



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 12

GZ. RV/1902-W/11

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., W., B.gasse, vertreten durch Deloitte Tax Wirtschaftsprüfungs GmbH, 1010 Wien, Renngasse 1/Freyung, gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 8/16/17 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2006 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber, in der Folge Bw. genannt, war im berufungsgegenständlichen Zeitraum 1.1. bis 31.12.2006 bei der Firma H. GmbH beschäftigt. Laut dem von der Firma dem zuständigen Wohnsitzfinanzamt übermittelten Lohnzettel bezog er in diesem Zeitraum Bruttoeinkünfte i.H. von € 62.660,52. Diese Einkünfte wurden laut Bescheid vom 5.6.2008 der Besteuerung unterzogen, wobei allerdings zur Ermittlung eines Durchschnittssteuersatzes eine Bemessungsgrundlage von € 83.531,56 herangezogen wurde. Diese setzte sich laut Bescheid aus Einkünften in Höhe von € 60.615,83 sowie zusätzlich ausländischen Einkünften in Höhe

von € 22.915,73 zusammen. Der so ermittelte Durchschnittssteuersatz von 39,51 % wurde auf Einkünfte in Höhe von € 60.615,83 angewendet.

Gegen diesen Bescheid wurde mit Schriftsatz vom 9.7.2008 berufen und als Begründung folgendes vorgebracht:

Der Bw. sei für die Firma H. Österreich tätig. Beginnend mit 1.7.2006 sei er für zwei Jahre nach N. entsandt worden. Während der Entsendung behielt der Bw. seinen Wohnsitz in Österreich bei. Der Mittelpunkt der Lebensinteressen habe sich auch während der Entsendung in Österreich befunden. In dem Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2006 sei der gesamte Lohnzettel zuzüglich der in der Erklärung unter Kennziffer 762 ausgewiesenen Bezüge (1.7.-31.12.2006) versteuert worden. Somit komme es zu einer Doppelversteuerung. In dem an das Finanzamt übermittelten Lohnzettel seien die gesamten Bezüge für den Zeitraum 1. Jänner bis 31. Dezember 2006 ausgewiesen. Kennziffer 762 hingegen weise nur die in Österreich zu versteuernden Bezüge aus. Da mit N. kein Doppelbesteuerungsabkommen bestehe, sei die Vermeidung der Doppelbesteuerung im Zuge der Verordnung betreffend die Vermeidung zu Doppelbesteuerung in Verbindung mit § 48 BAO umzusetzen. Somit seien jene Einkünfte, die der Besteuerung in N. unterliegen, in Österreich zu befreien, jedoch zur Berechnung des Durchschnittssteuersatzes, der auf die österreichischen Einkünfte Anwendung finde, heranzuziehen. Insofern habe Österreich nur das Besteuerungsrecht für einen Betrag von € 21.638,64 (= laufender Bezug von € 19.080,98 und sonstiger Bezug von € 2.557,66), die restlichen Bezüge (Juli bis Dezember 2006) unterliegen der Besteuerung in N..

Der Bw. beantrage daher den vom Arbeitgeber eingereichten Lohnzettel L 16 "entsprechend der beiliegenden Aufteilung zu ersetzen bzw. zu versteuern". In der beiliegenden Aufstellung werden die Gesamteinkünfte von € 62.660,52 in der Weise aufgeteilt, dass € 27.649,03 auf Einkünfte in Österreich von Jänner bis Juni 2006 und € 35.011,59 auf Einkünfte in N. von Juli bis Dezember 2006 entfallen. Der Bw. beantragte weiters unter der Kennziffer 720 Aufwendungen für Fachliteratur in Höhe von € 183,-- als Werbungskosten anzuerkennen.

Die Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung vom 13.1.2010 abgewiesen, mit der Begründung abgewiesen, dass das mit Vorhalt vom 5.8.2008 erbetene Verzeichnis gemäß § 2 Abs. 1 der Verordnung BGBl. 474/2002 trotz vielfacher Zufristungen nicht vorgelegt worden sei und dem Ersuchen um Nachweis der n. Steuer nicht entsprochen worden sei.

Gegen diesen Bescheid richtet sich der Vorlageantrag vom 23.2.2010, indem der Bw. folgendes ausführte:

Die Einkommensteuer für das Jahr 2006 für die Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit in N. sei mit XY 3.977.250,-- festgesetzt worden. Dies entspreche € 17.892,41. Als Basis für die

Steuerberechnung seien XY 20 Millionen festgesetzt worden. Dies entspreche € 89.973,78. Die durchschnittliche steuerliche Belastung betrage demnach 19,8 %.

Aus der beiliegenden Aufstellung der Firma könne unter "total incom" jener Betrag entnommen werden, der als Basis für die Steuer herangezogen worden sei, sowie jener Betrag, welcher an Steuer angefallen sei ("tax liability").

Die Steuer sei am 23.10.2009 an das Finanzamt bezahlt worden. Als Nachweis dafür diene der Schriftverkehr zwischen H., deren steuerlicher Vertretung und der zuständigen n. Behörde, welcher die zu bezahlenden Einkommensteuerbeträge, entfallend auf die Steuerjahre 2006 und 2007, für "diverse Expatriates" in N. zum Inhalt habe. Weiters sei als Beilage die Kopie des Schecks beigelegt, welcher den Gesamtbetrag der entrichteten Steuer ausweise. Die Doppelbesteuerung solle nun in Österreich unter Anwendung der Verordnung 17/1/14 zu § 48 BAO mittels Befreiungsmethode mit Progressionsvorbehalt vermieden werden.

Am 1.12.2010 erging an den Bw. ein Ersuchen um Ergänzung mit folgendem Inhalt:

"Eine Steuerentlastung gemäß § 1 der zitierten Verordnung könne nur für jene Einkünfte in Anspruch genommen werden, die in einem ordnungsgemäß geführten Verzeichnis ausgewiesen werden. Dieses Verzeichnis habe neben anderen Punkten folgende Angaben zu enthalten:

Höhe der Einkünfte unter Hinweis auf eine Berechnungsunterlage, in der die Ermittlung der Höhe der Einnahmen sowie der Werbungskosten nach österreichischem Recht dargestellt sei, Prozentsatz der durchschnittlichen ausländischen Steuerbelastung unter Hinweis auf die Berechnungsunterlage für den Durchschnittssteuersatz und die Belege über die ausländische Besteuerung,

Höhe der anrechenbaren ausländischen Steuer und Darstellung der Berechnung des Anrechnungshöchstbetrages.

Als Frist zur Beantwortung wurde der 23.12.2010 festgesetzt. Der Vorhalt blieb trotz diverser genehmigter Fristverlängerungsansuchen (zuletzt abgewiesen mit Bescheid vom 22.6.2011) unbeantwortet.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

der Einkommensteuer das Einkommen zugrunde zu legen, das der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat. Einkommen ist der Gesamtbetrag der Einkünfte nach Ausgleich mit Verlusten und nach Abzug der Sonderausgaben.

Gemäß Abs. 4 leg.cit. gelten inländische Einkünfte, die nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung nur der Höhe nach beschränkt besteuert werden dürfen, in diesem Zusammenhang als nicht der österreichischen Einkommensteuer unterliegend. Die Zuweisung des Besteuerungsrechtes an einen anderen Staat bedeutet jedoch keine Ausnahme von dem Grundsatz, dass die Gesamteinkünfte nach Ausgleich mit eventuellen Verlusten und nach Abzug von Sonderausgaben nachdem für dieses Einkommen vorgesehenen Steuersatz der Steuer zu unterwerfen sind. Es kommt daher bei der Ausnahme von Einkommensteilen von der Besteuerung im Inland zur Anwendung eines progressiven Steuersatzes auf die inländischen Einkünfte, der so ermittelt wird, als ob die Gesamteinkünfte der inländischen Besteuerung unterliegen würden. Der sogenannte "Progressionsvorbehalt" ist zwar nicht explizit im Gesetz geregelt, ergibt sich aber aus den §§ 1, 2 und 33 EStG 1988 (Jakom/Lenneis, 2012, § 1 Rz. 17).

Unbestritten ist, dass im gegenständlichen Fall kein Doppelbesteuerungsabkommen mit N. bestand. Besteht kein Doppelbesteuerungsabkommen mit dem Staat, in dem der Steuerpflichtige tätig wird, so kann grundsätzlich § 48 BAO und die dazu ergangene Verordnung BGBl. II Nr. 474/2002 zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung zur Anwendung kommen.

Gemäß § 1 der Verordnung sind diverse positive ausländische Einkünfte von der Besteuerung auszunehmen, wenn sie aus Staaten stammen, mit denen Österreich kein darauf anwendbares Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen hat und wenn sie im ausländischen Staat einer der österreichischen Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer vergleichbaren Besteuerung unterliegen, deren Durchschnittsteuerbelastung mehr als 15 % beträgt.

In Abs. 2 des § 1 ist ergänzend zu der in Abs. 1 normierten Befreiungsmethode auch eine Anrechnungsmethode vorgesehen, bei der ausländische Steuern vom Einkommen auf die veranlagte österreichische Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer anzurechnen sind.

Gemäß § 2 der Verordnung kann eine Steuerentlastung gemäß § 1 nur für jene Einkünfte in Anspruch genommen werden, die in einem ordnungsgemäß geführten Verzeichnis ausgewiesen werden. Dieses Verzeichnis hat unter geordnetem Hinweis auf die den Eintragungen zugrundeliegenden Belege folgende Angaben für jede Einkunftsquelle zu enthalten:

Die Zeichnung des Staates der Einkünfteerzielung,

Art der Einkünfte,

Höhe der Einkünfte, unter Hinweis auf eine Berechnungsunterlage, in der die Ermittlung der Höhe der Einnahmen sowie der Werbungskosten nach österreichischem Recht dargestellt ist,

Prozentsatz der durchschnittlichen ausländischen Steuerbelastung,

Höhe der anrechenbaren ausländischen Steuer,

Angaben über die zeitliche Zuordnung (Zeitpunkt oder Zeitraum des Zuflusses).

Der der Verordnung zugrunde liegende § 48 BAO bestimmt, dass die Verordnung zur Ausgleichung der in- und ausländischen Besteuerung oder zur Erzielung einer den Grundsätzen der Gegenseitigkeit entsprechenden Behandlung anzuwenden ist. Daraus ist zu folgern, dass ein solcher Ausgleich nur dann stattfinden kann, wenn eine ausländische Besteuerung tatsächlich erfolgt ist, also eine tatsächliche internationale Doppelbesteuerung vorliegt. Die bloße Möglichkeit im Ausland auch in Anspruch genommen zu werden, ist nicht ausreichend (vgl. VwGH vom 19.10.1990, 90/13/0007 und UFS vom 22.7.2005, RV/0163-K/04). Die Voraussetzungen der Anwendbarkeit des § 48 BAO sowie der dazu ergangenen Verordnung sind daher nur dann erfüllt, wenn im Ausland tatsächlich eine Besteuerung erfolgt ist und die Dokumentationserfordernisse des § 2 der Verordnung eingehalten wurden.

Der Bw. bringt vor, ab Juli 2006 von seinem österreichischen Arbeitgeber nach N. entsandt worden zu sein und dort Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit bezogen zu haben.

Er bringt weiters vor, dass für diese Einkünfte in N. Steuer bezahlt worden sei. Wie aus den vorgelegten Schriftstücken ersichtlich, ist die Entrichtung der Steuern, sofern darin wie vom Bw. behauptet, auch die Entrichtung der Steuern für seine bezogenen Einkünfte enthalten ist, erst im Jahr 2009 erfolgt. Wenn man aber dem Vorbringen des Bw. folgt, ist es im Jahr 2006 zu keiner Besteuerung der im Ausland bezogenen Einkünfte gekommen, sodass es bei einer Besteuerung auch dieser Einkünfte im Inland im Jahr 2006 zu keiner Doppelbesteuer kommt, die durch die Anwendung des § 48 BAO auszugleichen wäre.

Darüber hinaus kommt die Anwendung des § 48 BAO deshalb nicht in Frage, weil die in § 2 der Verordnung normierten Formalerfordernisse nicht eingehalten wurden. Der Einzahlungsbeleg über einen gewissen Steuerbetrag für "diverse" Expatriates", wie im Vorlageantrag dargelegt, erfüllt diese Voraussetzungen nicht. Nur bei Einhaltung der Formvorschriften des Abs. 2 der Verordnung (siehe auch die BVE vom 13.1.2010 und der nicht beantwortete Vorhalt vom 1.12.2010) kann allenfalls dazu führen, dass die tatsächliche

Entrichtung der Steuer im Jahr 2009 als rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a BAO zu einer Abänderung des Einkommensteuerbescheides 2006 führt (Ritz, BAO, 4. Auflage 2011, Rz. 9 zu § 295a).

Da weder durch ein Doppelbesteuerungsabkommen noch durch die Anwendung des § 48 BAO ausländische Einkünfte von der Besteuerung ausgenommen werden, sind daher die Gesamteinkünfte laut dem dem Wohnsitzfinanzamt übermittelten Lohnzettel in Höhe von € 60.615,83 der Besteuerung im Inland zu unterziehen. Ein Progressionssteuersatz ist auf die inländischen Einkünfte nicht anzuwenden, da, wie bereits oben dargelegt, dieser nur dann für die inländischen Einkünfte ermittelt und auf diese angewendet wird, wenn in den Gesamteinkünften ausländische Einkünfte enthalten sind, die von der inländischen Besteuerung ausgenommen sind.

Dem Bw. ist jedoch insoweit zuzustimmen, als die Gesamteinkünfte im Jahr 2006 € 60.615,83 betragen und nicht wie auf Seite 2 des Bescheides vom 5.6.2008 in Summe € 83.531,56.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 3. Juli 2013