



Außenstelle Wien
Senat 16

UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

GZ. RV/3499-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 6., 7. und 15. Bezirk in Wien betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1999 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid 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.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) wurde von seinem amerikanischen Arbeitgeber der Fa. G.I. für die Zeit vom 1. August 1999 bis 31. März 2000 zur Dienstverrichtung bei der Fa. G. GmbH nach Österreich entsendet. Die Fa. G. GmbH verfügt in Österreich über eine Betriebsstätte.

Wie der Beilage zur Einkommensteuererklärung für das Jahr 1999 zu entnehmen ist, betragen die Bruttobezüge laut Lohnzettel (KZ 245) S 996.946,00. An Werbungskosten (Sozialversicherung, Doppelwohnsitz- und Mietkosten, Heimfahrtskosten, Tagesdiäten) machte der Bw. insgesamt S 199.955,93 geltend. Als sonstige Bezüge nach § 67 EStG wurde ein Betrag in Höhe von S 225.506,77 angegeben, wobei der Jahressechstelüberhang wie folgt berechnet wurde:

	S
Maximales Jahressechstel	166.157,67
abzüglich Freibetrag	-8.500,00
	<hr/>
	157.657,67
Jahressechstelüberhang	59.349,10

Als "Ausländische Einkünfte, für die Österreich das Besteuerungsrecht hat" wurde ein Betrag in Höhe von S 190.389,24 angegeben. Die im Ausland entrichtete und anzurechnende Steuer wurde mit S 44.832,47 beziffert.

Im Zuge der Durchführung der Veranlagung für das Jahr 1999 erkannte das Finanzamt den vom Bw. errechneten Sechstelüberhang nicht an und setzte als "Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug" einen Betrag in Höhe von S 225.506,00 fest. Als ausländische Steuer wurde ein Betrag in Höhe von S 44.832,00 berücksichtigt.

Rechtzeitig brachte der Bw. das Rechtsmittel der Berufung ein und beantragte die Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug anstelle von S 225.506,00 mit einem Betrag von S 72.375,10 abzüglich der Werbungskosten in Höhe von S 199.955,93 zu veranlagen, da es andernfalls zu einer doppelten Berücksichtigung der Bonuszahlung (einmal als laufender Bezug und einmal als sonstiger Bezug) käme. Da sonstige Bezüge zusätzlich zu den im Lohnzettel enthaltenen sonstigen Bezügen in einem Ausmaß von S 225.506,77 (als Bonus) bezahlt worden seien, führe dies zu einem Sechstelüberhang in Höhe von S 72.375,10. Dieser Betrag stelle die Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug dar.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 18. März 2002 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab und setzte die Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug in Höhe von S 297.881,00 an. Begründet wurde dies damit, dass sonstige Bezüge, soweit sie ein Sechstel übersteigen, dem laufenden Bezug zuzurechnen seien. Die ausländische Steuer in Höhe von S 44.832,00 blieb gänzlich unberücksichtigt.

Mit Vorlageantrag vom 25. März 2002 wiederholte der Bw. sein Vorbringen, lediglich einen Betrag in Höhe von S 72.375,10 als Jahressechstelüberhang bei den laufenden Bezügen und somit unter den Einkünften ohne inländischen Steuerabzug zu berücksichtigen. In Bezug auf die seitens des Finanzamtes im Zuge der Erlassung der Berufungsvorentscheidung unterbliebene Anrechnung der ausländischen Steuer führte der Bw. aus, dass er im Jahr 2000 (wohl richtig 1999) für die Fa. G. GmbH tätig gewesen sei. Sein ganzes Einkommen werde daher der österreichischen Besteuerung unterzogen. Da ein Teil seines Einkommens aber auch in den USA besteuert werde, liege in diesem Fall eine echte Doppelbesteuerung vor. Nach Artikel 22 des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Österreich und den Vereinigten Staaten von Amerika rechnet Österreich zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der der in den Vereinigten Staaten gezahlten Steuer von Einkommen entspricht. Eine Änderung der steuerpflichtigen Bezüge in Österreich trete dadurch aber nicht ein. Es werde daher ersucht, die auf die amerikanischen Einkünfte, welche auch in Österreich besteuert werden, entfallene amerikanische Steuer in Höhe von S 44.832,47 (bei einem durchschnittlichen amerikanischen Steuersatz von 23,55%) anzuerkennen.

Mit Vorhalt vom 19. März 2003 wurde der Bw. ersucht, die tatsächliche Höhe der Bonuszahlung bzw. den Zeitpunkt des Zuflusses bekannt zu geben und nachzuweisen. Des weiteren wurde der Bw. gebeten, hinsichtlich der in der Erklärung angegebenen Position "Ausländische Einkünfte, für die Österreich das Besteuerungsrecht hat" eine diesbezügliche Aufgliederung vorzunehmen.

In Beantwortung dieses Schreibens übermittelte die steuerliche Vertretung des Bw. einen "Kontoauszug" über Leistung einer Zahlung in Höhe von US-\$ 17.482,50 (S 225.506,77) von G.I. an den Bw. bzw. einen Auszug der vom Bw. in den USA eingereichten Steuererklärung. In Bezug auf die im Vorhalt angesprochenen ausländischen Einkünfte gab die steuerliche Vertretung im Zuge eines Telefonates an, dass der Bw. während seiner Zeit der Entsendung nach Österreich tageweise auch in den USA gearbeitet hätte und daher die auf diese Zeit entfallenen Bezüge in den USA versteuert worden wären. Österreich stünde für diese Zeit das Besteuerungsrecht nicht zu. Da jedoch konzernintern die Verrechnung der Bezüge während des Zeitraumes der Entsendung über die Fa. G. GmbH erfolgt sei, seien die auf die tageweise in den USA ausgeübte Tätigkeit entfallenen Bezüge in dem im Lohnzettel enthaltenen Gesamtbezug inkludiert und somit hinsichtlich dieser Bezugsteile eine Doppelbesteuerung gegeben.

Über die Berufung wurde erwogen:

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 € 620,00 (S 8.500,00) übersteigen, 6%. Soweit die sonstigen, insbesondere einmaligen Bezüge innerhalb eines Kalenderjahres ein Sechstel der bereits zugeflossenen, auf das Kalenderjahr umgerechneten laufenden Bezüge übersteigen, sind sie dem laufenden Bezug des Lohnzahlungszeitraumes zuzurechnen, in dem sie ausgezahlt werden (§ 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988).

Gemäß § 67 Abs. 11 EStG 1988 ist die Begünstigungsvorschrift des § 67 Abs. 1 und 2 auch bei der Veranlagung von Arbeitnehmern anzuwenden.

Der in den USA ansässige Bw. verfügte während seiner Entsendung zur Dienstausübung nach Wien in der Zeit vom 1. August 1999 bis 31. März 2000 auch über einen Wohnsitz in Österreich. Der Mittelpunkt der Lebensinteressen liegt laut eigenen Angaben des Bw. in den USA. Gemäß Artikel 15 des DBA-USA dürfen in diesem Fall nur die in Österreich (Tätigkeitsstaat) erzielten Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit hier besteuert werden, soweit die Vergütungen von einer österreichischen Betriebsstätte des Arbeitgebers (G. GmbH) getragen werden.

Im gegenständlichen Berufungsfall erzielte der Bw. im Zeitraum 1. August bis 31. Dezember 1999 laut Lohnzettel brutto S 1.009.972,00. Die sonstigen Bezüge laut Lohnzettel betrugen S 13.026,00. Daneben erhielt der Bw. für seine in Österreich ausgeübte Tätigkeit von der Fa. G.I. einen nicht im Lohnzettel enthaltenen Bonus in Höhe von S 225.506,77 ausbezahlt, welcher gleichfalls gemäß den gesetzlichen Bestimmungen des § 67 EStG 1988 einen sonstigen Bezug darstellt und innerhalb des Jahressechstels mit dem festen Steuersatz von 6% zu versteuern ist.

Das Jahressechstel ist bei jeder Auszahlung von sonstigen Bezügen neu zu berechnen. Dabei sind alle im Kalenderjahr bis zu diesem Zeitpunkt zugeflossenen Bezüge, einschließlich der zum selben Zeitpunkt zufließenden laufenden Bezüge heranzuziehen und auf einen fiktiven laufenden Jahresbezug umzurechnen. Die Umrechnung auf den fiktiven Jahresbezug geschieht dadurch, dass die zugeflossenen laufenden Bezüge durch die Anzahl der bereits abgelaufenen Kalendermonate des Jahres geteilt werden und sodann das Ergebnis mit 12 multipliziert wird. Ein Sechstel des so errechneten fiktiven laufenden Jahresbezuges ist das maßgebliche Jahressechstel. Wird die Sechstelgrenze überschritten, sind die übersteigenden Teile des sonstigen Bezuges dem laufenden Bezug des Lohnzahlungszeitraumes zuzurechnen, in dem sie ausbezahlt werden. Wird ein Dienstverhältnis während eines Kalenderjahres

begonnen, sind auch die Monate mitzuzählen, für die noch kein laufender Bezug gewährt worden ist. Es ergibt sich dadurch ein relativ geringes Sechstel, das erst im Laufe des Jahres größer wird.

Im vorliegenden Fall beträgt das Jahressechstel wie durch die steuerliche Vertretung des Bw. errechnet S 166.158,00, sodass nach Abzug der bereits im Lohnzettel ausgewiesenen sonstigen Bezüge in Höhe von S 13.026,00 ein Betrag in Höhe von S 153.132,00 verbleibt, zu dem eine begünstigte Besteuerung der Bonuszahlung in Anspruch genommen werden kann. Jener Teil der Bonuszahlung, nämlich S 72.375,00, welcher im begünstigten Jahressechstel keine Deckung findet, ist zum laufenden Steuertarif zu versteuern.

Die Berechnung der begünstigten sonstigen Bezüge stellt sich im Einzelnen wie folgt dar:

	S	
Jahressechstel (gerundet)	166.158,00	
sonstige Bezüge lt. Lohnzettel	13.026,00	mit 6% zu versteuern
Bonus	153.132,00	mit 6% zu versteuern
Rest Bonus	72.375,00	lt. Tarif zu versteuern

Wie sich aus dem vorliegenden Sachverhalt ergibt, wurde ein Teil der unselbständigen Einkünfte des Bw. sowohl in den USA als auch in Österreich besteuert und es kam insoweit im Jahr 1999 zu einer Doppelbesteuerung. Laut amerikanischer Steuererklärung betrugen die "Vergütungen" (compensation) in den USA insgesamt US-\$ 142.253,00. Werden von diesem Betrag die "ausländischen Einnahmen" (US-\$ 69.856,00) sowie die in den USA vor Entsendung nach Österreich erzielten Einnahmen in Höhe von US-\$ 43.256,00 bzw. Einnahmen, die auf die Ehegattin des Bw. entfallen (US-\$ 12.171,00 bzw. 2.210,00) abgezogen, so verbleibt ein Restbetrag in Höhe von US-\$ 14.760,00 (S 190.389,00), welcher sowohl der Besteuerung in den USA als auch der Besteuerung in Österreich, da in den Lohnzetteleinkünften enthalten, unterzogen wurde. Unter Berücksichtigung des durchschnittlichen Steuersatzes in den USA in Höhe von 23,55% ergibt dies einen anrechenbaren Betrag an amerikanischer Steuer in Höhe von S 44.832,00 (gerundet). Entsprechend dem Sinn und Zweck von Doppelbesteuerungsabkommen, ist daher dieser Betrag auf die in Österreich zu entrichtende Einkommensteuer in Anrechnung zu bringen.

Zur besseren Transparenz des beiliegenden Berechnungsblattes dient nachfolgende Aufstellung:

	S
Bruttobezug It. LZ (KZ 210)	1.009.972,00
Bonus	225.507,00
<hr/>	
Gesamtbezug neu	1.235.479,00
minus sonstige Bezüge (mit festen Steuersätzen versteuert, Sechstel)	-166.158,00
<hr/>	
steuerpflichtige Bezüge It. BE	1.069.321,00
anrechenbare Lohnst. It. LZ (KZ 260)	451.330,00
amerikanische Steuer	44.832,00
<hr/>	
anrechenbare Lohnsteuer neu	496.162,00

Beilage: 1 Berechnungsblatt (in S und €)

Wien, 4. April 2003