

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri in der Beschwerdesache Bf, N, vertreten durch Mag. Alfred Schmid, N. gegen den Bescheid des FA Landeck Reutte vom 27.11.2012, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2011 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

1. Akteninhalt:

Der in Österreich ansässige Beschwerdeführer (Bf.) war im Veranlagungsjahr 2011 Gesellschafter-Geschäftsführer der G in der Schweiz. Unternehmensgegenstand war die Ausführung von Transporten und Bauarbeiten.

Das Finanzamt veranlagte den Bf. zur Einkommensteuer 2011 aufgrund der dem Finanzamt übermittelten Lohnzettel und Meldungen. Als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit ohne inländischen Steuerabzug kamen € 74.185,08 zum Ansatz. Als Sonstige Werbungskosten ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag wurden 11.380,64 € berücksichtigt und als Pauschbetrag für Werbungskosten 132,00 € in Abzug gebracht. Der Gesamtbetrag der Einkünfte belief sich somit auf € 62.672,44. Unter Berücksichtigung des Pauschbetrages für Sonderausgaben, des Verkehr- und Grenzgängerabsetzbetrages und der ausländischen Steuer wurde die Einkommensteuer mit 13.859,00 € festgesetzt. Der Einkommensteuerbescheid 2011 ist mit 27. November 2012 datiert.

Am 28. Dezember 2012 erhob der Bf. Berufung mit folgender Begründung:

"Im Einkommensteuerbescheid 2011 wurden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von 62.672,44 € angesetzt. Als Grundlage diente offensichtlich der dem Finanzamt übermittelte Auslandslohnzettel. Des Weiteren wurde in der Begründung angeführt, dass die Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung nicht beim Finanzamt eingegangen ist und daher Werbungskosten, Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen mangels Nachweis nicht berücksichtigt werden konnten.

Bei der Durchsicht der Unterlagen für das Jahr 2011, die wir erst vor einigen Tagen erhielten, haben wir festgestellt, dass der Abgabepflichtige im Jahr 2011 an der G zu 50 % beteiligt war und somit nicht Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, sondern Einkünfte aus selbständiger Arbeit bezogen hat.

Vergütungen, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweisende Beschäftigung gewährt werden, sind stets zu den Einkünften aus sonstiger selbständiger Arbeit gemäß § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 zuzurechnen (siehe auch EStR RZ 5267 ff).

Gemäß Artikel 14 Z 1 DBA-Schweiz dürfen Einkünfte, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus einem freien Beruf oder aus sonstiger selbständiger Tätigkeit ähnlicher Art bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, dass diese Person für die Ausübung ihrer Tätigkeit in einem anderen Vertragsstaat regelmäßig über eine feste Einrichtung verfügt. Verfügt sie über eine solche feste Einrichtung, so dürfen die Einkünfte in dem anderen Staat besteuert werden, jedoch nur insoweit, als sie dieser festen Einrichtung zugerechnet werden können.

Diese Voraussetzungen sind im gegenständlichen Fall gegeben. Die feste Einrichtung ist der Firmensitz der G , Q , R . Die vom Abgabepflichtigen erzielten Einkünfte werden regelmäßig in der festen Einrichtung getätigten und sind zur Gänze dieser festen Einrichtung zuzurechnen.

In Anlehnung an das DBA-Deutschland, in dem für Geschäftsführervergütungen eine eigene Verteilungsnorm (Art 16 Abs. 2 DBA-Deutschland) aufgenommen wurde, ist hier klargestellt, dass die Bezüge von allen handelsrechtlichen Geschäftsführern im Sitzstaat der Gesellschaft besteuert werden.

Daraus ist zu schließen, dass die Einkünfte nicht dem Ansässigkeitsstaat Österreich, sondern dem Quellenstaat Schweiz zuzuweisen sind und die Versteuerung dieser Einkünfte in der Schweiz zu erfolgen hat und folglich Österreich kein Besteuerungsrecht zusteht.

Es wird nunmehr beantragt, den Einkommensteuerbescheid 2011 aufgrund des oben dargestellten Sachverhaltes aufzuheben und die Einkommensteuer für 2011 mit Null festzusetzen."

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 1. Februar 2013 mit ausführlicher Begründung ab. Das Finanzamt verwies auf § 22 Z 2 EStG 1988, Art. 14 und 15 DBA Schweiz, Art. 3 Abs. 2 OECD-MA, das Amtsblatt der Österreichischen Finanzverwaltung Nr. 153/1992 und Art. 23 Abs. 2 DBA Schweiz und gelangte zu dem Schluss, dass die Geschäftsführervergütungen der österreichischen Steuerpflicht unterliege und dass die in der Schweiz einbehaltene Steuerpflicht angerechnet worden sei.

2. Gesetzliche Grundlagen:

Gemäß § 22 Z 2 EStG 1988 fallen die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2) aufweisende Beschäftigung gewährt werden, unter die Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit. Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund- oder Stammkapital mehr als 25 % beträgt.

Gemäß § 3 Z 2 EStG 1988 unterliegen der Einkommensteuer Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 22).

Art. 14 DBA-Schweiz weist das Besteuerungsrecht von Einkünften aus einem freien Beruf oder aus sonstiger selbständiger Tätigkeit ähnlicher Art dem Tätigkeitsstaat zu, sofern der selbständig Tätige dort regelmäßig über eine feste Einrichtung verfügt und soweit sie dieser festen Einrichtung zugerechnet werden können.

Das Besteuerungsrecht für Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, die aus Aktivbezügen herrühren, fällt nach Art. 15 Abs. 1 DBA-Schweiz grundsätzlich dem Tätigkeitsstaat zu.

Das mit der Schweiz abgeschlossene Doppelbesteuerungsabkommen sieht nach dessen Artikel 23 als Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung grundsätzlich die Befreiungsmethode unter Progressionsvorbehalt zu.

Mit Abänderungsprotokoll zum DBA-Schweiz, BGBl. III Nr. 22/2007, mit Wirkung ab 1. Jänner 2006 bzw. ab 1. Jänner 2007 (Artikel IX Z 2 des Abänderungsprotokolls) wurde die vormalige Grenzgängerregelung des Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz aufgehoben und wurde Art. 23 Abs. 2 DBA-Schweiz dahingehend geändert, dass Österreich auch Einkünfte aus unselbständiger Arbeit iSd Art. 15 Abs. 1 DBA-Schweiz besteuern darf und, sofern eine in Österreich ansässige Person unter Artikel 10, 15 und 19 fallende Einkünfte bezieht, die nach diesem Abkommen in der Schweiz und in Österreich besteuert werden dürfen, auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag anrechnet, der der in der Schweiz gezahlten Steuer entspricht, wobei der anzurechnende Betrag jedoch den Teil der vor der Anrechnung ermittelten Steuer nicht übersteigen darf, der auf die aus der Schweiz bezogenen Einkünfte entfällt.

3. Als erwiesen angenommener Sachverhalt:

- Der Bf. ist schweizer Staatsbürger, in Österreich ansässig und war im Veranlagungszeitraum 2011 Gesellschafter-Geschäftsführer der in der Schweiz befindlichen G .
- Der Bf. war mit 50 % an der G beteiligt.
- Das Finanzamt veranlagte die Einkommensteuer 2011 auf Basis des von der Schweiz übermittelten "Auslandlohnzettels".

4. Rechtliche Erwägungen:

Ein internationaler Steuerfall ist zunächst nach inländischem Recht zu beurteilen, wobei es zu klären gilt, ob steuerbare Einkünfte vorliegen und welcher Einkunftsart sie gegebenenfalls zuzurechnen sind. In der nächsten Phase ist zu prüfen, welchem Staat die Besteuerungsrechte hinsichtlich dieser Einkünfte nach dem DBA zukommen.

Ergibt sich daraus, dass nach den Vorschriften des DBA Österreich steuerberechtigt ist, richtet sich die weitere Steuererhebung, dh. die Geltendmachung des österreichischen Steueranspruches wiederum ausschließlich nach innerstaatlichem Recht; sie erfolgt somit unter ausschließlicher Verwendung innerstaatlicher Begriffsdefinitionen (zur sog. "Drei-Stufen-Technik" siehe Loukota, SWI 12/1998, 559 ff).

Unbestritten ist nach den Ausführungen im Beschwerdeverfahren, dass die Geschäftsführerbezüge nach innerstaatlichem Recht unter § 22 Z 2 EStG 1988 zu subsumieren sind. Somit liegen nach § 3 Z 2 EStG 1988 Einkünfte aus selbständiger Arbeit vor. Da aber ein internationaler Steuerfall vorliegt, ist idF zu prüfen, ob der Schweiz oder Österreich das Besteuerungsrecht zusteht.

Bezüge von Gesellschafter-Geschäftsführern sind weder in Artikel 14 noch in Artikel 15 DBA-Schweiz genannt; deren abkommensrechtliche Beurteilung geht aus dem Abkommen selbst somit nicht unmittelbar hervor. Auch die Begriffe "selbständige Tätigkeit" in Art. 14 DBA-Schweiz und "unselbständige Arbeit" in Art. 15 DBA-Schweiz werden im Abkommen nicht näher definiert

Der Verwaltungsgerichtshof ist hinsichtlich der abkommensrechtlichen Qualifikation der Bezüge von wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführern in den zum DBA-Schweiz ergangenen Erkenntnis vom 20.9.2001, 2000/15/0116, - wie bereits in seiner früheren Rechtsprechung (zum DBA-Schweiz: VwGH 21.5.1997, 96/14/0084; zum DBA-Deutschland: VwGH 27.6.1991, 90/13/0156, und VwGH 12.12.1995, 94/14/0060) - von einem statischen Verweis des Abkommens auf das originär innerstaatliche Recht des Anwenderstaates ausgegangen. Die im Abkommen nicht näher definierten Begriffe "selbständige Tätigkeit" und "unselbständige Arbeit" im Sinne der Art. 14 und 15 DBA-Schweiz seien daher nach der innerstaatlichen Rechtslage im Zeitpunkt des Abschlusses des Abkommens zu interpretieren.

Das Abkommen zwischen der Republik Österreich und der Schweizerischen Eidgenossenschaft ist am 30. Januar 1974 in Kraft getreten. Zum Zeitpunkt des Abschlusses des DBA-Schweiz war das Geschäftsführerentgelt eines Gesellschafters ungeachtet der Höhe seiner Beteiligung an der GmbH jedoch grundsätzlich unter den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zu subsumieren. Auch bei Einmanngesellschaften, bei denen der Gesellschafter auch Geschäftsführer war, lagen grundsätzlich Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit vor; nur im Falle einer unangemessenen Entlohnung wurden Einkünfte aus Kapitalvermögen angenommen (vgl. VwGH 20.9.2001, 2000/15/0116 und die dort angeführten Judikate vom 17.9.1963, 1010/61 und vom 16.11.1959, 2521/56). Erst mit Erkenntnis des verstärkten Senates vom 9.12.1980, 1666, 2223, 2224/79, hat der Verwaltungsgerichtshof in Abkehr von seiner früheren Rechtsprechung, die die Gesellschafter-Geschäftsführer grundsätzlich als Dienstnehmer angesehen hat, ausgesprochen, dass ein Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH dann nicht in einem Dienstverhältnis zu dieser Gesellschaft stehe, wenn er die Tätigkeit auf Grund der Höhe seiner Beteiligung am Stammkapital - eine Beteiligung von 50% reiche dafür bereits aus - oder auf Grund einer gesellschaftsvertraglichen

Regelung (Sperrminorität) nicht nach den Weisungen eines anderen ausüben müsse. In Reaktion auf dieses Erkenntnis wurde ua. § 22 Abs. 1 Z 2 EStG 1972 mit dem AbgÄG 1981, BGBl. Nr. 620/1981, dahingehend geändert, dass Gehälter und sonstige Vergütungen, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für eine sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweisende Beschäftigung gewährt werden, Einkünfte aus selbständiger Arbeit sind. Die Bestimmung trat am 1. Jänner 1982 in Kraft.

Zur Vermeidung von Qualifikationskonflikten wurde im Rahmen eines internationalen Verständigungsverfahrens (AÖF 1992/153) mit der schweizer Steuerverwaltung Einvernehmen darüber erzielt, dass sich die Aufteilung der Besteuerungsrechte bei Dienstnehmern von Kapitalgesellschaften ungeachtet einer allfälligen Beteiligung des Dienstnehmers an der Gesellschaft stets nach Artikel 15 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen richtet. Diese Regelung wurde im Amtsblatt der österreichischen Finanzverwaltung Nr. 153/1992 kundgemacht.

Das Ergebnis der im Amtsblatt kundgemachten Verständigungsvereinbarung zwischen Österreich und der Schweiz steht somit im Einklang mit der vom Verwaltungsgerichtshof hinsichtlich der Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen vertretenen Auffassung. Mit der Schweiz ist somit durch eine "autonome Abkommensauslegung" der Rückgriff auf geändertes innerstaatliches Recht unterdrückt worden und die Verweisung auf innerstaatliches Recht in Art. 3 Abs. 2 OECD-MA nicht als dynamisch, sondern als statisch zu verstehen.

Zählten die Einkünfte eines Gesellschafter-Geschäftsführers im Zeitpunkt des Abschlusses des DBA-Schweiz nach österreichischem Besteuerungsrecht aber nicht zu den selbständigen, sondern zu den nichtselbständigen Einkünften, kommt im Beschwerdefall abkommensrechtlich nicht die Zuteilungsnorm für selbständige Tätigkeit im Sinne des Art. 14 DBA-Schweiz, sondern jene für unselbständige Arbeit im Sinne des Art. 15 leg. cit. zur Anwendung.

Unter Berücksichtigung des Art. 23 Abs. 2 DBA-Schweiz, der ausführt, dass Österreich ungeachtet des Absatzes 1, 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 darf, wird deutlich, dass das Einkommen des Bf. der österreichischen Besteuerung unterliegt und die in der Schweiz einbehaltene Steuer im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung zu berücksichtigen war. Der vom Finanzamt erlassene Einkommensteuerbescheid 2011 erging somit zurecht.

Dem Vorbringen des Bf., dass nach Art. 14 Z 1 DBA-Schweiz der Schweiz das Besteuerungsrecht zukäme, kann daher aus den angeführten Gründen nicht gefolgt werden (vgl. Entscheidungen des UFS vom 27.10.2005, RV/0259-F/03, vom 30.03.2010, RV/0485-F708, RV/0053-F/10).

Wenn der Bf. meint, dass in Anlehnung an das DBA-Deutschland (Art. 16 Abs. 2 DBA-Deutschland) die Einkünfte nicht dem Ansässigkeitsstaat Österreich, sondern dem Quellenstaat Schweiz zuzuweisen seien, ist einerseits auf die o.a. "autonome Abkommensregelung" mit der Schweiz hinzuweisen. Andererseits sei festgehalten, dass die Regelung des Art. 16 Abs. 2 DBA-Deutschland – danach unterliegen Geschäftsführer und Vorstandsmitglieder einer Gesellschaft in jenem Staat der Besteuerung, in dem die Gesellschaft ansässig ist der Besteuerung – eine abweichende Besonderheit des österreichisch-deutschen Vertragsverhältnisses darstellt, die ihrerseits wieder auf eine (überholte) Rechtsprechung des BFH und VwGH zurückgeht. Aus österreichischer Sicht ist der Anwendungsbereich dieser Regelung nicht extensiv interpretierbar und im Streitfall nicht anwendbar.

Aus den angeführten Gründen war die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2011 abzuweisen.

5. Unzulässigkeit der ordentlichen Revision:

Die ordentliche Revision ist nicht zulässig (Art. 133 Abs. 4 B-VG), da die gegenständliche Entscheidung von der höchstgerichtlichen Rechtsprechung nicht abweicht (vgl. o.a. Erkenntnisse). Weiters ist die ergangene Rechtsprechung als nicht uneinheitlich zu beurteilen.

Klagenfurt am Wörthersee, am 2. März 2015