



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 15

GZ. RV/0394-W/09,
miterledigt RV/0393-W/09

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., vertreten durch Stb., vom 5. August 2008 und 2. September 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien für den 9., 18., und 19. Bezirk und Klosterneuburg vom 11. Juli 2008 und 26. August 2008 betreffend Einkommensteuer 2006 und Einkommensteuer 2007 entschieden:

Den Berufungen wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) gab in Beilagen zu den Einkommensteuererklärungen 2006 und 2007 uA an, er sei von seinem österreichischen Arbeitgeber, der X-Bank, mit 1.11.2006 befristet bis 30.9.2007 nach Lettland zur Y-Bank entsandt worden.

Er habe seinen österreichischen Wohnsitz in Wien für die Dauer der Entsendung beibehalten. Zudem habe er einen Wohnsitz zur Dienstverrichtung in Riga, Lettland, begründet. Demzufolge sei er in den Veranlagungsjahren unbeschränkt steuerpflichtig in Österreich. Da zwischen Österreich und Lettland kein DBA abgeschlossen worden sei, seien die

ausländischen Einkünfte gem BGBI II Nr 474/2002 bei einer Durchschnittssteuerbelastung von mindestens 15% in Österreich von der Besteuerung auszunehmen, andernfalls anzurechnen.

2006:

Das Finanzamt (FA) erließ am 11.7.2008 den Einkommensteuerbescheid für 2006 und setzte darin Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit von Seiten der X-Bank (stpfl Bezüge) mit € 88.609,89,- sowie Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug iHv € 21.975,58,-- an. Unter Berücksichtigung von Werbungskosten iHv € 2.344,-- ergab dies einen Gesamtbetrag der Einkünfte iHv € 108.241,47,--. An ausländischer Steuer wurde ein Betrag von € 2.705,73,-- angerechnet. Die Einkommensteuer wurde mit € 7.156,10,-- festgesetzt.

In der rechtzeitig eingebrachten Berufung vom 5.8.2008, beim FA eingelangt am 7.8.2008, brachte der Bw iW vor, es werde ein berichtigter Lohnzettel für das Jahr 2006 übermittelt. Des Weiteren seien die Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug mit € 21.975,58,-- festgesetzt worden. Diese Einkünfte seien jedoch bereits im Lohnzettel unter steuerpflichtige Bezüge (beim berichtigten Lohnzettel iHv € 100.488,33,--) enthalten und seien somit doppelt erfasst worden.

Der berichtigte Lohnzettel war beigelegt.

Das FA erließ am 14.8.2008 eine Berufungsvorentscheidung (BVE). Darin wurde der Bescheid vom 11.7.2008 geändert und die Einkommensteuer mit € 4.869.20,-- festgesetzt.

Die Einkünfte aus nsA wurden gem berichtigtem Lohnzettel festgesetzt. Der Gesamtbetrag der Einkünfte betrug nach Berücksichtigung der (unstrittigen) Werbungskosten nunmehr € 98.144,33,--.

Ausländische Steuer wurde nicht angerechnet.

In der "Berufung" vom 21.8.2008, beim FA eingelangt am 22.8.2008, die vom FA als Vorlageantrag gewertet wurde, brachte der Bw iW vor, im Zuge der Veranlagung seien die anrechenbaren ausländischen Steuern iHv 2.705,73,--, welche in Lettland entrichtet wurden, nicht berücksichtigt worden.

In einem Vorhalt vom 8.9.2008 forderte das FA den Bw auf, die Vorschreibung und Zahlung der Steuer, welche in Lettland entrichtet wurde, belegmäßig nachzuweisen.

In der Antwort vom 12.9.2008, beim FA eingelangt am 16.9.2008, wurden die entsprechenden Nachweise erbracht.

Daraufhin legte das FA die Berufung dem UFS zur Entscheidung vor.

2007:

In der Beilage zur Einkommensteuererklärung 2007 wurden die ausländischen Einkünfte aus

nsA mit € 122.233,96,-- angegeben. Diese Einkünfte seien zur Gänze in den lohnsteuerpflichtigen Bezügen iHv € 142.562,95,-- enthalten. Es werde die Anrechnung der in Lettland entrichteten Steuern iHv € 12.983,70,-- beantragt.

Im Einkommensteuerbescheid 2007 vom 28.8.2008 setzte das FA Einkünfte von der X-Bank iHv € 153.274,15,-- und zusätzlich Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug iHv € 122.233,96,-- an. Nach Berücksichtigung von Werbungskosten iHv € 10.611,20,-- ergab sich ein Gesamtbetrag der Einkünfte iHv € 264.896,91,-- und ein Einkommen iHv € 264.796,91,--. Die Einkommensteuer wurde demnach mit € 124.423,74,-- berechnet und ausländische Steuer iHv € 12.983,70,-- angerechnet.

In der Berufung vom 2.0.2008, beim FA eingelangt am 4.9.2008, brachte der Bw iW vor, im Zuge der Veranlagung seien die Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug mit € 122.233,96,-- festgesetzt worden. Diese Einkünfte, für welche Lettland das Besteuerungsrecht zustehe, seien jedoch bereits in den lohnsteuerpflichtigen Bezügen von € 153.274,15,-- enthalten. Es werde daher die Kürzung der Einkünfte um die zu viel berücksichtigten Einkünfte iHv € 122.233,96,-- beantragt.

Das FA legte die Berufung ohne Erlassung einer BVE dem UFS zur Entscheidung vor.

Der UFS ersuchte den Bw mit Vorhalt vom 7.11.2011, für die in Lettland für das Jahr 2007 entrichtete Steuer entsprechende belegmäßige Nachweise zu erbringen.

Mit Vorhaltsbeantwortung vom 11.11.2011, beim UFS eingelangt am 18.11.2011, legte der Bw den entsprechenden Nachweis vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt steht fest.

Der Bw wurde von seinem österreichischen Arbeitgeber, der X-Bank , mit 1.11.2006 befristet bis 30.9.2007 nach Lettland zur Y-Bank entsandt.

Er behielt seinen österreichischen Wohnsitz in Wien für die Dauer der Entsendung. Zudem begründete er einen Wohnsitz zur Dienst verrichtung in Riga, Lettland.

Aus dieser Tätigkeit erzielte der Bw Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit.

Im Jahr 2006 betrug die Höhe der ausländischen Einkünfte des Bw € 21.975,59,-- und die darauf vorgeschriebene und entrichtete Steuer in Lettland € 2.705,73,--. Im berichtigten Lohnzettel mit ausgewiesenen steuerpflichtigen Bezügen iHv € 100.488,33,-- sind die ausländischen Einkünfte und die darauf entfallende inländische Lohnsteuer bereits enthalten.

Im Jahr 2007 betrug die Höhe der ausländischen Einkünfte des Bw € 122.233,96,-- und die darauf vorgeschriebene und entrichtete Steuer in Lettland € 12.983,70,--. Im Lohnzettel mit ausgewiesenen steuerpflichtigen Bezügen iHv € 153.274,15,-- sind die ausländischen Einkünfte und die darauf entfallende inländische Lohnsteuer bereits enthalten.

Die ausländische Durchschnittssteuerbelastung beträgt in den Streitjahren weniger als 15%. Der in Lettland entrichtete Steuerbetrag übersteigt weder 2006 noch 2007 den Teil der österreichischen Steuer, der unmittelbar auf die im Ausland besteuerten Einkünfte entfällt.

Der festgestellte Sachverhalt beruht auf folgender Beweiswürdigung.

Die persönlichen Verhältnisse des Bw sind unbestritten. Die Höhe der Einkünfte aus nsA ist den übermittelten Lohnzetteln zu entnehmen. Die Höhe der ausländischen Einkünfte wurde vom steuerlichen Vertreter des Bw glaubhaft gemacht. Dass diese Einkünfte in den Lohnzetteln enthalten sind, ist nachvollziehbar. Andernfalls würde der Gesamtbetrag der Einkünfte im Jahr 2007 € 264.896,91,-- (siehe Einkommensteuerbescheid 2007) betragen, was im Vergleich zu 2006 bei gleichbleibendem Beschäftigungsausmaß (siehe BVE Einkommensteuer 2006 Gesamtbetrag der Einkünfte € 98.144,33,--) ausgeschlossen erscheint. Dass die ausländische Durchschnittssteuerbelastung in den Streitjahren weniger als 15% beträgt, ergibt sich rechnerisch und ist unbestritten, ebenso wie die Tatsache, dass der in Lettland entrichtete Steuerbetrag weder 2006 noch 2007 den Teil der österreichischen Steuer übersteigt, der unmittelbar auf die im Ausland besteuerten Einkünfte entfällt.

Rechtlich ist auszuführen wie folgt.

Der Bw wurde nach Lettland entsandt. Er bleibt in Österreich, da er seinen inländischen Wohnsitz behalten hat, unbeschränkt steuerpflichtig. Im Streitzeitraum besteht mit Lettland kein Doppelbesteuerungsabkommen. Es besteht das Problem der Doppelbesteuerung der Einkünfte. Durch die unilaterale Maßnahme des § 48 BAO kann diese Doppelbesteuerung vermieden werden. In den Streitjahren ist dafür die auf der Grundlage des § 48 BAO ergangene Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend die Vermeidung von Doppelbesteuerungen, BGBl II, Nr 474/2002 (idF VO), anzuwenden.

§ 1 der VO lautet:

"Auf Grund von § 48 der Bundesabgabenordnung wird verordnet:

§ 1. (1) Bei Ermittlung des Einkommens im Sinne von § 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 sowie § 7 Abs. 2 und 3 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 sind bei unbeschränkt Steuerpflichtigen zur Vermeidung einer internationalen Doppelbesteuerung folgende positive ausländische Einkünfte von der Besteuerung auszunehmen, wenn sie aus Staaten stammen, mit denen Österreich kein darauf anwendbares Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen hat und wenn sie im ausländischen Staat einer der österreichischen Einkommensteuer oder

Körperschaftsteuer vergleichbaren Besteuerung unterliegen, deren Durchschnittsteuerbelastung mehr als 15% beträgt:

- a) Einkünfte aus im Ausland belegenem unbeweglichem Vermögen;
- b) Einkünfte aus Gewerbebetrieb sowie Einkünfte aus selbständiger Arbeit, die aus einer im Ausland gelegenen Betriebsstätte stammen;
- c) Einkünfte, die aus einer im Ausland unternommenen Bauausführung oder Montage stammen;
- d) Einkünfte aus einer im Ausland ausgeübten Vortrags- oder Unterrichtstätigkeit;
- e) Einkünfte aus einer im Ausland erfolgten Mitwirkung an einer Unterhaltungsdarbietung;
- f) Einkünfte aus einer im Ausland ausgeübten nichtselbständigen Arbeit.

Die Durchschnittsteuerbelastung ist in sinngemäßer Anwendung jener Grundsätze zu ermitteln, die für die Berechnung der in der Verordnung BGBl. Nr. 57/1995 genannten Durchschnittsteuerbelastung festgelegt sind.

(2) Ist kein Doppelbesteuerungsabkommen anwendbar und wird der Eintritt einer internationalen Doppelbesteuerung nicht nach Abs. 1 beseitigt, sind bei unbeschränkt Steuerpflichtigen ausländische Steuern vom Einkommen auf die veranlagte österreichische Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer anzurechnen. Der anzurechnende Betrag darf jedoch den Teil der österreichischen Steuer nicht übersteigen, der unmittelbar auf die im Ausland besteuerten Einkünfte entfällt (Anrechnungshöchstbetrag). Werden Einkünfte aus mehreren ausländischen Staaten bezogen, ist für die Einkünfte aus jedem Staat eine gesonderte Höchstbetragsberechnung anzustellen."

Im gegenständlichen Fall ist Abs 2 anzuwenden (Durchschnittssteuerbelastung der ausländischen Einkünfte in Lettland nicht mehr als 15%). Demnach ist die in Lettland vorgeschriebene und entrichtete Steuer unter Beachtung des in Abs 2 definierten Höchstbetrages anzurechnen.

Dies bedeutet, dass im Jahr 2006 der berichtigte Lohnzettel, in dem die ausländischen Einkünfte und die darauf entfallende inländische Lohnsteuer bereits enthalten sind, heranzuziehen ist. Die in Lettland vorgeschriebene und entrichtete Steuer iHv € 2.705,73,-- ist anzurechnen.

Im Jahr 2007 sind im Lohnzettel mit ausgewiesenen steuerpflichtigen Bezügen iHv € 153.274,15,-- die ausländischen Einkünfte und die darauf entfallende inländische Lohnsteuer bereits enthalten. Die in Lettland vorgeschriebene und entrichtete Steuer iHv

€ 12.983,70,-- ist anzurechnen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Die Einkommensteuer wird berechnet wie folgt.

2006:

Einkünfte aus nsA X-Bank	100.488,33
Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte	-2.344
Einkünfte aus nsA	98.144,33
Gesamtbetrag der Einkünfte	98.144,33
Sonderausgaben: Der Gesamtbetrag der Einkünfte übersteigt € 50.900. Ihre Topf-Sonderausgaben können daher nicht (mehr) berücksichtigt werden Kirchenbeitrag	- 100
Einkommen	98.044,33
Einkommensteuer gem § 33 Abs 1 EStG 1988: $(98.044,33 - 51.000) * 0,5 + 17.085$	40.607,17
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	40.607,17
Verkehrsabsetzbetrag	- 291,00
Arbeitnehmerabsetzbetrag	- 54,00
Steuer sonstige Bezüge	877,07
Einkommensteuer	41.139,24
Ausländische Steuer	- 2.705,73
Anrechenbare Lohnsteuer	- 36.270,04

Festgesetzte Einkommensteuer	2.163,47
-------------------------------------	-----------------

2007:

Einkünfte aus nsA X-Bank	153.274,15
Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte	-10.611,20
Einkünfte aus nsA	142.662,95
Gesamtbetrag der Einkünfte	142.662,95
Sonderausgaben: Der Gesamtbetrag der Einkünfte übersteigt € 50.900. Ihre Topf-Sonderausgaben können daher nicht (mehr) berücksichtigt werden Kirchenbeitrag	- 100,00
Einkommen	142.562,95
Einkommensteuer gem § 33 Abs 1 EStG 1988: (142.562,95 – 51.000)*0,5 + 17.085	62.866,48
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	62.866,48
Verkehrsabsetzbetrag-	- 291,00
Arbeitnehmerabsetzbetrag	- 54,00
Steuer sonstige Bezüge	785,28
Einkommensteuer	63.306,76
Ausländische Steuer	- 12.983,70
Anrechenbare Lohnsteuer	- 68.566,33
Festgesetzte Einkommensteuer	- 18.243,27

Wien, am 11. Jänner 2012