



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Senat 4

GZ. RV/0583-L/09

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Berufungswerbers, vom 7. Jänner 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Gmunden Vöcklabruck vom 19. Dezember 2008 betreffend Einkommensteuer 2007 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen:

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2007	Einkommen	131.454,62 €	Einkommensteuer	57.021,31 €

Entscheidungsgründe:

Der in Großbritannien geborene Berufungswerber (Bw.) erklärte für das streitgegenständliche Veranlagungsjahr 2007 mit FINANZOnline nicht lohnsteuerpflichtige Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als kaufmännischer Angestellter von 187.967,43 € (Kennzahl 762) und machte Sozialversicherungsbeträge von 5.416,87 € (Kennzahl 274) und Kosten für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten von 10.360,11 € (Kennzahl 723) geltend.

Am **19. Dezember 2008** veranlagte das Finanzamt den Bw. wie folgt zur
Einkommensteuer für das Jahr **2007**:

Berechnung der Einkommensteuer:		
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug	187.967,43 €	
Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte	- 10.360,11 €	
Sonstige Werbungskosten ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag	<u>- 5.416,87 €</u>	172.190,45 €
Gesamtbetrag der Einkünfte		172.190,45 €
Sonderausgaben (§18 EStG 1988) Ihr Gesamtbetrag der Einkünfte übersteigt 50.900,00 €. Ihre Topf-Sonderausgaben können daher nicht mehr berücksichtigt werden.		
Einkommen		172.190,45 €
Die Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt: (172.190,45 – 51.000,00) X 0,5 + 17.085,00		77.680,23 €
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge		77.680,23 €
Verkehrsabsetzbetrag		<u>- 291,00 €</u>
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge		77.389,23 €
Einkommensteuer		77.389,23 €

Mit Schriftsatz vom **7. Jänner 2009** erhob der Abgabepflichtige **Berufung** gegen den Einkommensteuerbescheid 2007 vom 19. Dezember 2008, beantragte bei der Veranlagung die (laufenden) Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug mit 163.497,41 € und Sonderzahlungen innerhalb des Jahressechstels von 24.470,02 € zu berücksichtigen und begründete dies unter Hinweis auf folgende Beilage:

Beilage zur Einkommensteuererklärung 2007		
Ad KZ 274/Werbungskosten		
Ausländische Pflichtversicherungsbeiträge	5.416,87 €	
Summe der Werbungskosten ad KZ 274		5.416,87 €

Ad KZ 723/Werbungskosten		
Kosten der doppelten Haushaltsführung		
Der Bw. wurde nach Österreich entsendet. Da seine Entsendung befristet ist, konnte ihm die Aufgabe seines Wohnsitzes in Großbritannien nicht zugemutet werden. Es wird beantragt, die österreichische Miete gemäß dem Expat-Erlass anzuerkennen, weil es sich hierbei um effektive Mehraufwendungen handelt, die aus der vorübergehenden und berufsbedingten Wohnsitzverlegung resultieren.		
Miete pro Monat (Sachbezug) 660,00 €		
Miete für 12 Monate in Österreich		7.920,00 €
Familienheimfahrten		
Pauschale für 6 Monate in Österreich bis 30.06.07	1.332,00 €	
Pauschale für 6 Monate in Österreich ab 01.07.07	1.465,50 €	
davon für 198 Arbeitstage		<u>2.440,11 €</u>
Summe der Werbungskosten ad KZ 723		10.360,11 €
Ad KZ 762/nicht lohnsteuerpflichtige Einkünfte Laufende Einkünfte für den Zeitraum in Österreich		
Bruttogehalt	131.281,78 €	
Lfd. Zulage	1.830,20 €	
Mietkosten (75% der Miete a` 880,00) für 12 Monate	7.920,00 €	
Sachbezug PKW 36.866,18x1,5% für 198 Arbeitstage	<u>5.788,15 €</u>	
Summe	146.820,13 €	
Jahressechstelüberhang	<u>16.677,28 €</u>	
Summe der laufenden Einkünfte		163.497,41 €
Sonderzahlungen, die mit 6% zu besteuern sind		
Sonderzahlungen innerhalb des Jahressechstels	24.470,02 €	
Jahressechstelberechnung		
Summe der laufenden Bezüge 146.820,13 €		

Jahressechstel	24.470,02 €	
Abzüglich tatsächliche Sonderzahlungen	<u>- 41.147,30 €</u>	
Jahressechstelüberhang	- 16.677,28 e	
Summe der Sonderzahlungen		<u>24.470,02 €</u>
Summe der nichtselbständigen Einkünfte KZ 762		187.967,43 €

Mit **Berufungsvorentscheidung** vom **14. Jänner 2009** änderte das Finanzamt den bekämpften Einkommensteuerbescheid vom 19. Dezember 2008 durch Verminderung des Ansatzes der „Einkünfte ohne inländischen Steuerbezug“ von 187.967,43 € (Erstbescheid) auf 163.497,41 € wie folgt ab:

Berechnung der Einkommensteuer:		
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug	163.497,41 €	
Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte	- 10.360,11 €	
Sonstige Werbungskosten ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag	<u>- 5.416,87 €</u>	147.720,43 €
Gesamtbetrag der Einkünfte		147.720,43 €
Sonderausgaben (§18 EStG 1988) Ihr Gesamtbetrag der Einkünfte übersteigt 50.900 €. Ihre Topf-Sonderausgaben können daher nicht mehr berücksichtigt werden.		
Einkommen		147.720,43 €
Die Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt: (147.720,43 – 51.000) X 0,5 + 17.085,00		65.445,22 €
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge		65.445,22 €
Verkehrsabsetzbetrag		<u>- 291,00 €</u>
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge		65.154,22 €
Einkommensteuer		65.154,22 €

Bisher (im bekämpften Bescheid) festgesetzte Einkommensteuer	- 77.389,23 €
Abgabengutschrift	12.235,01 €

Am 19. Februar 2009 beantragte die Vertreterin des Bw. über FINANOnline sinngemäß die Verlängerung der Frist zur Stellung eines Vorlageantrages („Berufung“) gegen die ihr am 20. Jänner 2009 zugestellte Berufungsvorentscheidung bis 20. März 2009, weil die notwendigen Unterlagen/Informationen zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit ohne inländischen Steuerabzug aus Großbritannien noch nicht eingetroffen seien.

Mit Schriftsatz vom 2. März 2009 stellte der Bw. sinngemäß einen **Vorlageantrag** („Berufung“), beantragte Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug in Höhe von 146.820,13 € statt 163.497,41 € zu berücksichtigen und begründete dies wie folgt:

Bei Erstellung seiner Einkommensteuererklärung 2007 habe der Bw. von der L die Information erhalten, dass er seinen Bonus in Höhe von (32.283,00 GBP) 41.147,30 € für seine österreichische Tätigkeit erhalten habe. Nun sei bestätigt worden, dass dieser Bonus für die Tätigkeit des Bw. in Großbritannien im Jahr 2006 ausbezahlt worden und demnach zur Gänze in Großbritannien steuerpflichtig sei. In der berichtigten britischen Steuererklärung sei dieser Bonus berücksichtigt und versteuert worden.

In den Einkünften ohne Steuerabzug des derzeitigen Einkommensteuerbescheides 2007 in Höhe von 163.497,41 € sei der Jahressechstelüberhang des Bonus von 16.677,28 € enthalten. Da der Bonus in Österreich aufgrund des Kausalitätsprinzips nicht steuerpflichtig sei, seien bei der Einkommensteuerveranlagung 2007 **nur die laufenden Einkünfte von 146.820,13 €** zu berücksichtigen (Anmerkung der Berufungsbehörde: **Auch Verminderung der ausländischen Pflichtversicherungsbeiträge von 5.416,87 € auf 5.005,40 €**).

Auf folgende die Beilage zur Einkommensteuererklärung 2007 samt Überleitung der Einkünfte wurde verwiesen.

Beilage zur Einkommensteuererklärung 2007		
Ad KZ 274/Werbungskosten		
Ausländische Pflichtversicherungsbeiträge	5.005,40 €	
Summe der Werbungskosten ad KZ 274		5.005,40 €
Ad KZ 723/Werbungskosten		
Kosten der doppelten Haushaltsführung		

Der Bw. wurde nach Österreich entsendet. Da seine Entsendung befristet ist, konnte ihm die Aufgabe seines Wohnsitzes in Großbritannien nicht zugemutet werden. Es wird beantragt, die österreichische Miete gemäß dem Expat-Erlass anzuerkennen, weil es sich hierbei um effektive Mehraufwendungen handelt, die aus der vorübergehenden und berufsbedingten Wohnsitzverlegung resultieren.		
Miete pro Monat (Sachbezug) 660,00 €		
Miete für 12 Monate in Österreich		7.920,00 €
Familienheimfahrten		
Pauschale für 6 Monate in Österreich bis 30.06.07	1.332,00 €	
Pauschale für 6 Monate in Österreich ab 01.07.07	1.465,50 €	
davon für 198 Arbeitstage		<u>2.440,11 €</u>
Summe der Werbungskosten ad KZ 723		10.360,11 €
Ad KZ 359/nicht lohnsteuerpflichtige Einkünfte Laufende Einkünfte für den Zeitraum in Österreich		
Bruttogehalt	131.281,78 €	
Lfd. Zulage	1.830,20 €	
Mietkosten (75% der Miete a` 880,00) für 12 Monate	7.920,00 €	
Sachbezug PKW 36.866,18x1,5% für 198 Arbeitstage	<u>5.788,15 €</u>	
Summe	146.820,13 €	
Summe der Einkünfte ad KZ 359		146.820,13 €

Aus den weiteren Beilagen (Übersicht der Einkünfte von L und Aliquotierung der Einkünfte nach Arbeitstagen) ist ersichtlich, dass der Bw. im Jahr 2007 von 227 Arbeitstagen 198 Tage in Österreich und 29 im Ausland gearbeitet hat und auf Österreich vom Bruttogehalt 131.281,78 €, 1.830,20 € der laufenden Zulage und 5.005,40 € ausländische Sozialversicherungsbeiträge und 44.076,91 € (offensichtlich in Großbritannien laufend einbehaltene) Steuern entfallen.

Über **Vorhalt** der **Berufungsbehörde** vom **15. Jänner 2010** legte die Vertreterin des Bw mit **Schriftsatz vom 16. März 2010** umfangreiche Unterlagen vor und teilte im Wesentlichen Folgendes mit:

Die Bonuszahlung von 32.283,00 GBP bzw. 41.147,30 €, deren Steuerfreistellung in der Berufung beantragt wurde, sei im April 2007 für das Jahr 2006 ausbezahlt und zur Gänze in der angeschlossenen britischen Steuererklärung 2007/2008 (Tax year 6 April 2007 to 5 April 2008) berücksichtigt und versteuert worden. Mangels Ausstellung von Steuerbescheiden durch die Abgabenbehörden in Großbritannien sei die in der Steuererklärung 2008 ausgewiesene britische Einkommensteuer endgültig.

Der Bw habe in den Jahren 2006 und 2007 keinen österreichischen Dienstvertrag gehabt und sei erst ab 1. Jänner 2008 bei der Lenzing Plastics GmbH angestellt. Der Bw habe im Jahr 2007 einen österreichischen und britischen Wohnsitz gehabt. Auf beiliegende Meldebestätigung ab 21. Juli 2008 werde hingewiesen. Davor sei der Bw in österreichischen Hotels wohnhaft gewesen.

Mit beiliegendem Schreiben der AG (16. April 2007) werde nachgewiesen, dass diese Bonuszahlung im Jahr 2006 erwirtschaftet worden sei und Ende April 2007 zur Auszahlung komme. Mit dem Gehaltszettel vom April 2007 der Lenzing UK werde der Erhalt dieses Bonus von GBP 32.283,00 iSd Art. 3 Abs. 2 des DBA Ö-GB nachgewiesen.

Für den Zeitraum 22. Juli 2004 bis 31. Dezember 2007 habe der Bw ausschließlich Bezüge von der britischen L-Gesellschaft erhalten. In den Jahren 2004 bis 2006 sei der Bw in Österreich nicht steuerpflichtig gewesen, weil er sich weniger als 183 Tage im Kalenderjahr in Österreich aufgehalten habe. Aus den vorgelegten Aufstellungen (Travel time record) sei ersichtlich, dass der Bw. in Österreich im Jahr 2006 160 Tage und im Jahr 2007 198 Tage verbrachte.

Der genannte Vorhalt sowie der antwortende Schriftsatz samt Beilagen wurden dem Finanzamt mit Schreiben vom 23. März 2010 in Kopie zur etwaigen Stellungnahme binnen zwei Wochen übermittelt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach § 1 Abs. 2 Einkommensteuergesetz 1988, BGBl. Nr. 400/1988 (EStG 1988), unterliegen natürliche Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, mit all ihren in- und ausländischen Einkünften, wozu gemäß § 2 Abs. 3 Z 4 EStG 1988 auch die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25) gehören, der Einkommensteuer.

In § 26 BAO werden Wohnsitz und gewöhnlicher Aufenthalt wie folgt definiert:

(1) Einen Wohnsitz im Sinn der Abgabenvorschriften hat jemand dort, wo er eine Wohnung innehat unter Umständen, die darauf schließen lassen, daß er die Wohnung beibehalten und

benutzen wird.

(2) Den gewöhnlichen Aufenthalt im Sinn der Abgabenvorschriften hat jemand dort, wo er sich unter Umständen aufhält, die erkennen lassen, daß er an diesem Ort oder in diesem Land nicht nur vorübergehend verweilt. Wenn Abgabenvorschriften die unbeschränkte Abgabepflicht an den gewöhnlichen Aufenthalt knüpfen, tritt diese jedoch stets dann ein, wenn der Aufenthalt im Inland länger als sechs Monate dauert. In diesem Fall erstreckt sich die Abgabepflicht auch auf die ersten sechs Monate. Das Bundesministerium für Finanzen ist ermächtigt, von der Anwendung dieser Bestimmung bei Personen abzusehen, deren Aufenthalt im Inland nicht mehr als ein Jahr beträgt, wenn diese im Inland weder ein Gewerbe betreiben noch einen anderen Beruf ausüben.

Seitens des Bw wird für das Berufungsjahr 2007 das Vorliegen eines Wohnsitzes in Österreich in Hotels neben einem solchen in Großbritannien behauptet. Dem ist das Finanzamt nicht entgegen getreten. Einen Wohnsitz kann im Fall einer Dauermiete auch ein Hotelzimmer begründen (VwGH 24.01.1996, 95/13/0150; und VwGH 23.05.1990, 89/13/0015). Außerdem hat der Bw. durch Vorlage entsprechender Aufzeichnungen (Travel time record) nachgewiesen, dass er sich im Berufungsjahr 2007 länger als sechs Monate (198 Tage) aufgehalten hat. An der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht des Bw im Jahr 2007 besteht daher nach Ansicht der Berufungsbehörde kein Zweifel.

Der Bw unterliegt daher mit seinem Welteinkommen und somit nicht nur mit inländischen, sondern auch aus Großbritannien bezogenen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit der österreichischen Einkommensteuer. Im Hinblick auf den Auslandsbezug ist jedoch zu prüfen, inwiefern das inländische Besteuerungsrecht durch ein Abkommen mit Großbritannien eingeschränkt wird. Doppelbesteuerungsabkommen entfalten nämlich insofern eine Schrankenwirkung, als sie eine sich aus dem innerstaatlichen Steuerrecht ergebende Steuerpflicht begrenzen. Ob Steuerpflicht besteht, ist zunächst nach innerstaatlichem Steuerrecht zu beurteilen. Ergibt sich aus dem innerstaatlichen Steuerrecht eine Steuerpflicht, ist in einem zweiten Schritt zu beurteilen, ob das Besteuerungsrecht durch ein Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) eingeschränkt wird (VwGH 28.11.2007, 2006714/0057; 25.09.2001, 99/14/0217).

Das zwischen der Republik Österreich und dem Vereinigten Königreich von Großbritannien und Nordirland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerumgehung bei den Steuern vom Einkommen bestehende Abkommen, BGBl. Nr. 390/1970, Änderung idF BGBl. Nr. 585/1978, BGBl. Nr. 835/1994, enthält für den gegenständlichen Fall folgende relevante Bestimmungen in den Artikeln 1, 3, 4, 15 und 24 (Fettdruck durch die Berufungsbehörde):

ARTIKEL 1

Persönlicher Geltungsbereich

Dieses Abkommen gilt für Personen, die in einem Vertragstaat oder in beiden Vertragstaaten ansässig sind.

ARTIKEL 3

Allgemeine Definitionen

(1) ...

(2) Sind nach einer Bestimmung dieses Abkommens Einkünfte von der österreichischen Steuer befreit und ist eine natürliche Person hinsichtlich dieser Einkünfte nach dem im Vereinigten Königreich geltenden Recht nicht mit dem Gesamtbetrag, sondern nur mit dem Teilbetrag steuerpflichtig, der nach dem Vereinigten Königreich überwiesen oder dort in Empfang genommen wird, dann findet die nach diesem Abkommen in Österreich zu gewährende Steuerbefreiung nur auf den Teil der Einkünfte Anwendung, der nach dem Vereinigten Königreich überwiesen oder dort in Empfang genommen wird.

(3) Bei Anwendung dieses Abkommens durch einen Vertragstaat hat, wenn der Zusammenhang nichts anderes erfordert, jeder nicht anders definierte Ausdruck die Bedeutung, die ihm nach dem Recht dieses Staates über die Steuern zukommt, welche Gegenstand dieses Abkommens sind.

ARTIKEL 4

Steuerlicher Wohnsitz

Im Sinne dieses Abkommens bedeutet der Ausdruck "eine in einem Vertragstaat ansässige Person", vorbehaltlich der Absätze 2 und 3 dieses Artikels, eine Person, die nach dem Recht dieses Staates dort auf Grund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthaltes, des Ortes ihrer Geschäftsleitung oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist; der Ausdruck umfaßt nicht eine natürliche Person, die in diesem Vertragstaat nur steuerpflichtig ist, wenn sie Einkünfte aus Quellen in diesem Staat bezieht. Die Ausdrücke "eine in Österreich ansässige Person" und "eine im Vereinigten Königreich ansässige Person" sind entsprechend auszulegen.

(2) Ist nach Absatz 1 dieses Artikels eine natürliche Person in beiden Vertragstaaten ansässig, so gilt folgendes:

a) Die Person gilt als in dem Vertragsstaat ansässig, in dem sie über eine ständige Wohnstätte verfügt. Verfügt sie in beiden Vertragstaaten über eine ständige Wohnstätte, so gilt sie als in dem Vertragstaat ansässig, zu dem sie die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat (Mittelpunkt der Lebensinteressen).

b) Kann nicht bestimmt werden, in welchem Vertragstaat die Person den Mittelpunkt der Lebensinteressen hat, oder verfügt sie in keinem der Vertragstaaten über eine ständige Wohnstätte, so gilt sie als in dem Vertragstaat ansässig, in dem sie ihren gewöhnlichen Aufenthalt hat.

c) Hat die Person ihren gewöhnlichen Aufenthalt in beiden Vertragstaaten oder in keinem der Vertragstaaten, so gilt sie als in dem Vertragstaat ansässig, dessen Staatsangehörigkeit sie besitzt.

d) Besitzt die Person die Staatsangehörigkeit beider Vertragstaaten oder keines Vertragstaates, so werden sich die zuständigen Behörden der Vertragstaaten bemühen, die Frage in gegenseitigem Einvernehmen zu regeln.

(3) Ist nach Absatz 1 dieses Artikels eine andere als eine natürliche Person in beiden Vertragstaaten ansässig, so gilt sie als in dem Vertragstaat ansässig, in dem sich der Ort ihrer tatsächlichen Geschäftsleitung befindet.

ARTIKEL 15 Unselbständige Arbeit

(1) Vorbehaltlich der Artikel 16, 18, 19, 20 und 21 **dürfen Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, daß die Arbeit in dem anderen Vertragstaat ausgeübt wird. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so dürfen die dafür bezogenen Vergütungen in dem anderen Staat besteuert werden.**

(2) Ungeachtet des Absatzes 1 dieses Artikels dürfen Vergütungen, die eine in einem Vertragstaat ansässige Person für eine in dem anderen Vertragstaat ausgeübte unselbständige Arbeit bezieht, nur in dem erstgenannten Staat besteuert werden, wenn

- a) der Empfänger sich **in dem anderen Staat insgesamt nicht länger als 183 Tage während des betreffenden Steuerjahres dieses anderen Staates aufhält**, und
- b) die Vergütungen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden, der nicht in dem anderen Staat ansässig ist, und
- c) die Vergütungen nicht von einer Betriebsstätte oder einer festen Einrichtung getragen werden, die der Arbeitgeber in dem anderen Staat hat.

(3) Ungeachtet der vorstehenden Bestimmungen dieses Artikels dürfen Vergütungen für unselbständige Arbeit, die an Bord eines Schiffes oder Luftfahrzeuges im internationalen Verkehr ausgeübt wird, in dem Vertragstaat besteuert werden, in dem die Person ansässig ist, die die Gewinne aus dem Betrieb des Schiffes oder Luftfahrzeuges erzielt.

ARTIKEL 24 Vermeidung der Doppelbesteuerung

Gemäß den gesetzlichen Bestimmungen des Vereinigten Königreiches über die Anrechnung der in einem Gebiet außerhalb des Vereinigten Königreiches zu zahlenden Steuer auf die Steuer des Vereinigten Königreiches (die die nachstehenden allgemeinen Grundsätze nicht beeinträchtigen sollen) **wird die nach österreichischem Recht und in Übereinstimmung mit diesem Abkommen von Gewinnen, Einkünften oder steuerbaren Veräußerungsgewinnen aus Quellen innerhalb Österreichs unmittelbar oder im Abzugsweg zu zahlende österreichische Steuer** (im Fall einer Dividende unter Ausschluß der Steuer von dem Gewinn, aus dem die Dividende gezahlt wird) **auf jene Steuer des Vereinigten Königreiches angerechnet, die von den gleichen Gewinnen, Einkünften oder steuerbaren Veräußerungsgewinnen erhoben wird, von denen die österreichische Steuer berechnet worden ist.** Im Sinne dieses Absatzes gilt die nicht nach dem Gewerbeertrag berechnete Gewerbesteuer nicht als "österreichische Steuer".

(2) Bezieht eine in Österreich ansässige Person Einkünfte aus Quellen innerhalb des Vereinigten Königreiches, die nach diesem Abkommen im Vereinigten Königreich besteuert werden dürfen, so rechnet Österreich auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der der im Vereinigten Königreich gezahlten Steuer vom Einkommen entspricht. Der anzurechnende Betrag darf jedoch den Teil der vor der Anrechnung ermittelten Steuer vom Einkommen nicht übersteigen, der auf die Einkünfte, die im Vereinigten Königreich besteuert werden dürfen, entfällt.

(3) Im Sinne der Absätze 1 und 2 dieses Artikels gelten Einkünfte, Gewinne und Veräußerungsgewinne einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person, die nach diesem Abkommen in dem anderen Vertragsstaat besteuert werden dürfen, als aus Quellen in diesem anderen Vertragsstaat stammend.

Der Bw hatte im Berufungsjahr 2007 unbestritten den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen in Großbritannien und nicht in Österreich und war daher iSd Art. 1 des DBA Ö-GB in Großbritannien ansässig. Gemäß Art. 15 Abs. 2 dieses DBA darf daher Großbritannien die 2007 erzielten Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit des Bw besteuern. Nach den vorgelegten Unterlagen (Steuererklärung Großbritannien samt Beilagen) und diesen entsprechenden Angaben seitens des Bw war dieser vor 2008 als Angestellter einer britischen Gesellschaft nämlich der LS-Ltd.. für diese teilweise in Österreich tätig. Nach den vorgelegten Aufzeichnungen (Travel time record) hat sich der Bw im Jahr 2006 160 Tage und im Berufungsjahr 2007 198 Tage in Österreich aufgehalten. Österreich hat deshalb auf Grund der 183-Tage Regel des Art. 15 DBA Ö-GB ebenfalls ein Besteuerungsrecht an den Einkünften des Bw aus nichtselbständiger Arbeit, soweit sie auf die in Österreich ausgeübte Tätigkeit entfallen. Zur Vermeidung der Doppelbesteuerung rechnet der Ansässigkeitsstaat Großbritannien nach Art. 24 Abs. 1 des DBA die österreichische auf die britische Einkommensteuer an.

Im gegenständlichen Fall hat der Abgabepflichtige zuerst in der Berufung die Berücksichtigung des Umstandes, dass eine Sonderzahlung vorliegt, gefordert. Das Finanzamt ist diesem Antrag in der Berufungsvorentscheidung gefolgt. Im Vorlageantrag („Berufung“) vom 2. März 2009 hat der Bw. ergänzend geltend gemacht, dass er diese Bonuszahlung in Höhe von 32.283,00 GBP bzw. 41.147,30 für seine 2006 in Großbritannien geleistete Tätigkeit bekommen habe. In seiner berichtigten britischen Steuererklärung sei dieser Bonus berücksichtigt und besteuert worden. Durch die mit Schriftsatz vom 16. März 2010 vorgelegten Unterlagen hat der Bw. dies über Aufforderung der Berufungsbehörde auch nachgewiesen:

In der Beilage der britischen Steuererklärung für den Zeitraum 6. April 2007 bis 5. April 2008 wird dieser im April 2007 ausbezahlte Bonus der Tätigkeit in Großbritannien zugeordnet (UK Related Bonus – April 2007). Es ist darauf hinzuweisen, dass auch ein im März 2008 bezahlter Bonus von 46.140,00 GBP für die Tätigkeit in Österreich ausgewiesen wird. In einem in Kopie vorgelegten Schreiben vom 16. April 2007 wurde dem Bw diese Bonuszahlung für seine Tätigkeit im Finanzjahr 2006 für Ende April 2007 nach Abzug der britischen Einkommensteuer und Sozialversicherungsbeiträge angekündigt. Dieser Betrag scheint auch auf dem in Kopie vorgelegten englischen Gehaltszettel des Bw auf.

Unter Berücksichtigung aller Umstände geht die Berufungsbehörde daher in freier Beweiswürdigung davon aus, dass der gegenständliche Bonus dem Bw für seine im Jahr 2006 in Großbritannien geleistete Tätigkeit bezahlt worden ist. Die Besteuerungsrechte an Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit werden in den Doppelbesteuerungsabkommen und auch im hier anzuwendenden DBA Ö-GB nach dem Grundsatz der Kausalität (Art 15: „... dort ausgeübt, so dürfen die dafür bezogenen Vergütungen ...“) und nicht nach dem Zuflussprinzip zwischen den Vertragsstaaten aufgeteilt (vgl. EAS 2447, 1579 und 1872). Österreich kommt daher nach dem DBA Ö-GB für diese Bonuszahlung grundsätzlich kein Besteuerungsrecht zu, weil Großbritannien nicht nur Ansässigkeitsstaat des Bw, sondern auch Quellenstaat dieser Bonuszahlung an ihn ist.

Im Fall des DBA Ö-GB ist jedoch die Remittance-Klausel des oben zitierten Artikel 3 Abs. 2 zu beachten, die verhindern soll, dass Österreich Einkünfte von der Besteuerung freistellt, die in Großbritannien keiner Besteuerung unterzogen werden können (vgl. EAS 659, die auszugsweise sinngemäß wiedergegeben wird).

EAS 659; GB Großbritannien und Nordirland; 1500 Unselbständige Arbeit

Werden von einer österreichischen GmbH österreichische Hotels gepachtet, wobei das Hotelpersonal jeweils kurzfristig (unter 183 Tagen) von einer britischen Gesellschaft im Wege des Personalleasings zur Verfügung gestellt wird, so sind die von der britischen Gesellschaft gezahlten Arbeitslöhne im Fall eines echten Personalleasings gemäß Artikel 15 Abs. 3 DBA-Großbritannien von der Besteuerung in Österreich freizustellen, vorausgesetzt, dass die Personalmitglieder ebenfalls in Großbritannien im Sinn des DBA ansässig sind. Allerdings ist auch Artikel 3 Abs. 2 (Remittance-Klausel) zu beachten, die verhindern soll, dass Österreich Einkünfte von der Besteuerung freistellt, die in Großbritannien keiner Besteuerung unterzogen werden können; bei fehlendem Besteuerungsnachweis in Großbritannien, wird daher dieser Klausel besondere Beachtung beizumessen sein.

Im gegenständlichen Fall hat der Bw durch die vorgelegten Unterlagen nachgewiesen, dass diese Bonuszahlung an ihn in Großbritannien ausbezahlt (englischer Gehaltszettel) und in die englische Steuererklärung aufgenommen worden ist. Damit verbleibt das Besteuerungsrecht für die gegenständliche Bonuszahlung allein bei Großbritannien.

Dem erweiterten Berufungsbegehren kommt daher Berechtigung zu.

Werbungskosten sind gemäß § 16 Abs. 1 Z 4 lit. f EStG 1988 auch Beiträge von Arbeitnehmern zu einer ausländischen Pflichtversicherung, die einer inländischen gesetzlichen Sozialversicherung entspricht. Gemäß § 20 Abs. 2 EStG 1988 dürfen bei der Ermittlung der Einkünfte Aufwendungen und Ausgaben, soweit sie mit nicht steuerpflichtigen Einnahmen in

unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, nicht abgezogen werden. Daher sind die auf die gegenständliche Bonuszahlung entfallenden britischen Sozialversicherungsbeiträge in Österreich nicht abzugsfähig. Der auf ausländische Pflichtversicherungsbeiträge entfallende Betrag ist daher von bisher 5.416,87 € auf 5.005,40 € zu kürzen und der angefochtene Bescheid insoweit abzuändern.

Rechnerische Darstellung:

Berechnung der Einkommensteuer:		
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug	146.820,13 €	
Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte	- 10.360,11 €	
Sonstige Werbungskosten ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag	<u>- 5.005,40 €</u>	131.454,62 €
Gesamtbetrag der Einkünfte		131.454,62 €
Sonderausgaben (§18 EStG 1988) Ihr Gesamtbetrag der Einkünfte übersteigt 50.900 €. Ihre Topf-Sonderausgaben können daher nicht mehr berücksichtigt werden.		
Einkommen		131.454,62 €
Die Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt: $(131.454,62 - 51.000,00) \times 0,5 + 17.085,00$		57.312,31 €
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge		57.312,31 €
Verkehrsabsetzbetrag		<u>- 291,00 €</u>
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge		57.021,31 €
Einkommensteuer		57.021,31 €
Bisher (im bekämpften Bescheid) festgesetzte Einkommensteuer		<u>- 77.389,23 €</u>
Abgabengutschrift		20.367,92 €

Aus all diesen Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 29. März 2010