

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache X, y, über die Beschwerden vom 12. August 2012 sowie vom 21. Jänner 2013 gegen die Bescheide der belangten Behörde, Finanzamt Wien 1/23 vom 13. Juli 2012 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2008, 2009 sowie 2011 und vom 12. Dezember 2012 betreffend der Einkommensteuer für das Jahr 2010 zu Recht erkannt:

Den Beschwerden betreffend die Einkommensteuer der Jahre 2008, 2009 und 2011 wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die Beschwerde betreffend die Einkommensteuer 2010 wird gemäß § 279 BAO abgewiesen.

Der angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

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

Entscheidungsgründe

X (Beschwerdeführer, i.d.F. Bf.) ist als Dienstnehmer (Prokurist) für die L tätig und erzielt daraus Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit.

Mit mehreren Verträgen („International Assignment Contracts“), beginnend mit 1. März 2006 (Laufzeit jeweils 24 Monate, letzter vorliegender Vertrag vom 1. März 2012) wurde der Bf. zur teilweisen Erbringung seiner Arbeitsleistung in die Slowakei zur V entsendet, wobei er seine Arbeitskraft zu 35% seiner Arbeitszeit der slowakischen Gesellschaft und 65% seinem inländischen Dienstgeber zur Verfügung zu stellen hatte.

Vereinbart wurde gemäß Pkt. 4 der Verträge ein dort benanntes Bruttogehalt, dass von seinem österreichischen Dienstgeber in voller Höhe auszubezahlen und entsprechend seiner Arbeitszeit zwischen diesem und der slowakischen Gesellschaft aufzuteilen war.

Für die Jahre 2008 bis 2011 wurden der Behörde von Seiten des Arbeitgebers jeweils 2 Lohnzettel (Lohnzettelart L1 bzw. L2) vorgelegt, die den inländischen bzw. nach dessen Ansicht anteiligen auf das Ausland fallenden Gehaltsbestandteil darstellen.

Die Behörde erließ am 27. September 2011 einen Einkommensteuerbescheid für 2010 und am 13. Juli 2012 von den Erklärungen abweichende Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2008, 2009 und 2011 in denen Anträge des Bf. z.T. unberücksichtigt blieben bzw. die ausländischen Gehaltsanteile bei Berücksichtigung des Progressionsvorbehalts in (im Vergleich zu den Lohnzetteln) doppelter Höhe ausgewiesen wurden.

Am 9. November 2011 erließ das Finanzamt eine Beschwerdevorentscheidung betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2010, mit dem der zugehörigen Beschwerde Rechnung getragen wurde.

Für die Jahre 2008, 2009 und 2011 wurden am 12. August 2012 jeweils als Beschwerden geltende Berufungen erhoben, die sich u.a. gegen die Nichtberücksichtigung von außergewöhnlichen Belastungen (Behinderung, Kinderbetreuungs- bzw. Ausbildungskosten) bzw. den Umstand, dass die ausländische Einkünfte bei der Berechnung des Progressionsvorbehalts in doppelter Höhe berücksichtigt worden waren, richteten.

Am 12. Dezember 2012 wurden zu den Beschwerden betreffend die Jahre 2008, 2009 und 2011 Beschwerdevorentscheidungen und für das Jahr 2010 ein Bescheid im wiederaufgenommenen Verfahren erlassen.

Den in den Beschwerden geltend gemachten Anträgen des Bf. wurden darin (aus Sicht der Behörde) Rechnung getragen.

Aufgrund geänderter Lohnzetteldaten wurden zudem einerseits bei den Inlandsbezügen und den für die Berechnung des Progressionsvorbehalts zu berücksichtigenden Auslandsbezügen abweichende Werte angesetzt die darauf zurückzuführen waren, dass der Arbeitgeber des Bf. nur die Bruttobezüge im Verhältnis der Inlands- zur Auslandstätigkeit aufgeteilt hatte, nicht aber die sonstigen Bezüge sowie als Werbungskosten zu berücksichtigende Sozialversicherungsbeiträge, die in voller Höhe bei den Inlandseinkünften zum Abzug gebracht wurden, wohingegen die Behörde auch bei diesen Beträgen eine Aufteilung vornahm.

Mit Eingaben vom 21. Jänner 2013 wurden einerseits die Anträge auf Veranlagung der jeweiligen Jahre zurückgezogen und andererseits (in eventu) Vorlageanträge gestellt. Dazu ist festzustellen, dass die Eingaben inhaltlich weitgehend ident sind und der Antrag betreffend das Jahr 2010 als Beschwerde gegen den Bescheid dieses Jahres zu werten ist.

Zur Zurückziehung der Anträge auf Veranlagung wurde unter Bezugnahme auf die LStR, Rz. 119 dargelegt, dass der Bf. ausschließlich Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit beziehe und die darin enthaltenen steuerfreien Bezugsteile (§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988) keinen Veranlagungstatbestand darstellen würden.

In eventu wurde beantragt, die steuerpflichtigen Inlandsbezüge (KZ 245) in Höhe der in den Erstbescheiden ausgewiesenen Werten laut Lohnzetteln festzustellen.

In der Begründung erläutert der Bf., das Finanzamt habe die steuerfreien Bezüge (KZ 215), Bezüge gemäß § 67 Abs. 1 und 2 (KZ 220), einbehaltene Sozialversicherungsbeträge (KZ 230) bzw. einbehaltene freiwillige Beiträge gemäß § 16 Abs. 1 Z 3b (KZ 243) zwischen den Bruttobezügen für die In- und Auslandstätigkeit aufgeteilt.

Sonstige Bezüge gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 und 11 würden zwar auf das Jahressechstel angerechnet, aufgrund der Lohnzettel sei jedoch nicht ersichtlich, dass derartige (sonstige) Bezüge für die Auslandstätigkeit ausbezahlt worden wären. Eine willkürliche Splittung käme nicht in Betracht.

Die ein behaltenen Sozialversicherungsbeiträge zur ASVG seien gemäß § 16 Abs. 1 Z 4a EStG 1988 in vollem Umfang steuermindernd anzusetzen und nicht willkürlich ein Auslandsanteil auszuscheiden, was sich auch daraus ergebe, dass die Höchstbeitragsgrundlage bereits durch die Inlandsbezüge in voller Höhe ausgeschöpft werde. Auch die Aufteilung ‚aller weiteren Kennzahlen‘ sei gesetzlich nicht gedeckt, wobei aus dem für den Auslandsanteil erstellten Lohnzettel ersichtlich sei, dass an den Bf. keine sonstigen Bezüge ausbezahlt worden seien und er für seine Tätigkeit in der Slowakei 19% Einkommensteuer abgeführt habe.

Durch den willkürlichen Ansatz der steuerfreien Abzüge ergebe sich eine echte, systemwidrige Doppelbesteuerung.

Mit Ersuchen um Ergänzung der Behörde vom 21. Februar 2013 wurde der Arbeitgeber des Bf. um Klarstellung ersucht, für welche Zeit der Bf. sonstige Bezüge gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 erhalten habe wobei Nachweise für seine begünstigte Auslandstätigkeit vorzulegen seien.

In Beantwortung des Ersuchschreibens vom 25. März 2013 erläutert die L1 (ehem. L2), dass die laufende Gehaltsabrechnung nicht gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 erfolgt sei und sie aufgrund des Schreibens festgestellt hätten, dass der Bf. mit der falschen Lohnzettelart gemeldet worden sei. Richtigerweise hätte die Lohnzettelart 08 (Steuerpflichtige, für die aufgrund von DBA in Österreich keine Lohnsteuer einzubehalten ist) zur Anwendung gelangen müssen. Der Bf. sei kein Dienstverhältnis mit der slowakischen Gesellschaft (einer Schwestergesellschaft) eingegangen.

Vorgelegt wurden Bescheinigungen ‚E 101‘ über die im EU-Bereich gemäß VO Nr. 1408/71 bzw. 574/72 im Sozialbereich anzuwendenden Rechtsvorschriften sowie mehrere durchgängige Entsendungsverträge des Bf. (beginnend mit 1. März 2006).

In einem weiteren Vorhalt des Finanzamtes vom 19. Juli 2013 an den Arbeitgeber wurde festgestellt, dass aufgrund von dessen Angaben eine begünstigte Auslandstätigkeit für bestimmte Zeiträume denkbar sei, in diesem Fall aber entsprechende Nachweise (u.a. die Voraussetzung des § 3 Abs. 1 Z 10 lit e EStG 1988) vorgelegt werden müssten. Falls das DBA CSSR zur Anwendung gelange sei zudem zu prüfen, ob der Bf. aufgrund der Anwendung der 183 Tage Regelung nicht zur Gänze im Inland zu besteuern sei.

In Beantwortung der Fragen erklärte die L1 mit Schreiben vom 27. August 2013, dass beim Bf. aufgrund Nichtvorliegens der Voraussetzungen die Bestimmung des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 nicht zur Anwendung gelange.

Zur anteiligen Befreiung seiner Einkünfte gemäß Art. 15 DBA CSSR erläutert die Gesellschaft, dass die Bestimmung, wonach dem Arbeitgeberstaat das alleinige Besteuerungsrecht zustehe, wenn die Vergütung von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber bezahlt werde, der nicht im anderen Staat ansässig sei nicht zutreffe, da der slowakische Gesellschaft der gesamte, den Bf. betreffende Gehaltsanteil mit Gewinnaufschlag weiterverrechnet worden sei und verwies dazu auf die einschlägige Entscheidung des VwGH vom 22. Mai 2013, ZI. 2009/13/0031.

Mit Vorhalt vom 7. Mai 2018 wurden dem Finanzamt von Seiten des Bundesfinanzgerichts (i.d.F. BFG) weiterführende Fragen zur Aufteilung der Einkünfte des Bf. gestellt, nachdem die in den Beschwerdevorentscheidungen festgesetzten Werte (Kennziffern der Lohnzettel 2008-2011) nicht nachvollziehbar waren.

Die bescheiderlassende Behörde erläuterte dazu, Unterlagen zur Berechnung der von ihr geänderten Lohnzettel nicht mehr vorlegen zu können.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Zurückziehung des Antrages auf Veranlagung

§ 41 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 lautet

Sind im Einkommen lohnsteuerpflichtige Einkünfte enthalten, so ist der Steuerpflichtige zu veranlagen, wenn

1. er andere Einkünfte bezogen hat, deren Gesamtbetrag 730 Euro übersteigt,

...

In Beantwortung des Ersuchschreibens des Finanzamtes hat der Arbeitgeber in seiner Eingabe vom 27. August 2013 dezidiert festgestellt, dass die Voraussetzungen des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 (begünstigte Auslandstätigkeit) beim Bf. nicht vorliegen.

Der Bf. war im Beschwerdezeitraum in der Slowakei z.T. nicht selbstständig tätig.

Unbeschränkt einkommensteuerpflichtig nach § 1 Abs. 2 EStG 1988 " *sind jene natürlichen Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder einen gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die unbeschränkte Steuerpflicht bezieht sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte .*"

Die Anwendung des § 41 EStG 1988 kommt nur für in Österreich unbeschränkt steuerpflichtige Personen in Betracht.

Dass der Bf. im gesamten Beschwerdezeitraum sowohl einen Wohnsitz als auch einen gewöhnlichen Aufenthalt in Österreich hatte (gemäß seinen Einkommensteuererklärungen hatte er im fraglichen Zeitraum eine Wohnanschrift im Inland) wurde weder vom Finanzamt noch von ihm selbst bestritten. Es bestand daher unbeschränkte Einkommensteuerpflicht.

§ 41 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 sieht eine Veranlagungspflicht vor, wenn neben Lohnsteuerpflichtigen andere Einkünfte bezogen wurden, deren Betrag € 730 übersteigt. Für die anderen im § 41 Abs. 1 EStG 1988 genannten Pflichtveranlagungsgründe bietet der vorliegende Sachverhalt keinen Hinweis.

Zu den "anderen" Einkünften im Sinne des § 41 Abs. 1 EStG 1988 zählen ausländische Einkünfte, für die Österreich das Besteuerungsrecht zukommt oder die zwar im Wege eines DBA einem anderen Staat zur Besteuerung zugewiesen sind, bei der Besteuerung in Österreich aber i. R. d. Progressionsvorbehalts (s. unten) zu erfassen sind (BFG v. 22. September 2015, RV/5101259/2012 m.V.a. VwGH 21.5.1985, 85/14/0001; Jakom, Einkommensteuergesetz, 8. Auflage 2015, § 41, Rz 5).

Wie aus den vom Bf. übermittelten Unterlagen ersichtlich ist, hat er in den Veranlagungszeiträumen 2008 bis 2011 von seinem Arbeitgeber neben seinen auf das Inland fallenden Bezügen durchgehend Vergütungen für seine Tätigkeit in der Slowakei bezogen, die über der Freigrenze i.H.v. € 730,- lagen.

Derartige Einkünfte sind zur Berechnung eines Progressionsvorbehaltes (vgl. Art. 23 DBA CSSR) heranzuziehen. Einkünfte unter einem Progressionsvorbehalt sind bei der Ermittlung der Freigrenze nach § 41 Abs. 1 Z 1 EStG 1988, als andere Einkünfte zu berücksichtigen (VwGH vom 21. Mai 1985, 85/14/0001).

Bei den beschriebenen Einkünften handelt es sich um "andere Einkünfte" im Sinne des § 41 Abs. 1 Z 1 EStG 1988, welche eine Veranlagungspflicht der nichtselbständigen Einkünfte des Bf. auslösen, weshalb es ihm nicht möglich war, die Anträge auf Veranlagung in den Vorlageanträgen (bzw. der Beschwerde) zurückzuziehen (siehe Doralt, Einkommensteuergesetz, 15. Auflage, Rz 11 zu § 41).

Es liegt somit ein Pflichtveranlagungsgrund nach § 41 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 vor.

Antrag auf Neuberechnung

Der Bf. beantragt für den Fall, dass eine Zurückziehung nicht möglich ist in eventu den Ansatz der steuerpflichtigen Bezüge in Höhe der von seiner Dienstgeberin ausgestellten Lohnzettel.

Wie unter Pkt. 1 dargestellt, handelt es sich bei dem Bf. um eine unbeschränkt steuerpflichtige Person. Die unbeschränkte Steuerpflicht bezieht sich gemäß § 1 Abs. 2 EStG 1988 auf alle in- und ausländischen Einkünfte.

Da der Bf. seine Tätigkeit zum Teil in der Slowakei ausübt hat gegenständlich das DBA CSSR zur Anwendung zu gelangen.

Doppelbesteuerungsabkommen dienen dazu, bei internationalen Steuersachverhalten aufgrund der unterschiedlichen Steuerrechtssysteme der betroffenen Staaten Doppel- oder Doppelnichtbesteuerung zu verhindern. Dies geschieht oft dadurch, dass für bestimmte Sachverhalte einem der betroffenen Staaten ein Besteuerungsrecht zugesprochen wird. Gleichzeitig wird bei derartigen Vereinbarungen üblicherweise dem anderen Staat das Recht eingeräumt, die für ihn nun nicht mehr unmittelbar steuerpflichtigen Einkünfte bei der Bemessung der Progression (Ansteigen des anteiligen Steuersatzes mit der Höhe des Einkommens) so zu berücksichtigen, als wären sie in diesem anderen Staat steuerpflichtig. Dies führt dazu, dass die übrigen in dem anderen Staat steuerpflichtigen Einkünfte mit dem gleichen Steuersatz besteuert werden, wie wenn die Einkünfte, wo das Besteuerungsrecht dem ersten Staat zusteht, beim anderen Staat gelegen wären.

Art. 15 des DBA des anzuwendenden Abkommen mit der CSSR lautet (auszugsweise):
unselbstständige Arbeit

(1) *Vorbehaltlich der Artikel 16, 18 und 19 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.*

(2) *Ungeachtet des Absatzes 1 dürfen Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person für eine im anderen Vertragsstaat ausgeübte unselbstständige Arbeit bezieht, nur im erstgenannten Staat besteuert werden, wenn*
a) *der Empfänger sich im anderen Staat insgesamt nicht länger als 183 Tage während des betreffenden Kalenderjahres aufhält und*
b) *die Vergütungen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden, der nicht im anderen Staat ansässig ist, und*

c) die Vergütungen nicht von einer Betriebstätte oder einer festen Einrichtung getragen werden, die der Arbeitgeber im anderen Staat hat.

Art. 23 Abs. 2 DBA CSSR lautet (auszugsweise):

Vermeidung der Doppelbesteuerung

(2) Bei einer in der Republik Österreich ansässigen Person wird die Steuer wie folgt festgesetzt:

a) Bezieht eine in der Republik Österreich ansässige Person Einkünfte oder hat sie Vermögen und dürfen diese Einkünfte oder dieses Vermögen nach diesem Abkommen in der Tschechoslowakischen Sozialistischen Republik besteuert werden, so nimmt die Republik Österreich, vorbehaltlich der lit. b diese Einkünfte oder dieses Vermögen von der Besteuerung aus; die Republik Österreich darf aber bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen oder das übrige Vermögen dieser Person den Steuersatz anwenden, der anzuwenden wäre, wenn die betreffenden Einkünfte oder das betreffende Vermögen nicht von der Besteuerung ausgenommen wären.

Der Bf. moniert, dass sonstige Bezüge gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 zwar auf das Jahressechstel angerechnet werden, aus dem Lohnzettel aber nicht ersichtlich ist, dass derartige (sonstige) Bezüge für die Auslandstätigkeit ausbezahlt worden wären.

Dazu ist zunächst anzuführen, dass der Bf. keine gemäß § 3 EStG 1988 begünstigte Auslandstätigkeit ausgeübt hat und bei der Ermittlung der Einkommensteuer Art. 15 DBA CSSR zur Anwendung zu gelangen hatte.

Das Gehalt des Bf. wurde in voller Höhe vom inländischen Arbeitgeber ausbezahlt und anteilmäßig an die slowakische Tochtergesellschaft weiterverrechnet.

Die Tätigkeit des Bf. hat gemäß Pkt. 1 der Entsendungsverträge zu 35% seiner Arbeitszeit in der Slowakei zu erfolgen, wofür ihm vom Gesamtbezug (gemäß Pkt. 4 der Entsendungsverträge) eine Entschädigung in prozentual gleicher Höhe zusteht.

Maßgeblich ist nach DBA das Kausalitätsprinzip, wonach einzig und allein entscheidend ist, ob die betreffenden Zahlungen als Entgelt für die im Arbeitsausübungsstaat erbrachten Arbeitsleistungen anzusehen sind.

Aigner/Kofler/Tumpel führen im DBA Kommentar¹ unter Art. 15 Rz 49 bzw. 51 an:

,Art 15 Abs 1 zweiter Satz OECD-MA stellt klar, dass dann, wenn „[...] die Arbeit dort ausgeübt [wird], die dafür bezogenen Vergütungen im anderen Staat besteuert werden [dürfen]“. Für die Zuordnung der Einkünfte gilt, abweichend vom Zuflussprinzip des innerstaatlichen Steuerrechts (EStR Rz 19) das „ Kausalitätsprinzip“ (AÖF 1999/134, SWI 2000, 11). Der Tätigkeitsstaat darf nur jene Gehälter, Löhne und ähnlichen Vergütungen besteuern, die für die dort ausgeübte Tätigkeit bezogen worden sind. Zu welchem Zeitpunkt und an welchem Ort die Auszahlung erfolgt, ist irrelevant.

...

Das Kausalitätsprinzip gilt auch unabhängig davon, in welcher Form Arbeitslöhne zufließen (ZB Barzahlung, Sachzuwendung, laufende Leistung, Einmalzahlung in Bonusform).

...

Soweit eine unmittelbare Zuordnung nicht möglich ist, ist der verbleibende tätigkeitsbezogene Arbeitslohn aufzuteilen.

...

Urlaubs- und Weihnachtsgeld, aber auch Jubiläumsgelder, die auf den gesamten Bezugszeitraum entfallen, sind in die Aufteilung einzubeziehen. Gleches gilt für Bezüge, die für den Verzicht auf Urlaub gezahlt werden. Dabei ist jener Teil des Urlaubsentgelts freizustellen, der auf die im Ausland ausgeübte Tätigkeit entfällt.'

Auch Loukota/Jirousek, Internationales Steuerrecht I/1, Z 15 Rz. 30 erläutern zur Aufteilung hinsichtlich der nicht direkt zuordenbaren Bezugsteile (z.B. 13. und 14. Monatsbezug, Weihnachts-, Urlaubsvergütungen), dass *'sodann eine Aufteilung im Verhältnis der in Österreich und in Deutschland erbrachten Arbeitstage zu erfolgen (EAS.3172)'* hat.

Aus welchem Grund sich die Entschädigung lediglich auf die Auszahlungsform der laufenden Bezüge beschränken sollte, ist nicht ersichtlich und würde wirtschaftlich betrachtet bedeuten, dass dem Bf. bezogen auf seine Auslandstätigkeit eine geringere Entlohnung pro Zeiteinheit zustehen würde. Wenn sein Arbeitgeber bisher nur die laufenden Bezüge anteilig weiterverrechnet hat, so ist dieser Umstand zu berichtigen.

Was die Sozialversicherungsbeiträge betrifft so ist unbestritten, dass diese Werbungskosten des Bf. gemäß § 16 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 darstellen.

Der Arbeitgeber der Bf. hat für diesen für den gesamten fraglichen Zeitraum Bescheinigungen über die anzuwendenden Rechtsvorschriften ('E 101') vorgelegt, nach denen die niederösterreichische Gebietskrankenkasse bestätigt, zuständiger Sozialversicherungsträger dessen Rechtsvorschriften anzuwenden sind, zu sein.

Der Bf. unterliegt gemäß der Bestätigung unter Bezugnahme auf Art. 14 Abs. 2b der VO (EWG 1408/71) den österreichischen Rechtsvorschriften.

Loukota/Jirousek, Internationales Steuerrecht I/1 Z 23 Rz. 52 führen zu den Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung aus:

'Weisen die Zuteilungsregeln eines nach der Befreiungsmethode arbeitenden DBA dem Nichtansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht an „Einkünften“ zu, so hat das zur Folge, dass nicht nur die Einnahmen/Betriebseinnahmen, sondern auch die damit zusammenhängenden Aufwendungen (Werbungskosten/Betriebsausgaben) aus der inländischen Bemessungsgrundlage (unter Progressionsvorbehalt der so ermittelten Auslandseinkünfte) auszuscheiden sind.'

Die in Österreich anfallenden Sozialversicherungsbeiträge betreffen sowohl den inländischen wie auch den auf das Ausland entfallenden Bezugsteil. Da der Gesamtbezug des Bf. kausal für den Abzug der dabei anfallenden Sozialversicherungsbeiträge war, sind diese Werbungskosten darstellenden Aufwendungen nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten auf die Bezugsteile aufzuteilen wobei es auch unmaßgeblich ist, ob der Bf. (isoliert betrachtet) bereits aufgrund seines Inlandsbezuges über der Höchstbeitragsgrundlage zur Sozialversicherung lag.

Die fraglichen Bezüge bzw. Abzüge des Bf. (KZ 215, 220, 225, 230, 243) sind nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten entsprechend dem Verhältnis der Bruttolöhne Inland:Ausland (Kennziffer 210) aufzuteilen, die von der vertraglich vereinbarten Aufteilung (65% Inland, 35% Ausland) jährlich leicht abweicht und zu korrigieren war. Auf die nachstehende Berechnung wird verwiesen.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

	2008	
Bruttobezüge Inland	98.273,12	65,77%
Bruttobezüge Ausland	51.142,36	34,23%
Summe Bruttobezüge	149.415,48	

	2009	
Bruttobezüge Inland	93.586,91	66,51%
Bruttobezüge Ausland	47.130,84	33,49%
Summe Bruttobezüge	140.717,75	

	2010	
Bruttobezüge Inland	92.610,06	66,42%
Bruttobezüge Ausland	46.831,08	33,58%
Summe Bruttobezüge	139.441,14	

	2011	
Bruttobezüge Inland	92.872,32	66,47%
Bruttobezüge Ausland	46.840,08	33,53%

Summe Bruttobezüge 139.712,40

	Lohnzettel lt. Arbeitgeber		Lohnzetteldaten lt. BFG	
	Inland	Ausland	Inland	Ausland

2008

				65,77%	34,23%
Brutto	KZ 210	98.273,12	51.142,36	98.273,12	51.142,36
sonst. Bezüge	KZ 220	13.568,38	0,00	8.923,92	4.644,46
SV für sonst. Bezüge	KZ 225	1.341,70	0,00	882,44	459,26
SV für laufende Bezüge	KZ 230	8.541,80	0,00	5.617,94	2.923,86
übrige Abzüge/Inland	KZ 243	300,00		197,31	
steuerpflichtige Bezüge	KZ 245	75.862,94		83.533,94	
übrige Abzüge/Ausland (100%)	KZ 243		51.142,36		43.574,05

2009

				66,51%	33,49%
Brutto	KZ 210	93.586,91	47.130,84	93.586,91	47.130,84
steuerfreie Bezüge	KZ 215	1.032,00	0,00	686,35	345,65
sonst. Bezüge	KZ 220	12.504,10	0,00	8.316,08	4.188,02
SV für sonst. Bezüge	KZ 225	1.372,42	0,00	912,75	459,67
SV für laufende Bezüge	KZ 230	8.736,92	0,00	5.810,65	2.926,27
übrige Abzüge/Inland	KZ 243	300,00		199,52	
steuerpflichtige Bezüge	KZ 245	71.013,89		78.574,31	
übrige Abzüge/Ausland (100%)	KZ 243		47.130,84		39.670,90

2010

	66,42%	33,58%
--	--------	--------

Brutto	KZ 210	92.610,06	46.831,08	92.610,06	46.831,08
steuerfreie Bezüge	KZ 215	1.032,00	0,00	685,40	346,60
sonst. Bezüge	KZ 220	12.424,58	0,00	8.251,81	4.172,77
SV für sonst. Bezüge	KZ 225	1.403,16	0,00	931,91	471,25
SV für laufende Bezüge	KZ 230	8.932,16	0,00	5.932,31	2.999,85
übrige Abzüge/Inland	KZ 243	300,00		195,00	
steuerpflichtige Bezüge	KZ 245	69.921,32		77.545,54	
übrige Abzüge/Ausland (100%)	KZ 243		46.831,08		39.311,86

2011

				66,47%	33,53%
Brutto	KZ 210	92.872,32	46.840,08	92.872,32	46.840,08
steuerfreie Bezüge	KZ 215	1.032,00	0,00	686,01	345,99
sonst. Bezüge	KZ 220	12.426,96	0,00	8.260,69	4.166,27
SV für sonst. Bezüge	KZ 225	1.433,88	0,00	953,16	480,72
SV für laufende Bezüge	KZ 230	9.127,28	0,00	6.067,26	3.060,02
übrige Abzüge/Inland	KZ 243	300,00		195,00	
steuerpflichtige Bezüge	KZ 245	69.986,08		77.663,36	
übrige Abzüge/Ausland (100%)	KZ 243		46.840,08		39.267,80

Einkommensteuer 2008

	€
Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit w	83.533,94
Pendlerpauschale lt. Veranlagung	-588,00
Pauschbetrag Werbungskosten	-132,00
Gesamtbetrag Einkünfte	82.813,94
Sonderausgaben Kirchenbeitrag	-51,00
a.g. Belastung	

Freibetrag Behinderung § 35 (3) EStG 1988	-75,00
Pauschbetrag Belastung Behinderung Kind	-840,00
Einkommen	81.847,94
Einkommen	81.847,94
ausländ. Einkünfte	43.574,05
BMGL Durschnittssteuersatz	125.421,99
(125.421,99-51000)*,5+17.085	54.296,00
Durchschnittssteuersatz	43,29%
43,29% v. 81.847,94	35.431,97
Alleinverdienerabsetzbetrag	-1.109,00
Verkehrsabsetzbetrag	-291,00
Arbeitnehmerabsetzbetrag	-54,00
Steuer nach Absetzbeträgen	33.977,97
Steuer auf so Bezüge nach Abzug SV-Beiträge und des Freibetrages von € 620,- mit 6%	445,29
Einkommensteuer	34.423,26

Einkommensteuer 2009

	€
Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit w	78.574,31
Pendlerpauschale lt. Veranlagung	-630,00
Pauschbetrag Werbungskosten	-132,00
Gesamtbetrag Einkünfte	77.812,31
Pauschbetrag für Sonderausgaben	-60,00
Sonderausgaben Kirchenbeitrag	-50,28

a.g. Belastung	
Kinderbetreuungskosten	-4.869,00
Freibetrag Behinderung § 35 (3) EStG 1988	-75,00
Belastung Behinderung Kind	-840,00
Kinderfreibeträge f. haushaltszugeh. Kinder	-880,00
Einkommen	71.038,03

Einkommen	71.038,03
ausländ. Einkünfte	39.670,90
BMGL Durschnittssteuersatz	110.708,93

(110.708,93-60.000)*,5+20.235	45.589,47
Durchschnittssteuersatz	41,18%

43,29% v. 71.038,47	29.253,46
Alleinverdienerabsetzbetrag	-1.109,00
Verkehrsabsetzbetrag	-291,00
Arbeitnehmerabsetzbetrag	-54,00
Steuer nach Absetzbeträgen	27.799,46

Steuer auf so Bezüge nach Abzug SV-Beiträge und des Freibetrages von € 620,- mit 6%	407,00
---	--------

Einkommensteuer	28.206,46
-----------------	-----------

Einkommensteuer 2010

	€
Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit w	77.545,54
Pendlerpauschale lt. Veranlagung	-696,00
Pauschbetrag Werbungskosten	-132,00
Gesamtbetrag Einkünfte	76.717,54

Pauschbetrag für Sonderausgaben	-60,00
Sonderausgaben Kirchenbeitrag	-49,56
a.g. Belastung	
Kinderbetreuungskosten	-4.034,00
Freibetrag Behinderung § 35 (3) EStG 1988	-75,00
Belastung Behinderung Kind	-840,00
Kosten auswärtige Berufungsausübung Kinder	-220,00
Kinderfreibeträge f. haushaltszugeh. Kinder	-880,00
Einkommen	70.558,98
Einkommen	70.558,98
ausländ. Einkünfte	39.311,86
BMGL Durschnittssteuersatz	109.870,84
(109.870,84-60.000)*,5+20.235	45.170,42
Durchschnittssteuersatz	41,11%
41,11% v. 70.558,98	29.006,80
Alleinverdienerabsetzbetrag	-1.109,00
Verkehrsabsetzbetrag	-291,00
Arbeitnehmerabsetzbetrag	-54,00
Steuer nach Absetzbeträgen	27.552,80
Steuer auf so Bezüge nach Abzug SV-Beiträge und des Freibetrages von € 620,- mit 6%	401,99
Einkommensteuer	27.954,79

Einkommensteuer 2011

	€
Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit w	77.663,36

Pendlerpauschale lt. Veranlagung	-406,00
Pauschbetrag Werbungskosten	-132,00
Gesamtbetrag Einkünfte	77.125,36
Pauschbetrag für Sonderausgaben	-60,00
Sonderausgaben Kirchenbeitrag	-49,56
a.g. Belastung	
Kinderbetreuungskosten	-4.600,00
Freibetrag Behinderung § 35 (3) EStG 1988	-75,00
Belastung Behinderung Kind	-840,00
Kinderfreibeträge f. haushaltszugeh. Kinder	-880,00
Einkommen	70.620,80
Einkommen	70.620,80
ausländ. Einkünfte	39.267,80
BMGL Durschnittssteuersatz	109.888,60
(109.888,60-60.000)*,5+20.235	45.179,30
Durchschnittssteuersatz	41,11%
41,11% v. 70.620,80	29.032,21
Alleinverdienerabsetzbetrag	-1.109,00
Verkehrsabsetzbetrag	-291,00
Arbeitnehmerabsetzbetrag	-54,00
Steuer nach Absetzbeträgen	27.578,21
Steuer auf so Bezüge nach Abzug SV-Beiträge und des Freibetrages von € 620,- mit 6%	401,25
Einkommensteuer	27.979,46

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.

Wien, am 3. August 2018