

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch EY - Ernst & Young Steuerberatungs- und WP Ges.m.b.H., Wagramer Straße (IZD-Tower, Postf. 89) 19, 1220 Wien, über die Beschwerde vom 27. August 2017 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich (vormals des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs) vom 27. Juli 2017 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2015 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

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

Der angefochtene Bescheid wird im Sinne der Beschwerdevorentscheidung abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Einkommensteuer 2015 (Euro 26.294,00) sind der Beschwerdevorentscheidung vom 06.02.2018 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

Die beschwerdeführende Partei machte in der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2015 folgendes geltend:

Im Zuge der Veranlagung für das Jahr 2015 wurden die Kosten für die doppelte Haushaltsführung im Rahmen des monatlichen Höchstbetrages von € 2.200, - auch anteilig für die Arbeitstage in Österreich (€ 9.384, 38) beantragt.

Für Indien (9 Monate 2015) wurden € 17.015, 63 beantragt und € 19.800 (9 Monate zu je € 2.200, -) im Wege des Progressionsvorbehaltes berücksichtigt.

Die belangte Behörde hat mit Bescheid vom 27. Juli 2017 die Einkommensteuer für 2015 mit 26.466,00 € festgesetzt. Begründend wurde vom Finanzamt ausgeführt: „Die Kosten für die

doppelte Haushaltsführung in Indien stehen zur Gänze im Zusammenhang mit den im Ausland erzielten Einkünften und wurden daher bei diesen Einkünften in Abzug gebracht. Maximal absetzbar € 2.200,00 pro Monat - somit für neun Monate in Indien € 19.800,00.

Bei einem Gesamtbetrag der Einkünfte zwischen 36.400 € und 60.000 € vermindert sich das Sonderausgabenviertel gleichmäßig in einem solchen Ausmaß, dass sich ab einem Gesamtbetrag der Einkünfte von 60.000 € ein absetzbarer Betrag in Höhe 60 € ergibt.“

In der Beschwerde vom 23. August 2017 gegen den Einkommensteuerbescheid 2015. führte die beschwerdeführende Partei folgendes aus:

„Im Zuge der Veranlagung für das Jahr 2015 wurden die Kosten für die doppelte Haushaltsführung mit folgender Begründung nicht akzeptiert:

*„Die Kosten für die doppelte Haushaltsführung in Indien stehen zur Gänze im Zusammenhang mit den im Ausland erzielten Einkünften und wurden daher bei diesen Einkünften in Abzug gebracht. Maximal absetzbar € 2.200,-pro Monat - somit für neun Monate in Indien €19.800,-.“
Dem ist folgendes zu entgegnen:*

*Unser Mandant wurde mit 1. September 2014 von seinem Arbeitgeber, der ***X*** Motoren GmbH befristet bis 30. September 2015 von Österreich nach Indien zu der ***X*** ***Y*** Private Limited Plant Chennai entsandt. Von 1. Oktober 2015 bis 31. Dezember 2016 wurde unser Mandant von Österreich nach Thailand zu der ***X*** ***Z*** Co., Ltd. Rayong/Thailand entsandt.*

Der österreichische Wohnsitz (...) wurde während des gesamten Entsendungszeitraums aufrechterhalten.

*In Indien verfügte unser Mandant über einen Wohnsitz bis 30. September 2015 (***Chennai***). Mit 28. Oktober 2015 begründete unser Mandant einen Zweitwohnsitz in Thailand (***Bangkok***).*

Unser Mandant war somit im gesamten Veranlagungsjahr 2015 in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig.

*Da sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen und somit die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen unseres Mandanten im Jahr 2015 weiterhin in Österreich befindet, hat Österreich gemäß Art. 4 Abs. 2 des Doppelbesteuerungsabkommens Österreich/Indien sowie Österreich/Thailand als Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht auf das gesamte Welteinkommen von Herrn ***Bf1***. Indien steht gemäß Art. 15 Abs. 1 DBA Österreich/Indien das Besteuerungsrecht der Bezüge, die auf die in Indien ausgeübten Arbeitstage entfallen, zu. Thailand steht gemäß Art. 15 Abs. 1 DBA Österreich/Thailand das Besteuerungsrecht der Bezüge, die auf die in Thailand ausgeübten Arbeitstage ab 1. Oktober 2015 entfallen, zu.*

*Im vorliegenden Fall besteht kein Zweifel darüber, dass Indien bzw. Thailand das Besteuerungsrecht für die von der ***X*** ***Y*** Private Limited Plant Chennai bzw.*

****X*** ***Z*** Co., Ltd. Rayong/Thailand bezogenen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nur insoweit zusteht, als die Bezüge auf in Indien bzw. Thailand ausgeübte Tätigkeiten (165 von 256 Arbeitstage) entfallen und die auf außerhalb Indien bzw. Thailand ausgeübte Tätigkeiten entfallenden Bezüge (91 von 256 Arbeitstage in Österreich) der österreichischen Einkommensbesteuerung unterliegen.*

Folglich sind die ausländischen Einkünfte unter Progressionsvorbehalt nur um den auf den indischen bzw. thailändischen Bezugsteil entfallenden Anteil an Werbungskosten zu kürzen und nicht auch um den auf den inländischen Bezugsteil entfallenden Werbungskostenanteil. Wir verweisen an dieser Stelle auf die Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 26. Juli 2010, GZ. RV/0417-G/09.

Der inländische Anteil der Werbungskosten (91 von 256 Arbeitstagen in Österreich) in Höhe von EUR 9.384,38 ist somit bei der Ermittlung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu berücksichtigen.

Aus der Beilage zur Arbeitnehmerveranlagung 2015 geht womöglich nicht eindeutig hervor, dass die Kosten für die doppelte Haushaltsführung sowohl den Zeitraum in Indien als auch in Thailand betreffen.

Wir beantragen somit die Veranlagung dahingehend, den inländischen Anteil der Werbungskosten zu berücksichtigen und die Einkünfte im Sinne der eingebrachten Erklärung für das Jahr 2015 zu veranlagern.

...

Weiters wurden in diesem Schreiben noch ein weiteres Schreiben (Beilagen zur Arbeitnehmerveranlagung für 2015) beigelegt mit die Beilagen übermittelt wurden und nochmals allgemeine Erläuterungen zur Arbeitnehmerveranlagung gemacht wurden und eine genau Aufstellung, wann er von 1. Jänner bis 30. September wo in welchem Land gearbeitet hat und wieviel er verdient hat. Es wurde auch auf die Vollmacht zur steuerlichen Vertretung hingewiesen und dass diese auch die Geld- und Zustellvollmacht beinhaltet. (Konkrete Darstellung unter Punkt: ANV 2015 Beilage)

1. Allgemeine Erläuterungen

*Herr ***Bf1*** wurde beginnend mit 1. September 2014 von seinem Arbeitgeber, der ***X*** Motoren GmbH befristet bis 30. September 2015 von Österreich nach Indien zu der ***X*** ***Y*** Private Limited Plant Chennai entsandt. Von 1. Oktober 2015 bis voraussichtlich 31. Dezember 2016 wurde Herr ***Bf1*** von Österreich nach Thailand entsandt.*

*Im Rahmen der Entsendung nimmt Herr ***Bf1*** folgende Rolle im Unternehmen ein: Manager Engine Assembly*

Daher handelt es sich um eine passive Arbeitskräftegestellung.

*Im Veranlagungsjahr 2015 war er bis zum 30. September 2015 in Indien tätig und im Anschluss in Thailand. Während der gesamten Entsendungsdauer hat er seinen Wohnsitz in Österreich (...) aufrechterhalten. Der Wohnsitz in Indien wurde bis 30. September 2015 aufrechterhalten (***Chennai***). Herr ***Bf1*** begründete mit 28. Oktober 2015 einen Wohnsitz zur Dienstverrichtung in Thailand (***Bangkok***).*

Herr ***Bf1*** ist daher im gesamten Veranlagungsjahr 2015 in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig.

Da sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen und somit die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen von Herrn ***Bf1*** im Jahr 2015 weiterhin in Österreich befindet, hat Österreich gemäß Art. 4 Abs. 2 des Doppelbesteuerungsabkommens Österreich/Indien sowie Österreich/Thailand als Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht auf das gesamte Welteinkommen von Herrn ***Bf1***. Indien steht gemäß Art. 15 Abs. 1 DBA Österreich/Indien das Besteuerungsrecht der Bezüge, die auf die in Indien ausgeübten Arbeitstage entfallen, zu. Thailand steht gemäß Art. 15 Abs. 1 DBA Österreich/Thailand das Besteuerungsrecht der Bezüge, die auf die in Thailand ausgeübten Arbeitstage ab 1. Oktober 2015 entfallen, zu.

2. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit

Herr ***Bf1*** hatte im Zeitraum von 1. Jänner bis 30. September 2015 insgesamt 192 Arbeitstage. Hiervon entfielen 77,5 Arbeitstage auf Österreich und Drittländer und 114,5 auf Indien. Ab 1. Oktober 2015 hatte Herr ***Bf1*** von seinen insgesamt 64 Arbeitstagen 22 Arbeitstage in Österreich sowie 42 Arbeitstage in Thailand. Daher ist das Einkommen entsprechend der getätigten Arbeitstage aufzuteilen und der Lohnzettel zu berichtigen. Weiters erhielt der Steuerpflichtige einen Bonus in Höhe von EUR 3.636,00 brutto, welcher für das Veranlagungsjahr 2014 ausbezahlt wurde. Demzufolge wird das Besteuerungsrecht für den Bonus anteilig nach Arbeitstagen im Jahr 2014 zugeteilt.“

			Gesamt	Indien/ Thailand	Österreich und Drittländer
	von	bis			
Arbeitstage	01.01.2015	31.12.2015	256,0 AT	165,0 AT	91,0 AT
Arbeitstage	2014		12 Monate	4 Monate	8 Monate
Bruttobezüge ohne Bonus			183.001,08	117.949,91	65.051,17
Bonuszahlung			3.636,00	1.212,00	2.424,00
Bruttobezüge gesamt Kz. 210			186.637,08	119.161,91	67.475,17
Bezüge gem. § 67 (1,2), Kz 220			3.636,00	1.212,00	2.424,00
Insges. Einbeh. SV			10.058,34	6.289,76	3.768,58
abzgl. SV für Bezüge Kz. 220			620,67	206,89	413,78
Steuerpflichtige Bezüge			173.563,41	111.867,04	61.696,37
Anrechenbare Lohnsteuer			32,36		

Ersuchen um Ergänzung vom 22. Februar 2017 wurden vom Finanzamt folgende Ergänzungspunkte wurden genannt:

- „1) Bitte um Vorlage des Entsendungsvertrages nach Thailand und des Besteuerungsnachweises für die Einkünfte 2015 aus Thailand.*
- 2) Vorlage einer Aufstellung und der Belege für die Kosten der doppelten Haushaltsführung in Indien.*
- 3) Haben Sie vom Arbeitgeber Ersätze für diese Kosten erhalten? Wenn ja, in welcher Höhe?“*

Die im Ergänzungsersuchen geforderten Unterlagen wurden vom Beschwerdeführer übermittelt. Weiters führte der steuerliche Vertreter in einem erläuternden Schreiben aus, dass die Auslandszulagen und Mietkosten vor der Entsendung mit Pauschalwerten festgelegt worden seien. Die in den indischen bzw. thailändischen Gehaltsabrechnungen enthaltenen Auslandszulagen für die ausländischen Wohnsitze (Housing Allowances) seien dabei ausgehend von Nettowerten auf österreichische Bruttowerte hochgerechnet und im Rahmen der ursprünglichen Steuererklärung versteuert worden.

In der Beschwerdeverentscheidung vom 6. Februar 2018 führte das Finanzamt aus:
*„Aufgrund der Beschwerde vom 24.8.2017 wird der Bescheid vom 27.7.2017 geändert.
Die Einkommensteuer wird für das Jahr 2015 festgesetzt mit 26.294,00 €.
Bisher war vorgeschrieben: 26.466,00 €.*

Begründung: Der Beschwerdeführer hat die in Rede stehenden Kosten anteilig seinen inländischen und seinen ausländischen Einkünften zugeordnet.

Bei dieser Vorgangsweise übersieht er, dass die gegenständlichen Kosten nichts mit seiner inländischen Tätigkeit zu tun haben, sondern ausschließlich mit seiner ausländischen Tätigkeit im Zusammenhang stehen und nur während des Entsendungszeitraumes angefallen sind.

Aus der Sicht des Finanzamtes können die Aufwendungen der doppelten Haushaltsführung daher nur bei den ausländischen Einkünften des Beschwerdeführers zum Abzug zugelassen werden und daher lediglich das ausländischen Steuersatzeinkommen (das in Österreich nicht steuerpflichtig ist, sondern lediglich progressionserhöhend wirkt) schmälern.

Es wird auf die Entscheidungen des Bundesfinanzgerichtes vom 19.07.2016, GZ. RV/4100330/2011 und vom 19.10.2016, GZ. RV/7100569/2012 verwiesen.

Bei einem Gesamtbetrag der Einkünfte zwischen 36.400 € und 60.000 € vermindert sich das Sonderausgabenviertel gleichmäßig in einem solchen Ausmaß, dass sich ab einem Gesamtbetrag der Einkünfte von 60.000 € ein absetzbarer Betrag in Höhe 60 € ergibt.“

Dagegen richtet sich der Vorlageantrag vom 26. April 2018, in dem dazu folgendes ausgeführt wird:

„Aus der Sicht des Finanzamtes können die Aufwendungen der doppelten Haushaltsführung daher nur bei den ausländischen Einkünften des Beschwerdeführers zum Abzug zugelassen werden und daher lediglich das ausländische Steuersatzeinkommen (das in Österreich nicht steuerpflichtig ist, sondern lediglich progressionserhöhend wirkt) schmälern.

Dem ist folgendes hinzuzufügen:

Folgt man der Ansicht des Finanzamts, dass die Kosten der doppelten Haushaltsführung nicht mit der Tätigkeit in Österreich im Zusammenhang stehen, so sind auch die Auslandszulagen („Allowances) vollständig dem Ausland (Indien und Thailand) zuzuordnen.

Im Rahmen der österreichischen Steuererklärung 2015 waren Auslandszulagen in Flöhe von EUR 40.844,66 netto auf ein österreichisches Brutto in Flöhe von EUR 81.689,32 hochzurechnen. Da die Auslandszulagen unserem Mandanten nur aufgrund der Entsendung nach Indien und Thailand ausbezahlt wurden, sind diese auch zu 100% im Ausland steuerpflichtig.

Die Aufteilung der Gehaltsbezüge im Jahr 2015 war dementsprechend zu berichtigen und stellt sich wie folgt dar:

			Gesamt	Indien/ Thailand	Österreich und Drittländer
von bis					
Arbeitstage	01.01.2015	31.12.2015	256,0 AT	165,0 AT	91,0 AT
Arbeitstage	2014		12 Monate	4 Monate	8 Monate
Bruttobezüge ohne Bonus und ohne Allowances			101.311,76	65.298,60	36.013,16
Bonuszahlung			3.636,00	1.212,00	2.424,00
Bruttobezüge gesamt Kz. 210			186.637,08	148.199,92	38.437,16
Bezüge gem. § 67 (1,2), Kz 220			3.636,00	1.212,00	2.424,00
insges. Einbeh. SV			10.058,34	6.289,76	3.768,58
abzgl. SV für Bezüge Kz. 220			620,67	206,89	413,78
Steuerpflichtige Bezüge			173.563,41	140.905,05	32.658,36
Anrechenbare Lohnsteuer			32,36		

Die ursprünglich von uns ermittelten Steuerpflichtigen Bezüge (Kz 245) im Inlandslohnzettel sind somit von EUR 61.696,37 auf EUR 32.658,36 zu kürzen.

Die ausländischen Einkünfte unter Progressionsvorbehalt unter der Kz 453 ergeben somit EUR 114.505,05 nach Berücksichtigung der Kosten für doppelte Haushaltsführung in Flöhe von EUR 26.400 (Kz 493).

Beiliegend finden Sie sowohl den berichtigen Inlandslohnzettel (L1) als auch Auslandslohnzettel (L8) für das Veranlagungsjahr 2015.“

Mit 11.07.2019 wurde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer hat die strittigen stehenden Kosten anteilig seinen inländischen und seinen ausländischen Einkünften zugeordnet.

Bei dieser Vorgangsweise begehrt der Beschwerdeführer, dass die gegenständlichen Kosten für doppelte Haushaltsführung nichts mit seiner inländischen Tätigkeit zu tun haben sollen, sondern ausschließlich mit seiner ausländischen Tätigkeit im Zusammenhang stehen und nur während des Entsendungszeitraumes angefallen sind.

Aus der Sicht des Bundesfinanzgerichtes können die Aufwendungen der doppelten Haushaltsführung jedoch nur bei den ausländischen Einkünften des Beschwerdeführers zum Abzug zugelassen werden und daher lediglich das ausländische Steuersatzeinkommen (das in Österreich nicht steuerpflichtig ist, sondern lediglich progressionserhöhend wirkt) schmälern.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ist unstrittig und ergibt sich aus den vorgelegte Aktenteilen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind.

Aufwendungen, die mit Einkünften im Zusammenhang stehen, die auf Grund eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von der Besteuerung im Inland ausgenommen sind (Befreiungsmethode), sind daher von den ausländischen und nicht von den im Inland steuerpflichtigen Einnahmen abzuziehen (vgl. Zorn in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer - Kommentar, 48. Lfg., § 16 Tz 3). Demnach vermindern im

gegenständlichen Fall die Kosten für doppelte Haushaltsführung die ausländischen Progressionseinkünfte.

Kosten der doppelten Haushaltsführung, die durch eine Berufstätigkeit im Ausland verursacht sind, stehen mit den ausländischen Einkünften im Zusammenhang, sodass sie bei der Berechnung der inländischen Steuer nur die Auslands- bzw. Progressionseinkünfte, aber nicht die inländischen Einkünfte schmälern. Eine aliquote Aufteilung kommt diesbezüglich nicht in Betracht (Jakom/Ebner, EStG, 2025, § 16 Tz 56 unter „Doppelte Haushaltsführung“, Punkt f; BFG 19.7.2016, RV/4100330/2011). Dies folgt zum einen daraus, dass diese Aufwendungen getätigt wurden, um die Berufstätigkeit im Ausland überhaupt erst zu ermöglichen, und ferner die Berufstätigkeit im Ausland eine *conditio sine qua non* für diese Aufwendungen darstellt - sie wären also ohne diese Berufstätigkeit gar nicht angefallen - und zum anderen aus dem Abzugsverbot gemäß § 20 Abs. 2 EStG 1988, wonach Aufwendungen, die im Zusammenhang mit steuerfreien Einnahmen stehen, nicht (vom inländischen Einkommen) abgezogen werden dürfen. Dies gilt nämlich auch für ausländische Einkünfte, die aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens von der Besteuerung im Inland ausgenommen sind (vgl. VwGH 2.6.2022, Ra 2021/13/0039; Kofler/Wurm in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²⁵, § 20 Tz 152/4; Jakom/Peyerl EStG, 2025, § 20 Tz 95).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden und es bleibt somit im Ergebnis bei der Festsetzung durch die Beschwerdeverentscheidung.

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. Da die hier zu klärenden Rechtsfragen durch die Rechtsprechung bereits ausreichend geklärt worden sind, liegt kein Grund vor, eine Revision zuzulassen.

Innsbruck, am 30. März 2026