



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Wien  
Senat 12

GZ. RV/3271-W/09

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Deloitte Tax, Wirtschaftsprüfungs GmbH, 1010 Wien, Renngasse 1/Freyung, vom 2. Dezember 2008 gegen den Bescheid des XY., vom 21. November 2008 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2006 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2006 wird abgeändert.

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

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) erzielte im streitgegenständlichen Jahr (2006) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, für die einerseits Deutschland und andererseits Österreich das Besteuerungsrecht zustand.

Gemäß Art. 15 Abs. 1 und 2 DBA habe Deutschland auf Gehaltsbezüge, die auf Arbeitstage in Deutschland entfallen das Besteuerungsrecht und Österreich stehe gem. Art. 23 Abs. 2 DBA die Anwendung des Progressionsvorbehaltes für diese Einkünfte zu. Für Gehaltsbezüge, die auf Arbeitstage außerhalb Deutschlands entfielen, stehe Österreich das Besteuerungsrecht zu.

---

Der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Bw. sei in Österreich gelegen, daher sei der Bw. im gesamten Jahr 2006 in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig gewesen.

Im Jahr 2006 habe betreffend die laufenden, steuerpflichtigen Bezüge Deutschland an 81 Arbeitstagen und Österreich an 202 Arbeitstagen das Besteuerungsrecht gehabt.

Neben Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, Sonderzahlungen und ausländischen Einkünften machte der Bw. noch diverse Werbungskosten bei den österreichischen und ausländischen Einkünften geltend.

Das Finanzamt führte erklärungsgemäß eine Veranlagung durch.

In der rechtzeitig eingebrachten **Berufung** wurde vorgebracht, dass im Zuge der Einreichung der Steuererklärung versehentlich eine Verwechslung der Unterlagen erfolgt sei, worauf eine nicht korrekte Einkommensteuererklärung an das Finanzamt übermittelt worden sei. Anhand der beigelegten Unterlagen seien die Einkünfte zu korrigieren, da der Bw. niedrigere Einmal-Sonderzahlungen von seinem deutschen Arbeitgeber erhalten habe als in der ursprünglichen Beilage zur Einkommensteuererklärung 2006.

In der Folge führte die **Amtspartei** in Bezug auf die anteiligen Arbeitnehmerbeiträge zur Sozialversicherung ein umfangreiches **Ermittlungsverfahren** durch und ersuchte um belegmäßigen Nachweis hinsichtlich der gesamten diesbezüglichen Aufwendungen, der Anzahl der Arbeitstage mit Besteuerungsrecht Österreich und mit Besteuerungsrecht Deutschland, des Anteiles, der auf jene Einkünfte entfallenden Sozialversicherungsbeiträge, die dem Besteuerungsrecht Österreich unterlägen und der auf die laufenden Bezüge und auf die Sonderzahlungen entfallenden Anteile.

Mit **Vorhaltsbeantwortung** vom 12. Jänner 2008 (gemeint: 2009) legte der Bw. als Nachweis der Arbeitnehmerbeiträge zur Sozialversicherung die deutsche elektronische Lohnsteuerbescheinigung für das Jahr 2006, eine Bescheinigung der Hallesche Versicherung und Kalenderaufzeichnungen betreffend die Aufenthaltsorte des Bw. im Jahr 2006, gegliedert nach Wochen und Arbeitstagen, an denen Österreich bzw. Deutschland das Besteuerungsrecht zustehe, vor.

Hinsichtlich der Sozialversicherungsbeiträge ergänzte der Bw. sein Vorbringen dahingehend, dass € 682,51 monatlich einbehalten worden seien. Da eine Zuordenbarkeit der Sozialversicherungsbeiträge zu den Sonderzahlungen nicht erkennbar gewesen sei, seien die gesamten Beträge den laufenden Bezügen zuzurechnen.

Die anteilig geltend gemachten Werbungskosten für doppelte Haushaltsführung seien Aufwendungen für eine angemietete Wohnung in X. Da X der Dienstort gewesen sei, seien die Kosten dieser Wohnung absetzbar.

Bei den Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung handle es sich um eine Doppelbelastung, Kosten in Österreich und Kosten in Deutschland, sodass die Kosten anteilig für die österreichischen Arbeitstage in Österreich anzusetzen seien.

Das Finanzamt gab der Berufung mittels **Berufungsvorentscheidung** teilweise statt und führte begründend aus, dass Werbungskosten gem. [§ 16 Abs. 1 EStG 1988](#) bei jenen Einkünften abzuziehen seien, bei denen sie erwachsen. Die aus dem Titel der doppelten Haushaltsführung für die Wohnung in Frankfurt geltend gemachten Aufwendungen seien daher mit dem Gesamtbetrag bei der Ermittlung der dem Progressionsvorbehalt unterzogenen Einkünfte zu berücksichtigen.

Die auf die Tätigkeit in Österreich entfallenden Arbeitnehmerbeiträge zur Sozialversicherung seien im Verhältnis der grundsätzlich dem Tarifszatz unterliegenden laufenden und sonstigen Bezüge aufgeteilt und bei den jeweiligen Beträgen als Werbungskosten in Abzug gebracht worden. Der in der Vorhaltsbeantwortung begehrte Abzug ausschließlich bei den nach Tarif zu besteuernnden Einkünften sei mangels erkennbarer Zuordenbarkeit nicht beibehalten worden. Die dem Progressionsvorbehalt unterzogenen Einkünfte seien daher in Höhe von € 455.299,09 ermittelt worden.

Fristgerecht wurde ein Vorlageantrag gestellt und die Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz vorgelegt.

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

Bei der Berücksichtigung von Sozialversicherungsbeiträgen sind die auf mit einem festen Steuersatz zu versteuernden Bezüge entfallenden Beiträge im Sinne des § 62 Z 3 bis 5 EStG 1988 vor Anwendung des festen Steuersatzes in Abzug zu bringen ([§ 67 Abs. 12 EStG 1988](#)).

Erhält daher ein Arbeitnehmer neben dem laufenden Arbeitslohn von demselben Arbeitgeber sonstige, insbesondere einmalige Bezüge (zB 13. oder 14. Monatsgehalt, Bonuszahlungen), sind diese Beiträge im Sinne des [§ 67 Abs. 12 EStG 1988](#) auch im Fall der Veranlagung von Arbeitnehmern (zB von Grenzgängern) auf laufende und sonstige Bezüge aufzuteilen (VwGH-Erkenntnis vom 7. Oktober 2003, Zl. 2000/15/0014). Insoweit ist der Amtspartei zuzustimmen, wenn sie dem Vorbringen des Bw. in der Vorhaltsbeantwortung vom

12. Jänner 2008, die gesamten Sozialversicherungsbeiträge seien den laufenden Bezügen zuzurechnen, nicht gefolgt ist.

Während der Bw. betreffend die Werbungskosten für die Wohnung in X vorbringt, diese seien auf Grund einer doppelten Haushaltsführung entstanden, vertritt die Amtspartei die Meinung, dass die Aufwendungen der X Wohnung zur Gänze bei den ausländischen Einkünften abzuziehen seien. Auch hinsichtlich dieses Einwandes schließt sich der unabhängige Finanzsenat der Meinung der Amtspartei an, da vorerst zu prüfen ist, auf Grund welcher Tätigkeit Kosten entstanden sind (Verursachungsprinzip). Soweit nämlich Aufwendungen mit Einkünften im Zusammenhang stehen, die auf Grund eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von der Besteuerung im Inland ausgenommen sind (so genannte Befreiungsmethode), sind sie von den ausländischen und nicht von den im Inland steuerpflichtigen Einnahmen abzuziehen; ergibt sich allerdings ein Auslandsverlust, so mindert er das in Österreich (Ansässigkeitsstaat) zu versteuernde Einkommen (Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, § 16 allgemein, Tz 3). Der Unterschied zwischen den Aufwendungen einer doppelten Haushaltsführung und den Aufwendungen im vorliegenden Fall liegt in der Anzahl der Einkünfte. Bei einer doppelten Haushaltsführung erzielt der Steuerpflichtige inländische Einkünfte, die um die beruflich bedingten Kosten zu verringern sind, bei den Aufwendungen im vorliegenden Fall liegen sowohl inländische als auch ausländische Einkünfte vor. Die Kosten der Wohnung in X stehen ohne Zweifel mit den ausländischen Einkünften in Zusammenhang und sind daher zur Gänze bei den ausländischen Einkünften anzusetzen.

Die ausländischen Einkünfte werden daher wie folgt ermittelt:

Ifd. Bezüge	71.015,55
Bonuszahlung 2004/2005	172.835,73
Bonuszahlung 2005/2006	224.537,91
anteilige SV-Beiträge	- 3.400,00
anteilige Fachliteratur	- 34,35
anteilige Reisekosten	- 54,95
Wohnung in X	<u>- 9.600,00</u>
ausländische Einkünfte	455.299,09

Ermittlung der Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte:

anteilige Fachliteratur	85,65
anteilige Reisekosten	137,05

Wohnung in X	<u>0,00</u>
--------------	-------------

Werbungskosten	222,70
----------------	--------

Aufteilung der SV-Beiträge im Verhältnis sonstige Bezüge (Jahressechstel) : gesamte Bezüge

29.516,75 :	1.122.292,43 =	2,63 %
SV-Beitr. sonst. Bezüge	$8.481 \times 2,63\%$	223,05
SV-Beitr. lfd. Bezüge		<u>8.257,95</u>
anteilige SV-Beitr.		8.481,00

Aufteilung d. SV-Beitr. sonst. Bezüge im Verhältnis fester Steuersatz : lfd. Tarif

29.516,75 :	945.191,94 =	3,12 %
SV-Beitr. sonst. Bezüge fester Steuersatz	$223,05 \times 3,12\%$	6,96
SV-Beitr. sonst. Bezüge lfd. Tarif		<u>216,09</u>
SV-Beitr. sonst. Bezüge		223,05

Ermittlung der sonstigen Werbungskosten ohne Anrechnung auf Pauschalbetrag:

SV-Beitr. lfd. Bezüge	8.257,95
SV-Beitr. sonst. Bezüge lfd. Tarif	<u>216,09</u>
Werbungskosten	8.474,04

Ermittlung der Bemessungsgrundlage der sonst. Bezüge gem. § 67 (1) u. (2) EStG 1988:

Jahressechstel	29.516,75
Freibetrag	- 620,00
SV-Beitr. sonst. Bezüge fester Steuersatz	<u>- 6,96</u>
Bemessungsgrundlage f. festen Steuersatz	28.889,78

Es war demnach spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 10. März 2011