

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht **hat** durch den Richter Mag. Christian Seywald in der Beschwerdesache ***Bf1***, vertreten durch Ernst & Young Steuerberatungsgesellschaft m.b.H., Wagramer Straße 19, 1220 Wien, **über** die Beschwerde vom 12. Juli 2021 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 18. Jänner 2021 bzw. 21. Jänner 2021 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2018 bzw. 2019 zu Steuernummer

*****BF1StNr1*** zu Recht erkannt:**

Gemäß § 279 BAO wird der Beschwerde teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Einkommensteuer für 2018 wird mit -6.280,00 € festgesetzt.

Die Einkommensteuer für 2019 wird mit 2.535,00 € festgesetzt.

Die Bemessungsgrundlagen für die Einkommensteuer 2018 und 2019 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

Der Beschwerdeführer (Bf.) wurde von seinem Arbeitgeber, der deutscherAG von Deutschland nach Österreich zur österrAG in Wien entsandt. Der Bf. war vom 1. August 2018 bis 31. Dezember 2019 – unterbrochen durch Aufenthalte in Deutschland und Drittländern – in Österreich tätig. Dem Bf. stand von 1. August 2018 bis 31. Dezember 2019 eine Wohnung in Wien zur Verfügung.

Der Bf. hielt nach seinem Vorbringen während der Entsendung seinen deutschen Wohnsitz in Deutschland (deutscheAdresse) aufrecht. Laut Haushaltsbescheinigung (BFG-Akt Bl. 44) des Bezirksamtes Bezirk der deutschenStadt vom 14. Februar 2019 waren die Ehegattin des Bf. und

seine vier Kinder an dieser Adresse gemeldet. Der Bf. und seine Ehegattin sind jeweils Hälfteeigentümer der diesbezüglichen Liegenschaft.

Am 29. Juli 2020 langte die Steuererklärung L1 des Bf. für 2018 beim Finanzamt ein (BFG-Akt Bl. 56). Am 3. August 2020 wurde eine Beilage zu dieser Arbeitnehmererklärung eingebracht (BFG-Akt Bl. 5). Die 87 Arbeitstage des Bf. im Zeitraum 1. August bis 31. Dezember 2018 entfielen laut dieser Beilage zur Steuererklärung 2018 einerseits auf Österreich (62 Arbeitstage) sowie andererseits auf Deutschland und Drittländer (25 Arbeitstage). In der Beilage werden die Kosten der Sozialversicherung mit 1.571,95 €, davon 25/87 und somit 1.120,24 € auf Österreich entfallend. Letztgenannter Betrag wurde im Lohnzettel einkünftermindernd angesetzt.

Das Finanzamt Österreich erließ an den Bf. den mit 18. Jänner 2021 datierten Einkommensteuerbescheid 2018, welcher die Einkommensteuer mit -4.444,00 € (=4.444,00 € Gutschrift) festsetzte (BFG-Akt Bl. 6 f.). Dabei wurden die auf die Arbeitstage in Österreich entfallenden 70.280,08 € (Kennzahl 245 laut Lohnzettel; Sozialversicherung bereits abgezogen) bei der Einkünfteermittlung angesetzt, wovon der Pauschbetrag für Werbungskosten iHv 132,00 € abgezogen wurde. Bei der Ermittlung der Steuer wurde ein Durchschnittssteuersatz unter Hinzurechnung von 28.338,73 € (auf die Arbeitstage in Deutschland und Drittländern entfallende Bezüge) errechnet und angewendet. Begründend führte das Finanzamt aus, dass aufgrund des mit Entsendungsbeginn 1.8.2020 [Anmerkung des BFG: damit kann nur der 1.8.2018 gemeint sein] begründeten Wohnsitzes in Österreich der Bf. als unbeschränkt Steuerpflichtiger zu behandeln sei; daher sei das Einkommen aus Drittländern [+ Deutschland] in Anlehnung an die Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes vom 14.5.2020, RV/7100310/2020, mit Progressionsvorbehalt zu erfassen.

Am 13. Jänner 2021 (BFG-Akt Bl. 57) langte die Steuererklärung L1 des Bf. für 2019 beim Finanzamt ein, worin als Werbungskosten geltend gemacht wurden: 2.923,85 € als Pflichtbeiträge und 13.200,00 € für doppelte Haushaltsführung (BFG-Akt Bl. 19, 60). Am 13. Jänner 2021 wurde eine Beilage zu dieser Arbeitnehmerveranlagungserklärung eingebracht (BFG-Akt Bl. 20). Am 12. Juli 2021 wurde eine berichtigte Beilage zur Steuererklärung für 2019 eingebracht (BFG-Akt Bl. 36 f.). Die 211 Arbeitstage des Bf. im Zeitraum 1. Jänner bis 31. Dezember 2019 entfielen laut berichtigter Beilage zur Steuererklärung 2019 einerseits auf Österreich (119 Arbeitstage) sowie andererseits auf Deutschland und Drittländer (92 Arbeitstage).

Das Finanzamt Österreich erließ an den Bf. den mit 21. Jänner 2021 datierten Einkommensteuerbescheid 2019, welcher die Einkommensteuer mit -7.907,00 € (=7.907,00 € Gutschrift) festsetzte (BFG-Akt Bl. 22 f.). Dabei wurden die Inlandseinkünfte (Kennzahl 245 eines im März 2020 übermittelten Lohnzettels; BFG-Akt Bl. 80 f.) mit 152.105,08 € abzüglich 13.200,00 € Werbungskosten (für doppelte Haushaltsführung) und abzüglich 2.923,85 €

Werbungskosten (Pflichtbeiträge ...) ermittelt. Bei der Ermittlung der Steuer wurde ein Durchschnittssteuersatz unter Hinzurechnung von 152.105,20 € Auslandseinkünften errechnet und angewendet. Begründend führte das Finanzamt aus, dass aufgrund des österreichischen Wohnsitzes des Bf. Österreich das Recht habe, den dem Welteinkommen entsprechenden Steuersatz anzuwenden (mit Verweis auf BFG 14.5.2020, RV/7100310/2020).

Mit einer Kette von Fristverlängerungsansuchen (BFG-Akt Bl. 9 ff.), die über FinanzOnline eingebracht wurden, wurde die Verlängerung der Frist zur Einbringung einer Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2018 bis zuletzt 18. Juli 2021 beantragt. Das Finanzamt reagierte darauf nicht, sodass die Beschwerdefrist durch Hemmung gemäß § 245 Abs. 3 und 4 BAO de facto bis 18. Juli 2021 verlängert wurde.

Mit einer Kette von Fristverlängerungsansuchen (BFG-Akt Bl. 25 ff.), die über FinanzOnline eingebracht wurden, wurde die Verlängerung der Frist zur Einbringung einer Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2019 bis zuletzt 21. Juli 2021 beantragt. Das Finanzamt reagierte darauf nicht, sodass die Beschwerdefrist durch Hemmung gemäß § 245 Abs. 3 und 4 BAO de facto bis 21. Juli 2021 verlängert wurde.

Am 14. Juli 2021 wurde über FinanzOnline (BFG-Akt Bl. 30) die mit 12. Juli 2021 datierte Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide 2018 und 2019 eingebracht (BFG-Akt Bl. 14 ff., 32 ff.). Gemäß § 262 Abs. 2 BAO wurde beantragt, dass die Erlassung einer Beschwerdeverentscheidung unterbleibe. Die Beschwerde wendet sich gegen die Anwendung des Progressionsvorbehaltes; beantragt wurde die Steuerbefreiung der ausländischen Einkünfte ohne Progressionsvorbehalt in Österreich. Hinsichtlich 2019 wurde auch die Berücksichtigung der nachfolgend dargestellten Änderungen an der Steuererklärung bzw. Steuerklärungsbeilage und am Lohnzettel beantragt. Hinsichtlich 2018 wurde das Beschwerdebegehren mit einer Eingabe vom 13. September 2021 hinsichtlich Werbungskosten für doppelte Haushaltsführung ausgeweitet.

Die Steuererklärung für 2019, die Beilage hierzu und die Lohnzettel für 2019 wurden berichtigt. Der im angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2019 berücksichtigte Inlands-Lohnzettel (BFG-Akt Bl. 80 f.) wurde durch einen am 10. Juli 2021 vom Arbeitgeber übermittelten neuen Lohnzettel (BFG-Akt Bl. 82 f.) mit einem Betrag von 177.852,30 € bei der Kennzahl 245 ersetzt. Laut berichtigter Beilage (BFG-Akt Bl. 30 verso f., Bl. 36 verso f.) zur Steuererklärung entfiel auf die 119 Arbeitstage in Österreich im Jahr 2019 inkl. Bonuszahlung ein Bezug in Höhe von 177.852,30 € sowie auf die 92 Arbeitstage im Ausland ein Bezug in Höhe von 137.499,26 €. Weiters erfolgten folgende Berichtigungen zu den Werbungskosten 2019:

- Der Bf. sei im Sozialversicherungssystem des Heimatlandes verblieben. Von den diesbezüglichen Beiträgen (5.456,37 € Krankenversicherung + 391,32 € Pflegeversicherung = insgesamt 5.847,69 €) entfielen anteilig auf Österreich (119/211) 3.297,99 €.

- Die entstandenen Aufwendungen für die Wohnung zur Dienstverrichtung in Österreich seien im Rahmen der doppelten Haushaltsführung als Werbungskosten bis zu einem monatlichen Höchstbetrag von 2.200,00 € absetzbar. Der Sachbezug für die Mietkosten der Wohnung habe von Jänner bis Dezember 26.425,00 € betragen, der Sachbezug für die Betriebskosten 1.440,00 €; in Summe somit 27.865,00 €. Davon seien 26.400,00 € maximal absetzbar, wovon anteilig auf Österreich entfielen (119/211) 14.889,10 €.

Begründend wird in der Beschwerde vorgebracht, dass der Bf. befristet nach Österreich entsandt worden sei. Während der befristeten Entsendung habe er seinen Wohnsitz in Deutschland aufrechterhalten. Den mit Entsendungsbeginn begründeten Wohnsitz in Österreich habe er nach Entsendungsende wieder aufgegeben. Die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen und somit der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Bf. habe sich in den Streitjahren in Deutschland befunden. Daher habe Deutschland aufgrund Art. 4 Abs. 2 DBA Ö-D das Besteuerungsrecht auf das gesamte Welteinkommen des Bf. Österreich stehe gemäß Art. 15 Abs. 1 DBA Ö-D das Besteuerungsrecht der Bezüge, die auf die in Österreich ausgeübten Arbeitstage entfielen, zu.

Gegen das in der Begründung der angefochtenen Bescheide herangezogene Erkenntnis des BFG vom 14. Mai 2020, RV/7100310/2020 wird in der Beschwerde vorgebracht, dass es in klarem Widerspruch zur bisherigen österreichischen Verwaltungspraxis sowie der bisherigen Rechtsprechung stehe. Eine völlige Umkehr zur bisherigen Verwaltungspraxis sei auch aus dem vom BFG zitierten VwGH-Erkenntnis vom 29.7.2010 (2010/15/0021) nicht ableitbar, denn es habe sich um einen Fall mit Österreich als Ansässigkeitsstaat gehandelt.

Das Finanzamt Österreich legte die Beschwerde am 27. Juli 2021, d.h. innerhalb der Dreimonatsfrist des § 262 Abs. 2 lit. b BAO dem Bundesfinanzgericht (BFG) vor und erstattete einen mit 27. Juli 2021 datierten Vorlagebericht. Darin hielt das Finanzamt fest, dass bis jetzt noch keine Nachweise bezüglich der Ansässigkeit in Deutschland vorgelegt worden seien. Bezüglich der doppelten Haushaltsführung sei zur Glaubhaftmachung wenigstens eine Aufstellung der Kosten vorzulegen. Wenn diese Unterlagen noch vorgelegt würden, beantrage das Finanzamt die Stattgabe der Beschwerde. Denn nach der langjährigen Verwaltungspraxis sei der Progressionsvorbehalt nur anzuwenden, wenn der Steuerpflichtige im Sinne des jeweiligen DBA in Österreich ansässig sei. Diese Verwaltungspraxis sei bis zu einer anderslautenden VwGH-Entscheidung auch weiterhin durch die Finanzverwaltung anzuwenden, wie im Juni-Newsletter der zentralen Fachstelle klargestellt worden sei.

Am 15. September 2021 wurde über FinanzOnline ein ergänzendes, mit 13. September 2021 datiertes Schreiben samt Beilagen beim Finanzamt eingebracht, welches vom Finanzamt dem BFG übermittelt wurde (BFG-Akt Bl. 41 ff.). Darin wurde dahingehend argumentiert, dass der Bf. in Deutschland ansässig war, u.a. mit Folgendem:

„Im gegenständlichen Fall beträgt die Dauer der befristeten Entsendung weniger als 2 Jahre.

Der Aufenthalt war von Anfang von nur befristet geplant und wurde mit dem Ende der Entsendung auch beendet. Gemäß Rz 7596 der EStR 2000 ist bei kurzfristigen Auslandsaufenthalten (im Ausmaß von weniger als zwei Jahren) davon auszugehen, dass keine Verlagerung des Mittelpunktes der Lebensinteressen in das Ausland erfolgt. Weiters möchten wir festhalten, dass die Familie [des Bf.] während der Entsendung weiterhin in Deutschland gelebt hat. Den Kalendereinträgen [des Bf.] ist zu entnehmen, dass er seine Freizeit nahezu ausschließlich in Deutschland verbracht hat. Der Ansässigkeitsbescheinigung kommt lediglich eine Indizwirkung zu, weshalb wir von der Beibringung einer deutschen Ansässigkeitsbescheinigung absehen. Zusammenfassend lässt sich feststellen, dass der Mittelpunkt der Lebensinteressen unseres Mandanten in den Veranlagungsjahren 2018 und 2019 weiterhin in Deutschland verblieben und somit die Ansässigkeit in Deutschland zu sehen ist.“

Weiters wurde das Beschwerdebegehren für 2018 folgendermaßen erweitert: „Wir beantragen im Rahmen der Beschwerdeerledigung die Berücksichtigung der Kosten für doppelte Haushaltsführung ebenso für das Veranlagungsjahr 2018. Die Kosten für die Wohnung in Österreich wurden vom Arbeitgeber unseres Mandanten übernommen. Im Rahmen der österreichischen Lohnverrechnung 2018 wurden diese Kosten als geldwerter Vorteil versteuert und als Sachbezug erfasst (im beiliegenden österreichischen Lohnkonto in der Zeile 7910 "Brutto Sachbezug"). Die Höhe des Sachbezugs Wohnung beträgt im Jahr 2018 insgesamt EUR 5.200,00. Da unser Mandant von August bis Dezember 2018 insgesamt 87 Arbeitstage hatte und von diesen 62 auf Österreich entfallen, entfällt ein Anteil in Höhe von EUR 3.705,75 auf Österreich. Als Nachweis für die Kosten der doppelten Haushaltsführung übermitteln wir in der Anlage die österreichischen Lohnkonten für die Jahre 2018 und 2019.“

Das BFG hielt dem Bf. mit Schreiben vom 27. Dezember 2021 die beabsichtigte Aussetzung der Entscheidung gemäß § 271 Abs. 1 BAO vor. Mit Beschluss vom 26. Jänner 2022 setzte das BFG die Entscheidung über die Beschwerde gemäß § 271 Abs. 1 BAO bis zur Beendigung des beim Verwaltungsgerichtshof zur Zahl Ra 2021/13/0067 anhängigen Revisionsverfahrens aus, was folgendermaßen begründet wurde:

„Die gegenständliche, beim Verwaltungsgerichtshof unter Zahl Ra 2021/13/0067 anhängige Revision richtet sich gegen das – nicht in der Findok veröffentlichte – Erkenntnis des BFG vom 18.3.2021, RV/7100347/2021 betreffend DBA Österreich-Türkei, worin (unter Bezugnahme auf das Erkenntnis des BFG vom 14.5.2020, RV/7100310/2020) der Progressionsvorbehalt hinsichtlich einer Person angewendet wurde, die in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig, aber nicht ansässig war. Wie im Art. 23 DBA Österreich-Deutschland wird auch im Art. 22 (Abs. 1 lit. d) DBA Österreich-Türkei der Progressionsvorbehalt nur bei Ansässigkeit in Österreich angesprochen. Die Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes zu der bei ihm unter Zahl Ra 2021/13/0067 anhängigen Revision lässt also Anhaltspunkte für die Entscheidung über die gegenständliche Beschwerde erwarten und ist daher im Sinne des § 271 Abs. 1 BAO von wesentlicher Bedeutung für die Entscheidung über die gegenständliche Beschwerde.

[Begründung der Ermessensübung]

Nach Beendigung des genannten Verwaltungsgerichtshof-Verfahrens wird das ausgesetzte Beschwerdeverfahren gemäß § 271 Abs. 2 BAO von Amts wegen fortgesetzt werden.“

Der Verwaltungsgerichtshof entschied mit Erkenntnis vom 7. September 2022 zur Zahl Ra 2021/13/0067 abweisend über die Revision, womit dieses VwGH-Verfahren beendet ist und damit das Beschwerdeverfahren des Bf. fortzusetzen ist.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Sachverhalt:

Der Bf. hatte von 1. August 2018 bis 31. Dezember 2019 unstrittig einen Wohnsitz in Österreich. Ebenso unstrittig ist, dass der Bf. in Deutschland einen Wohnsitz gemeinsam mit seiner in Deutschland verbliebenen Familie hatte.

Der Bf. hatte die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Interessen, also seinen Mittelpunkt der Lebensinteressen aus folgenden Gründen in Deutschland:

- Die engeren persönlichen Interessen zu Deutschland waren dadurch gegeben, dass seine Familie (Ehegattin und vier Kinder) an seinem deutschen Wohnsitz lebte.
- Dies wird durch die wirtschaftlichen Interessen des Bf. in Österreich, wo er von 1. August 2018 bis 31. Dezember 2019 beschäftigt war, nicht aufgewogen, weil dieser Zeitraum relativ kurz war und überdies eine relativ kurze Dauer von Anfang an geplant war. Weiters hatte der Bf. Grundbesitz (Wohnhaus) in Deutschland.
- Nicht von Belang ist das Fehlen einer deutschen Ansässigkeitsbestätigung; vielmehr ist über dieses Sachverhaltselement im österreichischen Abgaben(beschwerde)verfahren zu entscheiden.

Unstrittig ist, dass der Bf. im Zeitraum vom 1. August bis 31. Dezember 2018 in Österreich 62 Arbeitstage hatte und 25 Arbeitstage außerhalb von Österreich (in Deutschland und Drittstaaten) hatte.

Unstrittig ist, dass der Bf. im Zeitraum vom 1. Jänner bis 31. Dezember 2019 in Österreich 119 Arbeitstage hatte und 92 Arbeitstage außerhalb von Österreich (in Deutschland und Drittstaaten) hatte.

Unstrittig sind die deutschen Sozialversicherungsbeiträge

- iHv 1.571,95 € im Jahr 2018, davon 62/87 ergeben 1.120,24 (bereits im Lohnzettel für 2018 berücksichtigt); auf die Einkünfte ohne österreichisches Besteuerungsrecht entfallen 25/87, das sind 451,71 €;
- iHv 5.847,69 € im Jahr 2019, davon 119/211 ergeben 3.297,99 €; auf die Einkünfte ohne österreichisches Besteuerungsrecht entfallen 92/211, das sind 2.549,70 €.

Die für 2018 vorgebrachten, als Sachbezug bei der Lohnabrechnung versteuerten Wohnungskosten iHv 5.200,00 € finden in den Sachbezügen laut Lohnkonto iHv insgesamt 11.731,70 € Deckung. Der als Werbungskosten geltend gemachte Anteil von 62/87 beträgt 3.705,75 €. Auf die Einkünfte ohne österreichisches Besteuerungsrecht entfallen 25/87, das sind 1.494,25 €

Die für 2019 vorgebrachten, als Sachbezug bei der Lohnabrechnung versteuerten Wohnungskosten iHv 27.865,00 € finden in den Sachbezügen laut Lohnkonto iHv insgesamt 46.701,47 € Deckung. Laut Vorbringen seien maximal 26.400,00 € abzugsfähig. Davon wird ein Anteil im Ausmaß von 119/211 als Werbungskosten beantragt, was 14.889,10 Euro ausmacht. Auf die Einkünfte ohne österreichisches Besteuerungsrecht entfallen 92/211, das sind 11.510,90 €.

Die für 2018 und 2019 vorgebrachten Wohnungskosten werden der Höhe nach vom Finanzamt nicht beanstandet, sondern die Absetzung der Kosten für doppelte Haushaltsführung dem Grunde nach in Frage gestellt.

Durch die nachgereichten Unterlagen, insb. Lohnkonten mit Sachbezügen, sind die Kosten für doppelte Haushaltsführung nach Ansicht des BFG glaubhaft gemacht. Dem Grunde nach hatte der Bf. eine durch die Entfernung (ca. 1.000 km) vom Familienwohnsitz bedingte doppelte Haushaltsführung. Wegen der kurzen Entsendungsdauer wäre die Verlegung des Familienwohnsitzes unzumutbar gewesen. Die für 2018 bzw. 2019 geltend gemachten Wohnungskosten betragen monatlich 741,15 € bzw. 1.240,76 €. Angesichts der Kurzfristigkeit des österreichischen Wohnsitzes sind diese Kosten noch als angemessen zu betrachten.

Rechtliche Würdigung:

VwGH 7.9.2022, Ra 2021/13/0067-5, Randzahl 9: „*Doppelbesteuerungsabkommen entfalten bloß eine Schrankenwirkung insofern, als sie eine sich aus dem innerstaatlichen Steuerrecht ergebende Steuerpflicht begrenzen. Ob Steuerpflicht besteht, ist also zunächst stets nach innerstaatlichem Steuerrecht zu beurteilen. Ergibt sich aus dem innerstaatlichen Steuerrecht eine Steuerpflicht, ist in einem zweiten Schritt zu beurteilen, ob das Besteuerungsrecht durch ein DBA eingeschränkt wird (vgl. VwGH 29.7.2010, 2010/15/0021, mwN).*“

Zur unbeschränkten Einkommensteuerpflicht:

Der Bf. hatte von 1. August 2018 bis 31. Dezember 2019 einen Wohnsitz in Österreich. Für diesen Zeitraum ist der Bf. gemäß § 1 Abs. 2 Satz 1 EStG 1988 in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig, was unstrittig ist. Für die Einkommensteuer des Jahres 2018 bedeutet dies, dass in die Steuererklärung und in den Bescheid nur Einkünfte aufgenommen wurden, die vom 1. August bis 31. Dezember 2018 bezogen wurden. Hingegen sind Einkünfte des Zeitraumes 1. Jänner bis 31. Juli 2018 richtigerweise nicht in die österreichische Einkommensteuer-veranlagung für 2018 einbezogen worden.

Gemäß § 1 Abs. 2 Satz 2 EStG 1988 erstreckt sich die unbeschränkte Steuerpflicht auf alle in- und ausländischen Einkünfte.

Zur Ansässigkeit im Sinne des DBA Österreich – Deutschland (Ö-D):

Art. 4 DBA Österreich – Deutschland (Ö-D) bestimmt bezug habend:

„(1) Im Sinne dieses Abkommens bedeutet der Ausdruck „eine in einem Vertragsstaat ansässige Person“ eine Person, die nach dem Recht dieses Staates dort auf Grund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthalts, des Ortes ihrer Geschäftsleitung oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist, und umfasst auch diesen Staat, seine Gebietskörperschaften und andere juristische Personen des öffentlichen Rechts. Der Ausdruck umfasst jedoch nicht eine Person, die in diesem Staat nur mit Einkünften aus Quellen in diesem Staat oder mit in diesem Staat gelegenen Vermögen steuerpflichtig ist.

(2) Ist nach Absatz 1 eine natürliche Person in beiden Vertragsstaaten ansässig, so gilt Folgendes:

a) Die Person gilt als nur in dem Staat ansässig, in dem sie über eine ständige Wohnstätte verfügt; verfügt sie in beiden Staaten über eine ständige Wohnstätte, so gilt sie als nur in dem Staat ansässig, zu dem sie die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat (Mittelpunkt der Lebensinteressen);

b) kann nicht bestimmt werden, in welchem Staat die Person den Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen hat ...“

Im hier relevanten Zeitraum 1. August 2018 bis 31. Dezember 2019 war der Bf. aufgrund seiner Wohnsitze in Österreich und in Deutschland gemäß Art. 4 Abs. 1 DBA Ö-D sowohl in Österreich als auch in Deutschland ansässig. Für diesen Fall sieht Art. 4 Abs. 2 DBA Ö-D Regeln vor, um nur einen der beiden Staaten als Ansässigkeitsstaat gelten zu lassen. Da der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Bf. im Zeitraum 1. August 2018 bis 31. Dezember 2019 in Deutschland lag, gilt der Bf. im Sinne des Art. 4 Abs. 2 lit. a DBA Ö-D im Zeitraum 1. August 2018 bis 31. Dezember 2019 als in Deutschland ansässig.

Zur Einschränkung des österreichischen Besteuerungsrechtes:

Art. 15 Abs. 1 DBA-Ö-D: „(1) Vorbehaltlich der Artikel 16 bis 20 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, die Arbeit wird im anderen Vertragsstaat ausgeübt. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so dürfen die dafür bezogenen Vergütungen im anderen Staat besteuert werden.“

Damit wird das österreichische Besteuerungsrecht auf denjenigen Teil der unselbständigen Einkünfte, welcher auf die Arbeitstage in Österreich entfällt, eingeschränkt. Dem entsprechen die (gegebenenfalls berichtigten) Lohnzettel und Steuererklärungen samt Beilagen.

Zum Progressionsvorbehalt:

Art. 23 Abs. 1 DBA Ö-D bestimmt für Personen, die in der Bundesrepublik Deutschland ansässig sind:

- lit. a Satz 2: *„Die Bundesrepublik Deutschland behält aber das Recht, die so ausgenommenen Einkünfte und Vermögenswerte bei der Festsetzung des Steuersatzes für andere Einkünfte und Vermögenswerte zu berücksichtigen.*
- lit. c: *„Einkünfte oder Vermögen einer in der Bundesrepublik Deutschland ansässigen Person, die nach dem Abkommen von der Besteuerung in der Bundesrepublik Deutschland auszunehmen sind, dürfen gleichwohl in der Bundesrepublik Deutschland bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen oder Vermögen der Person einbezogen werden.“*

Art. 23 Abs. 2 lit. d DBA Ö-D bestimmt für Personen, die in der Republik Österreich ansässig sind: *„Einkünfte oder Vermögen einer in der Republik Österreich ansässigen Person, die nach dem Abkommen von der Besteuerung in der Republik Österreich auszunehmen sind, dürfen gleichwohl in der Republik Österreich bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen oder Vermögen der Person einbezogen werden.“*

Für Personen, die – wie der Bf. – in Deutschland gemäß Art. 4 Abs. 2 lit. a DBA Ö-D ansässig sind, insb. wegen Wohnsitzen in beiden Vertragsstaaten, enthält das DBA Ö-D keine Aussage über einen von Österreich anzuwendenden Progressionsvorbehalt. In der Beschwerdebegründung werden mehrere Argumente dafür vorgebracht, dass die Nichterwähnung eines solchen Progressionsvorbehaltes im DBA sowie die bisherige Verwaltungspraxis im vorliegenden Fall zur Nichtanwendung eines Progressionsvorbehaltes durch Österreich führe.

Aigner et al., DBA-Kommentar², Seite 1510, führt aus, dass das BMF von einer konstitutiven Wirkung des Progressionsvorbehaltes in den DBA ausgehe, während der VwGH von einer nur deklaratorischen Klarstellung des Progressionsvorbehaltes in den DBA ausgehe. Dem entspricht z.B. das VwGH-Erkenntnis vom 29.7.2010, 2010/15/0021.

Dieser Ansicht des VwGH entspricht auch das abweisende Erkenntnis des VwGH vom 7.9.2022, Ra 2021/13/0067:

- Die Revisionswerberin hatte Wohnsitze in Österreich und in der Türkei. Ansässig im Sinne des DBA war sie in der Türkei. Das Finanzamt und das BFG setzten die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, deren Besteuerung das DBA der Türkei zuwies, bei der Veranlagung der Revisionswerberin zur österreichischen Einkommensteuer 2018 zum Progressionsvorbehalt an.
- Das Doppelbesteuerungsabkommen Österreich – Türkei (Art. 22) erwähnt den Progressionsvorbehalt nur für den jeweiligen Ansässigkeitsstaat, während der Progressionsvorbehalt für den Quellenstaat nicht erwähnt wird. Damit ist die Ausgangslage ähnlich wie beim Bf.
- Die auch seitens des Bf. vorgebrachte Argumentation mit § 3 EStG 1988 verwirft der VwGH in seinem Erkenntnis vom 7. September 2022 (Randnummern 11 und 12).
- Das Vorbringen seitens des Bf., dass die bisherige Verwaltungspraxis zu Österreich als Quellenstaat keinen Progressionsvorbehalt vorgesehen habe, und dass das Erkenntnis des VwGH vom 29.7.2010 zu keiner völligen Umkehr der Verwaltungspraxis geführt habe, stimmt. So führt der VwGH in seinem Erkenntnis vom 7. September 2022 zur Zulässigkeit der außerordentlichen Revision aus, dass bisher *„noch keine höchstgerichtliche Rechtsprechung zur Anwendung des Progressionsvorbehalts für den Quellenstaat besteht“* (Randnummer 5).
Jedoch ist das BFG nicht an die Verwaltungspraxis (Erlässe, Richtlinien) gebunden. Die Verwaltungspraxis ist nunmehr als überholt anzusehen.
- In Randnummer 10 seines Erkenntnisses vom 7.9.2022 führt der VwGH aus: *„... Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte. Der Steuersatz bemisst sich nach dem (Gesamt)Einkommen, worin innerstaatlich der Progressionsvorbehalt seine Rechtsgrundlage findet (vgl. VwGH 24.5.2007, 2004/15/0051 und abermals 29.7.2010, 2010/15/0021)“*
Damit widerspricht der VwGH dem Vorbringen seitens des Bf. und den zahlreichen vorgebrachten Expertenmeinungen.

Die Begründung des Verwaltungsgerichtshofes, wonach der sogenannte Methodenartikel (Art. 23 DBA Ö-D, Art. 22 DBA Ö-Türkei) der innerstaatlich bereits bestehenden Steuerpflicht Schranken setzt, ist konsequent. Denn bei anderen Artikeln des Doppelbesteuerungsabkommens (insbesondere bei den die Zuteilung der Besteuerungsrechte regelnden Artikeln) ist es wohl unbestritten, dass diese der bereits bestehenden innerstaatlichen (österreichischen)

Steuerpflicht Schranken setzen und nicht eine innerstaatliche Steuererhebung ohne gesetzliche Grundlage allein auf Basis des DBA erlauben. Deshalb wird hier der Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes gefolgt und diesbezüglich dem Beschwerdebegehren nach Veranlagung ohne Progressionsvorbehalt nicht gefolgt.

Dem Beschwerdebegehren nach Berücksichtigung der berichtigten Lohnzettel für 2019 (Inlands- und Auslandslohnzettel) wird gefolgt. Das Finanzamt hat nichts dagegen vorgebracht, sondern vielmehr dem Vorlagebericht eine Probeberechnung der Einkommensteuer 2019 unter Berücksichtigung des berichtigten Inlandslohnzettels für 2019 durchgeführt. Den Auslandslohnzettel hat das Finanzamt in dieser Probeberechnung nicht zum Progressionsvorbehalt herangezogen, weil es im Vorlagebericht der diesbezüglichen Verwaltungspraxis folgt (kein Progressionsvorbehalt, wenn Österreich Quellenstaat ist, weil Rz 189 der EStR 2000 nur den Fall behandelt, wenn Österreich Ansässigkeitsstaat ist).

Zur Höhe der in Österreich steuerpflichtigen Einkünfte:

2018 als Werbungskosten abzugsfähig sind laut dem bereits festgestellten Sachverhalt und ausgehend von der Kennzahl 245 des Lohnzettels: 3.705,75 €. Die hiermit anerkannten Kosten der doppelten Haushaltsführung bedeuten eine teilweise Stattgabe der Beschwerde hinsichtlich 2018.

2019 als Werbungskosten abzugsfähig sind laut dem bereits festgestellten Sachverhalt und ausgehend von der Kennzahl 245 des Lohnzettels: 3.297,99 € + 14.889,10 € = 18.187,09 €. Damit werden höhere Werbungskosten als im angefochtenen Bescheid berücksichtigt, was eine teilweise Stattgabe der Beschwerde hinsichtlich 2019 bedeutet. Dieser Werbungskosten-Ansatz stimmt mit der bereits erwähnten Probeberechnung des Finanzamtes überein, welche dem Vorlagebericht beigelegt wurde, und ist daher nicht mehr strittig.

Zur Höhe der in den Progressionsvorbehalt einzubeziehenden Einkünfte ohne österreichisches Besteuerungsrecht:

Diese Einkünfte sind nach österreichischem Recht zu ermitteln, d.h. die laut Sachverhalt auf die Einkünfte ohne österreichisches Besteuerungsrecht entfallenden Werbungskostenanteile sind abzuziehen.

Für 2018: Bezüge (Kennzahl 245) iHv 28.338,73 € abzüglich 451,71 € und abzüglich 1.494,25 € = 26.392,77 €.

Für 2019: Bezüge (Kennzahl 245 des Auslandslohnzettels) iHv 137.499,26 € abzüglich 2.549,70 € und abzüglich 11.510,90 € = 123.438,66 €

Seitens des Bf. wurde auch § 33 Abs. 11 EStG 1988 vorgebracht, welcher überflüssig wäre, wenn es innerstaatlich einen allgemeinen Progressionsvorbehalt gäbe.

§ 33 Abs. 11 EStG 1988 in der für 2018 anzuwendenden Fassung (vor BGBl. I 103/2019) lautet: *„(11) Ist bei der Berechnung der Steuer ein Progressionsvorbehalt aus der Anwendung eines Doppelbesteuerungsabkommens zu berücksichtigen, gilt für die Steuerberechnung Folgendes: Der Durchschnittssteuersatz ist zunächst ohne Berücksichtigung der Abzüge nach den Abs. 4 bis 6 zu ermitteln. Von der unter Anwendung dieses Durchschnittssteuersatzes ermittelten Steuer sind die Abzüge nach den Abs. 4 bis 6 (ausgenommen Kinderabsetzbeträge nach Abs. 3) abzuziehen.“*

§ 33 Abs. 11 EStG 1988 in der für 2019 anzuwendenden Fassung durch BGBl. I 103/2019 lautet: *„(11) Ist bei der Berechnung der Steuer ein Progressionsvorbehalt aus der Anwendung eines Doppelbesteuerungsabkommens zu berücksichtigen, gilt für die Steuerberechnung Folgendes: Der Durchschnittssteuersatz ist zunächst ohne Berücksichtigung der Abzüge gemäß Abs. 3a bis 6 zu ermitteln. Von der unter Anwendung dieses Durchschnittssteuersatzes ermittelten Steuer sind die Abzüge gemäß Abs. 3a bis 6 (ausgenommen Kinderabsetzbeträge nach Abs. 3) abzuziehen.“*

§ 33 Abs. 11 EStG 1988 in beiden zitierten Fassungen normiert, dass bestimmte Absetzbeträge bei der Errechnung des Durchschnittssteuersatz noch nicht anzusetzen sind, sondern erst von dem Steuerbetrag, welcher mittels Anwendung des Durchschnittssteuersatzes errechnet wird, abzuziehen ist. § 33 Abs. 11 EStG 1988 ist also nicht überflüssig, sondern normiert eine Steuerberechnungsmethode, welche von der durch § 33 Abs. 10 EStG 1988 normierten Methode abweicht. Der Wortlaut von § 33 Abs. 11 EStG 1988 hätte vor der Entscheidung durch VwGH 7.9.2022, Ra 2021/13/0067 gegebenenfalls ein Argument zugunsten der Sichtweise des Bf. darstellen können, aber der Wortlaut ist auch mit dem – der vorliegenden Entscheidung zugrundegelegten – Erkenntnis des VwGH vom 7.9.2022 zur Zahl Ra 2021/13/0067 vereinbar.

Seitens des Bf. wurde auch Treu und Glauben vorgebracht. Da im vorliegenden Fall keine Ermessensentscheidung zu treffen ist, kann Treu und Glauben kaum berücksichtigt werden. Eine der seltenen Konstellationen, die eine Berücksichtigung von Treu und Glauben außerhalb der Ermessensübung erlauben, wird weder vorgebracht noch liegt sie nach der Aktenlage vor. (Vgl. hierzu *Fischerlehner/Brennsteiner*, Abgabenverfahren³, Band 1, § 114 BAO Rz 5 bis 9; *Ritz/Koran*, BAO⁷, § 114 Rz 8 bis 11; jeweils mit Verweisen auf Rechtsprechung des VwGH.)

Zur Unzulässigkeit einer (ordentlichen) 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.

Da in der vorliegenden Entscheidung dem Erkenntnis des VwGH vom 7.9.2022 zur Zahl Ra 2021/13/0067 gefolgt wird, ist die (ordentliche) Revision hier nicht zulässig.

Wien, am 8. November 2022