

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. R in der Beschwerdesache AB, St.Nr. 1, Adresse, vertreten durch C GmbH, Adresse1, gegen den Einkommensteuerbescheid 2006 des Finanzamtes FA vom 30. September 2008 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Sachverhalt

Der Beschwerdeführer (Bf) wies in seiner Einkommensteuererklärung 2006 neben Einkünften aus Vermietung und Verpachtung unter den Kennzahlen 359 und 440 weitere Einkünfte aus.

Er gab in der Erklärung eine österreichische Wohnanschrift an und beantragte den Unterhaltsabsetzbetrag für drei in den Jahren 1996, 2003 und 2005 geborene Kinder.

Erläuternd verwies der Bf darauf, dass er von seiner Arbeitgeberin, der D AG Deutschland, von 1. Jänner bis 27. Jänner und von 4. Oktober bis 31. Dezember 2006 zur D AG Österreich entsendet worden sei; Arbeitgeberin sei aber die D AG Deutschland geblieben. Von Februar bis September sei er für die D AG in Deutschland tätig gewesen bzw. habe er einen längeren Urlaub verbracht. Gemäß Art. 4 Abs. 2 lit. a DBA Ö – D gelte er als in Österreich ansässig.

Von den gesamten Arbeitstagen des Jahres 2006 seien 53 Tage (41,09 %) auf Deutschland und 76 Tage (58,91 %) auf Österreich entfallen.

Eine von der steuerlichen Vertretung des Bf verfasste Aufstellung der Bezüge von 1. Jänner bis 31. Dezember 2006 ergab folgendes Bild:

Bezüge 1.1.-31.12.	Laufende Zahlungen	Steuerfrei gem. LStR 2002 RZ 721 f. d. ersten 6 Monate	Sonstige Bezüge	Summe
Einkünfte in €				
Base salary*			33.717,70	33.717,70
Bruttoarbeitslohn (für 129 Tage)	62.100,48			62.100,48
AG Leistung betr doppelte HHF	650,00			650,00
Summe	62.750,48	0,00	33.717,40	96.468,18

*) Das in Deutschland steuerfrei gestellte Base Salary (das so genannte retroactive payment) von 33.717,70 € beziehe sich auf die Tätigkeit des Bf in Österreich in den Jahren 2004 und 2005.

Vom laufenden Bezug sei ein Betrag von 8.190,12 € (100 %) als Pflichtbeiträge des Arbeitnehmers zur deutschen Sozialversicherung entfallen, vom sonstigen Bezug 0,00 €.

Die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, welche nicht dem Lohnsteuerabzug unterliegen würden, wurden wie folgt aufgeschlüsselt:

I. Einkommen zu versteuern gem. § 33 EStG (Tarif):

1) Nachträgliche Zahlungen (100 % steuerpflichtig in Österreich)

Laufende Bezüge	0,00	
Sonderzahlungen – Sechstelüberschreitung	23.259,29	
		23.259,29

2) Laufende Bezüge

Laufende Bezüge	62.750,48	
-Sozialversicherung	-8.190,12	
	54.560,36	
Laufende Bezüge	54.560,36	
Laufende Bezüge entfallend auf Deutschland (41,09 %)	-22.416,27	
Laufende Bezüge entfallend auf Österreich (58,91 %)		32.144,09

3) Werbungskosten mit ausschließlicher Bezug zu Österreich (Anm. der RichterIn: in der Aufstellung des Bf detailliert aufgeschlüsselt):

Werbungskosten	-10.454,82
----------------	-------------------

Nach dem Tarif zu versteuernde Einkünfte	44.948,55
--	------------------

II. Progressionseinkünfte

Laufende Bezüge entfallend auf 53 Arbeitstage in Deutschland (41,09 %)	22.416,27	
Summe Progressionseinkünfte (KZ 440)		22.416,27

III. Sonstige Bezüge zu versteuern mit 6 % gem. § 67 Abs. 1 EStG

Berechnung des Jahressechstels:

Gesamte sonst. Bezüge	33.717,70		
Laufende Bezüge	62.750,48		
Davon begünstigt gem. § 67 (1) EStG (1/6)	10.458,41		
Begünstigt gem. § 67 (1) EStG	10.458,41		
Nicht begünstigt (lfd. Bezug)	23.259,29		
Begünstigt gem. § 67 (1) EStG		10.458,41	
Abzügl. SV sonst. Bezug		0,00	
Mit 6 % zu versteuern			10.458,41

IV. Zusammenfassung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit

Zu versteuern gem. § 33 EStG (Tarif) – Übertrag in KZ 359	44.948,55
Zu versteuern gem. § 67 Abs. 1 EStG	10.458,41
Summe	55.406,97

Nach Durchführung eines Vorhalteverfahrens legte der Bf den Entsendevertrag für 2006, die deutsche Lohnsteuerbescheinigung 2006 sowie das von der D AG E ausgestellte „Compensation Breakdown“ 2006 vor und erklärte, seinen Wohnsitz in Deutschland während seiner Entsendung nach Österreich beibehalten zu haben. Er habe bereits im April 1999 mit seiner Ehefrau und seinen Kindern einen österreichischen Wohnsitz begründet.

Darüber hinaus belegte der Bf die – im nunmehrigen Beschwerdeverfahren nicht mehr strittigen – Werbungskosten.

Der übermittelten Lohnsteuerbescheinigung der D AG sind eine Dauer des Dienstverhältnisses von 1.1. bis 31.12.2006, ein Bruttoarbeitslohn von 62.100,48 €, ein steuerfreier Arbeitslohn nach Doppelbesteuerungsabkommen von 33.717,70 €, ein steuerfreier Verpflegungszuschuss für Auswärtstätigkeit von 2.808,00 €, steuerfreie Arbeitgeberleistungen wegen doppelter Haushaltsführung von 650,00 €, ein Arbeitnehmeranteil zur gesetzlichen Rentenversicherung von 6.142,56 €, ein

Arbeitnehmeranteil am Gesamtsozialversicherungsbeitrag von 2.047,56 € sowie in Punkt 4. und 5. die einbehaltene Lohnsteuer zu entnehmen.

Aus der „Compensation Breakdown“ ergibt sich eine „delegation period“ von 1.1. bis 31.12.2006 sowie ein „base salary“ bzw. eine „total remuneration“ von 33.717,70 €. Nach dieser „Compensation Breakdown“ wurden von diesem Betrag keine Abzüge einbehalten.

Die Abgabenbehörde nahm insofern eine abweichende Beurteilung vor, als sie zum Bruttobezug laut Lohnzettel die oa. Beträge von 650,00 € und 2.808,00 € hinzufügte und somit eine Bruttoarbeitslohn von 65.558,48 € errechnete. Von dem sich nach Abzug der Sozialversicherung (8.190,12 €) und der Werbungskosten (10.454,82 €) ergebenden Betrag von 46.913,54 € wies sie 58,91 % (27.636,77 €) Österreich und 41,09 % (19.276,77 €) Deutschland zu.

Den Betrag von 33.717,70 € qualifizierte sie zur Gänze als laufenden Bezug und fügte diesen Betrag dem oa. Betrag von 27.636,77 € hinzu.

Darüber hinaus wurden die beantragten Unterhaltsabsetzbeträge nicht gewährt.

Begründend wurde im nunmehr angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2006 vom 30. September 2008 ausgeführt, dass einem Steuerpflichtigen ein Unterhaltsabsetzbetrag nur für Kinder zustehe, die nicht zu seinem Haushalt gehörten und für die weder ihm noch seinem (Ehe)Partner Familienbeihilfe gewährt werde. Mangels Vorliegens dieser Voraussetzungen habe der Unterhaltsabsetzbetrag nicht berücksichtigt werden können.

Grundvoraussetzung für die Begünstigung von Sonderzahlungen gemäß § 67 Abs. 1 EStG 1988 sei deren Auszahlung neben dem laufenden Lohn. Ein fiktives Herausrechnen von sonstigen Bezügen aus dem laufenden Lohn - wie in der Berechnung des Bf erfolgt - sei unzulässig. Im Übrigen sei der Arbeitslohn samt Werbungskosten sachgerecht zwischen Österreich und Deutschland aufgeteilt worden.

In einer Beilage wurde die vom Finanzamt vorgenommene Berechnung detailliert dargestellt.

In der gegen diesen Bescheid erhobenen Berufung beantragte der Bf die Durchführung der Veranlagung entsprechend seiner Einkommensteuererklärung 2006.

Die beantragte Sonderzahlung von 33.717,70 € sei ein tatsächlicher Einmalbezug (13. Gehalt/Urlaubsbezug). Dieser sei als nachträglicher Arbeitslohn für die Jahre 2004 und 2005 neben dem laufenden Gehalt für 2006 in Deutschland ausbezahlt worden; ein mathematisches Herausrechnen aus den laufenden Bezügen sei nicht erfolgt, weshalb die Kriterien des § 67 Abs. 1 EStG 1988 erfüllt seien.

Weiters sei der beantragte Unterhaltsabsetzbetrag für seine drei Kinder in Höhe von 1.375,20 € nicht gewährt worden.

Mit Schreiben vom 1. Juni 2015 wies die RichterIn den Bf eingangs darauf hin, dass seine Beschwerde mit Beschluss des Geschäftsverteilungsausschusses des

Bundesfinanzgerichtes vom 22. April 2015 wegen längerer Erkrankung der bisher zuständigen Richterin neu zugeteilt worden sei.

Darüber hinaus wurde der Bf ersucht, zu nachstehenden Fragen Stellung zu nehmen:

„ 1) (Sonder)Zahlung von 33.717,70 €:

Den über Anforderung des Finanzamtes FA vorgelegten Unterlagen (siehe Beilage!) ist nicht zu entnehmen, dass es sich bei der Zahlung von 33.717,70 € um die Nachzahlung des 13. und 14. Monatsbezugs für die Jahre 2004 und 2005 handelt.

In Punkt 16. der Lohnsteuerbescheinigung ist dieser Betrag als steuerfreier Arbeitslohn nach Doppelbesteuerungsabkommen ausgewiesen.

Auf welcher Rechtsgrundlage wurde dieser Betrag ausbezahlt?

Aus welchem Grund gelangten diese Nachzahlungen für die Jahre 2004 und 2005 erst im Jahr 2006 zur Auszahlung?

Sind in diesem Betrag auch Sonderzahlungen für das Jahr 2006 enthalten? Wenn ja, in welcher Höhe?

Sämtliche Belege (zB vertragliche Vereinbarung über die Auszahlung der Sonderzahlungen; Gehaltsabrechnungen aus 2006), die geeignet sind, Ihr Vorbringen zu untermauern, wären zur Einsicht vorzulegen.

2) Unterhaltsabsetzbeträge:

*Gemäß § 33 Abs. 4 Z 3 EStG 1988 steht einem Steuerpflichtigen, der für ein Kind den gesetzlichen Unterhalt leistet, ein Unterhaltsabsetzbetrag zu, **wenn das Kind nicht seinem Haushalt angehört** und für das Kind weder ihm noch seinem nicht dauernd getrennt lebenden (Ehe-)Partner Familienbeihilfe gewährt wird.*

Leben zwei Personen in einer Lebensgemeinschaft und ist das gemeinschaftliche Zusammenleben auf Dauer angelegt, steht für das im gemeinsamen Haushalt lebende Kind kein Unterhaltsabsetzbetrag zu.

Weitere Voraussetzung ist, dass der volle Unterhalt tatsächlich geleistet worden ist.

In der Eingabe ans Finanzamt wurde angeführt, dass Sie bereits im April 1999 mit Ihrer (späteren) Ehefrau und Ihren Kindern einen österreichischen Wohnsitz begründet haben.

Der Unterhaltsabsetzbetrag steht diesfalls nicht zu.“

Ein Vertreter der steuerlichen Vertreterin des Bf nahm am 25. Juni 2015 Akteneinsicht und ersuchte, die Frist zur Fragenbeantwortung bis Ende Juli 2015 zu verlängern.

Eine Stellungnahme ist bis dato nicht eingelangt.

Erwägungen

Eingangs ist festzuhalten, dass durch die Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012, BGBl. I 51/2012, ab 1. Jänner 2014 das Bundesfinanzgericht an die Stelle des Unabhängigen Finanzsenates getreten ist.

Nach § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Die vorliegende Berufung war am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat anhängig, sodass sie als Beschwerde zu erledigen war.

Rechtliche Beurteilung

1. Besteuerung des Bezuges von 33.717,70 €:

Nach § 67 Abs. 1 EStG 1988 in der für das Streitjahr gültigen Fassung (BGBl. I Nr. 180/2004) beträgt die Lohnsteuer, soweit die sonstigen Bezüge innerhalb eines Kalenderjahres 620 € übersteigen, 6%, wenn der Arbeitnehmer neben dem laufenden Arbeitslohn von demselben Arbeitgeber sonstige, insbesondere einmalige Bezüge (zum Beispiel 13. und 14. Monatsbezug, Belohnungen), erhält. Die Besteuerung der sonstigen Bezüge mit dem festen Steuersatz unterbleibt, wenn das Jahressechstel gemäß Abs. 2 höchstens 2.000 € beträgt.

Für die Beurteilung als sonstiger Bezug kommt es demnach darauf an, dass sich dieser sowohl durch den Rechtstitel, auf den sich der Anspruch begründet, als auch durch die tatsächliche Auszahlung deutlich von den laufenden Bezügen unterscheidet (VwGH 30.4.2003, 97/13/0148).

Das Wort „neben“ in der Wortfolge „neben dem laufenden Arbeitslohn“ ist nicht zeitlich, sondern kausal zu verstehen. Sonstige Bezüge verlieren daher die Begünstigung nicht dadurch, dass sie im selben Jahr zB infolge Krankheit oder Karenzurlaub nicht gleichzeitig mit laufendem Arbeitslohn ausgezahlt werden (VwGH 2.7.1985, 84/14/0150).

Nachzahlungen für abgelaufene Kalenderjahre, die nicht auf einer willkürlichen Verschiebung des Auszahlungszeitpunktes beruhen, sind, soweit sie nicht nach Abs. 3 oder 6 mit dem festen Steuersatz zu versteuern sind, gemäß Abs. 10 im Kalendermonat der Zahlung zu erfassen. Dabei ist nach Abzug der darauf entfallenden Beiträge im Sinne des § 62 Z 3, 4 und 5 ein Fünftel steuerfrei zu belassen. Soweit die Nachzahlungen laufenden Arbeitslohn für das laufende Kalenderjahr betreffen, ist die Lohnsteuer durch Aufrollen der in Betracht kommenden Lohnzahlungszeiträume zu berechnen (§ 67 Abs. 8 lit. c EStG 1988).

Die Anwendung des § 67 Abs. 8 lit. c EStG 1988 kommt bei Nachzahlungen (nachträglichen Zahlungen) nur dann in Betracht, wenn die rechtzeitige Auszahlung des

Bezuges aus Gründen, die nicht im Belieben des Arbeitgebers standen, unterblieben ist (VwGH 26.3.1969, 0260/68). Es müssen zwingende wirtschaftliche Gründe die rechtzeitige Auszahlung verhindert haben, also Gründe, die außerhalb des Willensbereiches der Vertragspartner liegende zwingende Umstände objektiver Art darstellen. Das Wort "willkürlich" umfasst nicht nur Fälle eines Missbrauches, sondern auch eine freiwillige Verschiebung oder freiwillige Lohnzahlung. Es ist denk möglich, dass das Wort "willkürlich" sowohl "vom subjektiven Willen des Beteiligten bestimmt" als auch aus "sachfremden Momenten" bedeuten kann (vgl. auch Rz 1106 LStR sowie die dort angeführte Judikatur).

Nach § 67 Abs. 10 EStG 1988 sind sonstige Bezüge, die nicht unter Abs. 1 bis 8 fallen, wie ein laufender Bezug im Zeitpunkt des Zufließens nach dem Lohnsteuertarif des jeweiligen Kalendermonats der Besteuerung zu unterziehen. Diese Bezüge erhöhen nicht das Jahressechstel gemäß Abs. 2.

2. Unterhaltsabsetzbetrag:

Nach § 33 Abs. 4 Z 3 lit. b EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 34/2005 steht einem Steuerpflichtigen, der für ein Kind, das nicht seinem Haushalt zugehört (§ 2 Abs. 5 Familienlastenausgleichsgesetz 1967) und für das weder ihm noch seinem von ihm nicht dauernd getrennt lebenden (Ehe)Partner Familienbeihilfe gewährt wird, den gesetzlichen Unterhalt leistet, ein Unterhaltsabsetzbetrag von 25,50 Euro monatlich zu. Leistet er für mehr als ein nicht haushaltszugehöriges Kind den gesetzlichen Unterhalt, so steht ihm für das zweite Kind ein Absetzbetrag von 38,20 Euro und für jedes weitere Kind ein Absetzbetrag von jeweils 50,90 Euro monatlich zu.

Der Unterhaltsabsetzbetrag soll gesetzliche Unterhaltspflichten gegenüber nicht haushaltszugehörigen Kindern steuerlich berücksichtigen.

Anspruchsberechtigt ist der den Unterhalt Leistende, der nicht im selben Haushalt mit dem Kind lebt.

Anwendung dieser Rechtslage auf den vorliegenden Sachverhalt

1. Besteuerung des Bezuges von 33.717,70 €:

Unstrittig ist, dass der Bf im Streitjahr in Österreich ansässig gewesen und damit der unbeschränkten Steuerpflicht gemäß § 1 Abs. 2 EStG 1988 unterlegen ist. Ebenso unstrittig ist die Aufteilung der Arbeitstage auf Österreich und Deutschland.

Streit besteht dagegen darüber, ob der Betrag von 33.717,70 € als sonstiger Bezug zu qualifizieren ist und damit der begünstigten Besteuerung nach § 67 unterliegt (Ansicht des Bf), oder ob sich aus der Aktenlage keine Anhaltspunkte dafür ergeben (Ansicht der Abgabenbehörde).

Mangels Beantwortung der Fragen ist es nicht möglich, den Rechtsgrund für die Auszahlung dieses Betrages und den Grund für die Auszahlung einer allfälligen Nachzahlung für die Jahre 2004 und 2005 erst im Jahr 2006 festzustellen.

Das Vorbringen des Bf, diese Zahlung stelle eine nachträglich für die Jahre 2004 und 2005 ausbezahlte Sonderzahlung dar, kann auf Grund der Aktenlage nicht verifiziert werden, weshalb die Beschwerde in diesem Punkt abzuweisen ist.

2. Unterhaltsabsetzbetrag:

Die Inanspruchnahme des Unterhaltsabsetzbetrages setzt voraus, dass ein Steuerpflichtiger für ein Kind den gesetzlichen Unterhalt leistet, das nicht seinem Haushalt zugehört und für das weder ihm noch seinem von ihm nicht dauernd getrennt lebenden (Ehe)Partner Familienbeihilfe gewährt wird.

Die Angaben in der Eingabe vom 21. August 2008, wonach der Bf bereits im April 1999 mit seiner Ehefrau und seinen Kindern einen österreichischen Wohnsitz begründet habe, blieben unwidersprochen.

Es ist daher davon auszugehen, dass der Bf, seine Partnerin und die drei gemeinsamen Kinder im Streitjahr in einem gemeinsamen Haushalt gelebt haben.

Bei dieser Sachlage steht der Unterhaltsabsetzbetrag nicht zu.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist 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.

Feststellungen auf der Sachverhaltsebene betreffen keine Rechtsfragen und sind einer Revision nicht zugänglich.

Linz, am 18. August 2015