

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch Ernst & Young, Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei, 1220 Wien, Wagramer Str. 19, IZD-Tower, vom 7. Juni 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg betreffend Einkommensteuer 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Die Bw. ist Unternehmensberaterin.

In den Erläuterungen zur Einkommensteuererklärung 2002 wurde Folgendes vorgebracht:

Die Bw. wurde von ihrem Dienstgeber mit Sitz in Deutschland in ihrer Funktion als Unternehmensberaterin zu diversen Projekten nach Wien entsendet. Im Laufe des Kalenderjahres 2002 war sie mehr als 183 Tage in Österreich aufhältig und es ist daher der auf die Tätigkeit entfallende Arbeitslohn gemäß Art 9 DBA Ö/BRD in Österreich steuerpflichtig. Die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen von der Bw bestanden während dieses Zeitraumes zur BRD und ist daher abkommensrechtlich die BRD als Ansässigkeitsstaat anzusehen.

Von ihrem deutschen Dienstgeber sind ihr im Jahr 2002 während ihres Projektes in Österreich folgende Bezüge zugeflossen:

Gesamtbezüge	
Bruttogehalt	66.600,00 €

Other expenses	4.840,36 €
Per Diems	2.453,25 €
Gesamt lfd. Bezüge	73.893,61 €
abzüglich Hypotax	26.746,01 €
abzüglich Sozialversicherung	8.817,68 €
Nettogehalt	38.329,92 €

Auf Basis des auf Ö entfallenden Nettogehaltes in der Höhe von EUR 38.329,92 und unter Berücksichtigung des entsprechenden SV-Pflichtbeiträge wurde ein gross-up durchgeführt und es ergibt sich daher ein **österreichisches Jahresbruttogehalt von EUR 68.096,16**.

Werbungskosten:

### **Ausländische Sozialversicherung**

Da die Bw. weiter in der deutschen Sozialversicherung verblieb, wurden während ihrer Tätigkeit in Österreich die Beträge in Höhe von EUR 8.817,68 auf Grund gesetzlicher Verpflichtung weiter geleistet. Diese sind gemäß § 16 Abs.1 Z 4 f EStG ohne Anrechnung auf die Werbungskostenpauschale zu berücksichtigen. **8.817,68 €**

### **Familienheimfahrten (LStR 2002 Tz 354f)**

Da die Bw. während ihrer Tätigkeit in Österreich ihren Wohnsitz in M. aufrechterhalten hat, sind Kosten der vorübergehenden Familienheimfahrten anzusetzen.

Max € 175,00 pro Monat

für 6 Monate zu berücksichtigen **1.050,00 €**

**Summe der Werbungskosten 9.867,68 €**

Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit, die nicht lohnsteuerpflichtig **58.228,48 €**

Das Finanzamt ersuchte die Bw. u.a folgende Frage zu beantworten:

Lt. den Angaben der Bw. bilden € 73.893,61 die gesamten Brutto-Bezüge, die die Bw. für die Tätigkeit in Österreich im Jahr 2002 erhalten hat. Stellen die deutschen Soz.Vers. i.H.v. 8.817,68 € nur Beiträge dar, die lediglich auf den Aufenthaltszeitraum 2002 entfallen?

Zwecks Wahrung des Parteiengehörs wurde die Bw. von Finanzamt informiert, dass eine hypothetische Steuer als Teil des Einkommens zu werten ist und diese daher die Bemessungsgrundlage nicht kürzt.

Die telefonische Beantwortung des Vorhaltes lautete :

Die österreichische Steuerpflicht wurde primär nur auf Grund des in Österreich mehr als 183 Tage vorliegenden Aufenthaltes begründet. Die Wohnung in Deutschland wurde nicht aufgelassen.

Die Darstellung der Gesamtbezüge (73.893,61 € brutto und 38.329,92 € netto) wurde nach deutschen Steuerrecht ermittelt und nach österr. Steuerrecht unter Berücksichtigung des tatsächlichen Abflussprinzips auf brutto 68.096,16 € hoch bzw. umgerechnet. Nach Meinung

des Steuerberater kann der Pfl. ein niemals zugeflossener Einkommensteil nicht als österr. Bemessungsgrundlage herangezogen werden, indem die österr. Bemessungsgrundlage um die Hypotax erhöht wird.

Es erging der Einkommensteuerbescheid der die Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug in Höhe von 64.025,93 ansetzte.

Begründend wurde ausgeführt:

Die Erledigung weicht von dem Begehrten aus folgenden Gründen ab:

Lt. Aktenlage ist die Bw. ein Arbeitnehmer bei einem ausländischen Arbeitgeber, der die Bw. vorübergehend zu Projekten nach Wien entsandt hat. Für die in Österreich ausgeübte Tätigkeit wurde vom Dienstgeber u.a. eine "Hypotax" einbehalten, die der Bw. nicht zugeflossen ist, mit der aber die österreichische Einkommensteuer beglichen werden wird.

Verfügt aber ein Steuerpflichtiger über Einnahmen, die ihm erst in der Zukunft zufließen, im voraus, so wird dadurch ein Zufluss bei ihm nicht ausgeschlossen (VwGH v. 14.12.1988, ZI. 87/13/0030). Die Verfügung im Voraus ist vielmehr als Verkürzung des Zahlungsflusses zu verstehen. Maßgeblich ist vielmehr der wirtschaftliche Gehalt des verkürzten Zahlungszuflusses. In einem weiteren Erkenntnis vom 17.3.1994, ZI 91/14/0076 führt der VwGH aus, dass, wenn ein Anspruchsberechtigter eine Vorausverfügung über einen bestimmten Betrag trifft, eine Einkommensverwendung vorliegt; derartige Einnahmen gelten als dem Anspruchberechtigten zugeflossen.

Daraus kann in der Folge abgeleitet werden, dass es sich bei der Hypotax um einen Vorteil aus dem Dienstverhältnis, d.h. um einen lohnwerten Vorteil handelt. Auf diese Einnahmen, wenn auch vom Dienstgeber vorgegeben, hat die Bw. deshalb verzichtet, damit die österreichische Einkommensteuer von dem Dienstgeber bezahlt werden kann. Als Arbeitnehmer ist die Bw. aber einem inländischen, lohnsteuerpflichtigen Dienstnehmer gleichgestellt. Dessen Lohnsteuer wird vom Dienstgeber ebenfalls einbehalten und abgeführt, ohne dass dadurch die Steuerbemessungsgrundlage des Arbeitnehmers verringert wird.

Eine Kürzung des Bruttogehaltes um die zu zahlende Einkommensteuer findet keine gesetzliche Deckung. Die hypothetische Steuer ist daher nicht aus der Bemessungsgrundlage auszuscheiden, sondern stellt einen Teil eben dieser Bemessungsgrundlage dar.

Die Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit wurden daher wie folgt ermittelt:

73.893,61 € erklärte, gesamte lfd. Bezüge

- 8.817,68 € Soz.Vers.-beiträge

- 1.050,00 € Heimfahrten

64.065,93 € Eink.a.ns.Arb.

Gegen den Einkommensteuerbescheid wurde **Berufung** erhoben.

Begründend wurde ausgeführt:

"Die Bw. wurde im Jahr 2002 von ihrem dt. Arbeitgeber zu diversen Projekten nach Wien entsendet. Im Laufe des Kalenderjahres 2002 war sie insgesamt mehr als 183 Tage in Österreich physisch anwesend und hat daher Österreich gemäß Art 9 DBA Ö/BRD das Besteuerungsrecht an den auf die Tätigkeit in Österreich entfallenden Vergütungen. Der Lebensmittelpunkt verblieb weiterhin in Deutschland.

In der Entscheidung der FLD Wien, NÖ, Bgld vom 26.6.2002, Senat 9, wird über die Abzugsfähigkeit der "Hypotax" folgendes festgehalten: Bei der hypothetischen Steuer handelt es sich um ein gehaltstechnisches Kalkulationselement, wobei die Absicht des entsendenden Unternehmens darin liegt, dem Dienstnehmer jenen Nettobetrag zufließen zu lassen, den dieser bei Ausübung der Tätigkeit im Heimatland erhalten hätte. Dieses Nettogehalt wird basierend auf einem Bruttogehalt abzüglich Sozialversicherungsbeträge sowie der im Entsendestaat (fiktiv) zu entrichtende Einkommensteuer berechnet. Zweck dieser sogenannten "Nettolohnverein-

barung" ist es, ins Ausland entsendete Mitarbeiter in finanzieller Hinsicht weder besser noch schlechter zu stellen, als wenn sie in ihrem Heimatland verblieben wären.

Es ist daher festzuhalten, dass der als "hypothetischer Steuer" bezeichnete Abzugsposten keine Beträge darstellt, die der Bw. als geldwerte Vorteile aus dem Dienstverhältnis zugeflossen sind.

Im Rahmen der Steuererklärung wurden auf Basis der Bruttobezüge abzüglich der einbehaltenen Sozialversicherungsbeiträge und der hypothetischen Steuer, die der Dienstnehmerin tatsächlich zugeflossenen Nettobezüge in einer "Auf-Hundert-Rechnung" auf entsprechende, österreichische Bemessungsgrundlage hochgerechnet. Nach Abzug der geltend gemachten Werbungskosten ergeben sich daher im Rahmen der Steuererklärung Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug in der Höhe von EUR 58.228,48.

Dass es sich bei der Einbehaltung von hypothetischer Steuer um eine Maßnahme der Einkommensverwendung handelt, kann nur insoweit zugestimmt werden, als die hypothetische Steuer genau der österreichischen Steuer entspricht. Dies ist aber nicht der Fall.

Im Fall der Bw. wurde mehr hypothetische Steuer in Abzug gebracht als die österreichische Steuer beträgt. Der Unterschiedsbetrag wird aber nicht an die Dienstnehmerin ausbezahlt. Dies würde nicht der Vereinbarung mit der Dienstnehmerin entsprechen. Der übersteigende Betrag ist daher keinesfalls als Einkommensverwendung zu behandeln und muss daher aus der Besteuerungsbasis ausgenommen werden.

Durch die "Auf-Hundert-Rechnung" wird sichergestellt, dass nur der tatsächliche Nettozufluss Basis für die Besteuerung ist bzw. dass nur der Teil der einbehaltenen hypothetischen Steuer herangezogen wird, der der tatsächlichen österreichischen Steuer entspricht.

Die Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit betragen daher EUR 58.228,48."

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Gemäß § 19 EStG sind Einnahmen in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind.

Zugeflossen ist eine Einnahme dann, wenn der Empfänger über sie rechtlich und wirtschaftlich verfügen kann, sobald er also die volle Verfügungsmacht über sie erhält. Die Einnahme muss tatsächlich in das Vermögen des Stpf. übergegangen sein, der Stpf. muss über die Einnahme "frei verfügen" können. Dem tatsächlichen Übergang sind jene Fälle gleichgestellt, in denen die Verwirklichung eines Anspruches derart nahegerückt und gesichert ist, dass dies wirtschaftlich der tatsächlichen Realisierung des Anspruches gleichkommt.

Die Verfügungsmöglichkeit muss objektiv und tatsächlich bestehen. Der Stpf. muss objektiv in der Lage sein, über die Einnahme frei verfügen zu können. (Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Band I, § 19 Tz 8ff)

Verfügt der Steuerpflichtige über Einnahmen, die ihm erst in der Zukunft zufließen, im voraus, so wird dadurch ein Zufluss bei ihm nicht ausgeschlossen (VwGH 14.12.1988, 87/13/0030).

Die Verfügung im Voraus ist vielmehr als Verkürzung des Zahlungsflusses zu verstehen.

Maßgeblich ist der wirtschaftliche Gehalt des verkürzten Zahlungsflusses.

Im vorliegenden Fall wurde mit Einbehaltung der hypothetischen Steuer der Betrag der bestimmten Verwendung – nämlich anfallenden Einkommensteuer – zugeführt.

In dem Erkenntnis vom 17.3.1994, Zl. 91/14/0076, führt der Verwaltungsgerichtshof aus, dass wenn ein Anspruchsberechtigter eine Vorausverfügung über einen bestimmten Betrag trifft, eine Einkommensverwendung vorliegt; die Einnahmen gelten als dem Anspruchsberechtigten zugeflossen (vgl. Herrmann/Heuer/Raupach, Kommentar zur EStG und KStG § 8 Anm.8)

Die Bw. führt aus, dass die Hypotax ihr nicht zufließe, da sie vom deutschen Arbeitgeber einbehalten werde. Vom dem einbehaltenen Betrag wird die von der Bw. zu zahlende Einkommensteuer bezahlt. Der Dienstgeber der Bw. behält die in Österreich zu bezahlende Steuer ein und bezahlt dann die von der Bw. zu zahlende Einkommensteuer.

Das heißt, dass im gegenständlichen Fall die Bw. über einen bestimmten Betrag für einen bestimmten Verwendungszweck im Voraus verfügt hat.

Der verfügte Zweck liegt primär im Interesse der Bw., nicht im Interesse des Zahlungsverpflichteten, soweit im gegenständlichen Fall von einem Zahlungsverpflichteten gesprochen werden kann. Zweck laut Berufung ist die Gleichstellung der ins Ausland entsendeten Mitarbeiter in finanzieller Hinsicht als wenn sie im Heimatland verblieben wären. Bei der Hypotax handelt es sich um einen Vorteil aus dem Dienstverhältnis, einen lohnwerten Vorteil.

Die Bw. ist einem lohnsteuerpflichtigen Dienstnehmer gleichgestellt. Die Lohnsteuer wird vom Dienstgeber einbehalten und abgeführt; sie verringert jedoch nicht die Steuerbemessungsgrundlage.

Die Steuerbemessungsgrundlage ist das Einkommen gemäß § 2 Abs.2 EStG.(i.d.f.das Streitjahr geltenden Fassung)

(Einkommen ist der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im § 2 Abs.3 EStG aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben, außergewöhnlichen Belastungen sowie Freibeträge nach den §§ 104 und 105 EStG).

Der Bw. fließen laut Aufstellung der steuerpflichtigen Bezüge im Jahr 2002 € 73.893,61 zu. Davon wird laut dieser Aufstellung die Hypotax und Sozialversicherung abgezogen. Der sich daraus ergebende Nettobetrag wird hochgerechnet (gross-up) auf € 68.096,16. Von diesem Betrag wird dann die Sozialversicherung und Familienheimfahrten als Werbungskosten abgezogen und der verbleibende Betrag in Höhe von € 58.228,48 wird als steuerpflichtige Einkünfte erklärt, von denen die Einkommensteuer zu bezahlen ist.

Der Bw. floss laut Aufstellung ein höherer Betrag aus ihrem Dienstverhältnis - nämlich € 73.893,61 – zu, als der Betrag der dann in der Einkommensteuererklärung - € 58.228,48 - als Einkünfte aus dem Dienstverhältnis angegeben wurde.

Nicht abzugsfähig sind "Steuern vom Einkommen und sonstige Personensteuern sowie die auf den Eigenverbrauch entfallende Umsatzsteuer, soweit der Eigenverbrauch eine Entnahme darstellt oder in einer nichtabzugsfähigen Aufwendung oder Ausgabe besteht"  
(§ 20 Abs.1 Z EStG).

Zu den nichtabzugsfähigen Personensteuern gehören u.a. die Einkommensteuer.

Das Abzugsverbot für Personensteuern nach § 20 Abs.1 Z 6 EStG ist deklaratorisch; die Zahlung von Personensteuern gehört zur Einkommensverwendung.  
(Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Band 1, § 20 Tz 139)

Eine Kürzung des Bruttoprises um die zu bezahlende Einkommensteuer findet keine gesetzliche Deckung.

Die hypothetische Steuer war daher nicht aus der Bemessungsgrundlage auszuscheiden.

Den Ausführungen der Bw. folgend, kann weiters geschlossen werden, dass die Bw. durch die Vorschreibung der österreichischen Steuer nicht beschwert sein kann. Die Hypotax, die von der dt. Firma einbehalten worden ist, deckt die zu bezahlende Steuer.

Wien, am 1. März 2005