

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Anna Radschek in der Beschwerdesache Bf., Adresse-Österreich, vertreten durch Ernst & Young Steuerberatungsgesellschaft m.b.H., Wagramer Straße 19, 1220 Wien, über die Beschwerde vom 12.10.2016 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 05.10.2016 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) und Festsetzung von Anspruchszinsen 2014

1. zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

2. beschlossen:

Der Vorlageantrag betreffend den Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2014 wird gemäß § 260 Abs. 1 iVm. § 264 Abs. 4 lit. e BAO als unzulässig zurückgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Die steuerliche Vertretung des Beschwerdeführers (Bf.) brachte in der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2014 vor, dass dieser beginnend mit 01.01.2014 von seinem Arbeitgeber, der [Arbeitgeber-Deutschland] – Zweigniederlassung München, befristet bis 31.12.2015 von Deutschland nach Österreich zur [Arbeitgeber-Österreich] entsandt worden sei. Im Rahmen der Entsendung nehme der Bf. die Rolle des [Tätigkeit] im Unternehmen ein. Es handle sich dabei um eine passive Arbeitskraftgestellung.

Während der befristeten Entsendung habe der Bf. seinen Wohnsitz in Deutschland aufrechterhalten. Daneben habe er zur Dienstverrichtung mit 01.01.2014 einen Wohnsitz in Österreich begründet. Der Bf. sei daher im Veranlagungsjahr 2014 in Österreich ab dem 01.01.2014 unbeschränkt steuerpflichtig. Da sein Lebensmittelpunkt während der befristeten Entsendung weiterhin in Deutschland verbleibe, sei Deutschland im Veranlagungsjahr 2014 gemäß Art. 4 Abs. 2 lit. a des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung

auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, BGBI. III Nr. 182/2002 (DBA-Deutschland), als Ansässigkeitsstaat zu sehen. Österreich habe gemäß Art. 15 Abs. 2 lit. a DBA-Deutschland im Veranlagungsjahr 2014 kein Besteuerungsrecht auf die Bezüge des Bf., da er an weniger als 183 Tagen in Österreich physisch anwesend gewesen sei. Das in Österreich zu besteuern Einkommen werde daher mit EUR 1,00 ausgewiesen.

Das Finanzamt wich im Einkommensteuerbescheid (Arbeitnehmerveranlagung) 2014 vom 05.10.2016 von dieser Erklärung ab und ging von einem steuerpflichtigen Einkommen des Bf. in Höhe von EUR 163.043,85 aus. Im Hinblick darauf, dass vom Arbeitgeber des Bf. laufend Lohnsteuer einbehalten worden war, ergab sich eine Abgabengutschrift in Höhe von EUR 36.570,00. Davon abgeleitet wurde mit dem Bescheid vom 05.10.2016 über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2014 für den Zeitraum 01.10.2015 – 11.10.2016 eine Gutschrift in Höhe von EUR 609,40 festgesetzt.

Die steuerliche Vertretung des Bf. erhob daraufhin mit Schreiben vom 12.10.2016, somit binnen offener Frist, Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2014. Beigelegt wurden berichtigte Inlands- und Auslandslohnzettel, wobei der Inlandslohnzettel erneut einen Bruttobezug von EUR 1,00 auswies. In der Begründung wurde – wie bereits in der Beilage zur Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung – die Ansicht vertreten, dass Österreich aufgrund des DBA-Deutschland kein Besteuerungsrecht hinsichtlich des Einkommens des Bf. zukomme, weshalb der ursprüngliche Lohnzettel 2014 mit steuerpflichtigen Bezügen von EUR 163.235,82 zu berichtigen sei.

Das Finanzamt wies die Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidung vom 27.10.2016 als unbegründet ab und führte in der Begründung aus, dass aufgrund der VwGH-Judikatur zum wirtschaftlichen Arbeitgeber (VwGH 22.05.2013, 2009/13/0031) das beschäftigende Konzernunternehmen als Arbeitgeber im Sinne des DBA-Deutschland gelte. Somit fehle es an der Voraussetzung des Art. 15 Abs. 2 lit. b DBA-Deutschland, weshalb auch die 183-Tage-Klausel unerheblich sei. Österreich sei daher das Besteuerungsrecht entsprechend der auf Österreich entfallenden Anwesenheitstage im Rahmen des Lohnzettelsplittings zuzuteilen. An dieser Vorgangsweise sei auch deshalb festzuhalten, weil Deutschland schon bisher in den Fällen einer konzerninternen Personalüberlassung das beschäftigende Konzernunternehmen als steuerlichen Arbeitgeber gesehen habe, wenn die Überlassung drei Monate überstiegen habe. Wenn aufgrund entsprechender Abgabe der Steuererklärung eine unberechtigte Vollversteuerung im Ansässigkeitsstaat vorgenommen worden sei, sodass es dort zu einer Vollversteuerung der Bezüge gekommen sei, müsse die entsprechende Sanierung der Doppelbesteuerung vom Ansässigkeitsstaat vorgenommen werden. Eine Änderung des Jahreslohnzettels für 2014 sei daher nicht möglich.

Da weder rechnerische noch rechtliche Unrichtigkeiten hätten festgestellt werden können, sei die Beschwerde als unbegründet abgewiesen worden.

Mit Schreiben vom 21.11.2016 stellte die steuerliche Vertretung fristgerecht einen Vorlageantrag an das Bundesfinanzgericht, in welchem argumentiert wird, das Finanzamt habe Art. 15 Abs. 3 DBA-Deutschland außer Acht gelassen, demzufolge die Bestimmungen des Art. 15 Abs. 2 lit. b leg. cit. keine Anwendung auf Vergütungen für Arbeit im Rahmen der Arbeitnehmerüberlassung fänden, wenn sich der Arbeitnehmer im anderen Staat insgesamt nicht länger als 183 Tage während des betreffenden Kalenderjahres aufhalte. Außerdem wurde die Anpassung des vom Einkommensteuerbescheid 2014 abgeleiteten Anspruchszinsenbescheides 2014 beantragt.

Das Finanzamt legte mit Vorlagebericht vom 23.10.2017 die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

Am 08.08.2018 erhielt das Bundesfinanzgericht seitens der zuständigen Referentin im Finanzamt weitere Unterlagen zu gegenständlichem Fall. Darin enthalten war unter anderem ein Schreiben des Finanzamts vom 07.06.2015 (gemeint wohl 07.06.2016), in dem der Besteuerungsnachweis aus Deutschland für 2014 sowie diverse Unterlagen bezüglich der Entsendung des Bf. von Deutschland nach Österreich im Kalenderjahr 2014 verlangt wurden. Dieses Schriftstück wurde seitens der steuerlichen Vertretung des Bf. mit Schreiben vom 08.07.2016 beantwortet. Darin wurden einerseits die geforderten Nachweise erbracht, andererseits wurde auch vorgetragen, dass gemäß Abs. 10 des Erlasses des Bundesministeriums für Finanzen, BMF-010221/0362-VI/8/2014, dieser Erlass grundsätzlich auf alle im Zeitpunkt der Kundmachung des Erlasses offenen Fälle anzuwenden sei. In Fällen von Konzernentsendungen [...], die zum Zeitpunkt der Kundmachung dieses Erlasses bereits bestünden, hätten keine Bedenken bestanden, die vor Ergehen des Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes übliche Verwaltungspraxis hinsichtlich der Qualifikation des Arbeitgebers ausnahmsweise vorübergehend weiterhin beizubehalten.

Über die Beschwerde wurde erwogen

Ad Einkommensteuerbescheid:

Es wird von folgendem Sachverhalt ausgegangen:

Der Bf. wurde seitens seines Arbeitgebers, der [Arbeitgeber-Deutschland] – Zweigniederlassung München, von 1.1.2014 befristet bis 31.12.2015 im Rahmen der konzerninternen Personalentsendung von Deutschland nach Österreich zur [Arbeitgeber-Österreich] entsandt. Von der österreichischen Beschäftigungsgesellschaft wurden dabei der gehaltauszahlenden [Arbeitgeber-Deutschland] – Zweigniederlassung München die anfallenden Kosten ersetzt. Im Rahmen der Entsendung nahm der Bf. die Position [Tätigkeit] ein. Im Zuge dieser Entsendung begründete er einen Wohnsitz in [Adresse-Österreich]. Er behielt jedoch auch seinen Wohnsitz in Deutschland, nämlich in [Adresse-Österreich].

Deutschland], bei. Der Lebensmittelpunkt des Bf. verblieb im besagten Zeitraum weiterhin in Deutschland. Insgesamt entfielen auf Österreich laut Lohnzettel im Kalenderjahr 2014 steuerpflichtige Bezüge (KZ 245) in Höhe von EUR 163.235,85. Der Bf. war laut Days-by-country-list 2014 an 150 Tagen im Kalenderjahr 2014 physisch in Österreich anwesend. Diese Tage sind gleichzeitig sämtliche seiner Arbeitstage in Österreich. Laut Days-by-country-list 2014 weist der Bf. im Kalenderjahr insgesamt 217 Arbeitstage auf.

Das Bundesfinanzgericht geht von folgender Beweiswürdigung aus:

Die Angaben über die Arbeitskräfteüberlassung von Deutschland nach Österreich, betreffend die Wohnsitze des Bf., die Aufenthaltsdauer in Österreich und die Beibehaltung des Lebensmittelpunkts in Deutschland im Kalenderjahr 2014 stammen aus der Beilage zur Arbeitnehmerveranlagung 2014, übermittelt durch die steuerliche Vertretung. An der Glaubwürdigkeit dieser Angaben bestehen keine Zweifel.

Die Bemessung der auf Österreich entfallenden Einkünfte basiert auf dem vom Finanzamt aufgrund der Days-by-country-list 2014 durchgeföhrten Lohnzettelsplitting. Dass die aufnehmende Gesellschaft die Kosten der Entsendung trägt, ist unstrittig, zumal die steuerliche Vertretung des Bf. den dahin gehenden Ausführungen des Finanzamtes in der Beschwerdevorentscheidung nicht widersprach, sondern vielmehr auf Art. 15 Abs. 3 DBA-Deutschland verwies.

Der festgestellte Sachverhalt ist wie folgt rechtlich zu würdigen:

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

Einen Wohnsitz im Sinn der Abgabenvorschriften hat gemäß § 26 Abs. 1 BAO jemand dort, wo er eine Wohnung innehält unter Umständen, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird.

Die Artikel 3, 4 und 15 des DBA-Deutschland lauten auszugsweise:

"Artikel 3

Allgemeine Begriffsbestimmungen

...

(2) Bei der Anwendung des Abkommens durch einen Vertragsstaat hat, wenn der Zusammenhang nichts anderes erfordert, jeder im Abkommen nicht definierte Ausdruck die Bedeutung, die ihm im Anwendungszeitraum nach dem Recht dieses Staates über die Steuern zukommt, für die das Abkommen gilt, wobei die Bedeutung nach dem in diesem Staat anzuwendenden Steuerrecht den Vorrang vor einer Bedeutung hat, die der Ausdruck nach anderem Recht dieses Staates hat.

Artikel 4

Ansässige Person

(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 gelegenem 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);

...

Artikel 15

Unselbständige Arbeit

(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.

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

a) der Empfänger sich im anderen Staat insgesamt nicht länger als 183 Tage während des betreffenden Kalenderjahrs aufhält und

b) die Vergütungen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden, der nicht im anderen Staat ansässig ist, und

c) die Vergütungen nicht von einer Betriebsstätte oder einer festen Einrichtung getragen werden, die der Arbeitgeber im anderen Staat hat.

(3) Die Bestimmungen des vorstehenden Absatzes 2 Buchstabe b finden keine Anwendung auf Vergütungen für Arbeit im Rahmen der Arbeitnehmerüberlassung, wenn sich der Arbeitnehmer im anderen Staat insgesamt nicht länger als 183 Tage während des betreffenden Kalenderjahres aufhält.

(4) Für Zwecke dieses Artikels gilt die Arbeit im anderen Vertragsstaat nur dann als ausgeübt, wenn die Vergütungen in Übereinstimmung mit diesem Abkommen im anderen Vertragsstaat besteuert worden sind.

..."

Gemäß § 1 Abs. 2 EStG iVm. § 26 Abs. 1 BAO ist der Bf., da er einen Wohnsitz in Österreich begründet hat, grundsätzlich in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig mit seinem Welteinkommen.

Da er sowohl in Österreich als auch in Deutschland ansässig ist, der Mittelpunkt seiner Lebensinteressen jedoch in Deutschland liegt, gilt nach Art. 4 Abs. 2 lit. a DBA-Deutschland Deutschland als Ansässigkeitsstaat.

Nach der Grundregel des Art. 15 Abs. 1 DBA-Deutschland dürfen Einkünfte aus unselbständiger (nichtselbständiger) Arbeit nur im Ansässigkeitsstaat besteuert werden, es sei denn, die Arbeit wird im anderen Staat ausgeführt. Das ist hier der Fall, denn die Arbeit des Bf. wurde bei der [Arbeitgeber-Österreich] in Österreich ausgeführt, weshalb grundsätzlich Österreich das Besteuerungsrecht zuzuweisen ist.

Nach Art. 15 Abs. 2 leg. cit. hätte im gegenständlichen Fall jedoch der Ansässigkeitsstaat, somit Deutschland, das alleinige Besteuerungsrecht, wenn folgende Voraussetzungen kumulativ erfüllt sind:

der Empfänger darf sich im anderen Staat (Österreich) insgesamt nicht länger als 183 Tage während des betreffenden Kalenderjahrs aufhalten (lit. a) und

die Vergütungen werden von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt, der nicht im anderen Staat ansässig ist (lit. b) und

die Vergütungen werden nicht von einer Betriebsstätte oder einer festen Einrichtung getragen, die der Arbeitgeber im anderen Staat hat (lit. c).

Unstrittig liegen die Voraussetzungen der lit. a und lit. c vor, denn der Bf. war nachgewiesenermaßen an weniger als 183 Tagen im Kalenderjahr 2014 in Österreich physisch anwesend, und die [Arbeitgeber-Österreich] ist auch keine Betriebsstätte der [Arbeitgeber-Deutschland] – Zweigniederlassung München. Die Frage stellt sich nun nach dem Arbeitgeberbegriff für Zwecke des Abkommens.

Der Verwaltungsgerichtshof hat mit Erkenntnis vom 22.05.2013, 2009/13/0031, zu Art. 15 Abs. 2 lit. b DBA-CSSR, der wörtlich Art. 15 Abs. 2 lit. b DBA-Deutschland entspricht, ausgesprochen, dass der Begriff des - wirtschaftlichen - Arbeitgebers im Rahmen des DBA-Rechts abkommensautonom - und nicht nach nationalem Recht - zu interpretieren ist, da nach dem Wortlaut des Art. 3 Abs. 2 DBA-CSSR (entspricht Art. 3 Abs. 2 DBA-Deutschland) das innerstaatliche Recht der Vertragsstaaten nur dann von Bedeutung ist, "wenn der Zusammenhang nichts anderes erfordert". Letzteres trifft im Streitfall zu, weil Art. 15 Abs. 2 lit. b DBA-Deutschland für einen in Deutschland ansässigen Arbeitnehmer mit Einkünften aus einer in Österreich ausgeübten Tätigkeit das ausschließliche deutsche Besteuerungsrecht davon abhängig macht, dass "die Vergütungen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden", der nicht in Österreich ansässig ist. Durch diese Einschränkung soll nach herrschender Meinung sichergestellt werden, dass der Tätigkeitsstaat sein Recht zur Besteuerung auch bei einer unter 183 Tage dauernden Tätigkeit behält, wenn die gezahlte Vergütung den Gewinn eines seiner Steuerhoheit

unterliegenden Unternehmens geschmälert hat. Entscheidend ist demnach, dass die Vergütung vom nicht im Tätigkeitsstaat ansässigen Arbeitgeber getragen und nicht bloß an den Arbeitnehmer ausbezahlt wird (vgl. VwGH 22.05.2013, 2009/13/0031 und die dort wiedergegebene Literatur und Judikatur, insbesondere das Urteil des Bundesfinanzhofes vom 23. Februar 2005, I R 46/03, BStBl. 2005 II S. 547, der - in Bezug auf DBA-Bestimmungen, die mit der hier anzuwendenden vergleichbar sind - wiederholt ausgesprochen hat, dass Arbeitgeber im Sinne des Abkommensrechts nicht nur der zivilrechtliche Arbeitgeber, sondern auch eine andere natürliche oder juristische Person sein kann, die die Vergütungen für die ihr geleistete nichtselbständige Tätigkeit wirtschaftlich trägt).

Das entscheidende Kriterium für den Verwaltungsgerichtshof ist die Kostentragung der aufnehmenden Gesellschaft, da üblicherweise im Rahmen der Personalentsendung die anfallenden Personalkosten weiterverrechnet werden, was auch im gegenständlichen Fall unstrittig zutraf.

Soweit die steuerliche Vertretung des Bf. im Vorlageantrag vorbringt, das zum DBA-CSSR ergangene Erkenntnis vom 22. Mai 2013 sei für den Revisionsfall nicht einschlägig, weil die Bestimmungen des Art. 15 Abs. 2 lit. b DBA-Deutschland gemäß der Sonderbestimmung des Art. 15 Abs. 3 DBA-Deutschland auf Vergütungen für Arbeit im Rahmen der Arbeitnehmerüberlassung keine Anwendung fänden, wenn sich der Arbeitnehmer im anderen Staat insgesamt nicht länger als 183 Tage während des betreffenden Kalenderjahres aufhalte, ist darauf hinzuweisen dass laut Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 22.02.2017, Ra 2014/13/0011, die Sondervorschrift des Art. 15 Abs. 3 DBA-Deutschland im Sinne des bestehenden Einvernehmens zwischen Deutschland und Österreich eng auszulegen und nur auf die gewerbliche Arbeitskräfteüberlassung zu beziehen ist (vgl. dazu - aus deutscher Sicht - das Urteil des FG Baden-Württemberg vom 26. Juli 2013, 5 K 4110/10, *Schmidjell-Dommes*, SWI 2014, 494, weiters z.B. *Jirousek/Loukota*, ÖStZ 2013/796, 435 ff (439), Erlass des Bundesministers für Finanzen vom 12. Juni 2014, BMF 010221/0362-VI/8/2014, *Haas* in SWK 22/2014, 983 (987); *Loukota* in SWI 2015, 527 (531), sowie *Wassermeyer/Schwenke* in *Wassermeyer*, MA Art. 15 Rz. 118b).

Das Finanzamt ist daher zu Recht davon ausgegangen, dass jener Teil der Einkünfte des Bf., der auf seine Tätigkeit in Österreich entfällt, der österreichischen Besteuerung unterliegt.

Die von der steuerlichen Vertretung des Bf. im Schreiben vom 08.07.2016 angesprochene Übergangsregelung bezüglich offener Fälle der Konzernentsendung, ist rechtlich unerheblich, da Erlässen keine rechtlich bindende Normwirkung zukommt. Im Übrigen ist auch der Erlassregelung nicht der von der steuerlichen Vertretung des Bf. zugeschriebene Inhalt zu entnehmen:

Der Erlass des BMF vom 12.06.2014, BMF-010221/0362-VI/8/2014, BMF-AV Nr. 102/2014 hält in Absatz 10 nämlich ausdrücklich fest, dass dieser grundsätzlich auf alle im Zeitpunkt der Kundmachung des Erlasses offenen Fälle anzuwenden ist.

Lediglich vom Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart gemäß Abs. 30 des Erlasses des BMF vom 10. März 2006, BMF-010221/0101-IV/4/2006, AÖF Nr. 127/2006, erteilte Freistellungsbescheide sollten unberührt bleiben.

In Fällen von Konzernentsendungen im Sinne des Abs. 29 des Erlasses des vom 10. März 2006, BMF-010221/0101-IV/4/2006, AÖF Nr. 127/2006, die zum Zeitpunkt der Kundmachung dieses Erlasses bereits bestünden, gebe es keine Bedenken, die vor Ergehen des Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes übliche Verwaltungspraxis hinsichtlich der Qualifikation des Arbeitgebers ausnahmsweise vorübergehend weiterhin beizubehalten, sofern die für die Anwendung der Sonderregelung für kurzfristig beschäftigte Arbeitnehmer maßgebliche Frist von 183 Tagen nicht überschritten werde und der Nachweis erbracht werde, dass die auf die in Österreich erbrachten Dienstleistungen entfallenden Arbeitslöhne im Ansässigkeitsstaat der Arbeitnehmer der Besteuerung unterlägen.

Der Erlass des BMF vom 10.03.2006, BMF-010221/0101-IV/4/2006, sieht in Absatz 29 aber lediglich vor, dass mit der erlassmäßigen Regelung im Fall der konzerninternen Personalentsendung keine zusätzlichen Beschwerden geschaffen werden sollten. Würden daher von ausländischen Konzerngesellschaften Mitarbeiter (im Angestelltenstatus) vorübergehend an österreichische Konzerngesellschaften verliehen, dann sollten die ausländischen Muttergesellschaften nicht genötigt werden, hinsichtlich der Gestellungsvergütungen zunächst einen Steuerabzug zu erleiden und diesen sodann im Nachhinein auf Grund des Abkommens wieder rückzufordern.

Eine derartige Konstellation liegt im gegenständlichen Fall aber gar nicht vor, weil der Arbeitgeber des Bf. im Jahr 2014 ohnedies einen Lohnsteuerabzug vorgenommen hat.

Im Übrigen kann den genannten Erlässen des BMF auch keineswegs entnommen werden, dass damit im Erlassweg auf ein nach den gesetzlichen Vorschriften Österreich zukommendes Besteuerungsrecht hätte verzichtet werden sollen.

Ad Anspruchszinsenbescheid:

Es wird von folgendem Sachverhalt ausgegangen:

Der angefochtene Anspruchszinsenbescheid 2014 erging, gemeinsam mit dem Einkommensteuerbescheid 2014, am 05.10.2016. Er ergab eine Gutschrift in der Höhe von EUR 609,40 für den Zeitraum 01.10.2015 – 11.10.2016. Gegen diesen vom Einkommensteuerbescheid 2014 abgeleiteten Bescheid wurde erst im Vorlageantrag an das Bundesfinanzgericht vom 21.11.2016 eine Änderung begehrt.

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den genannten Eingaben des Beschwerdeführers. Er ist rechtlich wie folgt zu würdigen:

Gemäß § 264 Abs. 1 BAO kann gegen eine Beschwerdevorentscheidung innerhalb eines Monats ab Bekanntgabe (§ 97 BAO) der Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Verwaltungsgericht gestellt werden (Vorlageantrag). Der Vorlageantrag hat die Bezeichnung der Beschwerdevorentscheidung zu enthalten.

Gemäß § 260 Abs. 1 BAO ist die Bescheidbeschwerde mit Beschwerdevorentscheidung (§ 262 BAO) oder mit Beschluss (§ 278 BAO) zurückzuweisen, wenn sie

- a) nicht zulässig ist oder
- b) nicht fristgerecht eingebracht wurde.

§ 260 Abs. 1 BAO (Unzulässigkeit, nicht fristgerechte Einbringung) ist gemäß § 264 Abs. 4 lit. e BAO für Vorlageanträge sinngemäß anzuwenden.

Gemäß § 264 Abs. 5 BAO obliegt die Zurückweisung nicht zulässiger oder nicht fristgerecht eingebrachter Vorlageanträge dem Verwaltungsgericht.

Gemäß § 278 Abs. 1 lit. a BAO ist die Bescheidbeschwerde mit Beschluss des Verwaltungsgerichtes als unzulässig oder nicht rechtzeitig eingebracht zurückzuweisen.

Ein Vorlageantrag setzt unabdingbar eine Beschwerdevorentscheidung voraus. Vorher gestellte Vorlageanträge sind vom Verwaltungsgericht zurückzuweisen (vgl. *Ritz*, BAO⁶, § 264 Tz 6 und die dort wiedergegebene Judikatur).

Im Hinblick darauf, dass der Anspruchszinsenbescheid in der Beschwerde vom 12.10.2016 nicht angefochten wurde, erwuchs dieser in Rechtskraft. Richtigerweise wurde daher auch nicht im Rahmen einer Beschwerdevorentscheidung über die Anspruchszinsen 2014 abgesprochen. Somit ist der Vorlageantrag diesbezüglich gemäß § 260 Abs. 1 iVm. § 264 Abs. 4 lit. e BAO mit Beschluss als unzulässig zurückzuweisen.

Auch wenn man das Begehr im Vorlageantrag in eine Bescheidbeschwerde umdeuten würde, wäre diese zurückzuweisen, da diesfalls die 1-monatige Beschwerdefrist nach § 245 Abs. 1 BAO bereits abgelaufen wäre.

Zulässigkeit einer 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 über die zu beurteilenden Rechtsfragen der Auslegung der Bestimmungen der Absätze 2 und 3 des Artikel 15 DBA-Deutschland im Sinne der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 22.05.2013, 2009/13/0031; VwGH 22.02.2017, Ra 2014/13/0011) entschieden wurde, und sich die Unzulässigkeit eines Vorlageantrages

ohne vorher eingebrachte Beschwerde bereits aus dem Gesetz ergibt, war die Unzulässigkeit der ordentlichen Revision auszusprechen.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 16. August 2018