

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache des Bf., über die Beschwerde vom 6. November 2015 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt A vom 22. Juni 2018 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für die Jahre 2010 und 2011 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

## Entscheidungsgründe

### I. Verfahrensgang

1. Der Beschwerdeführer (Bf.) ist österreichischer Staatsangehöriger und seit dem 1. März 1990 als Berufskraftfahrer für die deutsche X-KG in Ort1, O-Straße, im Fernverkehr tätig. Im Inland erfolgte zunächst keine Veranlagung seiner vom deutschen Arbeitgeber bezogenen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Am 11. März 2015 stellte das Finanzamt A für den Bf. eine Ansässigkeitsbescheinigung für die ausländische Steuerbehörde aus. In dem zugrunde liegenden Antrag führte der Bf. als Ansässigkeitsstaat „Österreich“ und als (mit seiner Ehegattin) gemeinsame Wohnsitzadresse „Ort2, P-Straße“ an.

Mit Schreiben vom 13. März 2015 ersuchte das Finanzamt A den Bf. um Sachverhaltsdarstellung betreffend sein Dienstverhältnis in Deutschland. Dazu legte der

Bf. mit Schreiben vom 27. März 2015 ein Schreiben seines Arbeitgebers gleichen Datums vor. Darin führte die X-KG aus, dass der Bf. seit dem 1. März 1990 als Berufskraftfahrer im Fernverkehr eingesetzt und hauptsächlich zwischen Italien und Deutschland im Einsatz sei. Die X-KG sei ein Import- und Großhandelsunternehmen, das seine Waren direkt in Italien beziehe.

Der gewöhnliche Einsatz des Bf. wurde wie folgt dargestellt: Am Sonntagabend bzw. Montag in der Früh starte er vom Gebiet1 aus nach Italien, wobei - je nach Tour - diverse Ladestellen von Nord- bis Süditalien zu bedienen seien. Die gesammelten Waren würden zwischen Dienstag und Donnerstag in Ort3 oder in der Niederlassung in Ort4 abgeladen werden, die Rückladung erfolge im Außenlager. Die weitere Tour führe den Bf. sodann wieder nach Italien mit Entladung der gesammelten Waren am Freitag oder Samstag in Ort3. Danach erfolge die Fahrt ins Gebiet1 zu seinem Zweitwohnsitz zur gesetzlichen Wochenendruhezeit (46 - 56 Stunden).

Ein Dienstvertrag in Schriftform existiere nicht. Seitdem der Bf. bei der X-KG arbeite, habe er in Ort3 am Sitz der Firma seinen Hauptwohnsitz gehabt, da er zu dieser Zeit auch noch eine Aufenthalts- und Arbeitserlaubnis benötigt habe und er diese nur mit einem deutschen Wohnsitz habe erlangen und behalten können. Er habe in der Firma keinen eigenen Wohnraum an sich, könne sich hier aber waschen, duschen, etwas kochen und eventuell übernachten.

Dem Schreiben vom 27. März 2015 legte die X-KG Kopien der Lohnsteuerbescheinigungen für die Jahre 2010 bis 2014 vor, woraus die steuerliche Berücksichtigung der Einkünfte des Bf. zu ersehen sei.

Mit Ergänzungsersuchen vom 9. September 2015 teilte das Finanzamt A dem Bf. mit, dass er lt. DBA-Deutschland lediglich mit den Aufenthaltstagen in Deutschland dort auch steuerpflichtig sei. Mit allen außerhalb Deutschlands liegenden Reisebewegungen sei er in Österreich steuerpflichtig. Er werde daher aufgefordert, ein Splitting hinsichtlich seiner in Deutschland und außerhalb Deutschlands liegenden Arbeitstage vorzulegen, was vom Arbeitgeber aufgrund der Reisebewegungen zu bekommen sei. Der Bf. wurde auch aufgefordert, der Abgabenbehörde alle Einkünfte (eventuell auch Mieteinkünfte) mit einer präzisen Sachverhaltsdarstellung offenzulegen und Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2010 bis 2014 vorzulegen. Sollten keine Angaben gemacht werden, müsste die Behörde die Besteuerungsgrundlagen schätzen.

**2.** Das Finanzamt A erließ am 20. Oktober 2015 Bescheide betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für die Jahre 2010 bis 2014, mit denen die im Inland steuerpflichtigen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug) mit jeweils 16.000,00 € erfasst wurden. Mit Vorhalt vom 9. September 2015 sei der Versuch einer Sachverhaltsklärung bezüglich der Auslandseinkünfte bei der X-KG unternommen worden. Dieser Vorhalt sei nicht beantwortet worden, weshalb das Finanzamt A die Besteuerungsgrundlagen gemäß § 184 BAO schätze. Die Unsicherheit

einer Schätzungsgrundlage trage immer derjenige, der dazu Anlass gebe, im konkreten Fall der Abgabepflichtige.

**3.** Gegen diese Bescheide erhob der Bf. am 6. November 2015 fristgerecht Beschwerde, mit der er die Aufhebung der angefochtenen Bescheide beantragte.

Mit Schreiben vom 29. April 2016 ergänzte der Bf., dass bei seinem Arbeitgeber X-KG eine Steuerprüfung nach wie vor anhängig sei, weshalb er immer noch keinen Zugang zu seinen Reisekosten habe und daher auch keine Auflistung seiner Reisetätigkeiten zusenden könne. Sobald er die Daten bekomme, werde er diese unverzüglich dem Finanzamt A zukommen lassen.

Mit (weiterem) Ergänzungsersuchen vom 13. Mai 2016 teilte das Finanzamt A dem Bf. mit, dass der Umstand einer Steuerprüfung beim Arbeitgeber durch nichts (zB eine Bestätigung des Arbeitgebers) untermauert sei. Die dargelegten Gründe seien für die Abgabenbehörde nicht nachvollziehbar, weil Lohndaten immer in automatisierter Form zur Verfügung stünden. Zur Nachreichung der ursprünglich verlangten Unterlagen werde daher letztmalig eine Frist bis zum 30. Juni 2016 gewährt.

**4.** Mit Beschwerdevorentscheidungen vom 29. September 2016 wurde der Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2010 bis 2013 vom Finanzamt A teilweise Folge gegeben. Die im Inland steuerpflichtigen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug) wurden mit jeweils 14.000,00 € (in den Jahren 2010 und 2011) bzw. 15.000,00 € (in den Jahren 2012 und 2013) erfasst. Mit Beschwerdevorentscheidung vom 5. Oktober 2016 wurde die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2014 als unbegründet abgewiesen.

In der gesonderten Bescheidbegründung führte das Finanzamt aus, dass natürliche Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, gemäß § 1 Abs. 2 EStG 1988 mit allen in- und ausländischen Einkünften (unabhängig vom Ort des Zuflusses) unbeschränkt steuerpflichtig seien. Gemäß § 26 Abs. 1 BAO habe eine Person einen Wohnsitz dort, wo sie eine Wohnung innehatte unter Umständen, die darauf schließen lassen, dass sie diese Wohnung beibehalten und benutzen werde. Gemäß Art. 4 DBA-Deutschland sei eine Person dort ansässig, wo sie einen Wohnsitz habe.

Art. 15 DBA-Deutschland weise das Besteuerungsrecht an Einkünften aus unselbständiger Tätigkeit insoweit dem Land des Arbeitgebers zu, als der Arbeitnehmer in diesem Land tätig sei. Das Besteuerungsrecht an allen Tagen, an denen der Arbeitnehmer außerhalb des Arbeitgeberstaates für den Arbeitgeber tätig sei, stehe dem Ansässigkeitsstaat zu.

Hätten Sachverhaltselemente ihre Wurzeln im Ausland, treffe den Abgabepflichtigen eine erhöhte Mitwirkungs- und Offenlegungspflicht, um die eingeschränkten behördlichen Ermittlungsmöglichkeiten zu kompensieren.

Sachverhaltsmäßig stehe fest, dass der Bf. lt. Melderegisterauszug unzweifelhaft in Ort2, P-Straße, wo er mit seiner Ehegattin lebe, seinen Wohnsitz habe. In Ort3 habe er keinen

Wohnsitz im steuerlichen Sinn, weil er dort lt. Bestätigung seines Arbeitgebers vom 27. März 2015 keine Wohnung innehatte. Somit liege eine Ansässigkeit in Österreich vor.

Nach Art. 15 DBA-Deutschland dürfe Deutschland nur jene Arbeitstage besteuern, an denen der Bf. in Deutschland tätig gewesen sei. Alle anderen Tage unterlägen der Besteuerung in Österreich. Bisher seien jedoch die gesamten Einkünfte in Deutschland besteuert worden, was nicht den Bestimmungen des DBA-Deutschland entspreche.

Der Bf. sei mehrfach aufgefordert worden, ein Splitting hinsichtlich seiner in Deutschland und außerhalb Deutschlands liegenden Arbeitstage vorzunehmen und die notwendigen Unterlagen vorzulegen. Unterlagen, aus denen ein Lohnbestandteil für Deutschland und einer für die übrigen Länder (inkl. Österreich) ersichtlich sei, seien nicht vorgelegt worden. Der Bf. sei somit der mehrmaligen Aufforderung, seine höchstpersönlich erbrachten Leistungen hinsichtlich seines genauen Einsatzortes darzustellen, nicht nachgekommen.

Sein Vorbringen, die Beschaffung aussagekräftiger Unterlagen sei aufgrund einer Betriebs- bzw. Steuerprüfung beim Arbeitgeber nicht möglich, könne nicht nachvollzogen werden. Lohndaten stünden schon lange in automatisierter Form jederzeit abrufbereit zur Verfügung.

Aufgrund der für die Jahre 2010 bis 2014 vorgelegten Lohnausweise und unter der Annahme, dass der Bf. zumindest einen kleinen Teil der Arbeitszeit (auf der Strecke Ort3 - Ort5 und retour) in Deutschland tätig gewesen sei, werde die Schätzung der Besteuerungsgrundlagen entsprechend angepasst.

**5.** Am 4. November 2016 stellte der Bf. fristgerecht den Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Verwaltungsgericht. Hinsichtlich des steuerlichen Wohnsitzes in Ort3 wurde auf das bisherige aktenkundige Vorbringen verwiesen. Der Bf. habe sehr wohl dort eine Wohnung inne. Damit liege keine Ansässigkeit in Österreich vor.

Bei Annahme der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht in Österreich seien die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nach Tätigkeit (Arbeitstagen) aufzuteilen. Aus den nunmehr beigelegten Unterlagen gehe der Lohnbestandteil für Deutschland bzw. für Österreich und das restliche Ausland hervor. Anzumerken sei, dass die Annahme des Finanzamtes, wonach die Lohndaten schon lange in automatisierter Form jederzeit abrufbar seien, nicht den Tatsachen entspreche; anders als in Österreich sei in Deutschland - nach Mitteilung des Arbeitgebers - eine vergleichbare Form der Lohnzetteldatenübermittlung nicht vorgesehen. Die Analyse der beigelegten monatlichen Lohnzettel und Spesenabrechnungen bzw. Jahressteuerbescheide (nach Jahren gegliedert) zeige folgendes Bild:

Arbeitstage	Zeitraum	davon Deutschland	davon Italien	Einkünfte gesamt	Einkünfte Österreich
227	2010	91	136	18.086,00 €	10.837,13 €
245	2011	99	146	18.086,00 €	10.777,45 €

245	2012	102	143	19.086,00 €	11.140,50 €
262	2013	110	152	19.286,00 €	11.189,74 €
240	2014	105	135	20.427,00 €	11.643,39 €

Es werde daher beantragt, bei Annahme der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht in Österreich die Einkommensteuer nach Maßgabe der angeführten „*Einkünfte Österreich*“ mit Null festzusetzen.

Bei Annahme der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht in Österreich seien überdies nachstehende Sonderausgaben zu berücksichtigen (§ 18 Abs. 1 Z 2 iVm Abs. 3 Z 1 EStG 1988). Diese Zahlungen seien von der Ehegattin des Bf. bislang nicht geltend gemacht worden:

Sonderausgabe	Zeitraum	Betrag
Unfallversicherung	2010	89,12 €
Unfallversicherung	2011	536,53 €
Unfallversicherung	2012	558,31 €
Unfallversicherung	2013	580,83 €
Unfallversicherung	2014	604,30 €

**6.** In der Beschwerdesache fand am 4. Mai 2018 vor dem Bundesfinanzgericht ein Erörterungstermin gemäß § 269 Abs. 3 BAO statt, bei dem in Anwesenheit des steuerlichen Vertreters des Bf. und der Vertreter des Finanzamtes A zur Streitbeilegung folgende Einigung erzielt werden konnte:

*„Nach eingehender Erörterung der Sach- und Rechtslage wird zwischen den Parteien folgendes Einvernehmen hergestellt:*

*Der steuerliche Vertreter stellt nunmehr außer Streit, dass der Beschwerdeführer (Bf.) seinen Mittelpunkt der Lebensinteressen am Familienwohnsitz in Ort2, P-Straße, hat. Er gilt damit im Sinne der Doppelbesteuerungsabkommen als eine in Österreich ansässige Person.*

*Der in Österreich ansässige Bf. ist für seinen in Deutschland ansässigen Arbeitgeber als Berufskraftfahrer im Fernverkehr tätig. Der Bf. ist kein Grenzgänger iSd Art. 15 Abs. 6 DBA-Deutschland. Der Ort der Arbeitsausübung des Berufskraftfahrers bestimmt sich nach dem jeweiligen Aufenthalts- oder Fortbewegungsort des Fahrzeugs (BFH-Urteil vom 31. März 2004, BStBl. II S. 936). Der Bf. übte seine Tätigkeit in den Streitjahren demnach in Österreich, Deutschland und Italien aus.*

*Österreich hat als Ansässigkeitsstaat des Bf. das Besteuerungsrecht für die Vergütungen, die auf die Arbeitstage entfallen, an denen der Bf. seine Tätigkeit in Österreich ausgeübt hat (Art. 15 Abs. 1 DBA-Deutschland). Zudem hat Österreich das Besteuerungsrecht für die Vergütungen, die auf die in Italien verbrachten Arbeitstage entfallen, da sich der*

*Bf. in allen Streitjahren nicht mehr als 183 Tage in Italien aufgehalten hat (Art. 15 Abs. 2 DBA-Italien). Dagegen wird Deutschland das Besteuerungsrecht für die Vergütungen zugewiesen, die auf die Tage entfallen, an denen der Bf. in Deutschland seine Tätigkeit ausgeübt hat (Art. 15 Abs. 1 Satz 2 DBA-Deutschland; Art. 15 Abs. 2 DBA-Deutschland findet keine Anwendung, weil die Vergütungen von einem Arbeitgeber bezahlt worden sind, der in Deutschland ansässig ist). Insoweit stellt Österreich die Einkünfte frei, allerdings unter Beachtung des Progressionsvorbehaltes (Art. 23 Abs. 1 Buchstabe a DBA-Deutschland).*

*Die Aufteilung der Besteuerungsgrundlagen lt. Vorlageantrag vom 4. November 2016 in einen steuerfreien Anteil Deutschland und einen steuerpflichtigen Anteil Österreich/Italien im Hinblick auf die vorgelegten Spesenabrechnungen wird grundsätzlich als sachgerecht erachtet. Zu bedenken ist allerdings, dass im Vorlageantrag die Aufenthaltstage in Deutschland zur Gänze als steuerfrei Deutschland zugerechnet wurden, obwohl ein Anteil (Fahrten Ort6 - Ort5 bzw. Ort5 - Ort6) auf Österreich entfällt. Dieser steuerpflichtige Anteil wird einvernehmlich mit ca. 20 % festgelegt. Insoweit hat eine Umschichtung zu erfolgen.*

*Weiters ist zu beachten, dass nicht die Bruttoarbeitslöhne aufzuteilen sind, sondern die nach österreichischem Steuerrecht zu ermittelnden Einkünfte. Von den Bruttoarbeitslöhnen sind somit die in Deutschland einbehaltenen Sozialversicherungsbeiträge (= Beiträge zu einer ausländischen gesetzlichen Pflichtversicherung) gemäß § 16 Abs. 1 Z 4 lit. f EStG 1988 als Werbungskosten abzuziehen.*

*Die Ermittlung der Einkünfte (anhand der vorgelegten Jahreslohnzettel) und deren Aufteilung in einen steuerpflichtigen und (dem Progressionsvorbehalt unterliegenden) steuerfreien Teil wird vom Bundesfinanzgericht neu ermittelt und den Parteien mitgeteilt.*

*Der Sonderausgabenabzug lt. Vorlageantrag vom 4. November 2016 ist im beantragten Ausmaß zu gewähren, zumal die Beiträge zur Unfallversicherung von der Ehegattin des Bf. nicht steuerlich geltend gemacht wurden.*

*Der steuerliche Vertreter stimmt gemäß § 300 Abs. 1 lit. a BAO einer Aufhebung der angefochtenen Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2010 bis 2014 (und Neufestsetzung im vorstehenden Sinne) durch das Finanzamt A zu.*

*Der steuerliche Vertreter nimmt den Vorlageantrag vom 4. November 2016 betreffend Einkommensteuervorauszahlungen für das Jahr 2016 und Folgejahre gemäß § 256 BAO iVm § 264 Abs. 4 lit. d BAO zurück, weil zu diesem Beschwerdeverfahren eine Beschwerdevorentscheidung durch das Finanzamt A noch nicht erlassen wurde und die Einbringung eines Vorlageantrages vor Zustellung einer Beschwerdevorentscheidung wirkungslos ist (vgl. Ritz, BAO<sup>6</sup>, § 264 Tz 6).*

*Der steuerliche Vertreter nimmt den im Vorlageantrag vom 4. November 2016 gestellten Antrag gemäß § 274 BAO auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurück.“*

Die Aufteilung der Einkünfte des Bf. in einen steuerpflichtigen und (dem Progressionsvorbehalt unterliegenden) steuerfreien Teil wurde vom Bundesfinanzgericht sodann neu berechnet und den Parteien zwecks Wahrung des Parteiengehörs gemäß § 115 Abs. 2 BAO mit E-Mails vom 7. Mai 2018 wie folgt mitgeteilt:

<i>„Aufteilung der Einkünfte lt. Erörterungsgespräch</i>			
<i>Jahr</i>	<i>Arbeitstage gesamt</i>	<i>Anteil Deutschland steuerfrei</i>	<i>Anteil Österreich/ Italien steuerpflichtig</i>
<i>2010</i>	<i>227</i>	<i>73</i>	<i>154</i>
<i>2011</i>	<i>245</i>	<i>79</i>	<i>166</i>
<i>2012</i>	<i>245</i>	<i>82</i>	<i>163</i>
<i>2013</i>	<i>262</i>	<i>88</i>	<i>174</i>
<i>2014</i>	<i>240</i>	<i>84</i>	<i>156</i>

<i>2010</i>			
<i>Bruttobezüge</i>	<i>18.086,88 €</i>	<i>davon D: 5.816,49 €</i>	<i>davon Ö/I: 12.270,39 €</i>
<i>SV-Beiträge</i>	<i>3.703,20 €</i>	<i>davon D: 1.190,90 €</i>	<i>davon Ö/I: 2.512,30 €</i>
<i>Einkünfte</i>	<i>14.383,68 €</i>	<i>davon D: 4.625,59 €</i>	<i>davon Ö/I: 9.758,09 €</i>

<i>2011</i>			
<i>Bruttobezüge</i>	<i>18.086,88 €</i>	<i>davon D: 5.832,10 €</i>	<i>davon Ö/I: 12.254,78 €</i>
<i>SV-Beiträge</i>	<i>3.775,56 €</i>	<i>davon D: 1.217,43 €</i>	<i>davon Ö/I: 2.558,13 €</i>
<i>Einkünfte</i>	<i>14.311,32 €</i>	<i>davon D: 4.614,67 €</i>	<i>davon Ö/I: 9.696,65 €</i>

<i>2012</i>			
<i>Bruttobezüge</i>	<i>19.086,88 €</i>	<i>davon D: 6.388,26 €</i>	<i>davon Ö/I: 12.698,62 €</i>
<i>SV-Beiträge</i>	<i>3.955,74 €</i>	<i>davon D: 1.323,96 €</i>	<i>davon Ö/I: 2.631,78 €</i>
<i>Einkünfte</i>	<i>15.131,14 €</i>	<i>davon D: 5.064,30 €</i>	<i>davon Ö/I: 10.066,84 €</i>

2013			
<i>Bruttobezüge</i>	19.286,88 €	davon D: 6.478,04 €	davon Ö/I: 12.808,84 €
<i>SV-Beiträge</i>	3.939,24 €	davon D: 1.323,10 €	davon Ö/I: 2.616,14 €
<i>Einkünfte</i>	15.347,64 €	davon D: 5.154,94 €	davon Ö/I: 10.192,70 €

2014			
<i>Bruttobezüge</i>	20.427,41 €	davon D: 7.149,59 €	davon Ö/I: 13.277,82 €
<i>Sonderzahlungen</i>	1.140,53 €	davon D: 399,19 €	davon Ö/I: 741,34 €
<i>SV-Beiträge (laufende Bezüge)</i>	3.939,24 €	davon D: 1.378,73 €	davon Ö/I: 2.560,51 €
<i>Einkünfte</i>	15.347,64 €	davon D: 5.371,67 €	davon Ö/I: 9.975,97 €
<i>SV-Beiträge (Sonderzahlungen)</i>	232,95 €	davon D: 81,53 €	davon Ö/I: 151,42 €

Gegen die vorstehende „*Aufteilung der Einkünfte lt. Erörterungsgespräch*“ wurden von den Parteien keine Einwendungen erhoben.

7. Mit Beschluss vom 15. Mai 2018 hat das Bundesfinanzgericht dem Finanzamt A gemäß § 300 Abs. 1 lit. b BAO die Zustimmungserklärung der beschwerdeführenden Partei (§ 300 Abs. 1 lit. a BAO) zur Aufhebung der angefochtenen Bescheide vom 20. Oktober 2015 und der Beschwerdevorentscheidungen vom 29. September 2016 bzw. 5. Oktober 2016 weitergeleitet und ihm hierfür eine Frist von acht Wochen ab Zustellung dieses Beschlusses gesetzt.

Mit Bescheid vom 25. Juni 2018 hat das Finanzamt A die angefochtenen Bescheide betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für die Jahre 2010 bis 2014 gemäß § 300 Abs. 1 BAO nach Zustimmung durch die beschwerdeführende Partei innerhalb der vom Bundesfinanzgericht gesetzten Frist aufgehoben und damit gemäß § 300 Abs. 3 BAO die die aufgehobenen Bescheide ersetzenden Bescheide verbunden (vgl. die Bescheide vom 22. bzw. 25. Juni 2018 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für die Jahre 2010 bis 2014). Mit diesen Bescheiden wurden die im Inland steuerpflichtigen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug) und die (dem Progressionsvorbehalt unterliegenden) steuerfreien Auslandseinkünfte entsprechend der von den Parteien außer Streit gestellten Aufstellung „*Aufteilung der Einkünfte lt. Erörterungsgespräch*“ erfasst.



Am 28. bzw. 29. Juni 2018 erließ das Finanzamt A Bescheide betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für die Jahre 2011 bis 2014, mit denen die Bescheide vom 22. bzw. 25. Juni 2018 gemäß § 293 BAO berichtigt wurden. Diese Bescheide traten nicht an die Stelle der Bescheide vom 22. bzw. 25. Juni 2018, sondern berichtigten diese hinsichtlich eines Ausfertigungsfehlers betreffend die beantragten Sonderausgaben; es wurde übersehen, den Sonderausgabenabzug gemäß § 18 EStG 1988 im beantragten und von den Parteien anlässlich des Erörterungstermins außer Streit gestellten Ausmaß zu gewähren.

8. Mit Schreiben vom 16. Juli 2018 erhob der Bf. „*Beschwerde*“ gegen die Bescheide vom 22. bzw. 25. Juni 2018 (in der - teilweise - gemäß § 293 BAO berichtigten Fassung) betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2010 bis 2014, mit der eine Reihe weiterer Beschwerdepunkte hinsichtlich der einzelnen Streitjahre eingewendet wurde.

Zwecks Abklärung dieser (neuen) Beschwerdepunkte wurde AB, die mit Vollmacht ausgewiesene Tochter des Bf., vom Finanzamt A am 7. Februar 2019 vorgeladen. Im Zuge dieser Besprechung wurden von AB die (neuen) Beschwerdepunkte hinsichtlich der Streitjahre 2012 bis 2014 ausnahmslos wieder zurückgenommen (vgl. die mit ihr aufgenommene Niederschrift vom 7. Februar 2019). Die Beschwerde vom 6. November 2015 gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für die Jahre 2012 bis 2014 wurde daraufhin vom Bundesfinanzgericht gemäß § 261 Abs. 1 BAO als gegenstandslos erklärt. Da die Ersatzbescheide vom 22. bzw. 25. Juni 2018 (in Zusammenhalt mit der gemäß § 293 BAO erfolgten Berichtigung vom 28. bzw. 29. Juni 2018) dem Beschwerdebegehren vollinhaltlich Rechnung getragen hätten, sei die Gegenstandsloserklärung auszusprechen gewesen (vgl. den Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 27. Februar 2019, GZ. Zahl). Das Beschwerdeverfahren wurde diesbezüglich eingestellt.

9. Anlässlich der Besprechung vor dem Finanzamt A wurden von AB am 7. Februar 2019 die (neuen) Beschwerdepunkte auch hinsichtlich der Streitjahre 2010 und 2011 größtenteils wieder zurückgenommen. Folgende Beschwerdepunkte blieben jedoch bestehen:

- Alleinverdienerabsetzbetrag: Bei der Festsetzung der Einkommensteuer für das Jahr 2010 sei der Alleinverdienerabsetzbetrag nicht berücksichtigt worden, der in diesem Jahr letztmalig auch ohne Kind iSd § 106 Abs. 1 EStG 1988 zustehe. Die Ehegattin des Bf. habe in diesem Jahr die maßgebliche Zuverdienstgrenze von 2.200,00 € nicht überschritten.
- Sonderausgaben/Unfallversicherung: Im Jahr 2010 seien die Beiträge zu einer Unfallversicherung lediglich mit 89,12 € berücksichtigt worden. Infolge eines Versicherungswechsels habe der Bf. übersehen, auch seine eigene Unfallversicherung geltend zu machen. Die Beiträge zu einer Unfallversicherung seien daher im Jahr 2010 mit insgesamt 571,72 € zu berücksichtigen.
- Sonderausgaben/Wohnraumschaffung: Zwecks Wohnraumschaffung sei bei der Bank1 bereits im Jahr 1999 ein Kredit mit der Konto-Nr. abc aufgenommen worden.

Die Kreditrückzahlungen hätten im Jahr 2010 2.612,00 € und im Jahr 2011 8.303,40 € betragen und seien bisher nicht als Sonderausgaben berücksichtigt worden. Dieser Kredit sei im Jahr 2011 infolge eines Bankenwechsels vorzeitig zurückgezahlt worden.

## **II. Entscheidungspflicht des Bundesfinanzgerichtes:**

Das Schreiben des Bf. vom 16. Juli 2018 ist nicht als (neue) „*Beschwerde*“ gegen die Bescheide vom 22. bzw. 25. Juni 2018 (in der - teilweise - gemäß § 293 BAO berichtigten Fassung) betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2010 bis 2014 zu werten, sondern stellt vielmehr eine Ergänzung zu der bereits eingebrachten Beschwerde vom 6. November 2015 gegen die Bescheide vom 20. Oktober 2015 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2010 bis 2014 dar. Dies aus folgenden Gründen:

Tritt ein Bescheid an die Stelle eines mit Bescheidbeschwerde angefochtenen Bescheides, so gilt die Bescheidbeschwerde gemäß § 253 BAO auch als gegen den späteren Bescheid gerichtet. An die Stelle eines mit Bescheidbeschwerde angefochtenen Bescheides tretende Bescheide sind auch Bescheide gemäß § 300 Abs. 3 BAO (vgl. Ritz, BAO<sup>6</sup>, § 253 Tz 2, mwN), diesfalls die Bescheide vom 22. bzw. 25. Juni 2018 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2010 bis 2014 (in der - teilweise - gemäß § 293 BAO berichtigten Fassung). Die Beschwerde vom 6. November 2015 gilt somit auch als gegen diese Bescheide gerichtet.

Während der Frist des § 300 Abs. 1 lit. b BAO verzichtet das Bundesfinanzgericht auf die Zuständigkeit zur Erlassung eines Erkenntnisses (vgl. die Erläuterungen der Regierungsvorlage zum FVwGG 2012, 2007 BlgNR XXIV. GP, 21). Dieser Verzicht ist allerdings nur ein vorübergehender. Durch die Bekanntgabe der Aufhebung (§ 300 Abs. 1 BAO) lebt die in § 291 BAO normierte Entscheidungspflicht des Bundesfinanzgerichtes wieder auf (§ 300 Abs. 5 BAO). Der Aufhebungsbescheid gemäß § 300 Abs. 1 BAO stellt nämlich keine Erledigung der Beschwerde dar. Sie bleibt unerledigt und gilt nach § 253 BAO als gegen den „*Ersatzbescheid*“ (iSd § 300 Abs. 3 BAO) gerichtet. Eine gegen diesen „*Ersatzbescheid*“ gerichtete „*Beschwerde*“ ist als Ergänzung der noch nicht erledigten Bescheidbeschwerde zu werten (vgl. Ritz, BAO<sup>6</sup>, § 300 Tz 12, mit Hinweis auf VwGH 16.12.1992, 92/14/0121; vgl. auch *Fischerlehner*, Abgabenverfahren<sup>2</sup> (2016), § 300 Anm 8).

Das Wiederaufleben der Entscheidungspflicht des Bundesfinanzgerichtes hat zur Folge, dass in jedem Fall eine abschließende Erledigung durch das Bundesfinanzgericht zu ergehen hat (vgl. *Fischerlehner*, Abgabenverfahren<sup>2</sup> (2016), § 300 Anm 10). Für die Streitjahre 2012 bis 2014 wird diesbezüglich auf den Beschluss (Gegenstandsloserklärung) des Bundesfinanzgerichtes vom 27. Februar 2019, GZ. Zahl, verwiesen. Das vorliegende Erkenntnis bezieht sich daher nur mehr auf die Streitjahre 2010 und 2011.

## **III. Besteuerung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit**

Was die Besteuerung der vom deutschen Arbeitgeber bezogenen Einkünfte des Bf. aus nichtselbständiger Arbeit betrifft, wird auf die Niederschrift über den Verlauf des Erörterungsgesprächs vom 4. Mai 2018 vor dem Bundesfinanzgericht sowie die Aufstellung „*Aufteilung der Einkünfte lt. Erörterungsgespräch*“ verwiesen.

Mit den Ersatzbescheiden vom 22. Juni 2018 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2010 und 2011, die insoweit einen Bestandteil dieses Erkenntnisses bilden, wurde diesem Beschwerdebegehren vollinhaltlich Rechnung getragen; die im Inland steuerpflichtigen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug) und die (dem Progressionsvorbehalt unterliegenden) steuerfreien Auslandseinkünfte wurden entsprechend der von den Parteien außer Streit gestellten Aufstellung „*Aufteilung der Einkünfte lt. Erörterungsgespräch*“ erfasst.

#### **IV. Alleinverdienerabsetzbetrag**

Der Bf. ist seit dem 11. September 1986 mit BB, geb. am TagX, verheiratet. Im Streitjahr 2010 lebte er mit seiner Ehegattin im gemeinsamen Haushalt in Ort2, P-Straße. Dem vorgelegten Einkommensteuerbescheid zufolge bezog seine Ehegattin im Streitjahr 2010 negative Einkünfte (Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von -4.779,81 €).

Gemäß § 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 in der für das Streitjahr 2010 geltenden Fassung des EPG, BGBl. I Nr. 135/2009, steht Alleinverdienenden ein Alleinverdienerabsetzbetrag zu. Dieser beträgt jährlich

- ohne Kind 364 €,
- bei einem Kind (§ 106 Abs. 1 EStG 1988) 494 €,
- bei zwei Kindern (§ 106 Abs. 1 EStG 1988) 669 €.

Dieser Betrag erhöht sich für das dritte und jedes weitere Kind (§ 106 Abs. 1 EStG 1988) um jeweils 220 € jährlich. Alleinverdienende sind Steuerpflichtige, die mehr als sechs Monate im Kalenderjahr verheiratet oder eingetragene Partner sind und von ihren unbeschränkt steuerpflichtigen Ehegatten oder eingetragenen Partnern nicht dauernd getrennt leben. Für Steuerpflichtige im Sinne des § 1 Abs. 4 EStG 1988 ist die unbeschränkte Steuerpflicht des Ehegatten oder eingetragenen Partners nicht erforderlich. Alleinverdienende sind auch Steuerpflichtige mit mindestens einem Kind (§ 106 Abs. 1 EStG 1988), die mehr als sechs Monate mit einer unbeschränkt steuerpflichtigen Person in einer Lebensgemeinschaft leben. Voraussetzung ist, dass der (Ehe-)Partner (§ 106 Abs. 3 EStG 1988) bei mindestens einem Kind (§ 106 Abs. 1 EStG 1988) Einkünfte von höchstens 6.000,00 € jährlich, sonst Einkünfte von höchstens 2.200,00 € jährlich erzielt.

Der Bf. war im Streitjahr 2010 mehr als sechs Monate verheiratet. Seine Ehegattin, von der er nicht dauernd getrennt lebte, erzielte in diesem Jahr negative Einkünfte. Der Alleinverdienerabsetzbetrag steht mit 364,00 € zu. Auch das Finanzamt beantragte eine Stattgabe zu diesem Beschwerdepunkt (vgl. die Niederschrift vom 7. Februar 2019).

#### **V. Sonderausgaben/Unfallversicherung**

Vom Bf. und seiner Ehegattin als Versicherungsnehmer wurde bei der VersicherungZ zu Urkunden-Nr. xy eine Unfallversicherung abgeschlossen. Im Streitjahr 2010 leistete der Bf. dazu Beiträge von 89,12 €. Vom Bf. als Versicherungsnehmer wurde bei der VersicherungZ zu Urkunden-Nr. yz eine weitere Unfallversicherung abgeschlossen. Im Streitjahr 2010 leistete er dazu Beiträge von 482,60 €. Von der Versicherungsgesellschaft wurden zu diesen beiden Unfallversicherungen Versicherungsprämienbestätigungen ausgestellt, die der Bf. dem Finanzamt A auch vorlegte. Die Versicherungsprämien (zur erstgenannten Unfallversicherung) wurden von der Ehegattin nicht als Sonderausgaben geltend gemacht.

Gemäß § 18 Abs. 1 Z 2 1. Teilstrich EStG 1988 in der für das Streitjahr 2010 geltenden Fassung des BGBl. I Nr. 102/2007 sind Beiträge und Versicherungsprämien ausgenommen solche im Bereich des BMSVG und solche im Bereich der prämienbegünstigten Zukunftsvorsorge (§ 108g EStG 1988) zu einer freiwilligen Unfallversicherung bei der Ermittlung des Einkommens als Sonderausgaben abzuziehen, soweit sie nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind.

Ausgaben im Sinne des § 18 Abs. 1 Z 2, 3 und 5 EStG 1988 kann der Steuerpflichtige gemäß § 18 Abs. 3 Z 1 EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung BGBl. Nr. 312/1992 auch dann absetzen, wenn er sie für seinen nicht dauernd getrennt lebenden (Ehe-)Partner (§ 106 Abs. 3 EStG 1988) und für seine Kinder (§ 106 EStG 1988) leistet.

Die Beiträge zu den beiden Unfallversicherungen wurden vom Bf. geleistet. Von der Ehegattin wurden keine Versicherungsbeiträge als Sonderausgaben geltend gemacht. Die Beiträge zu den Unfallversicherungen sind beim Bf. - wie beantragt - mit insgesamt 571,72 € als Sonderausgaben zu berücksichtigen. Auch das Finanzamt beantragte eine Stattgabe zu diesem Beschwerdepunkt (vgl. die Niederschrift vom 7. Februar 2019).

## **VI. Sonderausgaben/Wohnraumschaffung**

Mit „*Kreditvertrag*“ vom 12./13. Juli 1999 räumte die Bank1 (nunmehr: Bank2) dem Bf. und seiner Ehegattin als Kreditnehmer zu Kreditkonto-Nr. abc einen nicht revolving ausnutzbaren Kredit in Höhe von 350.000,00 ATS ein. Dem „*Kreditvertrag*“ ist zwar kein Zweck der Kreditaufnahme zu entnehmen; der Bf. versicherte aber glaubhaft (vgl. sein Schreiben an das Finanzamt A vom 7. Jänner 2019), dass dieser Kredit dem „*Hausbau und Dachgeschossausbau*“ gedient habe. Diese Aussage wird dadurch untermauert, dass als Abwickler dieses Kreditverhältnisses die Bank1 auftrat. Auf dem auf dem „*Kreditvertrag*“ angebrachten Eingangsstempel der Bank1 ist überdies der Vermerk „*Finanzierungen Wohnbau/Private*“ angebracht. Der gegenständliche Kredit war zudem hypothekarisch besichert: Die Sicherstellung aller bestehenden und künftigen Forderungen aus diesem Kreditverhältnis erfolgte durch Einverleibung eines Pfandrechtes über den Höchstbetrag von 455.000,00 ATS auf der im Eigentum der Ehegattin des Bf. stehenden Liegenschaft in EZ a GB b. Das Bundesfinanzgericht geht daher - im Einklang mit dem Finanzamt A - davon aus, dass der gegenständliche Kredit der Wohnraumschaffung diene.

Die Rückzahlung des Kredites erfolgte (erstmalig am 15. August 1999) in 180 monatlichen aus Zinsen und Kapitaltilgung bestehenden Pauschalraten von jeweils 2.776,00 ATS. Die monatlichen Kreditraten wurden zu Lasten des bei der Bank1 (nunmehr: Bank2) bestehenden Kontos, Konto-Nr. bcd, lautend auf den Bf. und seine Ehegattin, eingezogen. Infolge eines Bankenwechsels wurde dieser Kredit im Jahr 2011 vorzeitig zurückgezahlt. Mit Buchung vom 11. Oktober 2011 (Valuta: 10. Oktober 2011) wurde auf dem Kreditkonto, Konto-Nr. abc, eine Abschlussbuchung von 6.298,80 € gebucht, der Kreditsaldo auf Null gestellt und das Kreditkonto, Konto-Nr. abc, in der Folge gelöscht. Die Abdeckung des Kredites erfolgte von einem Konto (Konto-Nr. cde), das ebenfalls auf den Bf. und seine Ehegattin lautet.

Gemäß § 18 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 sind Ausgaben zur Wohnraumschaffung oder zur Wohnraumsanierung bei der Ermittlung des Einkommens als Sonderausgaben abzuziehen, soweit sie nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind. Dazu gehören gemäß § 18 Abs. 1 Z 3 lit. d EStG 1988 auch Rückzahlungen von Darlehen, die für die Schaffung von begünstigtem Wohnraum oder für die Sanierung von Wohnraum im Sinne der lit. a bis lit. c aufgenommen wurden, sowie Zinsen für derartige Darlehen.

Die Voraussetzungen für den Sonderausgabenabzug sind im Streitfall gegeben, der gegenständliche Kredit diene der Wohnraumschaffung iSd § 18 Abs. 1 Z 3 EStG 1988. Auch das Finanzamt beantragte eine Stattgabe zu diesem Beschwerdepunkt (vgl. die Niederschrift vom 7. Februar 2019). Als Kreditnehmer zum „Kreditvertrag“ vom 12./13. Juli 1999 und damit als zur Kreditrückzahlung Verpflichteter scheint (neben seiner Ehegattin) auch der Bf. auf. Die monatlichen Kreditrückzahlungen und die Abschlusszahlung zur Abdeckung des Kredites wurden von Konten abgebucht, die auf den Bf. und seine Ehegattin lauten. Bei einem gemeinsamen Konto steht es den Ehegatten frei, wer die Sonderausgaben geltend macht (vgl. *Renner* in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG<sup>18</sup>, § 18 Tz 14; *Jakom/Peyerl*, EStG, 2018, § 18 Rz 132; *Wanke* in Wiesner/Grabner/Knechtl/Wanke, EStG, § 18 (Stand 1.3.2018, rdb.at) Anm 131). Von der Ehegattin wurden keine Kreditrückzahlungen als Sonderausgaben geltend gemacht.

Die bisher nicht als Sonderausgaben berücksichtigten Kreditrückzahlungen hätten - dem Bf. zufolge - im Jahr 2010 2.612,00 € und im Jahr 2011 8.303,40 € betragen. Den vorgelegten Kontoauszügen ist jedoch zu entnehmen, dass im Jahr 2010 Kreditrückzahlungen („*Summe der Gutschriften*“) von 2.332,00 € und im Jahr 2011 Kreditrückzahlungen (inkl. Abschlusszahlung) von 8.044,80 € geleistet wurden. Bei den Differenzen zu den geltend gemachten Beträgen (280,00 € im Jahr 2010 und 258,60 € im Jahr 2011) handelt es sich um die quartalsmäßigen Belastungen des Kreditkontos in Form von Sollzinsen und Spesen, die zum Zeitpunkt der Buchung (noch) nicht zu einem Abfluss beim Bf. geführt haben.

## **VII. Höhe des Sonderausgabenabzuges**

Im Streitjahr 2010 wurden vom Bf. so genannte Topf-Sonderausgaben in Höhe von insgesamt 2.903,72 € bestritten. Diese entfielen auf Versicherungsbeiträge iSd §

18 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 von 571,72 € und Ausgaben zur Wohnraumschaffung (Kreditrückzahlungen) iSd § 18 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 von 2.332,00 €. Im Streitjahr 2011 wurden vom Bf. Topf-Sonderausgaben in Höhe von insgesamt 8.581,33 € bestritten. Diese entfielen auf Versicherungsbeiträge iSd § 18 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 von 536,53 € und Ausgaben zur Wohnraumschaffung (Kreditrückzahlungen) iSd § 18 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 von 8.044,80 €.

Gemäß § 18 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 in der für die Streitjahre 2010 und 2011 geltenden Fassung des BudBG 2009, BGBl. I Nr. 52/2009, besteht für Ausgaben im Sinne des Abs. 1 Z 2 bis 4 mit Ausnahme der Beiträge für eine freiwillige Weiterversicherung einschließlich des Nachkaufs von Versicherungszeiten in der gesetzlichen Pensionsversicherung und vergleichbarer Beiträge an Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen ein einheitlicher Höchstbetrag von 2.920 Euro jährlich. Dieser Betrag erhöht sich

- um 2.920 Euro, wenn dem Steuerpflichtigen der Alleinverdiener- oder der Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht und/oder
- um 1.460 Euro bei mindestens drei Kindern (§ 106 Abs. 1 und 2 EStG 1988). Ein Kind kann nur bei der Anzahl der Kinder eines Steuerpflichtigen berücksichtigt werden. Kinder, die selbst unter das Sonderausgabenviertel fallende Sonderausgaben geltend machen, zählen nicht zur Anzahl der den Erhöhungsbetrag vermittelnden Kinder.

Sind diese Ausgaben insgesamt

- niedriger als der jeweils maßgebende Höchstbetrag, so ist ein Viertel der Ausgaben, mindestens aber der Pauschbetrag nach Abs. 2, als Sonderausgaben abzusetzen,
- gleich hoch oder höher als der jeweils maßgebende Höchstbetrag, so ist ein Viertel des Höchstbetrags als Sonderausgaben abzusetzen (Sonderausgabenviertel).

Die Topf-Sonderausgaben sind demnach im Jahr 2010 mit 725,93 € (= ein Viertel von 2.903,72 €) und im Jahr 2011 mit 730,00 € (= ein Viertel des Höchstbetrages von 2.920,00 €; der Erhöhungsbetrag für die Topf-Sonderausgaben kann nicht berücksichtigt werden, weil dem Bf. im Jahr 2011 kein Alleinverdienerabsetzbetrag mehr zusteht) abzuziehen.

Die Berechnung der Einkommensteuer für die Jahre 2010 und 2011 ist den beiliegenden Berechnungsblättern zu entnehmen, die insoweit einen Bestandteil dieses Erkenntnisses bilden.

### **VIII. Zulässigkeit einer Revision**

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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 vorliegenden Beschwerdefall wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Es lagen ausschließlich Tatsachenfragen vor, die nach den Grundsätzen der freien Beweiswürdigung zu beantworten waren. Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher nicht zulässig.

Innsbruck, am 4. März 2019