



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch StB-GmbH, gegen den Bescheid des Finanzamtes XY. betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2003 entschieden:

Der Berufung 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 dieses Bescheidsspruches.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (idF Bw), eine in Deutschland ansässige deutsche Staatsangehörige, ist bei einem Unternehmen in Deutschland angestellt. Von diesem Unternehmen wurde sie ab 1.4.2002 nach Österreich entsendet. Die Bw begründete in Österreich einen Wohnsitz. In den Erläuterungen zu ihrer Einkommensteuererklärung für das Jahr 2003 gab die Bw an, die Entsendung habe bis 31.12.2003 gedauert. Gemäß dem DBA-Deutschland sei sie in Deutschland ansässig, da sie dort den Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen habe. Sie habe ihren Wohnsitz in Deutschland beibehalten, daher sei es zu einer doppelten Haushaltsführung gekommen.

In ihrer Beilage zur Einkommensteuererklärung für das Jahr 2003 führte sie neben anderen Positionen den Punkt „einbehaltene hypothetische Einkommensteuer -23.320,42 €“ sowie „Einkommensteuervergütung 2002 4.420,25 €“ an.

Das Finanzamt forderte die Bw mit Vorhalt auf, zu erklären, was unter dem Begriff „einbehaltene hypothetische Einkommensteuer“ zu verstehen sei. Sie möge angeben, an welches Finanzamt diese abgeführt worden sei. Weiters möge sie einen belegmäßigen Nachweis erbringen.

In Beantwortung dieses Vorhaltes brachte die Bw vor, sie sei von ihrem deutschen Arbeitgeber zu der in Österreich ansässigen GmbH entsendet worden. Die Bezüge aus der nichtselbstständigen Tätigkeit seien weiterhin direkt von ihrem deutschen Arbeitgeber zur Auszahlung gebracht worden. Bei der einbehalteten hypothetischen Einkommensteuer handle es sich aus ertragsteuerlicher Sicht nicht um Werbungskosten. Vielmehr stelle diese Abzugsposition einen Teil der Berechnung ihres steuerpflichtigen Einkommens vor Abzug der Werbungskosten dar. Es handle sich um ein gehaltstechnisches Kalkulationselement, wobei die Absicht des entsendenden Unternehmens darin bestehe, dem Mitarbeiter – ausgehend von einem Bruttogehalt, nach Abzug der im Entsendestaat (fiktiv) zu entrichtenden Einkommensteuer, aber vor Abzug (Einbehalt) der österreichischen Einkommensteuer jenen Betrag zufließen zu lassen, den dieser bei Ausübung der Tätigkeit im Heimatland erhalten hätte. Der so abgezogene Betrag reduziere den Bruttopreis. Dieser werde nicht an eine in- oder ausländische Finanzbehörde abgeführt. Auf der anderen Seite begleiche der Arbeitgeber die effektiv anfallende (österreichische) Einkommensteuer. Dieser Vorteil sei auch dem steuerpflichtigen Einkommen hinzugerechnet worden. In diesem Zusammenhang verweise sie auf die rechtliche Würdigung eines ähnlichen Sachverhaltes der FLD für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 26.6.2000 (SWK, Heft 23/24, 15.8.2002, S 630). Als Werbungskosten aus ertragsteuerlicher Sicht seien lediglich ihre gesetzlichen Pflichtbeiträge zur deutschen Sozialversicherung und die Werbungskosten auf Grund beruflich bedingter doppelter Haushaltsführung zu qualifizieren. Eine beiliegende Aufstellung der Bezüge solle zeigen, wie sich das Einkommen zusammensetze bzw vom Arbeitgeber ermittelt werde. Es sei ihr daher nicht möglich, „belegmäßige Nachweise“ betreffend die einbehaltene hypothetische Einkommensteuer zu erbringen, da diese als gehaltstechnisches Kalkulationselement anzusehen sei und dieser „Aufwand“ durch ihr vertragliches Verhältnis mit dem Arbeitgeber entstehe. Sie weise darauf hin, dass es sich dabei nicht um eine Personensteuer iSd § 20 Abs 1 Z 6 EStG handle.

Das Finanzamt erließ einen Einkommensteuerbescheid, in welchem es abweichend von der Erklärung der Bw die Position „einbehaltene hypothetische Einkommensteuer -23.320,42 €“ dem steuerpflichtigen Gehalt hinzurechnete. Ebenso besteuerte das Finanzamt die Position „Einkommensteuervergütung 2002 4.420,25 €“.

Gegen diesen Bescheid erhab die Bw Berufung, wobei sie – im Wesentlichen unter Wiederholung ihres bereits in der Vorhaltsbeantwortung erstatteten Vorbringens – ausführte, durch die in der der Entsendung zugrunde liegenden vertraglichen Vereinbarung mit ihrem Arbeit-

ber geregelte hypothetische Einkommensteuer solle „Steuerneutralität“ hinsichtlich einer Entsendung erreicht werden. Mit anderen Worten solle ein Arbeitnehmer während seiner Entsendung weder einen steuerlichen Vorteil noch einen steuerlichen Nachteil erleiden. Das heiße, der Mitarbeiter bekomme weder eine einbehaltene hypothetische Einkommensteuer auf Grund des Umstandes rückerstattet, dass im Tätigkeitsstaat weniger effektive Steuer vom Arbeitgeber bezahlt worden sei, noch werde die einbehaltene hypothetische Einkommensteuer erhöht auf Grund des Umstandes, dass im Tätigkeitsstaat mehr effektive Steuer vom Arbeitgeber zu begleichen sei. Die Höhe der einbehaltenen hypothetischen Einkommensteuer richte sich einzig nach den Steuergesetzen im Heimatland und der Höhe der einzubeziehenden Gehaltsbestandteile. Weiters erstattete die Bw ein Vorbringen betreffend die nicht volle Berücksichtigung ihrer Kosten für doppelte Haushaltsführung. Weiters erklärte sie, es sei ein zu hoher Betrag als sonstiger Bezug gemäß § 67 Abs 1 EStG besteuert worden.

In Ergänzung ihres Vorbringens legte die Bw eine Gehaltskalkulation sowie ihre Entsendungsvereinbarung (beides in englischer Sprache) vor. In dieser Entsendungsvereinbarung ist unter Punkt 6 ausgeführt: „Your income tax will be equalized and a tax deduction will be made from your salary, equivalent to the tax you would have paid had you remained in Germany. The Company will pay any income tax due to Austria, and the objective of this arrangement is to ensure no disadvantage, or advantage, shall occur to you due to differences in income tax rates between Germany and Austria.“

Das Finanzamt erließ eine Berufungsvorentscheidung, in welcher es die hypothetische Einkommensteuer (Hypotax) als Teil der steuerlichen Bemessungsgrundlage behandelte. Zur Begründung führte es aus, gemäß § 19 EStG seien Einnahmen in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen seien. Zugeflossen sei eine Einnahme dann, wenn der Empfänger über sie rechtlich und wirtschaftlich verfügen könne. Verfüge der Steuerpflichtige über Einnahmen, die ihm erst in der Zukunft zuflössen, im Voraus, so werde dadurch ein Zufluss bei ihm nicht ausgeschlossen. Die Verfügung im Voraus sei vielmehr als Verkürzung des Zahlungsflusses zu verstehen. Maßgeblich sei der wirtschaftliche Gehalt des verkürzten Zahlungsflusses. Im vorliegenden Fall sei mit der Einbehaltung der hypothetischen Steuer der Betrag einer bestimmten Verwendung zugeführt worden. Der VwGH führe im Erkenntnis vom 17.3.1994, 91/14/0076, aus, wenn ein Anspruchsberechtigter eine Vorausverfügung über einen bestimmten Betrag treffe, liege eine Einkommensverwendung vor; die Einnahmen gelten somit als zugeflossen. Die Hypotax werde vom ausländischen Arbeitgeber einbehalten und für die Bezahlung der inländischen Einkommensteuer verwendet. Im gegenständlichen Fall bedeute dies, dass der Dienstgeber der Bw die in Österreich zu bezahlende Einkommensteuer einbehalte und dann die von der Bw zu bezahlende Einkommensteuer bezahle. Bei der Hypotax handle es sich um einen Vorteil aus dem Dienstverhältnis. Die Bw sei

einem lohnsteuerpflichtigen Dienstnehmer gleichgestellt. Die Lohnsteuer werde vom Dienstgeber einbehalten und abgeführt, sie verringere jedoch nicht die Steuerbemessungsgrundlage. Steuerbemessungsgrundlage sei das Einkommen gemäß § 2 Abs 2 EStG. Einkommen sei der Gesamtbetrag aller Einkünfte aus den in § 2 Abs 3 EStG aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten und nach Abzug von Sonderausgaben, außergewöhnlichen Belastungen sowie Freibeträgen nach den §§ 104 und 105 EStG. Der Wert für eine vom Dienstgeber zur Verfügung gestellte Wohnung stelle ebenfalls einen Vorteil aus dem Dienstverhältnis dar. Der Sachbezugswert sei einerseits Teil des Gehaltes, andererseits stellten die hinzugerechneten Beträge Kosten der doppelten Haushaltsführung dar und verringerten somit die Bemessungsgrundlage. Durch die von der vorgelegten Erklärung abweichende Ermittlung der Einkünfte ergäbe sich auch ein geändertes Jahressechstel.

Die Bw beantragte die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz, wobei sie ausführte, die Hypotax stelle keinen Betrag im Sinne einer Vorausverfügung dar. Da eine „Verwendung“ der Hypotax ihrer Verfügungsmacht entzogen sei, dürfe kein Einkommenszufluss fingiert werden. Es handle sich bei der Hypotax daher nicht um einen ihr aus dem Dienstverhältnis zugeflossenen Vorteil. Folgte man der Argumentation des Finanzamtes, so wären konsequenterweise Einkommensteuerzahlungen durch den Arbeitgeber, wie sie in ihrer Steuererklärung 2003 iHv. 4.420,25 € (Einkommensteuervergütung 2002) enthalten seien, nicht bzw nicht zur Gänze in die Steuererklärung aufzunehmen, da es ansonsten zu einer doppelten Belastung dieser Zahlungen kommen würde. Die vom Arbeitgeber geleisteten Einkommensteuervergütungen seien aber dennoch vom Finanzamt als sonstige Bezüge aufgenommen und nach § 67 Abs 1 EStG besteuert worden. Auch in der Veranlagung für das Jahr 2002 sei die Hypotax korrekterweise und antragsgemäß als gehaltstechnisches Kalkulationselement berücksichtigt worden. Im Jahr 2004 sei ihr von ihrem Arbeitgeber die Einkommensteuer für das Jahr 2003 (nicht ausgesetzter Betrag iHv 2.593,43 €) vergütet worden. Dieser Betrag sei in der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2004 berücksichtigt worden. Eine Abkehr von der eingeschlagenen Vorgangsweise würde einen Bruch in der Systematik, welche mehrere Jahre umspanne, bedeuten und einen nicht unerheblichen administrativen Aufwand nach sich ziehen. Sie wolle ausdrücklich darauf hinweisen, dass durch eine solche vertragliche Vereinbarung „Steuerneutralität“ hinsichtlich einer Entsendung erreicht werden solle. Ein Arbeitnehmer solle während seiner Entsendung weder einen steuerlichen Vorteil noch einen steuerlichen Nachteil erleiden. Der Mitarbeiter bekomme weder eine einbehaltene hypothetische Einkommensteuer auf Grund des Umstandes rückerstattet, dass im Tätigkeitsstaat weniger effektive Steuer vom Arbeitgeber bezahlt worden sei, noch werde die einbehaltene hypothetische Einkommensteuer erhöht auf Grund des Umstandes, dass im Tätigkeitsstaat mehr effektive Steuer vom Arbeitgeber zu begleichen sei. Der gemäß § 67 Abs 1 EStG

zu versteuernde Betrag resultiere aus den sonstigen Bezügen abzüglich des Sechstelüberschusses, wie in der Beilage zu der Steuererklärung dargestellt – da es gegenüber der Berechnung des Finanzamtes, durch den Abzug der Hypotax und den daraus resultierenden geringeren laufenden Bezügen, zu einem Sechstelüberschuss komme.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Bw hat in ihrer Entsendungsvereinbarung mit ihrem Arbeitgeber vereinbart, dass ihr anlässlich ihrer Entsendung nach Österreich lediglich jener Betrag ausgezahlt werden sollte, der – ausgehend von ihrem Bruttogehalt – dem um die im Entsendestaat (Deutschland) üblicherweise anfallende Einkommensteuer verminderten Nettobetrag entsprach. Die Bw erhielt entsprechend dieser Vereinbarung lediglich diesen Nettobetrag ausbezahlt. Zudem ersetzte ihr der Arbeitgeber die in Österreich anfallende österreichische Einkommensteuer, wodurch sie das selbe Nettoeinkommen erzielte wie ohne Entsendung.

Diesen kalkulatorischen Abzugsposten bezeichnete sie in der Beilage zu ihrer Einkommensteuererklärung als hypothetische Einkommensteuer (Hypotax). Das Finanzamt erhöhte das steuerpflichtige Einkommen der Bw um diesen Betrag.

Bei der sogenannten Hypotax handelt es sich entgegen der Ansicht des Finanzamtes nicht um einen steuerpflichtigen Bestandteil des Gehaltes der Bw. Vielmehr reduzierte sich der Gehaltsanspruch der Bw durch die abgeschlossene Entsendungsvereinbarung auf jenen Betrag, der betragsmäßig dem Nettogehalt im Entsendestaat entsprach. Es handelt sich daher im Streitfall nicht um eine Vorausverfügung, um einen verkürzten Zahlungsfluss zur Entrichtung der Einkommensteuer.

Die hypothetische Einkommensteuer ist somit nicht im Sinne einer reinen Wortinterpretation zu qualifizieren, sondern stellt ein rechnerisches Element der Gehaltsberechnung der Bw dar mit dem Ziel, diese steuerlich so zu stellen, als wäre sie weiterhin im Entsendestaat tätig (vgl. in diesem Sinne auch SWK 2002, S 630; sowie Ryda, Die steuerliche Beurteilung der Hypotax im Rahmen von Konzernentsendungen, FJ 2001, 306).

Die Berufung erweist sich daher als berechtigt. Der angefochtene Bescheid war daher gemäß § 289 Abs 2 BAO abzuändern.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 25. Juli 2006