

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. R in der Beschwerdesache DI AB, St.Nr. 000/0000, Adresse, vertreten durch C Steuerberatungsgesellschaft m.b.H., Adresse1, über die Beschwerde vom 09.01.2014 gegen den Einkommensteuerbescheid 2011 der belangten Behörde Finanzamt FA vom 03.12.2013 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind der nachstehenden Tabelle zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses:

Einkommensteuer 2011		
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit		
Bezugsauszahlende Stelle	Steuerpflichtige Bezüge (245)	
D GmbH	178.454,43 €	
E GmbH & Co OHG	28.480,69 €	
E GmbH & Co OG	63.434,90 €	
Erhöhung Einkünfte aus nsA USA	44.319,69 €	
Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte	-10.530,00 €	
		304.159,71 €

Gesamtbetrag der Einkünfte	304.159,71 €
Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988)	
Pauschbetrag für Sonderausgaben	-60,00 €
Kirchenbeitrag	-200,00 €
Kinderfreibetrag für haushaltsgerehöriges Kind gem. § 106a Abs. 1 EStG 1988	-220,00 €
Einkommen	303.679,71 €

Die Einkommensteuer gem. § 33 Abs.1 EStG 1988 beträgt:	
(303.679,71 – 60.000,00) x 0,5 + 20.235,00	142.083,85 €
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	142.083,85 €
Alleinverdienerabsetzbetrag	-494,00 €
Verkehrsabsetzbetrag	-291,00 €
Arbeitnehmerabsetzbetrag	-54,00 €
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	141.244,85 €
Steuer sonstige Bezüge	3.052,00 €
Einkommensteuer	144.296,85 €
Anrechenbare US-Steuer *)	-95.197,65 €
Anrechenbare Lohnsteuer (260)	-127.993,97 €
Rundung gemäß § 39 Abs. 3 EStG 1988	0,23 €
Festgesetzte Einkommensteuer	-78.895,00 €
Berechnung der Abgabennachforderung/Abgabengutschrift	
Festgesetzte Einkommensteuer	-78.895,00 €
Bisher festgesetzte Einkommensteuer (Abgabennachforderung)	2.344,00 €
Abgabengutschrift	-81.239,00 €

*) Ermittlung des Anrechnungshöchstbetrages nach folgender Formel:

Einkommensteuer (Tarif + fester Satz) x Auslandseinkünfte (inkl. sonstige Bezüge / Einkommen (inkl. sonstige Bezüge)

$$144.296,85 \times 234.317,10 / 355.168,97 = 95.197,65 = \text{Anrechnungshöchstbetrag}$$

Quellenstaatseinkünfte:	
KZ 245	178.454,43
KZ 220	23.506,86
KZ 225	-1.433,88
Differenz US-Steuer und österr. Steuer	44.319,69
Familienheimfahrten	-1.530,00
Doppelte Haushaltsführung	-9.000,00
	234.317,10

Die für den Anrechnungshöchstbetrag relevante Einkommensteuer		
Österr. Tarifsteuer		141.244,85
Steuer sonstige Bezüge		3.052,00
		144.296,85
Das für den Anrechnungshöchstbetrag relevante Einkommen		
Einkommen		303.679,71
Sonstige Bezüge (KZ 220)		54.357,02
Sozialversicherung (KZ 225)		-2.867,76
		355.168,97

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

Entscheidungsgründe

Sachverhalt

Der **Einkommensteuerbescheid 2011** des Beschwerdeführers (Bf) erging am 03.12.2013 und führte zu einer Nachforderung von 14.443,00 €.

In der Begründung wurde ua ausgeführt, dass das Einkommen nach österreichischem und nicht nach amerikanischem Recht zu ermitteln sei. Laut Dienstvertrag mit DI sei der Dienstgeber für die Unterkunft und für die Reisen nach Österreich aufgekommen und habe sich überdies verpflichtet, die Einkommensteuer bis zu einem Betrag von 300.000 USD zu übernehmen. Laut Angaben des Bf betrage die vom Dienstgeber übernommene amerikanische Steuer 195.000 USD. Auch dieser Betrag sei eine Einnahme.

Die ausländischen Einkünfte seien daher wie folgt zu ermitteln gewesen:

Bruttoeinnahmen 476.261,00; Befreiungen 3.700,00; laut Lohnzettel in Österreich schon versteuerte Einkünfte 290.638,12 (KZ 220 laut Lohnzettel 23.506,86 + KZ 245 178.454,43 x 1,392) + vom Dienstgeber getragene Steuer von 195.000 = gesamt 376.922,88 USD : 1,392 = 270.777,93 € bei KZ 359.

In der gegen diesen Bescheid erhobenen **Beschwerde** wandte der Bf durch seine steuerliche Vertretung ein, dass im Zuge der Veranlagung 2011 bei den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug in Höhe von

270.777,93 € zusätzlich zu den in den österreichischen Lohnzetteln ausgewiesenen steuerpflichtigen Bezügen berücksichtigt worden seien.

Die Behörde habe die ausländischen Einkünfte wie folgt ermittelt:

Bruttoeinnahmen in Höhe von 476.261 USD (dieser Betrag entspreche dem in der US-Steuererklärung ausgewiesenen Bruttobezug - „adjusted gross income“); abzüglich der Befreiungen in Höhe von 3.700 USD (dieser Betrag entspreche den in der US-Steuererklärung ausgewiesenen Befreiungen - „Exemptions“); abzüglich die laut Lohnzettel in Österreich versteuerten Bezüge (KZ 245); zuzüglich die vom Dienstgeber getragene amerikanische Steuer. Dies ergebe insgesamt 270.777,93 €.

Als Begründung sei angeführt worden, dass das Einkommen nach österreichischem Recht zu ermitteln sei und die vom Dienstgeber während der Entsendung übernommene amerikanische Steuer in Höhe von 195.000 USD in Österreich eine Einnahme darstelle.

Zudem seien die beantragten Werbungskosten (Kosten für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten) in Höhe von 21.330,00 € nicht berücksichtigt worden.

Dem sei Folgendes zu entgegnen:

Gemäß § 2 Abs. 8 EStG seien für die Ermittlung der ausländischen Einkünfte die Bestimmungen des österreichischen Einkommensteuergesetzes maßgebend, soweit im Einkommen ausländische Einkünfte zu berücksichtigen seien.

Der Bf habe im Veranlagungsjahr 2011 keine ausländischen Einkünfte bezogen. Auch während seiner Entsendung in die USA habe er sein Gehalt aus Österreich bezogen. Sowohl von der E GmbH & Co OG als auch von der D GmbH sei eine österreichische Lohnverrechnung geführt und seien die Einkünfte zur Gänze der österreichischen Lohnsteuer unterworfen worden.

Bereits im E-Mail vom 26.09.2013 an die Abgabenbehörde sei erläutert worden, dass DI nur die Kosten für die amerikanische Wohnung des Bf in Höhe von 4.000 USD pro Monat übernommen habe. Diese seien ebenfalls von der österreichischen Lohnverrechnung berücksichtigt und unter dem Gehaltsbestandteil "Auslandszulage" in Höhe von 6.413,81 € pro Monat ausgewiesen worden.

Daher sei festzuhalten, dass die Einkünfte des Bf bereits zur Gänze bei der Lohnverrechnung besteuert worden seien und er zusätzlich keine ausländischen Einkünfte bezogen habe. Die Hinzurechnung der von der Behörde berechneten ausländischen Einkünfte würde demnach die doppelte Versteuerung gleicher Bezüge verursachen. Die Beträge 476.261 USD und 3.700 USD („adjusted gross income“ und „Exemptions“) stellten nämlich die nach dem US-Steuerrecht ermittelten, aus Österreich zugeflossenen Bezüge dar.

Fakt sei, dass der Bf nur jene Bezüge erhalten habe, die der österreichischen Lohnverrechnung zu entnehmen seien.

Die vom Dienstgeber übernommene amerikanischen Steuer stelle für den Bf keine Einnahme im Sinne des österreichischen Einkommensteuergesetzes dar, da die in Folge im Rahmen der österreichischen Veranlagung zu erwartende Gutschrift aus der amerikanischen Steuer dem Arbeitgeber überwiesen werde. Die vorerst übernommene amerikanische Steuer somit keinen zusätzlichen Vorteil dar, da der Bf sich vertraglich verpflichtet habe, die Steuergutschrift aus der Veranlagung in Österreich zur Vermeidung der Doppelbesteuerung im Gegenzug an den Arbeitgeber abzutreten. Einnahmen gemäß § 15 Abs. 1 EStG lägen nur vor, wenn dem Steuerpflichtigen Geld oder geldwerte Vorteile zufließen würden.

Die anrechenbare ausländische Steuer betrage 78.995,19 €.

Weiters seien im Zuge der Veranlagung die angesetzten Werbungskosten nicht berücksichtigt worden.

Da der Wohnsitz des Bf in Österreich für die Dauer der befristeten Entsendung aufrechterhalten worden sei, seien die entstandenen Aufwendungen für die Wohnung zur Dienstverrichtung in den USA als Werbungskosten bis zu einem monatlichen Höchstbetrag von 2.200,00 € absetzbar (LStR Rz 345). Beantragt werde daher, die Kosten für doppelte Haushaltsführung in der Höhe von 19.800,00 € zu berücksichtigen.

Ebenso seien die fünf, im Veranlagungsjahr 2011 zur Betreuung des heimischen Wohnsitzes getätigten Familienheimfahrten als Werbungskosten in Höhe von 1.530,00 € zu berücksichtigen. Die Höhe der absetzbaren Kosten sei durch § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG mit der höchsten Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG begrenzt.

Beantragt werde daher, die Einkünfte entsprechend zu korrigieren und die Werbungskosten zu berücksichtigen.

Der Bf beantragte darüber hinaus die Aussetzung der Einhebung und die Anpassung der Anspruchszinsen.

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 27.11.2014 wurde der Beschwerde teilweise Folge gegeben und die Einkommensteuernachforderung auf 2.344,00 € reduziert.

In der gesonderten Bescheidbegründung mit gleichem Datum listete die Abgabenbehörde eingangs die drei dem Finanzamt übermittelten Lohnzettel detailliert auf.

Der Bf sei von seiner österreichischen Arbeitgeberin, der D GmbH, von 18.01.2011 bis 19.11.2011 in die USA entsandt worden. Der Wohnsitz in Österreich sei beibehalten worden, der Bf sei daher im gesamten Jahr 2011 in Österreich ansässig und unbeschränkt steuerpflichtig gewesen. Für die Dauer seiner Entsendung sei in Österreich eine Lohnverrechnung durchgeführt und Lohnsteuer einbehalten worden. Laut dem von D GmbH übermittelten Lohnzettel hätten die US-Einkünfte demnach € 178.454,43 betragen.

Der Abgabenbehörde liege die US-Steuererklärung für 2011 („U.S. Nonresident Alien Tax Return 2011“) vor. Darin seien Bruttobezüge von 476.261 USD (342.141,52 €) und ein steuerpflichtiges Einkommen („taxable income“) von 438.354 USD (314.909,48 €) ausgewiesen.

Die Differenzen zwischen den Einkünften laut der US-Steuererklärung und der bei der österreichischen Abgabenbehörde eingereichten Einkommensteuererklärung seien vorgehalten worden. In der Vorhaltsbeantwortung vom 26.09.2013 sei jedoch keine Aufklärung erfolgt.

Aus der Entsendevereinbarung vom 22.12.2010 sei ersichtlich, dass DI die in den USA abzuführende Einkommensteuer für den Bf übernehme. Laut Vorhaltsbeantwortung (E-Mail) vom 26.09.2013 ergebe sich die Differenz zwischen dem Einkommen in der US-Steuererklärung und der österreichischen Steuererklärung durch die unterschiedliche Berechnung der Bemessungsgrundlage auf Grund unterschiedlicher Steuervorschriften. Die von der Arbeitgeberin übernommene amerikanische Steuer (gross-up) sei im amerikanischen Lohnzettel (Formular W 2) und somit im US-Einkommen auszuweisen. Die Höhe der gross-ups belaufe sich auf rund 195.000 USD. Dieser Betrag sei dem Bf in bar tatsächlich nicht ausbezahlt worden und unterscheide sich zum österreichischen Betrag, da in den USA nach dem Abfluss und nicht dem Steuerjahr gerechnet werde.

Mit Vorhalt vom 26.06.2014 sei der Bf ersucht worden, die Ermittlung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit laut „U.S. Nonresident Alien Income Tax Return“ darzustellen und die aufgezeigten Differenzen aufzuklären. Er sei ferner ersucht worden, detailliert darzustellen, warum die vom Arbeitgeber übernommene US-Steuer nicht die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erhöhe.

Eine Aufgliederung der mit den Jahreslohnzetteln bekannt gegebenen Bezüge, aus der die jeweils auf Österreich und die USA entfallenden Anteile ersichtlich seien, sei ebenso angefordert worden wie die Jahreslohnkonten, um überprüfen zu können, welche Bezüge im Detail in Österreich lohnversteuert worden seien.

Die steuerliche Vertretung des Bf habe dazu am 15.09.2014 per E-Mail mitgeteilt, dass eine detaillierte Aufstellung, wie die Hochrechnung von der US Payroll erstellt worden sei, leider nicht übermittelt werden können. Fakt sei, dass der Bf nur jene Bezüge erhalten habe, die der österreichischen Lohnverrechnung zu entnehmen seien.

Die vom Dienstgeber übernommene Steuer für den Bf stelle keine Einnahme im Sinne des österreichischen Einkommensteuergesetzes dar, da die in Folge im Rahmen der Veranlagung zu erwartende Gutschrift aus der Anrechnung dem Arbeitgeber überwiesen werde. Somit stelle die vorerst übernommene amerikanische Steuer keinen zusätzlichen Vorteil dar, da sich der Bf vertraglich verpflichtet habe, die Steuergutschrift aus der Veranlagung in Österreich zur Vermeidung der Doppelbesteuerung im Gegenzug an den Arbeitgeber abzutreten.

Die Beilage zur Steuererklärung werde übermittelt. In dieser sei die Aufteilung der Bezüge ersichtlich. Die steuerpflichtigen Bezüge (Kz 245 des Lohnzettels) seien gemäß den Arbeitstagen aufgeteilt worden. Von insgesamt 236 Arbeitstagen seien 164 auf die USA entfallen.

Das Jahreslohnkonto der D GmbH werde ebenfalls übermittelt.

Die im Vorhalt vom 26.06.2014 detailliert aufgezeigten Differenzen hätten offensichtlich nicht aufgeklärt werden können. Auch zu den von DI übernommenen US-Steuern sei nichts Konkretes gesagt worden. Die behauptete Gegenverrechnung der übernommenen US-Steuer mit der sich aus der in Österreich durchzuführenden Veranlagung sei nicht betragsmäßig dargestellt worden; schriftliche Vereinbarungen, aus denen die übernommenen und die gegenzurechnenden Beträge hervorgehen würden, gebe es offensichtlich nicht.

Eine antragskonforme Veranlagung der Einkommensteuer 2011 hätte – nach der in der gesonderten Begründung zur Beschwerdevorentscheidung detailliert dargestellten Berechnung – eine Gutschrift von 90.261,00 € ergeben.

Diese Gutschrift entspreche bei weitem nicht der in den USA übernommenen Einkommensteuer. Steuern und Abgaben könnten jederzeit im Vorhinein errechnet werden; es sei daher fraglich, weshalb dazu keine präzisen schriftlichen Vereinbarungen vorliegen würden. Evident sei, dass diese beiden Beträge niemals gleich hoch sein könnten. Da eine im Vorhinein abgeschlossene verbindliche Vereinbarung, aus der die in den USA übernommenen Steuern der Höhe nach detailliert ersichtlich wären und aus der gegengleich die behauptete zu erstattende österreichische Einkommensteuergutschrift dargestellt wäre, offensichtlich nicht vorliege, sei die von DI übernommene US-Steuer im Veranlagungszeitraum 2011 jedenfalls als zusätzliche Einnahme im Rahmen der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu erfassen. Sollten diese Einnahmen in den Folgejahren erstattet werden, lägen Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 2 EStG vor.

Betreffend die von DI übernommenen Kosten bleibe ein Widerspruch bestehen:

	USD	Kurs	Euro
US-Steuer laut Vorhaltsbeantwortung	195.000,00	1,392	140.086,21
US-Steuer laut Erklärung bzw. US-tax-return	177.034,00	1,392	127.179,60

Sei nicht nur die US-Steuer laut U.S. Nonresident Alien Tax Return 2011 übernommen worden, sondern weitere Kosten? Da diese Differenz trotz mehrmaliger Vorhalte nicht aufgeklärt worden sei, bleibe die Abgabenbehörde bei dem in der Vorhaltsbeantwortung vom 26.09.2013 genannten Betrag.

Die Abgabenbehörde gehe daher in freier Beweiswürdigung (§ 167 BAO) bei Ermittlung der in den USA erwirtschafteten Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit von der US-Einkommensteuererklärung aus, wobei der laut Vorhaltsbeantwortung übernommene Betrag von 195.000 USD einzubeziehen sei:

U.S. Nonresident Alien Income Tax Return	USD	Kurs	Euro	
gesamte Bruttoeinnahmen aus nsA	476.261,00	1,392	342.141,52	
steuerfrei	-3.700,00	1,392	-2.358,05	

Einnahmen nsA USA	472.561,00	1,392	339.483,48	
Erhöhung Einkünfte nsA USA			2011	
Einnahmen lt. U.S. Nonresident Alien Income Tax Return			339.483,48	
Übernahme US-Steuer durch Arbeitgeber	195.000 (Kurs: 1,392)		140.086,21	
Einnahmen nsA USA gesamt			479.569,68	
1.2. – 31.10.2011, D GmbH	KZ 210		-208.791,75	
Erhöhung Einkünfte nsA USA	KZ 359		270.777,93	

In diesem Punkt sei die Beschwerde daher abzuweisen gewesen.

Zu den Kosten für die **doppelte Haushaltsführung** und **Familienheimfahrten** führte die Abgabenbehörde aus, dass als Werbungskosten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung unvermeidbare Mehraufwendungen in Betracht kämen, die dem Abgabepflichtigen dadurch erwachsen würden, dass er am Beschäftigungsstandort wohnen müsse (VwGH 23.05.2000, 95/14/0096). Es seien somit jene Kosten absetzbar, welche der Steuerpflichtige für eine zweckentsprechende Unterkunft (VwGH 23.11.2011, 2010/13/0148) für sich allein aufwenden müsse. Darüber hinausgehende Wohnkosten seien gemäß § 20 Abs. 1 EStG 1988 nicht abzugsfähig. Zu den unvermeidbaren Mehraufwendungen zählten:

-) Miete einer Wohnung: Miete, Betriebskosten und Einrichtungskosten bezogen auf eine Kleinwohnung (rund 55 m²).
-) Kauf einer Wohnung: Bei Eigentumswohnungen sei zu prüfen, ob nicht die berufliche Veranlassung durch private Gründe (zB Vermögensschaffung, künftige Wohnvorsorge für Angehörige; vgl. VwGH 14.03.1990, 89/13/0102) überlagert werde. Stehe die berufliche Veranlassung im Vordergrund, könnten die Absetzung für Abnutzung (1,5 % pro Jahr), die Betriebs- und Einrichtungskosten, bezogen auf eine Kleinwohnung (ebenfalls rund 55 m²) abgesetzt werden.
-) Hotelunterkunft: bis 2.200,00 € monatlich. Die tatsächlichen Kosten für die Hotelunterkunft stellten dann Werbungskosten dar, wenn es sich um eine vorübergehende Hotelunterbringung oder um einzelne Nächtigungen innerhalb eines Monats handle.

Der Bf habe in den USA während seiner Entsendung eine Mietwohnung bezogen. Die dafür vom Arbeitgeber getragenen Kosten seien laut Beschwerde versteuert worden. Die Kosten für die Anmietung einer Kleinwohnung würden im Schätzungswege mit 1.000,00

€ pro Monat ermittelt. Hinsichtlich der Familienheimfahrten werde der Beschwerde stattgegeben.

An Werbungskosten für die doppelte Haushaltsführung seien daher 9.000,00 € (geschätzte monatliche Miete für eine Kleinwohnung von 1.000,00 €, Miete von Februar bis Oktober 2011) abzugsfähig.

Im **Vorlageantrag** beantragte der Bf durch seine steuerliche Vertretung, keine Erhöhung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit USA um 270.777,93 € vorzunehmen und Kosten für doppelte Haushaltsführung in Höhe von 19.800,00 € anzuerkennen.

Im Zuge der Veranlagung 2011 seien bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug in der Höhe von 270.777,93 € zusätzlich zu den in den österreichischen Lohnzetteln ausgewiesenen steuerpflichtigen Bezügen berücksichtigt worden. Zudem seien die beantragten Kosten für doppelte Haushaltsführung nicht in voller Höhe anerkannt worden.

Der Bf wiederholte sein Vorbringen, dass er im Veranlagungsjahr 2011 keine ausländischen Einkünfte bezogen habe. Auch während seiner Entsendung in die USA habe er sein Gehalt aus Österreich bezogen. Seine Einkünfte seien zur Gänze der österreichischen Lohnsteuer unterworfen worden. Nur die Kosten für die Wohnung in den USA in Höhe von 4.000 USD pro Monat habe DI übernommen. Diese Kosten seien ebenfalls in der österreichischen Lohnverrechnung berücksichtigt und unter dem Gehaltsbestandteil "Auslandszulage" in Höhe von 6.413,81 € pro Monat ausgewiesen worden. Er habe zusätzlich keine ausländischen Einkünfte bezogen. Die Hinzurechnung der von der Behörde berechneten ausländischen Einkünfte bedeute die doppelte Besteuerung gleicher Bezüge. Der Betrag von 476.261 USD („Wages, salaries, tips, etc. gem. W 2 / adjusted gross income“) stelle die nach dem US Steuerrecht ermittelten, aus Österreich zugeflossenen Bezüge dar.

Für den Zeitraum der Entsendung habe der Bf mit seinem Arbeitgeber eine Steuerausgleichsvereinbarung („Tax Equalization“ Vereinbarung) abgeschlossen. Die Vereinbarung sei im bereits übermittelten Entsendungsvertrag unter „Tax Equalization“ zu finden.

Arbeitgeber würden mit ihren Dienstnehmern für die Zeit von Auslandsentsendungen so genannte "Steuerausgleichsvereinbarungen" mit dem Ziel abschließen, dass der Dienstnehmer für die Zeit der Auslandsentsendung ein gleichbleibendes Nettogehalt erhalte. Dieses Nettogehalt solle durch den Auslandseinsatz weder positiv noch negativ beeinflusst werden. Aus diesem Grund sei ein abweichendes Steuerniveau im Einsatzland bzw. Gastland zu neutralisieren. Um dies zu erreichen, werde in der "Nettolohnvereinbarung" vereinbart, dass der Dienstgeber eine fiktive Steuer ("Hypotax") einbehalte und im Gegenzug die echten Steuern im Einsatzland übernehme. Die Hypotax entspreche der Steuer, welche vom Dienstnehmer im Heimatland weiterhin zu zahlen wäre, läge keine Entsendung vor. Die Hypotax werde grundsätzlich zur Begleichung der Auslandsteuer verwendet.

Gemäß den LStR Rz. 1200 sei bei einer Nettolohnvereinbarung in Österreich der Bruttobezug zu ermitteln. Das bedeute, „bei einer Nettolohnvereinbarung habe der Arbeitgeber die von ihm vereinbarungsgemäß zu tragende Lohnsteuer sowie die Arbeitnehmeranteile zur Sozialversicherung in einer "Auf-Hundert-Rechnung" dem Nettolohn hinzuzurechnen und von dem sich danach ergebenden Bruttolohn (nach Abzug der Arbeitnehmeranteile zur Sozialversicherung) die Lohnsteuer zu errechnen.“ Die "Auf-Hundert-Rechnung" für den Bf sei im Jahr 2011 bereits durch die österreichische Lohnverrechnung erfolgt.

Die übernommene Steuer führe daher zu keinem zusätzlichen Vorteil aus dem Dienstverhältnis, da sich der Arbeitnehmer verpflichtet habe, dem Arbeitgeber die angerechnete Steuer zu erstatten (vgl. EAS 3344 vom 10.04.2014).

Zur Ermittlung der amerikanischen Steuerbemessungsgrundlage in Hinsicht auf die Steuerausgleichsvereinbarung habe DI folgendes mitgeteilt:

“In respect of GMEs inbound to the US, if they are tax equalized back to their home country, the company will collect a home country hypotax from them to ensure they pay tax only on their home country income, not the GME allowances. This process of tax equalization is done to protect the employee from incurring more income tax than they would have, had they remained at home in Austria. Thus, since we collect a hypotax from the GME, the company will gross up and pay all host taxes, in this case all US taxes and any residual actual Austrian taxes. If the company provides a tax gross up to the GME, the gross up is considered taxable income by the tax authorities in the US, but the deduction of the hypotax will reduce that income up to a certain point. Gross ups are usually quite large as the tax rates are quite large in the US when combining the federal and state rates, so this plus the expatriate allowances tend to give the GME quite a large amount of income to be taxed. The tax gross ups are never paid to the GME; they are deposited directly with the tax authorities. Not all compensation included in income results in actual cash passing to the GME, such as housing payments, children education or tax gross ups, but nonetheless they are still considered taxable income as they are paid on behalf of the GME by the company.”

Daraus sei ersichtlich, dass in den USA die „Hochrechnung“ bei einer Steuerausgleichsvereinbarung anders als in Österreich (LStR 2002 RZ. 1200) vorzunehmen sei. Sowohl die österreichische Lohnsteuer (residual actual Austrian taxes) als auch die US Steuern (all US taxes) würden hochgerechnet. Dies erkläre nach Ansicht des Bf den Unterschied zwischen der österreichischen und amerikanischen Steuerbemessungsgrundlage während der Entsendung und sei ausschließlich auf die Unterschiede zwischen den Steuersystemen zurückzuführen.

Gemäß der amerikanischen Steuererklärung betrage die entrichtete ausländische Steuer im Jahr 2011:

-) 142.026,00 USD federal tax
-) 35.008,00 USD state tax

-) somit insgesamt: 177.034,00 USD

Erneut sei festzuhalten, dass die vom Finanzamt vorgenommene Hinzurechnung von 270.777,93 € die doppelte Besteuerung gleicher Bezüge verursache und entgegen § 2 Abs. 8 EStG nach ausländischem Steuerrecht ermittelte Bezüge in die österreichische Steuerbemessungsgrundlage einbeziehe.

Zudem sei anmerken, dass die vom Finanzamt ermittelten Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit in sich nicht schlüssig seien. Die bereits in den Bruttoeinnahmen inkludierte Steuerübernahme von rund 190.000,00 USD sei nochmals hinzugerechnet worden und habe somit die US Einnahmen erhöht. Durch diese Berechnung sei die übernommene Steuer doppelt berücksichtigt worden.

Weiters seien in der Beschwerdevorentscheidung die angesetzten Kosten für die doppelte Haushaltsführung nicht in der beantragten Höhe berücksichtigt worden. Es sei nur ein geschätzter Betrag von 9.000,00 €, bezogen auf eine aus der Sicht der Behörde zweckentsprechende (55 m²) Wohnung, anerkannt worden. Die tatsächlichen vom Arbeitgeber übernommenen Kosten für die Wohnung hätten sich auf über 2.200 € pro Monat belaufen. Daher sei der monatliche Höchstbetrag von 2.200,00 € in Abzug gebracht worden.

In diesem Zusammenhang sei auf das Erkenntnis des VwGH vom 26.5.2010, 2007/13/0095, hinzuweisen. Der VwGH betone darin, dass die Grenze der abziehbaren Werbungskosten mit der Höhe der Aufwendungen für eine zweckentsprechende Wohnung am Beschäftigungsstandort zu ziehen sei. Es werde jedoch festgehalten, dass damit nicht die Kosten einer Kleinwohnung gemeint seien. Die Wohnungsgröße könne somit für die Anerkennung der Kosten nicht das maßgebliche Kriterium sein. Auch der UFS habe in seiner Entscheidung vom 22.4.2005, RV/0305-L/04, zum Ausdruck gebracht, dass die berufliche Stellung des Arbeitnehmers bei der Ermittlung der Höhe der abzugsfähigen Kosten ebenfalls mit einfließe. Der Bf sei Leiter der „Aquisition Integration“ und somit Mitglied der höheren Geschäftsleitung. Aus seiner Position und dem Gehalt ergebe sich, dass er als leitender Angestellter zu betrachten sei, womit natürlich auch Repräsentationsaufgaben verbunden seien.

Beantragt werde daher die Veranlagung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit im Sinne der eingereichten Steuererklärung. Zudem werde beantragt, die Kosten für doppelte Haushaltsführung in voller Höhe von 19.800,00 € zu berücksichtigen.

Weiters werde die Festsetzung von Beschwerdezinsen gemäß § 205a BAO und die Anpassung der Anspruchszinsen beantragt.

Mit **Schreiben** der Richterin **vom 02.11.2017** wurde der Bf ersucht, zu nachstehenden Fragen Stellung zu nehmen:

„1) Höhe der Einkünfte:

1.1. Der Ansatz von *in Österreich steuerpflichtigen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit ohne Lohnsteuerabzug (KZ 359)* in Höhe von 270.777,93 € sowohl

im angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2011 als auch in der Beschwerdeentscheidung resultiert aus der – nach der Aktenlage nach wie vor - nicht aufgeklärten Differenz zwischen den Einnahmen laut vorgelegtem Lohnzettel (Zeitraum 1.2. – 31.10.2011, Bruttobezüge: 208.791,75 €) und dem in der US-Steuererklärung „U.S. Nonresident Alien Income Tax Return“ angeführten „gross income“ von 476.261 USD (342.141,52 € bei Anwendung des durch die steuerliche Vertretung angewendeten Wechselkurses von 1,392).

Auch nach Abzug der „State and local income taxes“ von 34.207 USD verbleiben Einnahmen von 442.054 USD (= 317.567,52 €) laut US-Steuererklärung, wodurch sich eine erhebliche Differenz von rund 109.000 € (151.728 USD) ergibt, die an Hand der bisher vorgelegten Unterlagen nicht nachvollziehbar ist.

1.2 Mit E-Mail vom 26.09.2013 ans Finanzamt führte Ihre steuerliche Vertretung ua aus, dass die vom Arbeitgeber übernommene amerikanische Steuer in Höhe von „rund 195.000 USD“ im amerikanischen Lohnzettel (Formular W 2) und somit im US-Einkommen auszuweisen sei.

Im Vorlageantrag findet sich nachstehender Passus:

„(...) If the company provides a tax gross up to the GME, the gross up is considered taxable income by the tax authorities in the US, but the deduction of the hypotax will reduce that income up to a certain point (...)“

Was bedeutet dieser Passus konkret? Welcher Betrag wurde als gross-up dem US-Einkommen zugerechnet, und welcher Betrag minderte als Hypotax dieses Einkommen wiederum?

Da sich in der vorgelegten US-Steuererklärung kein Hinweis auf diese Zurechnung findet, wird ersucht, den amerikanischen Lohnzettel oder allenfalls andere geeignete Unterlagen zur Untermauerung Ihres Vorbringens ebenso zu übermitteln wie den amerikanischen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2011.

Der bloße Hinweis, dass das Finanzamt die in den Bruttoeinnahmen inkludierte Steuerübernahme von rund 190.000 USD nochmals hinzugerechnet und die US-Einnahmen erhöht habe, ist ohne jeglichen Nachweis, dass und in welcher Höhe eine Steuer hinzugerechnet worden ist, nicht ausreichend.

1.3. Laut oa E-Mail belief sich die Höhe der gross-ups auf rund 195.000 USD, laut Vorlageantrag auf rund 190.000 USD.

Auf Basis welcher Zahlen wurde diese fiktive Steuer berechnet? Zog Ihr Arbeitgeber diese fiktive Steuer tatsächlich von Ihrem Gehalt ab? Beglich er in der Folge mit dieser einbehaltenden fiktiven Steuer die US-Steuern (laut Vorlageantrag 177.034 USD)?

Um Vorlage entsprechender Unterlagen wird ersucht.

Die vom Arbeitgeber einbehaltene Hypotax entspricht in der Regel annähernd der Steuer im Heimatland (in Österreich).

Wodurch ergibt sich der gravierende Unterschied zwischen der Hypotax von 190.000 USD bzw. 195.000 USD (136.494 € bzw. 140.086 €) und der laut Lohnzettel einbehaltenen Lohnsteuer von 82.859,90 €?

Ihre steuerliche Vertretung teilte mit E-Mail vom 26.09.2013 mit, dass dieser Betrag von rund 195.000 USD sich vom österreichischen Betrag unterscheide, da in den USA nach dem Abfluss und nicht dem Steuerjahr gerechnet werde.

Stellen Sie die Auswirkungen dieser unterschiedlichen Betrachtungsweise an Hand der konkreten Zahlen dar.

Sämtliche zweckdienlichen Unterlagen wie eine „Hypotax“-Vereinbarung, eine abschließende „Steuerausgleichsberechnung“ usw. sind zur Einsicht vorzulegen.

1.4. Wer (Arbeitgeber oder Arbeitnehmer) bezahlte tatsächlich welche Steuer [die in der US-Steuererklärung ausgewiesene Steuer von 93.165 USD („payments“), die dort errechnete Nachzahlung von 48.861 USD („amount you owe“), den Betrag von 34.207 USD („state and local income taxes“) und die laut Lohnzettel bzw. laut vorgelegtem Lohnkonto für den Zeitraum 1.2. – 31.10.2011 einbehaltene Lohnsteuer von 82.859,90 €]?

Um Übermittlung entsprechender Belege wird ersucht.

1.5. Da sich aus unterschiedlichen vertraglichen Gestaltungen unterschiedliche steuerliche Konsequenzen ergeben und aus den bisher vorgelegten Schriftstücken keine Schlussfolgerungen möglich sind, wird Ihnen der Artikel „Steuerausgleichstechniken bei Auslandsentsendungen – und die lohnsteuerlichen Folgen“ aus VWT 2015, 106, übermittelt.

Sie werden ersucht, unter Vorlage aussagekräftiger Unterlagen zu erläutern, welche der dort dargestellten möglichen bzw. welche abweichenden Vereinbarungen Sie mit Ihrem Arbeitgeber getroffen haben.

1.6. Sie wurden laut US-Steuererklärung von 18.01. – 19.11.2011 in die USA entsandt. Dem Finanzamt wurden drei in der Beschwerdevorentscheidung detailliert dargestellte Lohnzettel übermittelt.

In welcher Höhe sind die auf den Lohnzetteln ausgewiesenen Bezüge Ihrer Tätigkeit in den USA zuzurechnen? Sind die gesamten Einkünfte für Ihre Tätigkeit in den USA im Lohnzettel für den Zeitraum 01.02. – 31.10.2011 enthalten? Gegebenenfalls wären die Lohnzetteldaten in einen Inlands- und Auslandsanteil aufzuteilen.

1.7. In einer dem Finanzamt vorgelegten „Beilage zur Einkommensteuererklärung 2011“ wurde in Punkt 4) „Ermittlung der ausländischen Einkünfte“ als Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit in den USA ein Betrag von 173.061,71 € angeführt.

Wie wurde dieser Betrag ermittelt?

1.8. Abschließend ist darauf zu verweisen, dass nach Art. 2 Abs. 2 lit. a des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Österreich und den USA zu den Steuern, für die das Abkommen gilt, in den Vereinigten Staaten die auf Grund des Internal Revenue

Code erhobenen Bundesinkommensteuern (federal income taxes), mit Ausnahme der Sozialversicherungsabgaben, gehören.

Nicht vom Abkommen erfasst und nicht anrechenbar ist daher die state tax in Höhe von 34.207 USD laut Steuererklärung.

2) Doppelte Haushaltsführung:

Es wird ersucht, an Hand geeigneter Unterlagen zu belegen, ob in den USA ein Haus oder eine Wohnung gemietet wurde und wie groß das Mietobjekt war (aus dem in englischer Sprache abgefassten Mietvertrag ist nur eine monatliche Miete von 4.000 USD zu entnehmen, nicht aber die Größe der gemieteten Wohnung bzw. des gemieteten Hauses).

Im Erkenntnis vom 26.5.2010, 2007/13/0095, führte der VwGH aus, dass die Grenze der abziehbaren Werbungskosten mit der Höhe der Aufwendungen für eine zweckentsprechende Wohnung am Beschäftigungsstandort zu ziehen sei, daraus aber keine maximale Wohnungsgröße abgeleitet werden dürfe.

Der Unabhängige Finanzsenat hat wiederholt entschieden (z.B. UFS 16.06.2011, RV/2881-W/10; UFS 28.06.2010, RV/1747-W/10; UFS 28.04.2010, RV/2882-W/09), dass lediglich nach objektiven Kriterien zu bemessende, unvermeidbare Mehraufwendungen als beruflich bedingt anzusehen sind.

Nach § 20 Abs. 1 Z 1 und 2 EStG 1988 sind Aufwendungen für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen, steuerlich nicht abzugsfähig.

Die Ansicht, dass auf Grund der beruflichen Stellung höhere Ausgaben zulässig sind, teilte der VwGH mit Verweis auf § 20 Abs. 1 Z 1 und 2 EStG 1988 nicht (VwGH 23.5.2000, 95/14/0096; VwGH 23.11.2011. 2010/13/0148).

Sowohl der VwGH (VwGH 23.11.2011, 2010/13/0148) als auch der BFH (BFH 9.8.2007, VI R 10/06) sahen Aufwendungen für eine 60 m² große Wohnung als angemessen an.

Da die monatlichen Mietkosten von 4.000 USD (2.874 €) sehr hoch erscheinen, wird zu prüfen sein, welche (fiktiven), unvermeidbaren Mehraufwendungen Ihnen durch die Anmietung einer zweckentsprechenden Wohnung an Ihrem Arbeitsort erwachsen wären. In Anlehnung an die höchstgerichtliche Judikatur werden dabei jene Kosten zu ermitteln sein, die das durchschnittliche Wohnbedürfnis einer allein wohnenden Person am Beschäftigungsstandort decken.

Wie hoch war der ortsübliche Durchschnittsmietzins für eine 60 m² bis 70 m² große Wohnung in F?

Als Beweis sind allenfalls allgemein abrufbare Immobilienpreisspiegel bzw. einschlägige Internetadressen bekannt zu geben.“

Der Bf teilte dazu durch seine steuerliche Vertreterin **mit**, dass in der Anlage der amerikanische Lohnzettel (Formular W 2) sowie eine Aufstellung über die

Zusammensetzung der Bruttobezüge in den USA (Total Wages) übermittelt würden. Ein Steuerbescheid werde in den USA von den Steuerbehörden nicht erlassen.

1.1. Der Bf habe seine Entlohnung während der Entsendung weiterhin durch die österreichische Gesellschaft erhalten. Daher seien sämtliche Bezüge in der österreichischen Lohnverrechnung enthalten, und die Lohnsteuer sei in Österreich auf die gesamten Bezüge abgeführt worden.

Wie erläutert, habe der Bf während der Entsendung eine Steuerausgleichsvereinbarung (= Tax Equalization) mit der DI gehabt. Diese entspreche der unter Punkt 2.2 beschriebenen Methode im Artikel von Prof. Bendlinger. Die Lohnsteuer habe der Bf getragen. Im konkreten Fall könne diese Lohnsteuer auch als die österreichische „Hypotax — hypothetische Steuer“ betrachtet werden, zumal diese die maximale Steuerbelastung darstelle, welche der Bf zu tragen gehabt habe. In diesem Zusammenhang werde auf die Fußnote 5 zu Punkt 2.2 im Artikel verwiesen.

In den USA habe die DI die Steuern (Federal und State Tax) für den Bf entrichtet. im Gegenzug werde die aus der Anrechnung resultierende Steuergutschrift in Österreich der DI zustehen.

Der Bf sei während seiner Entsendung in den USA steuerpflichtig geworden. Um die gesetzeskonforme Vorgehensweise bei der Besteuerung sicherzustellen, sei in Amerika eine Schattenlohnverrechnung aufzustellen gewesen. Obwohl die Auszahlung der Gehaltsbestandteile des Bf weiterhin in Österreich erfolgt sei, seien seine Bezüge in der amerikanischen (Schatten)Abrechnung nach amerikanischen Steuervorschriften erfasst worden.

Das US-Steuerrecht sehe vor, dass der Vorteil aus dem Dienstverhältnis durch die Steuerübernahme auf Grund der "Tax Equalization" in der Weise berücksichtigt werde, dass sowohl die amerikanischen (US Federal und US State) als auch die ausländischen Steuerzahlungen als steuerpflichtiger Bezug erfasst und anschließend hochgerechnet (gross-up) würden.

1.2. “ (. . .) If the company provides a tax gross up to the GME, the gross up is considered taxable income by the tax authorities in the US, but the deduction of the hypotax will reduce that income up to a certain point.(...)”

Dieser Passus bedeute, dass die von DI übernommene amerikanische Steuer einem gross-up unterzogen worden sei, wobei die österreichische Hypotax/Lohnsteuer („Home Hypo Fed Tax“ in Höhe von USD 82.942,00) in Abzug gebracht worden sei.

In diesem Zusammenhang sei auf den Artikel „Steuerausgleichstechniken bei Auslandsentsendungen - und die lohnsteuerlichen Folgen“ von Prof. Dr. Stefan Bendlinger zu verweisen. Gemäß Punkt 3.3 des Artikels stelle die Übernahme der ausländischen Steuer durch den Arbeitgeber keinen Vorteil aus dem Dienstverhältnis dar und erhöhe somit nicht die Steuerbemessungsgrundlage in Österreich, wenn der Arbeitgeber gegenüber dem Arbeitnehmer Anspruch auf die Erstattung der im Zuge

der Arbeitnehmerveranlagung anzurechnenden ausländischen Steuer habe. Diese Voraussetzung werde im konkreten Fall erfüllt.

Die Berücksichtigung von in Österreich steuerpflichtigen Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit ohne Lohnsteuerabzug in Höhe von 270.777,93 € würde somit zu einer doppelten Erfassung von in Österreich bereits besteuerten Bezügen führen.

1.3. Der Betrag von rund 195.000,00 USD umfasse die Hochrechnung durch die Steuerübernahme. In der angehängten Aufstellung bezüglich der Bruttobezüge in den USA lasse sich die Zusammensetzung dieses Betrages erkennen. Dieser Wert von 195.000,00 USD sei nicht als zusätzliche Auszahlung an den Mitarbeiter zu sehen. Auf Grund amerikanischer Vorschriften sei der errechnete Wert bei der „Hochrechnung“ bei einer Steuerausgleichsvereinbarung zu berücksichtigen und werde somit, wie oben beschrieben, im Zuge der Schattenabrechnung zu den in den USA steuerpflichtigen Einkünften hinzugerechnet.

Die Summe des gross-ups der in den USA übernommenen Steuern sowie der entsendungsbedingten Zulagen sei weiters nicht als Hypotax zu sehen, sondern ein auf Grund amerikanischer Rechtsvorschriften bei der Hochrechnung zu berücksichtigender Wert.

1.4. Sämtliche Steuern in den USA, die auf Grund der Entsendung angefallen seien, habe der Arbeitgeber des Bf beglichen. Die in Österreich für den Zeitraum der Entsendung einbehaltenen Steuern habe der Bf beglichen; diese entsprächen in diesem Fall einer Hypotax.

1.5. Gemäß dem bereits übermittelten Entsendungsvertrag handle es sich bei der "Tax Equalization"-Vereinbarung zwischen DI und dem Bf um eine echte Nettolohnvereinbarung, bei welcher der Bf während seiner Entsendung aus steuerlicher Sicht weder besser noch schlechter gestellt sein sollte.

1.6. Der Lohnzettel von 01.02. - 31.10.2011 enthalte sämtliche Bezüge für die Tätigkeit des Bf während seiner Entsendung in den USA. Eine Aufteilung in einen Inlands- und Auslandslohnzettel sei auf Grund der Anrechnungsmethode gemäß DBA Österreich-USA nicht vorgesehen, da Österreich 100 % der Bezüge besteuern dürfe. Der Auslandslohnzettel Art 24, welcher dem Ausweis der dem Ausland zuzurechnenden Bezüge bei Anwendung der Anrechnungsmethode diene, sei für das Jahr 2011 noch nicht anzuwenden gewesen.

1.7. Die ausländischen Einkünfte in Höhe von 173.061,71 € ermittelten sich nach dem Gesamtbetrag der Einkünfte (249.040,20 €), anteilig auf die USA entfallend (164 Arbeitstage von insgesamt 236). Bei der Aufteilung seien die im gesamten Jahr 2011 getätigten Arbeitstage in den USA herangezogen worden, da in den USA auch Arbeitstage vor und nach der Entsendung besteuert worden seien. Dies sei der amerikanischen Steuererklärung in der Sektion „Sources of compensation“ zu entnehmen. Die Einkünfte in Höhe von 460.052,00 € (Anmerkung der Richterin: gemeint wohl USD) gemäß W 2 würden sich auf den Entsendungszeitraum beziehen, die Einkünfte in Höhe von

16.209,00 € (Anmerkung der Richterin: gemeint wohl USD) (DI non W 2) auf in den USA steuerpflichtige Bezüge gemäß amerikanischen Arbeitstagen vor und nach der Entsendung.

1.8. Die Anrechnung der US-Federal Taxes sei auf Grundlage des DBA Österreich-USA erfolgt. Die State Taxes könnten auf Grund von innerstaatlichem Recht gemäß § 1 Abs. 3 BAO-VO (Verordnung zur Vermeidung der Doppelbesteuerung) angerechnet werden:

„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 Abs. 1 Folgendes: Die lokalen Steuern vom Einkommen sind in sinngemäßer Anwendung der im Abkommen vorgesehenen Anrechnungsmethode auf die österreichische Steuer vom Einkommen anzurechnen.“

Dies habe jedoch keine Auswirkungen auf die in Österreich anrechenbaren Steuern, da die Federal Income Taxes in Höhe von 142.026,00 € (Anmerkung der Richterin: gemeint wohl USD) den ermittelten Anrechnungshöchstbetrag übersteigen würden.

2. Das Mietobjekt des Bf stelle eine Wohnung in einem Wohnkomplex (University Club Tower) in G dar. Die Wohnung sei rund 100 - 120 m² groß gewesen und habe sich aus einem Vorraum, Wohn-Esszimmer, Küche, Bad sowie zwei Schlafzimmern zusammengesetzt. Die Wohnungsgröße sei notwendig gewesen, da die Frau und Tochter des Bf eine Wohn- und Schlafrmöglichkeit während der regelmäßigen Besuche in die USA benötigt hätten. Des Weiteren sei die Wohnung in zeitlicher Nähe des Büros des Bf gelegen gewesen. Somit handle es sich um eine zweckentsprechende Unterkunft. Der Bf sei bei der Wohnungssuche von einer amerikanischen Relocation Agency unterstützt worden und somit mit dem ortsüblichen Durchschnittsmietzins nicht vertraut gewesen. Die Bekanntgabe allfälliger Internetadressen für die Mietpreise in F im Jahr 2011 sei daher leider nicht möglich.

Mit **Schreiben vom 05.01.2018** wurden dem Finanzamt die bisherigen Verfahrensergebnisse zur Kenntnis und zur Stellungnahme übermittelt. Dem Finanzamt wurde mitgeteilt, dass auf Grund der derzeitigen Aktenlage beabsichtigt sei, eine Entscheidung basierend auf nachstehenden Überlegungen zu treffen:

“Weder im Verfahren vor dem Finanzamt, noch im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht konnte die Differenz zwischen dem „gross income“ laut US-Steuererklärung (476.261 USD, entspricht 342.141,52 €) und den Bruttobezügen laut österreichischem Lohnzettel (208.791,75 €) an Hand konkreter Zahlen aufgeklärt werden.

Wären, wie in Punkt 1.3 der Eingabe vom 30.11.2017 angeführt, die Beträge von 83.229 USD und 115.240 USD („Act Host Inc Tx“ und „Home Tax Cost laut beigelegtem US-Lohnzettel) vom gross income von 476.261 USD abzuziehen (476.261 USD minus 83.229 USD minus 115.240 USD = 277.792 USD = 199.563,21 €), ergäbe sich immer noch eine Differenz von rund 9.000,00 € zum Bruttobezug von 208.791,75 € laut österreichischem

Lohnzettel. Allfällige konkrete Zurechnungen, die zum oa. gross income laut US-Steuererklärung führen würden, wurden aber weder dargestellt, noch wurde auf die sich immer noch ergebende Differenz eingegangen.

Dem der Eingabe vom 30.11.2017 beigefügten amerikanischen Lohnzettel konnte darüber hinaus nicht ansatzweise entnommen werden, um welche konkreten Positionen es sich dabei handelte, wofür diese bezahlt wurden und ob bzw. inwieweit diese in der österreichischen Lohnverrechnung ihre Entsprechung gefunden haben.

Die bloße Aufstellung, wie sich die Bruttobezüge in den USA zusammensetzten, ohne einen Bezug zur österreichischen Lohnverrechnung herzustellen, war keinesfalls ausreichend.

In freier Beweiswürdigung wird jedoch als zutreffend angesehen, dass sämtliche Steuern in den USA (laut US-Erklärung 177.034,00 USD bzw. 127.179,60 €) vom Arbeitgeber und die während der Entsendung in Österreich einbehaltenen Steuern (82.859,90 €) vom Beschwerdeführer getragen wurden [dies ergibt sich zum einen aus dem vorgelegten Lohnkonto und dem österreichischen Lohnzettel, zum anderen aus der Entsendungsvereinbarung, Punkt „Tax Equalization, (i)“].

Offenbar ist es dadurch zu einer vorübergehenden Doppelbesteuerung wie in Punkt 3.3. des diesem Schreiben beigelegten Artikels von Dr. Stefan Bendlinger, VWT 2015, 106, angeführt, gekommen.

Dass eine sich auf Grund der Veranlagung in Österreich ergebende Gutschrift der Arbeitgeberin des Beschwerdeführers zusteht, lässt sich der Entsendungsvereinbarung (Punkt „Tax Equalization, (iv)“), ebenfalls entnehmen.

Weiter wird davon ausgegangen, dass, wie der Beschwerdeführer wiederholt einwandte, seine Einkünfte bereits zur Gänze bei der Lohnverrechnung in Österreich besteuert wurden und er keine zusätzlichen ausländischen Einkünfte bezogen hat.

Der Beschwerdeführer berief sich darüber hinaus auf Punkt 2.2 („Tax Equalization“) des oa Artikels von Dr. Stefan Bendlinger, VWT 2015, 106.

Danach ist nicht die Hypotax selbst, sondern die vom Arbeitgeber übernommene Steuer des Einsatzlandes ein Vorteil aus dem Dienstverhältnis und den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit wieder hinzuzurechnen. Trägt der Arbeitgeber den Unterschiedsbetrag zwischen der Hypotax und der tatsächlichen höheren Steuer im Ausland, erhöht dieser Differenzbetrag insoweit den steuerpflichtigen Arbeitslohn.

Die Differenz zwischen den US-Steuern (127.179,59 €) und der österreichischen Steuer (82.859,90 € laut KZ 260) beträgt 44.319,69 €.

Die Berechnung der Einkommensteuer kann aus der Beschwerdevorentscheidung insoweit übernommen werden, als die Einkünfte anstatt um 270.777,93 € nur um 44.319,69 € erhöht werden. Dadurch ändern sich sowohl die festzusetzende Einkommensteuer als auch die anrechenbare US-Steuer wie nachstehend dargestellt:

Berechnung der österreichischen Tarifsteuer:

Einkünfte aus nsA lt. Lohnzettel gesamt (KZ 245)	270.370,02
Erhöhung Einkünfte aus nsA USA	44.319,69
Familienheimfahrten	-1.530,00
Doppelte Haushaltsführung ^{*1)}	-9.000,00
Gesamtbetrag Einkünfte	304.159,71
Pauschbetrag Sonderausgaben	-60,00
Kirchenbeitrag	-200,00
Kinderfreibetrag	-220,00
Einkommen	303.679,71
Einkommensteuer vor Abzug der Absetzbeträge	142.083,85
Alleinverdienerabsetzbetrag	-494,00
Verkehrsabsetzbetrag	-291,00
Arbeitnehmerabsetzbetrag	-54,00
Österr. Tarifsteuer (nach Abzug der Absetzbeträge)	141.244,85
Steuer sonstige Bezüge	3.052,00
Einkommensteuer	144.296,85
Anrechenbare US-Steuer ^{*2)}	-95.197,65
Anrechenbare Lohnsteuer	-127.993,97
Rundung	0,23
Einkommensteuer	-78.895,00

^{*1)} Im Hinblick auf die doppelte Haushaltsführung wird dem Finanzamt zugestimmt und ein Betrag von insgesamt 9.000,00 € angesetzt.

^{*2)} Der Anrechnungshöchstbetrag ist nach folgender Formel zu ermitteln, wobei nach VwGH 27.6.2017, Ro 2015/13/0019, sowohl die sonstigen Bezüge als auch die auf diese Bezüge entfallende Steuer einzubeziehen sind. Die Formel für den Anrechnungshöchstbetrag lautet daher (vgl. auch Salzburger Steuerdialog 2013 – Internationales Steuerrecht, Frage 3):

Einkommensteuer (Tarif + fester Satz) x Auslandseinkünfte (inkl. sonstige Bezüge / Einkommen (inkl. sonstige Bezüge))

$$144.296,85 \times 234.317,10 / 355.168,97 = 95.197,65 = \text{Anrechnungshöchstbetrag}$$

Quellenstaatseinkünfte:

KZ 245		178.454,43
KZ 220		23.506,86
KZ 225		-1.433,88
Differenz US-Steuer und österr. Steuer		44.319,69
Familienheimfahrten		-1.530,00
Doppelte Haushaltsführung		-9.000,00
		234.317,10
Die für den Anrechnungshöchstbetrag relevante Einkommensteuer		
Österr. Tarifsteuer		141.244,85
Steuer sonstige Bezüge		3.052,00
		144.296,85
Das für den Anrechnungshöchstbetrag relevante Einkommen		
Einkommen		303.679,71
Sonstige Bezüge (KZ 220)		54.357,02
Sozialversicherung (KZ 225)		-2.867,76
		355.168,97

Am 30.01.2018 teilte der Finanzamtsvertreter mit, dass die Abgabenbehörde die dargestellten Verfahrensergebnisse (Sachverhalt, rechtliche Würdigung und Steuerberechnung) nachvollzogen habe und diese zustimmend zur Kenntnis nehme

Rechtslage

1) Höhe der Einkünfte:

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

Nach § 26 Abs. 1 BAO hat einen Wohnsitz im Sinn der Abgabenvorschriften jemand dort, wo er eine Wohnung innehält unter Umständen, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird.

Nach Art. 15 Abs. 1 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerumgehung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen (BGBI. III Nr. 6/1998; in der Folge kurz: DBA USA) dürfen - vorbehaltlich der Artikel 18 (Ruhegehälter) 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.

Nach Art. 22 Abs. 3 lit. a wird die Doppelbesteuerung in Österreich wie folgt vermieden:

Bezieht eine in Österreich ansässige Person Einkünfte und dürfen diese Einkünfte nach diesem Abkommen in den Vereinigten Staaten besteuert werden - ausgenommen eine Besteuerung ausschließlich auf Grund der Staatsbürgerschaft gemäß Art. 1 Abs. 4 (Persönlicher Geltungsbereich) -, so rechnet Österreich auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der der in den Vereinigten Staaten gezahlten Steuer vom Einkommen entspricht. Der anzurechnende Betrag darf jedoch den Teil der vor der Anrechnung ermittelten österreichischen Steuer vom Einkommen nicht übersteigen, der auf die Einkünfte, die in den Vereinigten Staaten besteuert werden dürfen, entfällt.

Art. 2 DBA USA definiert die unter das Abkommen fallenden Steuern.

Abs. 1: Dieses Abkommen gilt für Steuern vom Einkommen, die für Rechnung eines Vertragsstaats erhoben werden.

Abs. 2: Zu den bestehenden Steuern, für die das Abkommen gilt, gehören

a) in den Vereinigten Staaten:

die auf Grund des Internal Revenue Code erhobenen Bundeseinkommensteuern (federal income taxes), mit Ausnahme der Sozialversicherungsabgaben;

b) in Österreich die Einkommensteuer und die Körperschaftsteuer.

§ 1 Abs. 3 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend die Vermeidung von Doppelbesteuerungen (BGBI. II Nr. 474/2002) lautet:

„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 Abs. 1 Folgendes: Die lokalen Steuern vom Einkommen sind in sinngemäßer Anwendung der im Abkommen vorgesehenen Anrechnungsmethode auf die österreichische Steuer vom Einkommen anzurechnen.“

Auf Grund dieser Verordnung sind daher, wie die steuerliche Vertreterin des Bf in ihrer Eingabe vom 30.11.2017 zu Recht einwandte, nicht nur die „Federal Taxes“, sondern auch die „State Taxes“ anzurechnen.

Wird die Anrechnungsmethode angewandt, besteuert der Wohnsitzstaat das gesamte Einkommen, rechnet jedoch jene Steuer, die im anderen Staat erhoben wird, auf seine eigene Steuer an.

Die Anrechnung ausländischer Steuern ist nur auf jene österreichische Einkommensteuer zulässig, die auf die durch Anrechnung begünstigten Auslandseinkünfte entfällt (Anrechnungshöchstbetrag).

Zur Berechnung des Anrechnungshöchstbetrages ist die Formel „Einkommensteuer x Auslandseinkünfte/Einkommen“ heranzuziehen. Nach VwGH 27.6.2017, Ro 2015/13/0019, sind in diese Formel auch die festen Steuern einzubeziehen.

Eine – in der in englischer Sprache abgefassten Entsendungsvereinbarung des Bf vorgesehene – „Tax Equalization“ soll sicherstellen, dass der entsandte Arbeitnehmer im Ausland vor zusätzlichen Steuerbelastungen geschützt wird. Dem Arbeitnehmer wird auch in diesem Fall garantiert, dass ihm im Ausland keine höhere Steuerbelastung als bei einem vergleichbaren Arbeitseinsatz im Heimatland erwachsen wird. Der Arbeitnehmer wird im Ergebnis so gestellt, als hätte er die Arbeit in Österreich ausgeübt. Ist die durch den Auslandseinsatz bedingte tatsächliche Steuer niedriger, verbleibt der Vorteil beim Arbeitgeber. Im Gegenzug wird die tatsächlich zu entrichtende ausländische Lohnsteuer vom Arbeitgeber übernommen.

Bei Vorliegen einer – vom Bf ebenfalls geltend gemachten – echten Nettolohnvereinbarung ist die Hypotax als fiktive und hypothetische Einkommensteuer ein rechnerisches Element der Gehaltsbestimmung und stellt keinen steuerpflichtigen Gehaltsbestandteil dar. Ziel ist, einen zu entsendenden Arbeitnehmer so zu stellen, als wäre er weiterhin im Entsendestaat tätig. Nicht die Hypotax selbst, sondern die vom Arbeitgeber übernommene Steuer des Einsatzlandes ist damit ein Vorteil aus dem Dienstverhältnis und den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit wieder hinzuzurechnen. Trägt der Arbeitgeber den Unterschiedsbetrag zwischen der Hypotax und der tatsächlichen höheren Steuer im Ausland, erhöht dieser Differenzbetrag insoweit den (im Ausland steuerpflichtigen) Arbeitslohn (vgl. Dr. Stefan Bendlinger, VWT 2015, 106).

2) Doppelte Haushaltsführung, Familienheimfahrten:

Haushaltsaufwendungen oder Aufwendungen für die Lebensführung (§ 20 Abs. 1 Z. 1 und Z 2 lit. a EStG 1988) sind grundsätzlich nicht als Werbungskosten abziehbar. Lediglich unvermeidbare Mehraufwendungen, die der Partei dadurch erwachsen, dass sie am Beschäftigungsstandort wohnen muss und ihr die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsstandort ebenso wenig zugemutet werden kann wie die tägliche Rückkehr zum Familienwohnsitz, sind als beruflich bedingte Mehraufwendungen abzugsfähig.

Die Aufgabe des Familienwohnsitzes ist ua. dann nicht zumutbar, wenn ein Arbeitnehmer nur befristet an einen neuen Beschäftigungsstandort entsendet ist.

Unterhält daher der Steuerpflichtige neben seinem Familienwohnsitz aus beruflichen Gründen einen zweiten Wohnsitz am Ort der Erwerbstätigkeit, dann sind die

Aufwendungen für den zweiten Wohnsitz – wie auch die Kosten der Fahrten zwischen diesen Wohnsitzen – als Werbungskosten abzugsfähig.

Die Besonderheit der steuerlichen Anerkennung von Mehraufwendungen durch eine doppelte Haushaltsführung besteht darin, dass unter der Bedingung beruflicher Veranlassung solche Auslagen zum Abzug zugelassen werden, für die ein Abzug wegen ihrer Eigenschaft als Aufwendungen der Lebensführung sonst von vornherein nicht in Betracht käme. Wird die berufliche Veranlassung der doppelten Haushaltsführung bejaht, ist der dadurch erwachsene Aufwand trotz seines Charakters als Aufwand der Lebensführung so lange nicht vom Abzug ausgeschlossen, als die Grenze des gewöhnlichen Haushaltsbedarfes nicht überschritten wird und der Sache nach Repräsentationsaufwand im Sinne des § 20 Abs. 1 Z. 3 EStG 1988 geltend gemacht würde (VwGH 29.11.2006, 2002/13/0162).

Die Obergrenze der abziehbaren Wohnungskosten ist demnach mit der Höhe der Aufwendungen für eine zweckentsprechende Wohnung am Beschäftigungsstandort zu ziehen und daher eine Angemessenheitsprüfung vorzunehmen (VwGH 29.1.2015, 2011/15/0173). Darüber hinaus gehende Wohnungskosten sind gemäß § 20 Abs. 1 EStG 1988 nicht abzugsfähig.

Die Grenze des gewöhnlichen Haushaltsbedarfes wird dann überschritten, wenn der Steuerpflichtige eine große und teure Wohnung angemietet hat, sei es, um seine gesellschaftlichen Bedürfnisse zu befriedigen, sei es auf Grund seiner beruflichen Stellung oder wenn die Größe der Zweitwohnung den für eine Einzelperson erforderlichen Wohnraum deutlich übersteigt (BFH 16.3.1979, VI R 126/78; BFH 27.7.1995, VI R 32/95; VwGH 23.5.2000, 95/14/0096; VwGH 23.11.2011, 2010/13/0148, abstellend auf Kosten, die der Steuerpflichtige für eine Wohnung für sich allein aufwenden muss).

Sind die tatsächlichen Kosten so hoch, dass es sich nicht mehr um „notwendige“ Mehraufwendungen handelt, ist die Ermittlung fiktiver (Miet)Kosten geboten (BFH 9.8.2007, VI R 10/06).

Im Erkenntnis vom 23.11.2011, 2010/13/0148, bestätigte der VwGH die in der angefochtenen Entscheidung vorgenommene Kürzung der Kosten einer größeren Wohnung auf Kosten einer Wohnung im Ausmaß von 60 m^2 . Entgegen der Meinung des dortigen Beschwerdeführers bejahte das Höchstgericht eine Zweckmäßigsprüfung, weil Mehraufwendungen einer doppelten Haushaltsführung nur unter der Bedingung der beruflichen Veranlassung zum Abzug zugelassen seien.

Da als Obergrenze auf die jeweils erforderlichen Kosten abzustellen ist, ist die tatsächliche Wohnungsgröße irrelevant.

Im Falle der Anmietung einer Luxuswohnung kann demnach bereits bei einer Wohnfläche unter 60 m^2 die Grenze des Notwendigen überschritten sein, wogegen andererseits diese Grenze bei tatsächlichen Quadratmeterkosten unter dem Ortsüblichen bei einer Wohnfläche über 60 m^2 noch eingehalten sein kann (BFH 9.8.2007, VI R 10/06).

Nach diesem Urteil ist der notwendige Mehraufwand auf den angemessenen Bedarf zu beschränken. Das Merkmal „notwendig“ habe sich an der Berücksichtigung des zusätzlichen Wohnbedarfs am Beschäftigungsstandort zu orientieren, also daran, welcher Wohnungszuschuss für einen Steuerpflichtigen als Einzelperson erforderlich sei, der von dort seiner Arbeit nachgehe, aber an einem anderen Ort, an dem sich auch sein Lebensmittelpunkt befindet, seinen Haupthaussitz beibehalten habe.

Im Hinblick auf die angeführte Judikatur sind jene Kosten zu ermitteln, die das durchschnittliche Wohnbedürfnis einer allein wohnenden Person am Beschäftigungsstandort decken, wobei ein ortsüblicher Durchschnittsmietzins anzusetzen ist.

Fahrkosten für Familienheimfahrten sind nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 betragsmäßig (mit dem höchsten Pendlerpauschale) beschränkt.

3) Beschwerdezinsen:

Nach § 205a Abs. 1 BAO sind, soweit eine bereits entrichtete Abgabenschuldigkeit, deren Höhe unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Bescheidbeschwerde abhängt, herabgesetzt wird, auf Antrag des Abgabepflichtigen Zinsen für den Zeitraum ab Entrichtung bis zur Bekanntgabe des die Abgabe herabsetzenden Bescheides bzw. Erkenntnisses festzusetzen (Beschwerdezinsen).

Die Zuständigkeit für die Beschwerdezinsen richtet sich nach jener für die Erhebung der (herabgesetzten) Abgabe. Die Erhebung der Beschwerdezinsen obliegt auch dann der Abgabenbehörde, wenn die Herabsetzung durch ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes erfolgt ist (Ritz, BAO⁶, § 205a Tz 16).

4) Erhöhte Mitwirkungspflicht bei Auslandssachverhalten; freie Beweiswürdigung:

Nach der Rechtsprechung liegt eine erhöhte Mitwirkungspflicht der Partei (bzw. eine in den Hintergrund tretende amtswegige Ermittlungspflicht) ua. dann vor, wenn Sachverhaltselemente ihre Wurzeln im Ausland haben; die Mitwirkungs- und Offenlegungspflicht ist in dem Maße höher, als die behördlichen Ermittlungsmöglichkeiten geringer sind. Diesfalls besteht eine erhöhte Mitwirkungs-, Beweismittelbeschaffungs- und Vorsorgepflicht (Ritz, BAO⁶, § 115 Tz 10, mit Hinweis auf die dort angeführte Judikatur).

Nach § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

In § 167 Abs. 2 BAO ist der Grundsatz der freien Beweiswürdigung umschrieben. Freie Beweiswürdigung bedeutet, dass nach erfolgter Beweisaufnahme unter Heranziehung aller in Betracht kommenden, grundsätzlich gleichwertigen Beweismittel der innere Wahrheitsgehalt des Ergebnisses des Beweisverfahrens dafür ausschlaggebend zu sein hat, ob eine Tatsache als erwiesen anzusehen ist. Bei divergierenden Ergebnissen von Beweisaufnahmen hat die Behörde (das Gericht) ihre (seine) Beurteilung nach der größeren Wahrscheinlichkeit vorzunehmen.

Es genügt, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen in Betracht kommenden möglichen Ereignissen eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt [Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO³, § 167 E 34, (Stand 1.1.2005, rdb.at)].

Erwägungen

1) Höhe der Einkünfte:

Der Bf war laut Angaben seiner steuerlichen Vertreterin von 18.01.2011 bis 19.11.2011 (laut Lohnzettel von 01.02.2011 bis 31.10.2011) in die USA entsendet; sein Gehalt bezog er auch während seiner Entsendung von seiner österreichischen Arbeitgeberin.

Unstrittig war, dass der Bf im Beschwerdejahr zum einen in Österreich ansässig und damit unbeschränkt steuerpflichtig war und sich zum anderen in den USA länger als 183 Tage aufgehalten hat. Er war daher gemäß Art. 15 Abs. 1 DBA USA mit seinem auf die Tätigkeit in den USA entfallenden Arbeitslohn in den USA steuerpflichtig.

Strittig war dagegen die Höhe der bei der Veranlagung in Österreich anzusetzenden Einkünfte bzw. die Frage, ob der Bf seine gesamten Einkünfte bereits in Österreich versteuert hat.

Weder im Verfahren vor der Abgabenbehörde noch im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht gelang es dem Bf, die aufgezeigten Differenzen an Hand konkreter Zahlen aufzuklären und einen nachvollziehbaren Konnex zwischen österreichischer und amerikanischer Steuererklärung bzw. österreichischem und amerikanischem Lohnzettel herzustellen (vgl. die im Schreiben vom 05.01.2018 ans Finanzamt angesprochenen Punkte, die trotz des Ergänzungsersuchens zwar allgemein, aber nicht durch zahlenmäßige Angaben untermauert, beantwortet wurden).

Zum Ergebnis der Beweiswürdigung wird, um Wiederholungen zu vermeiden, auf obiges Schreiben vom 05.01.2018 verwiesen.

2) Doppelte Haushaltsführung, Familienheimfahrten:

Unstrittig war, dass sich aus der befristeten Entsendung bei gleichzeitiger Aufrechterhaltung des Familienwohnsitzes in Österreich ein Mehraufwand für den Bf ergab und ihm auf Grund der Befristung eine Verlegung des Familienwohnsitzes unzumutbar war.

Strittig war gegenständlich die Höhe der anzuerkennenden Werbungskosten.

Laut E-Mail vom 26.09.2013 wurden die Kosten für die Wohnung des Bf in den USA in Höhe von 4.000,00 USD von seinem Arbeitgeber übernommen. Diese Kosten waren

auf dem österreichischen Lohnkonto unter dem Gehaltsbestandteil „Auslandszulage“ enthalten. Unter Hinweis auf die Lohnsteuerrichtlinien machte der Bf einen monatlichen Betrag von 2.200,00 € für neun Monate als Werbungskosten geltend.

Anzumerken war, dass die Lohnsteuerrichtlinien mangels Kundmachung im Bundesgesetzblatt weder Rechte und Pflichten des Steuerpflichtigen begründen können, noch eine das Bundesfinanzgericht bindende Rechtsquelle darstellen (VwGH 22.2.2007, 2002/14/0140).

Wurden, wie im Beschwerdefall, überdurchschnittlich hohe monatliche Mietkosten (4.000 USD = 2.874 € bei Anwendung des durch die steuerliche Vertretung angewendeten Wechselkurses von 1,392) bezahlt, war die Berechnung fiktiver, angemessener Mietkosten geboten, weil nur unvermeidbare Mehraufwendungen für eine zweckentsprechende Wohnung absetzbar sind.

Auf Anfrage des Bundesfinanzgerichtes teilte der Bf durch seine steuerliche Vertreterin mit, dass die von ihm bewohnte Wohnung rund 100 – 120 m² groß gewesen sei. Die Wohnungsgröße sei erforderlich gewesen, weil seine Ehegattin und Tochter während ihrer regelmäßigen Besuche in den USA eine Wohn- und Schlafmöglichkeit benötigt hätten.

Diesem Argument war die oa. höchstgerichtliche Judikatur entgegen zu halten, wonach nur Aufwendungen berücksichtigt werden dürfen, welche die Grenze des gewöhnlichen Haushaltsbedarfes nicht überschreiten. Als Vergleichsmaßstab war eine nach Lage, Größe und Ausstattung angemessene Wohnung am Beschäftigungsstandort heranzuziehen.

Es war dem Bundesfinanzgericht nicht möglich, derartige Vergleichswerte für Wohnungen am Beschäftigungsstandort des Bf in G (F) zu erheben. Der Bf führte in seiner Stellungnahme nicht nur an, mit den ortsüblichen Durchschnittsmietzinsen nicht vertraut zu sein, sondern war ihm offenbar auch die exakte Wohnungsgröße (100 – 120 m²) nicht mehr in Erinnerung.

Den Bf traf auch in diesem Zusammenhang eine erhöhte Mitwirkungs-, Beweismittelbeschaffungs- und Vorsorgepflicht. Er begründete die Anmietung einer 100 – 120 m² großen und 4.000,00 USD teuren Wohnung mit seiner beruflichen Stellung und den damit verbundenen Repräsentationspflichten sowie mit der erforderlichen Wohn- und Schlafmöglichkeit für seine ihn besuchende Familie.

Diesen Argumenten misst jedoch die Judikatur, wie oa, keine Bedeutung bei.

Gründe, dass ein Betrag von 1.000,00 € monatlich, wie vom Finanzamt unterstellt, nicht ausgereicht hätte, um für sich eine zweckentsprechende Wohnung am Beschäftigungsstandort zu mieten, brachte der Bf nicht vor.

Die darüber hinaus gehenden Wohnungskosten waren daher als privat veranlasst und als gemäß § 20 EStG 1988 als nichtabzugsfähige Kosten der Lebensführung anzusehen.

Die Beschwerde war demzufolge in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

Die Fahrtkosten für Familienheimfahrten waren betragsmäßig mit dem höchsten Pendlerpauschale beschränkt und waren wie beantragt und wie bereits in der Beschwerdevorentscheidung berücksichtigt, mit einem Betrag von 1.530,00 € anzuerkennen.

3) Beschwerdezinsen:

Zu der im Vorlageantrag beantragten Festsetzung von Beschwerdezinsen war darauf zu verweisen, dass für die Zuerkennung allfälliger **Beschwerdezinsen** auch dann das Finanzamt zuständig ist, wenn die Herabsetzung durch ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes erfolgt.

Zur ebenfalls beantragten Anpassung der **Anspruchszinsen** war anzumerken, dass bei Abänderung des Stammabgabenbescheides (in diesem Fall: Einkommensteuerbescheides) ein neuer, an den geänderten Stammabgabenbescheid gebundener Anspruchszinsenbescheid zu erlassen ist (zB Gutschriftszinsen als Folge des Wegfalles einer Nachforderung). Es ergeht ein weiterer Zinsenbescheid, daher erfolgt keine Abänderung des ursprünglichen Zinsenbescheides.

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.

- 1) Die im vorliegenden Fall zu klärende Frage der allfälligen doppelten Besteuerung gleicher Bezüge war eine auf der Sachverhaltsebene zu klärende Frage. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung war daher nicht zu lösen.
- 2) Hinsichtlich der doppelten Haushaltsführung folgt das Erkenntnis der angeführten Rechtsprechung.

Die Revision war daher insgesamt nicht zulässig.

Linz, am 5. Februar 2018

