



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 12

GZ. RV/0694-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., vertreten durch PwC Business Services Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung GmbH, 1030 Wien, Erdbergstraße 200, gegen die Bescheide des Finanzamtes W. vom 4. November 1998 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1992 und 1993 entschieden:

Der Berufung betreffend Einkommensteuer 1992 wird teilweise Statt gegeben.

Der angefochtene Bescheid betreffend Einkommensteuer 1992 wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Berufung betreffend Einkommensteuer 1993 wird als unbegründet abgewiesen.

Der Bescheid betreffend Einkommensteuer 1993 bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) war in den streitgegenständlichen Jahren in einem internationalen Unternehmen beschäftigt und erzielte lohnsteuerpflichtige und nicht lohnsteuerpflichtige Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Im Zuge der **Einkommensteuererklärung 1992** beantragte der Bw. ua. die Berücksichtigung erhöhter Werbungskosten in Höhe von S 246.686,00 und die Anerkennung von Bezügen als Sonderzahlungen gemäß § 67 EStG 1988 in einer Gesamthöhe von S 455.696,01.

In der Beilage zur Einkommensteuererklärung 1992 legte er die in Österreich nicht lohnsteuerpflichtigen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit offen und führte hiezu aus, dass ein bestimmter Teil dieser Einkünfte als laufender Bezug und ein weiterer näher dargelegter Teil als Sonderzahlungen gemäß § 67 EStG 1988 zu versteuern seien.

Die geltend gemachten erhöhten Werbungskosten seien Kosten der doppelten Haushaltsführung in Höhe von S 219.623,59 und Beiträge zur ausländischen Sozialversicherung in Höhe von S 27.062,22.

In der Folge berücksichtigte das **Finanzamt** jedoch die in Österreich nicht lohnsteuerpflichtigen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zur Gänze als laufende Bezüge, wobei diese um die Pflichtversicherungsbeiträge zur ausländischen gesetzlichen Sozialversicherung in Höhe von S 109.486,78 vermindert wurden. Begründend führte es ua. aus, dass die Anerkennung der Bezugsteile als Sonderzahlungen gemäß § 67 EStG 1988 und der Kosten der doppelten Haushaltsführung der in der Zwischenzeit ergangenen und in Rechtskraft erwachsenen Berufungsentscheidung vom 28. September 1998, zu den GZ 15-93/1487/11 und 15-94/1122/11 entgegen stünde. Darin führte der Berufungssenat II ua. aus, dass die im Zusammenhang mit der Vermietung seines ausländischen Wohnsitzes (USA) geltend gemachten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung keine Einkunftsquelle darstellen und die Vermietung des ausländischen Wohnsitzes durch den Bw. auf dem Gebiet der Einkommensteuer als Liebhaberei zu behandeln ist.

In den rechtzeitig eingebrachten **Berufung** gegen den **Einkommensteuerbescheid 1992** brachte der Bw. vor, dass gemäß Erlass des Bundesministeriums für Finanzen GZ. 070701/1-IV/7/97 vom 15. Dezember 1997 die angemessenen Kosten einer zweckentsprechenden Wohnung zur Dienstverrichtung in Österreich für Expatriates als Werbungskosten bis zu maximal S 30.000,00 pro Monat abzugsfähig seien. Der Bw. habe im Jahre 1992 seinen Wohnsitz in den USA beibehalten, jedoch ab September 1992 den Wohnsitz vermietet. Daher seien die Kosten der doppelten Haushaltsführung in Höhe von S 240.000,00 zu berücksichtigen.

Des Weiteren seien die Beträge in Höhe von S 212.096,01 und S 243.600,00, insgesamt S 455.696,01, nicht der begünstigten Besteuerung nach § 67 EStG 1988 mit dem begünstigten Steuersatz in Höhe von 6% unterzogen worden. Bei diesen Bezügen handle es sich jedoch um sonstige Bezüge, die zusätzlich zu den laufenden Bezügen einmalig zugeflossen seien.

Mit **Einkommensteuererklärung 1993** beantragte der Bw. ua. einen Betrag in Höhe von S 252.940,87 (Bonus) als Einkünfte gemäß § 67 EStG 1988 begünstigt zu versteuern.

Seitens des **Finanzamtes** wurden diese Zahlungen jedoch nicht als Einkünfte gemäß § 67 EStG 1988 berücksichtigt.

In der rechtzeitig eingebrachten **Berufung** gegen den **Einkommensteuerbescheid 1993** brachte der Bw. vor, dass diese Zahlungen als begünstigte Sonderzahlungen gemäß § 67 EStG 1988 mit dem begünstigten Steuersatz von 6% zu versteuern seien. Es handle sich hierbei um sonstige Bezüge, die zusätzlich zu den laufenden Bezügen einmalig zugeflossen seien.

Mit **Vorhalt vom 28. Dezember 1998** wurde der Bw. ersucht, die in den Jahren 1992 und 1993 erhaltenen Bezüge – insbesondere Bonuszahlungen, Schulgeld – nach Zahlart und Höhe aufzugliedern, sowie eine Ablichtung der Lohnkonten des ausländischen Teilbetriebes vorzulegen.

In **Beantwortung des Vorhalts** wurden Ablichtungen der Lohnkonten des ausländischen Teilbetriebs für die Jahre 1992 und 1993 vorgelegt und ausgeführt, es sei nun nachgewiesen, dass für das Jahr 1992 eine einmalige Bonuszahlung erfolgt sei.

Mit abweisender **Berufungsvorentscheidung** vom 17. Februar 1999 betreffend Einkommensteuer 1992 und 1993 brachte das Finanzamt vor, dass die Kosten der Wohnung zur Dienstverrichtung in Österreich abzugsfähig seien. Eine Berücksichtigung der Mehraufwendungen aus dem Titel doppelte Haushaltsführung sei insoweit zulässig, als die Kosten für den Zweitwohnsitz vom Abgabepflichtigen selbst getragen würden. Eine Anerkennung der gegenständlichen Aufwendungen sei daher zu versagen, da die vom Arbeitgeber erfolgten Kostenübernahmen (Sachbezüge) nicht als Teil der Einkünfte erfasst worden seien.

Die vom Arbeitgeber geleisteten Bonuszahlungen bzw. Schulgeldersätze seien lediglich im jeweiligen Kalenderjahr rechnerisch dargestellt worden. Aus diesen Aufstellungen sei jedoch nicht ersichtlich, in wie weit die Bonus- bzw. Schulgeldzahlungen neben den laufenden Bezügen zur Auszahlung gelangt seien.

Im Übrigen wurde auf die Berufungsentscheidung vom 28. September 1998 verwiesen.

Mit Schriftsatz vom 8. März 1999 (gewertet als **Vorlageantrag**) brachte der Bw. vor, aus dem beigelegten Lohnkonto 1992 (Beilage 1) sei ersichtlich, dass für alle zwölf Monate der Sachbezug der Wohnung der Lohnsteuer unterworfen worden sei.

Hinsichtlich der Zahlungen, die gemäß § 67 EStG 1988 begünstigt zu versteuern seien, räumte der Bw. ein, dass der genaue Auszahlungstag nicht mehr aufliegend sei, jedoch Sonderzahlungen neben laufenden Bezügen laut Lohnkonto gewährleistet worden seien.

Aus dem vorgelegten österreichischen Lohnkonto (Beilage 1) und den bereits übermittelten amerikanischen Lohnkonten sei jedoch die Auszahlung von Bonuszahlungen neben laufenden Bezügen nachvollziehbar.

Unter Hinweis auf die Beilage 2 führte der Bw. aus, dass die Begünstigung des § 67 EStG 1988 für sonstige Bezüge auch bei der Veranlagung von Auslandseinkünften erhalten bleibe.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Des Weiteren heißt es, dass Werbungskosten bei der Einkunftsart abzuziehen sind, bei der sie erwachsen sind.

Aufwendungen, die dem Steuerpflichtigen durch die beruflich veranlasste Begründung eines eigenen Haushalts an einem außerhalb des Familienwohnsitzes gelegenen Beschäftigungsort erwachsen sind, sind als Werbungskosten absetzbar. Die Begründung eines eigenen Haushalts am Beschäftigungsort ist beruflich veranlasst, wenn der Familienwohnsitz des Steuerpflichtigen

- von seinem Beschäftigungsort so weit entfernt ist, dass ihm eine tägliche Rückkehr nicht zugemutet werden kann und entweder
- die Beibehaltung des Familienwohnsitzes außerhalb des Beschäftigungsortes nicht privat veranlasst ist oder
- die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort nicht zugemutet werden kann (Sailer, Bernold, Mertens, Kranzl, Die Lohnsteuer, § 16, S 173 ff).

Die Frage, ob bzw. wann einem Steuerpflichtigen die Verlegung seines Familienwohnsitzes zumutbar ist, richtet sich nach den Verhältnissen im Einzelfall. Im Allgemeinen wird aber für verheiratete Arbeitnehmer ein Zeitraum von zwei Jahren, für allein stehende Arbeitnehmer ein Zeitraum von sechs Monaten ausreichend sein (Sailer, Bernold, Mertens, Kranzl, die Lohnsteuer, § 16, S 174).

Das Finanzamt hat die Kosten der doppelten Haushaltsführung für das Jahr 1992 nicht anerkannt, da der Bw. für seinen Zweitwohnsitz keine Aufwendungen getragen habe. Dieser Sachverhalt ist dem Akteninhalt nicht zu entnehmen. Vielmehr ist aus dem vorgelegten österreichischen Lohnkonto ersichtlich, dass für alle zwölf Monate ein Sachbezug für die Wohnung des Bw. angesetzt wurde. Insofern sind die vom Arbeitgeber erfolgten Kostenübernahmen als Teil der Einkünfte erfasst worden, sodass die in der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1992 beantragten Kosten der doppelten Haushaltsführung in Höhe von S 30.000,00 pro Monat, insgesamt sohin S 360.000,00, anzuerkennen sind.

Hinsichtlich der Frage, ob bestimmte an den Bw. geleistete Zahlungen sonstige Bezüge gemäß § 67 EStG 1988 darstellen, gelangt folgende Bestimmung zur Anwendung:

Erhält der Arbeitnehmer neben dem laufenden Arbeitslohn von demselben Arbeitgeber sonstige, insbesondere einmalige Bezüge (zum Beispiel 13. und 14. Monatsbezug, Belohnungen), so beträgt die Lohnsteuer, soweit die sonstigen Bezüge innerhalb eines Kalenderjahres 8.500 S übersteigen, 6%.

Soweit das Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung hinsichtlich der Zahlungen in Höhe von S 455.696,01 für das Jahr 1992 und in Höhe von S 252.940,87 für das Jahr 1993 feststellte, dass die erhaltenen Bezüge lediglich rechnerisch dargestellt wurden und kein Nachweis erbracht wurde, in wie weit die Bonus- bzw. Schulgeldzahlungen neben den laufenden Bezügen zur Auszahlung gelangten, ist darauf hinzuweisen, dass weder die durch dem Bw. vorgelegte rechnerische Darstellung, noch die Aussage des Bw. allein, es lägen sonstige Bezüge vor, den Unabhängigen Finanzsenat davon überzeugen, bestimmte Zahlungen gemäß § 67 EStG 1988 zu versteuern. Denn sonstige Bezüge im Sinne des § 67 Abs. 1 EStG 1988 liegen nur vor, wenn sie sich sowohl durch den Rechtstitel, aus dem der Arbeitnehmer den Anspruch ableiten kann, als auch durch die tatsächliche Auszahlung deutlich von den laufenden Bezügen unterscheiden (vgl. VwGH-Erkenntnis vom 30. April 2003, ZI. 97/13/0148). Der Bw. selbst räumte ein, der genaue Auszahlungstag ist nicht mehr feststellbar. Durch diesen Umstand ist aber auch eine Unterscheidung der Bonus- und Schulgeldersätze von den laufenden Bezügen durch ihre tatsächliche Auszahlung nicht möglich. Diese Zahlungen stellen somit keine sonstigen Bezüge im Zusammenhang mit dem § 67 Abs. 1 EStG 1988 dar.

Wenn der Bw. weiters ausführt, aus dem vorgelegten österreichischen Lohnkonto (Beilage 1) und den bereits übermittelten amerikanischen Lohnkonten für die Jahre 1992 und 1993 sei nachvollziehbar, dass die Auszahlung neben den laufenden Bezügen erfolgte, wird hiezu ausgeführt, dass zwar die vorgelegten Lohnkonten Auskunft über die Höhe der strittigen Zahlungen geben, jedoch nicht über deren tatsächliche Auszahlung. Da der Nachweis über die tatsächliche Auszahlung der strittigen Zahlungen nicht erbracht werden konnte, sind diese auch nicht begünstigungsfähig.

Soweit der Bw. unter Hinweis auf die Beilage 2 vorbringt, die Begünstigung des § 67 EStG 1988 bleibe auch bei der Veranlagung von Auslandseinkünften erhalten, wird darauf hingewiesen, dass dies nur zutrifft, wenn auch sonstige Bezüge vorliegen. Dass die strittigen Zahlungen eben keine sonstigen Bezüge im Sinne des § 67 EStG 1988 darstellen, wurde oben bereits ausgeführt. Die vorgelegte Beilage 2 (Internationale Steuerfälle, Rz. 99) gibt eine Literaturmeinung wieder, wobei nicht übersehen werden darf, dass der Verfasser dieser Randzahl eine bestimmte Vorgehensweise betreffend die Begünstigung des § 67 EStG 1988 - nämlich die fiktive Herausrechnung sonstiger Bezüge aus dem monatlich ausbezahlten Jahresarbeitslohn - für nicht zulässig erachtet.

Ermittlung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit:

Einkünfte a. nichtselbständiger Arbeit lt. Erstbescheid (inklusive Werbungskostenpauschale)	S	1,984.265,00
Werbungskosten neu	S	- 360.000,00
Werbungskostenpauschale	S	- 1.800,00
Einkünfte a. nichtselbständiger Arbeit neu	S	1,626.065,00

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 29. September 2005