

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R. in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch Confida Hermagor Wirtschaftstreuhandgesellschaft m.b.H., Gösseringlände 7 Tür 2, 9620 Hermagor, über die Beschwerde vom 2. Mai 2016 gegen den Bescheid des Finanzamtes Spittal Villach vom 30. März 2016, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2014, zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben.

Die Einkommensteuer für das Jahr 2014 wird festgesetzt mit Euro 4.371,00 (laut Beschwerdevorentscheidung bisher Euro 5.986,00)

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

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf.) war im Streitjahr 2014 in der Schweiz als Dienstnehmerin tätig. Das Finanzamt unterzog den dort bezogenen Lohn erklärungsgemäß in Österreich der Besteuerung als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Der in der Schweiz vorgenommene Steuerabzug vom Arbeitslohn wurde in Österreich als Quellensteuer bei der Veranlagung in Abzug gebracht.

In der gegen den Einkommensteuerbescheid 2014 erhobenen Beschwerde führte die Bf. aus, dass aus den vorgelegten Monatsabrechnungen, nicht jedoch aus den Jahreslohnzetteln, hervorgehe, dass bei den Schweizer Lohneinkünften eine Ferienentschädigung in Höhe von 8% laufend monatlich mitausbezahlt worden sei. Diese Ferienentschädigung stelle das Äquivalent zum österreichischen Urlaubsgeld dar und sei dementsprechend begünstigt zu besteuern. Die Bf. habe den Anspruch auf eine der österreichischen Rechtslage konformen Beurteilung ihrer Jahresbezüge. Als

weiteren Beschwerdepunkt führte die Bf. noch ins Treffen, dass nachgewiesene beruflich veranlasste Reisekosten nicht zur steuerlichen Absetzung zugelassen worden wären.

In der Beschwerdevorentscheidung anerkannte das Finanzamt die geltend gemachten Reisekosten als beruflich veranlasste Werbungskosten. Zur Besteuerung der Ferienentschädigung als sonstige Bezüge führte das Finanzamt aus, dass es im Wesen eines sonstigen Bezuges liege, dass er neben, also zusätzlich zum laufenden Bezug bezahlt werde. Dies müsse aus äußerem Merkmalen ersichtlich sein. Für die Beurteilung als sonstige Bezüge komme es also darauf an, dass sich diese sowohl durch den Rechtstitel, auf den sich der Anspruch begründet, als auch durch die tatsächliche Auszahlung deutlich von den laufenden Bezügen unterscheiden würden. Durch die gewählte monatliche Auszahlungsmodalität sei eine steuerliche Begünstigung dieser Beträge als sonstige Bezüge nicht möglich. Sowohl Bruttogehalt als auch Werbungskosten seien daher - wie bereits im Erstbescheid - in jener Höhe anzusetzen, wie sie in den Jahreslohnzetteln der beiden Arbeitgeber ausgewiesen worden seien. Die in der Lohnabrechnung für April 2014 eines Dienstgebers ausgewiesene Bonifikation 2013 in Höhe von CHF 750,00 sei als sonstiger Bezug gemäß § 67 Abs. 1 EStG 1988 außer Ansatz gelassen worden.

Die anrechenbare Steuer sei im Rahmen der Beschwerdevorentscheidung auf CHF 2.213,00 (Euro 1.794,67) korrigiert worden, da nur dieser Betrag im Jahreslohnzettel eines der beiden Dienstgeber ausgewiesen sei. Im Jahreslohnzettel des zweiten Dienstgebers sei ein Quellensteuerabzug nicht angeführt worden.

In dem dagegen erhobenen Vorlageantrag führte die Bf. aus, dass die lohngestaltenden Regelungen für Saisonarbeiter in der Schweiz die Abrechnungsmerkmale als Sonderzahlungen nicht vorsehen würden, sondern es werde der Sonderzahlungsanspruch laufend mitgewährt. Durch die strittige Behandlung der Ferienentschädigung der Bf. werde diese gegenüber anderen österreichischen Staatsbürgern steuerlich ungleich behandelt. Weiters sei die Korrektur der Quellensteuer zu Ungunsten der Bf., im Hinblick auf die vorliegenden Monatsabrechnungen, nicht gerechtfertigt.

Das Finanzamt beantragte in seinem Vorlagebericht, die beiden noch offenen Streitpunkte, nämlich die begünstigte Besteuerung der Ferienentschädigung und die Höhe der Anrechnung ausländischer Steuer, abweisend zu entscheiden.

Im Beschwerdeverfahren vor dem Bundesfinanzgericht legte die Bf. durch ihren steuerlichen Vertreter, nach Durchführung eines Erörterungstermins gemäß § 269 Abs. 3 BAO, einen berichtigten Jahreslohnzettel für 2014 des zweiten Dienstgebers vor, welcher eine Quellensteuer in Höhe von CHF 1.991,00 auswies. Die Bf. ersuchte um Berücksichtigung dieses Betrages an weiterer Quellensteuer, zusätzlich zu dem in der Beschwerdevorentscheidung in Anrechnung gebrachten Betrag.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Es ergab sich nachfolgender entscheidungsrelevanter **Sachverhalt**:

Die Beschwerdeführerin (Bf.) war im Streitjahr 2014 in der Schweiz bei zwei Dienstgebern, nämlich der Dienstgeberin-eins sowie der Dienstgeberin-zwei, als Saisonarbeitskraft beschäftigt. Ihren Hauptwohnsitz und Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen hatte die Bf. im Inland.

Die Bf. erhielt von ihren Dienstgebern eine Ferienentschädigung mit dem laufenden Monatslohn ausbezahlt, welche im Arbeitsvertrag mit der Dienstgeberin-eins in Höhe von 10,64% des Stundenlohnes gesondert ausgewiesen wurde. In der Vereinbarung mit der Dienstgeberin-zwei wird ein „Grundlohn inkl. Ferienlohnanteil“ ausgewiesen.

Von der Dienstgeberin-eins wurde im Jahreslohnzettel „Lohnausweis“ für 2014 ein Betrag von CHF 2.213,00 (das sind umgerechnet Euro 1.794,67) als Quellensteuer ausgewiesen.

Von der Dienstgeberin-zwei wurde im berichtigten Jahreslohnzettel „Lohnausweis“ für 2014 ein Betrag von CHF 1.991,00 (das sind umgerechnet Euro 1.614,64) als Quellensteuer ausgewiesen.

Beweiswürdigung:

Dieser Sachverhalt beruht auf der unzweifelhaften Aktenlage. Der Umrechnungskurs zwischen Schweizer Franken und Euro entspricht dem vom Finanzamt im angefochtenen Bescheid angewandten durchschnittlichen Umrechnungskurs des Jahres 2014 und ist zwischen den Verfahrensparteien nicht strittig.

Rechtliche Würdigung:

Das Abkommen zwischen der Republik Österreich und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, BGBl. Nr. 64/1975, zuletzt geändert durch BGBl. III Nr. 169/2012, lautet auszugsweise:

„Artikel 15

- 1. Vorbehaltlich der Artikel 16, 18 und 19 dürfen Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, sei denn, dass die Arbeit in dem anderen Vertragstaat ausgeübt wird. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so dürfen die dafür bezogenen Vergütungen in dem anderen Staat besteuert werden.*
- 2. Ungeachtet des Absatzes 1 dürfen Vergütungen, die eine in einem Vertragstaat ansässige Person für eine in dem anderen Vertragstaat ausgeübte unselbständige Arbeit bezieht, nur in dem erstgenannten Staat besteuert werden, wenn*

- a) der Empfänger sich in dem anderen Staat insgesamt nicht länger als 183 Tage während des betreffenden Steuerjahres aufhält,
- b) Die Vergütungen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden, der nicht in dem anderen Staat ansässig ist, und
- c) die Vergütungen nicht von einer Betriebstätte oder einer festen Einrichtung getragen werden, die der Arbeitgeber in dem anderen Staat hat.

3. Ungeachtet der vorstehenden Bestimmungen dieses Artikels dürfen Vergütungen für unselbständige Arbeit, die an Bord eines Seeschiffes oder Luftfahrzeuges im internationalen Verkehr oder an Bord eines Schiffes, das der Binnenschifffahrt dient, ausgeübt wird, in dem Vertragstaat besteuert werden, in dem sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung des Unternehmens befindet.

...

Artikel 23

1. Bezieht eine in einem Vertragstaat ansässige Person Einkünfte oder hat sie Vermögen und dürfen diese Einkünfte oder dieses Vermögen nach diesem Abkommen in dem anderen Vertragstaat besteuert werden, so nimmt der erstgenannte Staat, vorbehaltlich der nachfolgenden Absätze, diese Einkünfte oder dieses Vermögen von der Besteuerung aus; dieser Staat darf aber bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen oder das übrige Vermögen dieser Person den Steuersatz anwenden, der anzuwenden wäre, wenn die betreffenden Einkünfte oder das betreffende Vermögen nicht von der Besteuerung ausgenommen wären.

2. Ungeachtet des Absatzes 1 darf Österreich Einkünfte im Sinne des Artikels 15 Absatz 1 sowie Einkünfte im Sinne des Artikels 19 (ausgenommen Ruhegehälter), die eine in Österreich ansässige Person aus ihrer in der Schweiz ausgeübten Arbeit aus öffentlichen Kassen der Schweiz bezieht, besteuern. Bezieht eine in Österreich ansässige Person unter Artikel 10, 15 und 19 fallende Einkünfte, die nach diesem Abkommen in der Schweiz und in Österreich besteuert werden dürfen, so rechnet Österreich auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der der in der Schweiz gezahlten Steuer entspricht; der anzurechnende Betrag darf jedoch den Teil der vor der Anrechnung ermittelten Steuer nicht übersteigen, der auf die aus der Schweiz bezogenen Einkünfte entfällt...“

Nach diesen Bestimmungen sind die in der Schweiz bezogenen Lohneinkünfte der Bf. in Österreich der Besteuerung zu unterziehen. In der Schweiz in Abzug gebrachte Steuerbeträge sind bei der Veranlagung zur Einkommensteuer in Österreich als Quellensteuer in Abzug zu bringen. Die Höhe der in der Schweiz vom Bruttolohn in Abzug gebrachten Steuerbeträge wurde durch die Lohnzettel der beiden Dienstgeber nunmehr zweifelsfrei nachgewiesen.

Der in der Beschwerdevorentscheidung als ausländische Steuer in Abzug gebrachte Betrag von Euro 1.794,67 war um die durch den berichtigten Lohnzettel des zweiten

Dienstgebers nachgewiesene ausländische Steuer in Höhe von Euro 1.614,64 zugunsten der Bf. zu erhöhen, womit sich insgesamt eine in Abzug zu bringende ausländische Steuer für das Jahr 2014 in Höhe von Euro 3.409,31 ergab.

In der Frage einer eventuellen begünstigten Besteuerung der Ferienentschädigung gemäß § 67 Abs. 1 EStG 1988 ist der vom Finanzamt vertretenen Rechtsansicht zuzustimmen. Ein sonstiger Bezug hat sich durch die tatsächliche Auszahlung deutlich von den laufenden Bezügen zu unterscheiden. Darin liegt ein besonderes Merkmal eines sonstigen Bezuges. Sowohl der Rechtstitel, auf den sich der Anspruch begründet, als auch die tatsächliche Auszahlung haben sich nach der höchstgerichtlichen Rechtsprechung von den laufenden Bezügen zu unterscheiden.

Sonstige Bezüge im Sinne des § 67 Abs. 1 EStG 1988 sind nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes solche, die nicht für den üblichen Lohnzahlungszeitraum (in der Regel ein Zeitraum von einem Monat) geleistet werden. Das Wesen der sonstigen Bezüge ist durch Lohnteile charakterisiert, die der Arbeitgeber neben, also zusätzlich zum laufenden Lohn bezahlt, wobei dies aus äußeren Merkmalen ersichtlich sein muss (vgl. VwGH vom 30. April 2003, 97/13/0148 und do. Zitate).

Werden Sonderzahlungen laufend anteilig mit dem laufenden Arbeitslohn ausbezahlt, sind sie aufgrund des Rechtstitels zwar weiterhin sonstige Bezüge, aber wegen der gewählten Auszahlungsmodalität gemeinsam mit den laufenden Bezügen gemäß § 67 Abs. 10 EStG 1988 nach dem Tarif zu versteuern. Die nachträgliche, rein rechnerische Aufteilung des Gesamtbezuges in laufende und sonstige Bezüge kann mangels eindeutig erkennbarer Unterscheidungsmerkmale zwischen laufenden und sonstigen Bezügen nicht als ausreichende Grundlage für die Annahme sonstiger Bezüge angesehen werden (vergleiche die bereits in der Beschwerdevorentscheidung angeführten Erkenntnisse des VwGH vom 14. Dezember 1993, 91/14/0038, und VwGH vom 19. November 1969, 1157/68).

Die von der Bf. als Saisonarbeitskraft in der Schweiz unter dem Titel einer „Ferienentschädigung“ mit dem laufenden Monatslohn gemeinsam bezogene Entlohnung unterliegt keiner begünstigten Besteuerung gemäß § 67 Abs. 1 EStG 1988 (vgl. auch UFS vom 31. Oktober 2011, RV/0016-K/08, und vom 26. Februar 2010, RV/0419-F/08).

Für das Streitjahr 2014 ergaben sich folgende **Bemessungsgrundlagen**:

Einkommen Euro 28.890,61 (unverändert gegenüber BVE)

Einkommensteuer Euro 7.780,42 (unverändert gegenüber BVE)

Ausländische Steuer Euro 3.409,31 (bisher Euro 1.794,67 laut BVE)

Rundung gem. § 39 Abs. 3 EStG 1988 Euro – 0,11

Festgesetzte Einkommensteuer Euro 4.371,00 (bisher Euro 5.986,00 lt. BVE)

Die Differenz zugunsten der Bf. beträgt gegenüber der Beschwerdevorentscheidung Euro 1.615,00.

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.

Keines dieser Tatbestandsmerkmale erschien in der Streitsache als erfüllt.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt am Wörthersee, am 2. Oktober 2018