

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch gkr Wirtschaft-Steuer-Recht SteuerberatungsgesellschaftmbH, Lehmannngasse 7, 1230 Wien, über die Beschwerden vom 18. Dezember 2012 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 21. November 2012 betreffend Einkommensteuer 2007 bis 2011, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (Bf.) erzielte im streitgegenständlichen Zeitraum Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Richter in der Schweiz.

Das Finanzamt veranlagte die Einkommensteuer für die Streitjahre mit folgender Begründung:

„Die Veranlagung erfolgte auf Grund der vorgelegten Unterlagen und in Anlehnung an die Berufungsentscheidung betreffend das Jahr 2005 vom 31.10.2011.“

2007

Gegen den Einkommensteuerbescheid 2007 der Bf. eine Berufung (nunmehr: Beschwerde) mit folgender Begründung ein:

„1. Der Bescheid wurde dem Steuerpflichtigen am 26. November 2012 zugestellt. Die Berufungsfrist ist somit eingehalten.

2. Die nachfolgende Begründung stützt sich auf die Steuerakten des Steuerpflichtigen und die von ihm eingereichten Unterlagen und Erläuterungen.

3. Mangelnde Begründung des Bescheides vom 21. November 2012

3.1 In der Begründung des Bescheides vom 21. November 2012 ist lediglich festgehalten, dass die Veranlagung auf Grund der vorgelegten Unterlagen und in Anlehnung an die Berufungsentscheidung betreffend das Jahr 2005 vom 31. Oktober 2011 erfolge.

3.2 Der unabhängige Finanzsenat hat in der Berufungsentscheidung vom 31.10.2011 festgehalten, dass ein Bescheid genoss § 93 Abs. 3 BAO eine Begründung zu enthalten habe, wenn ihm ein Anbringen zugrunde liege, dem nicht vollinhaltlich Rechnung getragen werde. Eine fehlende oder mangelhafte Begründung stelle eine Verletzung von Verfahrensvorschriften dar.

3.3 Mit Schreiben vom 25. Februar 2012 hat der Unterzeichnete dem Finanzamt unter Bezugnahme auf die Berufungsentscheidung vom 31. Oktober 2011 ausdrücklich mitgeteilt, dass die Auszahlungen des 13. Monatsgehaltes in den Jahren 2007, 2008 und 2009 getrennt vom jeweiligen Monatsgehalt erfolgt seien. Bezüglich des Jahres 2010 sei diesbezüglich insofern zu differenzieren, als lediglich der vom Kanton Nidwalden ausbezahlte 13. Monatslohn unter die begünstigte Besteuerung falle, nicht jedoch die anteilmässig erfolgten Auszahlungen des Kantons Zug. Der Rechtstitel, aus welchem sich der Anspruch des Arbeitnehmers ableite, seien die einschlägigen Arbeitsverträge.

Das Finanzamt hat seinen Einkommenssteuerbescheid hinsichtlich des Vorbringens des Unterzeichneten weder begründet noch ist er so konzipiert, dass die Berechnungsgrundlagen und die Rechtsauffassung, welche der Berechnung zu Grunde liegen, ersichtlich wären.

3.4 Die mangelhafte oder nicht Begründung eines Entscheides hat zwar keinen Nichtbescheid zur Folge, bewirkt jedoch, dass dieser nicht nachvollzogen werden kann, der Verfügungsadressat dadurch zwecks Erlangung einer Begründung zur Einlegung eines Rechtsmittels gezwungen wird und den Bescheid in Ermangelung der Entscheidungsgrundlagen nicht gezielt anfechten kann.

Dieser Umstand muss sich zwangsläufig in einer allgemeinen und unpräzisen Formulierung der Rechtsbegehren niederschlagen, was jedoch nicht vom Berufungswerber zu verantworten ist.

4. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit

4.1 Das Finanzamt hat die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit mit € 23.517,74 und das für die Berechnung der Steuer maßgebende "Einkommen" mit € 22.787,74 errechnet, ohne nachvollziehbar darzulegen, wie sich dieses zusammensetzt.

4.2 Weder ist aus dem Steuerbescheid unter anderem ersichtlich, in welcher Höhe die geltend gemachten Werbungskosten zugelassen wurden, noch welches der vom Finanzamt angewendete Umrechnungskurs CHF - € ist.

4.3 Der Steuererklärung 2007 wurden folgende Einkünfte zu Grunde gelegt.

4.3.1 Einkünfte 2007

01.01.2007 bis 30.09.2007

Status vor Abzug der Soziallasten (AHV: 5.05 % | ALV: 1 %)

Jahr	Bruttolohn	13. ML	Feriengeld
2007	11083.85	923.29	1200.71

Status nach Abzug der Soziallasten (AHV: 5.05 % | ALV: 1 %)

Jahr	Nettolohn	13. ML	Feriengeld
2007	10413.27	867.43	1128.06

Jahr	Nicht privilegiertes Einkommen	Privilegiertes Einkommen
2007	10413.27	1995.46

01.10.2007 bis 31.12.2007

Status vor Abzug der Soziallasten (AHV: 5.05 % / ALV: 1 % / PK 9.3 %)

Jahr	Bruttolohn	13. ML	Anerkennungsleistung
2007	38809.70	3232.85	215.20

Status nach Abzug der Soziallasten (AHV: 5.05 % / ALV: 1 % / PK 9.3 %)

Jahr	Nettolohn	13. ML	Anerkennungsleistung
2007	32852.41	2736.60	182.16

Jahr	Nicht privilegiertes Einkommen	Privilegiertes Einkommen
2007	32852.41	2918.76

4.3.1.1 Zu dieser Aufstellung ist zu bemerken, dass der Unterzeichnete die Nettoeinkünfte auf Grund der effektiven Auszahlungen und zwar unabhängig vom eingereichten Lohnausweis nochmals durchgerechnet hat, was für das Jahr 2007 Einkünfte von CHF 48.566.45 ergibt.

4.3.1.2 Die Nettoeinkünfte betragen somit bei einem Umrechnungskurs CHF/€ von 0.60 per 31.12.2007 € 29.139,87.

4.3.2 Vom Unterzeichneten wurden die folgenden Werbungskosten geltend gemacht:

Art der Werbungskosten	CHF	€
Aufwand Büro / Arbeitsmittel		3272.69
Fachliteratur	2726.20	365.02
Berufsverband Fortbildung	280.00	390.50
Sonstige Werbungskosten		10.00
Total	3006.20	4038.21

Bei einem Umrechnungskurs CHF/€ von 0.60 per 31.12.2007 ergibt dies Werbungskosten von € 5.841,93.

4.3.3 Die bereinigten Einkünfte betragen somit unter Vernachlässigung

-) der explizit zu entscheidenden Frage, ob Österreich überhaupt Einkünfte, welche aus einer Tätigkeit, welche ausserhalb der Schweiz erbracht wird, besteuern darf,

-) der weiteren Frage, ob der bereits in der Schweiz besteuerte Einkommensanteil von € 2.217,69 den in Österreich zu versteuernden Einkünften zu Grunde gelegt oder abgezogen werden muss (Anrechnungsmethode oder Befreiungsmethode), unter Vorbehalt der Berücksichtigung der sonstigen Bezüge

-) und unter Vorbehalt eines abweichenden Umrechnungskurs CHF - € sowie unter Vernachlässigung der Einkünfte auf Kapitalerträgen

in Summe € 23.297,94.

5. Durchschnittssteuersatz

Das Finanzamt wendet für die Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes die folgende Formel an: $(22.787.74 - 10.000,00) \times 5.750.00 / 15.000,00$.

Dem aktuellen § 33 EStG 1988 ist folgende Formel zu entnehmen: Einkommen - 11000 geteilt durch 14000 X 5110.

Sollte sich die abweichende Formel aus einer zwischen 2007 und 2012 eingetretenen Gesetzesänderung ergeben, so wäre dies zur Kenntnis zu nehmen. Andernfalls wäre die gültige Formel anzuwenden.

6. Sonstige Bezüge

- 6.1 Der unabhängige Finanzsenat hat in der Berufungsentscheidung vom 31.10.2011 zum Steuerjahr 2005 festgehalten, dass dann sonstige Bezüge im Sinne des § 67 Abs. 1 EStG 1988 vorliegen, wenn sie sich sowohl durch den Rechtstitel, aus dem der Arbeitnehmer den Anspruch ableiten kann, als auch durch die tatsächliche Auszahlung deutlich von laufenden Bezügen unterscheiden, wobei dies nach aussen ersichtlich sein muss¹.
- 6.2 Der Berufungswerber wurde vom Kanton Zug bis und mit September 2007 auf den Grundlagen, wie sie dem unabhängigen Finanzsenat vorlagen, entschädigt, womit, die Rechtsauffassung des Finanzsenates berücksichtigend, der Zeitraum Januar bis September 2007 nicht einer privilegierten Besteuerung unterliegt, respektive die diesbezüglichen Einkünfte nicht als sonstige Bezüge zu qualifizieren sind.
- 6.3 Anders verhält es sich für die Zeit nach September 2007. Wie dem beiliegende Anstellungsvertrag und den Lohnabrechnungen entnommen werden kann, betrug das Jahresgehalt bei einem 100% Pensum inkl. 13. Monatsgehalt ab diesem Zeitpunkt CHF 180'187.80 und wurde das 13. Monatsgehalt einmalig und somit getrennt von den laufenden monatlichen Bezügen ausbezahlt, was bereits aus der vom Berufungswerber mit der Steuererklärung eingereichten Bestätigung des Personalamtes vom 19.05.2008 ersichtlich war.

Damit sind die vom Finanzsenat und dem Verwaltungsgerichtshof angeführten Voraussetzungen zur Qualifizierung des 13. Monatsgehalts als "sonstige Bezüge" erfüllt.

- 6.4 Wie den Lohnabrechnungen entnommen werden kann, erzielte der Unterzeichnete die folgenden Einkünfte, welche der privilegierten Besteuerung unterliegen: Anerkennungsleistung von CHF 405.00 sowie 13. Gehalt von CHF 3'465.15, somit in Summe € 2'322.09.
- 6.5 Damit unterliegen
 - € 23'297.94 abzüglich des Anteils, welcher der privilegierten Besteuerung unterliegt, der ordentlichen und

- und € 2'322.09 der privilegierten Besteuerung.

- 6.6 Ob und in welchem Umfang das Finanzamt den privilegierten Steuersatz angewendet hat, ist aus dem Bescheid nicht ersichtlich. Der Hinweis, dass die Veranlagung auf Grund der vorgelegten Unterlagen und in Anlehnung an die Berufungsentscheidung betreffend das Jahr 2005 vom 31.10.2011 erfolge, ist unter dem Aspekt der Begründungspflicht ungenügend.

7. Anrechnungsmethode oder Befreiungsmethode / Besteuerungsrecht Österreichs

- 7.1 Der Unterzeichnete ist bei der Berechnung der Vorauszahlung davon ausgegangen, dass jener Teil der Einkünfte, welcher bereits in der Schweiz versteuert wurde, unter Progressionsvorbehalt freigestellt würde.

- 7.2 Die als Folge des ergangenen Steuerbescheids notwendige Auseinandersetzung mit dem Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Republik Österreich zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (DBA) hat jedoch aufgezeigt, dass der Grundsatz der Freistellung dann durchbrochen wird, wenn die Einkünfte **aus in der Schweiz ausgeübten Arbeit** erzielt werden und aus "Kassen" der Kantone stammen. Dies falls wäre grundsätzlich Abs. 2 von Art. 23 DBA anzuwenden, welcher in seiner Ausgestaltung der Anrechnungsmethode entspricht, mit-

hin die Einkünfte in Österreich nicht freizustellen wären, sondern lediglich die bereits in der Schweiz entrichtete Quellensteuer anzurechnen wäre.

Der Verwaltungsgerichtshof hat diese Frage bereits mehrmals entschieden². Gegenstand der Entscheidungen war jedoch immer der Sachverhalt, **dass die Tätigkeit in der Schweiz, nicht jedoch in Österreich ausgeübt wurde**.

- 7.3 Wie dem Finanzamt bekannt ist, erbringt der Unterzeichnete den Grossteil seiner für die schweizerische Justiz zu leistende Arbeit in den eigens dafür ausgestatteten (EDV, Drucker, Fachbibliothek usw.) Büroräumlichkeiten in Österreich. In der Schweiz wird lediglich Arbeit verrichtet, wenn dies aus formellen Gründen notwendig ist. Dieser Teil wurde bis anhin von der Schweiz besteuert, dem Einkommen als Quellensteuer belastet und ist, Art. 23 Abs. 2 DBA berücksichtigend, an die von Österreich zu erhebende Steuer anzurechnen.

Die auf Grund **von in Österreich geleisteter Arbeit erzielten Einkünfte** werden jedoch nicht vom Vorbehalt von Art. 23 Abs. 2 DBA erfasst und unterstehen nicht der Besteuerung durch Österreich.

Art. 23 Abs. 2 DBA hält unmissverständlich fest, dass Österreich lediglich Einkünfte im Sinne von Art. 19 DBA besteuern darf, die eine in Österreich ansässige Person aus ihrer **in der Schweiz ausgeübten Arbeit** aus öffentlichen Kassen bezieht. Das heisst somit, dass die Ausnahmeregelung zu Abs. 1 von Art. 23 DBA dann nicht greift, wenn, wie im Falle des Unterzeichneten, die Arbeit in Österreich erbracht wird.

Aus dieser Regelung ist abgeleitet worden, dass in Österreich ansässige Mitarbeiter der Schweizer Botschaft in Wien genauso wenig wie jene des Schweizer Verkehrsbüros in Wien besteuert werden dürfen³. Die Ausnahme in Art. 23 Abs. 2 Satz 1 DBA greift nicht, weshalb diese Einkünfte - unter Progressionsvorbehalt - in Österreich freizustellen sind⁴.

Die Freistellung hat zudem gemäss einer EAS-Auskunft des BMF vom 21.12.2004⁵ selbst dann zu erfolgen, wenn die Schweiz von ihren Besteuerungsrechten keinen Gebrauch macht.

Es liegen somit keine Voraussetzungen vor, welche die Besteuerung jener Einkünfte erlauben würden, welche in Abgeltung der in Österreich verrichteten Arbeit erfolgte.

„

Die Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide 2008 bis 2010 wurden im Wesentlichen gleichlautend wie die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2007 begründet. Abweichungen gab es lediglich bei folgenden Punkten:

2008:

4.3.1 Einkünfte 2008

01.01.2008 bis 31.12.2008

Status vor Abzug der Soziallasten

Jahr	Bruttolohn	13. ML
2008	182423.00	14032.53

Status nach Abzug der Soziallasten

Jahr	Nettolohn	13. ML
2008	157144.00	12088.00

Jahr	Nicht privilegiertes Einkommen	Privilegiertes Einkommen
2008	14056.00	12088.00

4.3.1.1 Zu dieser Aufstellung ist zu bemerken, dass gemäss Lohnausweis im Jahr 2008 von Einkünften von CHF 157'144.00 auszugehen ist.

4.3.1.2 Die Nettoeinkünfte betragen somit bei einem Umrechnungskurs CHF/€ von 0.67 per 31.12.2008 € 105'286.48.

4.3.2 Vom Unterzeichneten wurden die folgenden Werbungskosten geltend gemacht:

Art der Werbungskosten	CHF	€
Aufwand Büro / Arbeitsmittel	89.90	4336.65
Fachliteratur	2337.10	144.46
Berufsverband Fortbildung	50.00	
Sonstige Werbungskosten		10.00
Total	2477.00	4491.11

Bei einem Umrechnungskurs CHF/€ von 0.67 per 31.12.2008 ergibt dies Werbungskosten von € 6'150.70.

4.3.3 Die bereinigten Einkünfte betragen somit unter Vernachlässigung

..... (siehe Beschwerde 2007)....in Summe € 99.135,78.

5. Durchschnittssteuersatz

Das Finanzamt wendet für die Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes die folgende Formel an: $(92.949,10 - 51.000,00) \times 0,5 + 17.085,00$.

Dem aktuellen § 33 EStG 1988 ist folgende Formel zu entnehmen: $\text{Einkommen} - 60000 \times 0,5 + 20235$.

Sollte sich die abweichende Formel aus einer zwischen 2008 und 2012 eingetretenen Gesetzesänderung ergeben, so wäre dies zur Kenntnis zu nehmen. Andernfalls wäre die gültige Formel anzuwenden.

6. Sonstige Bezüge

6.1 Der unabhängige Finanzsenat hat in der Berufungsentscheidung vom 31.10.2011 zum Steuerjahr 2005 festgehalten, dass dann sonstige Bezüge im Sinne des § 67 Abs. 1 EStG 1988 vorliegen, wenn sie sich sowohl durch den Rechtstitel, aus dem der Arbeitnehmer den Anspruch ableiten kann, als auch durch die tatsächliche Auszahlung deutlich von laufenden Bezügen unterscheiden, wobei dies nach aussen ersichtlich sein muss¹.

6.2 Wie dem beiliegende Anstellungsvertrag und der Lohnabrechnung entnommen werden kann, betrug das Jahresgehalt bei einem 100% Pensum inkl. 13. Monatsgehalt ab Oktober 2007 CHF 180'187.80 und wurde das 13. Monatsgehalt einmalig und somit getrennt von den laufenden monatlichen Bezügen ausbezahlt, was bereits aus der vom Berufungswerber mit der Steuererklärung eingereichten Bestätigung des Personalamtes vom 05.02.2009 ersichtlich war.

Damit sind die vom Finanzsenat und dem Verwaltungsgerichtshof angeführten Voraussetzungen zur Qualifizierung des 13. Monatsgehalts als "sonstige Bezüge" erfüllt.

6.3 Wie der Lohnabrechnung entnommen werden kann, erzielte der Unterzeichnete die folgenden Einkünfte, welche der privilegierten Besteuerung unterliegen: 13. Gehalt von € 9'401.77.

6.4 Damit unterliegen

- € 99'135.78 abzüglich des Anteils, welcher der privilegierten Besteuerung unterliegt, der ordentlichen und
- und € 9'401.77 der privilegierten Besteuerung.

6.5 Ob und in welchem Umfang das Finanzamt den privilegierten Steuersatz angewendet hat, ist aus dem Bescheid nicht ersichtlich. Der Hinweis, dass die Veranlagung auf Grund der vorgelegten Unterlagen und in Anlehnung an die Berufungsentscheidung betreffend das Jahr 2005 vom 31.10.2011 erfolge, ist unter dem Aspekt der Begründungspflicht ungenügend.

2009

4. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit

- 4.1 Das Finanzamt hat die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit mit € 102'807.98 und das für die Berechnung der Steuer massgebende "Einkommen" mit € 102'747.98 errechnet, ohne nachvollziehbar darzulegen, wie sich dieses zusammensetzt.
- 4.2 Weder ist aus dem Steuerbescheid unter anderem ersichtlich, in welcher Höhe die geltend gemachten Werbungskosten zugelassen wurden, noch welches der vom Finanzamt angewendete Umrechnungskurs CHF - € ist.
- 4.3 Der Steuererklärung 2009 wurden folgende Einkünfte zu Grunde gelegt.
- 4.3.1 Einkünfte 2009

01.01.2009 bis 31.12.2009

Status vor Abzug der Soziallasten

Jahr	Bruttolohn	13. ML
2009	190'809.00	14'677.61

Status nach Abzug der Soziallasten

Jahr	Nettolohn	13. ML
2009	164'396.00	12'645.84

Jahr	Nicht privilegiertes Einkommen	Privilegiertes Einkommen
2009	151'750.16	12'645.84

- 4.3.1.1 Zu dieser Aufstellung ist zu bemerken, dass gemäss Lohnausweis im Jahr 2009 von Einkünften von CHF 164'396.00 auszugehen ist.
- 4.3.1.2 Die Nettoeinkünfte betragen somit bei einem Umrechnungskurs CHF/€ von 0.67 per 31.12.2009 € 110'145.32.
- 4.3.2 Vom Unterzeichneten wurden die folgenden Werbungskosten geltend gemacht:

Art der Werbungskosten	CHF	€
Aufwand Büro / Arbeitsmittel		1'287.50
Fachliteratur	3'946.00	20.93
Berufsverband Fortbildung	212.00	
Sonstige Werbungskosten		1'630.67
Total	4'158.00	2'949.10

Bei einem Umrechnungskurs CHF/€ von 0.67 per 31.12.2009 ergibt dies Werbungskosten von € 5'734.96.

- 4.3.3 Die bereinigten Einkünfte betragen somit unter Vernachlässigung

- der explizit zu entscheidenden Frage, ob Österreich überhaupt Einkünfte, welche aus einer Tätigkeit, welche ausserhalb der Schweiz erbracht wird, besteuern darf,
- der weiteren Frage, ob der bereits in der Schweiz besteuerte Einkommensanteil von € 37'086.49 den in Österreich zu versteuernden Einkünften zu Grunde gelegt oder abgezogen werden muss (Anrechnungsmethode oder Befreiungsmethode),
- unter Vorbehalt der Berücksichtigung der sonstigen Bezüge
- und unter Vorbehalt eines abweichenden Umrechnungskurs CHF - € sowie unter Vernachlässigung der Einkünfte auf Kapitalerträgen

in Summe € 104'410.36.

Sonstige Bezüge

- 5.3 Wie der Lohnabrechnung entnommen werden kann, erzielte der Unterzeichnete die folgenden Einkünfte, welche der privilegierten Besteuerung unterliegen: 13. Gehalt von € 9'834.02.
- 5.4 Damit unterliegen
- € 104'410.36 abzüglich des Anteils, welcher der privilegierten Besteuerung unterliegt, der ordentlichen und
 - und € 9'834.02 der privilegierten Besteuerung.

2010

4. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit

- 4.1 Das Finanzamt hat die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit mit € 104'236.39 und das für die Berechnung der Steuer massgebende "Einkommen" mit € 104'176.39 errechnet, ohne nachvollziehbar darzulegen, wie sich dieses zusammensetzt.
- 4.2 Weder ist aus dem Steuerbescheid unter anderem ersichtlich, in welcher Höhe die geltend gemachten Werbungskosten zugelassen wurden, noch welches der vom Finanzamt angewendete Umrechnungskurs CHF - € ist.
- 4.3 Der Steuererklärung 2010 wurden folgende Einkünfte zu Grunde gelegt.
- 4.3.1 Einkünfte 2010

STEUERDATEN FÜR DAS STEUERJAHR 2010

Kanton Zug

01.01.2010 bis 31.12.2010

Bruttostatus vor Abzug der Soziallasten

Jahr	Bruttolohn gemäss Lohnausweis	13. ML und Feriengeld gemäss Aufstellung des Personalamtes ZG
2010	58'516.00	4'742.00

Nettostatus nach Abzug der Soziallasten

Jahr	Nettolohn	13. ML
2010	53'579.00	4'342.00

Jahr	Nicht privilegiertes Einkommen	Privilegiertes Einkommen gemäss § 67 (1) EStG
2010	49'237.00	4'342.00

Der privilegierte Einkommensbestandteil war in den Stundenansatz integriert und die Auszahlung erfolgte im Rahmen der monatlichen Lohnzahlungen.

Kanton Nidwalden

01.01.2010 bis 31.12.2010

Bruttostatus vor Abzug der Soziallasten

Jahr	Bruttolohn gemäss Lohnausweis	13. ML gemäss Lohnabrechnung der Finanzverwaltung NW
2010	119'448.00	7'358.85

Nettostatus nach Abzug der Soziallasten

Jahr	Nettolohn	13. ML
2010	97'973.00	6'036.00

Jahr	Nicht privilegiertes Einkommen	Privilegiertes Einkommen gemäss § 67 (1) EStG
2010	91'937.00	6'036.00

4.3.1.1 Die Einkünfte betragen im Jahr 2010 auf Grund der Lohnausweise CHF 151'552.00.

4.3.1.2 Die Nettoeinkünfte betragen somit bei einem Umrechnungskurs CHF/€ von 0.80 per 31.12.2010 € 121'241.60.

4.3.2 Vom Unterzeichneten wurden die folgenden Werbungskosten geltend gemacht:

Art der Werbungskosten	CHF	€
Die Ziffern entsprechen jenen von Formular E 1		
9.3 Beiträge zu Berufsverbänden	130.00	
9.5 Arbeitsmittel	105.50	1'976.47
9.6 Fachliteratur	3'696.80	207.53
9.11 Sonstige Werbungskosten		1'342.00

Bei einem Umrechnungskurs CHF/€ von 0.80 per 31.12.2010 ergibt dies Werbungskosten von € 6'671.84.

4.3.3 Die bereinigten Einkünfte betragen somit unter Vernachlässigung

- der explizit zu entscheidenden Frage, ob Österreich überhaupt Einkünfte, welche aus einer Tätigkeit, welche ausserhalb der Schweiz erbracht wird, besteuern darf,
- der weiteren Frage, ob der bereits in der Schweiz besteuerte Einkommensanteil von € 47'920.19 den in Österreich zu versteuernden Einkünften zu Grunde gelegt oder abgezogen werden muss (Anrechnungsmethode oder Befreiungsmethode),
- unter Vorbehalt der Berücksichtigung der sonstigen Bezüge
- und unter Vorbehalt eines abweichenden Umrechnungskurs CHF - € sowie unter Vernachlässigung der Einkünfte auf Kapitalerträgen

in Summe € 114'569.76.

Sonstige Bezüge

- 5.3 Anders verhält es sich für die Einkünfte aus dem Kanton Nidwalden. Wie dem beiliegenden Anstellungsvertrag und der Lohnabrechnung entnommen werden kann, betrug das Monatsgehalt bei einem 100% Pensum CHF 14'464.00 und wurde das 13. Monatsgehalt einmalig und somit getrennt von den laufenden monatlichen Bezügen ausbezahlt.

Damit sind die vom Finanzsenat und dem Verwaltungsgerichtshof angeführten Voraussetzungen zur Qualifizierung des 13. Monatsgehalts als "sonstige Bezüge" erfüllt.

- 5.4 Wie der Lohnabrechnung entnommen werden kann, erzielte der Unterzeichnete die folgenden Einkünfte, welche der privilegierten Besteuerung unterliegen: 13. Gehalt von € 5'887.08.

- 5.5 Damit unterliegen

- € 114'569.76 abzüglich des Anteils, welcher der privilegierten Besteuerung unterliegt, der ordentlichen und
- und € 5'887.08 der privilegierten Besteuerung.

2011

4. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit

- 4.1 Das Finanzamt hat die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit mit € 168'258.65 und das für die Berechnung der Steuer massgebende "Einkommen" mit € 168'198,65 errechnet, ohne nachvollziehbar darzulegen, wie sich dieses zusammensetzt.

- 4.2 Weder ist aus dem Steuerbescheid unter anderem ersichtlich, in welcher Höhe die geltend gemachten Werbungskosten zugelassen wurden, noch welches der vom Finanzamt angewendete Umrechnungskurs CHF - € ist.

- 4.3 Der Steuererklärung 2011 wurden folgende Einkünfte zu Grunde gelegt.

- 4.3.1 Einkünfte 2011

1. Kanton Zug

01.01.2011 bis 31.12.2011

Gestützt auf die Erwägungen in der Berufungsentscheidung des unabhängigen Finanzsenats, Aussenstelle Klagenfurt, Senat 3, vom 31.10.2011 sind die im Jahre 2011 im Kanton Zug erzielten Einkünfte nicht als privilegiertes Einkommen im Sinne von § 67 (1) EStG zu qualifizieren.

Der Nettolohn beträgt CH 18'070.00 = EUR 14'817.40 (Bruttolohn CHF 19'274.00), wovon ein Quellensteuerabzug von CHF 4'254.00 = EUR 3'488.28 erfolgte (Angaben gemäss beigelegtem Lohnausweis des Personalamtes des Kantons Zug). Gemäss dem Quellensteuernachweis der Steuerverwaltung Zug betrug das Bruttoeinkommen CHF 18'444.05 und die Quellensteuer CHF 2'727.85. Grundlage der Besteuerung ist die in der Schweiz verrichtete Arbeit (17 Arbeitstage).

2. Kanton Nidwalden

01.01.2011 bis 31.12.2011

Gestützt auf die Erwägungen in der Berufungsentscheidung des unabhängigen Finanzsenats, Aussenstelle Klagenfurt, Senat 3, vom 31.10.2011 sind die im Jahre 2011 im Kanton Nidwalden

erzielten Einkünfte respektive der 13. Monatslohn als privilegiertes Einkommen im Sinne von § 67 (1) EStG zu qualifizieren. Die Auszahlung erfolgte einmalig (vgl. Beilage).

Bruttostatus vor Abzug der Soziallasten

Jahr	Bruttolohn gemäss Lohnausweis	13. ML gemäss Lohnabrechnung der Finanzverwaltung NW
2011	229'896.00	15'136.70

Nettostatus nach Abzug der Soziallasten (6.20%)

Jahr	Nettolohn	13. ML / netto ausbezahlt
2011	195'057.00	14'198.22

Jahr	Nicht privilegiertes Einkommen in CHF	Nicht privilegiertes Einkommen in EUR	Privilegiertes Einkommen in CHF	Privilegiertes Einkommen in EUR
2011	180'858.78	148'304.19	14'198.22	11'642.54

4.3.1.1 Die Einkünfte betragen im Jahr 2011 auf Grund der Lohnausweise CHF 213'127.00.

4.3.1.2 Die Nettoeinkünfte betragen somit bei einem Umrechnungskurs CHF/€ von 0.82 per 31.12.2011 € 174'764.14.

4.3.2 Vom Unterzeichneten wurden die folgenden Werbungskosten geltend gemacht:

Art der Werbungskosten	€
Die Ziffern entsprechen jenen von Formular E 1	
11.3 Beiträge zu Berufsverbänden	106.60
11.5 Arbeitsmittel	658.55
11.6 Fachliteratur	2'612.53
11.11 Sonstige Werbungskosten	996.54

Dies ergibt Werbungskosten von € 4'374.22.

4.3.3 Die bereinigten Einkünfte betragen somit unter Vernachlässigung

- der explizit zu entscheidenden Frage, ob Österreich überhaupt Einkünfte, welche aus einer Tätigkeit, welche ausserhalb der Schweiz erbracht wird, besteuern darf,
- der weiteren Frage, ob der bereits in der Schweiz besteuerte Einkommensanteil von € 62'820.97 den in Österreich zu versteuernden Einkünften zu Grunde gelegt oder abgezogen werden muss (Anrechnungsmethode oder Befreiungsmethode),
- unter Vorbehalt der Berücksichtigung der sonstigen Bezüge
- und unter Vorbehalt eines abweichenden Umrechnungskurs CHF - € sowie unter Vernachlässigung der Einkünfte auf Kapitalerträgen

in Summe € 170'389.92.

5. Sonstige Bezüge

- 5.3 Anders verhält es sich für die Einkünfte aus dem Kanton Nidwalden. Wie dem beiliegenden Anstellungsvertrag und der Lohnabrechnung entnommen werden kann, betrug das Monatsgehalt bei einem 100% Pensum CHF 14'464.00 und wurde das 13. Monatsgehalt einmalig und somit getrennt von den laufenden monatlichen Bezügen ausbezahlt.

Damit sind die vom Finanzsenat und dem Verwaltungsgerichtshof angeführten Voraussetzungen zur Qualifizierung des 13. Monatsgehalts als "sonstige Bezüge" erfüllt.

- 5.4 Wie der Lohnabrechnung entnommen werden kann, erzielte der Unterzeichnete die folgenden Einkünfte, welche der privilegierten Besteuerung unterliegen: 13. Gehalt von € 12'412.09.

- 5.5 Damit unterliegen

- € 170'389.92 abzüglich des Anteils, welcher der privilegierten Besteuerung unterliegt, der ordentlichen und
- und € 12'412.09 der privilegierten Besteuerung.

“

Die Begründung der Beschwerdeentscheidung für die Jahre 2007 bis 2011 lautete wie folgt:

„Die Erledigung weicht von Ihrem Begehren aus folgenden Gründen ab: In Pkt. 3. des Berufungsschreibens wurde ausgeführt, dass eine mangelnde Begründung der jeweiligen Bescheide vorliege, da lediglich ein Verweis auf die Berufungsentscheidung (betreffend das Jahr 2005) des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Klagenfurt Senat 3, GZ. RV/0016-K/08, vom 31.10.2011 erfolgt sei.

Der VwGH führt aber in seinem Erkenntnis vom 22.04.2010, GZ 2008/04/0077, aus, dass es zulässig ist, im Rahmen der Begründung eines Bescheides auf die Begründung eines anderen, den Parteien zugestellten Bescheides zu verweisen.

Es ist nicht rechtswidrig, in der Begründung eines Bescheides auf die eines anderen, der Partei bekannten Bescheides zu verweisen (zB VwGH 20.1.2005, 2002/14/0116; 4.6.2008, 2006/13/0172; 3.9.2008, 2006/13/0122), dies auch dann, wenn dieser Bescheid nicht mehr dem Rechtsbestand angehört (VwGH 20.12.1994, 89/14/0149; 25.9.2002, 97/13/0123).

Zulässig ist auch, sich in einer Begründung auf der Partei zugegangene Erledigungsentwürfe zu beziehen (VwGH 4.3.1987, 85/13/0195). - sh. dazu RZ 15 zu § 93 BAO in Ritz, BAO, 4. Aufl. 2011, Lindeverlag

Die Begründung in der getätigten Verweisform ist somit nicht als mangelhaft einzustufen.

Hinsichtlich des Berufungspunktes „Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit - sonstige Bezüge“ ist festzuhalten:

Dem Vorbringen zur Berücksichtigung des 13. Monatsgehaltes, bezogen vom Kanton Nidwalden, als sonstiger Bezug ist zu folgen. Die Prüfung, ob in gegenständlicher Causa überhaupt Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit vorliegen bzw. -lagen wird bejahend beurteilt. Seitens der einschlägigen - im ersten Absatz der Begründung angeführten -

Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates (GZ. RV/0016-K/08) wurde (von beiden Seiten) unbestritten vom Vorliegen von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit ausgegangen.

Wesentlich ist aber nach Ansicht der Finanzbehörde I. Instanz (Finanzamt Gänserndorf Mistelbach) die Entlohnung nach der Anzahl der geleisteten Arbeitsstunden. Eine Abrechnung nach geleisteten Arbeitsstunden (Entlohnung nach Maßgabe der vorgelegten Stundenzettel) stellt für sich allein noch keine erfolgsabhängige Entlohnung dar und kann als gewichtiges Indiz für das Vorliegen einer nichtselbständigen Tätigkeit gewertet werden (VwGH 18.10.1995, 94/13/0121; VwGH 15.9.1999, 97/13/0164).

Zu beachten ist aber, dass der sonstige Bezug Verhältnismäßig auf die in der Schweiz zu versteuernden und in Österreich dem Anrechnungsverfahren unterliegenden Einkünfte und den nur in Österreich zu versteuernden Einkünfte aufteilen ist. Dies bewirkt, dass die in der Schweiz anfallende Steuer bezüglich des sonstigen Bezuges bei der diesbezüglichen Anrechnung nur in dem Ausmaße berücksichtigt werden kann, als sie den dafür vorgesehenen österreichischen Fixprozentsatz von 6% nicht übersteigt.

Für die einzelnen Berufungsjahre (2009 bis 2011) wurde vom Berufungswerber gerügt, dass dem jeweiligen Bescheid nicht der Umrechnungskurs von CHF auf € entnehmbar sei. Der Berufungswerber setzt aber im Rahmen seiner Berufungsbegründung einen Umrechnungskurs an, ohne dessen Ableitung zu dokumentieren.

Im Rahmen der Berufungsentscheidung für die einzelnen Jahre wird daher der Jahresmittelwert des Umrechnungskurses herangezogen, wobei hier als Quelle die Internetseite <http://www.oanda.com/lang/de/currency/historical-rates-classic?srccont=rightnav> dient.

Als Mittelwert (01.01. - 31.12.) ergibt sich daraus für

2007 ein Betrag von 0.60883,

2008 ein Betrag von 0.63064,

2009 ein Betrag von 0.66245,

2010 ein Betrag von 0.72469 und

2011 ein Betrag von 0.81269.

Nach Ansicht des Berufungswerbers dürfen die Einkünfte aus der richterlichen Tätigkeit, soweit diese in Österreich ausgeübt wird, nicht der österreichischen Besteuerung unterworfen werden.

Dazu ist folgendes auszuführen:

§ 1 Abs. 2 EStG lautet:

Unbeschränkt steuerpflichtig sind jene natürlichen Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte.

Gem. der vorangeführten Bestimmung unterliegt der Berufungswerber nach innerstaatlichem Recht der unbeschränkten Steuerpflicht und zwar mit allen seinen Einkünften. Was als Einkunft zu sehen ist wird im § 2 Abs. 3 EStG bestimmt, welcher die verschiedenen Einkunftsarten taxativ aufzählt. Jedenfalls gehören dazu auch die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit im Sinne des § 25 EStG. Grundsätzlich sind daher die streitrelevanten Einkünfte der unbeschränkten österreichischen Steuerpflicht unterliegend und damit der österreichischen Besteuerungsberechtigung zugänglich. Um eine doppelte Besteuerung derselben Einkünfte durch zwei oder mehrere verschiedene Staaten zu vermeiden, wenn insbesondere Quellenstaat und Ansässigkeitsstaat nicht ident sind, kommen sogenannte Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (hier auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen) zur Anwendung.

Für Verhältnisse zwischen der Schweiz und Österreich ist das Abkommen zwischen der Republik Österreich und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, BGBl. 64/1975, gegeben.

Art. 15 Abs. 1 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen führt aus:

1. Vorbehaltlich der Artikel 16, 18 und 19 dürfen Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, sei denn, dass die Arbeit in dem anderen Vertragsstaat ausgeübt wird. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so dürfen die dafür bezogenen Vergütungen in dem anderen Staat besteuert werden.

Art. 19 Abs. 1 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen führt aus:

Vergütungen, einschließlich der Ruhegehälter, die ein Vertragsstaat für ihm erbrachte, gegenwärtige oder frühere Dienstleistungen oder Arbeitsleistungen auszahlt, dürfen in diesem Staat besteuert werden. Dies gilt auch dann, wenn solche Vergütungen von einem Land, von einem Kanton, von einer Gemeinde, einem Gemeindeverband oder einer anderen juristischen Person des öffentlichen Rechts eines der beiden Staaten gewährt werden.

- *Art. 23 Abs. 1 und 2 des betreffenden Abkommens hält folgendes fest:*

Bezieht eine in einem Vertragsstaat ansässige Person Einkünfte oder hat sie Vermögen und dürfen diese Einkünfte oder dieses Vermögen nach diesem Abkommen in dem anderen

Vertragsstaat besteuert werden, so nimmt der erstgenannte Staat, vorbehaltlich der nachfolgenden Absätze, diese Einkünfte oder dieses Vermögen von der Besteuerung aus; dieser Staat darf aber bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen oder das übrige Vermögen dieser Person den Steuersatz anwenden, der anzuwenden wäre, wenn die betreffenden Einkünfte oder das betreffende Vermögen nicht von der Besteuerung ausgenommen wären.

Ungeachtet des Absatzes 1 darf Österreich Einkünfte im Sinne des Artikels 15 Absatz 1 sowie Einkünfte im Sinne des Artikels 19 (ausgenommen Ruhegehälter), die eine in Österreich ansässige Person aus ihrer in der Schweiz ausgeübten Arbeit aus öffentlichen Kassen der Schweiz bezieht, besteuern. Bezieht eine in Österreich ansässige Person unter Artikel 10, 15 und 19 fallende Einkünfte, die nach diesem Abkommen in der Schweiz und in Österreich besteuert werden dürfen, so rechnet Österreich auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der der in der Schweiz gezahlten Steuer entspricht; der anzurechnende Betrag darf jedoch den Teil der vor der Anrechnung ermittelten Steuer nicht übersteigen, der auf die aus der Schweiz bezogenen Einkünfte entfällt.

Die Grundregelung eines jeden Doppelbesteuerungsabkommens betreffend Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit lautet dahingehend, dass diesbezüglich dem Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht zusteht. Eine Ausnahme besteht lediglich dahingehend, dass die Tätigkeit im anderen Staat ausgeübt wird.

Eigene weitere Ausnahmeregelungen (von der Grundsatzregel) bestehen für Ruhegehälter und für den öffentlichen Dienst. In gegenständlicher Causa wäre dies der Art. 19 Abs. 1 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen. Demnach bestünde hier jedenfalls nur das Besteuerungsrecht der Schweiz.

Trotz dieser Regelung sieht der Methodenartikel des Art. 23 des Abkommens in seinem 2. Absatz eine Ausnahme (also eine Ausnahme von der Ausnahme) vor indem er (auch) Österreich das volle Besteuerungsrecht betreffend diese Einkünfte gewährt. Eine diesbezüglich in der Schweiz entrichtete Steuer wird - betragsmäßig begrenzt laut Art. 23 Abs. 2 letzten beide Teilsätze angerechnet.

Dabei geht diese „Ausnahmeregelung“ soweit, dass sie a u c h diejenigen Einkünfte erfasst, welche für die im Quellenstaat ausgeübte Tätigkeit erzielt werden. Sie geht somit weiter als die eigentliche Grundsatzregel für Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, welche diesfalls nur ein Besteuerungsrecht des Tätigkeitsstaates vorsieht. Es liegt also hier eine - verschärfende - Erweiterung des Grundregelbestandes vor. Schlussfolgernd muss umso mehr ein Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaates - im Falle der Ausübung der Tätigkeit in diesem - gegeben sein (dies entspricht dem Grundsatz in der Grundregel, dass grundsätzlich dem Ansässigkeitsstaat das Recht der Besteuerung zusteht). Art. 23 Abs. 2 erster Satz des

Doppelbesteuerungsabkommens ist somit nicht einschränkend - also auf Einkünfte für in der Schweiz ausgeübte Arbeit aus öffentlichen Kassen in der Schweiz - sondern erweiternd - neben der Einkünftebesteuerungsberechtigung für die im Ansässigkeitsstaat ausgeübte Tätigkeit - auch auf diese anzusehen.

Unbestritten ist - und wurde dies auch im Rahmen der UFS-Entscheidung, GZ. RV/0016-K/08, festgestellt, dass in gegenständlicher Causa Österreich als Ansässigkeitsstaat anzusehen ist.

Die absolute Nichtbesteuerung durch die Schweiz bzw. des betreffenden Kantons betreffend die Einkunftsteile, welche auf die reine Tätigkeitsausübung in Österreich entfallen, hat im Schweizer und kantonalen innerstaatlichen Steuerrecht ihrer Begründung.

Das (Schweizer) Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG) vom 14. Dezember 1990 (Stand am 1. Januar 2013) enthält folgende, für die Fallbeurteilung wesentliche Bestimmungen:

Zweiter Teil: Besteuerung der natürlichen Personen

Erster Titel: Steuerpflicht

1. Kapitel: Steuerliche Zugehörigkeit

1. Abschnitt: Persönliche Zugehörigkeit

Art. 3

1 Natürliche Personen sind aufgrund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sie ihren steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz haben.

2 Einen steuerrechtlichen Wohnsitz in der Schweiz hat eine Person, wenn sie sich hier mit der Absicht dauernden Verbleibens aufhält oder wenn ihr das Bundesrecht hier einen besonderen gesetzlichen Wohnsitz zuweist.

Einen steuerrechtlichen Aufenthalt in der Schweiz hat eine Person, wenn sie in der Schweiz ungeachtet vorübergehender Unterbrechung:

a. während mindestens 30 Tagen verweilt und eine Erwerbstätigkeit ausübt,

b. während mindestens 90 Tagen verweilt und keine Erwerbstätigkeit ausübt

2. Abschnitt: Wirtschaftliche Zugehörigkeit

Art. 5 Andere steuerbare Werte

1 Natürliche Personen ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz sind aufgrund wirtschaftlicher

Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sie:

a. in der Schweiz eine Erwerbstätigkeit ausüben

3. Abschnitt: Umfang der Steuerpflicht

Art. 6

1 bei persönlicher Zugehörigkeit ist die Steuerpflicht unbeschränkt; sie erstreckt sich aber nicht auf Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Grundstücke im Ausland.

2 Bei wirtschaftlicher Zugehörigkeit beschränkt sich die Steuerpflicht auf die Teile des Einkommens, für die nach den Artikeln 4 und 5 eine Steuerpflicht in der Schweiz besteht. Es ist mindestens das in der Schweiz erzielte Einkommen zu versteuern

4. Abschnitt: Steuerberechnung bei teilweiser Steuerpflicht

Art. 7

1 Die natürlichen Personen, die nur für einen Teil ihres Einkommens in der Schweiz steuerpflichtig sind, entrichten die Steuer für die in der Schweiz steuerbaren Werte nach dem Steuersatz, der ihrem gesamten Einkommen entspricht.

Zweiter Titel: Einkommenssteuer

1. Kapitel: Steuerbare Einkünfte

1. Abschnitt: Allgemeines

Art. 16

Der Einkommenssteuer unterliegen alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte.

2 Als Einkommen gelten auch Naturalbezüge jeder Art, insbesondere freie Verpflegung und Unterkunft sowie der Wert selbstverbrauchter Erzeugnisse und Waren des eigenen Betriebes, sie werden nach ihrem Marktwert bemessen.

- Die Kapitalgewinne aus der Veräußerung von Privatvermögen sind steuerfrei.

2. Abschnitt: Unselbständige Erwerbstätigkeit

Art. 17 Grundsatz¹

1 Steuerbar sind alle Einkünfte aus privatrechtlichen oder öffentlich-rechtlichem Arbeitsverhältnis mit Einschluss der Nebeneinkünfte wie Entschädigungen für Sonderleistungen, Provisionen, Zulagen, Dienstalters- und Jubiläumsgeschenke, Gratifikationen, Trinkgelder,

Tantiemen, geldwerte Vorteile aus Mitarbeiterbeteiligungen und andere geldwerte Vorteile²Kapitalabfindungen aus einer mit dem Arbeitsverhältnis verbundenen Vorsorgeeinrichtung oder gleichartige Kapitalabfindungen des Arbeitgebers werden nach Artikel 38 besteuert

Seitens der zuständigen Schweizer Steuerbehörden wurde vom Vorliegen einer wirtschaftlichen Zugehörigkeit im Sinne des Art. 5 ausgegangen (da auch kein steuerrechtlicher Wohnsitz im Sinne des Art. 3 Abs.1 iVm. Abs.2 BDG in der Schweiz in den Berufszeiträumen vorliegend war). Damit ist aber nach Art. 6 Abs. 2 eine Beschränkung der Besteuerung auf die in der Schweiz ausgeübten Erwerbstätigkeit gegeben. Es kann somit gar nicht zu einer Doppelbesteuerung kommen, da durch die Einschränkung des Besteuerungsrechtes auf die in der Schweiz ausgeübten Tätigkeit die in Österreich ausgeübte nichtselbständige Tätigkeit gar nicht - nach dem innerstaatlichen Schweizer Steuerrecht - in der Schweiz steuerpflichtig ist.

Diese wirtschaftliche Zugehörigkeit entspricht der österreichischen beschränkten Steuerpflicht (diese liegt vor, wenn im Inland kein Wohnsitz oder kein gewöhnlicher Aufenthalt gegeben ist).

Von der beschränkten Steuerpflicht sind grundsätzlich nur solche Steuertatbestände umfasst, welche im Inland gelegene Sachverhalte gem. § 98 EStG betreffen. So wird bezüglich der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in § 98 Abs. 1 Z 4 EStG folgendes ausgeführt:

Abs. 1 erster Satz) Der beschränkten Einkommensteuerpflicht (§1 Abs. 3) unterlegen nur die folgenden Einkünfte:

(Z 4) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§25), die

- im Inland oder auf österreichischen Schiffen ausgeübt oder verwertet wird oder worden ist (Z 2)

- aus inländischen öffentlichen Kassen mit Rücksicht auf ein gegenwärtiges oder früheres Dienstverhältnis gewährt werden.

Im Gegensatz zum vorletzten Teilsatz ist dem DBG eine derartige Aussage - für die Fälle der bloßen wirtschaftlichen Zugehörigkeit - nicht entnehmbar.

Es zeigt sich aber auch hier, dass grundsätzlich nur im Inland ausgeübte Tätigkeiten zu steuerbaren und steuerpflichtigen Einkünften führen, somit also einen inländischen Steuertatbestand erfüllen.

Durch den Steueranspruch Österreichs auf das Welteinkommen im Sinne des § 1 Abs. 2 EStG (wobei der Steuertatbestand betreffend Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in § 25 EStG enthalten ist) bei gleichzeitigem - wie bereits vorangeführt - Ausschluss der Steuerbarkeit in der Schweiz der (von der Schweiz bzw. deren Kantonen bezahlten) Einkünfte, welche auf die in Österreich ausgeübte Tätigkeit entfallen, ist keine Möglichkeit einer allfälligen

Doppelbesteuerung gegeben, sodass auch für den zugrundeliegenden Fall kein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zu berücksichtigen bzw. anzuwenden ist, somit Österreich schon aufgrund des § 1 Abs. 2 EStG in Verbindung mit § 25 EStG das alleinige Besteuerungsrecht zukommt.

Eine persönliche Zugehörigkeit im Sinne des Art. 3 Abs. 3 DBG wird in der Schweiz - durch die Nichtbesteuerung der Einkunftsteile, welche auf die in Österreich ausgeübte Tätigkeit entfallen verneint, was seine Grundlage darin hat, dass die Zeiträume zwischen den nur fallweisen Aufenthalten in der Schweiz nicht mehr als vorübergehende Unterbrechung angesehen werden.

Zu dem Begriff persönliche Zugehörigkeit im Sinne des Art. 3 DBG wurde folgende Anfrage an das Eidgenössische Finanzdepartement EFD gestellt:

„Sehr geehrte Damen und Herren der Eidgenössischen Steuerverwaltung!

Ich bin für die Bearbeitung von Rechtsmittel, erhoben gegen Steuerbescheide, bei der österreichischen Finanzverwaltung (im Finanzamt Gänserndorf Mistelbach) tätig. Ich habe nun einen Fall zu beurteilen, in welchem ein Schweizer Staatsbürger in Österreich seinen dauerhaften Wohnsitz begründet hat und sich selbst auch im Sinne des Abkommens zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung, abgeschlossen zwischen der Schweiz und Österreich, als in Österreich ansässig erklärt und somit hier seinen Lebensmittelpunkt hat. Er ist für einige Schweizer Kantone als Richter beschäftigt, wobei erfuhr diese Tätigkeit hauptsächlich in Österreich tätig ist. Nur für Erfordernisse persönlicher Anwesenheit fährt er in die Schweiz, wobei dies zeitlich jeweils sehr kurz ist.

Für die Lohnanteile, welche auf die Tätigkeit in Österreich entfallen, wird laut der Aussage des Richters in der Schweiz keine Steuer erhoben, lediglich für die in der Schweiz ausgeübte richterliche Tätigkeit erfolgt eine Steuererhebung.

In der Schweiz hat er zwei Wohnungen, die nur fallweise von ihm genutzt werden, nicht aber einem dauerhaften Verbleib dienen, dafür wird die österreichische Wohnung verwendet.

Für mich sind nun vor allem zwei Begriffsauslegungen des Art. 3 DBG wichtig:

1. steuerrechtlicher Wohnsitz

Liege ich richtig mit meiner Annahme, dass keine (Schweizer) Steuerpflicht mangels persönlicher Zugehörigkeit vorliegt, da ja die Wohnungen in der Schweiz nicht einem dauerhaften Verbleib dienen?

2. steuerrechtlicher Aufenthalt - vorübergehende Unterbrechung

Was ist unter vorübergehender Unterbrechung zu verstehen? Welcher Zeitraum umfasst eine vorübergehende Unterbrechung maximal?

Der Richter kommt nämlich nur kurz in die Schweiz und ist dann grundsätzlich wieder lange Zeit in Österreich mit seinen Fällen beschäftigt.

Liegt hier nicht eher ein Fall der wirtschaftlichen Zugehörigkeit zur Schweiz im Sinne des Abschnittes 2 des DBG (nur) für die in der Schweiz direkt ausgeübte Tätigkeit vor?

Ist allenfalls noch betreffend der Aufenthalte in den verschiedenen Kantonen zu unterscheiden oder liege ich mit meiner Annahme richtig, dass die Aufenthalte in der Schweiz einheitlich im Sinne des DBG zu beurteilen ist - betretend des Art. 1 DBG. ...“

Seitens des Eidgenössischen Finanzdepartement EFD, Staatssekretariat für internationale Finanzfragen SIF, Bilaterales und Doppelbesteuerung, Bundesgasse 3, Standort: Christoffelgasse 5, CH-3003 Bern ..., wurde diesbezüglich nachfolgend angeführte Antwort erteilt:

„.... Aufgrund des von Ihnen geschilderten Sachverhalts ist weder von einem Wohnsitz noch von einem Aufenthalt der betroffenen Person in der Schweiz im Sinn von Art. 3 DBG auszugehen. Eine Zusammenrechnung einzelner Aufenthaltsperioden trotz zeitlicher Unterbrechung kommt nur in Frage, wenn die Unterbrechungen von untergeordneter Bedeutung sind. Übersteigt die Dauer der Unterbrechung jene des Aufenthalts, ist diese nicht mehr vorübergehend.

Ich stimme Ihrer Auffassung zu, dass von einer beschränkten Steuerpflicht der betroffenen Person in der Schweiz aufgrund wirtschaftlicher Anknüpfung für einen Teil des Erwerbseinkommens und die Einkünfte und das Vermögen aus den Wohnungen auszugehen ist.

Das DBG regelt die Erhebung der direkten Bundessteuer. Die Kantons- und Gemeindesteuern sind Gegenstand der jeweiligen kantonalen Steuergesetze. Diese sind aufgrund der Regeln des Steuerharmonisierungsgesetzes (<http://...>) weitgehend vereinheitlicht. ...“

Damit werden die getätigten Ausführungen eindeutig bestätigt; es liegt keine persönliche Zugehörigkeit im Sinne des Art. 3 DBG, sondern nur eine wirtschaftliche Zugehörigkeit im Sinne des Art. 5 DBG vor. Damit ergibt sich aber lediglich eine beschränkte Steuerpflicht (in der Schweiz) im Sinne des Art. 6 Abs. 3 DBG bezogen auf die Einkünfte, welche aufgrund der Tätigkeitsausübung in der Schweiz selbst erzielt werden.

Das österreichische Besteuerungsrecht betreffend der Einkunftsteile, welche auf die in Österreich ausgeübte Tätigkeit entfallen, ist also sowohl bei einer Berücksichtigung des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen als auch bei Nichtberücksichtigung desselben - wegen Fehlens eines diesbezüglichen Steuertatbestandes im innerstaatlichen Schweizer Steuerrecht - eindeutig gegeben.

Für die einzelnen Berufungsjahre ergibt sich daher nachfolgende Berechnung:

Jahr 2007 (Umrechnungskurs 1 CHF = 0.60883 €)

	Einnahmen mit Schweizer Besteuerungsrecht (und gleichzeitiger Besteuerung in Österreich unter Anrechnung der Schweizer Steuer)	Sonstige Bezüge	Einnahmen mit ausschließlichen österreichischen Besteuerungsrecht
	3.696,16 CHF/2.250,33 €	3.448,05 CHF/2.099,28€	48.707,94 CHF/29.654,86 €
abzüglich darauf prozentmäßig entfallender Werbungskostenanteil der Gesamtwerbungskosten von 5.868,74 €	475,19 €		5.393,55 €
Zwischensumme	1.775,13 €		24.261,31 €
abzüglich Anteil bzw. prozentueller Anteil an den Soziallasten von gesamt 7.285,70 CHF	476,56 CHF/290,14 €	529,29 CHF/322,25€	6.279,85 CHF/3.823,36 €
Einkünfte	1.484,99 €	2.918,76 CHF/1777,03€	20.437,95 €
Einbehaltene Schweizer Steuer	370,72 CHF/225,71 €		
Anrechenbare Schweizer Steuer im Prozentverhältnis Einnahmen zur Zwischensumme	178,04 €		

Jahr 2008 (Umrechnungskurs 1 CHF = 0.63064 €)

	Einnahmen mit Schweizer Besteuerungsrecht (und gleichzeitiger Besteuerung in Österreich unter Anrechnung der Schweizer Steuer)	Sonstige Bezüge	Einnahmen mit ausschließlichem österreichischen Besteuerungsrecht
	58.936,50 CHF/37.167,71 €	14.032,53 CHF/ 8.849,47 €	109.453,97 CHF/69.026,05 €
abzüglich darauf prozentmäßig entfallender Werbungskostenanteil der Gesamtwerbungskosten von 6.053,21 €	2.128,62 €		3.924,59 €
Zwischensumme	35.211,29 €		65.101,46 €
abzüglich Soziallastenanteil bzw. prozentueller Anteil auf die in Spalte 1 und 3 angeführten Einnahmen an den Soziallasten von gesamt 25.279,00 CHF	8.167,06 CHF/5.150,48 €	1.944,53 CHF/1.226,30€	15.167,41 CHF/9.565,18 €
Einkünfte	30.060,81 €	12.088,00CHF/7.623,17€	55.536,28 €
Einbehaltene Schweizer Steuer	7.181,27 CHF/4.528,80 €		
Anrechenbare Schweizer Steuer im Prozentverhältnis Einnahmen zur Zwischensumme	4.290,59 €		

Jahr 2009 (Umrechnungskurs 1 CHF = 0.66245 €)

	Einnahmen mit Schweizer Besteuerungsrecht (und gleichzeitiger Besteuerung in Österreich unter Anrechnung der Schweizer Steuer)	Sonstige Bezüge	Einnahmen mit ausschließlichem österreichischen Besteuerungsrecht
	55.352,98 CHF/36.668,58 €	14.677,61 CHF/ 9.723,18 €	120.778,41 CHF/80.009,66 €
abzüglich darauf prozentmäßig entfallender Werbungskostenanteil der Gesamtwerbungskosten von 5.703,57 €	1.792,63 €		3.910,94 €
Zwischensumme	34.875,95 €		76.098,72 €
abzüglich Soziallastenanteil bzw. prozentueller Anteil auf die in Spalte 1 und 3 angeführten Einnahmen an den Soziallasten von gesamt 26.413 CHF	7.663,02 CHF/5.076,37 €	2.031,77 CHF/1.345,94€	16.718,21 CHF/11.074,98 €
Einkünfte	29.799,58 €	12.645,84CHF/8.377,24€	65.023,74 €
Einbehaltene Schweizer Steuer	6.854,85 CHF/4.541,00 €		
Anrechenbare Schweizer Steuer im Prozentverhältnis Einnahmen zur Zwischensumme	4.318,95 €		

Jahr 2010 (Umrechnungskurs 1 CHF = 0.72469 €)

	Einnahmen mit Schweizer Besteuerungsrecht (und gleichzeitiger Besteuerung in Österreich unter Anrechnung der Schweizer Steuer)	Sonstige Bezüge	Einnahmen mit ausschließlichem österreichischen Besteuerungsrecht
	59.900,24 CHF/43.409,10 €	7.358,85 CHF/ 5.332,89€	110.705,21 CHF/80.226,96 €
abzüglich darauf prozentmäßig entfallender Werbungskostenanteil der Gesamtwerbungskosten von 6.375,16 €	2.238,32 €		4.136,84 €
Zwischensumme	41.170,78 €		76.090,12 €
abzüglich Soziallastenanteil bzw. prozentueller Anteil auf die in Spalte 1 und 3 angeführten Einnahmen an den Soziallasten von gesamt 26.412,00 CHF	8.808,80 CHF/6.383,65 €	1.322,85 CHF/958,66€	16.280,35 CHF/11.798,21 €
Einkünfte	34.787,13 €	6.036 CHF/4.374,23 €	64.291,91 €
Einbehaltene Schweizer Steuer	7.979,40 CHF/5.782,59 €		
Anrechenbare Schweizer Steuer im Prozentverhältnis Einnahmen zur Zwischensumme	5.484,21 €		

Jahr 2011 (Umrechnungskurs 1 CHF =0.81269 €)

	Einnahmen mit Schweizer Besteuerungsrecht (und gleichzeitiger Besteuerung in Österreich unter Anrechnung der Schweizer Steuer)	Sonstige Bezüge	Einnahmen mit ausschließlichem österreichischen Besteuerungsrecht
	76.610,95 CHF/62.260,95 €	15.136,7 CHF/12.301,44€	157.422,35 CHF/127.935,57 €
abzüglich darauf prozentmäßig entfallender Werbungskostenanteil der Gesamtwerbungskosten von 4.374,22 €	1.432,12 €		2.942,10 €
Zwischensumme	60.828,83 €		124.993,47 €
abzüglich Soziallastenanteil bzw. prozentueller Anteil auf die in Spalte 1 und 3 angeführten Einnahmen an den Soziallasten von gesamt 36.043,00 CHF	11.493,22 CHF/9.340,42 €	938,48 CHF/762,69 €	23.611,30 CHF/19.188,67 €
Einkünfte	51.488,41 €	14.198,22CHF/11.538,75€	105.804,80 €
Einbehaltene Schweizer Steuer	11.884,70 CHF/9.658,58 €		
Anrechenbare Schweizer Steuer im Prozentverhältnis	9.436,43 €		

Berechnungserläuterung:

Ausgehend vom Bruttolohn sowie der sonstigen Bezüge und der, der Schweizer Besteuerung unterliegenden Einnahmen (alle drei Elemente aus den Unterlagen und Aufstellungen hervorgehend), wurden die Einnahmen derart aufgeteilt, dass vom Bruttolohn die sonstigen Bezüge (für den Kanton Zug von 1.10.2007 bis einschließlich 2009, für den Kanton Niederwalden für 2010 und 2011) und der in der Schweiz der Besteuerung unterliegende Lohn abgezogen wurde, sodass sich daraus die Einnahmen mit ausschließlichem österreichischen Besteuerungsrecht ergaben. Die extra ausgewiesenen begünstigten sonstigen Bezüge werden, da keine Schweizer Besteuerung ausgewiesen wurde, als Einnahmen mit ausschließlichem österreichischem Besteuerungsrecht (mit dem begünstigten Steuersatz von 6%) behandelt.

Die vom Berufungswerber bekanntgegeben Werbungskosten wurden dem Verhältnis der Einnahmen mit Schweizer Besteuerungsrecht und der Einnahmen mit ausschließlichem österreichischen Besteuerungsrecht zum Gesamtbruttolohn, vermindert um die sonstigen Bezüge, entsprechend prozentuell aufgeteilt.

Die aus den Aufstellungen herausrechenbaren Soziallasten wurden um die auf die sonstigen Bezüge entfallenden derartigen Lasten gekürzt (diese waren direkt aus der Darstellung „Status vor Abzug der Soziallasten 13.ML“ und „Status nach Abzug der Soziallasten 13.ML“ durch Ermittlung der Differenz der jeweiligen Beträge ermittelbar). Die verbleibenden Soziallasten wurden im Verhältnis der Einnahmen mit Schweizer Besteuerungsrecht und der Einnahmen mit ausschließlichem österreichischem Besteuerungsrecht zu deren Gesamtsumme auf diese aufgeteilt.

Die in der Schweiz einbehaltene Steuer wurde für die Ermittlung der in Österreich anrechenbaren Steuer deshalb gekürzt, da sich ja bei (anteilmäßiger) Werbungskostenberücksichtigung des in der Schweiz der Besteuerung unterliegenden Lohnes sich auch dort eine daraus folgende niedere Steuer ergeben hätte. Die Schweizer Steuer wurde daher um den Prozentsatz vermindert, welcher auf die Werbungskosten entfiel und sich aus dem Prozentanteil der Werbungskosten an den Einnahmen mit Schweizer Besteuerungsrecht (Zeile 1 der jeweiligen Tabelle) ergab.

Die Einkünfte mit Schweizer Besteuerungsrecht (und gleichzeitiger Besteuerung in Österreich unter Anrechnung der Schweizer Steuer) wurden nach Abzug der anteiligen Werbungskosten und anteiligen Sozialversicherungsbeiträge unter der KZ 359 (diese endet man in dem ab dem Jahre 2009 existierenden Formular L1i, vorher war diese in der eigentlichen Einkommensteuererklärung E1) erfasst und die anrechenbare Steuer unter der KZ 377 (diese endet man in dem ab dem Jahre 2009 existierenden Formular L1i; vorher erfolgte ein Eintrag in der KZ 396 der Einkommensteuererklärung E1). Die Einnahmen mit ausschließlichem österreichischem Besteuerungsrecht (inklusive der sonstigen Bezüge) sowie die jeweils darauf entfallenden Sozialversicherungsbeiträge sind (und wurden) im Formular L17 (KZ 350 für die Einnahmen zusammen mit den sonstigen Bezügen, KZ 351 für die sonstigen Bezüge, KZ 357 für

die Sozialversicherungsbeiträge für den laufenden Lohn, KZ 347 für die Sozialversicherungsbeiträge für die sonstigen Bezüge) erfasst.

In den Bescheiden findet man unter dem Titel „Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit ohne Lohnsteuerabzug“ die Einkünfte mit Schweizer Besteuerungsrecht (und gleichzeitiger Besteuerung in Österreich unter Anrechnung der Schweizer Steuer) und die Einnahmen mit ausschließlichem österreichischem Besteuerungsrecht (ohne sonstige Bezüge) in einem Betrag zusammengefasst. Abgezogen - und gesondert im Bescheid jeweils ausgewiesen - wird dann nur noch der Werbungskostenanteil, welcher auf die Einnahmen mit ausschließlichem österreichischem Besteuerungsrecht entfällt, sowie der Sozialversicherungsbeitrag (Titel „Sonstige Werbungskosten ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag“), welcher auf die Einnahmen mit ausschließlichem österreichischem Besteuerungsrecht zum Normalsteuersatz entfällt. Die dem Anrechnungsverfahren unterliegenden Einkünfte wurden ja schon vor ihrer Erfassung (unter KZ 359) bereits um die diesbezüglichen anteiligen Werbungskosten und Sozialversicherungsbeiträge gekürzt (und waren daher nicht nochmals - im Rahmen der Steuerberechnung - zu erfassen).

Für die Berechnung des Durchschnittssatzes für die Jahre 2007 und 2008 galt § 33 Abs. 1 EStG (BGBl Nr. 400/1988) idF. BGBl I Nr. 44/2008 wie folgt:

- §33. (1) Die Einkommensteuer beträgt jährlich:

Bei einem Einkommen von	Einkommensteuer	Steuersatz
10.000 Euro und darunter	0 Euro	0%
25.000 Euro	5.750 Euro	23%
51.000 Euro	17.085 Euro	33,5%

Für Einkommensteile über 51.000 Euro beträgt der Steuersatz 50%.

Bei einem Einkommen von mehr als 10.000 Euro ist die Einkommensteuer wie folgt zu berechnen:

Einkommen	Einkommensteuer in Euro
über 10.000 Euro bis 25.000 Euro	<u>$(\text{Einkommen} - 10.000) \times 5.750$</u> 15.000
über 25.000 Euro bis 51.000 Euro	<u>$(\text{Einkommen} - 25.000) \times 11.335$</u> 26.000

	+ 5.750
über 51.000 Euro	$(\text{Einkommen} - 51.000) \times 0,5 + 17.085$

Die Berechnung für die beiden Jahre erfolgte daher in Entsprechung des zum damaligen Zeitpunkt gültigen Gesetzes.

Hinsichtlich der erzielten Einkünfte aus Kapitalvermögen (Zinsen aus Kontoguthaben) ist auszuführen:

Art. 11 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, StF: BGBl. Nr. 64/1975 (NR: GP XIII RV 1094 AB 1141 S. 110 BR: AB 1147 S. 333.) lautet (in seiner derzeit gültigen Form):

(1) Zinsen, die aus einem Vertragsstaat stammen und an eine in dem anderen Vertragsstaat ansässige Person gezahlt werden, dürfen nur in dem anderen Staat besteuert werden.

(2) Der in diesem Artikel verwendete Ausdruck "Zinsen" bedeutet Einkünfte aus öffentlichen Anleihen, aus Obligationen, auch wenn sie durch Pfandrechte an Grundstücken gesichert oder mit einer Gewinnbeteiligung ausgestattet sind und aus Forderungen jeder Art sowie alle anderen Einkünfte, die nach dem Steuerrecht des Staates aus dem sie stammen, den Einkünften aus Darlehen gleichgestellt sind

(3) Absatz 1 ist nicht anzuwenden, wenn der in einem Vertragsstaat ansässige Empfänger der Zinsen in dem anderen Vertragsstaat, aus dem die Zinsen stammen, eine Betriebstätte hat und die Forderung für die die Zinsen gezahlt werden, tatsächlich zu dieser Betriebstätte gehört. In diesem Fall ist Artikel 7 anzuwenden.

(4) Zinsen gelten auch dann als aus einem Vertragsstaat stammend wenn der Schuldner dieser Staat selbst, eine se/her Gebietskörperschaften oder eine in diesem Staat ansässige Person ist

Hat aber der Schuldner der Zinsen, ohne Rücksicht darauf ob er in einem Vertragsstaat ansässig ist oder nicht in einem Vertragsstaat eine Betriebstätte und ist die Schuld für die die Zinsen gezahlt werden, für Zwecke der Betriebstätte eingegangen worden und trägt die Betriebsstätte die Zinsen, so gelten die Zinsen als aus dem Vertragsstaat stammend, in dem die Betriebsstätte liegt.

(5) Bestehen zwischen Schuldner und Gläubiger oder zwischen jedem von ihnen und einem Dritten besondere und übersteigen deshalb die gezahlten Zinsen, gemessen an der zugrundeliegenden Forderung, den Betrag, den Schuldner und Gläubiger ohne diese Beziehungen vereinbart hätten, so wird dieser Artikel nur auf diesen letzten Betrag angewendet. In diesem Fall kann der übersteigende Betrag nach dem Recht jedes

Vertragsstaates und unter Berücksichtigung der anderen Bestimmungen dieses Abkommens besteuert werden.

Dies bedeutet, dass Österreich in zugrundeliegenden Causa wegen der Ansässigkeit des Berufungswerbers in diesem Staate das ausschließliche Besteuerungsrecht zusteht. Ein (endgültiger) voller oder teilweiser Steuerabzug durch die Schweiz ist im Doppelbesteuerungsabkommen nicht gedeckt. Die einbehaltene Steuer (hier Verrechnungssteuer) kann von der Schweiz rückgefordert werden. Ein Abzug der Verrechnungssteuer im Rahmen der österreichischen Steuererklärung war daher nicht richtig.

Der verpflichtende Ansatz der vollen Kapitalerträge (für die Berufungsjahre 2007 bis 2009) ergibt sich bis 30.12.2010 aus § 37 Abs. 8 EStG idF. BGBl I Nr. 52/2009:

- *Folgende Einkünfte oder Kapitalerträge sind bei der Berechnung der Einkommensteuer desselben Einkommensteuerpflichtigen weder beim Gesamtbetrag der Einkünfte noch beim Einkommen (§2 Abs. 2) berücksichtigen und mit einem besonderen Steuersatz VOII 25% zu versteuern:*

- 1. Der Sondergewinn im Sinne des § 11 Abs. 1.*
- 2. Ausländische Kapitalerträge im Sinne des § 93 Abs. 2 Z 1 lit. a bis c, die nicht von einer inländischen auszahlenden Stelle (§ 95 Abs. 3 Z 4) ausbezahlt werden, sowie Zuwendungen einer ausländischen Stimmung oder sonstigen Vermögensmasse, die mit einer Privatstiftung vergleichbar sind,*
- 3. Nicht im Inland bezogene Kapitalerträge im Sinne des § 93 Abs. 2 Z 3 sowie des § 93 Abs. 3.*
- 4. Ausschüttungsgleiche Erträge ausländischer Kapitalanlagefonds gemäß § 42 Abs. 1 des Investmentfondsgesetzes 1993, einschließlich Substanzgewinne, die im Sinne des § 40 Abs. 1 des Investmentfondsgesetzes 1993 Einkünfte gemäß § 30 darstellen.*
- 5. Ausschüttungsgleiche Erträge ausländischer Immobilienfonds gemäß § 42 Abs. 1 zweiter Satz des Immobilien-Investmentfondsgesetzes.*
- 6a. Die bei Wegzug ins Ausland entstandenen, aber noch nicht fälligen Kapitalerträge im Sinne der Z 3 bis 5. Bei Wegzug in einen Staat der Europäischen Union oder einen Staat des Europäischen Wirtschaftsraumes, mit dem eine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe besteht, kann der Steuerpflichtige in der Steuererklärung beantragen, dass die Fälligkeit mit dem Ablauf des Kalenderjahres des vom Steuerpflichtigen anzugebenden Zeitpunktes des voraussichtlichen tatsächlichen Zuflusses festgesetzt wird. Sollten diese Kapitalerträge die insgesamt tatsächlich zugießenden Kapitalerträge überschreiten, so stellt dies ein rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a BAO dar. Diesfalls bilden die tatsächlich zugeworfenen Kapitalerträge die Bemessungsgrundlage für die Steuererhebung.*

6b. Die Kapitalerträge, für die die Kapitalertragsteuer gemäß § 240 Abs. 2 der Bundesabgabenordnung erstattet worden ist. Der Steuerpflichtige kann in der Steuererklärung beantragen, dass die Fälligkeit mit dem Ablauf des Kalenderjahres des vom Steuerpflichtigen anzugebenden Zeitpunktes des voraussichtlichen tatsächlichen Zuflusses festgesetzt wird. Sollten diese Kapitalerträge die insgesamt tatsächlich zugießenden Kapitalerträge überschreiten, so stellt dies ein rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a BAO dar. Diesfalls bilden die tatsächlich zugegossenen Kapitalerträge die Bemessungsgrundlage für die Steuererhebung.

6c. Die bei Wegzug ins Ausland entstandenen, aber zu diesem Zeitpunkt noch nicht fälligen Kapitalerträge im Sinne des § 93 Abs. 3, für die anlässlich des Wegzugs keine Meldung gemäß § 95 Abs. 4 Z 3 erfolgt und die Kapitalertragsteuer gemäß § 240 Abs. 3 der Bundesabgabenordnung erstattet worden ist, im Jahr des Zuflusses der Kapitalerträge.

Die Kapitalerträge sind ohne jeden Abzug abzusetzen. Im Falle einer Veranlagung gemäß § 97 Abs. 4 ermäßigt sich die Steuer auf jenen Betrag, der sich nach dem allgemeinen Steuertarif ergibt. § 97 Abs. 4 Z 2 ist sinngemäß anzuwenden. Die Einkommensteuer gilt durch diese besondere Besteuerung als abgegolten. Kapitalerträge im Sinne des § 93 Abs. 3 Z 1 bis 3, § 93 Abs. 3 Z 5, soweit Anteilsrechte an Immobilienfonds vorliegen, und § 93 Abs. 3 Z 6 sowie diesen entsprechenden Kapitalerträgen aus Genussrechten fallen nur dann unter die Steuerabgeltung, wenn sie bei ihrer Begebung sowohl in rechtlicher Hinsicht als auch in tatsächlicher Hinsicht einem unbestimmten Personenkreis angeboten werden. Der Bundesminister für Finanzen kann Einkünfte gemäß Z 2 und 4 von der besonderen Besteuerung durch Verordnung ausnehmen, wenn das Einkommen der ausschüttenden ausländischen Körperschaft hinsichtlich der Ermittlung der Bemessungsgrundlage bzw. hinsichtlich der Steuersätze keiner der österreichischen Körperschaftsteuer vergleichbaren ausländischen Steuer unterliegt. In diesen Fällen ist die mit der österreichischen Körperschaftsteuer vergleichbare ausländische Steuer als Vorbelastung der Ausschüttung anzusehen und wird auf Antrag auf die Ausschüttung angerechnet. Diese anrechenbare ausländische Steuer ist der Ausschüttung hinzuzurechnen.

Zeitlich danach ist dies in § 27a EStG idF. BGBl. I Nr. 111/2010 geregelt (nachfolgend die den Fall maßgeblichen darin enthaltenen Bestimmungen):

(1) Einkünfte aus Kapitalvermögen unterliegen einem besonderen Steuersatz von 25% und sind bei der Berechnung der Einkommensteuer des Steuerpflichtigen weder beim Gesamtbetrag der Einkünfte noch beim Einkommen (§2 Abs. 2) zu berücksichtigen, sofern nicht die Regelbesteuerung (Abs. 5) anzuwenden ist.

(3) Als Einkünfte anzusetzen sind:

1. Bei der Überlassung von Kapital (§27 Abs. 2) die bezogenen Kapitalerträge.

Die Zinseinkünfte stellen sich daher (unter Zugrundelegung Ihrer übermittelten Aufstellung bzw. für 2011 lt. Ihrer Erklärung) folgendermaßen dar (und sind unter KZ 754 zu erfassen):

2007 54,55 €

2008 139,68 €

2009 - 189,16 €

2010 - 429,61€

2011 - 405,68 €

Die vorläufige Bescheiderlassung für die Jahre 2010 und 2011 ist darin begründet, dass noch nicht betragsmäßig bekanntgegebene Einkünfte aus Kapitalvermögen für diese Jahre vorliegen, welche aus einer Schweizer Erbschaft resultieren und hinsichtlich derer eine Anfragebeantwortung offen war, aber zwischenzeitig getätigt wurde.

Dagegen brachte der Bf. einen Vorlageantrag mit folgender zusätzlicher Begründung ein:

„Zinsenerträge Schweiz:

Die in der Bescheidbegründung Seite 14 angeführten Zinsenerträge sind keine EURO-Beträge, sondern Sfr-Beträge. Die in den neuen Einkommensteuerbescheiden angegebenen Zinsenerträge und daraus berechnete Einkommensteuer sind daher nicht richtig.

Sonstige Bezüge aus dem Kanton Nidwalden:

Die sonstigen Bezüge unterliegen in der Schweiz dem normalen Steuersatz, wurden entsprechend besteuert und die Quellensteuer einbehalten. Unseres Erachtens müssen daher auch diese auf die sonstigen Bezüge entfallenden Schweizer Steuern auf die Österreichische Einkommensteuer angerechnet werden (Seite 11, erster Absatz, letzter Satz).

Zinsenerträge Erbengemeinschaft für die Jahre 2010 - 2011:

Diese Schweizer Zinsenerträge (vgl. Seite 14, Absatz über der Rechtsmittelbelehrung) betragen für das

Jahr 2010: EURO 29,08

Jahr 2011: EURO 32,91

Gemäß § 274 Abs. 1 BAO stellen wir weiters den Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Beschwerdeverhandlung.“

Der Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Beschwerdeverhandlung wurde mit Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 18.1.2021 zurückgenommen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer, welcher in Österreich ansässig ist, ist für die schweizer Kantone Zug und Nidwalden als Richter tätig. Der Großteil dieser Tätigkeit wird in Österreich ausgeübt, lediglich in geringem Ausmaße erfolgt eine Ausübung in der Schweiz. Die Schweiz besteuert nur den Entgeltteil der Tätigkeit, welcher in diesem Staate ausgeübt wurde. Eine entsprechende UFS-Entscheidung (Berufung gegen Nichtanerkennung von sonstigen Bezügen) - auch - in puncto Ansässigkeit und Ausspruch der Besteuerungsberechtigung Österreichs im Anrechnungsverfahren liegt für ein Vorjahr (gesehen zum Beschwerdezeitraum) vor. Im Rahmen der Beschwerde wurde nunmehr vorgebracht und nachgewiesen, dass nunmehr die sonstigen Bezüge (für gewisse Jahre) nicht mit, sondern extra neben den laufenden Bezügen bezahlt werden, sodass diese nicht wie ein laufender Bezug zu behandeln wären. Weiters sei nur der Entgeltteil der österreichischen Besteuerung (mit Anrechnungsverfahren) zu unterwerfen, welcher auf die in der Schweiz ausgeübten Tätigkeit entfalle. Hinsichtlich der in Österreich ausgeübten Tätigkeit stehe diesem überhaupt kein Besteuerungsrecht zu. Die Finanzbehörde gab der Beschwerde in puncto sonstige Bezüge statt, das Begehren der Nichtbesteuerung des Entgeltes, welches auf die in Österreich ausgeübte Tätigkeit entfiel wurde abgewiesen. Aufgrund der einlangenden schweizer Kontrollmitteilungen infolge des Abkommens zwischen der Schweiz und Österreich über Zusammenarbeit in den Bereichen Steuern und Finanzmarkt wurden Erläuterungen und Aufstellungen seitens des Beschwerdeführers übermittelt, wobei ausgeführt wurde, dass in den Jahreserklärungen die Zinserträge immer um Bankspesen und schweizer Quellensteuer gekürzt wurden. Im Rahmen der Beschwerdevorentscheidungen wurden die Zinserträge ungekürzt (lt. den betragsmäßigen Darstellungen) angesetzt, wobei hier jedoch irrtümlich keine Umrechnung auf Euro erfolgte.

Für diese Sachverhaltsfeststellungen stützt sich das BFG auf die seitens des Finanzamtes übermittelten Aktenteile.

2. Rechtliche Beurteilung

2.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

Auf die rechtlichen Ausführungen der belangten Behörde in der Beschwerdevorentscheidung und auf die Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenats vom 31.10.2011 RV/0016-K/08 betreffend die Berufung des Bf. für das Jahr 2005 wird hingewiesen.

Zu den verfahrensrechtlichen Rügen:

Gemäß § 93 Abs. 3 BAO hat ein Bescheid eine Begründung zu enthalten, wenn ihm ein Anbringen zugrunde liegt, dem nicht vollinhaltlich Rechnung getragen wird, oder wenn er von Amts wegen erlassen wird, eine Belehrung zu enthalten, ob ein Rechtsmittel zulässig ist, innerhalb welcher Frist und bei welcher Behörde das Rechtsmittel einzubringen ist, ferner, dass das Rechtsmittel begründet werden muss und dass ihm keine aufschiebende Wirkung zukommt.

Eine entgegen der Bestimmung des § 93 Abs. 3 lit. a fehlende oder mangelhafte Begründung stellt zwar eine Verletzung von Verfahrensvorschriften dar, steht jedoch der Annahme der Bescheidqualität der Erledigung nicht entgegen (Ritz, BAO, Kommentar, RZ 27 zu § 93 unter Verweis auf VwGH 17.08.1998, 97/17/0401). Eine fehlende Begründung hindert auch nicht den Eintritt der Rechtskraft, denn ein unbegründeter Bescheid ist anfechtbar und erwächst ohne Anfechtung in Rechtskraft, es sei denn, der Lauf der Berufungsfrist wird durch einen Antrag iSd § 245 Abs. 2 BAO gehemmt. (VwGH vom 15.3.1988, 87/14/0073).

Der Umstand, dass der (und daher diesbezüglich mangelhaften) Begründung der angefochtenen Bescheide nicht zu entnehmen ist, worin die Abweichungen zu den erklärten Beträgen bestehen, führt auf Grundlage dieser Ausführungen aber nicht zum Vorliegen eines Nichtbescheides (welcher Umstand die Zurückweisung gegenständlicher Beschwerde zur Folge hätte).

Strittig ist im gegenständlichen Fall im Wesentlichen einerseits die Besteuerung der sonstigen Bezüge und andererseits das Besteuerungsrecht Österreichs hinsichtlich der in Österreich ausgeübten Tätigkeit des Bf. bzw. welche Methode bei der Steuerberechnung zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung für in der Schweiz bezogene nichtselbständige Einkünfte anzuwenden ist, die auf die Tätigkeit des Bf. in der Schweiz entfallen. Außerdem war die Ermittlung der Zinseinkünfte des Bf. in der Beschwerdevorentscheidung fehlerhaft.

a) Besteuerungsgrundlagen - Ansässigkeitsstaat

Verfügt ein Abgabepflichtiger wie im vorliegenden Fall in beiden Abkommensstaaten (Österreich und Schweiz) über Wohnsitze, ist die Beurteilung, wo er seinen Mittelpunkt der Lebensinteressen hat, darauf abzustellen, zu welchem Wohnort die stärksten persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen bestehen, welche anhand objektiv feststellbarer Umstände zu beurteilen sind.

Eigenen Angaben zufolge liegt der Familienwohnsitz am Ort des gemeinsam mit der Ehegattin errichteten Einfamilienhauses, also in Österreich (siehe die diesbezüglichen Ausführungen über die Begründung seines Erstwohnsitzes im schönen Weinviertel), an welchem er auch zeitlich überwiegend seiner beruflichen Tätigkeit nachgeht (vgl. Ausführungen Arbeitszimmer). Da

demzufolge zu diesem Wohnort die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen bestehen, liegt der Mittelpunkt der Lebensinteressen in Österreich, sodass streitgegenständlich Österreich als Ansässigkeitsstaat im Sinne des Doppelbesteuerungsabkommens (DBA) Österreich -Schweiz zu betrachten ist.

Die in der Schweiz erzielten Einkünfte sind auf Grundlage der Vorschriften des österreichischen EStG 1988 zu ermitteln, für welche zur Vermeidung einer - eventuellen – Doppelbesteuerung das im Streitjahr geltende Doppelbesteuerungsabkommen Österreich - Schweiz Anwendung zu finden hat.

b) Besteuerungsrecht der öffentlichen Bezüge aus der Schweiz:

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

Österreich erstreckt somit seinen Besteuerungsanspruch auf das gesamte Welteinkommen von in Österreich unbeschränkt steuerpflichtigen Personen. Das grundsätzliche Besteuerungsrecht an den Einkünften aus unselbständiger Arbeit wird demnach dem Ansässigkeitsstaat des Arbeitnehmers zugewiesen. In einem weiteren Schritt ist zu klären, welchem Staat, Österreich oder der Schweiz, das Besteuerungsrecht über die Schweizer Einkünfte zusteht. Diese Frage ist nach dem oben genannten Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Republik Österreich und der Schweizer Eidgenossenschaft (in der Folge: DBA-Schweiz) zu beurteilen.

Für die Beurteilung der gegenständlichen Rechtsfrage sind die Art. 15 und 23 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und Vermögen, BGBl. Nr. 64/1975 i.d.F. der Abkommensrevision BGBl. III Nr. 22/2007 (in Kraft getreten am 2. Februar 2007) heranzuziehen.

Art. 15 des DBA Österreich - Schweiz bestimmt auszugsweise:

Z 1 Vorbehaltlich der Artikel 16, 18 und 19 dürfen 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, dass die Arbeit in dem anderen Vertragsstaat ausgeübt wird. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so dürfen die dafür bezogenen Vergütungen in dem anderen Staat besteuert werden.

Entsprechend Art. 18 (Bezüge aus öffentlichen Kassen) dürfen Vergütungen, einschließlich Ruhegehälter, die ein Vertragsstaat für ihm erbrachte, gegenwärtige oder frühere Dienstleistungen oder Arbeitsleistungen auszahlt, in diesem Staat besteuert werden. Dies gilt auch dann, wenn solche Vergütungen von einem Land, von einem Kanton, von einer

Gemeinde, einem Gemeindeverband oder einer anderen juristischen Person des öffentlichen Rechtseines der beiden Vertragsstaaten gewährt wurde.

Artikel 19 (Bezüge aus öffentlichen Kassen) normiert:

1. Vergütungen, einschließlich der Ruhegehälter, die ein Vertragsstaat für ihm erbrachte, gegenwärtige oder frühere Dienstleistungen oder Arbeitsleistungen auszahlt, dürfen in diesem Staat besteuert werden. Dies gilt auch dann, wenn solche Vergütungen von einem Land, von einem Kanton, von einer Gemeinde, einem Gemeindeverband oder einer anderen juristischen Person des öffentlichen Rechts eines der beiden Staaten gewährt werden.
2. Ob eine juristische Person eine solche des öffentlichen Rechts sei, wird nach den Gesetzen des Staates entschieden, in dem sie errichtet ist.

Artikel 23 (Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung) bestimmt:

Abs. 1: Bezieht eine in einem Vertragsstaat ansässige Person Einkünfte oder hat sie Vermögen und dürfen diese Einkünfte oder dieses Vermögen nach diesem Abkommen in dem anderen Vertragsstaat besteuert werden, so nimmt der erstgenannte Staat, vorbehaltlich der nachfolgenden Absätze, diese Einkünfte oder dieses Vermögen von der Besteuerung aus; dieser Staat darf aber bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen oder das übrige Vermögen dieser Person den Steuersatz anwenden, der anzuwenden wäre, wenn die betreffenden Einkünfte oder das betreffende Vermögen nicht von der Besteuerung ausgenommen wären.

Abs. 2: Ungeachtet des Absatzes 1 darf Österreich Einkünfte im Sinne des Artikel 15 Absatz 1 sowie Einkünfte im Sinne des Artikels 19 (ausgenommen Ruhegehälter), die eine in Österreich ansässige Person aus ihrer in der Schweiz ausgeübten Arbeit aus öffentlichen Kassen der Schweiz bezieht, besteuern. Bezieht eine in Österreich ansässige Person unter Artikel 10, 11, 15 und 19 fallende Einkünfte, die nach diesem Abkommen in der Schweiz und in Österreich besteuert werden dürfen, so rechnet Österreich auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der der in der Schweiz gezahlten Steuer entspricht, der anzurechnende Betrag darf jedoch den Teil der vor der Anrechnung ermittelten Steuer nicht übersteigen, der auf die aus der Schweiz bezogenen Einkünfte entfällt.

Das Doppelbesteuerungsabkommen Österreich - Schweiz, BGBl Nr. 64/1975, wurde mit BGBl III Nr. 22/2007 geändert, wobei die damals bestehende Grenzgängerregelung wegfiel und es bei den unselbständigen Einkünften seit 1. Jänner 2007 generell zu einem Wechsel von der Befreiungs- zur Anrechnungsmethode kam. 1388 der Beilagen XXII. GP besagen zu Art. III: "Die Grenzgängerregelung des Artikels 15 Abs. 4 ist durch das Freizügigkeitsabkommender Schweiz mit der EU überholt und wird auf österreichischer Seite durch Einführung des Anrechnungsverfahrens für Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit ersetzt. Hierdurch ist

sichergestellt, dass bei den in Österreich ansässigen Personen mit schweizerischem Arbeitsort das österreichische Besteuerungsrecht nicht mehr davon abhängt, dass die betreffenden Arbeitnehmer den Grenzgängerstatus besitzen".

Bei den Einkünften des Bf. aus nichtselbständiger Arbeit handelte es sich um Einkünfte aus öffentlichen Kassen. Hinsichtlich der - laut eigenen Angaben - vornehmlich (zeitlich überwiegend) in Österreich ausgeübten Tätigkeit als außerordentlicher Richter, die als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu qualifizieren sind, steht demzufolge Österreich gem. Art. 15 Z 1 iZm Art 23 Abs. 2 DBA Österreich-Schweiz das Besteuerungsrecht zu.

Eine "in einem Vertragsstaat ansässige Person" iSd des DBA-Schweiz ist gemäß Artikel 4 Abs. 1 dieses Abkommens eine Person, die nach dem in diesem Staat geltenden Recht dort unbeschränkt steuerpflichtig ist".

Vor diesem Hintergrund ist für den Beschwerdefall festzuhalten, dass Österreich als Ansässigkeitsstaat das Welteinkommen besteuert und bezüglich der Einkünfte des Bf. aus nichtselbständiger Tätigkeit, die er als Arbeitnehmer unter physischer Anwesenheit in der Schweiz erzielte, die in der Schweiz gezahlte Steuer anzurechnen hatte (Anrechnungsmethode).

Art. 23 Abs. 2 DBA-Schweiz ist (auch nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts) nicht einschränkend – also auf Einkünfte für in der Schweiz ausgeübte Arbeit aus öffentlichen Kassen in der Schweiz – sondern erweiternd – neben der Einkünftebesteuerungsberechtigung für die im Ansässigkeitsstaat ausgeübte Tätigkeit – auch auf diese anzusehen. In diesem Zusammenhang wird auf die detaillierten Ausführungen des Finanzamtes in der Beschwerdeentscheidung verwiesen.

Die Grundregelung eines jeden Doppelbesteuerungsabkommens betreffend Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit lautet dahingehend, dass diesbezüglich dem Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht zusteht. Eine Ausnahme besteht lediglich dahingehend, dass die Tätigkeit im anderen Staat ausgeübt wird.

Eigene weitere Ausnahmebestimmungen (von der Grundsatzregel) bestehen für Ruhegehälter und für den öffentlichen Dienst. In gegenständlicher Causa wäre dies der Art. 19 Abs. 1 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen. Demnach bestünde hier jedenfalls nur das Besteuerungsrecht der Schweiz.

Trotz dieser Regelung sieht der Methodenartikel des Art. 23 des Abkommens in seinem 2. Absatz eine Ausnahme (also eine Ausnahme von der Ausnahme) vor indem er (auch) Österreich das volle Besteuerungsrecht betreffend diese Einkünfte gewährt. Eine diesbezüglich

in der Schweiz entrichtete Steuer wird - betragsmäßig begrenzt laut Art. 23 Abs. 2 letzten beide Teilsätze angerechnet.

Dabei geht diese „Ausnahmeregelung“ soweit, dass sie **auch** diejenigen Einkünfte erfasst, welche für die im Quellenstaat ausgeübte Tätigkeit erzielt werden. Sie geht somit weiter als die eigentliche Grundsatzregel für Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, welche diesfalls nur ein Besteuerungsrecht des Tätigkeitsstaates vorsieht. Es liegt also hier eine - verschärfende - Erweiterung des Grundregeltatbestandes vor. Schlussfolgernd muss umso mehr ein Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaates - im Falle der Ausübung der Tätigkeit in diesem - gegeben sein (dies entspricht dem Grundsatz in der Grundregel, dass grundsätzlich dem Ansässigkeitsstaat das Recht der Besteuerung zusteht). Art. 23 Abs. 2 erster Satz des Doppelbesteuerungsabkommens ist somit nicht einschränkend - also auf Einkünfte für in der Schweiz ausgeübte Arbeit aus öffentlichen Kassen in der Schweiz - sondern erweiternd - neben der Einkünftebesteuerungsberechtigung für die im Ansässigkeitsstaat ausgeübte Tätigkeit - auch auf diese anzusehen.

Unbestritten ist - und wurde dies auch im Rahmen der UFS-Entscheidung, GZ. RV/0016-K/08, festgestellt, dass in gegenständlicher Causa Österreich als Ansässigkeitsstaat anzusehen ist.

Die absolute Nichtbesteuerung durch die Schweiz bzw. des betreffenden Kantons betreffend die Einkunftsteile, welche auf die reine Tätigkeitsausübung in Österreich entfallen, hat im Schweizer und kantonalen innerstaatlichen Steuerrecht ihrer Begründung.

Durch den Steueranspruch Österreichs auf das Welteinkommen im Sinne des § 1 Abs. 2 EStG (wobei der Steuertatbestand betreffend Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in § 25 EStG enthalten ist) bei gleichzeitigem - wie bereits vorangeführt - Ausschluss der Steuerbarkeit in der Schweiz der (von der Schweiz bzw. deren Kantonen bezahlten) Einkünfte, welche auf die in Österreich ausgeübte Tätigkeit entfallen, ist keine Möglichkeit einer allfälligen Doppelbesteuerung gegeben, sodass auch für den zugrundeliegenden Fall kein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zu berücksichtigen bzw. anzuwenden ist, somit Österreich schon aufgrund des § 1 Abs. 2 EStG in Verbindung mit § 25 EStG das alleinige Besteuerungsrecht zukommt.

Eine persönliche Zugehörigkeit im Sinne des Art. 3 Abs. 3 DBG wird in der Schweiz - durch die Nichtbesteuerung der Einkunftsteile, welche auf die in Österreich ausgeübte Tätigkeit entfallen verneint, was seine Grundlage darin hat, dass die Zeiträume zwischen den nur fallweisen Aufenthalten in der Schweiz nicht mehr als vorübergehende Unterbrechung angesehen werden.

Es liegt keine persönliche Zugehörigkeit im Sinne des Art. 3 DBG, sondern nur eine wirtschaftliche Zugehörigkeit im Sinne des Art. 5 DBG vor. Damit ergibt sich aber lediglich eine

beschränkte Steuerpflicht (in der Schweiz) im Sinne des Art. 6 Abs. 3 DBG bezogen auf die Einkünfte, welche aufgrund der Tätigkeitsausübung in der Schweiz selbst erzielt werden.

Das österreichische Besteuerungsrecht betreffend der Einkunftsteile, welche auf die in Österreich ausgeübte Tätigkeit entfallen, ist also sowohl bei einer Berücksichtigung des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen als auch bei Nichtberücksichtigung desselben - wegen Fehlens eines diesbezüglichen Steuertatbestandes im innerstaatlichen Schweizer Steuerrecht - eindeutig gegeben.

Darum war die Beschwerde in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen (so auch BFG 30.4.2015, RV/7100896/2014; UFS 12.4.2010, RV/0301-K/09).

c) Aufteilung der Schweizer Quellensteuer auf laufende und sonstige Bezüge

Eine derartige Aufteilung wurde deshalb unterlassen, da diese keine steuerlichen Auswirkungen hat.

Es wird zunächst von den Einkünften, welche neben der Besteuerung im Quellensteuerstaat auch in Österreich - voll - besteuert werden dürfen, jedoch unter Anrechnung der im Ausland bezahlten Quellensteuer, die darauf entfallende österreichische Einkommensteuer nach den Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes ermittelt und erst danach davon die anrechenbare ausländische Quellensteuer – maximal bis zur Höhe der darauf entfallenden österreichischen Einkommensteuer - abgezogen.

In gegenständlichem Fall wird daher aus den, von den Schweizer Arbeitgebern, bezahlten Einkünften aus unselbständiger Arbeit die auf die laufenden Bezüge entfallende österreichische Einkommensteuer und die auf die sonstigen Bezüge entfallenden österreichische Einkommensteuer ermittelt. Von der Summe der derart ermittelten Einkommensteuer wird dann die in der Schweiz (für diese Einkünfte) entrichtete Quellensteuer (maximal bis zur Höhe der, wie vorhin beschrieben, ermittelten Einkommensteuersumme) abgezogen.

In *Loukota/Jirousek/Schmidjell-Dommes*, Internationales Steuerrecht I/1 Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (Stand 31.12.2017, rdb.at) wird diese Vorgangsweise, wie nachfolgend, bestätigend dargestellt:

23.3.6.2 Auslandssteueranrechnung im Fall „sonstiger Bezüge“

167

Beziehen in Österreich ansässige Abgabepflichtige von ausländischen Arbeitgebern durch Steueranrechnung begünstigte Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, dann können darin

durchaus auch nach österreichischem Recht als sonstige Bezüge zu wertende Bezugsteile enthalten sein. Erhält daher der in Österreich ansässige Direktor eines britischen Unternehmens von diesem Unternehmen neben den laufenden Bezügen auch eine Sonderzahlung, dann findet die Begünstigung des § 67 EStG darauf Anwendung (EAS 743). Ein „Herausrechnen“ von sonstigen Bezügen aus den laufenden Bezügen ist allerdings nicht zulässig.

168

Wurde die berufliche Tätigkeit in Großbritannien ausgeübt, dann ist Großbritannien berechtigt, die Gesamtbezüge (einschließlich der Sonderzahlung) einer Besteuerung zu unterziehen; nur soweit die Tätigkeit außerhalb Großbritanniens ausgeübt wurde, erlischt das britische Besteuerungsrecht. Die britische Steuer, die abkommenskonform von den Bezügen (inkl. der Sonderzahlung) erhoben wurde, ist auf die österreichische Steuer, die auf diese in Großbritannien abkommenskonform zu besteuern den Einkünfte entfällt, anzurechnen. In EAS 2348 wurden sodann die Ansicht vertreten, dass hierbei die britische Steuer nicht in eine solche, die auf die laufenden Bezüge und eine solche, die auf die Sonderzahlung entfällt, gesplittet werden muss. Vielmehr ist die in Großbritannien abkommenskonform erhobene Gesamtsteuer auf jenen Teil der österreichischen Einkommensteuer anzurechnen, der ebenfalls auf diese britischen Einkünfte entfällt. Der Anrechnungshöchstbetrag ergibt sich damit aus dem auf Großbritannien entfallenden Teil der veranlagten Einkommensteuer zuzüglich der 6%igen Steuer auf sonstige Bezüge. Die britische Steuer ist daher auch auf die 6%ige österr. Steuer anzurechnen, die sich damit höchstbetragserhöhend auswirkt.

169

Dieser Betrachtung folgt insoweit auch der UFS Salzburg 15. 9. 2010, RV/0028-S/1 und UFS Wien 26. 6. 2013, RV/1256- W/13. Denn es ergibt sich daraus, dass bei DBA-Anwendung die im innerstaatlichen Recht begründete Herauslösung der Sonderzahlungen aus dem zu veranlagenden Einkommen bei der Höchstbetragsberechnung wirksam bleibt. Das BMF verlangt daher in Abschn. 3.4 (Abs. 3) Salzburger Steuerdialog 2012, BMF 7. 10. 2013, BMF-010221/0636-VI/82013, eine Höchstbetragsberechnung, bei der die fixbesteuerten ausländischen Sonderzahlungen in sämtliche Daten der Formel („Einkommensteuer“, „Auslandseinkünfte“, „Einkommen“) miteinbezogen werden (bestätigt durch VwGH 27. 6. 2017, Ro 2015/13/0019).

d) Einkünfte aus Kapitalvermögen (Umrechnung der Kapitaleinkünfte von CHF in €)

Hinsichtlich der erzielten Einkünfte aus Kapitalvermögen wird auf die ausführliche Begründung in der Beschwerdevorentscheidung verwiesen.

In der Bescheidbegründung zur Beschwerdeentscheidung (BVE) vom 05.02.2014 betreffend die Veranlagungsjahre 2007 bis 2011 wird u.a. folgendes ausgeführt:

Die Zinseinkünfte stellen sich daher (unter Zugrundelegung Ihrer übermittelten Aufstellung bzw. für 2011 lt. Ihrer Erklärung) folgendermaßen dar (und sind unter KZ 754 zu erfassen):

2007 - 54,55 €

2008 - 139,68 €

2009 - 189,16 €

2010 - 429,61 €

2011 - 405,68 €

Irrtümlicherweise hat der Vertreter des Finanzamts die in der Steuererklärung angegebenen CHF-Beträge nicht in € umgerechnet und daher unter der maßgeblichen KZ den Schweizer Frankenbetrag eingetragen. Daher wird vom Bundesfinanzgericht diesbezüglich stattgegeben und die folgende Berechnung durchgeführt:

In der angeführten Bescheidbegründung erfolgte jedoch eine Ermittlung des Umrechnungsbetrages für die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit:

Im Rahmen der Berufungsentscheidung für die einzelnen Jahre wird daher der Jahresmittelwert des Umrechnungskurses herangezogen, wobei hier als Quelle die Internetseite

<http://www.oanda.com/lang/de/currency/historical-rates-classic?srccont=rightnav> dient.

Als Mittelwert (01.01. – 31.12.) ergibt sich daraus für

2007 ein Betrag von 0.60883,

2008 ein Betrag von 0.63064,

2009 ein Betrag von 0.66245,

2010 ein Betrag von 0.72469 und

2011 ein Betrag von 0.81269.

1 CHF entspricht daher dem oben dargestellten Wert für das einzelne jeweilige Jahr in Euro.

Die Zinseinkünfte sind daher folgendermaßen anzusetzen:

2007 - 33,21 €

2008 - 88,09 €

2009 - 125,31 €

2010 - 311,33 €

2011 - 329,69 €

Im Antrag auf Vorlage der Beschwerden (damals Berufungen) gegen die Einkommensteuerbescheide 2007 bis 2011 vom 05.03.2014 wurden für das 2010 ein (zusätzlicher) Zinsertrag aus einer Erbengemeinschaft in Höhe von 29,08 € und für das Jahr 2011 aus dem gleichen Grunde 32,91 € angegeben.

Die Zinseinkünfte sind daher folgendermaßen (KZ 754 - siehe dazu die oben angeführten Begründungsausführungen zur BVE) anzusetzen:

2007 - 33,21 €

2008 - 88,09 €

2009 - 125,31 €

2010 - 340,41 €

2011 - 362,60 €

e) Sonstige Bezüge

Im Rahmen der Beschwerde wurde vorgebracht und nachgewiesen, dass nunmehr die sonstigen Bezüge (für die Streitjahre) nicht mit, sondern extra neben den laufenden Bezügen bezahlt werden, sodass diese nicht wie ein laufender Bezug zu behandeln wären. Die Abgabenbehörde gab diesbezüglich in der Beschwerdevorentscheidung statt. Das Bundesfinanzgericht schließt sich dieser Stattgabe an.

f) Ermittlung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit:

Voran zu stellen ist, dass die Qualifizierung der Einkünfte des Bf. aus seiner Tätigkeit für die Schweizer Justiz auf Basis des Anstellungsvertrages als solche als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit im Sinn des EStG 1988 unstrittig ist (Vorliegen von überwiegenden Merkmalen eines Dienstverhältnisses: Angestelltenvertrag, ein Arbeitgeber, stundenweise Abrechnung, Zielvorgabe...).

Für die Streitjahre waren daher vom Bundesfinanzgericht in Übereinstimmung mit der BVE (abgesehen von der Kennzahl 754 Zinseinkünfte und vom Grenzgängerabsetzbetrag für das Jahr 2007) die dort erfolgten Änderungen gegenüber den angefochtenen Erstbescheiden zu berücksichtigen.

Die geänderten Zinserträge wurden bereits in Punkt d) dargestellt.

Für das Jahr 2007 wurde vom Finanzamt in der Beschwerdeentscheidung (offenbar irrtümlich) ein Grenzgängerabsetzbetrag in Höhe von Euro 54,00 berücksichtigt. Dieser wurde vom Bundesfinanzgericht nicht berücksichtigt, da die gesetzlichen Voraussetzungen dazu beim Bf. nicht vorliegen.

Mangels einer bestehenden Ungewissheit kam eine vorläufige Festsetzung nicht in Betracht. Das Erkenntnis tritt an die Stelle der angefochtenen Bescheide.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

2.2. Zu Spruchpunkt II. (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.

Die im Beschwerdefall zu lösende Rechtsfrage der anzuwendenden Besteuerungsmethode ergibt sich eindeutig aus dem Gesetz (DBA-Schweiz) und in den übrigen Beschwerdepunkten wird der diesbezüglichen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gefolgt, sodass eine Revision nach Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig ist.

Beilagen: 5 Berechnungsblätter

Wien, am 29. Jänner 2021