

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch R in der Beschwerdesache Bf., W, über die Beschwerde vom 20.05.2016 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Wien 3/6/7/11/15 Schwechat Gerasdorf vom 17.05.2016, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2015 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird im Umfang der Beschwerdevorentscheidung vom 25.7.2016 stattgegeben.

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

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin, in der Folge Bf. genannt, ist österreichische Staatsbürgerin und hat ihren Hauptwohnsitz bis dato ununterbrochen in Österreich.

Sie wurde lt. Entsendungsvertrag vom 10.1.2014, vertraglich ergänzt am 29.12.2014, für den Zeitraum 1.3.2014 bis 31.12.2015 von ihrem österreichischen Dienstgeber an einen deutschen Dienstgeber entsandt. Dieser war lt. diesem Vertrag verpflichtet, den Aufwand für Gehalt und Sozialversicherung zu tragen.

Die Bf. legte eine Lohnsteuerbescheinigung für das Jahr 2015 vor, wonach das Dienstverhältnis bei dem deutschen Arbeitgeber in diesem Jahr bis 31.7.2015 gedauert hat. Für diesen Zeitraum wurden € 45.185,81 bezogen und davon € 13.429,31 an Lohnsteuer einbehalten.

Im Bescheid vom 17.5.2016 wurden sämtliche Einkünfte, also auch die vom deutschen Dienstgeber bezogenen, der Besteuerung unterzogen.

In der Beschwerde vom 19.5.2016 beantragte die Bf., den Bescheid abzuändern, da für die Einkünfte i.H. von € 45.185,81 die Lohnsteuer im Ausland einbehalten worden sei.

In der Beschwerdevorentscheidung vom 25.7.2016 wurden nur die in Österreich im Jahr 2015 bezogenen Einkünfte i.H. von € 14.704,77, unter Berücksichtigung der Sonderausgaben somit das Einkommen i.H. von € 14.633,35, der Besteuerung unterzogen.

Bezüglich der Höhe der für die Besteuerung heranzuziehenden ausländischen Einkünfte wurde folgendes ausgeführt:

Die ausländischen Einkünfte wurden aufgrund der übermittelten Unterlagen wie ermittelt:

Einkünfte lt. Lohnsteuerbescheinigung € 45.185,81

abzüglich Beiträge zur Kranken- und Pflegepflichtversicherung € 1.108,31

abzüglich Kosten für doppelte Haushaltsführung (1x € 495,- und 6x € 550,-) € 3.795,00

= unter Progressionsvorbehalt steuerbefreite Auslandseinkünfte € 40.282,50

Die Berechnung der Einkommensteuer erfolgte unter Berücksichtigung von ausländischen Einkünften i.H. von € 40.282,50 folgendermaßen:

Einkommen 14.633,35 €

Ausländische Einkünfte 40.282,50

Bemessungsgrundlage für den Durchschnittssteuersatz 54.915,85 €

$(54.915,85 - 25.000,00) \times 15.125,00 / 35.000,00 + 5.110,00$ 18.037,92 €

Durchschnittssteuersatz $(18.037,92 / 54.915,85 \times 100)$ 32,85 %

Durchschnittssteuersatz 32,85 % von 14.633,35 4.807,06 €

Verkehrsabsetzbetrag - 291,00 €

Arbeitnehmerabsetzbetrag - 54,00 €

Steuer nach Abzug der Absetzbeträge 4.462,06 €

Die Steuer für die sonstigen Bezüge beträgt:

0 % für die ersten 620,00 0,00 €

6 % für die restlichen 1.935,83 116,15 €

Einkommensteuer 4.578,21 €

Anrechenbare Lohnsteuer (260) - 4.084,28 €

Rundung gem. § 39 Abs. 3 EStG 1988 0,07 €

Festgesetzte Einkommensteuer 494,00 €

Berechnung der Abgabennachforderung/Abgabengutschrift

Festgesetzte Einkommensteuer 494,00 €

Bisher festgesetzte Einkommensteuer (gerundet) - 15.502,00 €

Abgabengutschrift 15.008,00 €

Im Vorlageantrag vom 3.8.2016 beantragte die Bf. die Anrechnung der in Deutschland entrichteten Lohnsteuer.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Nach den im Vorlageantrag unwidersprochen gebliebenen Sachverhaltsfeststellungen in der Beschwerdeentscheidung, die im Rahmen des Vorlageantrages die Wirkung eines nicht beantworteten Vorhaltes entfaltet (VwGH 21.12.2000, 97/16/0343, ÖStZB 2001, 421), ist unstrittig ist, dass die Bf. in Österreich 2015 unbeschränkt steuerpflichtig und hier ansässig war. Auch die Höhe der in- und ausländischen Bezüge blieb demnach unbekämpft.

Ihre Steuerpflicht erstreckte sich damit auf alle in- und ausländischen Einkünfte (§ 1 Abs. 2 EStG 1988), soweit diese nicht durch die Schrankenwirkung eines Doppelbesteuerungsabkommens (DBA) eingeschränkt und die Einkünfte von der Besteuerung ausgenommen wurden (vgl. VwGH 29.7.2010, 2010/15/0021). Ist dies der Fall, gebietet es der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung, dass sich der Steuersatz trotzdem nach dem (Gesamt)Einkommen bemisst. Dies bildet die innerstaatliche Rechtsgrundlage für den Progressionsvorbehalt (vgl. VwGH 26.2.2015, 2012/15/0035 unter Hinweis auf VwGH 24.5.2007, 2004/15/0051 und *Widhalm in Gassner/Lang/Lechner*, Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung). Diese Regel gilt nur dann nicht, wenn ein DBA die Berücksichtigung eines Progressionsvorbehalts verbietet.

Bei Anwendung des Progressionsvorbehaltes wird das **Gesamteinkommen** ermittelt. Dabei sind – auch für die ausländischen Einkünfte – die **Vorschriften des österreichischen EStG** maßgebend. Nach Ermittlung der auf dieses Gesamteinkommen entfallenden österreichischen Einkommenssteuer wird sodann der **Durchschnittssteuersatz** errechnet. Dieser wird zuletzt – unter Außerachtlassung der ausländischen Einkünfte – **auf den Einkommensteil angewandt, der von Österreich besteuert werden darf** (vgl. VwGH 23.10.1997, 96/15/0234 mwN).

DBAs entfalten eine Schrankenwirkung bloß insofern, als sie eine sich aus dem innerstaatlichen Steuerrecht ergebende Steuerpflicht begrenzen. **Ob und in welcher Höhe überhaupt Steuerpflicht besteht, ist zunächst stets nach innerstaatlichem Steuerrecht zu beurteilen.** Ergibt sich aus dem innerstaatlichen Steuerrecht eine Steuerpflicht, ist erst in einem zweiten Schritt zu beurteilen, ob das Besteuerungsrecht durch ein DBA eingeschränkt wird (vgl. VwGH 29.7.2010, 2010/15/0021 mwN).

Wie auch die belangte Behörde in der Beschwerdeentscheidung bereits ausführte, dürfen gem. Artikel 15 des DBA Österreichs mit der Bundesrepublik Deutschland 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.

Art. 23 des Doppelbesteuerungsabkommens mit der Bundesrepublik Deutschland lautet auszugsweise:

(2) Bei einer in der Republik Österreich ansässigen Person wird die Steuer wie folgt festgesetzt:

a) Bezieht eine in der Republik Österreich ansässige Person Einkünfte oder hat sie Vermögen und dürfen diese Einkünfte oder dieses Vermögen nach diesem Abkommen in der Bundesrepublik Deutschland besteuert werden, so nimmt die Republik Österreich vorbehaltlich der Buchstaben b und c diese Einkünfte oder dieses Vermögen von der Besteuerung aus.

b) ...

c) ...

*d) Einkünfte oder Vermögen einer in der Republik Österreich ansässigen Person, die nach dem Abkommen **von der Besteuerung in der Republik Österreich auszunehmen** sind, dürfen gleichwohl in der Republik Österreich **bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen** oder Vermögen der Person **einbezogen** werden.*

Hinsichtlich der Besteuerung von Einkünften, die von einer in Österreich ansässigen Person in der Bundesrepublik Deutschland bezogen werden, ist daher vertraglich die sog. "Befreiungsmethode" mit Berücksichtigung dieser Einkünfte im Wege eines Progressionsvorbehaltes bei der Ermittlung der Steuerhöhe vorgesehen.

Gegen eine Berücksichtigung ausländischer Einkünfte durch den Progressionsvorbehalt bestehen nach verwaltungsgerichtlicher Judikatur auch keine unionsrechtlichen Bedenken (VwGH 14.12.2006, 2005/14/0099).

Die Ansässigkeit richtet sich nach Artikel 4 des DBA.

Die Bf. behielt auch während des Entsendungszeitraumes ihren Hauptwohnsitz in Österreich bei. Die Entsendung war vertraglich nur vorübergehend vereinbart. Es ist daher davon auszugehen, dass die Bf. gem. Abs. 1 des Art. 4 weiterhin nur in Österreich ansässig war, was im Übrigen auch im Beschwerdeverfahren nicht in Abrede gestellt wurde.

Eine Anrechnung der in Deutschland entrichteten Steuer auf die in Österreich, für die in Österreich bezogenen Einkünfte, zu entrichtende Steuer kommt daher, nach dem zuvor Gesagten, nicht in Betracht.

Der Beschwerde war daher im Umfang der Beschwerdevorentscheidung stattzugeben, somit die ausländischen Einkünfte nicht in die Besteuerung, jedoch für die Ermittlung des Steuersatzes in Österreich im Wege des Progressionsvorbehaltes, einzubeziehen.

Im Übrigen ist aus dem Vorlageantrag nicht erkennbar, welcher Vermögensvorteil sich für die Bf. durch die von ihr beantragte Anrechnung ergeben würde (die Beschwerdevorentscheidung führte zu einer Abgabengutschrift i.H. von € 15.008,00).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

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.

Das vorliegende Erkenntnis weicht von der Spruchpraxis des Verwaltungsgerichtshofes nicht ab.

Wien, am 18. Juni 2018