

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch seine Richterin MMag. Elisabeth Brunner über die Beschwerde des A***B***, vertreten durch Ernst & Young Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungsgesellschaft mbH, Wagramer Straße 19, 1220 Wien gegen den Bescheid des Finanzamtes Gänserndorf Mistelbach (nunmehr Finanzamt Österreich) betreffend Einkommensteuer 2014 vom 21. Juli 2016 zu Recht:

Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

Die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art 133 Abs 4 B-VG ist nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Verfahrensgang:

Der Beschwerdeführer war beginnend mit 10.2.2014 von seinem österreichischen Arbeitgeber in die Schweiz entsandt worden.

Im Einkommensteuerbescheid 2014 hat das Finanzamt die Schweizer Einkünfte als Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug (ohne Anrechnung von ausländischer Steuer) veranlagt und die in Österreich entrichtete Lohnsteuer iHv € 74.616,28 nicht zur Gänze als anrechenbare Lohnsteuer berücksichtigt.

Dagegen richtet sich die gegenständliche Beschwerde.

Mit Beschwerdevorentscheidung wurde dieser teilweise Folge gegeben. An anrechenbarer Lohnsteuer wurden € 74.634,97 berücksichtigt, die ausländische Steuer wurde mit € 11.737,06

angerechnet. Die (ausländische) Steuer dürfe nämlich nur in der Höhe berücksichtigt werden, welche endgültig in der Schweiz anfallen würde; insbesondere in der Höhe, wie sie in einem Steuerbescheid der zuständigen Steuerverwaltung anfallen würde. Da der Beschwerdeführer keinen entsprechenden (Schweizer) Steuerbescheid habe vorlegen können, sei die Höhe der anrechenbaren Steuer vom Finanzamt mit dem Steuerrechner 2014 der Eidgenössischen Steuerverwaltung ESTV berechnet worden und mit CHF 14.119,00 (= € 11.737,06) zu berücksichtigen. Die Umrechnung sei mit dem Kurs vom 31.12.2014 mit 0,8313 Euro erfolgt.

Im Vorlageantrag führte der Beschwerdeführer aus, dass im Zuge der Veranlagung für das Jahr 2014 anstatt der beantragten ausländischen Steuer von CHF 23.328,92 (€ 20.030,40) lediglich ein Betrag in Höhe von € 11.737,06 berücksichtigt worden sei. Die tatsächlich in der Schweiz entrichtete Einkommensteuer betrage CHF 24.328,92. Eine Bestätigung des Schweizer Finanzamtes, sowie eine Überweisungsbestätigung des Arbeitgebers seien dem Finanzamt vorgelegt worden.

Trotz dieser Nachweise sei eine Anrechnung der Schweizer Einkommensteuer im Rahmen des Anrechnungshöchstbetrages jedoch nicht erfolgt, da kein entsprechender Steuerbescheid der ausländischen Finanzverwaltung vorgelegt worden sei. Dabei verkenne das Finanzamt, dass gemäß Artikel 23 Z 2 DBA Österreich/Schweiz eine Einkommensteuer anzurechnen sei, welcher der in der Schweiz **gezahlten** Steuer vom Einkommen entspreche. Ein bescheidmäßiger Nachweis sei nicht gefordert, da nicht jedes Land eine dem österreichischen Einkommensteuerbescheid vergleichbare Bescheidausstellung kenne. Es sei somit auf die tatsächliche einbehaltene Steuer abzustellen. Die von der österreichischen Steuerverwaltung vorgenommene Kürzung der anrechenbaren Steuer mit Hilfe eines Onlinetools sei nicht im Sinne des Doppelbesteuerungsabkommens.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Zwischen den Parteien besteht Streit über die Höhe der Anrechnung der Schweizer Einkommensteuer auf die österreichische. Das Finanzamt vertritt den Standpunkt, dass die Steuer nur in der Höhe berücksichtigt werden darf, in welcher sie endgültig in der Schweiz anfallen würde (vom Finanzamt geschätzt € 11.737,06), während der Beschwerdeführer die Anrechnung von (umgerechnet) € 20.030,40 an in der Schweiz gezahlter Einkommensteuer begehrt.

Nachstehender **Sachverhalt** steht fest:

Der Beschwerdeführer war im Streitjahr 2014 ab 10.2.2014 von seinem österreichischen Dienstgeber in die Schweiz entsendet. Er bezog Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Die Bezüge wurden während der Entsendung weiterhin durch seinen österreichischen Arbeitgeber bezahlt.

Der Beschwerdeführer hat seinen Wohnsitz in Österreich beibehalten. In der Schweiz begründete er keinen Wohnsitz.

Der Beschwerdeführer ist verheiratet und hat zwei Kinder.

Der Beschwerdeführer hat im Jahr 2014 221 Arbeitstagen geleistet, davon entfielen 120 auf die Schweiz und 101 auf Österreich (und Drittländer).

Der Arbeitgeber des Beschwerdeführers hat in der Schweiz für diesen die Lohnsteuer iHv CHF 24.328,92 (€ 20.030,40) im Abzugswege - nach dem Tarifcode C2 unter Berücksichtigung von zwei Kindern – entrichtet, was der vorliegenden Bestätigung des Schweizer Finanzamtes betreffend die Höhe der entrichteten Steuer, sowie der ebenfalls vorliegenden Überweisungsbestätigung des Arbeitgebers zu entnehmen ist.

Das Finanzamt hat die anrechenbare Steuer im Schätzungswege ermittelt indem es die Steuer (CHF 14.119 = € 11.737,06) mit dem Steuerrechner 2014 der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) berechnet. Das Berechnungsblatt liegt vor.

Aus dem Lohnzettel und den bekannt gegebene Bonuszahlungen für 2013 und 2014 ergibt sich folgende Verteilung der Bezüge des Jahres 2014:

	Gesamt	Schweiz	Österreich u Drittländer
Bruttobezüge (inkl Bonus 2013)	€ 199.786,16	€ 80.333,90	€ 119.452,26
Steuerpflichtige Bezüge	€ 167.352,51	€ 74.104,38	€ 93.248,13
Lohnsteuer	€ 74.616,28	€ 31.870,84	€ 42.745,44

Beweiswürdigung:

Der Sachverhalt gründet sich auf die angeführten Unterlagen und ist unstrittig.

Rechtlich folgt daraus:

Die im Beschwerdefall anzuwendenden Bestimmungen des Doppelbesteuerungsabkommens Österreich/Schweiz (im Folgenden: DBA) lauten (auszugsweise):

Artikel 23

„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.

2. 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.

3. Bezieht eine in der Schweiz ansässige Person Einkünfte, die nach Artikel 10 in Österreich besteuert werden dürfen, so gewährt die Schweiz dieser Person auf Antrag eine Entlastung. Die Entlastung besteht ...“

Artikel 15

„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.

2. Ungeachtet des Absatzes 1 dürfen Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person für eine in dem anderen Vertragsstaat ausgeübte unselbständige Arbeit bezieht, nur in dem erstgenannten Staat besteuert werden, wenn

a) der Empfänger sich in dem anderen Staat insgesamt nicht länger als 183 Tage während des betreffenden Steuerjahres aufhält, ...“

Artikel 4

„1. Im Sinne dieses Abkommens bedeutet der Ausdruck „eine in einem Vertragsstaat ansässige Person“ eine Person, die nach dem in diesem Staat geltenden Recht dort unbeschränkt steuerpflichtig ist.

2. Ist nach Absatz 1 eine natürliche Person in beiden Vertragsstaaten ansässig, so gilt folgendes:

a) Die Person gilt als in dem Vertragsstaat ansässig, in dem sie über eine ständige Wohnstätte verfügt. Verfügt sie in beiden Vertragsstaaten über eine ständige Wohnstätte, so gilt sie als in dem Vertragsstaat ansässig, zu dem sie die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat (Mittelpunkt der Lebensinteressen).

b) Kann nicht bestimmt werden, in welchem Vertragsstaat die Person den Mittelpunkt der

Lebensinteressen hat, oder verfügt sie in keinem der Vertragsstaaten über eine ständige Wohnstätte, so gilt sie als in dem Vertragsstaat ansässig, in dem sie ihren gewöhnlichen Aufenthalt hat.“

Im vorliegenden Fall verfügt der Beschwerdeführer über keinen Wohnsitz in der Schweiz. Er hat die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen in Österreich. Er ist daher eine „in Österreich ansässige Person“ iSd Art 4 Z 1 DBA. Österreich steht das Besteuerungsrecht auf das gesamte Welteinkommen des Beschwerdeführers zu.

Gemäß Art 15 DBA steht der Schweiz als Tätigkeitsstaat das Besteuerungsrecht für die Einkünfte aus unselbständiger Arbeit, die auf die in der Schweiz ausgeübten 221 Arbeitstage entfallen zu. Die dementsprechende Lohnsteuer wurde vom Arbeitgeber des Beschwerdeführers im Abzugswege entrichtet.

Ungeachtet dessen darf Österreich die gegenständlichen Schweizer Einkünfte besteuern (*Art 23 Abs 2 erster Satz DBA*). Österreich in diesem Fall auf die vom Einkommen des Beschwerdeführers zu erhebende Steuer den Betrag anzurechnen, der der in der Schweiz gezahlten Steuer entspricht (*Art 23 Abs 2 zweiter Satz DBA*); der der anzurechnende Betrag darf jedoch den Teil der vor der Anrechnung ermittelten Steuer nicht übersteigen, der auf die aus der Schweiz bezogenen Einkünfte entfällt (*Anrechnungshöchstbetrag - Abs 2 letzter Halbsatz*).

Der Anrechnungshöchstbetrag beträgt im vorliegenden Fall € 32.524,96 ($74.104,38 * 72.633,14 / 165.486,27$), übersteigt damit jedenfalls den tatsächlichen Steuerbetrag von (umgerechnet) € 20.030,40 und kann daher außer Acht gelassen werden.

Die ausländische Steuer kann allerdings, wie das Finanzamt in der Beschwerdeentscheidung ausführt, nur bis zu dem Betrag angerechnet werden, der im Ausland bezahlt werden musste; der Steuerpflichtige muss daher die aufgrund des BDA oder aufgrund des innerstaatlichen Rechts des anderen Staates bestehenden Steuervorteile ausnützen; ein Verzicht auf derartige Steuervorteile im Quellenstaat der Einkünfte soll nicht zu Lasten des Fiskus im Ansässigkeitsstaat gehen (*Loukota/Jirousek/Schmidjell-Dommes*, Internationales Steuerrecht I/1 Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung Rz 85 (Stand 31.12.2017, rdb.at)).

Kann daher im ausländischen Staat eine wesentliche Herabsetzung einer von den Bruttoerträgen vorgenommenen Abzugssteuer im Wege einer Antragsveranlagung herbeigeführt werden, dann darf darauf nicht verzichtet werden (*Loukota/Jirousek/Schmidjell-Dommes*, aaO Rz 87).

Es stellt sich daher nur mehr die Frage ob der Beschwerdeführer, der Auffassung des Finanzamtes folgend, eine (wesentliche) Herabsetzung der Schweizer Steuer, etwa durch eine Veranlagung auf Antrag herbeiführen hätte können.

Grundsätzlich besteuern alle Schweizer Kantone das Erwerbseinkommen von ArbeitnehmerInnen (Grenzgänger, Wochen- oder Kurzaufenthalter) mit Ansässigkeit im Ausland an der Quelle (Quellensteuer). Dieser Abzug deckt dabei die Einkommenssteuern des Bundes (dBSt), der Kantone und der Gemeinden (einschließlich allfälliger Kirchensteuern) ab.

Art 91 des schweizerischen Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (im Folgenden: DBG) vom 14. Dezember 1990 (in der hier anzuwendenden Fassung vom 1. Januar 2014) lautet dementsprechend: *„Wer ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz hier für kurze Dauer oder als Grenzgänger oder Wochenaufenthalter in unselbständiger Stellung erwerbstätig ist, entrichtet für sein Erwerbseinkommen die Quellensteuer nach den Artikeln 83–86.“*

Die Arbeitgeber sind verpflichtet, die geschuldete Steuer vom Lohn abzuziehen und der Steuerbehörde abzuliefern. Über die in Abzug gebrachten Quellensteuern ist eine Abrechnung zu erstellen. Diese hat neben Namen und Geburtsdatum ua auch die genaue Tarifbezeichnung, die Anzahl der Kinder und die in Abzug gebrachte Quellensteuer zu enthalten. Der Arbeitgeber hat dem Steuerpflichtigen auf dessen Verlangen bei jedem Quellensteuerabzug die notwendigen Grundlagen zu liefern, damit dieser die Richtigkeit des Abzugs überprüfen kann.

Der vorliegenden Abrechnungsliste ist betreffend den Beschwerdeführer der angewendete Tarif C2, für verheiratete Steuerpflichtige ohne Wohnsitz in der Schweiz und Doppelverdiener, sowie die Anzahl von 2 berücksichtigten Kindern zu entnehmen. Der angewendete Tarifcode C2 entspricht den persönlichen Verhältnissen des Beschwerdeführers.

Gemäß Art 137 DBG kann der Steuerpflichtige oder der Schuldner der steuerbaren Leistung, wenn er mit dem Steuerabzug nicht einverstanden ist, bis Ende März des auf die Fälligkeit der Leistung folgenden Kalenderjahres von der Veranlagungsbehörde eine Verfügung über Bestand und Umfang der Steuerpflicht verlangen.

Eine darüber hinaus gehende Möglichkeit eine ordentliche Veranlagung zu erwirken bestand für das (Streit)jahr 2014 nicht. Der für das Jahr 2014 in Geltung stehende *„Vorbehalt der ordentlichen Veranlagung“* (Art 90 DBG) kommt bei der Quellensteuer unterliegenden Personen nur für Einkommen, das dem Steuerabzug an der Quelle nicht unterworfen (Abs 1) ist bzw wenn die dem Steuerabzug an der Quelle unterworfenen Bruttoeinkünfte des Steuerpflichtigen oder seines Ehegatten in einem Kalenderjahr mehr als den durch das Eidgenössische Finanzdepartement festgelegten Betrag betragen (Abs 2) zur Anwendung. Für 2019 waren das beispielsweise CHF 120.000 (Kreisschreiben Nr. 45 der ESTV über die Quellenbesteuerung des Erwerbseinkommens von Arbeitnehmern).

Weitere gesetzliche Bestimmungen (zB Art 99a DBG iVm QStV), die der Quellensteuer unterliegenden Personen eine nachträgliche Veranlagung auf Antrag ermöglichen, wurden erst durch Ziff I 1 des BG vom 16.12.2016 über die Revision der Quellenbesteuerung des

Erwerbseinkommens eingefügt und sind seit 1.1.2021 in Kraft (Amtliche Sammlung AS 2018 1813; Bundesblatt BBl 2015 657). Vergleichbare Bestimmungen des hier maßgeblichen Steuergesetzes des Kantons Waadt sind ebenfalls erst mit 1.1.2021 in Kraft getreten (Gesetz vom 08.12.2020).

Zusammengefasst hätte der Beschwerdeführer daher bis 31.3.2015 eine Verfügung über Bestand und Umfang der Steuerpflicht verlangen können, aber auch nur dann, wenn er mit dem Steuerabzug nicht einverstanden gewesen wäre. Aus der dem Beschwerdeführer zur Verfügung gestellten Abrechnungsliste ergibt sich allerdings kein Anhaltspunkt für ein solches Verlangen. Die Quellensteuerpflicht ist grundsätzlich vorgelegen, die Steuerpflicht hat also bestanden. Der Umfang der Steuerpflicht hat sich aus den (Schweizer) Bruttobezügen und dem angewendeten Tarif ergeben. Wie festgestellt sind die (Schweizer) Bruttobezüge unstrittig und ist der den persönlichen Verhältnissen des Beschwerdeführers entsprechende Tarif zur Anwendung gelangt. Für das Vorliegen von individuellen Abzügen, die bei der Tarifberechnung nicht berücksichtigt werden und daher Gegenstand eines nachträglichen Antrags sein können, gibt es keinerlei Anhaltspunkte. Solche wurden auch vom Finanzamt nicht in dessen Schätzung einbezogen. Es bestand somit keine Veranlassung für den Beschwerdeführer eine Verfügung über Bestand und Umfang der Steuerpflicht nach Art 137 DBG zu verlangen.

Das Finanzamt hat die Schweizer Steuer mit dem Steuerrechner 2014 der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) berechnet. Dazu wird angemerkt, dass dieses Ergebnis nicht eins zu eins herangezogen werden könnte, da das Vorliegen der (bloß) beschränkten Steuerpflicht bei dieser Berechnung unberücksichtigt blieb. Es ist daher auch fraglich, ob ein Antrag nach Art 137 DBG überhaupt zu einer wesentlichen Herabsetzung der Steuer geführt hätte.

Die Beschwerde erweist sich somit als begründet und ist ihr gemäß § 279 BAO Folge zu geben.

Zur Unzulässigkeit der 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 Frage, ob und unter welchen Voraussetzungen quellensteuerpflichtige Personen in der Schweiz eine Antragsveranlagung durchführen können, ergibt sich unmittelbar aus dem Gesetz. Im Übrigen hängt die Beschwerde von nicht über den Einzelfall hinausgehenden Sachverhaltsfragen ab. Es liegt daher keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor. Die ordentliche Revision ist daher nicht zuzulassen.

Wien, am 29. März 2022