

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch Vertreter, über die Beschwerde vom 27.04.2018 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt vom 29.03.2018, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2015 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt 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

I. Verfahrensgang

1. Am 11. Mai 2017 wurde die **Einkommensteuer-Erklärung** (Arbeitnehmerveranlagung) vom Beschwerdeführer (in der Folge mit Bf. abgekürzt) elektronisch eingebracht.

In der per Post eingereichten Beilage zur Arbeitnehmerveranlagung 2015, wurde u.a. ausgeführt:

1. Allgemeine Erläuterungen

Herr Bf wurde beginnend mit 1. August 2015 von seinem Arbeitgeber, der Firma befristet bis voraussichtlich 31. Juli 2018 von Deutschland nach Österreich zu der Firma1 entsandt. Im Rahmen der Entsendung nimmt Herr Bf folgende Rolle im Unternehmen ein: Head of Sales.

Daher handelt es sich um eine passive Arbeitskräftegestellung.

Im Veranlagungsjahr 2015 war er ab 1. August 2015 in Österreich tätig. Während dieser befristeten Entsendung hat er seinen Wohnsitz in Deutschland Adr_D aufrechterhalten. Weiters begründete er mit 15. Oktober 2015 einen Wohnsitz zur Dienstverrichtung in Österreich (Adr_A).

Herr Bf ist im Veranlagungsjahr 2015 ab 15. Oktober 2015 in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig.

Da sich der Mittelpunkt seiner Lebensinteressen und somit die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen von Herrn Bf im Jahr 2015 weiterhin in Deutschland befindet, ist Deutschland gemäß Art. 4 Abs. 2 lit. a des Doppelbesteuerungsabkommens Österreich/Deutschland der Ansässigkeitsstaat. Österreich steht gemäß Art. 15 Abs. 1 DBA Österreich/Deutschland das Besteuerungsrecht der Bezüge, die auf die in Österreich ausgeübten Arbeitstage entfallen, zu.

2. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit

Herr Bf hatte im Zeitraum vom 15. Oktober bis 31. Dezember 2015 insgesamt 34 Arbeitstage. Hiervon entfielen 20,5 Arbeitstage auf Österreich und 13,5 auf Deutschland und Drittländer. Daher ist das Einkommen entsprechend der getätigten Arbeitstage aufzuteilen und der Lohnzettel zu berichtigen.

...

Kosten für doppelte Haushaltsführung

Der Wohnsitz in Deutschland wurde für die Dauer der befristeten Entsendung aufrechterhalten. Die entstandenen Aufwendungen für die Wohnung zur Dienstverrichtung in Österreich sind im Rahmen der doppelten Haushaltsführung als Werbungskosten bis zu einem monatlichen Höchstbetrag von EUR 2.200,00 absetzbar.

<i>Mietkosten 15. Oktober bis 31. Dezember 2015 à EUR 1.506,00/ Monat</i>	3.765,00
Abschreibung Einrichtung	518,34
Finanzamtvergebührung	611,28
Summe	4.894,62
maximal absetzbar 5.500,00	
davon anteilig auf Österreich entfallend (20,5/34)	2.951,17

...

2. Im Anschluss an ein Ergänzungsverfahren erließ das Finanzamt am 29. März 2018 den **Einkommensteuerbescheid 2015** (Arbeitnehmerveranlagung).

In diesem Bescheid wurden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (von der Firma1) von 01.08.2015 bis 14.10.2015 und von 15.10.2015 bis 31.12.2015 zum Ansatz gebracht.

Der Bescheid enthielt folgende Begründung:

Der Kirchenbeitrag/Kirchensteuer wurde in der deutschen Einkommensteuererklärung geltend gemacht und war daher nicht zu berücksichtigen.

An Werbungskosten im Rahmen der doppelten Haushaltsführung kommen unvermeidliche Mehraufwendungen in Betracht, die dem Abgabepflichtigen dadurch erwachsen, dass er am Beschäftigungsort wohnen muß. Es sind somit jene Kosten absetzbar, welche der Steuerpflichtige für eine zweckentsprechende Unterkunft für sich alleine aufwenden muß. Darüber hinaus gehende Wohnungskosten sind gem § 20 Abs. 1 EStG 1988 nicht abzugsfähig. Zu den unvermeidbaren Mehraufwendungen zählen bei Miete einer Wohnung: Miete, Betriebskosten und Einrichtungskosten bezogen auf eine Kleinwohnung (max. 55 m²). Die geltend gemachten Kosten der doppelten Haushaltsführung wurden anteilig auf dieses Ausmaß reduziert.

Laut der eingereichten Sachverhaltsdarstellung wurden Sie von ihrem deutschen Arbeitgeber von 01.08.2015 bis voraussichtlich 31.07.2018 nach Österreich entsendet. Sie haben während dieser befristeten Entsendung einen Wohnsitz zur Dienstverrichtung in Österreich begründet. Von der österreichischen Firma¹ wurde für das Jahr 2015 Lohnsteuer für die gesamten Bezüge einbehalten.

Der Mittelpunkt der Lebensinteressen befindet sich weiterhin in Deutschland.

Aufgrund des Art 15 DBA Deutschland steht Österreich daher nur das Besteuerungsrecht hinsichtlich der in Österreich verbrachten Arbeitstage zu.

Hinsichtlich der anzurechnenden Lohnsteuer ist festzuhalten, dass gem. § 46 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 auf die Einkommensteuerschuld die durch Steuerabzug einbehaltenen Beträge, soweit sie auf veranlagte Einkünfte entfallen, angerechnet werden.

Eine Abzugsteuer wird nur dann angerechnet, wenn sie eine Vorentrichtung der Einkommensteuer darstellt. Unterliegen die Einkünfte, für die eine Abzugsteuer einbehalten (und auch abgeführt) worden ist, auf Grund eines DBA im Inland nicht der Einkommensteuer, so kann die Abzugssteuer auch nicht angerechnet werden (vgl. etwa auch VwGH vom 22.4.1998, 98/13/0018).

Eine Anrechnung der auf in Österreich nicht steuerpflichtigen Einkünfte entfallenden Lohnsteuer ist daher nicht möglich. Hinsichtlich der zu Unrecht einbehaltenen Lohnsteuer besteht die Möglichkeit eines Rückerstattungsantrages gem. § 240 Abs. 3 BAO.

3. Gegen den Einkommensteuerbescheid wurde am 27. April 2018 **Beschwerde** erhoben und zur Nichtanrechnung der Lohnsteuerbeträge, die auf den Teil der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, der lt. DBA Deutschland dem österreichischen Besteuerungsrecht entzogen ist, anfallen, im Wesentlichen vorgebracht:

In der Begründung zum Einkommensteuerbescheid 2015 wurde auf § 46 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 verwiesen, wonach auf die Einkommensteuerschuld, die durch Steuerabzug (Lohnsteuer) einbehaltenen Beträge, soweit sie auf veranlagte Einkünfte entfallen, angerechnet werden.

Im Widerspruch zur Begründung im Einkommensteuerbescheid 2015 wurde im Rahmen der Veranlagung für 2015 nicht die gesamte einbehaltene Lohnsteuer in Höhe von EUR 31.551,11 angerechnet, sondern nur ein Teil in Höhe von EUR 17.556,43, obwohl die einbehaltenen Beträge auch dann anzurechnen sind, wenn sie zu Unrecht oder zu hoch einbehalten worden sind (EStG 2000 Rz 7580).

Wir weisen darauf hin, dass die bescheidausstellende Behörde verabsäumt hat zu begründen, weshalb eine Anrechnung der auf in Österreich nicht steuerpflichtige Einkünfte entfallenden Lohnsteuer nicht möglich ist.

Des Weiteren wird in der Bescheidebegründung angeführt, dass hinsichtlich der zu Unrecht einbehaltenen Lohnsteuer die Möglichkeit besteht einen Rückerstattungsantrag gem. § 240 Abs. 3 BAO zu stellen.

Gemäß § 240 Abs. 3 lit. c BAO hat auf Antrag des Abgabepflichtigen die Rückzahlung des zu Unrecht einbehaltenen Betrages insoweit zu erfolgen, als nicht ein Ausgleich im Wege der Veranlagung zu erfolgen hat oder im Fall eines Atrages auf Veranlagung zu erfolgen hätte.

Im gegenständlichen Fall ist die Veranlagung auf Antrag des Steuerpflichtigen gem. § 41 Abs. 2 Z 1 erfolgt, weshalb dieser gar nicht in den Anwendungsbereich des Rückerstattungsantrages gem. § 240 Abs. 3 BAO kommt.

In der Beschwerde wurde überdies geltend gemacht, dass der Bf. von 1. August bis 14. Oktober 2015 mangels Wohnsitzes beschränkt steuerpflichtig gewesen sei. Erst mit Wohnsitzbegründung am 15. Oktober 2015 sei der Bf. in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig gewesen.

Es werde daher die entsprechende Korrektur der anrechenbaren Lohnsteuer sowie die entsprechende Veranlagung sowohl bei beschränkter (1. August bis 14. Oktober 2015) als auch bei unbeschränkter Steuerpflicht (15. Oktober bis 31. Dezember 2015) beantragt.

Im Rahmen der vom Finanzamt durchgeführten Ergänzungsersuchen wurde zur doppelten Haushaltsführung noch Folgendes vorgebracht:

Es werde auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes, VwGH 26.5.2010, 2007/13/0095, verwiesen, in dem der Gerichtshof erkannt habe, dass die Kosten für eine zweckentsprechende (Zweit-)Wohnung am Beschäftigungsort nur nach den jeweiligen konkreten Verhältnissen des Einzelfalles - und nicht in der in den LStR 2002 und vom UFS dargestellten Weise (Kürzung nur unter Bezugnahme auf die Wohnungsgröße) - ermittelt werden können. Die entsprechende UFS-Entscheidung sei vom Höchstgericht damit aufgehoben worden.

Folglich könne die Abzugsfähigkeit für Kosten für eine zweckentsprechende (Zweit-)Wohnung am Beschäftigungsort betreffend doppelte Haushaltsführung gesetzlich nicht an eine bestimmte Quadratmetergröße angeknüpft werden.

Es werde daher ersucht, das Erkenntnis des VwGH im Zuge der Bescheiderlassung zu berücksichtigen und die Kosten für die doppelte Haushaltsführung in voller Höhe anzuerkennen.

Der vom Arbeitgeber gewährte Mietzuschuss sei in Österreich im Zuge der Lohnverrechnung steuerlich berücksichtigt worden. Die Höhe des Mietzuschusses sei dem beiliegenden Lohnkonto vom Jahr 2015 zu entnehmen.

4. Mit Beschwerde vorentscheidung vom 28. Juni 2018 änderte das Finanzamt den Bescheid. Mit folgender Begründung:

Der Lohnzettel Art. 1 für den Zeitraum 15.10. - 31.12.15 betreffend Ö-Tage wurde dahingehend berichtigt, als der Mietzuschuss 15.10. - 31.12.15 zur Gänze den in Österreich steuerpflichtigen Bezügen zugerechnet wurde und sich somit das Bruttogehalt gem. KZ 210 auf 26.163,63 erhöht (KZ 210 alt € 24.402,66 abzgl. anteiliger Mietzuschuß gesplittet nach AT € 2.674,04 zuzgl. gesamter Mietzuschuß 15.10. - 31.12.15 i.H.v. € 4.435,--).

...

Dem Beschwerdevorbringen betreffend die in Österreich anzurechnende Lohnsteuer ist nochmals der klare und eindeutige Gesetzestext des § 46 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 entgegenzuhalten:

"§ 46 (1) Auf die Einkommensteuerschuld werden angerechnet:

3. die durch Steuerabzug einbehaltenen Beträge, soweit sie auf veranlagte Einkünfte entfallen."

Aus dem Gesetzestext ergibt sich somit eindeutig, dass die Anrechnung einer Abzugsteuer nur dann möglich und zulässig ist, insoweit sie auf veranlagte Einkünfte entfällt. Unterliegen - wie bereits im angefochtenen Bescheid ausgeführt - die Einkünfte, für die eine Abzugsteuer einbehalten (und auch abgeführt) worden ist, auf Grund eines DBA im Inland nicht der Einkommensteuer, so kann die Abzugsteuer auch nicht angerechnet werden (vgl. etwa auch VwGH vom 22.4.1998, 98/13/0018).

Zum wiederholten Verweis durch den steuerlichen Vertreter auf die Einkommensteuerrichtlinien Rz 7580 ist auszuführen, dass auch in dieser Richtlinienbestimmung klar ausgeführt wird, dass nur jene Steuerabzugsbeträge anzurechnen sind, die auf Einkünfte entfallen, die für die Ermittlung der Einkommensteuerschuld herangezogen wurden.

Die weitere Begründung betraf die Kürzung betreffend doppelte Haushaltsführung (55 m²).
Schlussendlich wurde noch Folgendes ausgeführt:

Den Beschwerdeausführungen hinsichtlich des Vorliegens einer beschränkten Steuerpflicht wird insofern gefolgt, als in der gegenständlichen

Beschwerdevorentscheidung nur die Einkünfte für den Zeitraum 15.10. bis 31.12.2015 erfasst sind.

Hinsichtlich des vom Arbeitgeber gewährten Mietzuschusses wird festgehalten, dass dieser zur Gänze den in Österreich steuerpflichtigen Bezügen zugerechnet wurde, da dieser Mietzuschuss zweifelsfrei nur im Zusammenhang mit den gemäß DBA Deutschland in Österreich steuerpflichtigen Einkünften zu sehen ist.

5. Im Vorlageantrag vom 27. Juli 2018 (eingelangt am 1. August 2018) wurde u.a. vorgebracht:

...

Wenn im gegenständlichen Fall 100 % des Mietzuschusses in Österreich versteuert wird, so sind auch 100 % der Kosten für doppelte Haushaltsführung in Höhe von EUR 4.894,62 zu berücksichtigen und nicht EUR 2.951,17 aufgrund der Aufteilung nach Arbeitstagen.

Zur Frage der Anrechnung der Lohnsteuer wurde im Wesentlichen - ergänzend zum Vorbringen in der Beschwerde - ausgeführt, dass die Veranlagung auf Antrag des Steuerpflichtigen gem. § 41 Abs. 2 Z 1 erfolgt sei, weshalb dieser gar nicht in den Anwendungsbereich des Rückerstattungsverfahrens gem. § 240 Abs. 3 BAO komme.

Aus dem klaren Wortlaut des § 240 Abs. 3 BAO ergebe sich, dass Abgaben, die für Rechnung eines Abgabepflichtigen einzubehalten und abzuführen sind, insoweit nicht auf Grund eines auf diese Gesetzesbestimmung gestützten Antrages zurückgezahlt werden dürften, als das Einkommensteuergesetz eine Überprüfung und allfällige Korrektur im Wege der Veranlagung vorsehe. Der durch § 240 Abs. 3 BAO dem Arbeitnehmer eröffnete ergänzende Rechtsschutz zum Zweck der Korrektur des Arbeitgebers greife nach der Anordnung des Gesetzes dann nicht, wenn dem Arbeitgeber gegebenenfalls unterlaufene Unrichtigkeiten beim Lohnsteuerabzug ohnehin auf dem Weg der Erlassung eines Veranlagungsbescheides korrigierbar seien, zumal im Veranlagungsverfahren Bindung weder an die Lohnsteuerberechnung des Arbeitgebers noch an ein allfällig vorangegangenes Lohnsteuerverfahren bestehe (VwGH vom 4. Juni 2003, 2002/13/0241).

Dem Gesetz sei zu entnehmen, dass das Veranlagungsverfahren gegenüber dem lediglich subsidiären Behelf eines Antrages nach § 240 Abs. 3 BAO Vorrang habe. Das Veranlagungsverfahren sei ein eigenständiges Verfahren, in welchem die Abgabenbehörde die rechtlich richtige Bemessungsgrundlage festzustellen und nach Maßgabe des Gesetzes die Steuer festzusetzen habe, ohne dass eine Bindung an die vorangegangene steuerliche Beurteilung durch den Arbeitgeber bestehe. Sofern eine Veranlagung zur Einkommensteuer nicht ausgeschlossen sei, bleibe für ein Rückerstattungsverfahren nach § 240 Abs. 3 BAO kein Raum (UFS Wien 2.8.2011, RV/0857-W/11).

Es werde darauf hingewiesen, dass es in der VwGH-Entscheidung vom 22. April 1998, 98/13/0018 nicht um Lohnsteuer, sondern um Kapitalertragsteuer gehe, welche zu Unrecht einbehalten worden sei.

Zusammenfassend werde festgehalten, dass eine Korrektur der anrechenbaren Lohnsteuer in der Regel im Rahmen einer Antragsveranlagung vorzunehmen sei. § 240 BAO sei in diesem Fall nicht anwendbar vgl. VwGH 24.2.1998, 98/13/0014.

Beantragt werde daher die entsprechende Korrektur der anrechenbaren Lohnsteuer in Höhe von EUR 15.696,11 sowie die vollumfängliche Berücksichtigung der Kosten für doppelte Haushaltsführung in Höhe von EUR 4.894,62.

6. Im Vorlagebericht (eingelangt am 14. August 2018) führte die Abgabenbehörde u.a. aus:

...

Strittig ist, inwieweit die einbehaltene Abzugssteuer im Rahmen der Veranlagung angerechnet werden kann.

Beweismittel:

Hinsichtlich der Beweismittel wird auf die mit dem elektronischen Akt vorgelegten Unterlagen verwiesen.

Stellungnahme:

Seitens des Finanzamtes Salzburg-Land wird die Abweisung der Beschwerde beantragt und diesbezüglich auf den eindeutigen und zweifelsfreien Gesetzestext des § 46 Abs. 1 Z 3 EStG verwiesen.

7. Übermittlung von Entscheidungen zu § 240 Abs. 3 BAO:

Von der steuerlichen Vertretung des Bf. wurden in der Folge dem BFG der Ausdruck von zwei Entscheidungen übermittelt:

UFS GZ. RV/0857-W/11 und VwGH 04.06.2003, 2002/13/0241

8. Teilweise Einschränkung des Beschwerdebegehrens:

Mit Schreiben vom 12. November 2018, eingelangt am 16. November 2018, wurde das Beschwerdebegehren hinsichtlich des Streitpunktes "doppelte Haushaltsführung" insoweit eingeschränkt, als die Kürzung der Kosten der Wohnung auf eine Wohnfläche von 55 m² nicht mehr in Streit gestellt wurde.

II Entscheidungsrelevanter Sachverhalt

Der entscheidungsrelevante Sachverhalt ergibt sich aus dem Inhalt des von der Abgabenbehörde vorgelegten Aktes und ist unstrittig.

Es wird auf den Sachverhalt, der im Verfahrensgang dargestellt ist, verwiesen.

III Gesetzliche Bestimmungen und Erwägungen

1. Zur Frage der Anrechnung der Lohnsteuer

§ 46 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 (Einkommensteuergesetz in der für das Streitjahr geltenden Fassung) legt fest:

Auf die Einkommensteuerschuld werden angerechnet:

3. die durch Steuerabzug einbehaltenen Beträge, soweit sie auf veranlagte Einkünfte entfallen.

Der Textteil "*die durch Steuerabzug einbehaltenen Beträge, soweit sie auf veranlagte Einkünfte entfallen*" ist, hat - soweit er vor dieser Fassung in § 46 Abs. 1 Z 2 EStG in gleicher Form geregelt war - insoweit keine Änderung erfahren. Dazu ergangene Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes sowie Literatur zu dieser Bestimmung können somit herangezogen werden.

In der Literatur findet sich dazu u.a. Folgendes:

Doralt, EStG¹⁵ (1.1.2011), § 46 Tz 2:

Auf die ESt-Schuld wird angerechnet

2. die durch Steuerabzug einbehaltenen Beträge (LSt, KEst), soweit sie auf veranlagte Einkünfte entfallen.

Doralt, EStG¹⁵ (1.1.2011), § 46 Tz 4:

... Eine Abzugsteuer wird nur dann angerechnet, wenn sie eine Vorentrichtung der ESt darstellt. Unterliegen die Einkünfte, für die eine Abzugsteuer einbehalten (und auch abgeführt) worden ist, auf Grund eines DBA im Inland nicht der ESt, so kann die Abzugsteuer auch nicht angerechnet werden (E 22.4.1998, 98/13/0018, 1988, 764; BMF 6.12.2001, EAS 1957 zur Nichtanrechnung zu Unrecht einbehaltener LSt aufgrund eines DBA.

Bleiben Einkünfte bei der Veranlagung außer Ansatz, dann werden auch die auf diese Einkünfte entfallenden Abzugsteuern nicht angerechnet (E 27.3.2002, 96/13/0073, 2002, 765 zur Nichtanrechnung von KEst bei einer beschränkt steuerpflichtigen Wohnbauvereinigung); ...

Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 46 Tz 3.1:

Eine Anrechnung der durch Steuerabzug einbehaltenen Beträge kommt nur insoweit in Betracht, als die Abzugssteuern eine Vorentrichtung der Einkommensteuer darstellen (Lohnsteuer, Kapitalertragsteuer, ...). Auch eine anteilige Anrechnung ist denkbar...

Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 46 Tz 3.3:

Die Lohnsteuer für veranlagte Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit ist nur insoweit anrechenbar, als die betreffenden Einkünfte in die Veranlagung einbezogen werden ...

Fellner in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer - Kommentar, 52. Lfg (Juli 2012), § 46, Tz.2 ff:

Regelungszweck des § 46 ist die Ermittlung jenes Betrages, den der Steuerpflichtige aufgrund seiner Veranlagung zur Einkommensteuer noch zu entrichten hat (VwGH 22.4.1998, 98/13/0018).

Tz. 2.2: Nach § 46 Abs. 1 Z. 3 idF des 1. StabG 2012 sind die durch Steuerabzug einbehaltenen Beträge anzurechnen, soweit sie auf veranlagte Einkünfte entfallen.

Die Auffassung, dass eine Anrechnung der durch Steuerabzug einbehaltenen Beträge nur insoweit in Betracht kommt, als die Abzugsteuer eine Vorentrichtung der Einkommensteuer darstellt, ist zutreffend (VwGH 22.4.1998, 98/13/0018, § 46 EStG 1988 E 1).

Die Anrechnung umfasst nur Steuerbeträge, welche auf Einkünfte entfallen, mit denen der Abgabepflichtige in der betreffenden Veranlagung erfasst wird (VwGH 27.3.2002, 96/13/0073, § 46 EStG 1988 E 3).

...

1237 der Beilagen zu den Stenographischen Protokollen des Nationalrates XVIII. GP ist zu entnehmen:

Zu Z 28 (§ 46 Abs. 1 und 3):

In Abs. 1 Z 2 wird in sprachlich geraffter Weise klargestellt, daß eine Anrechnung von Lohn- oder Kapitalertragsteuer nur für veranlagte Einkünfte erfolgt. Die Sonderregelung für Kapitalerträge, die an sich unter den Veranlagungsfreibetrag fallen, bleibt aufrecht.

Abs. 3 ist infolge der allgemeinen Veranlagung nunmehr inhaltsleer.

Dem im Rahmen des Verfahrens bereits zitierten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes, VwGH 22.4.1998, 98/13/0018, ist u.a. zu entnehmen:

...

*Betrachtet man die Vorschrift des § 46 der Einkommensteuergesetze nach ihrer Überschreibung mit dem Terminus "Abschlußzahlungen", nach ihrer Einbettung in den mit "Veranlagung" überschriebenen 4. Teil des Gesetzes und nach ihrem Regelungsinhalt, dann wird deutlich, daß Regelungszweck dieser Vorschrift die Bestimmung jenes Betrages ist, den der Einkommensteuerpflichtige im Ergebnis seiner Veranlagung zur Einkommensteuer auf die aus dieser Veranlagung entstandene Abgabenschuld noch zu entrichten hat. Dementsprechend sieht die genannte Bestimmung auch die Anrechnung solcher Beträge auf die Einkommensteuerschuld vor, mit denen diese Einkommensteuerschuld, sei es im Wege festgesetzter Vorauszahlungen (Z. 1) oder sei es eben im Wege der Einbehaltung durch Steuerabzug (Z. 2) vom Abgabepflichtigen oder für ihn schon vor ihrer bescheidmäßigen Festsetzung partiell zu tilgen war. Die Ausnahmefälle von der Anrechnungsvorschrift betreffen demgemäß auch solche Steuerbeträge, die bei der auf dem Veranlagungswege festzusetzenden Einkommensteuerschuld nicht zu berücksichtigen waren. **Unter Einkommensteuerschuld im Sinne des § 46 der Einkommensteuergesetze in der***

hier maßgebenden Fassung war damit von jeher nur jene Schuld zu verstehen, die als Einkommensteuer im Ergebnis der zu veranlagenden Einkünfte resultierte. In Österreich nicht zu veranlagende Einkünfte konnten zu einer Einkommensteuerschuld im Sinne des § 46 Abs. 1 der Einkommensteuergesetze nicht führen. Durch Abzug von Kapitalertragsteuer trotzdem geleistete Vorauszahlungen auf eine dem österreichischen Abgabengläubiger gegenüber nicht bestehende Schuld entziehen sich daher mangels Bestehens der Einkommensteuerschuld in diesem Umfang auch einem Abzug.

Zutreffend wird im Schrifttum an anderer Stelle (Schubert/Pokorny/Schuch/Quantschnigg, Einkommensteuer-Handbuch, Tz 7 zu § 46 EStG 1972, sowie Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, Tz 3.1 zu § 46 EStG 1988) daher die Auffassung geäußert, daß eine Anrechnung der durch Steuerabzug einbehaltenen Beträge nur insoweit in Betracht kommt, als die Abzugssteuern eine Vorentrichtung der Einkommensteuer darstellen. Der im Beschwerdefall vorgenommene Steuerabzug aber konnte eine solche Vorentrichtung der Einkommensteuer nicht darstellen, weil der Beschwerdeführer dem österreichischen Abgabengläubiger für die betroffenen Einkünfte Einkommensteuer nicht geschuldet hat.

Erlässe oder Richtlinien des Bundesministeriums für Finanzen, wie die vom Beschwerdeführer angesprochenen Einkommensteuerrichtlinien, stellen keine für das Bundesfinanzgericht maßgebende Rechtsquelle dar.

Dennoch wird darauf hingewiesen, dass auch den Richtlinien nicht die vom Bf. vertretene Rechtsansicht zu entnehmen ist.

Die Feststellung in Rz 7580 *"Eine Anrechnung hat daher auch dann zu erfolgen, wenn die Steuerabzugsbeträge zu Unrecht oder zu hoch einbehalten wurden."* betrifft nur die nach Rz 7574 anzurechnenden Beträge, wie *"die durch Steuerabzug einbehaltenen Beträge, soweit sie auf veranlagte Einkünfte entfallen"*.

Auch der in SWI Heft Nr. 1/2002, 006, abgedruckte Erlass des BMF bringt dies zum Ausdruck:

"... Damit kommt für eine DBA-konforme Steuerentlastung von Abzugssteuern nur der Weg eines Rückzahlungsantrages beim Finanzamt Eisenstadt in Frage" (EAS 1957 v. 6. 12. 2001).

Zum Streitpunkt der Anrechnung der Lohnsteuer wird somit festgestellt, dass die Vorgehensweise der Abgabenbehörde im streitgegenständlichen Bescheid nicht nur klar dem Gesetzestext zu entnehmen ist, sondern auch durch die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes - und zwar nicht nur Kapitalertragsteuer betreffend - in dieser Weise ganz klar dargestellt ist.

Auch Literatur und Verwaltungsübung beurteilen die Frage einheitlich in der gleichen Weise.

Bezogen auf den Beschwerdefall bedeutet dies:

Unbestritten steht fest, dass der Bf. im streitgegenständlichen Jahr von der Firma 1 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezog, die aufgrund der von ihm teilweise in Österreich und teilweise in Deutschland (bzw. in Drittländern) ausgeübten Tätigkeit zugeflossen sind.

Unbestritten ist auch, dass das Besteuerungsrecht des für die Tätigkeit in Deutschland bezogenen Teiles dieser Einkünfte aufgrund des zwischen Österreich und Deutschland bestehenden Doppelbesteuerungsabkommens Deutschland zugewiesen ist.

Im Rahmen der Veranlagung sind daher nur die auf den österreichischen Anteil entfallenden Einkünfte veranlagt worden. Nur die auf diesen Einkunftsteil entfallende Lohnsteuer stellte eine Vorentrichtung der Einkommensteuer dar.

Aufgrund der gesetzlichen Bestimmung, die auch durch Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, Lehre und Verwaltungsübung in übereinstimmender Weise erläutert wird, steht eindeutig fest, dass nur die auf den österreichischen Teil der Einkünfte entfallende Lohnsteuer im Rahmen dieser Veranlagung angerechnet werden kann.

Die Beschwerde wird in diesem Punkt abgewiesen.

Zu den vorgelegten Entscheidungen zu § 240 Abs. 3 BAO:

Festgestellt wird dazu, dass der Sachverhalt, der diesen Entscheidungen zugrunde liegt, anders gelagert ist. Die UFS-Entscheidung weist im Übrigen auf das zitierte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes hin.

Der Verwaltungsgerichtshof spricht in der zitierten Entscheidung u.a. aus:

"... Der durch § 240 Abs. 3 BAO dem Arbeitnehmer eröffnete ergänzende Rechtsschutz zum Zwecke der Korrektur eines Fehlverhaltens des Arbeitgebers (siehe hiezu etwa das hg. Erkenntnis vom 25. März 1999, 97/15/0089) greift nach der Anordnung des Gesetzes dann nicht, wenn dem Arbeitgeber gegebenenfalls unterlaufene Unrichtigkeiten beim Lohnsteuerabzug ohnehin auf dem Wege der Erlassung eines Veranlagungsbescheides korrigierbar sind (siehe das hg. Erkenntnis vom 20. Dezember 2000, 97/13/0111, mit weiteren Nachweisen), ...".

Gerade diese Möglichkeit der Korrigierbarkeit von Unrichtigkeiten des Lohnsteuerabzuges im Veranlagungsverfahren war im Beschwerdefall nicht gegeben.

Auch hier kann nur - wie bereits ausgeführt - nochmals festgestellt werden dass, die Veranlagung im Beschwerdefall nur aufgrund und unter Zugrundelegung derjenigen Einkünfte des Bf. erfolgen konnte, die in Österreich steuerpflichtig sind und hinsichtlich derer Österreich das Besteuerungsrecht nicht durch das DBA entzogen wurde.

Veranlagt werden konnte somit nur der Teil der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, für den Österreich das Besteuerungsrecht zukommt. Es konnte daher auch nur die auf diesen Teil der Einkünfte entfallende Lohnsteuer im Veranlagungsverfahren angerechnet werden.

2. Zur doppelten Haushaltsführung

Werbungskosten sind gemäß **§ 16 Abs. 1 erster Satz EStG 1988** die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Nach **§ 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988** dürfen die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden.

Dies gilt gemäß **§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988** auch für Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.

Die Voraussetzungen für die Anerkennung der doppelten Haushaltsführung waren für den streitgegenständlichen Zeitraum dem Grunde nach gegeben.

Was die Höhe der Kosten für die am Beschäftigungsort des Bf. angemietete Wohnung anbelangt, wird die von der Abgabenbehörde durchgeführte Kürzung auf rd. 67,8 % der geltend gemachten Aufwendungen als angemessen angesehen.

Der Bf. hat sein Beschwerdebegehren in diesem Sinne eingeschränkt.

Festzustellen ist überdies, dass diese Aufwendungen in dieser Höhe zur Gänze anzuerkennen sind, d.h., dass im streitgegenständlichen Zeitraum keine Kürzung im Hinblick auf "Tätigkeit in Österreich - Tätigkeit in Deutschland" vorzunehmen ist.

Der vom Arbeitgeber gewährte Mietzuschuss, der aufgrund der vorgelegten Unterlagen eindeutig diesen in Österreich angefallenen Mietaufwendungen zuzuordnen ist, wurde zur Gänze den in Österreich steuerpflichtigen Bezügen zugerechnet.

Dieser Punkt wurde auch von der Abgabenbehörde im Vorlagebericht nicht mehr in Streit gestellt.

Als Werbungskosten infolge von doppelter Haushaltsführung ist somit unstrittig ein Betrag von 3.319,-- € (67,8 % von 4.894,62 = 3.318,55) zum Abzug zu bringen.

Insgesamt wird der Beschwerde teilweise Folge gegeben. Der Bescheid wird abgeändert.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

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.

Aufgrund der einheitlichen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur streitgegenständlichen Frage der Anrechnung von durch Steuerabzug einbehaltenen Beträgen auf die Einkommensteuerschuld hängt dieses Erkenntnis von keiner Rechtsfrage ab, der grundsätzliche Bedeutung zukommt.

Revision wird daher nicht zugelassen.

Salzburg-Aigen, am 21. November 2018