



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des RSB, vom 26. August 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Gänserndorf Mistelbach vom 01. August 2008 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2007 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage ange- schlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) – Herr RS – ist im Tunnelbau tätig und arbeitete im Streitjahr 2007 vom 01.01. bis 15.02. bei der Firma W&F, Niederlassung Luxemburg und von 01.03. bis 31.12. bei der Firma BB, Zweigniederlassung Schweiz.

Im Rahmen der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2007 erklärte der Bw Sonderausgaben in Höhe von 1.120,82 € (freiwillige Kranken-, Unfall- und Lebens- versicherung) und 5.642,73 € (Summe aller Beträge sowie Rückzahlungen von Darlehen und Zinsen, die zur Schaffung und Errichtung oder Sanierung von Wohnraum geleistet wurden). Er beantwortete die Frage, wie viele Stellen im Jahr 2007 an ihn Bezüge ausbezahlt hätten, mit „0“.

Der daraufhin erlassene Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2007 vom 06.06.2008 wies ein Einkommen von -730 € und eine Einkommensteuer in Höhe von 0 € aus.

Mit Bescheid gemäß § 303 Abs 4 BAO vom 01.08.2008 wurde das Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 2007 mit der Begründung wieder aufgenommen, dass die Wiederaufnahme von Amts wegen auf Grund der Anregung des Bw erfolgt sei. Im wieder aufgenommenen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2007 vom 01.08.2008 wurden die in der Schweiz erzielten Einkünfte (Bruttolohn total laut Lohnausweis 75.221,30 CHF) in Höhe von 45.989,17 € abzüglich des Pauschbetrages für Werbungskosten in Höhe von 132 €, das sind 45.857,17 € als Gesamtbetrag der Einkünfte in Ansatz gebracht. Die Topf-Sonderausgaben wurden mit der Begründung nicht berücksichtigt, dass der Gesamtbetrag der Einkünfte – unter Einbeziehung der in Luxemburg erzielten Einkünfte in Höhe von 5.369,16 € 50.900 € überstiegen habe. Als Bemessungsgrundlage für die Berechnung des Durchschnittssteuersatzes wurden die in der Schweiz (Bruttolohn total) in Höhe von 45.989,17 € und die in Luxemburg in Höhe von 5.369,16 € erzielten Einkünfte abzüglich des Pauschbetrages für Werbungskosten in Höhe von 132 €, das sind 51.226,33 € herangezogen. Der ermittelte Durchschnittssteuersatz von 33,57 % wurde dann auf die in der Schweiz erzielten Einkünfte (Bruttolohn total) in Höhe von 45.989,17 € abzüglich des Pauschbetrages für Werbungskosten in Höhe von 132 €, das sind 45.857,17 € angewendet. Auf die derart ermittelte Steuer in Höhe von 15.394,25 € wurde nach Abzug des Verkehrsabsetzbetrages (291 €) und des Arbeitnehmerabsetzbetrages (54 €) die in der Schweiz entrichtete Steuer (Quellensteuer 7.688,10 CHF) in Höhe von 4.666,83 € angerechnet.

Mit Schreiben vom 25.08.2008 berief der Bw gegen den Einkommensteuerbescheid vom 01.08.2008 und begründete dies im durchgeführten Mängelbehebungsverfahren ua damit, dass seine in der Schweiz erzielten Einkünfte im angefochtenen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2007 vom 01.08.2008 mit dem Bruttbetrag in Ansatz gebracht worden seien.

In der Berufungsvorentscheidung vom 26.09.2008 wurden die in der Schweiz erzielten Einkünfte (Bruttolohn total 75.221,30 CHF – Quellensteuer 7.688,10 CHF = Nettolohn laut Lohnausweis 66.668,15 CHF) in Höhe von 40.797,24 € abzüglich Werbungskosten in Höhe von 4.382,23 € in Ansatz gebracht, wobei sich die Werbungskosten aus den folgenden vier Teilbeträgen zusammensetzten:

Quartierkosten: 2.539 CHF laut Lohnkonto	1.541,22 €
großes Pendlerpauschale	4 x 222 € = 888,00 €
	6 x 244,25 € = <u>1.465,50 €</u> 2.353,50 €
Tagesgelder: 5 Tage à 36,80 € =	184,00 €

Arbeitskleidung: 500 CHF laut Lohnkonto	303,51 €
Werbungskosten	4.382,23 €

Die sogenannten Topf-Sonderausgaben wurden – unter Berücksichtigung des § 18 Abs 3 Z 2 letzter Absatz EStG 1988 (Einschleifregelung) – mit einen Betrag von 458,93 € in Abzug gebracht. Als Bemessungsgrundlage für die Berechnung des Durchschnittssteuersatzes wurden die in der Schweiz (Nettolohn) in Höhe von 40.797,24 € und die in Luxemburg in Höhe von 5.369,16 € erzielten Einkünfte abzüglich der Werbungskosten in Höhe von 4.382,23 € und abzüglich der Sonderausgaben in Höhe von 458,93 €, das sind 41.325,24 € herangezogen. Der ermittelte Durchschnittssteuersatz von 31,14 % wurde dann auf die in der Schweiz erzielten Einkünfte (Nettolohn) in Höhe von 40.797,24 € abzüglich der Werbungskosten in Höhe von 4.382,23 € und abzüglich der Sonderausgaben in Höhe von 458,93 €, das sind 35.956,08 € angewendet. Auf die derart ermittelte Steuer in Höhe von 11.196,72 € wurde nach Abzug des Verkehrsabsetzbetrages (291 €) und des Arbeitnehmerabsetzbetrages (54 €) die in der Schweiz entrichtete Steuer (Quellensteuer 7.688,10 CHF) in Höhe von 4.666,83 € angerechnet.

In der Begründung wurde ua darauf hingewiesen, dass bei der Besteuerung der in Luxemburg erzielten Einkünften die Befreiungsmethode unter Progressionsvorbehalt und bei den in der Schweiz erzielten Einkünften die Anrechnungsmethode zur Anwendung komme. Die Berücksichtigung der Kosten für die Familienheimfahrten aus der Schweiz sei mit den Pauschbeträgen des großen Pendlerpauschales begrenzt.

Den Vorlageantrag vom 09.10.2008 begründete der Bw ua damit, dass seine in der Schweiz und in Luxemburg entrichteten Sozialabgaben nicht berücksichtigt, die Sonderausgaben nicht in Höhe von 730 € in Abzug gebracht und das große Pendlerpauschale nicht in vollem Umfang gewährt worden sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt wird der Entscheidung zu Grunde gelegt:

Der Bw war im Zeitraum 01.01. bis 15.02.2007 bei der Firma W&F in Luxemburg beschäftigt und erzielte in diesem Zeitraum laut Lohnbestätigung (Certificat de salaire) und Lohnkonto (Compte Individuel de Rémunération) eine Bruttoentlohnung (Rémunérations brutes) in Höhe von 4.972,20 € abzüglich einbehaltener Sozialbeiträge (Cotisations sociales) in Höhe von 415,91 €.

Im Zeitraum 16.02. bis 28.02.2007 bezog der Bw von der Krankenkasse der Arbeiter (Caisse de Maladie des Ouvriers Luxembourg) Krankengeld (indemnités pécuniaires de maladie) in Höhe von 934,87 € abzüglich einbehaltener Sozialbeiträge (Cotisations sociales) in Höhe von 122 €.

Im Zeitraum 01.03. bis 31.12.2007 war der Bw bei der Firma BB in der Schweiz beschäftigt und erzielte in diesem Zeitraum laut Lohnausweis und Lohnkonto folgende Einkünfte:

Bruttolohn laut Lohnkonto		76.012,20 CHF
- Reisespesen		790,90 CHF
Bruttolohn laut Lohnausweis		75.221,30 CHF
- Beiträge	AHV (Alters- und Hinterlassenenversicherung)	2.966,75 CHF
	ALV (Arbeitslosenversicherung)	587,45 CHF
	NBUV (Nichtbetriebsunfallversicherung)	1.474,50 CHF
		5.028,70 CHF
- Ordentliche Beiträge	BVG (Berufliche Vorsorge)	2.937,00 CHF
	FAR (Flexibler Altersrücktritt)	587,45 CHF
		3.524,45 CHF
Nettolohn laut Lohnausweis		66.668,45 CHF

Laut "Bestätigung über bezahlte Quellensteuern 2007" der Gemeindeverwaltung TS vom 09.06.2008 hat der Bw im Jahr 2007 in der Schweiz Quellensteuer im Betrag von 7.688,10 CHF bezahlt.

Laut Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2007 entstanden dem Bw im Streitjahr Aufwendungen Höhe von 1.120,82 € (freiwillige Kranken-, Unfall- und Lebensversicherung) und 5.642,73 € (Summe aller Beträge sowie Rückzahlungen von Darlehen und Zinsen, die zur Schaffung und Errichtung oder Sanierung von Wohnraum geleistet wurden) als Sonderausgaben.

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den oben angeführten Unterlagen und ist auch nicht strittig.

Der festgestellte Sachverhalt ist in folgender Weise zu würdigen:

1. In Luxemburg erzielte Einkünfte

Artikel 14 Absatz 1 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und dem Großherzogtum Luxemburg zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen lautet:

Bezieht eine Person mit Wohnsitz in einem der beiden Vertragstaaten Gehälter, Löhne oder ähnliche Vergütungen aus unselbständiger Arbeit, so hat, vorbehaltlich der Artikel 16 und 17, nur dieser Staat das Besteuerungsrecht, es sei denn, daß die Arbeit in dem anderen Vertragstaat ausgeübt wird. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so werden die dafür bezogenen Vergütungen in diesem anderen Staat besteuert.

Gemäß Artikel 20 Abs 1 dürfen Einkünfte und Vermögen, die nach den Bestimmungen dieses Abkommens der Besteuerung in einem der beiden Vertragstaaten unterliegen, in dem anderen Vertragstaat auch nicht durch Abzug an der Quelle besteuert werden.

Ungeachtet der Bestimmung des Absatzes 1 beschränkt Absatz 2 dieses Abkommens nicht die Befugnis jedes der beiden Vertragstaaten, die Steuern bei jenen Personen, die ihren Wohnsitz in seinem Gebiet haben, auf die ihm zur Besteuerung zugewiesenen Einkommensteile oder Vermögensteile zu den dem Gesamteinkommen oder Gesamtvermögen der Steuerpflichtigen entsprechenden Sätzen zu berechnen.

1.a. Familienheimfahrten

Familienheimfahrten sind die Fahrten zwischen Berufs- und Familienwohnsitz. Aufwendungen für Familienheimfahrten eines Arbeitnehmers vom Wohnsitz am Beschäftigungsstandort zum Familienwohnsitz sind im Rahmen der durch § 20 Abs 1 Z 2 lit e EStG 1988 gesetzten Grenzen Werbungskosten, wenn die Voraussetzungen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung vorliegen.

Gemäß § 20 Abs 1 Z 2 lit e EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden: Kosten der 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 c angeführten Betrag übersteigen.

Der höchste in § 16 Abs 1 Z 6 lit c angeführte Betrag beträgt im Zeitraum vom 01.01.2006 bis 30.06.2007 (BGBl I 2005/115) 2.664 € jährlich bzw 222 € monatlich.

Da die Entfernung vom Familienwohnsitz in B zum Wohnsitz am Arbeitsort in Luxemburg je einfache Strecke ungefähr 940 km beträgt erscheint eine monatliche Familienheimfahrt als angemessen. Die geltend gemachten Kosten einer doppelten Haushaltsführung sind daher für die Monate Jänner und Februar 2007 in denen der Bw in Luxemburg beschäftigt war, mit dem höchsten Pendlerpauschale von jeweils 222 € pro Monat begrenzt und in dieser Höhe als Werbungskosten steuerlich zu berücksichtigen. Zur Berechnung des Durchschnittssteuersatzes sind somit die Summe der in Luxemburg erzielten Netto-Einkünfte (5.369,16 €) abzüglich des

großen Pendlerpauschale für die Monate Jänner und Februar in Höhe von 444 € (= 2 x 222 €), ds 4.925,16 € heranzuziehen.

Der Bw erzielte im Streitjahr 2007 in Luxemburg folgende Einkünfte:

Zeitraum	auszahlende Stelle	Bruttobetrag	Sozialbeiträge	Nettobetrag
01.01.-15.02.	W&F	4.972,20 €	415,91 €	4.556,29 €
16.02.-28.02.	Krankenkasse der Arbeiter	934,87 €	122,00 €	812,87 €
Summe der in Luxemburg erzielten Einkünfte (netto)				5.369,16 €
- großes Pendlerpauschale für die Monate Jänner und Februar: 2 x 222 €				- 444,00 €
Luxemburgische Einkünfte, die in Österreich nicht zur Versteuerung, wohl aber zur Berechnung des Durchschnittssteuersatzes herangezogen werden				4.925,16 €

Gemäß Artikel 20 Abs 2 des oben zitierten Abkommens sind die vom Bw in Luxemburg erzielten Einkünfte in Höhe von 4.925,16 € lediglich zur Berechnung des Durchschnittssteuersatzes in Österreich heranzuziehen; die vom Bw in Luxemburg erzielten Einkünfte werden aber in Österreich nicht besteuert. Da in die Bemessungsgrundlage für den Durchschnittssteuersatz (40.858,88 €) lediglich die Nettobeträge (Bruttobeträge abzüglich Sozialbeiträge) der in Luxemburg erzielten Einkünfte abzüglich des großen Pendlerpauschales für die Monate Jänner und Februar aufgenommen werden dürfen (4.925,16 €), wurden die vom Bw in Luxemburg entrichteten Sozialbeiträge in Höhe von 537,91 € (= 415,91 € + 122 €) bei der Berechnung des Durchschnittssteuersatzes außer Ansatz gelassen.

2. In der Schweiz erzielte Einkünfte

Artikel 15 Absatz 1 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen lautet:

Vorbehaltlich der Artikel 16, 18 und 19 dürfen Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, daß die Arbeit in dem anderen Vertragstaat ausgeübt wird. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so dürfen die dafür bezogenen Vergütungen in dem anderen Staat besteuert werden.

Gemäß Artikel 23 Absatz 2 dieses Abkommens darf Österreich ungeachtet des Absatzes 1 Einkünfte im Sinne des Artikels 15 Abs 1 sowie Einkünfte im Sinne des Artikels 19 (ausgenommen Ruhegehälter), die eine in Österreich ansässige Person aus ihrer in der Schweiz ausgeübten Arbeit aus öffentlichen Kassen der Schweiz bezieht, besteuern. Bezieht eine in Österreich ansässige Person unter Artikel 10, 15 und 19 fallende Einkünfte, die nach diesem Abkommen in der Schweiz und in Österreich besteuert werden dürfen, so rechnet

Österreich auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der der in der Schweiz gezahlten Steuer entspricht; der anzurechnende Betrag darf jedoch den Teil der vor der Anrechnung ermittelten Steuer nicht übersteigen, der auf die aus der Schweiz bezogenen Einkünfte entfällt.

Da gemäß Artikel 23 Absatz 2 zweiter Satz in Verbindung mit Artikel 15 Absatz 1 des oben zitierten Abkommens die "Anrechnungsmethode" zur Anwendung kommt, ist zum einen, der in der Schweiz vom Bw erzielte Nettolohn laut Lohnausweis in Höhe von 66.668,15 CHF (= 40.797,24 €) abzüglich der mit den Schweizer Einkünften in Zusammenhang stehenden Werbungskosten in Höhe von 4.382,23 € (ds 36.415,01 €) als Gesamtbetrag der Einkünfte in Ansatz zu bringen und zum anderen ist die nachweislich bezahlte Schweizer Quellensteuer in Höhe von 7.688,10 € (= 4.666,83 €) von der österreichischen Einkommensteuer in Abzug zu bringen. Auf Grund des Umstandes, dass der in der Schweiz vom Bw erzielte Nettolohn laut Lohnausweis in Höhe von 66.668,15 CHF (= 40.797,24 €) im Einkommensteuerbescheid zum Ansatz gelangt, ist gewährleistet, dass die vom Bw in der Schweiz entrichteten Sozialabgaben in Höhe von 5.028,70 CHF (AHV-, ALV-, NBUV-Abzug) und 3.524,45 CHF (BVG-Prämie, FAR-Abzug) in Österreich nicht der Besteuerung unterworfen werden.

3. Sonderausgaben

Gemäß § 18 Abs 1 EStG 1988 sind ua folgende Ausgaben bei der Ermittlung des Einkommens als Sonderausgaben abzuziehen, soweit sie nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind:

Z 2 leg cit: Beiträge und Versicherungsprämien (...)

Z 3 leg cit: Ausgaben zur Wohnraumschaffung oder zur Wohnraumsanierung (...)

Gemäß § 18 Abs 3 Z 2 EStG 1988 besteht für Ausgaben im Sinne des Abs 1 Z 2 bis 4 (...) ein einheitlicher Höchstbetrag von 2.920 Euro jährlich. (...) Sind diese Ausgaben insgesamt (...) gleich hoch oder höher als der jeweils maßgebende Höchstbetrag, so ist ein Viertel des Höchstbetrages als Sonderausgaben abzusetzen (Sonderausgabenviertel).

Beträgt der Gesamtbetrag der Einkünfte mehr als 36.400 Euro, so vermindert sich das Sonderausgabenviertel (...) gleichmäßig in einem solchen Ausmaß, daß sich bei einem Gesamtbetrag der Einkünfte von 50.900 Euro kein absetzbarer Betrag mehr ergibt.

Die Höhe der vom Bw im Streitjahr erklärten Sonderausgaben beträgt 1.120,82 € für Versicherungen und 5.642,73 € für Wohnraumschaffung bzw –sanierung. Da die beiden Sonderausgaben insgesamt (6.763,55 €) höher als der jeweils maßgebende Höchstbetrag

(2.920 €) sind, ist ein Viertel des Höchstbetrages (730 €) als Sonderausgaben abzusetzen. Im Hinblick darauf, dass der Gesamtbetrag der Einkünfte des Bw

Nettolohn laut Schweizer Lohnausweis	40.797,24 €
- Werbungskosten	4.382,23 €
Summe der in Luxemburg erzielten Netto-Einkünfte	36.415,01 €
- großes Pendlerpauschale	5.369,16 €
	444,00 €
	4.925,16 €
Gesamtbetrag der Einkünfte (CH + Lux) des Bw	41.340,17 €

41.340,17 € beträgt und somit den Betrag von 36.400 € übersteigt, wird die Höhe der steuerliche absetzbaren Sonderausgaben im Sinne der oben zitierten Bestimmung des § 18 Abs 3 Z 2 letzten Satz EStG 1988 eingeschliffen und nach folgender Formel berechnet:

$$(50.900 € - 41.340,17 €) \times 730 € / 14.500 € = 481,29 €$$

Die vom Bw im Streitjahr erklärten Sonderausgaben in Höhe von 6.763,55 € sind somit gemäß § 18 Abs 3 Z 2 letzten Satz EStG 1988 im Ausmaß von 481,29 € steuerlich absetzbar.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 27. September 2011