

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Bf., AdresseBf., über die Beschwerde vom 07.03.2014 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart vom 11.02.2014, betreffend Einkommensteuer 2012 zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

Der in Österreich ansässige Beschwerdeführer (Bf.) war im Streitjahr 2012 vom 01.01. bis 31.08. in Österreich und von 01.09. bis 31.12. in der Slowakei unselbstständig beschäftigt. Vor dem Bundesfinanzgericht (BFG) ist nunmehr lediglich die Höhe der ausländischen Einkünfte in diesem Zeitraum strittig.

Mit **Bescheid vom 11.02.2014** schrieb das Finanzamt Einkommensteuer iHv € 3.630,00 inklusive € 1.132,68 an Steuer für Einkünfte aus Kapitalvermögen vor. Dem lagen inländische Einkünfte iHv € 25.067,27 (laut Lohnzettel) und ausländische Einkünfte iHv € 16.704,75 zu Grunde, auf die sowohl die Anrechnungs- als auch die Befreiungsmethode mit Progressionsvorbehalt angewendet wurden.

In seiner fristgerecht eingebrochenen **Beschwerde** wendet sich der Bf. gegen die doppelte steuerliche Erfassung seiner ausländischen Einkünfte mit der Begründung, es seien die Einkünfte, die in der Slowakei erzielt worden sind, zum einem im Rahmen einer Anrechnungsmethode und ein zweites Mal im Rahmen des Progressionsvorbehaltens erfasst worden. Als Begründung hierfür führt er folgendes aus: " *Ich war im Zeitraum 1.1.-31.8.2012 bei der Firma XY in Wien tätig, in der Zeit von 1.9.-31.12.2012 war ich bei der Fa. XYB tätig. Die slowakische Firma XY umfasst eine komplett ausgestattete*

*Betriebsstätte mit Büroräumen, Lager und Werkstättenräumen. Es werden dort ca. 120 Mitarbeiter beschäftigt.*

*Meine Funktionen in dieser Firma umfasst einerseits die Leitung der Abteilung Seefracht für Kunden aus der Slowakei, andererseits bin ich als Produktmanager für die See- und Luftfracht für Kunden aus der Slowakei beschäftigt.*

*Der Lohnaufwand im Zeitraum ab 1..9.2012 wird ausschließlich von der slowakischen Firma getragen und meine Arbeitsleistung kommt nur dieser Firma zugute.*

*Auf Grund der Art der dargestellten Beschäftigung und der Kostentragung meines Lohnaufwandes durch die slowakische Firma hat gemäß Art. 15 des OECD Musterabkommens der Tätigkeitsstaat das Besteuerungsrecht für die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.*

*Im Ansässigkeitsstaat wird die Doppelbesteuerung lt. Abkommen mittels Befreiungsmethode wahrgenommen, allerdings mit dem Recht auf Progressionsvorbehalt."*

Weiters führte der Bf. hinsichtlich des nicht gewährten Abzuges von KEST aus im Zeitraum 1.4. - 31.12.2012 erzielten Substanzgewinnen aus:

*"Im Zeitraum 1.4.-31.12.2012 wurden Kursgewinne aus Wertsteigerungen aus Wertpapieren im Ausmaß von € 9.626,38 erzielt, und eine KEST von 25% von der Bank einbehalten.*

*Im gleichen Zeitraum wurden Kursverluste von € 5.095,63 erzielt. Diese Kursverluste wurden von der Bank nicht mit den erzielten Gewinnen gegenverrechnet und keine KEST erstattet.*

*Dies wurde im Zuge der Erklärung (E 1 kv) beantragt, die KEST, die im Bescheid bereits angeführt wird, beträgt € 1.132,68. Die KEST, die zum Abzug heranzuziehen ist, (KZ899) beträgt € 2.406,60.*

*Der Saldo aus diesen Beträgen ergibt eine Gutschrift von € 1.273,92. Dies entspricht 25% der Kursverluste von € 5.095,63."*

So beantragte der Bf. die inländischen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit mit € 22.047,03, die ausländischen Einkünfte, die für den Progressionsvorbehalt heranzuziehen seien, mit € 16.704,75 anzusetzen und die erklärte KEST iHv € 2.406,60 zum Abzug zuzulassen.

**Mit Ergänzungersuchen vom 14.04.2014** ersuchte das Finanzamt den Bf., eine Bescheinigung der depotführenden Bank nachzureichen, dass die erzielten Kursverluste nicht mit den erzielten Gewinnen gegenverrechnet und keine KEST erstattet wurde.

Der Bf. beantwortete dieses fristgerecht und legte die Bescheinigung über den Verlustausgleich von der depotführenden Bank vor, wonach dem Bf. KEST iHv € 1.489,14 gutgebucht worden sei.

Mit **Ergänzungsersuchen vom 23.07.2014** ersuchte das Finanzamt den Bf., "eine durch den ausländischen Arbeitgeber ausgestellte Lohnbescheinigung (L17)" nachzureichen.

Der **Bf. beantwortete dieses fristgerecht** und legte das L17 Formular bei, das er selbst ausgefüllt habe, da der Arbeitgeber dazu nicht verpflichtet werden könne, und bereits am 30.10.2013 an das Finanzamt Eisenstadt gesandt habe. Da Formular L 17 enthielt unter anderem folgende Angaben (Kennzahlen):

4. Bruttobezüge (Geld- und Sachbezüge einschließlich der Punkte 4.1 bis 4.12)	350	20.872,99
4.3 Bezüge, die neben dem Arbeitslohn nicht monatlich laufend gewährt werden	351	1280
5. Einbehaltene Sozial(versicherungs)beiträge		
5.1 Für laufend ausbezahlten Arbeitslohn	357	2888,24
6. Einbehaltene Steuer	358	4123,31

Mit **Beschwerdevorentscheidung (BVE)** vom 16.09.2014 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer mit € 252,00 fest. Dem lagen inländische Einkünfte iHv € 25.067,27 (laut Lohnzettel und wie im ursprünglichen Bescheid) und ausländische Einkünfte iHv € 20.872,99 zu Grunde, auf die die Befreiungsmethode mit Progressionsvorbehalt angewendet wurde. Die Steuer für Einkünfte aus Kapitalvermögen wurde nicht mehr vorgeschrieben, da diese Einkünfte durch den KEST-Abzug bereits endbesteuert und daher in der Jahreserklärung nicht mehr zu erfassen seien.

Im fristgerecht eingebrachten **Vorlageantrag** brachte der Bf. vor, dass die Berechnung der ausländischen Einkünfte seines Erachtens folgendes Ergebnis ergebe:

Bruttobezüge 21.701,72

Sonderzahlungen - 1.683,80

Pendlerpauschale - 1.070,-

Sozialversicherungbeiträge - 4.123,31

Ergibt ausländische Einkünfte von 14.824,61

Das Finanzamt legte daraufhin die **Beschwerde** und die bezughabenden Akten dem **BFG vor** und führte in seiner Stellungnahme aus, dass der Beschwerde im Sinne des Vorlageantrags stattzugeben sei.

Mit **Beschluss vom 19.09.2019** ersuchte das BFG den Bf., folgende Angaben innerhalb von 4 Wochen mit entsprechenden Nachweisen nachzureichen:

1. "in Bezug auf die ausländischen Einkünfte in der Slowakei:
  - a. die Höhe der Bruttobezüge,
  - b. die Höhe der Sonderzahlungen,
  - c. den Zeitpunkt, wann sie die Sonderzahlung erhalten hat,
  - d. die Höhe der einbehaltenen Sozialversicherungsbeiträge und
  - e. zur Beurteilung der Höhe des Pendlerpauschales
    - i. die Adresse des Arbeitsortes und
    - ii. die Arbeitszeiten.

2. in Bezug auf die inländischen Einkünfte:

- a. eine Begründung für das Vorbringen in der Beschwerde, niedrigere inländische Einkünfte anzusetzen."

Nach einer durch das Bundesfinanzgericht gewährten Fristverlängerung **nahm der Bf. dazu am 04.11.2019 wie folgt Stellung:**

"1) Berechnung der ausländischen Einkünfte in der Slowakei

Die Bruttobezüge betragen laut Lohnzettel 21.701,72 EUR.

Darin enthalten ist eine Prämie in Höhe von 2.965,06 EUR.

Weiters ist eine Pendlerpauschale für 3 Monate in Höhe von 1.070,- EUR zu berücksichtigen (siehe unten).

Außerdem wurden laut beiliegender beispielhafter Lohnabrechnung aus November 2012 vom slowakischen Arbeitgeber Beiträge zur SV in der Höhe von insgesamt 2.255,52 EUR einbehalten.

Dies ergibt ausländische Einkünfte in Höhe von 15.411,14 EUR.

Zum Thema Pendlerpauschale wird der Arbeitsort mit +++ Bratislava, Straße bekannt gegeben.

Die Arbeitszeiten wurden aufgrund meiner leitenden Funktion mit all in Vereinbarung nicht aufgezeichnet, können aber mit monatlich etwa 250-300 Stunden veranschlagt werden.

Zum Thema SV Beiträge habe ich die Abrechnung von November 2012 beigelegt. Aus dieser geht hervor, dass ausgehend von einem Bruttobezug von 4.959,- EUR die Lohnsteuer mit 19% berechnet wurde (siehe unter vypoc. dan 942,21 EUR). Die einbehaltene SV (zrazka poist.) in Höhe von 722,06 wurde bei der Berechnung der Lohnsteuer nicht in Abzug gebracht.

Beim Auszahlungsbetrag wurde sie allerdings einbehalten.

Der genaue Zeitpunkt der Prämie die als Sonderzahlung zu berücksichtigen ist, kann heute nicht mehr festgestellt werden.

2) Höhe der inländischen Einkünfte

*Die inländischen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit können nur durch den Arbeitgeber oder das Finanzamt berichtet werden."*

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

Das Bundesfinanzgericht nimmt aufgrund der festgestellten Aktenlage den folgenden **Sachverhalt** als erwiesen an:

Der Bf. wohnte im Jahr 2012 in Österreich an der Adresse AdressBf. und war von 01.09. bis 31.12. in der Slowakei, Straße +++ Bratislava unselbständig beschäftigt. Diese beiden Orte sind etwa 28 Autokilometer voneinander entfernt, deren Zurücklegung etwa 22 Minuten in Anspruch nimmt. Wird für den Weg lediglich der Zug zwischen Wohnortbf. b. Parndorf Bahnhst und Bratislava-Petrzalka genutzt und der restliche Weg von gesamt 2,9 Kilometern (1,2 Kilometer von der Wohnadresse des Bf. zum Bahnhof und 1,7 Kilometer vom Bahnhof zu seiner Arbeitsstätte) zu Fuß zurückgelegt, so nimmt dies etwa 54 Minuten in Anspruch. Diese Bahnverbindung besteht im September 2019 im Stundentakt hin von 05:26 bis 23:26 und retour von 04:27 bis 23:15. Durch die zusätzliche Inanspruchnahme eines öffentlichen Busses in Bratislava kann tagsüber die benötigte Zeit auf 44 Minuten reduziert werden.

Die Bruttobezüge des Bf. für diese Zeit betrugen € 21.701,72 inklusive einer einmaligen Prämie iHv € 2.965,06, die er im Dezember erhielt. Dafür wurden vom slowakischen Arbeitgeber SV-Beiträge iHv € 2.255,52 einbehalten. Die inländischen Einkünfte betrugen 2012, wie am Lohnzettel, im Bescheid und in der BVE ausgewiesen, € 25.067,27.

Der Wohnort des Bf. ist gänzlich unstrittig und stimmt auch mit dem ZMR überein. Seinen genauen Arbeitsort hat er in seiner Stellungnahme vom 04.11.2019 angegeben. Nach der Homepage seines Arbeitgebers befindet sich dort auch ein Standort des Unternehmens. Die Entfernung der Orte und die benötigten Zeiten ergeben sich für das Gericht aus Google Maps ([www.google.com/maps](http://www.google.com/maps)), die Fahrpläne der Züge aus dem Fahrplanheft der ÖBB.

Für die Höhe der Bruttobezüge, der Prämie und der einbehaltenen SV-Beiträge wurden in der Vorhaltsbeantwortung vom 18.08.2014, im Vorlageantrag vom 03.10.2014 und in der durch das BFG abverlangten Stellungnahme vom 04.11.2019 jeweils zwei bis drei unterschiedliche Beträge angegeben. Das Gericht nimmt die zuletzt angegebenen Beträge für erwiesen an, die der Bf. in seiner im Jahr 2019 dem BFG übermittelten Vorhaltsbeantwortung bekanntgegeben hat, nachdem er sich gezwungenenmaßen nochmals eingehend mit der Sachverhaltslage beschäftigen musste. Weiters sind diese Angaben für den Bf. im Vergleich zu den früher gemachten Angaben ( geringfügig) nachteilig, was ebenfalls für deren objektive Richtigkeit spricht. Da der Zeitpunkt des Bezugs der Prämie nicht mehr festgestellt werden kann, nimmt das

Gericht aus Zweckmäßigkeitssgründen den Erhalt im Dezember 2012 an. Schließlich ist die Höhe der inländischen Einkünfte nach der letzten Stellungnahme des Bf. unstrittig.

### **Rechtliche Grundlagen:**

Gemäß § 1 Abs. 2 EStG 1988 sind jene natürlichen Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben unbeschränkt steuerpflichtig. Diese unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte

Gemäß § 2 Abs. 8 Z 1 EStG 1988 sind für die Ermittlung der ausländischen Einkünfte die Bestimmungen dieses Bundesgesetzes maßgebend.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b EStG 1988 in der für das Beschwerdejahr geltenden Fassung werden dem Arbeitnehmer, wenn ihm im Lohnzahlungszeitraum die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumutbar ist, folgende Pauschbeträge als Werbungskosten berücksichtigt: Bei einer einfachen Fahrtstrecke von

20 km bis 40 km	696 Euro jährlich
40 km bis 60 km	1 356 Euro jährlich
über 60 km	2 016 Euro jährlich

Gemäß § 97 Abs. 1 EStG 1988 gilt für natürliche Personen die Einkommensteuer für Einkünfte aus Kapitalvermögen, auf deren Erträge der besondere Steuersatz gemäß § 27a Abs. 1 anwendbar ist, durch die Kapitalertragsteuer als abgegolten.

Gemäß Art 4 Abs. 1 des Abkommen zwischen der Republik Österreich und der Slowakischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, BGBl. Nr. 34/1979, (DBA Slowakei) ist eine Person dann in einem Vertragsstaat ansässig, wenn sie nach dem Recht dieses Staates dort auf Grund ihres Wohnsitzes oder ihres ständigen Aufenthaltes steuerpflichtig ist.

Gemäß Art 15 Abs. 1 DBA Slowakei dürfen Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbstständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, die Arbeit wird im anderen Vertragsstaat ausgeübt. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so dürfen die dafür bezogenen Vergütungen im anderen Staat besteuert werden.

Gemäß Art 23 Abs. 2 lit. a DBA Slowakei nimmt die Republik Österreich Einkünfte einer in der Republik Österreich ansässigen Person von der Besteuerung aus, wenn diese Einkünfte nach diesem Abkommen in der Slowakischen Republik besteuert werden dürfen; die Republik Österreich darf aber bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen dieser Person den Steuersatz anwenden, der anzuwenden wäre, wenn die betreffenden Einkünfte oder das betreffende Vermögen nicht von der Besteuerung ausgenommen wären.

## **Erwägungen**

Da der Bf. seinen Wohnsitz in Österreich hat, ist er gem. § 1 Abs. 2 EStG in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig. Daher sind grundsätzlich auch die slowakischen Einkünfte für die Berechnung der österreichischen Steuerlast heranzuziehen. Die tatsächliche Aufteilung der Besteuerungsrechte regelt das hier anzuwendende DBA Slowakei. Gem. Art 4 Abs. 1 DBA Slowakei ist der Bf. aufgrund seines Wohnsitzes in Österreich ansässig. Da der Bf. seine Arbeit allerdings in der Slowakei ausübt und sein Arbeitgeber dort ansässig ist, darf gem. Art 15 DBA Slowakei auch die Slowakei diese Tätigkeit besteuern. Zur Vermeidung der Doppelbesteuerung nimmt Österreich diese Einkünfte von der Besteuerung aus, berücksichtigt sie allerdings im Rahmen eines Progressionsvorbehaltens (Art 23 Abs. 2 lit. a DBA Slowakei). Ist - so wie im Beschwerdefall - ein DBA mit Befreiungsmethode anzuwenden, kann der Ansässigkeitsstaat die positiven ausländischen Einkünfte nicht beim Einkommen, sondern nur bei der Ermittlung des Steuersatzes miteinbeziehen, der auf die inländischen Einkünfte angewandt wird. Diese rechtliche Würdigung ist mittlerweile soweit unstrittig.

Gemäß § 2 Abs. 8 Z 1 EStG 1988 ist bei der Berechnung des Progressionssteuersatzes die Höhe der ausländischen Einkünfte nach inländischem Recht zu ermitteln.

Die Unterscheidung, ob dem Bf. für die Zurücklegung seines Weges zum slowakischen Arbeitgeber das kleine oder das große Pendlerpauschale zusteht, erfolgt gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit b und c EStG 1988 nach der Zumutbarkeit der Benützung eines Massenbeförderungsmittels. 2019 dauerte die Zurücklegung des Arbeitsweges bei Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels maximal 54 Minuten. Daher ist nach der für das Veranlagungsjahr 2012 anzuwendenden Rechtslage dies jedenfalls zumutbar, da die einfache Wegzeit sowohl weniger als eine Stunde beträgt und auch weniger als dreimal so lange wie die Zurücklegung dieser Strecke mit dem Auto dauert (vgl. etwa *Lenneis* in Jakom EStG<sup>7</sup> (2014), § 16 Rz 28). Weiters geht das Gericht davon aus, dass sich die öffentliche Verbindung dieser beiden Orte seit 2012 nicht wesentlich verbessert hat. Daher war auch 2012 die Benützung des öffentlichen Verkehrsmittels zumutbar und stand das kleine Pendlerpauschale für eine Entfernung von 20 bis 40 Kilometern für 4 Monate von September bis Dezember zu. Der Bf. hat dazu lediglich angegeben, dass ein Pendlerpauschale für 3 Monate iHv € 1.070,- zu berücksichtigen sei, ohne auf die Gründe dafür einzugehen oder überhaupt deren Berechnung darzulegen. € 1.070,- könnten das große Pendlerpauschale für eine Entfernung von 40 bis 60 Kilometern für 5 Monate darstellen. Dies würde allerdings sowohl der Angabe des Bf. mit 3 Monaten widersprechen als auch einen deutlich längeren Arbeitsweg voraussetzen. Es ist daher für das Gericht nicht nachvollziehbar, wie dieser Betrag zu Stande kommt bzw. warum der Betrag in dieser Höhe zu berücksichtigen wäre. Im Ergebnis ist aus den oben angeführten Gründen jedenfalls ein kleines Pendlerpauschale für eine Entfernung von 20 bis 40 Kilometern für 4 Monate zu berücksichtigen und war dieses bei der Ermittlung der ausländischen Einkünfte zu berücksichtigen.

Bezüglich der Besteuerung der Einkünfte aus Kapitalvermögen wurde der Beschwerde bereits im Rahmen der Beschwerdevorentscheidung stattgegeben. Diese Einkünfte sind, wie auch in der BVE ausgeführt, gemäß § 97 Abs. 1 EStG 1988 bereits durch den KESt-Abzug endbesteuert und daher nicht mehr in der Jahreserklärung zu erfassen. Dementsprechend war insofern im Sinne der BVE der Beschwerde statzugeben.

Somit war spruchgemäß (siehe auch beiliegendes Berechnungsblatt) zu entscheiden.

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Eine Revision wird nicht zugelassen, da im gegenständlichen Fall lediglich der Sachverhalt strittig war und sich weiters die Lösung der auftretenden Rechtsfragen unmittelbar aus den einschlägigen Rechtsvorschriften ergibt und deren Anwendung und Auslegung, soweit sie den Fall des Bf. betreffen, unstrittig sind.

Wien, am 14. Februar 2020