



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Berufungswerberin, vom 5. Dezember 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes vom 10. November 2006 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2005 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der Bescheid betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2005 wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin, welche ihre Abgabenerklärung (Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung) am 3. Juli 2006 abgegeben hatte, wurde mit Vorhalt des Finanzamtes datiert vom 14. Juli 2006 aufgefordert, sämtliche Rechnungen und Belege der beantragten Aufwendungen und der dafür erhaltenen Ersätze vorzulegen, da ihre Abgabenerklärung bei einer elektronischen Zufallsauswahl zur Überprüfung ausgesucht worden sei. Weiter wurde die Berufungswerberin gefragt, wodurch die Kosten für die doppelte Haushaltsführung und die Familienheimfahrten entstanden seien und ob sie am Hauptwohnsitz ein eigenes Haus oder eine eigene Wohnung besitze.

Dementsprechend legte die Berufungswerberin die Abrechnung der Brutto-Netto-Bezüge für die Monate September bis Dezember 2005 ihres deutschen Arbeitgebers, bei welchem sie in diesem Zeitraum in A beschäftigt gewesen ist, einen Mietvertrag vom 18. Oktober 2005 über eine Wohnung mit Zimmer, Dusche/WC und Küche in A, mit einem Mietzins samt Betriebskosten von € 353,00 monatlich, eine Übersicht über die von der Berufungswerberin

bezahlte Leasingraten für einen PKW, eine Versicherungsbestätigung über eine abgeschlossene Krankenversicherung, welche beim deutschen Arbeitgeber für das Erlangen des Arbeitgeberzuschusses abzugeben ist, eine Bestätigung über die Indexanpassung einer Er- und Ablebensversicherung bei der B Versicherungs AG, welche sie im Jahr 2001 abgeschlossen hat, eine Honorarnote einer zahnärztlichen Behandlung inklusive Einsetzen einer Metallkeramik-Krone über € 1.341,00, sowie Kopien zweier Zahlscheine, mit welchen die Honorarnoten zweier Ärzte am 14. Januar 2005 (€ 41,03) und 31. August 2005 (€ 42,50) von der Berufungswerberin bezahlt worden sind, vor.

Im Einkommensteuerbescheid 2005 datiert vom 10. November 2006 wurden vom Finanzamt die von der Berufungswerberin geltend gemachten Kosten für doppelte Haushaltsführung (€ 2.468,00), freiwillige Weiterversicherung (€ 530,76) und Wohnraumschaffung beziehungsweise –Sanierung (€ 5.391,00) unberücksichtigt gelassen und dementsprechend ein Einkommen von € 12.602,00 errechnet. Diesem wurden zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage des Durchschnittsteuersatzes noch € 16.600,00 ausländische (deutsche) Einkünfte hinzugerechnet und daraus einen Durchschnittsteuersatz nach Berücksichtigung der Absetzbeträge von 26,37% ermittelt, welcher auf die österreichischen Einkünfte angewendet wurde. Zuzüglich der Steuer auf die sonstigen Bezüge und abzüglich der bezahlten Lohnsteuer ergab dies eine festgesetzte Einkommensteuer von € 362,47.

Dies wurde damit begründet, dass bei der Ermittlung des Steuersatzes unter Anwendung des Progressionsvorbehaltes von den Einkünften der Berufungswerberin aus nichtselbständiger Arbeit ein Betrag von € 13.188,19 durch 303 Tage dividiert und mit 365 Tagen multipliziert worden sei. Mit diesem umgerechneten Jahresbetrag und sonstigen allfälligen Einkünften sei das Einkommen rechnerisch mit 31.900,57 € ermittelt worden. Darauf sei der Tarif angewendet und ein Durchschnittsteuersatz mit 26,37 % angesetzt worden. Dieser Steuersatz sei dann - hinsichtlich allfälliger ermäßigter Einkünfte entsprechend aliquotiert – bei der Berechnung der Einkünfte der Berufungswerberin verwendet worden. Ab dem 1. Juni 1996 abgeschlossene (Er-)Lebensversicherungen seien gemäß § 18 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 nur dann absetzbar, wenn eine auf die Lebensdauer zahlbare Rente vereinbart worden sei (Rentenversicherungsverträge). Bei einer allein stehenden Arbeitnehmerin könnten Aufwendungen für Heimfahrten nur dann steuerlich berücksichtigt werden, wenn diese in ihrem Heimatort eine eigene Wohnung oder ein eigenes Haus besitze. Die Kosten für Fahrten zum Wohnsitz der Eltern wären keine Werbungskosten. Für die Kosten der Wohnraumschaffung - Sanierung in Höhe von € 5.391,12 sei kein Nachweis erbracht und deshalb die Aufwendungen nicht berücksichtigt worden.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die mit Telefax übermittelte Berufung vom 5. Dezember 2006, datiert vom 4. Dezember 2006, worin die Berufungswerberin vorbrachte, dass sie nach

dem Verlust ihres Arbeitsplatzes in Österreich erst in A eine ihrer Ausbildung entsprechende Arbeitsstelle habe finden können. Sie sei nach dem Einreichen der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung und dem Nachreichen aller Unterlagen zur *„Entrichtung einer Einkommensteuer“* veranlagt worden, die ihr nicht verständlich sei. Ihre Beschäftigungsverhältnisse (in Deutschland und Österreich) hätten sich nicht überschneiden. Nach dem *„Grundgesetz der Erwerbsfreiheit“* stehe es jedem Bürger der Europäischen Gemeinschaften frei, sich einen Arbeitsplatz in einem *„EU-Land“* zu suchen. Die Mobilität des Arbeitnehmers werde heute von der Wirtschaft gefordert. Ihr Umzug sei mit hohen Kosten verbunden gewesen und würden Kosten für doppelte Haushaltsführung anfallen. Sie werde als Arbeitnehmerin auch in Deutschland besteuert und entrichte dort ihre Abgaben. Sie ersuche um neuerliche Prüfung des Sachverhaltes.

In der Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes datiert vom 8. Januar 2006 wurde das Begehren der Berufungswerberin als unbegründet abgewiesen und erläutert, dass unbeschränkt steuerpflichtig jene Personen seien, welche im Inland einen Wohnsitz oder einen gewöhnlichen Aufenthalt haben würden. Die unbeschränkte Steuerpflicht beziehe sich auf in- und ausländische Einkünfte. Da sich im Jahr 2005 der Mittelpunkt des Lebensinteresses der Berufungswerberin noch in Österreich befunden habe, weil die Berufungswerberin im September 2005 ein Beschäftigungsverhältnis in Deutschland eingegangen sei, seien entsprechend des Doppelbesteuerungsabkommens mit der Bundesrepublik Deutschland, die in Deutschland bezogenen Einkünfte beim Ansässigkeitsstaat Österreich in Form des Progressionsvorbehaltes bei der Festsetzung der Steuer mit einzubeziehen.

Am 15. Januar 2007 übermittelt die Berufungswerberin ein als *„Zurückziehen des Antrages auf Arbeitnehmerveranlagung 2005“* bezeichnetes Schreiben an die Abgabenbehörde erster Instanz. Die Begründung dieses Schreibens lautet: *„Hiermit ziehe ich den Antrag auf Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2005 vom 3. Juli 2006 zurück.“*

Dies wurde vom Finanzamt als Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz gewertet und die Berufung am 8. August 2007 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Als erstes ist zu klären, wie das letztgenannte Schreiben der Berufungswerberin in Hinblick auf ein allfälliges bei der Abgabenbehörde zweiter Instanz zu führendes Berufungsverfahren zu werten ist.

Mit der Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes datiert vom 8. Januar 2006 wurde das Veranlagungsverfahren der Berufungswerberin zur Einkommensteuer 2005 materiell

rechtskräftig abgeschlossen. Jedoch hat ein Vorlageantrag im Sinne des § 276 Abs. 2 BAO („Gegen einen solchen Bescheid, der wie eine Entscheidung über die Berufung wirkt, kann innerhalb eines Monats der Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt werden (Vorlageantrag). Zur Einbringung eines solchen Antrages ist der Berufungswerber und ferner jeder befugt, dem gegenüber die Berufungsvorentscheidung wirkt.“) entsprechend § 276 Abs. 3 BAO zur Folge, dass die Berufung wieder als unerledigt gilt („Wird ein Vorlageantrag rechtzeitig eingebracht, so gilt ungeachtet des Umstandes, dass die Wirksamkeit der Berufungsvorentscheidung dadurch nicht berührt wird, die Berufung von der Einbringung des Antrages an wiederum als unerledigt.“).

Vorlageantrag ist aber auch jedes Schreiben, das zu diesem Rechtsmittel berechtigten, aus dem hervorgeht, dass er mit dem Inhalt der Berufungsvorentscheidung nicht einverstanden ist, welches innerhalb der Rechtsmittelfrist bei der Abgabenbehörde eingeht (vergleiche Ritz, Bundesabgabenordnung Kommentar³, Rz 25 zu § 276; Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO, § 276 Anm 15), weil an diesen keine besonderen inhaltlichen Erfordernisse gestellt werden.

Damit hat das Finanzamt das Schreiben der Berufungswerberin vom 15. Januar 2007 zu Recht als Vorlageantrag im Sinne des § 276 Abs. 2 BAO interpretiert.

Als nächstes ist daher zu fragen, ob die Berufungswerberin mit dem letztgenannten Schreiben, gleichzeitig wirksam den Antrag auf Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2005 zurückgezogen hat.

Grundsätzlich regelt der § 41 EStG (Einkommensteuergesetz 1988, BGBl. Nr. 400/1988), dass unter bestimmten Voraussetzungen eine Veranlagung von Einkommen, welche lohnsteuerpflichtige Einkünfte enthalten, vorgenommen werden muss. Nur wenn keine der im § 41 Abs. 1 EStG 1988 aufgezählten Voraussetzungen vorliegt, besteht keine Pflicht zur Veranlagung. Jedoch steht es dann gemäß § 41 Abs. 2 EStG 1988 dem Empfänger lohnsteuerpflichtiger Einkünfte frei, innerhalb von fünf Jahren ab dem Ende des Veranlagungszeitraumes einen Antrag auf Veranlagung zu stellen. Ein solcher Antrag, der ein Anbringen zur Geltendmachung von Rechten im Sinne des § 85 Abs. 1 BAO (Bundesabgabenordnung, BGBl. Nr. 194/1961) ist, kann auch im Rechtsmittelverfahren zurückgenommen werden.

Die Anwendung des § 41 EStG 1988 kommt jedoch nur für in Österreich unbeschränkt steuerpflichtige Personen in Betracht. Bei beschränkt Steuerpflichtigen wären die §§ 98 ff EStG 1988 anzuwenden.

Unbeschränkt einkommensteuerpflichtig nach § 1 Abs. 2 EStG 1988 „*sind jene natürlichen Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder einen gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die unbeschränkte Steuerpflicht bezieht sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte.*“

Dass die Berufungswerberin im Jahr 2005 sowohl einen Wohnsitz als auch einen gewöhnlichen Aufenthalt in Österreich hatte, wurde der Berufungswerberin bereits mit der oben zitierten Berufungsvorentscheidung vorgehalten und hat sie dieser Tatsachenfeststellung nicht widersprochen. Dies stimmt auch mit dem Vorbringen der Berufungswerberin überein, im Jahr 2005 Kosten eines doppelten Haushaltes getragen zu haben und bestand daher für die Berufungswerberin im Jahr 2005 unbeschränkte Einkommensteuerpflicht.

Der Berufungswerberin wäre es daher bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 41 Abs. 2 iVm. Abs. 1 EStG 1988 möglich gewesen, das oben beschriebene Wahlrecht auszuüben.

Allerdings regelt § 41 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 dann eine Veranlagungspflicht, wenn neben lohnsteuerpflichtigen andere Einkünfte bezogen wurden, deren Betrag € 730,00 übersteigt. Für die anderen im § 41 Abs. 1 EStG 1988 genannten Pflichtveranlagungsgründe bietet der vorliegende Sachverhalt keinen Hinweis. Zu den „*anderen*“ Einkünften im Sinne des § 41 Abs. 1 EStG 1988 zählen auch solche Einkünfte, welche im Ausland bezogen wurden und deshalb in Österreich nicht der Lohnsteuerpflicht unterliegen.

Wie aus den von der Berufungswerberin übermittelten Unterlagen ersichtlich ist, hat sie im Jahr 2005 ab September bis zum Jahresende € 16.600,00 brutto bei einem deutschen Arbeitgeber an nichtselbständigen Einkünften bezogen und seither in A gelebt.

Diese Einkünfte sind allerdings nur dann bei der Frage, ob die Freigrenze von € 730,00 für andere als nichtselbständige Einkünfte erreicht wurde, zu berücksichtigen, wenn die ausländischen Einkünfte nicht aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens in Österreich vollständig unberücksichtigt bleiben (vergleiche VwGH 21.5.1985, 85/14/0001).

Doppelbesteuerungsabkommen dienen dazu, bei internationalen Steuersachverhalten aufgrund der unterschiedlichen Steuerrechtssysteme der betroffenen Staaten Doppel- oder Doppelnichtbesteuerung zu verhindern. Dies geschieht oft dadurch, dass für bestimmte Sachverhalte einem der betroffenen Staaten ein Besteuerungsrecht zugesprochen wird. Gleichzeitig wird bei derartigen Vereinbarungen üblicherweise dem anderen Staat das Recht eingeräumt, die für ihn nun nicht mehr unmittelbar steuerpflichtigen Einkünfte bei der Bemessung der Progression (Ansteigen des anteiligen Steuersatzes mit der Höhe des Einkommens) so zu berücksichtigen, als wären sie in diesem anderen Staat steuerpflichtig. Dies führt dazu, dass die übrigen in dem anderen Staat steuerpflichtigen Einkünfte mit dem gleichen Steuersatz besteuert werden, wie wenn die Einkünfte, wo das Besteuerungsrecht dem ersten Staat zusteht, beim anderen Staat gelegen wären.

Solche Einkünfte nennt man unter einem Progressionsvorbehalt stehend. Einkünfte unter einem Progressionsvorbehalt sind bei der Ermittlung der Freigrenze nach § 41 Abs. 1 Z 1 EStG 1988, als andere Einkünfte zu berücksichtigen (VwGH wie oben).

Das Abkommen zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen vom 24. August 2000, BGBl. III, 2002/182 (DBA Deutschland), sieht im Art. 15 vor, dass, wenn ein Österreich ansässiger in Deutschland unselbständige Einkünfte bei einem deutschen Arbeitgeber in Deutschland bezieht, diese Einkünfte in Deutschland zu versteuern sind, wie dies bei der Berufungswerberin auch geschehen ist. Entsprechend Art. 23 Abs. 2 lit. a DBA Deutschland nimmt die Republik Österreich (außer in bestimmten Einzelfällen, welche auf die Berufungswerberin nicht zutreffen) Einkünfte von Personen von der Besteuerung aus, wenn diese in Österreich ansässig sind und diese Einkünfte nach diesem Abkommen in der Bundesrepublik Deutschland besteuert werden.

Es ist daher die Ansässigkeit der Berufungswerberin im Sinne des DBA Deutschland zu untersuchen. Art. 4 DBA Deutschland sieht grundsätzlich vor, dass eine natürliche Person dort ansässig ist, wo sie nach dem Recht des jeweiligen Staates auf Grund des Wohnsitzes oder ihres ständigen Aufenthaltes steuerpflichtig ist. Hätte also die Berufungswerberin ab September nur in Deutschland einen Wohnsitz gehabt, wäre sie auch ab diesem Zeitpunkt jedenfalls nur dort ansässig gewesen. Dass aber die Berufungswerberin im Jahr 2005 sowohl Wohnsitz als auch gewöhnlichen Aufenthalt in beiden betroffenen Vertragsstaaten hatte, wurde bereits oben gezeigt.

Den Wohnsitz und gewöhnlichen Aufenthalt in Deutschland hat die Berufungswerberin ab September 2005 begründet. In solchen Fällen regelt Art. 4 lit. a DBA Deutschland, dass wenn jemand in beiden Staaten über eine ständige Wohnstätte verfügt, die Ansässigkeit in jenem Staat liegt, zu welchem sie die engeren persönlichen oder wirtschaftlichen Beziehungen hat. Ist dies nicht feststellbar, entscheidet der gewöhnliche Aufenthalt (lit. b leg. cit.); ist dieser nicht eruierbar, die Staatsangehörigkeit (lit. c leg. cit.) und letztlich, wenn all dies nicht fruchtet, so sollen dies die betroffenen Behörden der Vertragsstaaten im Einvernehmen regeln.

So wie der Sachverhalt im Fall der Berufungswerberin liegt, hat die Berufungswerberin im Jahr 2005 bis zum Dienstantritt im September die persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen ausschließlich in Österreich, danach aber zum weitaus größeren Teil in Deutschland gehabt. Überwiegt zwar auf das ganze Jahr bezogen zeitlich gesehen quantitativ die persönliche Beziehung zu Österreich, so sind die deutschen Einkünfte trotz des kurzen Zeitraumes ihres Bezugs schon höher als die österreichischen und wirtschaftlichen Beziehungen zu Österreich

daher zahlenmäßig geringer als jene zu Deutschland. Dazu kommt, dass die Berufungswerberin seit September 2005 bis jetzt ihrer nichtselbständigen Tätigkeit in Deutschland nachgeht und in Österreich keine Einkünfte mehr erzielt (siehe elektronischer Aktenvermerk des Finanzamtes vom 6.9.2007).

Auch das Bundesministerium für Finanzen sieht in seiner in den Einkommensteuerrichtlinien 2000 veröffentlichten Rechtsansicht einen unterjährigen Wechsel des Mittelpunktes der Lebensinteressen für möglich an (siehe RZ 7597 und das dort zierte Beispiel).

Dass die Berufungswerberin auch nach dem September 2005 ihre Eltern in Österreich und die ihre Wohnstätte bei ihren Eltern regelmäßig besucht, kann in Hinblick darauf, dass sie ledig und kinderlos ist und die Arbeitswoche jedenfalls in Deutschland verbringt, an der Tatsache, dass der Mittelpunkt ihres Lebensinteresses gemeinsam mit dem Arbeitsplatz in A liegt, nichts ändern.

Daraus ergibt sich, dass der Mittelpunkt des Lebensinteresses der Berufungswerberin im Jahr 2005 ab September 2005 jedenfalls in Deutschland gelegen ist. Damit war die Berufungswerberin aber auch seit diesem Zeitpunkt in Deutschland ansässig im Sinne des Art. 4 DBA Deutschland.

Entsprechend Art. 15 Abs. 1 DBA Deutschland (*„Vorbehaltlich der Artikel 16 bis 20 dürfen Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, die Arbeit wird im anderen Vertragsstaat ausgeübt. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so dürfen die dafür bezogenen Vergütungen im anderen Staat besteuert werden.“*) und kommt das Besteuerungsrecht an den nichtselbständigen Einkünften der Berufungswerberin beim deutschen Arbeitgeber in A Deutschland zu, nicht jedoch jenes an den österreichischen Einkünften während der Zeit der Ansässigkeit in Österreich.

Da die Berufungswerberin, während jener Zeit als sie die erwähnten € 16.600,00 aus nichtselbständiger Arbeit in Deutschland bezogen hat, in Österreich nicht ansässig war, kommt auch die Anwendung des Art. 23 Abs. 2 lit. a DBA Deutschland (*„Bei einer in der Republik Österreich ansässigen Person wird die Steuer wie folgt festgesetzt: Bezieht eine in der Republik Österreich ansässige Person Einkünfte oder hat sie Vermögen und dürfen diese Einkünfte oder dieses Vermögen nach diesem Abkommen in der Bundesrepublik Deutschland besteuert werden, so nimmt die Republik Österreich vorbehaltlich der Buchstaben b und c diese Einkünfte oder dieses Vermögen von der Besteuerung aus.“*) nicht in Betracht. Gleiches gilt auch für den Art. 23 Abs. 2 lit. d DBA Deutschland (Progressionsvorbehalt: *„Einkünfte oder Vermögen einer in der Republik Österreich ansässigen Person, die nach dem Abkommen von der Besteuerung in der Republik Österreich auszunehmen sind, dürfen gleichwohl in der*

Republik Österreich bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen oder Vermögen der Person einbezogen werden.“), welcher ja voraussetzt, dass die Person, für welche der Progressionsvorbehalt in Österreich gelten soll, in jenem Zeitraum, in welchem die deutschen Einkünfte bezogen wurden, in Österreich ansässig war. Die Berufungswerberin war dies jedoch nicht.

Es handelt sich daher bei den oben beschriebenen € 16.600,00 nicht um „andere Einkünfte“ im Sinne des § 41 Abs. 1 Z 1 EStG 1988, welche eine Veranlagungspflicht der nichtselbständigen Einkünfte der Berufungswerberin auslösen würden („so ist der Steuerpflichtige zu veranlagern, wenn er andere Einkünfte bezogen hat, deren Gesamtbetrag € 730,00 übersteigt“).

Es war daher der Berufungswerberin grundsätzlich möglich mit dem Schreiben vom 15. Januar 2007 den Antrag auf Veranlagung auch im Rechtsmittelverfahren vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz zurückzuziehen (siehe Doralt, Einkommensteuergesetz Kommentar⁴, Rz 11 zu § 41 und die dort zitierten Fundstellen).

Durch die wirksame Zurücknahme des Antrages auf Arbeitnehmerveranlagung für die Einkommensteuer des Jahres 2005 gemäß § 41 Abs. 2 BAO und das Fehlen eines Pflichtveranlagungsgrundes nach § 41 Abs. 1 BAO mangelt es jedoch dem Einkommensteuerbescheid 2005 datiert vom 10. November 2006 nachträglich an einer gesetzlichen Grundlage.

In Hinblick auf das Berufungsbegehren, den steuerlichrechtlich für die Berufungswerberin bei der Einkommensteuer 2005 relevanten Sachverhalt nochmals zu überprüfen, war daher der Berufung stattzugeben und der Einkommensteuerbescheid 2005 gemäß § 289 Abs. 2 BAO als unzulässig geworden aufzuheben.

Linz, am 5. Dezember 2007