



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat (Wien) 9

GZ. RV/1940-W/12

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch Ernst & Young Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungsgesellschaft m.b.h., Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei, 1220 Wien, Wagramerstrasse 19, vom 3. Februar 2012 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 4/5/10, vertreten durch Dr. Christoph Seydl, vom 27. Jänner 2012 betreffend Einkommensteuer 2010 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) war von April 2005 bis Oktober 2010 von seinem Arbeitgeber nach Serbien und Montenegro entsandt.

Der Einkommensteuerbescheid 2010 vom 27.1.2012 erging mit Ausnahme der Anrechnung ausländischer Steuer erklärungsgemäß und führte infolge Berücksichtigung von Werbungskosten in Höhe von € 8.310,00 und der Anrechnung von Lohnsteuer von € 68.691,06 zu einer Gutschrift von € 10.675,00.

Gegen den Einkommensteuerbescheid 2010 wurde mit Schreiben vom 2.2.2012 Berufung mit dem Antrag auf Anrechnung ausländischer Einkommensteuer von € 13.383,07 erhoben:

„Der Bw wurde von seinem Arbeitgeber, der A B, mit 1. April 2005 befristet bis 31. Oktober 2010 nach Serbien und Montenegro entsandt.

Er hat seinen Wohnsitz (ADr1) für die Dauer der befristeten Entsendung beibehalten. Zudem begründete er einen Wohnsitz zur Dienstverrichtung in Serbien und Montenegro (ADr2).

Demzufolge ist er im Veranlagungsjahr 2010 unbeschränkt steuerpflichtig in Österreich.

Da zwischen Österreich und Serbien-Montenegro kein Doppelbesteuerungsabkommen geschlossen wurde, sind die ausländischen Einkünfte gemäß dem BGBl II Nr. 474/2002 bei einer Durchschnittssteuerbelastung von mindestens 15 % in Österreich von der Besteuerung auszunehmen, andernfalls anzurechnen.

Im Zuge der Veranlagung wurde die Anrechnung der in Serbien und Montenegro entrichteten Steuer in Höhe von EUR 13.383,07 nicht berücksichtigt. Anbei finden Sie die Beilage zur Steuererklärung 2010. Alle anderen Beträge entsprechen der Steuererklärung.

Wir beantragen daher die entsprechende Korrektur der ausländischen Steuer auf EUR 13.383,07.

Im Zuge der Veranlagung wurden weiters Anspruchszinsen für 2010 von EUR 97,80 festgesetzt. Wir ersuchen die Anspruchszinsen anzupassen...“

Beigefügt waren folgende Erläuterungen:

„Allgemeine Erläuterungen

Der Bw wurde von seinem Arbeitgeber, der A B , mit 1. April 2005 befristet bis 31. Oktober 2010 zur C D. entsendet.

Der Bw hat seinen österreichischen Wohnsitz (ADr1) für die Dauer der befristeten Entsendung beibehalten. Zudem begründete er einen Wohnsitz zur Dienstverrichtung in Serbien und Montenegro (ADr3). Demzufolge ist er im Veranlagungsjahr 2010 unbeschränkt steuerpflichtig in Österreich.

Da zwischen Österreich und Serbien-Montenegro kein Doppelbesteuerungsabkommen geschlossen wurde, sind die ausländischen Einkünfte gemäß dem BGBl II Nr. 474/2002 bei einer Durchschnittssteuerbelastung von mindestens 15% in Österreich von der Besteuerung auszunehmen, andernfalls anzurechnen.

2. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit

Werbungskosten

a) *Familienheimfahrten (LStR 2002 Rz 345ff, 1038 a ff)*

Der Bw tätigte im Veranlagungsjahr 2010 regelmäßig Familienheimfahrten. Die Höhe der absetzbaren Kosten ist durch § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 mit der höchsten Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 begrenzt.

Kosten für Familienheimfahrten Januar bis Oktober à EUR 281,00/Monat: € 2.810,00 Kz 300

b) *Kosten für doppelte Haushaltsführung (LStR 2002 Rz 346ff, 1038a ff)*

Der Wohnsitz in Österreich wurde für die Dauer der befristeten Entsendung aufrechterhalten. Die entstandenen Aufwendungen für die Wohnung zur Dienstverrichtung in Serbien und Montenegro sind daher im Rahmen der doppelten Haushaltsführung als Werbungskosten bis zu einem monatlichen Höchstbetrag von EUR 2.200,00 absetzbar.

Mietkosten Januar bis Oktober á EUR 550,00/Monat: € 5.500,00 Kz 723

3. Zusammensetzung der ausländischen Einkünfte

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit – Serbien: 109.047,58

- abzüglich Werbungskosten anteilig auf Serbien entfallend:

Familienheimfahrten: € -2.667,63

Doppelte Haushaltsführung: € -5.221,33

Ausländische Einkünfte: € 101.158,62 Kz 395

Diese Einkünfte sind bereits zur Gänze in den lohnsteuerpflichtigen Bezügen im Lohnzettel unter der Kennzahl 245 enthalten. Wir beantragen die Anrechnung der in Serbien und Montenegro entrichteten Steuern, da Serbien und Montenegro das Besteuerungsrecht auf diese Bezüge hat.

4. Ermittlung der anrechenbaren ausländischen Steuern

*Quellenstaateinkünfte x österreichische Einkommensteuer
veranlagungspflichtiges Welteinkommen*

101.158,62 x 56.734,99

133.689,97

= 42.929,42

In Serbien tatsächlich entrichtete Steuern: € 13.383,07

In Österreich daher anrechenbar: € 13.383,07 Kz 396"

Das Finanzamt ersuchte hierauf mit Vorhalt vom 16.2.2012 gemäß § 143 BAO um folgende Auskünfte:

„....1. Kommentierte originäre Kalenderaufzeichnungen

2. Berechnung der Aufteilung zwischen den Ländern (Anm.: Serbien und Montenegro sind seit 03.06.2006 zwei Staaten, per-country limitation ist zu beachten!)

3. Entsendungsvertrag

4. Nachweis über die Umstände und tatsächlichen Kosten der Familienheimfahrten

5. Nachweis über Kosten der doppelten Haushaltsführung und die Angemessenheit des Zweitwohnsitzes in Belgrad (vgl. Atzmüller/Lattner in Wiesner/Grabner/Wanke (Hrsg.), MSA EStG 12. EL, § 16 Anm. 25 = S. 26)

6. Besteuerungs- und Zahlungsnachweise

7. Nachweis (z.B. Gutachten), dass alle möglichen Steuerminderungen im Ausland geltend gemacht worden sind

8. Weshalb sollen doppelt Werbungskosten (KZ 395) geltend gemacht werden?

...“

Innerhalb verlängerter Frist äußerte sich der Bw durch seine steuerliche Vertretung wie folgt:

„....In Beantwortung Ihres Ergänzungsersuchens vom 16. Februar 2012, eingelangt am 20. Februar 2012, betreffend Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2010 unseres im Betreff genannten Mandanten übermitteln wir Ihnen in der Anlage eine Kopie des Entsendungsvertrages sowie des Beendigungsschreibens der Entsendung nach Serbien. Weiters finden Sie anbei die Kalenderaufzeichnungen des Bw für den Zeitraum von 1. Januar bis 31. Dezember 2010. Daraus geht hervor, dass unser Mandant in dem Zeitraum seiner Entsendung während des Veranlagungsjahres 2010 an 178 von insgesamt 187,5 in Serbien tätig war.

Aus dem beigelegten Entsendungsvertrag ist ersichtlich, dass es sich dabei um eine von 1. April 2005 bis 31. März 2007 befristete Entsendung zur C D . gehandelt hat, welche wiederum bis 31. Oktober 2010 verlängert wurde.

Unserem Mandanten war es angesichts der Tatsache, dass sich die engeren privaten und wirtschaftlichen Beziehungen während der Entsendung nach Serbien weiterhin in Österreich befanden, des absehbaren vorübergehenden Aufenthaltes sowie der befristeten Beschäftigung in Serbien nicht zumutbar, den gewählten Wohnsitz in Österreich (ADr1 , zuvor ADr4, welchen er seit dem Jahr 1996 inne hatte) aufzugeben (vgl. LStR 2002 Rz 343).

Aufgrund dieser befristeten Entsendung sowie Beschäftigung in Serbien und der vorgesehenen Rückkehr nach Österreich hat unser Mandant einen Wohnsitz in Serbien begründet und seinen Hauptwohnsitz in Österreich aufrechterhalten und tätigte regelmäßig Heimreisen zur Betreuung seines heimatlichen Wohnsitzes in Wien, meistens mit seinem privaten PKW (die Wegstrecke zwischen Wien und E beläuft sich auf 630 km). Die entstandenen Kosten sind im Rahmen der doppelten Haushaltsführung und im Rahmen der Familienheimfahrten als Werbungskosten gemäß LStR 2002 Rz 345ff, 1038a ff und LStR 2002 Rz 346ff, 1038a ff absetzbar.

Dies ist auf den beigefügten Kalenderaufzeichnungen ersichtlich. Zudem übermitteln wir Ihnen eine Kopie des Reisepasses unseres Mandanten, worauf erkennbar ist, wann und wie oft er Serbien verlassen hat. Als Nachweis der Mietkosten schicken wir Ihnen eine Nettoaufstellung seines Arbeitgebers, worauf eine Entsendungspauschale ausgewiesen ist, welche unser Mandant monatlich hinsichtlich dieser Kosten erhalten hat.

Zudem finden Sie anbei als Nachweis der Besteuerung in Serbien Kopien der monatlichen ausländischen Steuererklärungen für das Veranlagungsjahr 2010 (die Steuererklärung im Oktober wurde aufgrund einer Änderung zweimal eingereicht) sowie eine englische Übersetzung und eine Zahlungsbestätigung dazu, die jährliche serbische Steuererklärung für 2010 sowie die englische Übersetzung und ein Zahlungsnachweis dazu und Kontoauszüge der A als Nachweis der entrichteten Steuern in Serbien.

Weiters möchten wir Ihnen mitteilen, dass uns unsere serbischen Kollegen darüber informiert haben, dass gemäß serbischem Steuerrecht nur wenige mögliche Steuerminderungen geltend gemacht werden können. Dies ist zum einen ein Absetzbetrag für jeden Steuerpflichtigen zum Zwecke der jährlichen Steuerberechnung und zum anderen ein Absetzbetrag für Familienangehörige. Alle möglichen Steuerminderungen wurden im Zuge der serbischen Steuererklärung unseres Mandanten berücksichtigt. Als Bestätigung hierzu dient die ausländische Steuererklärung.

Aufgrund der Doppelbesteuerungsverordnung, BGBl. II Nr. 474/2002, kann sich die Berechtigung zur Anrechnung ausländischer Steuern auf die Einkommensteuer ergeben. Dabei besteuert der Ansässigkeitsstaat das gesamte Welteinkommen, rechnet aber die

ausländischen Quellensteuern an und kann somit linear zur Besteuerung des gesamten Welteinkommens Werbungskosten geltend machen.

Ausländische Einkünfte können aufgrund dieser Bestimmung nur bis zur Höhe des anrechenbaren Höchstbetrages' angerechnet werden. Zur Berechnung des Anrechnungshöchstbetrages ist die Formel

Einkommensteuer x Auslandseinkünfte / Einkommen

heranzuziehen. Bei der Ermittlung der anrechnungsbegünstigten Einkünfte (ausländische Einkünfte) sind die in erkennbaren wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Betriebsausgaben (Werbungskosten) zu berücksichtigen. (Rz 7583ff EStR 2000)

Daher sind unter der Kennziffer 395 bei der Berechnung der ausländischen Einkünfte die auf die Tätigkeit im Ausland entfallenden anteiligen Werbungskosten abzuziehen..."

Der Entsendungsvereinbarung zufolge sollte die Entsendung zunächst für den Zeitraum April 2005 bis März 2007 dauern.

Punkt 5 dieser Vereinbarung lautet:

„5. Steuern und Abgaben

5.1. Österreich

5.1.1. Obzwar für die Dauer des Auslandseinsatzes die Steuerpflicht für obige Bezüge (Punkt 4.2.) grundsätzlich im Land der Tätigkeit gegeben ist, kann es in Einzelfällen zu diesbezüglichen Steuernachforderungen in Österreich kommen. In einem solchen Fall ist die X vom Arbeitnehmer unverzüglich (zur Wahrnehmung allfälliger Einspruchsmöglichkeitsfristen) schriftlich zu verständigen. Unter dieser Voraussetzung verpflichtet sich die X im Falle einer eventuellen Steuernachzahlung den Arbeitnehmer hieraus schadlos zu halten.

5.1.2. Die X erklärt sich bereit, dem Arbeitnehmer einen Betrag in Höhe der in Österreich gebührenden Familienbeihilfe samt Kinderabsetzbetrag zu bezahlen, falls eine solche zufolge der Entsendung nicht wie sonst üblich ausbezahlt werden kann. Allenfalls im Ausland gebührende derartige Zahlungen werden angerechnet

Ebenso wird die bankliche Kinderzulage in den Bezug gemäß Punkt 4. 1. einbezogen, wenn bei Vorliegen der sonstigen Voraussetzungen lediglich aus Gründen des Auslandseinsatzes der Nachweis des Bezuges der staatlichen Familienbeihilfe nicht möglich ist. (Die bankliche Kinderzulage ist dann gegebenenfalls im Bezug gemäß Punkt 4.1. enthalten.)

5.2. Ausland

Für die ordnungsgemäße Abführung der im Ausland anfallenden Steuern und Abgaben für das Entgelt und steuerlich als Entgelt zu beurteilenden Leistungen ist der Arbeitnehmer unter Ausnützung aller möglichen und zumutbaren Tarifermäßigungen verantwortlich, wobei ihm diese Steuern und Abgaben gegen entsprechenden Nachweis von der X ersetzt werden. Der Arbeitnehmer stimmt der Weitergabe der Bezüge und der notwendigen abrechnungsrelevanten persönlichen Daten (insbes. Steuer, Abgaben, Sozialversicherung) an den lokalen Steuerberater (dzt. Y) zu.

Außerdem ist der Arbeitnehmer verpflichtet unmittelbar nach Erhalt des Steuerbescheides eine Kopie an die X zu übermitteln.

In diesem Zusammenhang ist der Arbeitnehmer berechtigt, der Tochterbank angemessene Steuerberatungskosten durch den Steuerberater der Tochterbank in Rechnung zu stellen."

Einer Aufstellung der Arbeitstage zufolge hat sich der Bw im Jahr 2010 178 Arbeitstage in Serbien und „49,5“ Arbeitstage in Österreich aufgehalten.

Ferner wurde eine Aufstellung vorgelegt, wonach im Jahr 2010 von der serbischen Tochtergesellschaft der Arbeitgeberin insgesamt € 13.383,07 an „Serbian Tax“ für 2010 und € 29.154,00 für 2009 gezahlt worden seien.

Vorgelegt wurden ferner nicht übersetzte Kopien von Formularen in cyrillischer Schrift sowie offenkundig eine englische Übersetzung dieser Formulare.

Eine Zusammenschau dieser Unterlagen ergibt, dass als „Paid Personal Income Tax“ unter Nr. 8 dieser Formulare folgende Beträge aufscheinen:

Jänner 2010: 94.657, Februar 2010: 96.101, März 2010: 98.180, Juni 2010: 98.385, Juni 2010: 191.709, Juni 2010: 178.734, Juni 2010: 101.115, Juli 2010: 102.588, August 2010: 104.712, September 2010: 103.965, November 2010: 104.226, Jänner 2011: 104.976, November 2010: 67.257, Dezember 2010: 270.886.

Die Beträge entsprechen umgerechnet in Euro den in der Aufstellung über bezahlte serbische Einkommensteuer enthaltenen Beträgen.

In einer vom Bw unterfertigten Steuererklärung für das Jahr 2010 (in cyrillischer Schrift mit englischer Übersetzung) scheint eine „Annual income tax“ von € 13.387,37 auf.

Laut einer in englischer Sprache verfassten Erklärung der serbischen Tochtergesellschaft wurde betreffend des Bw im Jahr 2010 „Personal income tax“ von RSD 42.262 (betreffend Gross Revenue) und von RSD 96.858 (betreffend Gross interest income) entrichtet, diesbezüglich wurden auch Kontoauszüge in Kopie vorgelegt.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 2.5.2012 wurde der Einkommensteuerbescheid 2010 dahingehend abgeändert, dass als Werbungskosten nur mehr das Pauschale von € 132,00 berücksichtigt wurde, wodurch sich das Guthaben auf € 6.585,84 verminderte.

Begründet wurde dies wie folgt:

„....Hinreichende Erörterungen zur Angemessenheit des Wohnsitzes in Serbien wurden nicht übermittelt. Die Abgabenbehörde geht daher von einer Verlegung des Wohnsitzes infolge einer größeren Wohnung aus (vgl. Atzmüller/Lattner in Wiesner/ Grabner/Wanke (Hrsg.), MSA EStG 12. EL, § 16 Anm. 25). Kosten für Familienheimfahrten und doppelte Haushaltsführung entfallen daher. In der Beantwortung des Auskunftsersuchens vom 16.02.2012 hieß es, dass die serbischen Kollegen darüber informiert hätten, dass gemäß serbischem Steuerrecht nur wenige mögliche Steuerminderungen geltend gemacht werden können. Diese Behauptung wurde nicht belegt. Gefordert war im Auskunftsersuchen der Nachweis. Die Steueranrechnung ist deshalb nicht zu gewähren. Es ist daher spruchgemäß zu entscheiden...“

Innerhalb verlängerter Frist wurde mit Schreiben vom 19.6.2012 als Berufung bezeichneter Vorlageantrag erhoben, der im Wesentlichen ident mit den Berufungsausführungen ist.

Außerdem wurde ein E-Mail-Verkehr in englischer Sprache vorgelegt, aus welchem sich ergibt, dass die steuerliche Vertretung alle möglichen Steuerminderungen angesetzt habe.

Das Finanzamt ersuchte hierauf mit Vorhalt vom 29.6.2012:

„....1. Sie haben im Vorlagebericht erneut behauptet, dass Sie 2010 in Montenegro gearbeitet hätten. Übermitteln Sie bitte einen Besteuerungsnachweis der Republik Montenegro bzw. eine Bestätigung der montenegrinischen Abgabenbehörden, dass in Montenegro 2010 keine Steuerpflicht bestand!

2. Bitte, übermitteln Sie eine offizielle Bestätigung der serbischen Abgabenbehörde über die Vorschreibung und tatsächliche Zahlung der betreffenden Einkommensteuer!

3. Sie werden um Zusendung einer Bestätigung über die Bemessungsgrundlagen für die serbische Einkommensteuer ersucht!

4. Bitte, übermitteln Sie ein Berechnungsblatt, aus dem hervorgeht, dass sich unter Anwendung des Art. 88 serb.EStG entsprechende Einkommensteuer ergibt!

5. Haben die serbischen Behörden österreichische Kapitaleinkünfte berücksichtigt? Falls nein, weshalb nicht?..“

Ferner ist eine E-Mail des Bearbeiters des Fachbereichs am Finanzamt vom 4.7.2012 aktenkundig:

„...Nach telefonischer Rücksprache von heute 16:22 wird höflichst um folgende Auskünfte ersucht:

1. Schriftliche Erklärung, wonach sich der Bw. 2010 nicht in Montenegro aufgehalten hat (falls zutreffend), da nun behauptet wird, dass mit der angeblich irrtümlich gewählten Bezeichnung „Serbien und Montenegro“ nur Serbien gemeint gewesen wäre.

2. Bestätigung der serbischen Abgabenbehörden bzgl. Zahlungsvorschreibung (13.383,07 Euro) zur behaupteten Bemessungsgrundlage (109.047,58 Euro). Sollte die serbische Abgabenbehörde eine derartige Bestätigung nicht ausstellen können, wird - wie besprochen - höflichst um entsprechende Darstellung ersucht, damit mittels Amtshilfeverfahren die serbische Rechtslage bzgl. Bestätigungen überprüft werden kann.

Die Abgabenbehörde würde die Beantwortung nach obigem Schema anstelle der im Schreiben vom 29.06.2012 genannten Punkte akzeptieren...“

Hierauf antworte die steuerliche Vertretung mit E-Mail vom 16.7.2012:

„...Punkt 1:

Unser Mandant hielt sich im Jahr 2010 nicht in Montenegro auf. Die Bezeichnung "Serbien und Montenegro" wurde irrtümlich gewählt. Darunter war nur Serbien gemeint.

Punkt 2:

Die Steuerleistung in Serbien für das Jahr 2010 beträgt EUR 13.383,07. Da in Serbien keine Einkommensteuerbescheide erlassen werden, können wir Ihnen keine schriftliche Bestätigung der serbischen Abgabenbehörde über die in Serbien erfolgte Steuerzahlung für 2010 vorlegen. Die in Serbien zu entrichtende Steuer (in RSD) ist aus den monatlichen Steuererklärungen, die wir Ihnen mit unserem Schreiben datiert mit 13. April 2012 übermittelt haben, ersichtlich.

Sofern unserer Berufung gegen die Berufungsverentscheidung vom 2. Mai 2012 aus Ihrer Sicht nicht stattzugeben ist, so ersuchen wir Sie höflich, diese an den zuständigen Unabhängigen Finanzsenat zu seiner Entscheidung zu übermitteln. Alternativ bitten wir Sie um Erlassung einer abweisenden Berufungsverentscheidung, damit wir einen Vorlageantrag an den UFS stellen können.

Wir hoffen, Sie hiermit ausreichend informiert zu haben. Für Rückfragen stehen wir Ihnen gerne zur Verfügung...“

Hierauf legte das Finanzamt die Berufung mit Bericht vom 17.12.2012 vor:

„...Der Bw wurde am 16.02.2012 im Rahmen der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid schriftlich aufgefordert, Besteuerungs- und Zahlungsnachweise (11/2010/E) sowie einen Nachweis über die Geltendmachung aller Steuerminderungen im Ausland (Serbien), etwa durch ein Gutachten, zu übermitteln. Der Bw übermittelte Erklärungen in kyrillischer Schrift (47-60+65-66/2010/E) sowie Zahlungsnachweise in der Höhe von 1.338.737,00 RSD (64/2010/E). Weiters wurde eine Bestätigung der serbischen Beschäftigerin über die Entrichtung der Lohnsteuer in Serbien vorgelegt (67/2010/E). Bestätigungen über Zahlungen an den Bw (68-80/2010/E) wurden ebenfalls übermittelt.

Mit der Berufungsvorentscheidung vom 02.05.2012 wurde die Anrechnung der ausländischen Steuer verwehrt, da nicht nachgewiesen worden ist, dass alle Steuerminderungen in Serbien geltend gemacht worden sind.

Im Zuge des Vorlageantrags wurde eine "Bestätigung" übermittelt, wonach das serbische Steuerrecht nur wenige Absetzposten kenne und alle steuermindernden Absetzposten in Serbien berücksichtigt worden seien (92/2010/E), sowie eine englische Übersetzung des Art. 88 des serbischen Einkommensteuergesetzes (91/2010/E).

Aus Sicht der österreichischen Abgabenbehörde mangelt es dieser Bestätigung an hinreichender Beweisqualität. Sachverständigengutachten unterliegen laut Ritz (BAO, Tz. 3 zu § 177) der freien Beweiswürdigung. Demnach hat die Behörde anhand des Befundes die Schlüssigkeit des Gutachtens zu überprüfen (vgl. § 166 BAO).

Im schriftlichen Auskunftsersuchen vom 16.02.2012 wurde ein Nachweis ("z.B. Gutachten") verlangt. Die beispielhafte Nennung eines Gutachtens sollte verdeutlichen, dass ein Mindestmaß an Beweisqualität gefordert ist. Die bloße Behauptung der serbischen Steuervertretung (Z.), wonach alle möglichen Steuerminderungen beantragt worden seien und dies aus der Steuererklärung hervorgehe, erweist sich als unschlüssig.

Infolge dessen forderte die Abgabenbehörde den Bw gern. § 143 BAO schriftlich u.a. auf, ein Berechnungsblatt zu übermitteln, aus dem hervorgeht, dass sich unter Anwendung des Art. 88 entsprechende Einkommensteuer ergibt. Mit dieser Formulierung beabsichtigte die Abgabenbehörde allfällige Zweifel über die zu erbringenden Nachweise auszuräumen.

Begleitend dazu wurden weitere Unterlagen (diverse Bestätigungen der serbischen Abgabenbehörden) abverlangt (93-94/2010/E), um das Rechenwerk anhand des Ergebnisses überprüfen zu können ("Probe"). Zudem äußerte die Abgabenbehörde grundsätzliche Zweifel an der Richtigkeit der serbischen Abgabenerklärung, da die - vermutlich vorhandenen -

endbesteuerten österreichischen Kapitaleinkünfte offensichtlich nicht in Serbien erklärt worden sind (94/2010/E).

In einem Anruf vom 04.07.2012 bat die steuerliche Vertreterin darum, den Umfang des Auskunftsersuchens angesichts der Steuerberatungskosten (vgl. § 313 BAO) einzuschränken. Aus Kulanz wurde vorgeschlagen, dass sich die Abgabenbehörde diesbezüglich ggf. auch mit einer Bestätigung der serbischen Abgabenbehörde bzgl. Zahlungsvorschreibung und Bemessungsgrundlage zufrieden geben würde (96/2010/E).

Der Bw wiederholte lediglich, dass er die dafür notwendigen Angaben mittels den bereits übermittelten serbischen Steuererklärungen und Zahlungsbelegen nachgewiesen hätte (95/2010/E). Von der serbischen Behörde erstellte Unterlagen wurden nicht übermittelt, weshalb die telefonisch angebotene Kulanzlösung keine Anwendung gefunden hat.

Soweit ausländisches Recht von abgabenrechtlicher Relevanz ist, trifft die Abgabenbehörden eine entsprechende Ermittlungspflicht. Soweit allerdings Sachverhaltselemente im Ausland wurzeln, trifft den Abgabepflichtigen insb. wegen seiner größeren Nähe zu den entsprechenden Beweismitteln einerseits und wegen der eingeschränkten Ermittlungsmöglichkeiten der Abgabenbehörden andererseits eine erhöhte Mitwirkungspflicht. Dies gilt auch hinsichtlich solcher Sachverhaltselemente, die im ausländischen Recht ihre Grundlage haben (UFS vom 10.05.2005, RV/0182-F/03). Die geforderte gutächtliche Dokumentationspflicht stützt sich auf die Rechtsprechung zur erhöhten Mitwirkungspflicht bei Auslandsbeziehungen (z.B. VwGH vom 14.01.1992, 91/14/0161; VwGH vom 21.01.2004, 2003/13/0143).

Die Mitwirkungs- und Offenlegungspflicht ist in dem Maß höher als die behördlichen Ermittlungsmöglichkeiten geringer sind (z.B. VwGH vom 26.7.2000). Gern. Art. 29 Abs. 2 DBA-Serbien ist ein Informationsaustausch nach Art. 27 DBA-Serbien erst für Veranlagungen ab 2011 möglich. Mangels Amtshilfemöglichkeiten hinsichtlich der Veranlagung 2010 des Bw ist ein hohes Maß an Mitwirkungspflichten vorauszusetzen.

In dem Ausmaß, in dem die Partei zur Mitwirkung an der Wahrheitsfindung ungeachtet ihrer Verpflichtung hiezu nicht bereit ist bzw. eine solche unterlässt, tritt die Verpflichtung der Behörde, den Sachverhalt nach allen Richtungen über das von ihr als erwiesen erkannte Maß hinaus zu prüfen, zurück (z.B. VwGH vom 22.10.1996, 92/14/0224; VwGH vom 30.09.1998, 94/14/0099).

Aufgrund der mangelhaften Mitwirkung geht die Abgabenbehörde von folgendem Sachverhalt aus: Es ist unstrittig, dass der Bw Serbien Steuern an das Finanzamt überwiesen hat und entsprechende Steuererklärungen abgegeben hat.

Nicht als gesichert gilt, dass alle Entlastungsmöglichkeiten in Serbien in Anspruch genommen worden sind. Der Bw behauptet, dass es keine Steuerbescheide in Serbien gäbe. Insofern muss die Abgabenbehörde davon ausgehen, dass der B. selbst die serbische Einkommensteuer ausgerechnet hat (Selbstbemessung). Dass es unter diesen Voraussetzungen ein unvertretbarer Aufwand wäre, diese Rechengänge der österreichischen Abgabenbehörde nachvollziehbar offenzulegen, erscheint unplausibel.

Angesichts der Höhe der strittigen anzurechnenden Steuer (13.383,07 EUR) erscheint es absolut nicht unbillig, im Rahmen eines schriftlichen Auskunftsersuchens eine diesbezügliche Offenlegung zu abzuverlangen.

Abgesehen davon ist die vorgelegte Behauptung der steuerlichen Vertretung in E auch dahingehend unvollständig, als dass Aussagen über allfällige Steuerbefreiungsmöglichkeiten udgl. fehlen. Denkmöglich wären z.B. TaxHolidays, Vergünstigungen für ausländische Schlüsselarbeitskräfte, Entlastung/Rückerstattung analog zu § 48 BAO etc.

Es wurde nicht behauptet, dass die serbischen Behörden keine allgemeinen Bestätigungen (z.B. Buchungsmeldung, Umfang der Besteuerungsgrundlagen) ausstellen. Im Gegenteil: die steuerliche Vertretung in E hat sogar der österreichischen steuerlichen Vertreterin angeboten, auf ausdrücklichen Wunsch hin offizielle Bestätigungen der serbischen Abgabenbehörde zu besorgen.

Mangels hinreichender Mitwirkung muss das Finanzamt davon ausgehen, dass im Zuge des serbischen Abgabenverfahrens sämtliche entrichtete Steuern wieder refundiert worden sind bzw. nach serbischem Recht grundsätzlich refundiert werden hätte können. Eine ausländische Steuer ist daher gem. § 1 Abs. 2 Doppelbesteuerungsverordnung nicht anzurechnen.

Die ursprünglich geltend gemachten Kosten für Familienheimfahrten und doppelte Haushaltsführung wurden Rahmen der Berufungsvorentscheidung nach eingehender Prüfung aberkannt. Dieser Punkt ist unstrittig.

Es ist daher entsprechend der Berufungsvorentscheidung zu verbösern."

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend die Vermeidung von Doppelbesteuerungen, BGBl. II Nr. 474/2002, lautet:

„Auf Grund von § 48 der Bundesabgabenordnung wird verordnet:

§ 1. (1) Bei Ermittlung des Einkommens im Sinne von § 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 sowie § 7 Abs. 2 und 3 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 sind bei unbeschränkt Steuerpflichtigen zur Vermeidung einer internationalen Doppelbesteuerung folgende positive ausländische Einkünfte von der Besteuerung auszunehmen, wenn sie aus Staaten stammen, mit denen Österreich kein darauf anwendbares Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen hat und wenn sie im ausländischen Staat einer der österreichischen Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer vergleichbaren Besteuerung unterliegen, deren Durchschnittsteuerbelastung mehr als 15% beträgt:

- a) Einkünfte aus im Ausland gelegenem unbeweglichem Vermögen;*
- b) Einkünfte aus Gewerbebetrieb sowie Einkünfte aus selbständiger Arbeit, die aus einer im Ausland gelegenen Betriebsstätte stammen;*
- c) Einkünfte, die aus einer im Ausland unternommenen Bauausführung oder Montage stammen;*
- d) Einkünfte aus einer im Ausland ausgeübten Vortrags- oder Unterrichtstätigkeit;*
- e) Einkünfte aus einer im Ausland erfolgten Mitwirkung an einer Unterhaltungsdarbietung;*
- f) Einkünfte aus einer im Ausland ausgeübten nichtselbständigen Arbeit.*

Die Durchschnittsteuerbelastung ist in sinngemäßer Anwendung jener Grundsätze zu ermitteln, die für die Berechnung der in der Verordnung BGBl. Nr. 57/1995 genannten Durchschnittsteuerbelastung festgelegt sind.

(2) Ist kein Doppelbesteuerungsabkommen anwendbar und wird der Eintritt einer internationalen Doppelbesteuerung nicht nach Abs. 1 beseitigt, sind bei unbeschränkt Steuerpflichtigen ausländische Steuern vom Einkommen auf die veranlagte österreichische Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer anzurechnen. Der anzurechnende Betrag darf jedoch den Teil der österreichischen Steuer nicht übersteigen, der unmittelbar auf die im Ausland besteuerten Einkünfte entfällt (Anrechnungshöchstbetrag). Werden Einkünfte aus mehreren ausländischen Staaten bezogen, ist für die Einkünfte aus jedem Staat eine gesonderte Höchstbetragsberechnung anzustellen.

(3) Besteht ein Doppelbesteuerungsabkommen, das zur Vermeidung der Doppelbesteuerung die Anrechnungsmethode vorsieht und das nicht für Steuern vom Einkommen lokaler Gebietskörperschaften des ausländischen Staates anwendbar ist, so gilt abweichend von Absatz 1 Folgendes: Die lokalen Steuern vom Einkommen sind in sinngemäßer Anwendung

der im Abkommen vorgesehenen Anrechnungsmethode auf die österreichische Steuer vom Einkommen anzurechnen.

(4) Positive Einkünfte, die von der Besteuerung ausgenommen werden, sind bei der Festsetzung der Steuer, die auf das übrige Einkommen entfällt, einzubeziehen (Progressionsvorbehalt).

§ 2. (1) Eine Steuerentlastung gemäß § 1 kann nur für jene Einkünfte in Anspruch genommen werden, die in einem ordnungsgemäß geführten Verzeichnis ausgewiesen werden. Dieses Verzeichnis hat unter geordnetem Hinweis auf die den Eintragungen zugrunde liegenden Belege folgende Angaben für jede Einkunftsquelle zu enthalten:

- a) Bezeichnung des Staates der Einkünfteerzielung;*
- b) Art der Einkünfte (Einkunftsart und geschäftsübliche Bezeichnung);*
- c) Höhe der Einkünfte unter Hinweis auf eine Berechnungsunterlage, in der die Ermittlung der Höhe der Einnahmen (Betriebseinnahmen) sowie der Werbungskosten (Betriebsausgaben) nach österreichischem Recht dargestellt ist;*
- d) Prozentsatz der durchschnittlichen ausländischen Steuerbelastung in den Fällen des § 1 Abs. 1 (unter Hinweis auf die Berechnungsunterlage für den Durchschnittsteuersatz und die Belege über die ausländische Besteuerung);*
- e) Höhe der anrechenbaren ausländischen Steuer in den Fällen des § 1 Abs. 2 und 3 und Darstellung der Berechnung des Anrechnungshöchstbetrages;*
- f) Angabe über die zeitliche Zuordnung (Zeitpunkt oder Zeitraum des Zuflusses oder der gewinnerhöhenden Erfassung in der Buchhaltung).*

(2) Bei Einkünften, die dem inländischen Lohnsteuerabzug unterliegen, ist insoweit keine Verzeichnissführung erforderlich, als die entsprechenden Informationen aus den der Lohnverrechnung zugrunde liegenden Unterlagen entnommen werden können.

§ 3. (1) Die Bestimmungen des § 1 sind insoweit nicht anzuwenden, als sie zur Folge hätten, dass ausländische Verluste sowohl in Österreich wie auch im Ausland steuerlich berücksichtigt werden.

(2) Die Verordnung ist erstmals anzuwenden

- a) bei der Veranlagung zur Einkommen- und Körperschaftsteuer auf Einkünfte, die bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2002 zu erfassen sind,*

b) beim Lohnsteuerabzug auf Einkünfte, die in Lohnzahlungszeiträumen zufließen, die nach dem In-Kraft-Treten der Verordnung enden."

Mit Serbien besteht zwar ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung vom 7.5.2010, BGBl. III Nr. 8/2011, dieses ist jedoch erst ab 1.1.2011 anzuwenden (vgl. Seydl in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG Anh. V).

Für das Jahr 2010 bestand daher mit Serbien kein Doppelbesteuerungsabkommen, weswegen die Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend die Vermeidung von Doppelbesteuerungen anwendbar ist.

Nach den eigenen Angaben des Bw (Beilage zur Berufung vom 2.2.2012) betrugen die ausländischen Einkünfte (nach Abzug von Werbungskosten) € 101.158,62 und die hierauf entfallende tatsächlich in Serbien entrichtete Einkommensteuer € 13.383,07. Dies entspricht einer Durchschnittssteuerbelastung von 13,23% bzw ohne Werbungskostenabzug (Einkünfte € 109.047,58) von 12,27%.

Da die vom Bw angegebene Durchschnittssteuerbelastung unter 15% liegt, ist § 1 Abs. 1 der Verordnung nicht anwendbar.

Es ist daher gemäß § 2 Abs 2 der Verordnung die ausländische Steuer – unter Berücksichtigung des Anrechnungshöchstbetrages – anzurechnen.

Dass der Anrechnungshöchstbetrag im gegenständlichen Fall nicht überschritten wird, wurde bereits in der Berufung dargestellt.

Ein Verzeichnis im Sinne des § 2 Abs. 1 der Verordnung wurde mit der Tabelle auf Bl. 46/2010 des Finanzamtsaktes vorgelegt.

Auf Grund der vorgelegten Unterlagen hält es die Berufungsbehörde für erwiesen, dass der Bw im Jahr 2010 ausländische Steuer in Höhe von € 13.383,07 für die in Serbien erzielten nichtselbständigen Einkünfte entrichtet hat. Weitere Beweisaufnahmen sind nicht erforderlich. Anhaltspunkte für eine Rückerstattung der serbischen Einkommensteuer durch den serbischen Staat bestehen nicht.

Die im Jahr 2010 entrichtete serbische Einkommensteuer ist daher gemäß § 46 EStG 1988 auf die Einkommensteuerschuld anzurechnen.

Bemerkt wird, dass die im Entsendungsvertrag vorgesehene Erstattung der ausländischen Steuer durch den Arbeitgeber – ebenso wie weitere dort angesprochene Leistungen des Arbeitgebers - im Zuflusszeitpunkt als Einnahmen gemäß § 15 EStG 1988 vom Arbeitgeber dem Lohnsteuerabzug zu unterziehen sind. Die Berufungsbehörde geht mangels gegenteiliger

Ermittlungsergebnisse des Finanzamtes davon aus, dass der Arbeitgeber seinen steuerlichen Verpflichtungen nachgekommen ist.

Der Berufung ist daher hinsichtlich der Anrechnung eines Betrages von € 13.383,07 an serbischer Einkommensteuer Folge zu geben.

Zur Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für Familienheimfahrten und doppelte Haushaltsführung ist darauf zu verweisen, dass laut Vorlagebericht des Finanzamtes, der auch dem Bw übermittelt wurde, die Nichtabzugsfähigkeit unstrittig sei. Dem Vorlagebericht wurde vom Bw auch nicht widersprochen.

Aufwendungen für Familienheimfahrten und doppelte Haushaltsführung können gemäß § 16 EStG 1988 Werbungskosten darstellen.

Es kann fraglich sein, ob die über fünf Jahre dauernde Auslandsentsendung hinsichtlich des offenbar alleinstehenden Bw (das Bestehen eines Familienwohnsitzes, der weiteren Familienangehörigen als Hauptwohnsitz dient, in Wien wurde im Verfahren nicht vorgetragen) eine vorübergehende doppelte Haushaltsführung auch noch im fünften und sechsten Jahr der Entsendung rechtfertigt.

Dies kann aber dahingestellt bleiben, da trotz Aufforderung durch das Finanzamt keinerlei Nachweise für diese Aufwendungen vorgelegt wurden.

Daher sind die geltend gemachten Aufwendungen für Familienheimfahrten als auch jene für die doppelte Haushaltsführung nicht abzugsfähig.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 22. Juli 2013