abs 3 Z 4 bis 7 zufließen.

Als Einnahmen erfasst wird somit gemäß § 15 EStG jeder in Geld messbare Vorteil, ideelle Vorteile fallen nicht darunter. 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, 2024, § 15 Rz 6).

In diesem Zusammenhang hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 27.08.2020, Ra 2020/13/0037, Folgendes ausgesprochen:

„Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes steht der Umstand, dass ein Steuerpflichtiger die als Werbungskosten geltend gemachten Aufwendungen aufgrund eines Aufwandsatzes nicht selbst getragen hat, für sich allein einer Anerkennung als Werbungskosten nicht entgegen. Soweit es sich bei den vom Arbeitgeber für seinen Arbeitnehmer getragenen und als Vorteile aus dem Dienstverhältnis im Sinne des § 25 EStG 1988 der Lohnversteuerung unterzogenen Aufwendungen ihrer Art nach rechtlich um Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 Satz 1 EStG 1988 handelt, muss der dem Steuerpflichtigen durch die Lohnversteuerung solcher Auslagenersatzes erwachsene Nachteil steuerlich vielmehr durch die Anerkennung der betroffenen Auslagen als Werbungskosten mit der dadurch bewirkten Minderung des der Einkommensteuer unterworfenen Einkünftebetrages korrigiert werden (VwGH 20.12.2000, 97/13/0111). Der kausale Werbungskostenbegriff steht dem nicht entgegen (VwGH 21.9.2005, 2001/13/0241, VwSlg. 8055/F).“

Die vom Arbeitgeber bezahlten, am Lohnkonto 2021 des Beschwerdeführers als Sachbezüge in Ansatz gebrachten und im Rahmen des Lohnsteuerabzuges versteuerten Hotelkosten in den USA („Business Expense - Lodging“) in Höhe von 14.200,68 € sind daher als Werbungskosten zu berücksichtigen.

3.1.1.2. Kosten für Familienheimfahrten

Gemäß § 20 Abs 1 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden:

1. [...]
2. a) bis d) [...]
 - e) Kosten für Fahrten zwischen Wohnsitz am Arbeits-(Tätigkeits-)ort und Familienwohnsitz (Familienheimfahrten), soweit sie den auf die Dauer der auswärtigen (Berufs-)Tätigkeit bezogenen höchsten in § 16 Abs 1 Z 6 lit d angeführten Betrag übersteigen.

Lit e lässt die Abzugsfähigkeit von „Familienheimfahrten“ dem Grunde nach bestehen, begrenzt den Aufwand bei betrieblichen wie auch bei außerbetrieblichen Einkünften allerdings

der Höhe nach mit dem höchsten Pendlerpauschale, das gemäß § 16 Abs 1 Z 6 lit d im Streitjahr 2021 3.672 € jährlich bzw 306 € monatlich beträgt.

Im Hinblick darauf, dass am Lohnzettel das höchste Pendlerpauschale für die Monate Jänner bis einschließlich Juni 2021 in Höhe von 1.836 € (= 306 €/Monat x 6 Monate) berücksichtigt wurde, die Kosten für Familienheimfahrten gemäß § 16 Abs 1 Z 6 lit d iVm § 20 Abs 1 Z 2 lit e EStG 1988 mit dem höchsten Pendlerpauschale begrenzt sind, sind – entsprechend der Stellungnahme der Abgabenbehörde vom 14.02.2024 – für den Zeitraum der Entsendung Ausgaben in Höhe von 1.836 € als Werbungskosten in Abzug zu bringen.

3.1.2. Vermeidung der Doppelbesteuerung

Nach Artikel 15 Abs 2 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerumgehung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen (BGBl. III Nr. 6/1998; in der Folge kurz: DBA USA) [...] dürfen Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person für eine im anderen Vertragsstaat ausgeübte unselbständige Arbeit bezieht, nur im erstgenannten Staat besteuert werden, wenn

- a) der Empfänger sich im anderen Staat insgesamt nicht länger als 183 Tage innerhalb eines Zeitraums von zwölf Monaten, der während des betreffenden Steuerjahres beginnt oder endet, aufhält und
- b) die Vergütungen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden, der nicht im anderen Staat ansässig ist, und
- c) die Vergütungen nicht von einer Betriebsstätte oder einer festen Einrichtung getragen werden, die der Arbeitgeber im anderen Staat hat.

Nach Artikel 22 Abs 3 lit a wird die Doppelbesteuerung in Österreich wie folgt vermieden: Bezieht eine in Österreich ansässige Person Einkünfte und dürfen diese Einkünfte nach diesem Abkommen in den Vereinigten Staaten besteuert werden – ausgenommen eine Besteuerung ausschließlich auf Grund der Staatsbürgerschaft gemäß Artikel 1 Absatz 4 (Persönlicher Geltungsbereich) –, so rechnet Österreich auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebenden Steuer den Betrag an, der der in den Vereinigten Staaten gezahlten Steuer vom Einkommen entspricht. Der anzurechnende Betrag darf jedoch den Teil der vor der Anrechnung ermittelten österreichischen Steuer vom Einkommen nicht übersteigen, der auf die Einkünfte, die in den Vereinigten Staaten besteuert werden dürfen, entfällt.

Wird die Anrechnungsmethode angewandt, besteuert der Wohnsitzstaat das gesamte Einkommen, rechnet jedoch jene Steuer, die im anderen Staat erhoben wird, auf seine eigene Steuer an.

Die Anrechnung ausländischer Steuern ist nur auf jene österreichische Einkommensteuer zulässig, die auf die durch Anrechnung begünstigten Auslandseinkünfte entfällt (Anrechnungshöchstbetrag).

Zur Berechnung des Anrechnungshöchstbetrages ist die Formel

$$\text{„Einkommensteuer x Auslandseinkünften / Einkommen“}$$

heranzuziehen. Nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 27.06.2017, Ro 2015/13/0019, sind in diese Formel auch die festen Steuern einzubeziehen:

Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	12.823,02 €
+ Steuer auf die sonstigen Bezüge	406,48 €
österreichische Tarifsteuer	13.229,50 €

steuerpflichtige Bezüge USA (Kz 245)	36.123,53 €
+ sonstige Bezüge vor Abzug d SV-Beträge (Kz 220)	4.838,01 €
– SV-Beiträge für sonstige Bezüge (Kz 225)	-828,27 €
– Werbungskosten:	
Hotelkosten	14.200,68 €
Pendlerpauschale: 306 € x 6 =	1.836,00 €
Auslandseinkünfte USA	-16.036,68 €
	24.096,59 €

Einkommen (laut Berechnungsblatt)	48.564,74 €
+ sonstige Bezüge vor Abzug d SV-Beträge (Kz 220)	8.922,05 €
– SV-Beiträge für sonstige Bezüge (Kz 225)	-1.527,46 €
Einkommen (für die Berechnung des Anrechnungshöchstbetrages)	55.959,33 €

$$\text{„Einkommensteuer x Auslandseinkünften / Einkommen“} = \text{Anrechnungshöchstbetrag}$$

$$13.229,50 \text{ €} \times 24.096,59 \text{ €} / 55.959,33 \text{ €} = 5.696,74 \text{ €}$$

Die ausländische Steuer ist somit in Höhe von 5.696,74 € anzurechnen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: Berechnungsblatt

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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 gegenständlichen Beschwerdefall lag keine Rechtsfrage vor, der grundsätzliche Bedeutung zukam. Die Beurteilung der zu lösenden Rechtsfragen, erfolgte im Sinne der zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes.

Die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher nicht zulässig.

Wien, am 16. Juli 2024