

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. W in der Beschwerdesache des Bf., W-Straße-xx, Gde X, vertreten durch die RT Wirtschaftstreuhand und Steuerberatung GmbH, F-Straße-rt, GDe Y, über die Beschwerde vom 14. Jänner 2019 gegen den Bescheid des Finanzamtes Y (nunmehr: Finanzamt Österreich), L-Straße-yy, GDe Y, vom 9. Jänner 2019 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2017 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe betragen:

Die Einkommensteuer für das Jahr 2017 wird festgesetzt mit:	2.084,00 €
Das Einkommen im Jahr 2017 beträgt:	62.155,27 €
<i>Berechnung der Einkommensteuer:</i>	
<i>Einkünfte aus Gewerbebetrieb</i>	3.387,68 €
<i>Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit:</i>	
XYZ AG	0,00 €
<i>Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug</i>	77.601,47 €
<i>Pendlerpauschale laut Lohnzettel</i>	0,00 €
<i>Pendlerpauschale laut Veranlagung</i>	- 2.568,00 €
<i>Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte</i>	- 244,97 €
<i>Sonstige Werbungskosten ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag</i>	- 13.704,33 €
	61.084,17 €
Gesamtbetrag der Einkünfte	64.471,85 €
<i>Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988):</i>	
<i>Pauschbetrag für Sonderausgaben</i>	- 60,00 €
<i>Zuwendungen gem. § 18 Abs. 1 Z 7 EStG 1988</i>	- 660,00 €
<i>Kirchenbeitrag</i>	- 226,58 €
<i>Außergewöhnliche Belastungen:</i>	
<i>Kinderbetreuungskosten</i>	- 490,00 €
<i>Kinderfreibeträge für haushaltszugehörige Kinder gem. § 106a Abs. 1 EStG 1988</i>	- 880,00 €
Einkommen	62.155,27 €
<i>Die Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt:</i>	
<i>0% für die ersten 11.000,00</i>	0,00 €

25% für die weiteren 7.000,00	1.750,00 €
35% für die weiteren 13.000,00	4.550,00 €
42% für die weiteren 29.000,00	12.180,00 €
48% für die restlichen 2.155,27	1.034,53 €
<i>Steuer vor Abzug der Absetzbeträge</i>	<i>19.514,53 €</i>
Alleinverdienerabsetzbetrag	- 669,00 €
Verkehrsabsetzbetrag	- 400,00 €
Pendlereuro	- 86,00 €
<i>Steuer nach Abzug der Absetzbeträge</i>	<i>18.359,53 €</i>
<i>Die Steuer für die sonstigen Bezüge beträgt:</i>	
0% für die ersten 620,00	0,00 €
6% für die restlichen 11.596,58	695,79 €
<i>Einkommensteuer</i>	<i>25.897,60 €</i>
<i>Ausländische Steuer</i>	<i>- 16.971,02 €</i>
<i>Rundung gem. § 39 Abs. 3 EStG 1988</i>	<i>- 0,30 €</i>
<i>Festgesetzte Einkommensteuer</i>	<i>2.084,00 €</i>

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (in der Folge kurz: Bf.) bezog im Beschwerdejahr ua. aus seiner Beschäftigung als XY ganzjährig Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit von der AB GmbH, N (Ge Z, N-Straße-zz).

Nach elektronischem Einlangen seiner Einkommensteuererklärung 2017 am 13. Dezember 2018 wurde der Bf. mit Bescheid vom 9. Jänner 2019 für das Jahr 2017 veranlagt; dabei versagte das Finanzamt den als Werbungskosten geltend gemachten Aufwendungen (Pendlerpauschale, Krankenversicherungsbeiträge, Arbeitsmittelkosten) mit der Begründung die Anerkennung, dass keine direkte zurechenbare Einkunftsquelle gegeben sei.

In der dagegen erhobenen Beschwerde vom 14. Jänner 2019 beantragte der Bf., die geltend gemachten Werbungskosten als auch den Verkehrsabsetzbetrag sowie den Pendlereuro zu berücksichtigen. Seine steuerliche Vertretung führte dazu begründend aus, dass der Bf. bei der AB GmbH, N, Zweigniederlassung Z/Schweiz als Xy beschäftigt sei. Der Abgabenbehörde sei bekannt, dass im Rahmen einer GPLA für die Jahre 2013 bis 2017 das Unternehmen im Rahmen der Haftung nachträglich für alle Dienstnehmer zur Lohnsteuer herangezogen worden sei. Ein Lohnzettel 2017 habe (Verweis auf die an das Finanzamt Y in Kopie am 18. Dezember 2018 übermittelte E-Mail vom 30. Oktober 2018/Mag. IR, Finanzamt N x/y/z) nicht ausgestellt werden können. Es stehe aber zweifelsfrei fest, dass ein lohnsteuerpflichtiges Dienstverhältnis vor-

liege. Damit stünden sowohl die beantragten Werbungskosten als auch der Verkehrsabsatzbetrag und der Pendlereuro zu. Der Steuerpflichtige habe keine Möglichkeit, auf die Ausstellung des Lohnzettels Einfluss zu nehmen. Nur deshalb die nachgewiesenen Werbungskosten abzulehnen, sei verfahrenswidrig und entspreche nicht den steuerlich anzuwendenden Vorschriften.

Nachdem der Bf. in weiterer Folge im Rahmen eines Vorhalteverfahrens (vgl. Ergänzungsersuchen des Finanzamtes vom 18.1.2019) seinen schweizerischen Jahreslohnausweis vorlegte (die ebenfalls abverlangten Monatslohnzettel für 2017 hat er im Übrigen nicht beigelegt), gab die Abgabenbehörde mit Einkommensteuerbescheid 2017 (Beschwerdevorentscheidung gem. § 262 BAO) vom 25. Februar 2019 der Beschwerde insoweit Folge, als die als Werbungskosten geltend gemachten Aufwendungen, der Verkehrsabsatzbetrag wie auch der Pendlereuro Berücksichtigung fanden; außerdem erklärte das Finanzamt, dass zur Gewährung der als BP bei der AB GmbH angefallenen Werbungskosten aus verwaltungsökonomischen Gründen mit den Daten der vom Finanzamt C (N) durchgeführten GPLA-Prüfung - welche keinen Inlandslohnzettel L16 ins EDV-System eingespielt habe - und dem ausländischen Lohnausweis ein L17 erstellt worden sei. Darin sei die vom Arbeitgeber im Haftungswege übernommene Lohnsteuer in Höhe von 22.394,38 EUR als anrechenbare Lohnsteuer zum Ansatz gebracht worden. Der vom Arbeitgeber übernommene Betrag, der in der von der Schweiz refundierten, und ursprünglich beim Arbeitnehmer einbehaltenen Quellensteuer (19.154 SFR bzw. 16.971,02 €) nicht Deckung finde (5.423,36 EUR), sei nicht vom Arbeitnehmer getragen worden und sei daher als Vorteil aus dem Dienstverhältnis dem Bruttolohn hinzuzurechnen.

Mit Schreiben vom 11. März 2019 beantragte die steuerliche Vertretung im Namen und Auftrag des Bf. eine Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht. Im Vorlageantrag wurde weiters beantragt, **keine** fiktive Neuberechnung (L17) des steuerpflichtigen Einkommens vorzunehmen und ua. 5.423,36 € **nicht** als Vorteil aus dem Dienstverhältnis hinzuzurechnen. Nachstehendes wurde begründend ausgeführt:

“Vorteil aus dem Dienstverhältnis 5.423,36 €

Die in der Beschwerde vorentscheidung (Einkommensteuerbescheid vom 25. Feb. 2019) angeführte Besteuerung eines angeblichen Vorteils aus dem Dienstverhältnis ist unrichtig:

Quellensteuer - Rückvergütung

Die Quellensteuer wurde ursprünglich im Rahmen der monatlichen Gehaltsrechnungen einbehalten. Bis zum heutigen Tag erfolgte KEINE Rückvergütung durch die Schweizer Steuerbehörden.

GPLA-Prüfung

Im Rahmen der GPLA-Prüfung wurden die Bemessungsgrundlagen ua. für 2017 ermittelt und danach die Lohnsteuer berechnet. Das Einkommen wurde also zur Gänze in Österreich versteuert. Der Dienstnehmer hatte auf die von den Prüfungsorganen ermittelten Grundlagen und Ab-

gabennachforderungen weder Einfluss noch Einsicht. Ihm nun die fiktive Differenz als geldwerten Vorteil aus dem Dienstverhältnis steuerpflichtig zu stellen, ist gesetzeswidrig.

Einnahmenbegriff § 15 EStG

*Gem. § 15 EStG zählen zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, Geld oder geldwerte Vorteile, **die der Arbeitgeber gewährt**. Steuern fallen nicht darunter, gleichgültig ob es sich um eine allfällige Rückvergütung von Lohnsteuer oder wie hier um eine ausländische Quellensteuer handelt.*

Lohnzettel L17 (= für ausländische Dienstverhältnisse)

Amtswegig einen fiktiven Lohnzettel L17 (= für ausländische Dienstverhältnisse) zu erstellen ist rechtswidrig, weil es sich um ein inländisches Dienstverhältnis handelt und ein Inlandslohnzettel zu übermitteln gewesen wäre, dies aber aus den bekannten Gründen nicht erfolgte.

Ausländische Steuer

*In der Beschwerdeentscheidung vom 25. Februar 2019 wird im Steuerbescheid die im Rahmen der GPLA-Prüfung eingehobene LOHNSTEUER als **ausländische Steuer** auf die ermittelte Einkommensteuer angerechnet. Dies ist falsch, weil es sich um eine inländische Steuer (Lohnsteuer als besondere Erhebungsform der Einkommensteuer) handelt und diese auch als Abgabenart "Lohnsteuer" an den österreichischen Staat abgeführt wurde."*

Mit Vorlagebericht vom 8. September 2020 legte das Finanzamt - wie dem Bf. mitgeteilt wurde - die in Rede stehende Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. Dabei gab die Abgabenbehörde neben einer Sachverhaltsdarstellung noch folgende Stellungnahme ab:

""Bei Auslandssachverhalten stellt sich auch die technisch praktische Frage, wie die maßgeblichen Werte in das EDV-System eingespielt werden, sodass die Abgabeberechnung korrekt erfolgen kann. Dies ist im Rahmen einer verwaltungsökonomischen Arbeitsweise über den Lohnzettel L17 erfolgt, da die GPLA - Prüfung keinen Inlandslohnzettel (L16) ins System einspielen konnte, ohne dass der Eindruck erweckt worden wäre, dass der Bruttolohn des Beschwerde führenden Arbeitnehmers um ihm im Inland einbehaltene Lohnsteuern gekürzt worden wären, es sich bei diesen "Lohnsteuern" aber tatsächlich um in der Schweiz einbehaltene Quellensteuern bzw. gar um vom Arbeitgeber im Haftungswege getragene Lohnsteuern handelt (In den Folgejahren wurden vom Dienstgeber L16-Inlandslohnzettel eingespielt).

Auf das Erkenntnis des BFG vom 24.5.2016, RV/1100184/2014 wird verwiesen.

Der Einwand, dass der Bf. auf Zahlen und Ausgang der GPLA Prüfung keinen Einfluss gehabt habe, führt ins Leere, da Prüfungssubjekt und Partei lediglich die Arbeitgeberin war und dort die richtige Abfuhr der Lohnsteuer überprüft wurde. Dies hat sich in einem direkten Haftungsbescheid gegenüber dem Dienstgeber letztendlich niedergeschlagen. Seitens des Bf. wurde bisher weder behauptet noch bewiesen, dass er von der Arbeitgeberin zum Ersatz dieser von der Dienstgeberin getragenen Lohnsteuern herangezogen worden ist.

Ob und zu welchem Zeitpunkt die Schweizer Steuerbehörde der Arbeitgeberin die Quellensteuern refundiert hat, ist weder bekannt noch relevant für das streitgegenständliche Veranlagungsverfahren.

*Auf die genaue Begründung der Beschwerdeentscheidung wird verwiesen.
Es wird beantragt, die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.““*

Das Bundesfinanzgericht (BFG) hat über die Beschwerde erwogen:

Im konkreten Fall war von nachstehendem **Sachverhalt** auszugehen:

Der Bf. bezog im Beschwerdejahr ua. aus seiner Beschäftigung als XY ganzjährig Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit von der AB GmbH, N (Ge Z, N-Straße-zz; siehe diesbezüglichen Jahreslohnausweis).

Im Zuge einer GPLA-Prüfung (Gemeinsame Prüfung aller lohnabhängigen Abgaben) bei der AB GmbH mit Sitz in (N-)HT (Geschäftsanschrift: P-Straße-ht, gde N-NH) wurde ua. festgestellt, dass deren BP bei der Fa. AB GmbH - Zweigniederlassung "Z" - angestellt gewesen und in der Schweiz abgerechnet und versteuert worden sei, der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung des Unternehmens sich in Österreich befunden habe und damit Österreich das Besteuerungsrecht ua. an den nichtselbständigen Einkünften des BPs (damit auch an jenen des Bf.) zugekommen sei; die an das BP bezahlten Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit unterlägen daher dem Lohnsteuerabzug im Inland und seien nachverrechnet worden (vgl. diesbezügliche Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 10.8.2018 sowie den entsprechenden Firmenbuchauszug).

Die beiden Parteien des finanzgerichtlichen Verfahrens gehen nunmehr im konkreten Fall unstrittig davon aus, dass die nichtselbständigen Einkünfte des unbeschränkt steuerpflichtigen Bf. als Xy in Österreich zu besteuern sind (siehe dazu auch BFG 24.5.2016, RV/1100184/2014). Weiters gehen die Parteien übereinstimmend davon aus, dass der Arbeitgeberin des Bf. ihn betreffende Lohnsteuer iHv 22.394,38 € (ohne Anrechnung der in der Schweiz entrichteten Quellensteuer) im Haftungswege vorgeschrieben und von dieser auch entrichtet wurde. Von Seiten des Bf. wurde weder behauptet noch entsprechend nachgewiesen, dass er von seiner Arbeitgeberin zum Ersatz dieser Lohnsteuernachforderung herangezogen wurde.

Aufgrund des (von Seiten des Finanzamtes unbestritten gebliebenen) Vorbringens des Bf. im Vorlageantrag war außerdem davon auszugehen, dass die ursprünglich im Rahmen der monatlichen Gehaltsrechnungen vom Bf. einbehaltene Quellensteuer iHv 19.154,00 CHF bzw. 16.971,02 € bis dato durch die Schweizer Steuerbehörden nicht rückerstattet wurde.

Wie im Verfahrensgang dargestellt, hat das Finanzamt mit Beschwerdeentscheidung vom 25. Februar 2019 die als Werbungskosten geltend gemachten Aufwendungen, den Verkehrsabsatzbetrag wie auch den Pendlereuro anerkannt. Das Finanzgericht schließt sich dieser (unbestrittenen) Einschätzung bzw. Vorgehensweise der Abgabenbehörde an.

Streit besteht damit im konkreten Fall allein (noch) über die Hinzurechnung des Differenzbetrages iHv 5.138,52 € (bzw. lt. Begründung der Beschwerdeentscheidung iHv 5.423,36 €), welcher sich aus der Gegenüberstellung der vom Bf. in der Schweiz bezahlten Quellensteuer (19.154,00 CHF lt. schweizerischem Lohnausweis) und der von der Arbeitgeberin des Bf. getragenen Lohnsteuer (22.394,38 €) ergibt, als Vorteil aus dem Dienstverhältnis. Weiters wendet sich der Bf. gegen die Vorgangsweise des Finanzamtes, die Veranlagung des Bf. unter Ansatz des auf den Daten des gegenständlichen schweizerischen Lohnausweises basierenden L17 durchzuführen sowie gegen die Anrechnung der im Rahmen der GPLA eingehobenen Lohnsteuer als ausländische Steuer.

Rechtlich ergibt sich Folgendes:

Nach Ansicht des erkennenden Richters ist im Hinblick auf die Hinzurechnung des strittigen Differenzbetrages als Vorteil aus dem Dienstverhältnis § 86 Abs. 3 EStG 1988 heranzuziehen. Nach dieser Gesetzesstelle gilt ein Verzicht des Arbeitgebers (nach entsprechender Haftungsanspruchnahme) auf die Lohnsteuernachforderung gegenüber dem Arbeitnehmer ausdrücklich **nicht** als steuerpflichtiger Vorteil aus dem Dienstverhältnis iSd § 25 EStG 1988.

Demgegenüber ist aber auch eine solche (nicht ersetzte) Lohnsteuernachforderung bei der Veranlagung des Arbeitnehmers gemäß § 46 Abs. 1 EStG 1988 nicht anrechenbar, weil diese der Arbeitnehmer **nicht** selbst getragen hat.

Im konkreten Fall wurde der Bf. von seiner Arbeitgeberin nicht zum Ersatz der Lohnsteuernachforderung herangezogen; entsprechend der obgenannten klaren gesetzlichen Regelung war einerseits der strittige Differenzbetrag nicht als steuerpflichtiger Vorteil aus dem Dienstverhältnis hinzuzurechnen, andererseits kann aber allein die vom Bf. getragene Schweizer Quellensteuer (19.154,00 CHF bzw. 16.971,02 €) angerechnet werden, zumal auch - wie oben dargelegt - unstrittig davon auszugehen war, dass keine Rückerstattung der einbehaltenen Quellensteuer durch die Schweizer Steuerbehörden erfolgte (vgl. dazu auch Jakom/Lenneis EStG, 2020, § 86 Rz 5 mwN; Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²⁰, § 86 Tz 16 mwN).

Was die strittige Vorgangsweise des Finanzamtes, die Veranlagung des Bf. unter Ansatz des auf den Daten des gegenständlichen schweizerischen Lohnausweises basierenden L17 durchzuführen, anbelangt, verweist das Finanzgericht auf die diesbezüglichen von Seiten des Bf. unkommentiert gebliebenen, richtigen Ausführungen des Finanzamtes im Vorlagebericht. Ob Verwendung eines L16 oder L17, entscheidend kann in diesem Zusammenhang wohl nur sein, dass die lohnsteuerpflichtigen Einkünfte des Bf. bei der durchzuführenden Veranlagung in *zutreffender* Höhe erfasst werden.

Im konkreten Fall wurden im Lohnzettel L17 und damit auch in der gegenständlichen Beschwerdeverentscheidung fälschlicherweise die im schweizerischen Lohnausweis ausgewiesenen CHF-Beträge mit einem Kurs von 0,9009009 €/CHF statt richtigerweise mit dem vom Bundesministerium für Finanzen mit Formular L17b-2017 veröffentlichten Jahresdurchschnittskurs von 0,886030 €/CHF umgerechnet; außerdem wurden die einbehaltenen Sozialversicherungsbeiträge falsch auf laufende bzw. sonstige Bezüge aufgeteilt (die Kennzahlen KZ 347 und KZ 357 wurden irrtümlich vertauscht).

Entsprechend der obigen Überlegungen war daher nunmehr, nachdem sich damit auch die Abgabenbehörde nach entsprechender Vorhaltung einverstanden erklärt hat (vgl. diesbezügliche E-Mail vom 4.1.2021), der Lohnzettel L17 (KZ 350: **97.885,05 €**; KZ 394: **6.712,12 €**; KZ 351: **13.983,58 €**; KZ 357: **10.601,98 €**; KZ 347: **1.767,00 €**; KZ 358: **16.971,02 €**) und folgedessen auch die in der gegenständlichen Beschwerdeverentscheidung vorgenommene Einkommensteuerberechnung insofern zu Gunsten des Bf. abzuändern, als dieser entsprechend dem vorgelegten schweizerischen Lohnausweis steuerpflichtige laufende Bezüge iHv gesamt 77.601,47 € (= Bruttolohn iHv 97.885,05 € abzüglich sonstige Bezüge iHv 13.983,58 € und abzüglich steuerfreier Bezüge iHv gedeckelt 6.300,00 €) und sonstige Bezüge iHv gesamt 13.983,58 € zugrunde zu legen waren. Diesen Bezügen waren richtigerweise - neben der sog. großen Pendlerpauschale iHv 2.568,00 €, den privaten Krankenversicherungsbeiträgen iHv 3.102,35 € und Kosten für Arbeitsmittel iHv 244,97 € - abzugsfähige Sozialversicherungsbeiträge iHv gesamt 12.368,98 € als Werbungskosten gegenüber zu stellen, wovon 10.601,98 € auf die laufenden und 1.767,00 € auf die sonstigen Bezüge entfielen.

Zulässigkeit der Revision:

Gemäß Artikel 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichts die ordentliche 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 uneinheitlich beantwortet wird.

Im gegenständlichen Beschwerdefall lagen keine Rechtsfragen vor, denen grundsätzliche Bedeutung zukam. Die im Beschwerdefall zu lösenden Rechtsfragen beschränkten sich einerseits auf Rechtsfragen, welche bereits in der bisherigen VwGH-Rechtsprechung beantwortet wurden und solche, welche im Gesetz eindeutig gelöst sind. Im Übrigen hing der Beschwerdefall von der Lösung von nicht über den Einzelfall hinausgehenden Sachverhaltsfragen ab.

Gesamthaft war sohin - gerade auch im Sinne einer gleichmäßigen Besteuerung aller Steuerpflichtigen - spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 19. Oktober 2021