

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache D, in Adresse, vertreten durch Deloitte Tax Wirtschaftsprüfungs GmbH, Renn 1/Tür Freyung, 1013 Wien, gegen den Bescheid des Finanzamtes Baden Mödling vom 27.06.2014 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2012 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

die Einkommensteuer des Jahres 2012 wird mit der **Abgabengutschrift** von **EUR 9.230,02** festgesetzt.

Die Bemessungsgrundlage und die darauf entfallende Steuer wird wie folgt berechnet:

Einkünfte aus n.s.A.		
steuerpflichtige laufende Bezüge laut Lohnzettel Inland	169.897,70	
steuerpflichtige laufende Bezüge ohne inländischen Steuerabzug	5.529,88	
Werbungskosten die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte	-24.045,60	
Sonstige Werbungskosten ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag	-2.077,16	
Gesamtbetrag der Einkünfte	149.304,82	149.304,82
Sonderausgaben		-60,00

Einkommen (Eink.)		149.244,82
Einkommensteuer §33 Abs. 1 EStG (Eink. - 60.000) x 0,5 + 20.235	89.244,82 : 2 = 44.622,41	64.857,41
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge		64.857,41
Verkehrsabsetzbetrag		-291,00
Arbeitnehmerabsetzbetrag		-54,00
Steuer nach Abzug d Absetzbeträge		64.512,41
Einkommensteuer		64.512,41
anrechenbare Lohnsteuer		-74.742,43
Festgesetzte Einkommensteuer		-9.230,02

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf.) war von seinem US-amerikanischen (Stamm-)Arbeitgeber, Fa. X, Wisconsin, in der Zeit vom 12. September 2011 bis 2014 in verschiedenen Managementfunktionen (2012: als "Plant Manager" des inländischen Tochterunternehmens) nach Österreich entsendet worden.

In seiner Einkommensteuererklärung für das Streitjahr setzte der Bf. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit unter Zugrundelegung der Lohnbezüge von zwei lohnauszahlenden Stellen an: Einmal (Form. L 16) von der inländischen bezugsauszahlenden Stelle = Fa. X-Austria-GmbH, zum anderen (Form. L 17) von der ausländischen Stelle des (Stamm-)Arbeitgebers = X.

Die Bezugsnachweise hatten folgenden Inhalt:

Legende L 17 (nachgereicht)	KZ	Betrag in €
Brutto (inkl. Fica + medicare, abz. Hypotax)	350	15.251,56

davon neben dem lfd. Arbeitslohn	351	9.721,68	
SV- Beiträge f. lfd. Arbeitslohn	357	2.077,16	
Legende L 16	Betrag	KZ	Betrag
Brutto		210	169.897,70
steuerpflichtige Bezüge		245	169.897,70
einbehaltene Lohnsteuer	74.742,88		
anrechenbare Lohnsteuer		260	74.742,88

In der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2012 hatte der Bf Kosten für Familienheimfahrten iHv 3.672,00 und Kosten für doppelte Haushaltsführung iHv 24.045,60 als Werbungskosten geltend gemacht. Das Finanzamt (FA) ersuchte mit Schreiben vom 25.03.2014 um folgende Antworten und ergänzende Unterlagen:

- "Verwenden Sie für die Fahrten zwischen Arbeitsort und Familienwohnsitz das eigene KFZ (Bekanntgabe der Anzahl der Fahrten im Kalenderjahr und Kopie des Zulassungsscheins)?
- Bei der Mitbeförderung von anderen Personen: Name (derselben) und Höhe der dafür erhaltenen Beträge:
- Bei der Benutzung von öffentlichen Verkehrsmitteln oder sonstige Mitfahrgelegenheit: Anzahl der Fahrten und Nachweis der entstandenen Kosten?
- Anschrift des Familienwohnsitzes und Angabe der Km- Entfernung/einfache Strecke zur Wohnmöglichkeit am Beschäftigungsamt.
- Haben Sie am Beschäftigungsamt eine Schlafstelle/Wohnmöglichkeit/Wohnung und wie groß ist diese (Quadratmeter)?
- Sonstige Wohnmöglichkeit: Adresse und Anzahl der Quadratmeter?
- Haben Sie eine unentgeltliche Schlafmöglichkeit vom Arbeitgeber (Bekanntgabe der Adresse)?
- Wie oft wurden die Heimfahrten vom Arbeitgeber steuerfrei vergütet und wie hoch sind die dafür erhaltenen Ersätze (Bestätigung des Arbeitgebers erforderlich)?

In Ergänzung der obigen Ausführungen bitte um zusätzliche Vorlage in Kopie bzw. Bekanntgabe:

- Familienstand, Alter der Kinder, bei verheiratet bitte um Vorlage einer Familienstandsbescheinigung
- Aufstellung und Nachweis der Kosten betreffend doppelte Haushaltsführung: z.B. Mietvertrag, Zahlungsnachweise usw.

- Dienstvertrag"

Der Vorhalt (eingeräumte Antwortfrist: 02.05.2014) blieb unbeantwortet.

Mit Bescheid vom 27. Juni 2014 setzte das FA die Einkommensteuer 2012 unter Berücksichtigung der geltend gemachten Kosten für doppelte Haushaltsführung (24.045,60) und der im Ausland entrichteten Sozialversicherungsbeiträge (2.077,16) fest. Die Abweichung vom Antrag wurde damit begründet, dass der Bf Nachweise für Familienheimfahrten nicht vorgelegt habe.

Der "laufende Bezug Grenzgänger" (aus USA) wurde vom Finanzamt automationsunterstützt wie folgt berechnet:

Sechstelberechnung			
Bruttobezüge § 67 (11) EStG			15.251,56
- sonstige Bezüge § 67			-9.721,68
Basis			5.529,88
Sechstelberechnung			
Sechstel:	5.529,88/6	=921,64	
Sechstelüberhang:	9.721,68 -921,64	=8.800,04	
Berechnung lfd. Bezug			
Basis			5.529,88
Sechstelberechnung			
+ Sechstelüberhang			8.800,04
lfd. Bezug Grenzgänger			14.329,92

In der dagegen fristgerecht erhobenen Beschwerde beantragte der Bf die Veranlagung gemäß eingebrachter Erklärung. Der Bescheid werde hinsichtlich der Berücksichtigung des Lohnzettels L 17 sowie der sonstigen Bezüge angefochten:

Er sei von seinem Arbeitgeber seit 12.09.2011 von den USA nach Österreich für die Dauer von 24 Monaten (im Juli 2013 verlängert um weitere 12 Monate) entsendet worden. Seine laufenden Bezüge, die er von X erhalten habe, hätten 2011 EUR 175.427,58 betragen. Aufgrund dieser Entsendung seien alle von X Österreich und USA erhaltenen Bezüge (aufgrund eines sogenannten "Pay split"; er habe rechtlich nur einen Arbeitgeber) zusammenzurechnen und das Jahressechstel im Jahr 2012 dementsprechend mit EUR 29.237,93 festzusetzen. Seine gesamten sonstigen Bezüge hätten 2012

EUR 9.721,68 betragen und seien am Formular L 17 unter KZ 351 ausgewiesen. Diese sonstigen Bezüge seien mit 6% gemäß § 67 (1) und (2) EStG zu versteuern, da das Jahressechstel noch nicht ausgeschöpft worden sei. Er erteiche um Berücksichtigung des L 17 gemäß Anlage.

Er beantrage daher die Festsetzung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit iHv EUR 149.304,82 und der darauf entfallenden Einkommensteuer mit EUR 65.058,51.

Die beigelegte, vom steuerlichen Vertreter am 29.10.2013 erstellte Beilage zur Steuererklärung 2012 enthielt folgende Angaben und Berechnungen:

- Er sehe sich während seiner Entsendung (2011 bis 2014: nach Österreich) als ansässig in den USA.
- Wohnsitz in Ö 2012 = ja; Wohnsitz im Ausland 2012 = ja
- Ansässigkeit gem. DBA (treaty residency) Ö-USA, in USA
- Verlagerung des MP der Lebensinteressen (relocation) - blank/leer
- Arbeitgeber gemäß Dienstvertrag (home country): X Mfg Co
- beschäftigende Organisation in Ö.: X (gemeint: X Austria)
- Alleinverdiener/Alleinerzieher? "No"; Anzahl der Kinder : 0

Steuer bei Veranlagung lt. Erklärung	63.222,51
Summe der gesamten Belastung	63.222,51
-Lohnsteuer anrechenbar	- 74.742,88
- anrechendbare ESt-VZ + ausl. Steuer	0,00
zu erwartende Gutschrift	11.520,37

In der diesem Schreiben beigelegten Tabelle ermittelte der steuerliche Vertreter das steuerpflichtige Einkommen nach den dort auf liegenden Sachverhaltsannahmen und der rechtlichen Auffassung des Bf. Demnach ging der Bf von der Abzugsfähigkeit der Kosten für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten wie ursprünglich erklärt aus, ohne irgendwelche Kosten für Familienheimfahrten zu belegen. Näheres siehe unter "Beweiswürdigung" und "Rechtslage".

Das FA wies die Beschwerde mit Beschwerde-Vorentscheidung vom 22.12.2014 als unbegründet ab: Nach Ansicht der Finanzverwaltung lägen zivilrechtlich zwei Arbeitgeber vor. Eine Zusammenrechnung für die Berechnung des Jahressechstels könne daher nicht erfolgen. Die Interpretation, dass es sich um ein- und denselben Arbeitgeber handle, würde zB die Anwendung der Bestimmungen der DBA unmöglich machen, in denen auf den Arbeitgeber abgestellt werde.

Mit Einschreiben vom 02.04.2015, beim FA eingelangt am 07.04.2015, stellte der Bf durch seinen steuerlichen Vertreter Antrag auf Vorlage der Beschwerde an das

Bundesfinanzgericht. Unter Verweis auf die Beschwerdeausführungen ergänzte der Bf sein Vorbringen wie folgt:

Er beziehe Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit iSd § 25 EStG ausschließlich von einem (einzigen) Arbeitgeber, X, von dem er vorübergehend (12.09.2011 bis 30.09.2014) zu X-Austria-GmbH entsendet worden sei. Mit dieser österreichischen Firma habe er keinen Dienstvertrag abgeschlossen. Die Entsendungsverträge samt Verlängerungen fänden sich anbei. Somit sei das Jahressechstel von sämtlichen laufenden Bezügen zu berechnen, unabhängig von dem Recht auf Besteuerung gemäß DBA. Er verweise diesbezüglich auf die Entscheidung des UFS Wien (UFSW 06.04.2011, RV/3534-W/10). Er wolle darauf verweisen, dass seine Gehaltsbestandteile weiterhin in den USA ausbezahlt worden seien. In Österreich werde eine (Schatten-)Lohnverrechnung dieser Bezüge geführt. Der Steuerberater habe im Zuge der Erstellung der österreichischen Steuererklärung für 2012 die Bezüge der österreichischen Lohnverrechnung mit den Bezügen der US-amerikanischen Lohnverrechnung verglichen und jene Bezüge mittels Formular L 17 nachversteuert, welche nicht in der österreichischen (Schatten-)Lohnverrechnung berücksichtigt worden seien.

Das Jahressechstel für 2012 setze sich wie folgt zusammen:

Laufende Bezüge Österreich gemeldet mit L16	EUR
Grundbezug	140.555,66
Sachbezug PKW	5.296,44
Sonstiger Sachbezug	24.045,60
Zwischensumme	169.897,70
Laufende Bezüge USA gemeldet mit L17	
Base Salary Periode 13	5.759,65
(abz.) Hypothetische Steuer	-1.070,21
FICA Periode 13	446,04
Medicare withholding Periode 13	394,40
Zwischensumme	5.529,88
Laufende Bezüge gesamt	175.427,58
Jahressechstel	29.237,93

Er stelle deshalb den Antrag, seine Beschwerde vom 31. Juli 2014 dem Bundesfinanzgericht (BFG) zur Entscheidung vorzulegen und ersuche um antragsgemäße Erledigung.

Das Finanzamt legte sodann die Beschwerde dem BFG vor.

Der Richter ersuchte den Bf neuerlich um Nachweis der Kosten für doppelten Haushaltsführung (in USA und Ö) sowie der geltend gemachten Kosten für Familienheimfahrten.

Der Bf antwortete durch seinen steuerliche Vertretung mit E-Mail-Anhang vom 22.10.2015, worin er die Verlagerung des Mittelpunktes seiner Lebensinteressen mit nähren Ausführungen verneinte, da die Kinder in den USA lebten und die Verlegung des Familienwohnsitzes nach Österreich nicht zumutbar gewesen sei (Verweis auf die E des UFSG vom 04.12.2012, RV/0056-G/10). Gemäß Entsendungsvertrag stehe ihm auf Grund der Beibehaltung des Wohnsitzes in den USA eine möblierte Unterkunft bis zu einem Wert von USD 6.666,00 zu. Aus Praktikabilitätsgründen und um den Zahlungsweg abzukürzen, sei die Wohnung in Ö. von X Österreich angemietet und seien die Mietkosten als steuerpflichtiger Sachbezug in der Lohnverrechnung berücksichtigt worden. Der Mietvertrag war dem Schreiben beigelegt. Die lokale Gewährung von Sachbezügen sei bei Entsendungen üblich und löse für sich allein kein zweites Dienstverhältnis aus.

Beweiswürdigung

Der Bf war, wie dem aktenkundigen Entsendungsvertrag zu entnehmen ist, nur bei einem einzigen Arbeitgeber arbeitsrechtlich angestellt, nämlich bei der in den USA ansässigen X. Von dort erhielt er die vereinbarten Bezüge in USD zugesprochen, die ihm via pay splitting zum größten Teil durch die inländische Tochter des Arbeitgebers (in Form einer Schatten-Lohnverrechnung) ausbezahlt wurden, da er im Streitzeitraum nur hier für das amerikanische Unternehmen tätig wurde. Der US-amerikanische Arbeitgeber legte auch fest, was neben den laufenden Bezügen in Form von Boni oder stock options dem Bf zukommen sollte, und untersagte ihm eine vorzeitige Inanspruchnahme der Optionen. Das Finanzamt ordnete den im Inland empfangenen Bezugsteil jedoch steuerrechtlich der lohnauszahlenden Stelle in Ö zu, weil es von zwei verschiedenen Arbeitgebern ausging; dementsprechend blieben die im Ausland gewährten sonstigen Bezüge von einer begünstigten Besteuerung mit dem festen Satz von 6% ausgenommen. Dies erachtet das BFG jedoch in wirtschaftlicher Betrachtungsweise, aber auch aufgrund der zivil-(arbeits-)rechtlichen Umstände als verfehlt, zumal im Inland gar keine sonstigen Bezüge ermittelt und durch Versteuerung mit festen Sätzen aus der Tarifbemessungsgrundlage ausgeschieden wurden. Die gemessen an der heranzuziehenden Summe aus laufendem Arbeitslohn weitaus niedrigeren sonstigen Bezüge waren daher mit dem Betrag, der auf dem vom steuerlichen Vertreter hilfsweise erstellten Lohnzettel für die ausländische Komponente ausgewiesen ist, in voller Höhe steuerlich zu begünstigen. Auf die oben zitierte einschlägige Rechtsprechung des UFS sei in diesem Zusammenhang verwiesen.

Dem BFG ist es andererseits verwehrt, Steuer mit dem festen Satz von 6% auf die bisher nicht entsprechend erfassten Boni und stock options nachträglich zu erheben und solcherart in die Lohnverrechnung des Arbeitgebers einzugreifen. Da nun aber die aus dieser Erledigung sich ergebende Steuergutschrift höher ist als im angefochtenen

Einkommensteuerbescheid, und da eine entsprechende Reduktion der Steuergutschrift auf Ebene des Beschwerdeverfahrens vor dem BFG nicht in Betracht kommt, wird es Sache der inländischen bezugsauszahlenden Stelle (oder ihres Rechtsnachfolgers; die Niederlassung wurde inzwischen in einen anderen EU-Mitgliedsstaat verlegt) sein, die Nachversteuerung auf Grund eines berichtigten Lohnzettels für 2012 in Zusammenarbeit mit der belangten Behörde vorzunehmen und den Betrag an das Finanzamt abzuführen.

Die geltend gemachten Kosten für Familienheimfahrten sind nicht anzuerkennen, da solche Kosten nicht nachgewiesen wurden. Der Bf hat, wie zuletzt nochmals dargestellt, glaubhaft gemacht und übrigens vom Finanzamt anerkannt, einen doppelten Haushalt in USA und in Ö geführt. Kosten der doppelten Haushaltsführung sind, da der gewährte Vorteil als steuerpflichtiger Sachbezug in der inländischen Lohnverrechnung Einkünfte erhöhend erfasst wurde, mit dem Betrag dieses Sachbezuges wiederum Einkünfte mindernd zu berücksichtigen.

Rechtslage

Das Vorliegen eines Dienstverhältnisses im steuerlichen Sinn hängt nicht davon ab, wer die Arbeitslöhne ausbezahlt, sondern davon, wer tatsächlich Arbeitgeber ist. Erhält der Arbeitnehmer seinen vereinbarten Lohn von zwei Bezug auszahlenden Stellen ein- und desselben - doppelt ansässigen - Arbeitgebers, so kann vom Vorliegen zweier verschiedener Arbeitgeber nur dann ausgegangen werden, wenn jede dieser Einrichtungen tatsächlich eine arbeitsvertragliche Vereinbarung mit dem Bediensteten getroffen hat. Davon kann nicht gesprochen werden, wenn die zweite Bezug auszahlende Stelle nur den Weisungen desjenigen Unternehmens folgt, das die im einzigen Arbeitsvertrag gründende einheitliche Lohnvereinbarung für die Dauer der Entsendung ins Ausland mit ihrem Arbeitnehmer getroffen hat. Die Frage, welchem Vertragsstaat nach DBA-Recht (Art. 15 DBA Ö-USA) das Besteuerungsrecht zukommt, bleibt davon unberührt (siehe die vom Bf. ins Treffen geführte Entscheidung des UFSW vom 06.04.2011, RV/3534-W/10).

Gemäß Artikel 15 Abs. 1 des Doppelbesteuerungsabkommens Österreichs mit den Vereinigten Staaten von Amerika (DBA Ö-USA) dürfen vorbehaltlich der Artikel 18 (Pensionen) und 19 (Öffentlicher Dienst) Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbständiger 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.

Erwägungen

Das Beschwerdebegehren, die sonstigen Bezüge in vollem Umfang von der Besteuerung nach Tarif (§ 33 Abs. 1 EStG 1988) auszunehmen, ist berechtigt. Da der Bf seinen Antrag auf Berücksichtigung von Kosten aus dem Titel Familienheimfahrten nicht zurückgenommen hat, war der im uneingeschränkten Umfang aufrecht erhaltenen in diesem Punkt jedoch unberechtigten Beschwerde nur teilweise Folge zu geben.

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. Ein solcher Fall liegt aber, wie aus der oben angestellten Beweiswürdigung, der dargestellten Rechtslage sowie der zitierten Rechtsprechung des UFS und den dort verwiesenen Fundstellen hervorgeht, nicht vor. Die Frage, ob mehrere Arbeitgeber vorliegen, wurde als Tatfrage (nicht: Rechtsfrage) in freier Beweiswürdigung vom Gericht verneint. Dementsprechend war die Revision nicht zuzulassen.

Wien, am 21. Juli 2016