



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch KPMG Alpen Treuhand GmbH, 1090 Wien, Kolingasse 19, vom 16. August 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 12., 13. und 14. Bezirk und Purkersdorf vom 2. August 2005 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Strittig ist, ob die vom Bw. als Werbungskosten 2004 beantragte „Gutschrift aus der Arbeitnehmerveranlagung des Kalenderjahres 2002“ anzuerkennen ist.

Der Bw. begründete seinen Antrag grundsätzlich damit, dass er aufgrund der bestehenden Nettolohnvereinbarung diese Gutschrift an seinen Arbeitgeber weitergeben müsse.

Der Bw. legte zur Erklärung hins. Arbeitnehmerveranlagung 2004 folgende Beilage bei:

Werbungskosten:

Doppelwohnsitzkosten:		
Mietkosten in Österreich		19.800,00
Betriebskosten (teilweise geschätzt)		4.020,03
Heimfahrten (max Euro 201,75 pro Monat)		1.614,00
	Kz 723	25.434,03
Gutschrift aus der Arbeitnehmerveranlagung	Kz 724	3.870,15
Summe der Werbungskosten		29.304,18

Er sei bei der Arbeitgeber-GmbH (Austria) bis 31.10.2004 tätig gewesen.

Das Finanzamt anerkannte die berufungsgegenständlichen Werbungskosten im Einkommensteuerbescheid 2004 nicht und begründete dies damit, dass die Gutschrift aus der Einkommensteuer 2002 (iHv € 3.870,15) keine Werbungskosten darstellten.

Der Bw. erhob gegen diesen Bescheid folgende **Berufung**:

Von ihm unter dem Titel „Gutschrift aus der Arbeitnehmerveranlagung“ (2002) beantragte Werbungskosten iHv EUR 3.870,15 seien nicht anerkannt worden.

Der Bw. sei von seinem Arbeitgeber von Deutschland nach Österreich entsendet worden. Um die unterschiedliche Steuerbelastung der beiden Länder auszugleichen, sei eine Nettolohnvereinbarung getroffen worden. Diese sehe vor, dass der Arbeitnehmer jedenfalls einen bestimmten Nettobetrag bekomme, ein Mehr- oder Minderbetrag an Steuern werde vom Arbeitgeber übernommen bzw. erhalten.

Da Steuerzahlungen, die der Arbeitgeber für den Arbeitnehmer leiste, als steuerpflichtiger Vorteil aus dem Dienstverhältnis angesehen werden würden und in Folge zu Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit führten, lasse dies auch den Umkehrschluss zu, dass eine Steuergutschrift aus einer Veranlagung, die dem Arbeitgeber zufließe, zur Reduktion der steuerpflichtigen Einkünfte beim Arbeitnehmer führe.

Hinsichtlich der Ausführungen des Bw. betreffend „Hypotax“ wird um Wiederholungen zu vermeiden auf die u. a. Begründung der Berufungsentscheidung hingewiesen.

Weiters übermittelte der Bw. eine Stellungnahme der Lohnsteuerstelle eines Finanzamtes (der Adressat wurde vom Bw. weggelöscht), in welcher das Finanzamt klarstelle, dass es dem Arbeitgeber zustehe, eine Gutschrift aus einer Arbeitnehmerveranlagung nicht dem Arbeitnehmer zu überlassen, wenn eine Nettolohnvereinbarung vorliegt.

Der Bw. beantragte daher diese Reduktion des Einkommens als Werbungskosten anzuerkennen und den Gesamtbetrag der Werbungskosten mit EUR 29.304,18 festzusetzen.

In der genannte Anfragebeantwortung des Finanzamtes wird folgendes ausgeführt:

„Betrifft: Steuerliche Behandlung von Rückzahlung von Arbeitslohn als Werbungskosten im Rahmen einer Nettovereinbarung.“

Die Höhe der Auszahlung von Bezügen obliegt grundsätzlich einer Vereinbarung zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer. Daraus ergibt sich, dass bei einer Nettovereinbarung dem Arbeitnehmer keine weiteren Gutschriften zustehen, da ja dadurch die Nettovereinbarung ad absurdum geführt würde.

Es bleibt daher dem Arbeitgeber unbenommen, die Berechnungen dergestalt zu adaptieren, dass auch im Zuge eines Veranlagungsverfahrens keine Gutschriften, die wiederum mitzuverrechnen wären, entstehen können.“

Im Zuge eines **Vorhaltsverfahrens des Finanzamtes** wurde der Bw. aufgefordert, eine Kopie der schriftlichen Vereinbarung vorzulegen, sowie den Nachweis der Weitergabe der Gutschrift aus der Arbeitnehmerveranlagung nachzuweisen.

In der diesbezüglichen Vorhaltsbeantwortung führte der Bw. Folgendes aus:

Ein schriftlicher Vertrag über die „Nettolohnvereinbarung“ zwischen dem Arbeitgeber und dem Bw. könne nicht vorgelegt werden, die die Vereinbarung mündlich getroffen worden sei, um Nettolohnverluste auszuschließen. Von der österreichischen Lohnverrechnung des Arbeitgebers habe der Bw. den „A Guide to Expatriate Remuneration“ bekommen, welcher das EBAS System (entspreche einer Nettolohnvereinbarung) erkläre. Es sei unter „Taxation“ ersichtlich, dass der Arbeitgeber die Versteuerung trage.

Der österreichischen Lohnverrechnung würden von einer zentralen Stelle jene Nettobeträge gemeldet, die der Expatriate bei Verbleib im Heimatland erhalten hätte. Diese Nettobeträge würden sodann in Österreich auf die Bruttobeträge hochgerechnet, die nach Abzug der österreichischen Steuern genau jenes in Deutschland errechnete Nettogehalt ergeben würden. Der Bw. legte dazu auch eine Bestätigung der zentralen Verrechnungsstelle für Expatriates seines Arbeitgebers vor, welche bestätige, dass ein gewisser Nettobetrag an Österreich gemeldet werde und dieser in der lokalen Lohnverrechnung hochzurechnen sei.

Die Überweisung des berufungsgegenständlichen Betrages auf das Arbeitgeberkonto wurde belegmäßig nachgewiesen.

Das Finanzamt erließ eine **abweisende Berufungsvorentscheidung** (BVE) mit folgender Begründung:

Werde für eine Auslandsverwendung eines Arbeitnehmers ein von der Versteuerung im Heimat- und Entsendeland unabhängiges Nettogehalt vereinbart, und übernehme der Arbeitgeber die sonst vom Arbeitnehmer zu tragenden Steuern, liege eine **originäre Nettolohnvereinbarung** vor. Trage der Arbeitgeber das Steuerrisiko, habe er nicht nur den Wegfall individueller Steuervorteile, sondern auch generelle Steuererhöhungen zu tragen, müsse aber andererseits auch gewährte Steuervorteile nicht weitergeben (OGH 13.7.1994, 9 Ob A 97/94).

Die für das Kalenderjahr 2002 im Wege der Arbeitnehmerveranlagung in Abzug gebrachten Werbungskosten verminderten die durch den Arbeitgeber zu tragende Lohnsteuer.

Die daraus entstandene Gutschrift sei dem Arbeitgeber durch den Arbeitnehmer erstattet worden.

Dem Arbeitnehmer sei somit kein Werbungskosten-Aufwand im Sinne der Legaldefinition des § 16 EStG entstanden.

Der Bw. stellte einen Antrag auf Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und begründete diesen ergänzend wie folgt:

Die Steuerzahlungen, die der Arbeitgeber für den Arbeitnehmer leiste, seien als steuerpflichtiger Vorteil aus dem Dienstverhältnis anzusehen, und in Folge als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu definieren. So gesehen müsse auch der Umkehrschluss gelten, dass eine Steuergutschrift aus einer Veranlagung, die nicht dem Dienstnehmer zustehe sondern unmittelbar an den Arbeitgeber herauszugeben sei, und auch aufgrund des in der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung angegebenen Bankkontos des Arbeitgebers diesem direkt zufließe, eine Reduktion der steuerpflichtigen Einkünfte beim Arbeitnehmer bewirkt. Es sei nichts anderes als eine Korrektur der im ersten Schritt zu hoch angesetzten steuerpflichtigen Bezüge. Wären zum Zeitpunkt der Lohnsteuerberechnung die Werbungskosten bereits der Lohnverrechnung bekannt gewesen, so könnten die Werbungskosten bereits in die Berechnung inkludiert werden und würden die steuerpflichtigen Bezüge vermindern. Damit handle es sich bei der Gutschrift, welche aufgrund der Werbungskosten entstanden sei, um eine Rückzahlung von Einnahmen nach § 16 (2) EStG, und sie könnten somit lt. Gesetz eindeutig als Werbungskosten in der Veranlagung berücksichtigt werden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Aus dem in der Berufung zit. Schreiben (Anfragebeantwortung, der Adressat wurde (vom Bw.) herausgelöscht und ist daher nicht ersichtlich) vom 7.2.1996 des FA für Körperschaften geht geradewegs hervor, dass es eben dem Arbeitgeber **unbenommen bleibe, die Berechnungen dergestalt zu adaptieren, dass auch im Zuge eines Veranlagungsverfahrens keine Gutschriften, die wiederum mitzuverrechnen wären, entstehen.**

Die Überweisung des LSt-Gutschriftbetrages stellte eine Mittelverwendung des Bw., die nicht als Werbungskosten anzuerkennen ist, dar. Daran ändert auch die Angabe des Bankkontos des Arbeitgebers auf dem Antrag auf Arbeitnehmerveranlagung für 2002 nichts.

Vereinbart zwischen (zw.) Arbeitnehmer (AN) und Arbeitgeber (AG) ist im Zuge der Nettolohnvereinbarung worden, dass allfällige Steuergutschriften zu Gunsten und Steuerlastschriften zu Lasten des AG gehen. Ansonsten würde die Nettolohnvereinbarung zwischen Arbeitgeber und dem Bw. bereits grundsätzlich ad absurdum geführt werden.

Lediglich der Vollständigkeit halber wird ausgeführt, dass es dem Bw. freigestanden wäre, einen Freibetragsbescheid iSd § 67 EStG 1988 zu beantragen, sodass der Arbeitgeber des Bw. die „voraussichtlichen“ Werbungskosten bei der Errechnung des in Österreich

einkommensteuerpflichtigen Lohnes (gegebenenfalls durch Hochrechnung vom Nettolohn auf den diesbezüglichen Bruttolohn) allenfalls bereits berücksichtigen hätte können.

Die Gutschrift auf dem Abgabenkonto des Bw. resultierend aus der Arbeitnehmerveranlagung stellt aufgrund der Nettolohnvereinbarung zw. AG und AN lediglich eine Durchlaufpost dar (was grundsätzlich auch so gehandhabt wurde, da der Betrag laut eigenen Angaben des Bw. und belegmäßigem Nachweis sofort auf das Konto des AG [auf Grund der Nettolohnvereinbarung zwischen dem Arbeitgeber des Bw. und dem Bw.] überwiesen wurde).

Der Bw. führte in der Berufung Folgendes aus:

Der Bw. wies auf eine BVE-Anweisung der FLD für Wien, NÖ und BGLD vom 26.6.2002 hin und legte einen diesbezüglichen SWK-Artikel bei, aus welchem ersichtlich sei, dass der in diesem Fall als „Hypotax“ bezeichnete Betrag in Form einer *„Zahlung des Arbeitnehmers an den Arbeitgeber“* steuerlich zu berücksichtigen sei.

Diesen Ausführungen des Bw. wird vom UFS Folgendes entgegnet:

Anders als bei der „hypothetischen Steuer“ (Hypotax) – die ja nur eine rechenmäßige Größe zur Ermittlung des Bruttogehalts resultierend aus dem zw. AG und AN vereinbartem (Netto)Gehalt ist – ist diese Einkommensteuergutschrift resultierend aus der Arbeitnehmerveranlagung keine rechnerische Behelfsgröße, sondern eine tatsächliche Steuergutschrift aufgrund der Arbeitnehmerveranlagung.

Es kann nicht zu Lasten der Allgemeinheit durch diesbezügliche Steuerreduktion resultierend aus der vom Bw. beantragten Berücksichtigung (als Werbungskosten im Jahr 2004) der Überweisung der LSt-Gutschrift für 2002 an den AG des Bw. gehen, wenn das Bruttogehalt und die Werbungskosten vom AG für den Bw. *nicht* exakt berechnet worden sind bzw. (allenfalls) werden konnten.

Die Überweisung der Gutschrift aus der Arbeitnehmerveranlagung 2002 (die allein aufgrund der Vereinbarung zw. dem Bw. und seinem AG an den AG überwiesen wurde) hat ihre Ursache in der Nettolohnvereinbarung zwischen AG und dem Bw. und stellt keine Rückzahlung von Einnahmen iSd § 16 Abs. 2 EStG dar, zumal es sich hinsichtlich der Einkommensteuergutschrift 2002 um **keine** Rückzahlung von Einnahmen iSd § 16 Abs. 2 EStG 1988 idgF handelt. Einnahmerückzahlungen iSd § 16 Abs. 2 EStG 1988 idgF sind ausschließlich **Rückerstattungen von Arbeitslohn an seinen (ehemaligen) Arbeitgeber, was gegenständlich nicht der Fall ist.**

Von der Lohnverrechnung des Arbeitgebers des Bw. wurde der Brutto(Lohn) bzw. das Bruttogehalt des Bw. der österreichischen Lohnsteuer unterzogen.

Durch die Überweisung der Einkommensteuergutschrift für das Jahr 2002 im Berufungsjahr hat sich weder die Höhe des Arbeitslohns des Jahres 2002 noch die Höhe des Arbeitslohnes des Berufungsjahres geändert. Auch wurde Arbeitslohn (für das Jahr 2002) **nicht** is einer Rückzahlung von Arbeitslohn gem. § 16 Abs. 2 EStG 1988 idgF an den Arbeitgeber des Bw. vom Bw. zurückgezahlt.

Es kann zu keiner Kürzung des steuerpflichtigen Einkommens des übernächsten Jahres (durch diesbezüglich beantragte Werbungskosten) kommen, da diese Überweisung der Einkommensteuergutschrift hins. der Arbeitnehmerveranlagung 2002 ausschließlich aus der Abrechnungsvereinbarung zw. AG und AN resultiert, und die Besteuerung der Einkünfte des Bw. in Österreich, unter Berücksichtigung der diesbezüglichen Steuergesetze, nicht berührt, bzw. die diesbezügliche Bemessungsgrundlage für 2002 und auch das Berufungsjahr nicht vermindert.

Die Besteuerungsgrundlagen für das Jahr 2002 und auch für das Berufungsjahr bleiben durch die Nettolohnvereinbarung und eine allfällige Überweisung einer Einkommensteuergutschrift (aufgrund einer Arbeitnehmerveranlagung) unverändert, da es sich wie o. ausgeführt nicht um eine Rückzahlung von Arbeitslohn iSd § 16 Abs. 2 EStG 1988 handelt.

Ad den Ausführungen des Bw. hinsichtlich „Hypotax“ wird Folgendes ausgeführt:

Ermittlungen der Abgabenbehörde zweiter Instanz ergaben, dass der strittige, als theoretische Steuer bezeichnete Betrag, ein gehaltstechnisches Kalkulationselement war, wobei die Absicht des entsendenden Unternehmens (Konzernmutter) darin bestand, dem Bw. - ausgehend von einem Bruttogehalt, nach Abzug der im Entsendestaat (fiktiv) zu entrichtenden Einkommensteuer, aber vor Abzug österreichischer Einkommensteuer - jenen Betrag zufließen zu lassen, den dieser bei Ausübung der Tätigkeit im Heimatland erhalten hätte.

Insoweit waren die als Hypotax bezeichneten Abzugsposten nicht als hypothetische Steuer im Sinne einer reinen Wortinterpretation zu qualifizieren, sondern sie stellten ein rechnerisches Element der Gehaltsermittlung des Bw. dar, mit dem Ziel, diesen steuerlich so zu stellen, als wäre er weiterhin in seinem Heimatland (Entsendestaat) tätig.

Zusammenfassend handelte es sich bei den als Hypotax bezeichneten Beträgen nicht um aus dem Arbeitsverhältnis herrührende und dem Bw. zugeflossene geldwerte Vorteile (vgl. Abzugsfähigkeit der Hypotax in Konzernentsendungsfällen, SWK 23/24, 2002).

In Ansehung der Aktenlage bzw. der bisherigen zweitinstanzlichen Erledigungen sachverhaltsmäßig gleich gelagerter "Konzernentsendungsfälle" stellt die "Hypotax" ein rechnerisches Element der Gehaltsermittlung des Entsendeten (Bw.) dar, mit dem Ziel diesen steuerlich so zu stellen, als würde er weiterhin in seinem Heimatland (Entsendestaat) tätig sein.

Anders als bei der „Hypotax“ handelt es sich gegenständlich nicht um ein rein rechnerisches Element, sondern um eine tatsächlich aus der Arbeitnehmerveranlagung – in Österreich – resultierende Abgabengutschrift.

Lediglich auf Grund der Vereinbarung zw. AG und dem Bw. hatte dieser diese Abgabengutschrift allenfalls an den AG (möglicherweise diesbezügliche Überweisung auf das AG-Konto sofort beantragt im Antrag auf Arbeitnehmerveranlagung) zu überweisen.

Diese Vereinbarung berührt jedoch keinesfalls die Höhe der Einkommensteuer bzw. die Berechnung der Einkommensteuergrundlagen in einem der Folgejahre (gegenständlich im Berufungsjahr 2004).

Entgegen den Ausführungen des Bw. (vgl. Vorlageantrag) liegt daher keine Rückzahlung von Einnahmen iSd. § 16(2) EStG 1988 idgF vor.

Wird bei Auslandsverwendung lediglich ein von der Besteuerung im Ausland und auch in Österreich unabhängiges Nettoentgelt vereinbart, und trägt der AG die Steuern, liegt eine originäre Nettolohnvereinbarung vor. Der Umstand, dass ein Teil dieser Entlohnung vom AG rechnerisch aus dem zuvor in Österreich gezahlten Inlandsbruttogehalt abzüglich hypothetischer Lohnsteuer ermittelt wurde, führt im Hinblick darauf, dass bezüglich eventueller weiterer wesentlicher Gehaltsteile eine solche Berechnung nicht erfolgte, und zwischen AG und Bw. lediglich ein Jahresnettoauslandsbezug vereinbart wurde, nicht zu einer Qualifikation als unechte, aus einem bestimmten (Gesamt-)Bruttobezug abgeleitete Nettolohnvereinbarung.

Das unstrittige Vorliegen einer Nettolohnvereinbarung wird auch durch das Nicht-Berücksichtigen allfälliger Werbungskostenanteile – aus welchen Gründen auch immer – bei der Berechnung des Nettolohnes durch den Arbeitgeber nicht geändert. Wie oben bereits angeführt hätten die Werbungskosten (zumindest annähernd) im Rahmen eines Freibetragsbescheides gem. § 67 EStG 1988 berücksichtigt werden können.

Trägt wie im vorliegenden Fall der Arbeitgeber das Steuerrisiko, hat er nicht nur den Wegfall individueller Steuervorteile, sondern auch generelle Steuererhöhungen zu tragen, muss aber andererseits auch nicht für bestimmte Bezüge gewährte Steuervorteile weitergeben (s. Marhold, Nettolohnvereinbarung und Steuerreform RdW 1989, 101; ZAS 1991/2 und die Ausführungen Zeilers in P 4 seiner Entscheidungsbesprechung; OGH-Urteil 13.7.1994, 90bA97/94; zit in der Begründung des Finanzamtsbescheides und der BVE des Finanzamtes).

Aus angeführten Gründen liegen keine Werbungskosten im Sinne des § 16 EStG 1988 idgF vor.

Es ist daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 30. Juni 2008