



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Dkfm. Bw, Ort1, Adr1, vertreten durch StB, Wirtschaftstreuhand- und Steuerberatung GmbH, Ort1 , Adr2, vom 6. September 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Spittal Villach, diese vertreten durch HR Mag. Sch, vom 3. August 2010 betreffend Einkommensteuer 2008 (Berichtigungsbescheid gemäß § 293b BAO) beschlossen:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.), ein in Ort1. ansässiger Diplomkaufmann, erzielte im Streitjahr als leitender Angestellter der in X/Italien situierten Fa. M SRL Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von € 147.182,46 (brutto). Aktenkundig ist, dass der Bw. als Grenzgänger über keinen Wohnsitz in Italien verfügte.

Der italienische Arbeitgeber des Bw. behielt Lohnsteuer (€ 49.730,47) sowie diverse regionale Abgaben (€ 608,43) im Abzugswege ein und führte diese an die italienischen Steuerbehörden ab.

In seiner Einkommensteuererklärung für 2008 erklärte der Bw. neben seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit auch gewerbliche Einkünfte (€ 3.203,18). Im Zuge eines Vorhalteverfahrens forderte das Finanzamt den Bw. ua. auf, den seitens der Fa. M SRL ausgestellten Lohnzettel zur Vorlage zu bringen.

Das Finanzamt veranlagte unter Zugrundelegung der vorliegenden Lohnzetteldaten laut Erklärung und erließ mit Datum 9.6.2010 einen Einkommensteuerbescheid für 2008. Unberücksichtigt blieb in diesem Bescheid allerdings das beantragte Pendlerpauschale nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 in Höhe von € 2.206,50.

Im Zuge einer telefonischen Kontaktaufnahme mit dem Finanzamt – laut „Aktennotiz“ des steuerlichen Vertreters soll diese am 12.7.2010 erfolgt sein – brachte dieser vor, dass steuerfreie Überstundenzuschläge von € 727,50 sowie einbehaltene Sozialversicherungsbeiträge von insgesamt € 2.110,76 im Einkommensteuerbescheid keine entsprechende Berücksichtigung gefunden hätten. Ebenso sei der beantragte Pauschbetrag nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG nicht in Abzug gebracht worden.

Der steuerliche Vertreter übermittelte dem Finanzamt per e-mail die entsprechende „Aktennotiz“ betreffend das geführte Telefongespräch. Festgehalten wurde darin ua. auch, dass die zuständige Sachbearbeiterin des Finanzamtes Spittal Villach versprochen habe, die geltend gemachten Differenzen zu prüfen und gegebenenfalls von Amts wegen einen - wiederum rechtsmittelfähigen - Berichtigungsbescheid zu erlassen.

In dem auf Grundlage des § 293b BAO erlassenen Berichtigungsbescheid vom 3.8.2010 wurde das laut Bescheidbegründung „irrtümlich nicht anerkannte“ große Pendlerpauschale für eine Wegstrecke zwischen 40 und 60 km (€ 2.206,50) zuerkannt. In der Begründung wurde ferner festgehalten, eine Überprüfung des Bescheides habe ergeben, dass die auf die Sonderzahlungen entfallenden Sozialversicherungsbeiträge (€ 2.110,76) bereits bei der Besteuerung der Sonderzahlungen von der Bemessungsgrundlage in Abzug gebracht worden seien („6% von 17.983,52, KZ 351 abzüglich SV KZ 347“). Ebenso seien die steuerfreien Überstunden in Höhe von € 727,50 bereits bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für inländische Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug zum Abzug gebracht worden („Bruttolohn € 147.182,46 abzüglich Sonderzahlung € 20.714,28 abzüglich Zuschläge € 727,50 = Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit lt. Bescheid von € 125.740,68“).

Mit Eingabe vom 6.9.2010 berief der Bw. gegen den berichtigten Einkommensteuerbescheid vom 3.8.2010. Darin wurde wörtlich Nachstehendes ausgeführt:

„Die Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit betreffen das Einkommen des Herrn Dkfm. Bw. als Grenzgänger ab 6.7.2007.

Das Besteuerungsrecht der Republik Österreich gemäß Doppelbesteuerungsabkommen mit Italien steht außer Streit.

Die ausgewiesenen Einkünfte von € 108.664,23 betreffen ein Dienstverhältnis bei der Firma M SRL mit dem Sitz in C/X, für welches mit Wissen der Abgabenbehörde italienische Lohnsteuer in Höhe von € 49.730,47 und sonstige Regionalabgaben in Höhe von € 608,43 neben den richtigerweise abgesetzten Sozialversicherungsbeiträgen entrichtet wurden.

Das tatsächlich an Herrn Dkfm. Bw. somit zugeflossene Einkommen 2008 beträgt lediglich € 80.603,- wovon Sonderzahlungen € 11.743,- sowie das Pendlerpauschale in Höhe von € 2.206,50 und der Pauschbetrag für Werbungskosten € 132,- zum Abzug zu bringen wären, sodass ein tatsächlich zur Auszahlung gelangtes Einkommen von € 66.521,50 der Veranlagung zu unterwerfen wäre.

Unbestritten ist weiters, dass die in Italien einbehaltene Abzugssteuer in Österreich nicht angerechnet wurde bzw. angerechnet werden kann.

Die Abgabenbehörde ist im Bescheid von einem zur Verfügung gestellten Lohnzettel in Übereinstimmung mit der Erklärung ausgegangen. Überlegungen haben mittlerweile jedoch ergeben, dass für die nichtselbständigen Einkünfte das Zuflussprinzip gilt und somit eine in Italien entrichtete Abgabe, unabhängig davon ob sie zu Recht oder zu Unrecht entrichtet wurde, nicht zugeflossen ist, auch keine Privatausgabe darstellt und somit der Steuerveranlagung lediglich der zugeflossene Betrag zugrunde gelegt werden kann.

Für die in Italien entrichteten Abzugssteuerbeträge wurde vom Steuerpflichtigen über das Lohnbüro, das die Abzüge vorgenommen hat, ein Erstattungsantrag gestellt. Wenn die italienische Steuer (was längere Zeiträume – wenn nicht Jahre – dauern kann) einlangt, wären diese Nachzahlungen unseres Erachtens gemäß § 67 Abs. 8 mit festen Steuersätzen im Zeitpunkt des Zuflussjahres ebenso unter der Grenzgängerprämisse zu versteuern.

Die derzeitige tatsächliche Steuerbelastung ein- und desselben Einkommens mit Steuerleistungen in Italien von € 49.730,47 und in Österreich von € 48.905,47, welche fast zur Gänze auf dieses unselbständige Einkommen entfällt, würde unter Berücksichtigung der als Werbungskosten zu berücksichtigenden Sozialversicherungsbeiträge eine Abgabenbelastung von 90% darstellen, was nach allen geltenden Rechtsvorschriften zu einer unvertretbaren Steuerbelastung ein- und desselben Einkommens führt.

In diesem Sinne beantragen wir die nochmalige Änderung des angefochtenen Bescheides mit der Bitte, das zugeflossene Nettoeinkommen abzüglich Pendlerpauschale und Werbungskostenpauschale der Steuerveranlagung zu unterwerfen. [...]“

Mit Berufungsvorentscheidung vom 4.11.2010 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab. Begründend führte die Behörde aus, dass unter Zufluss von Einkünften im Sinne des § 19 EStG der Bruttobetrag zu verstehen sei. Der italienischen Arbeitgeber habe es lediglich übernommen, für den Arbeitnehmer die - wenn auch nicht geschuldete - Lohnsteuer einzubehalten und an das italienische Finanzamt abzuführen. Das Pendlerpauschale sowie das allgemeine Werbungskostenpauschale seien bereits im angefochtenen Bescheid berücksichtigt worden.

Der Bw. beantragte die Vorlage seiner Berufung an den UFS als Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Das Finanzamt beantragte in seinem Vorlagebericht die Abweisung der Berufung ua. mit der Begründung, dass Steuern vom Einkommen gemäß § 20 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 zu den nichtabzugsfähigen Aufwendungen zählen würden. Darüber hinaus merkte das Finanzamt an, dass mit dem angefochtenen Berichtigungsbescheid lediglich das Pendlerpauschale eine Korrektur erfahren habe; sämtliche anderen Positionen seien gegenüber dem Erstbescheid

unverändert geblieben. Berichtigende Bescheide seien allerdings nur hinsichtlich der Berichtigung und der damit zusammenhängenden Folgen anfechtbar.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Bestimmung des § 293b BAO ordnet an:

„Die Abgabenbehörde kann auf Antrag der Partei (§ 78) oder von Amts wegen einen Bescheid insoweit berichtigen, als seine Rechtswidrigkeit auf der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen beruhen.“

Ein Berichtigungsbescheid nach § 293b BAO tritt weder an die Stelle des fehlerhaften Bescheides noch ersetzt er diesen. Der berichtigte Bescheid bleibt vielmehr aufrecht und erfährt lediglich eine Ergänzung durch den hinzutretend zu denkenden Berichtigungsbescheid. Da der Spruch des Berichtigungsbescheides lediglich auszusprechen hat, inwieweit der Spruch des fehlerhaften Bescheides eine Berichtigung oder Ergänzung erfahren soll und der ändernde Bescheid nicht an die Stelle des berichtigten Bescheides tritt, vermag § 251 BAO, wonach Bescheide, die an Stelle eines früheren treten, in vollem Umfang anfechtbar sind, nicht wirksam zu werden.

Auf § 293b BAO gestützte Bescheide dürfen nur die aus der Abgabenerklärung übernommenen offensichtlichen Unrichtigkeiten beseitigen. Berichtigende Bescheide können nur hinsichtlich der Berichtigung (dem Grunde und der Höhe nach) und damit im Zusammenhang stehender steuerlicher Folgen angefochten werden, außer es war erst aus der berichtigten Fassung erkennbar, dass und in welchem Ausmaß ein Eingriff in die Rechte und rechtlichen Interessen der Partei erfolgte (vgl. Ritz, BAO Kommentar, 4. Aufl., § 293b Tz 16f und § 251 Tz 8 mit zahlreichen Judikaturhinweisen). Da der berichtigte Bescheid in dem Maße, als keine Berichtigung erfolgt, nicht berührt wird, bleibt insoweit die Rechtskraft des berichtigten Bescheides aufrecht („Teilrechtskraft“).

Der Bw. bringt erstmals in der Berufung gegen den Berichtigungsbescheid vor, die zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit seien um die zu Unrecht an die italienische Finanzverwaltung abgeführte Lohnsteuer (vgl. Art 15 Abs. 4 des DBA Österreich/Italien, BGBl. Nr. 125/1985) sowie Regionalabgaben zu kürzen (cit: „Überlegungen haben jedoch mittlerweile ergeben, dass für die nichtselbständigen Einkünfte das Zuflussprinzip gilt ...“) und damit mit dem erhaltenden Nettobetrag anzusetzen. Ein derartiges Vorbringen ist von der Berichtigung nach § 293b BAO nicht umfasst und wäre vielmehr bereits in einer - vorliegendenfalls nicht eingebrachten - Berufung gegen den (berichtigten) Einkommensteuerbescheid 2008 vom 9.6.2010 zu erstatten gewesen. Eine inhaltliche Prüfung des Berufungsbegehrens durch den UFS bleibt daher versagt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt am Wörthersee, am 13. Februar 2013