



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 15

GZ. RV/0287-W/12

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., vertreten durch Ernst & Young Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungs GmbH, 1220 Wien, Wagramer Straße 19, IZD-Tower, gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2009 und 2010 entschieden:

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheid-spruches.

Entscheidungsgründe

1. Veranlagung 2009

Aus der Beilage zur Einkommensteuererklärung 2009 ist Folgendes ersichtlich:

Der Berufungswerber (Bw.) wurde von seinem österreichischen Arbeitgeber ab 10.1.2009 nach Schweden entsandt. Er hat sowohl in Österreich als auch in Schweden einen Wohnsitz; der Mittelpunkt seiner Lebensinteressen liegt iSd Art 2 Abs. 3 lit. a DBA Österreich – Schweden im Inland. Österreich ist daher als Ansässigkeitsstaat zu betrachten und hat somit das Besteuerungsrecht auf das gesamte Welteinkommen. Gemäß Art 20 Abs. 1 lit. a DBA Österreich – Schweden wird auf die inländische Einkommensteuer die schwedische Steuer ange-rechnet.

Der Bw. war im Streitjahr 2009 204 von 231 Arbeitstagen in Schweden tätig. Von den gesamten (laufenden) Bezügen in Höhe von € 123.111,26 entfielen somit € 108.721,63 anteilig auf Schweden. Der Anrechnungshöchstbetrag wurde von ihm nach folgender Formel berechnet:

Quellenstaatseinkünfte x österreichische Einkommensteuer
veranlagungspflichtiges Welteinkommen.

Hieraus errechnete der Bw. einen Anrechnungshöchstbetrag von € 45.418,56. Ferner sei ihm durch den „Sachbezug Wohnung“ ein geldwerter Vorteil aus dem Dienstverhältnis in Höhe von € 8.899,07 erwachsen, dem in gleicher Höhe Werbungskosten gegenüberstünden.

Das Finanzamt erließ den Einkommensteuerbescheid 2009, in dem irrtümlich Einkommensteile doppelt erfasst wurden. Die dagegen gerichtete Berufung erledigte das Finanzamt durch Erlassung einer Berufungsvorentscheidung, in der es die anrechenbare ausländische Steuer nur mit € 40.803,22 ermittelte. Der Grund hierfür war eine Programmänderung der EDV-Anlage, derzufolge bei Berechnung des Anrechnungshöchstbetrages die sonstigen Bezüge sowie die darauf entfallende Lohnsteuer von 6% miteinbezogen wurde. Die dabei zur Anwendung kommende Formel lautet wie folgt:

Quellenstaatseinkünfte x (österreichische Einkommensteuer + Steuer auf sonstige Bezüge)
(veranlagungspflichtiges Welteinkommen + Bemessungsgrundlage für Steuern auf sonstige Bezüge).

Im Vorlageantrag beantragte der Bw. den Ansatz der anrechenbaren ausländischen Steuer wie in der Beilage zur Einkommensteuererklärung errechnet sowie den Abzug des Werbungskostenpauschbetrages.

2. Veranlagung 2010

Im Einkommensteuerbescheid 2010 kam die anrechenbare ausländische Steuer statt wie vom Bw. mit € 49.861,12 errechnet mit € 44.995,51 zum Ansatz. In der aufgrund der dagegen gerichteten Berufung erlassenen Berufungsvorentscheidung erläuterte das Finanzamt die Berechnungsmethodik.

Im Vorlageantrag brachte der Bw. vor, die vom Finanzamt verwendete Formel sei nicht richtig, da bei Berechnung des Anrechnungshöchstbetrages das Einkommen heranzuziehen sei. Mit festen Sätzen besteuerte sonstige Bezüge zählten nicht dazu. Auch bei den Auslandseinkünften seien die sonstigen Bezüge nicht enthalten. Der Durchschnittssteuersatz ergebe sich immer aus dem Verhältnis der nach Tarif versteuerten Bezüge und der Tarifsteuer. Somit laute die Formel:

nach Tarif zu versteuernde Auslandseinkünfte x Einkommensteuer
(nach Tarif versteuertes) Einkommen.

Über Ersuchen der Berufungsbehörde übermittelte die steuerliche Vertretung des Bw. die (schwedische) Einkommensteuererklärung 2010; erläuternd wurde hierzu Folgendes ausgeführt:

Die Einkünfte in der schwedischen Steuererklärung seien nach schwedischem Recht ermittelt worden. Die Basis für die in Schweden versteuerten Bezüge seien die Nettobezüge in Österreich. Diese würden in der Folge auf ein schwedisches Bruttoeinkommen hochgerechnet. Die auf Schweden entfallenden Einkünfte, auf welche die Anrechnung der schwedischen Steuern begehrt werde, seien nach österreichischem Recht ermittelt worden. Sie enthielten keine Sonderzahlungen. Diese Bezüge seien im Lohnzettel enthalten. Der Anrechnungshöchstbetrag von € 49.861,12, welcher gleichzeitig die anrechenbare schwedische Steuer darstelle, da die in Schweden entrichtete Steuer viel höher sei, seien ohne die Berücksichtigung der Steuer von 6% ermittelt worden. Dies entspreche der Formel lt. Rz. 7583 in den EStRL 2000. Die 6%-ige Steuer auf sonstige Bezüge sei in dieser Formel nicht enthalten. Sie wirke sich progressionserhöhend nicht aus. Dies sei auch in der vom BMF zugelassenen Software zur Erstellung von Einkommensteuererklärungen vorgesehen.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Sachverhalt und Rechtsgrundlagen

Der dieser Entscheidung zugrunde liegende Sachverhalt ist unstrittig; der Bw. hat in Schweden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielt, für die das Besteuerungsrecht nach Art 13 Abs. 1 DBA Österreich – Schweden dem Tätigkeitsstaat zugestanden ist. Nach Art 20 Abs. 1 lit. a DBA Österreich – Schweden können diese Einkünfte auch in Österreich besteuert werden, Österreich rechnet jedoch „auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der der im anderen Staat gezahlten Steuer vorn Einkommen entspricht“. Nach Art 20 Abs. 1 letzter Satz DBA Österreich – Schweden darf der „anzurechnende Betrag ... jedoch den Teil der vor der Anrechnung ermittelten Steuer nicht übersteigen, der auf Einkünfte oder Vermögen entfällt, die der Besteuerung im anderen Staat unterliegen.“

Strittig ist in diesem Berufungspunkt die Berechnung des Anrechnungshöchstbetrages.

Weiters wird für 2009 die Absetzbarkeit des Werbungskostenpauschbetrages begehrt; [§ 16 Abs. 3 erster Satz EStG 1988](#) lautet: „Für Werbungskosten, die bei nichtselbständigen Einkünften erwachsen, ist ohne besonderen Nachweis ein Pauschbetrag von 132 Euro jährlich anzusetzen.“ Sodann werden einzelne Werbungskostenkategorien aufgelistet, die ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag anrechenbar sind. Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung fallen nicht darunter.

2. Rechtlich folgt daraus:

2.1 Werbungskostenpauschbetrag

Der Bw. hat tatsächliche Werbungskosten, und zwar Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung, geltend gemacht. Da derartige Aufwendungen nur unter Anrechnung auf den Pauschbetrag absetzbar sind, steht der Werbungskostenpauschbetrag nicht zu.

2.2 Anrechnungshöchstbetrag

Wie im Sachverhaltsteil ausgeführt wurde, werden nunmehr aufgrund einer Programmänderung, basierend offensichtlich auf einer geänderten Rechtsansicht des Bundesministeriums für Finanzen, auch sonstige Bezüge und die darauf entfallende Steuer bei Ermittlung des Anrechnungshöchstbetrages angesetzt.

Ob diese nunmehrige Rechtsansicht des BMF zutreffend ist, kann im Berufungsfall auf sich beruhen; da nämlich aus den im Inland besteuerten Einkünften die schwedischen Einkünfte herausgeschält wurden, hätten auch die aliquoten sonstigen Einkünfte bei Feststellung der Höhe der ausländischen Einkünfte mitberücksichtigt werden müssen. Nun wurden zwar nach Angabe des Bw. nur die aliquoten laufenden Bezüge der schwedischen Besteuerung unterzogen; da allerdings in Schweden diese Bezüge auf einen Bruttopreis hochgerechnet wurden, wurden in Schweden Einkünfte besteuert, die über der Summe der aliquoten laufenden und sonstigen Bezügen liegen.

Da es also bei Einbeziehung der sonstigen Bezüge zu einer linearen Erhöhung sowohl des Welteinkommens als auch der ausländischen Einkünfte kommen würde, kann es im Berufungsfall bei der Anwendung der bisher gültigen Höchstbetragsformel unter Berücksichtigung des nicht zustehenden Werbungskostenpauschbetrages bleiben.

2.3 Berechnung

2.3.1 Einkommensteuer 2009

108.721,63 (Quellenstaatseinkünfte) x 51.415,63 (österreichische Einkommensteuer)
123.051,26 (veranlagungspflichtiges Welteinkommen)

Anrechnungshöchstbetrag daher: 45.428,15 €.

Einkommen lt. Berufungsvorentscheidung	123.051,26
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge (wie BVE)	51.415,63
+ Steuer sonstige Bezüge	995,79
Einkommensteuer	52.411,42

- ausländische Steuer	- 45.428,15
- anrechenbare Lohnsteuer	<u>- 52.345,44</u>
Festgesetzte Einkommensteuer	- 45.362,17 €

2.3.1 Einkommensteuer 2010

In diesem Jahr wurde der Werbungskostenpauschbetrag nicht geltend gemacht, weshalb die nach obiger Formel vom Bw. berechnete ausländische Steuer in Höhe von 49.861,12 € erklärungsgemäß zum Ansatz kommen konnte.

Einkommen lt. Erstbescheid	130.505,54
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge (wie Bescheid)	55.142,77
+ Steuer sonstige Bezüge	1.005,10
Einkommensteuer	56.147,87
- ausländische Steuer	- 49.861,12
- anrechenbare Lohnsteuer	<u>- 56.081,89</u>
Festgesetzte Einkommensteuer (Rundung gem. § 39 Abs. 3 EStG)	- 49.795,00 €

Wien, am 23. März 2012