

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch LBG Oberösterreich Steuerberatu. GmbH, Bahnhofstr 39 B, 4910 Ried im Innkreis, über die Beschwerden vom 22. Dezember 2023 gegen die Bescheide des ***FA*** vom 2. November 2023 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2018, 2019, 2020, 2021 und 2022 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Den Beschwerden wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

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

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer wurde mit den Bescheiden datiert vom 2. November 2023 antragsgemäß zur Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2018 bis 2022 veranlagt.

Innerhalb der auf Antrag vom 30. November 2023 verlängerten Rechtsmittelfrist erhob der Beschwerdeführer am 22. Dezember 2023 Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide (Arbeitnehmerveranlagung) 2018 bis 2022.

Darin brachte er vor, dass er Aufenthalt in Österreich über keinen Wohnsitz verfüge oder gewöhnlichen habe und für seinen österreichischen Arbeitgeber in Deutschland als Lastkraftwagenfahrer tätig sei. Sein Wohnsitz sei mehr als 30 km von der österreichischen

Grenze entfernt. Der einzige Berührungspunkt mit Österreich liege darin, dass er manchmal in einer grenznahen Niederlassung seines Arbeitgebers Güter lade oder entlade.

Der Beschwerdeführer sei in Österreich daher beschränkt steuerpflichtig. Allerdings dürften nach Art. 15 Abs. 1 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen und zur Verhinderung der Steuerverkürzung und -umgehung (DBA Deutschland BGBl. III Nr. 182/2002) Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, welche eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbstständiger Arbeit beziehe nur in diesem Staat, im Falle des Beschwerdeführers Deutschland, besteuert werden, es sei denn die Arbeit werde im anderen Vertragsstaat (Österreich) ausgeübt, weswegen Österreich kein Besteuerungsrecht an den nichtselbständigen Einkünften des Beschwerdeführers zustehe.

Deswegen beantragte der Beschwerdeführer seine Einkommensteuer für die Jahre 2018 bis 2022 jeweils mit € 0,00 festzusetzen und ihm die abgeführte Lohnsteuer rückzuerstatten.

Mit Ergänzungsersuchen datiert vom 11. Juli 2024 wurde dem Beschwerdeführer vorgehalten, dass er nach Kenntnis des Finanzamtes einen Wohnsitz in Österreich besitze und gefragt, ob er diesen aufgegeben habe.

Darauf antwortete der Beschwerdeführer mit Schreiben vom 17. Juli 2024, dass es sich bei der dem Finanzamt bekannten Adresse um jene seiner steuerlichen Vertreterin handle, welche er als Zustelladresse bekannt gegeben habe. Eine Rückforderung nach § 240 BAO sei nach Ansicht des Beschwerdeführers nicht möglich und die Einkommensteuer in den Veranlagungsverfahren 2018 bis 2022 mit € 0,00 festzusetzen und die abgeführte Lohnsteuer dem Abgabenkonto des Beschwerdeführers gutzuschreiben.

Mit den Beschwerdevereinsentscheidungen, alle datiert vom 8. Januar 2025 betreffend die Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide 2018 bis 2018 würden die angefochtenen Bescheide insofern abgeändert, als die Anträge auf Arbeitnehmerveranlagung des Beschwerdeführers für die Jahre 2018 bis 2022 als unzulässig zurückgewiesen wurden.

Dies wurde damit begründet, dass da der Beschwerdeführer in Österreich weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt habe und er nur beschränkt steuerpflichtig sei, weswegen er zur Antragsveranlagung als unbeschränkt Steuerpflichtiger gemäß § 41 Abs. 2 EStG 1988 nicht berechtigt sei.

Auch ein Antrag auf Option zur unbeschränkten Steuerpflicht nach § 1 Abs. 4 EStG 1988 komme aufgrund der Höhe der Einkünfte, welche im Ausland zu versteuern seien nicht in Betracht.

Einen Antrag auf Veranlagung zur beschränkten Steuerpflicht habe der Beschwerdeführer nicht gestellt und würde ebenfalls die Rückerstattung der abgeführten Lohnsteuer nicht

ermöglichen, da sich die beschränkte Steuerpflicht nicht auf im Wege von Doppelbesteuerungsabkommen von der österreichischen Steuer befreite Einkünfte beziehe. Eine Rückerstattung der abgeführten Lohnsteuer könne daher nur im Rahmen des § 240 Abs. 3 BAO (Bundesabgabenordnung, BGBl. Nr. 194/1961) erfolgen.

Wieder innerhalb der beantragten verlängerten Rechtsmittelfrist stellte der Beschwerdeführer am 12. März 2025 den Antrag die gegenständlichen Beschwerden gemäß § 264 Abs. 1 BAO dem Bundesfinanzgericht vorzulegen.

Darin wiederholte der Beschwerdeführer unter Verweis auf § 102 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 (Einkommensteuergesetz 1988, BGBl. Nr. 400/1988) sein Begehren, die Höhe seines Einkommens im Weg der Veranlagung mit € 0,00 festzustellen und die abgeführte Lohnsteuer dabei rückzuerstatten. Aus § 41 Abs. 2 EStG 1988 lasse sich keinesfalls ableiten, dass der Beschwerdeführer nicht zur Antragsveranlagung berechtigt wäre, die dieser zur Steuerpflicht gar nicht Stellung nehme. Auf die Begründung im Vorhalteverfahren werde verwiesen, da das Finanzamt in seinen Beschwerdeentscheidungen nicht eingegangen sei.

Im auch als Vorhalt zu wertenden und dem Beschwerdeführer ebenfalls zugestellten Vorlagebericht des Finanzamtes datiert vom 15. Mai 2025 beantragte das Finanzamt die Anträge des Beschwerdeführers auf Arbeitnehmerveranlagung der Jahre 2018 bis 2022 zurückzuweisen. Eine Veranlagung nach § 102 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 sei unmöglich, da der Beschwerdeführer keine in Österreich steuerpflichtigen Einkünfte im Beschwerdezeitraum bezogen habe. Die Rückerstattung der in Österreich abgeführten Lohnsteuer habe nach einem entsprechenden Antrag gemäß § 240 Abs. 3 BAO beim Finanzamt für Großbetriebe zu erfolgen.

Dazu hat der Beschwerdeführer keine weitere Stellungnahme abgegeben.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Wohnsitz und gewöhnliche Aufenthalt des Beschwerdeführers liegen in etwa 700 km Luftlinie von der österreichischen Staatsgrenze entfernt in Deutschland.

In ganz Deutschland ist der Beschwerdeführer für eine international tätige österreichische Spedition als Lastkraftwagenfahrer unterwegs.

Der einzige Bezugspunkt des Beschwerdeführers zu Österreich findet sich in einer grenznahen österreichischen Niederlassung seines Arbeitgebers, an welcher er manchmal Ladung für seinen Lastkraftwagen aufnimmt oder abgibt.

Für die vom österreichischen Arbeitgeber bezahlten Löhne wurde der Beschwerdeführer im Beschwerdezeitraum 2018 bis 2022 in Deutschland zur Einkommensteuer veranlagt, dabei wurde der österreichische Bruttoarbeitslohn laut österreichischer Lohnbescheinigung als Bemessungsgrundlage bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit berücksichtigt.

In seinen Beschwerde begehrt der Beschwerdeführer, für den gleichen Zeitraum auch in Österreich zur Einkommensteuer veranlagt zu werden. Dabei sollen die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit mit € 0,00 festgestellt und die beim österreichischen Arbeitgeber abgezogene Lohnsteuer rückerstattet werden.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus dem insofern übereinstimmenden Vorbringen der Parteien, den vorgelegten Unterlagen, dem Einblick in die Datenbanken der Finanzverwaltung und einer aufgrund einer Landkarte grob geschätzten Entfernung des Wohnortes des Beschwerdeführers zur österreichischen Staatsgrenze.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung/Abänderung/Stattdage)

Im Falle einer möglichen Anwendung eines Doppelbesteuerungsabkommens ist vor Anwendung desselben stets zuerst die österreichische Rechtslage unter der Annahme zu ermitteln, dass kein Doppelbesteuerungsabkommen existiert, auf welche anschließend das Doppelbesteuerungsabkommen angewendet wird.

Unter dieser Prämisse ist daher zuerst zu untersuchen, wie der Beschwerdeführer zu besteuern wäre, wenn er seinen Wohnsitz und gewöhnlichen Aufenthalt in einem Land hätte, in welchem kein Doppelbesteuerungsabkommen mit Österreich existiert und er dort für einen österreichischen Arbeitgeber nichtselbständig tätig geworden wäre.

§ 1 EStG 1988 in der Fassung BGBl. I Nr. 26/2009 lautet:

„(1) Einkommensteuerpflichtig sind nur natürliche Personen.

(2) 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.

(3) Beschränkt steuerpflichtig sind jene natürlichen Personen, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die beschränkte Steuerpflicht erstreckt sich nur auf die im § 98 aufgezählten Einkünfte.

(4) Auf Antrag werden auch Staatsangehörige von Mitgliedstaaten der Europäischen Union oder eines Staates, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum anzuwenden ist, als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, soweit sie inländische Einkünfte im Sinne des § 98 haben. Dies gilt nur, wenn ihre Einkünfte im Kalenderjahr mindestens zu 90% der österreichischen Einkommensteuer unterliegen oder wenn die nicht der österreichischen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte nicht mehr als 11 000 Euro betragen. Inländische Einkünfte, die nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung nur der Höhe nach beschränkt besteuert werden dürfen, gelten in diesem Zusammenhang als nicht der österreichischen Einkommensteuer unterliegend. Die Höhe der nicht der österreichischen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte ist durch eine Bescheinigung der zuständigen ausländischen Abgabenbehörde nachzuweisen. Der Antrag kann bis zum Eintritt der Rechtskraft des Bescheides gestellt werden.“

Nun ist der Beschwerdeführer eine natürliche Person (Abs. leg. cit.), welche weder ihren Wohnsitz noch einen gewöhnlichen Aufenthalt in Österreich hat, weswegen unbeschränkte Einkommensteuerpflicht nach Abs. 2 leg. cit. nicht, Abs. 3 leg. cit. jedoch als erstes für den Beschwerdeführer, nämlich beschränkte Steuerpflicht für die in § 98 EStG 1988 aufgezählten Einkünfte in Betracht kommt.

Da der Beschwerdeführer Bürger eines Mitgliedstaates der Europäischen Union ist, käme grundsätzlich für ihn auch ein Antrag nach Abs. 4 leg. cit. in Betracht. Dies gilt jedoch nur, wenn seine Einkünfte zu mindestens 90 % der österreichischen Einkommensteuer unterliegen und diejenigen Einkünfte, für welche dies nicht gilt, nicht mehr als € 11.000,00 im Veranlagungszeitraum betragen.

§ 98 EStG 1988 in der Fassung BGBl. I Nr. 62/2018 lautet auszugsweise:

(1) Der beschränkten Einkommensteuerpflicht (§ 1 Abs. 3) unterliegen nur die folgenden Einkünfte:

- 1. Einkünfte aus einer im Inland betriebenen Land- und Forstwirtschaft (§ 21). ...*
- 2. Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 22), die im Inland ausgeübt oder verwertet wird oder worden ist. ...*
- 3. Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23), ...*
- 4. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25), die*
– im Inland oder auf österreichischen Schiffen ausgeübt oder verwertet wird oder worden ist (Z 2), ...
- 5. Einkünfte aus Kapitalvermögen im Sinne des § 27, wenn ...*
- 6. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 28), ...*
- 7. Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen im Sinne des § 30, ...*

(2) Für Einkünfte im Sinne des Abs. 1 entfällt die beschränkte Steuerpflicht, wenn die Voraussetzungen für die Befreiung vom Steuerabzug gemäß § 99a gegeben sind.

(3) Die beschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auch auf nachträgliche Einkünfte (§ 32 Abs. 1 Z 2) einschließlich nachzuversteuernder oder rückzahlender Beträge aus Vorjahren, in denen unbeschränkte oder beschränkte Steuerpflicht nach Abs. 1 bestanden hat.

(4) Für Einkünfte im Sinne des Abs. 1 Z 1 bis 3 und 7 sind die §§ 30a bis 30c entsprechend anzuwenden.“

Für den Beschwerdeführer kommt, da er in Österreich ausschließlich Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bei seinem österreichischem Arbeitgeber bezogen hat, nur § 98 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 für jene nichtselbständige Arbeit in Betracht, welche der Beschwerdeführer im Ausland erbracht, aber im Inland verwertet worden ist.

Dafür ist nach Ansicht des Bundesministeriums für Finanzen (BMF, SWI 1998, 553) bereits der beim österreichischem Arbeitgeber eintretende Leistungserfolg ausreichend, was, wenn der Beschwerdeführer für seinen österreichischen Arbeitgeber Transportaufträge im Ausland ausführt, außer Zweifel steht. Die Judikatur (VwGH 20.10.1982, 81/13/0083) stellt eine Vermutung auf, dass, wenn von einem inländischen Arbeitgeber Arbeitslohn ins Ausland geleistet wird, dies für die Verwertung im Inland spricht, verlangt jedoch eine unmittelbare Förderung der österreichischen Wirtschaft.

Wenn ein österreichischer Arbeitnehmer für eine international tätige Spedition im Ausland Transportaufträge ausführt und der Transportlohn unmittelbar dem österreichischen Spediteur zugutekommt, wird dadurch unmittelbar die österreichische Wirtschaft gestärkt, da die Transportleistung gleichsam exportiert wurde. Dies wird besonders deutlich, wenn man bedenkt, dass das Erfüllen desselben Transportauftrages durch ein ausländisches Unternehmen zu keinem wirtschaftlichen Erfolg in Österreich geführt hätte.

Damit steht die beschränkte Steuerpflicht des Beschwerdeführers nach § 98 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 bei Betrachtung der Rechtslage ohne Doppelbesteuerungsabkommen außer Frage.

Dementsprechend besteht auch in Hinblick auf den Lohnsteuerabzug die Möglichkeit der Antragsveranlagung nach § 41 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 („*Liegen die Voraussetzungen des Abs. 1“ [Pflichtveranlagung] „nicht vor, hat das Finanzamt auf Antrag des Steuerpflichtigen eine Veranlagung vorzunehmen, wenn der Antrag innerhalb von fünf Jahren ab dem Ende des Veranlagungszeitraums gestellt wird (Antragsveranlagung). § 39 Abs. 1 dritter Satz ist anzuwenden.“*; Veranlagung von Lohnsteuerpflichtigen § 41 Abs. 1 erster Teilsatz: „*Sind im Einkommen lohnsteuerpflichtige Einkünfte enthalten, ...“*).

Wendet man darauf das DBA Deutschland an, so zeigt sich, dass Art. 15 Abs. 1 DBA Deutschland vorschreibt, dass „*Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat*

besteuert werden“ dürfen, „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“ (einstufige Befreiungsmethode Art. 23 DBA Deutschland).

Das heißt, dass, da der Beschwerdeführer, wie oben festgestellt, in Deutschland ansässig ist und dort die Arbeit ausgeführt hat, für welche er die nichtselbständigen Einkünfte bezogen hat, das Besteuerungsrecht für die nichtselbständigen Einkünfte des Beschwerdeführers in Deutschland liegt, wie dies auch von den Verfahrensparteien so gesehen wird.

Dies ändert jedoch nichts an der Tatsache, dass der Beschwerdeführer in Österreich, wie oben gezeigt, beschränkt steuerpflichtig und daher berechtigt ist, eine Antragsveranlagung nach § 41 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 durchzuführen (vergleiche die gleichlautende Ansicht des Bundesministeriums für Finanzen SWI 2008, 149, EAS 2953 vom 26.3.2008). Das Bundesministerium für Finanzen vertritt sogar die Ansicht (aaO.), dass die Steuerentlastung in diesem Fall nur im Weg der Veranlagung möglich ist und ein Anwenden Des § 240 Abs. 3 BAO (beziehungsweise nunmehr § 240 Abs. 4 BAO) nicht in Betracht kommt.

Im Ergebnis ist daher beim Beschwerdeführer als beschränkt Steuerpflichtigen eine Veranlagung nach § 41 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 nach den Regeln des § 102 EStG 1988 vorzunehmen, bei welcher die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit sowohl auf Seiten der Einnahmen als auch der Werbungskosten außer Betracht bleiben und insofern den Beschwerden stattzugeben.

Einen Antrag nach § 1 Abs. 4 EStG 1988 hat der Beschwerdeführer nicht gestellt und braucht daher darauf nicht eingegangen zu werden. Insofern wird auf die Beschwerdevereinscheidungen datiert vom 8. Januar 2025 verwiesen.

3.2. 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.

Da sich dieses Erkenntnis auf das Anwenden des Gesetzestextes beziehungsweise Abkommenstextes der zitierten Judikatur, Literatur und Verwaltungspraxis beschränkt, wurden keine Rechtsfragen berührt, deren Bedeutung über die Entscheidung in dieser Rechtssache hinausgeht.

Linz, am 20. Juni 2025