

IM NAMEN DER REPUBLIK!

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Rudolf Wanke über die gemäß § 323 Abs. 37 Bundesabgabenordnung (BAO) als Beschwerde weiterwirkende Berufung des Dr. Frank Thomas H*****, *****Adresse*****, vertreten zunächst durch KPMG Niederösterreich GmbH, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, 2340 Mödling, Bahnhofplatz 1A, nunmehr vertreten durch EY Ernst & Young Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungsgesellschaft m.b.H., 1220 Wien, Wagramer Straße 19, IZD-Tower, vom 26. 11. 2013, beim Finanzamt eingelangt am 27. 11. 2013, gegen den Bescheid des Finanzamts Baden Mödling, 2340 Mödling, Dipl.-Ing. Wilhelm Haßlinger Straße 3, vom 6. 11. 2013 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2012, Steuernummer 16*****, zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 279 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist gemäß Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) eine Revision nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Angefochtener Einkommensteuerbescheid 2012

Das Finanzamt erließ mit Datum 6. 11. 2013 gegenüber dem Berufungswerber (Bw) und späteren Beschwerdeführer (Bf) Dr. Frank H***** einen gemäß § 293 BAO berichtigten Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2012, mit welchem Einkommensteuer in Höhe von 7.268,00 € festgesetzt wurde:

EINKOMMENSTEUERBESCHEID 2012

Berichtigung gem. § 293 BAO zu Bescheid vom 25.10.2013

**Die Einkommensteuer
wird für das Jahr 2012**

festgesetzt mit	7.268,00 €
Bisher war vorgeschrieben	7.441,00 €

Die Fälligkeit des festgesetzten Betrages ändert sich nicht.

Dieser Bescheid tritt nicht an die Stelle des Bescheides vom 25.10.2013 sondern berichtigt diesen hinsichtlich eines Ausfertigungsfehlers betreffend folgender Punkte:

- Besonderen Progressionsvorbehalt

Das Einkommen im Jahr 2012 beträgt	16.472,25 €
---	-------------

Berechnung der Einkommensteuer :

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	20.037,85 €
--	-------------

Gesamtbetrag der Einkünfte	20.037,85 €
---	--------------------

Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988):

Pauschbetrag für Sonderausgaben	-80,00 €
Steuerberatungskosten	-2.973,60 €
Kirchenbeitrag	-400,00 €

Kinderfreibetrag für ein nicht haushaltsgehöriges Kind gem. § 106a Abs 2 EStG 1988	-132,00 €
---	-----------

Einkommen	16.472,25 €
------------------------	--------------------

Die Einkommensteuer für die Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes
gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt:

Die Einkommensteuer wird unter Berücksichtigung der
ausländischen Einkünfte wie folgt ermittelt:
Einkommen

ausländische Einkünfte	155.425,04 €
------------------------------	--------------

Bemessungsgrundlage für den Durchschnittssteuersatz	171.897,29 €
(171.897,29 - 80.000,00) x 0,5 + 20.235,00	76.183,65 €

Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	76.183,65 €
---	--------------------

Unterhaltsabsetzbetrag	-350,40 €
Arbeitnehmerabsetzbetrag	0,00 €

Steuer für den Durchschnittssteuersatz	75.833,25 €
---	--------------------

Durchschnittssteuersatz (75.833,25 / 171.897,29 x 100)	44,12 %
---	---------

Durchschnittssteuersatz	44,12 % von	16.472,25	7.267,56 €
-------------------------------	-------------	-----------	------------

Steuer sonstige Bezüge wie z.B. 13. und 14. Bezug (220) nach Abzug der darauf entfallenen SV-Beiträge (225) und des Freibetrages von 620 € mit 6 %	0,00 €
--	--------

Einkommensteuer	7.267,56 €
------------------------------	-------------------

Rundung gem. § 39 Abs. 3 EStG 1988	0,44 €
--	--------

Festgesetzte Einkommensteuer	7.268,00 €
---	-------------------

Berechnung der Abgabennachforderung/Abgabengutschrift

Festgesetzte Einkommensteuer	7.268,00 €
Bisher festgesetzte Einkommensteuer (gerundet)	-7.441,00 €

Abgabengutschrift	173,00 €
--------------------------------	-----------------

Der Bescheid enthält folgenden Hinweis und folgende Begründung:

Hinweise:

Sie haben während des Jahres gleichzeitig von mehreren auszahlenden Stellen Bezüge erhalten. Die Lohnsteuer wurde von jedem Arbeitgeber getrennt ermittelt. Bei der Veranlagung werden Ihre Bezüge zusammengerechnet und so besteuert, als wären sie von einer Stelle ausgezahlt worden. Sie zahlen damit genau so viel Steuer wie jeder andere Steuerpflichtige, der dasselbe Einkommen nur von einer auszahlenden Stelle bezogen hat.

Begründung:

Hinsichtlich der Abweichungen gegenüber Ihrer Erklärung wird auf die diesbezügliche (telefonische) Besprechung verwiesen.

Berufung

Gegen diesen Bescheid wurde durch die zunächst bevollmächtigte steuerliche Vertretung mit Schreiben vom 26. 11. 2013, beim Finanzamt eingelangt am 27. 11. 2013, Berufung erhoben:

Innerhalb offener Frist erheben wir das Rechtsmittel

der Berufung

gegen den Einkommensteuerbescheid 2012 und begründen dies wie folgt:

Die Berücksichtigung des Unterhaltsabsetzbetrages iZm dem Progressionsvorbehalt ist u.E. nicht korrekt erfolgt. § 33 Abs 11 EStG bestimmt, dass sofern bei der Berechnung der Steuer ein Progressionsvorbehalt aus der Anwendung eines Doppelbesteuerungsabkommens zur Anwendung kommt, für die Steuerberechnung Folgendes gilt:

Der Durchschnittsteuersatz ist zunächst ohne Berücksichtigung der Abzüge nach den Abs. 4 bis 6 zu ermitteln. Von der unter Anwendung dieses Durchschnittsteuersatzes ermittelten Steuer sind die Abzüge nach den Abs. 4 bis 6 (ausgenommen Kinderabsetzbetrag nach Abs. 3) abzuziehen.

Die LStR 2002 geben in Rz 813 ein Beispiel zur Einkommensteuerberechnung mit Anwendung eines Progressionsvorbehaltes sowie eines (Alleinverdiener-)Absetzbetrages. Wir haben die Berechnung gemäß Vorlage der LStR vorgenommen, und sind zu dem Ergebnis gekommen, dass die tatsächlich zu bezahlende Einkommensteuer unseres o.a. Klienten EUR 6.950,00 beträgt. Die Differenz aus der vom Finanzamt und der unter Berücksichtigung der LStR berechneten Einkommensteuer beträgt EUR 318,00.

Daher stellen wir den Antrag, den Bescheid wie folgt abzuändern:

Die festgesetzte Einkommensteuer 2012 beträgt EUR 6.950,00...

Beigeschlossen war folgende Berechnung:

Berücksichtigung des Unterhaltsabsetzbetrags iZm Progressionsvorbehalt

	It Erklärung	It 1. Bescheid	It 2. Bescheid
Einkommen	16.472,25	16.472,25	16.472,25
ausländische Einkünfte	155.425,04	344.870,36	155.425,04
Bemessungsgrundlage für den Durchschnittsteuersatz	<u>171.897,29</u>	<u>361.342,61</u>	<u>171.897,29</u>
 Variante Berechnung FA	 76.183,65	 170.906,31	 76.183,65
abzüglich Unterhaltsabsetzbetrag	- 350,40	-	350,40
Steuer für den Durchschnittsteuersatz	75.833,25	170.906,31	75.833,25
Berechnung Durchschnittsteuersatz	44,12%	47,30%	44,12%
Einkommensteuer (mit Durchschnittsteuersatz)	<u>7.267,56</u>	<u>7.791,37</u>	<u>7.268,00</u>
 Variante Berechnung KPMG	 76.183,65	 170.906,31	 76.183,65
Steuersatz	44,32%	47,30%	44,32%
Einkommensteuer vor Abzug Absetzbeträge	7.300,50	7.791,37	7.300,50
abzüglich Unterhaltsabsetzbetrag	- 350,40	-	350,40
Einkommensteuer mit Durchschnittsteuersatz	<u>6.950,10</u>	<u>7.791,37</u>	<u>6.950,00</u>
Differenz aus Berechnung FA - Berechnung KPMG			<u>318,00</u>

§ 33 Abs 11 EStG: ist bei der Berechnung der Steuer ein Progressionsvorbehalt zu berücksichtigen, gilt für die Steuerberechnung folgendes:
Der Durchschnittsteuersatz ist zunächst ohne Berücksichtigung der Abzüge nach den Abs 4 bis 6 zu ermitteln
von der unter Anwendung dieses Durchschnittssteuersatzes ermittelten Steuer ist (u.a.) der Unterhaltsabsetzbetrag abzuziehen
siehe auch LStR Rz 813

Beschwerdevorentscheidung

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 20. 1. 2014 änderte das Finanzamt hierauf den angefochtenen Bescheid dahingehend ab, dass die Einkommensteuer mit 6.950,00 € festgesetzt wurde:

EINKOMMENSTEUERBESCHEID 2012
Beschwerdevorentscheidung gem. § 262 BAO

Aufgrund der Beschwerde vom 27.11.2013 wird der Bescheid vom 06.11.2013 geändert.

Die Einkommensteuer wird für das Jahr 2012 festgesetzt mit	6.950,00 €
Bisher war vorgeschrieben	7.268,00 €

Die Fälligkeit des festgesetzten Betrages ändert sich nicht.

Das Einkommen im Jahr 2012 beträgt	16.472,25 €
--	-------------

Berechnung der Einkommensteuer :

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	20.037,85 €
Gesamtbetrag der Einkünfte	20.037,85 €
Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988):	
Pauschbetrag für Sonderausgaben	-80,00 €
Steuerberatungskosten	-2.979,80 €
Kirchenbeitrag	-400,00 €
Kinderaufnahmehilfe für ein nicht haushaltsgerechtes Kind gem. § 106a Abs. 2 EStG 1988	-132,00 €
Einkommen	16.472,25 €
Die Einkommensteuer wird unter Berücksichtigung der ausländischen Einkünfte wie folgt ermittelt:	
Einkommen	16.472,25 €
ausländische Einkünfte	155.425,04 €
Bemessungsgrundlage für den Durchschnittssteuersatz	171.897,29 €
(171.897,29 - 60.000,00) x 0,5 + 20.235,00	76.183,65 €
Durchschnittssteuersatz (76.183,65 / 171.897,29 x 100)	44,92 %
Durchschnittssteuersatz 44,92 % von	16.472,25
Unterhaltsabsetzbetrag	7.300,50 € -350,40 €
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	6.950,10 €
Einkommensteuer	6.950,10 €
Rundung gem. § 99 Abs. 3 EStG 1988	-0,10 €
Festgesetzte Einkommensteuer	6.950,00 €

Berechnung der Abgabennachforderung/Abgabengutschrift

Festgesetzte Einkommensteuer	6.950,00 €
Bisher festgesetzte Einkommensteuer (gerundet)	-7.288,00 €
Abgabengutschrift	318,00 €

Diese Entscheidung begründete das Finanzamt folgendermaßen:

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.

Wie in der Berufung beantragt wurde das Auslandseinkommen zu Progression herangezogen. Die Erfassung hatte mit den Kennzahlen 453/493 und nicht über einen Lohnzettel der Art 2 zu erfolgen, da es sich nicht um eine nach § 3 Abs 1 Z 10 EStG begünstigte Tätigkeit handelt.

Berichtigter Lohnzettel

Mit Schreiben vom 21. 1. 2014 übermittelte der Arbeitgeber des Bf dem Finanzamt einen berichtigten Lohnzettel. Aufgrund der Lohnzettelkorrektur werde sich eine Einkommensteuernachzahlung inkl. Anspruchszinsen von rund 19.300,00 € ergeben, dieser Betrag sei unter einem dem Finanzamt überwiesen worden.

Vorlageantrag

Mit Eingabe vom 29. 1. 2014, beim Finanzamt eingelangt am 30. 1. 2014, stellte die nunmehrige steuerliche Vertreterin als "Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid" bezeichneten Vorlageantrag:

Im Namen und im Auftrag unseres im Betreff genannten Mandanten erheben wir innerhalb offener Frist das Rechtsmittel der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2012, datiert mit 21. Jänner 2014, eingelangt am 23. Jänner 2014.

Unseren Antrag begründen wir wie folgt:

*Herr Dr. Frank H***** wurde von seinem Arbeitgeber, der K***** GmbH mit 1. Jänner 2012 bis voraussichtlich 31. Dezember 2013 nach Tschechien entsandt.*

*Herr Dr. H***** behielt seinen Österreichischen Wohnsitz (****Adresse****) für die Dauer der befristeten Ensendung bei. Zudem begründete er einen Wohnsitz zur Dienstverrichtung in Tschechien. Demzufolge ist Herr Dr. H***** in Österreich im Veranlagungsjahr 2012 unbeschränkt steuerpflichtig.*

*Da sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen von Herrn Dr. H***** weiterhin in Österreich befindet, ist er gem. Art. 4 Abs. 2 lit. a DBA Österreich/Tschechien in Österreich ansässig.*

Der als L8 übermittelte Lohnzettel war im Nachhinein zu berichtigen und wurde in einen steuerpflichtigen Teil betreffend der Arbeitstage, die in Österreich steuerpflichtig bleiben (63 von 223 Arbeitstagen im Zeitraum Jänner bis Dezember 2012) und in einen Auslandslohnzettel (Art8) für die tschechischen Arbeitstage aufgeteilt.

Wir beantragen die entsprechende Korrektur der Einkünfte unter Berücksichtigung der beigelegten korrigierten Lohnzettel.

In der Beilage finden sich Kopien der berichtigten Lohnzettel sowie die Beilage zur Einkommensteuererklärung 2012.

Beigefügt waren ein berichtigter Inlandslohnzettel und ein berichtigter Auslandslohnzettel sowie folgene Aufstellung:

	Gesamt	Tschechien	Österreich & Drittländer
Arbeitstage 2012	223 AT	160 AT	63 AT
	EUR	EUR	EUR
Bruttobezüge gesamt, Kz. 210	189.445,32	135.924,89	53.520,43
Steuerfreie Bezüge gem. § 68, Kz. 215	1.032,00	740,45	291,55
Bezüge gem. § 67 (1,2), Kz. 220	24.049,76	17.255,43	6.794,33
Insges. einkbeh., SV	10.382,64	7.449,43	2.933,21
abzgl. SV i. Bez. Kz. 220	1.444,12	1.036,14	407,98
Steuerpflichtige Bezüge	155.425,04	111.515,72	43.909,32

Insgesamt anrechenbare Lohnsteuer

0,00

Vorlage

Mit Bericht vom 3. 11. 2014 legte das Finanzamt die als Beschwerde gemäß § 323 Abs. 37 BAO weiterwirkende Berufung dem Bundesfinanzgericht elektronisch unter Beifügung von Aktenteilen vor und führte unter anderem aus:

Sachverhalt:

*Bf. war im Jahr 2012 ins Ausland entsendet, Ansässigkeit aber weiterhin in Österreich.
Das Besteuerungsrecht für die in Tschechien geleisteten Arbeitstage liegt bei Tschechien;
Bezüge für in Österreich und Drittstaaten geleistete Arbeit dürfen in Österreich besteuert werden.*

Beweismittel:

Akt, Vorlageantrag, Beschwerde

Stellungnahme:

Nach Ansicht des FA Mödling ist dem Vorlageantrag stattzugeben.

Abgabenberechnung

Die steuerliche Vertretung übermittelte in Präzisierung ihres Vorlageantrags mit E-Mail vom 10. 11. 2014 die ihrer Ansicht nach zutreffende Abgabenberechnung.

Das Finanzamt hielt mit E-Mail vom 10. 11. 2014 diese Abgabenberechnung für zutreffend.

Diese Abgabenberechnung entspricht inhaltlich jener am Ende der Entscheidungsgründe.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Sachverhalt

Der Bf leistete für ein nicht seinem Haushalt zugehöriges Kind, das sich in einem Mitgliedstaat des Europäischen Union, einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums oder in der Schweiz aufhält und für welches weder ihm noch einem von ihm nicht dauernd getrennt lebenden (Ehe)Partner Familienbehilfe bezogen wurde, im Jahr 2012 den gesetzlichen Unterhalt.

Der Bf wurde von seinem Arbeitgeber nach Tschechien entsandt, wobei der Bf unter Beibehaltung seines österreichischen Wohnsitzes einen Wohnsitz zur Dienst verrichtung

in Tschechien begründete. Der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Bf befindet sich weiterhin in Österreich.

An 63 von 223 Arbeitstagen des Jahres 2012 stand zufolge der jeweiligen Tätigkeitsausübung das Besteuerungsrecht für die nichtselbständigen Einkünfte der Republik Österreich zu, hinsichtlich der übrigen Tage der Tschechischen Republik. Diesbezüglich liegt ein Inlandslohnzettel und ein Auslandslohnzettel vor. Die Vergütung für die Tätigkeit des Bf in der Tschechischen Republik hat wirtschaftlich nicht der österreichische Arbeitgeber getragen.

Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ist unstrittig.

Rechtliche Würdigung

Unterhaltsabsetzbetrag

Zufolge Erfüllung der gesetzlichen Voraussetzungen nach § 33 Abs. 4 Z 3 EStG 1988 steht dem Bf der Unterhaltsabsetzbetrag zu.

Ist im Rahmen einer Veranlagung bei der Berechnung der Steuer ein Durchschnittssteuersatz aufgrund eines Progressionsvorbehalts aus der Anwendung eines Doppelbesteuerungsabkommens anzuwenden, ist abweichend von § 33 Abs. 10 EStG 1988 gemäß § 33 Abs. 11 EStG 1988 der Durchschnittssteuersatz vor Abzug der Absetzbeträge zu ermitteln. Von diesem Durchschnittssteuersatz sind dann die Absetzbeträge abzuziehen.

Der Beschwerde kommt daher Berechtigung zu. Dem wurde vom Finanzamt auch Rechnung getragen.

Inlandseinkünfte/Auslandseinkünfte

Gemäß Art. 15 DBA-CSSR liegt im gegenständlichen Fall das Besteuerungsrecht für die auf 160 der 223 Arbeitstage des Jahres 2012 entfallenden Gehälter bei der Tschechischen Republik als Staat, in dem die Arbeit ausgeübt wurde, für 63 Arbeitstage bei der Republik Österreich.

Es ist daher eine entsprechende Aufteilung der Einkünfte vorzunehmen.

Die Aufteilung entspricht dem übereinstimmenden Vorbringen von Bf und belanger Behörde, ebenso die hieraus resultierende Abgabenfestsetzung.

Rechtswidrigkeit der angefochtenen Bescheides

Der angefochtene Bescheid erweist sich somit - auch nach Ansicht beider Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens - als rechtswidrig (Art. 132 Abs. 1 Z 1 B-VG) und ist gemäß § 279 BAO abzuändern.

Die Einkommensteuer ist wie folgt festzusetzen.

Revisionsnichtzulassung

Gegen dieses Erkenntnis ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da keine Frage von grundsätzlicher Bedeutung zu beurteilen ist, sondern Tatfragen zu entscheiden waren, die einer Revision nicht zugänglich sind.

Abgabenfestsetzung

Die Einkommensteuer für das Jahr 2012 ist daher gemäß §§ 33, 41 EStG 1988 mit 26.536,31 € festzusetzen und gemäß § 39 Abs. 3 EStG 1988 auf 26.536,00 € abzurunden:

Die Einkommensteuer wird für das Jahr 2012 festgesetzt mit	26.536,31
Abgabe abgerundet	26.536,00
Das Einkommen im Jahr 2012 beträgt	59.899,17
 Berechnung der Einkommensteuer:	
Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit Bezugsauszahlende Stelle	stpfl.Bezüge (245)
	43.909,32
Pauschbetrag für Werbungskosten	-132,00
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	43.777,32
Gesamtbetrag der Einkünfte	20.037,85
	63.815,17
 Sonderausgaben (§18 EStG):	
Pauschbetrag für Sonderausgaben	-60,00
Kirchenbeitrag	-400,00
Steuerberatungskosten	-2.973,60
 Außergewöhnliche Belastungen (§ 34 EStG):	
Div. Außergewöhnliche Belastungen (ohne Selbstbehalt)	-350,40
Kinderfreibetrag	-132,00
Einkommen	59.899,17
Ausl. Einkünfte mit Progressionsvorbehalt	111.515,72
Bemessungsgrundlage für den Durchschnittssteuersatz	171.414,89
 Die Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt: (171.414,89 - 60.000,00) x 0,50 + 20.235,00	75.942,45
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	75.942,45
Durchschnittssteuersatz in % (75.942,45 / 171.414,89 x 100)	44,30
Grenzsteuersatz in %	50,00
Gem. § 33 EStG 1988 44,3 % von	59.899,17
Verkehrsabsetzbetrag	26.535,33
Arbeitnehmerabsetzbetrag	-291,00
	-54,00
Steuer sonstige Bezüge wie z. B. 13. und 14. Bezug (220) nach Abzug der darauf entfallenden SV-Beiträge (225) und des Freibetrages von 620 € mit 6 %	345,98
Einkommensteuer	26.536,31
Festgesetzte Einkommensteuer	26.536,31
 Festgesetzte Einkommensteuer	26.536,31
Abgabe gerundet gem. § 39 (3) EStG	26.536,00

Wien, am 11. November 2014