



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Senat 4

GZ. RV/0646-L/09

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Berufungswerbers, vom 25. Juni 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Gmunden Vöcklabruck vom 27. Mai 2009 betreffend die Einkommensteuer für das Jahr 2008 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (in der Folge kurz Bw.) ist im Gastgewerbe als Schankkraft tätig, hat seinen Hauptwohnsitz im Salzkammergut und seit 1. Oktober 2009 den oben genannten Nebenwohnsitz in Wien, den er mit Mail vom 11. Jänner 2010 der Berufungsbehörde als primäre Zustelladresse genannt hat.

Im streitgegenständlichen Veranlagungsjahr 2008 bezog Bw. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit von folgenden Arbeitgebern:

Arbeitgeber	Zeitraum
AMS Arbeitslosengeld	10.01. bis 23.01.
Arbeitgeber1	24.01. bis 10.03.
AMS Arbeitslosengeld	25.03. bis 04.04.

AMS Arbeitslosengeld	09.04. bis 26.04.
Hotel, Schweiz	03.05. bis 31.08.
Arbeitgeber2	10.12. bis 31.12.

Mit Bescheid vom 27. Jänner 2009 veranlagte das Finanzamt den Bw. zunächst nur mit den inländischen Einkünfte unter Hochrechnung gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988 auf Grund des Bezuges von Arbeitslosengeld zur Einkommensteuer 2008 und stellte auf Grund der einbehaltenen Sozialversicherungsbeiträge eine erstattungsfähige Negativsteuer von 66,51 € fest, woraus sich zuzüglich der anrechenbaren Lohnsteuer von 203,93 € eine Abgabengutschrift von 270,44 € ergab.

Mit Schriftsatz vom 3. Februar 2009 beantragte der Bw. die Berücksichtigung der Einkünfte aus der Schweiz nach Art. 15 und 23 des DBA Österreich-Schweiz, insbesondere bei Berechnung der erstattungsfähigen Negativsteuer iSd § 33 Abs. 8 3. TS EStG 1988 und gegebenenfalls der anrechenbaren Lohnsteuer.

Nach Aufhebung des Bescheides vom 27. Jänner 2009 gemäß § 299 BAO veranlagte hierauf das Finanzamt den Bw. mit **Bescheid vom 27. Mai 2009** wie folgt zur **Einkommensteuer 2008**:

Berechnung der Einkommensteuer:		
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit laut Lohnzettel		
Bezugsauszahlende Stelle	stpf. Bezüge	
Arbeitgeber1	2.126,36 €	
Arbeitgeber2	848,99 €	
Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug	6.363,30 €	
Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte	- 1.013,22 €	
Sonstige Werbungskosten ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag	<u>- 1.937,41 €</u>	6.388,02 €
Gesamtbetrag der Einkünfte		6.388,02 €
Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988)		
Pauschbetrag für Sonderausgaben		- 60,00 €

Kirchenbeitrag		- 77,05 €
Außergewöhnliche Belastungen:		
Aufwendungen vor Abzug des Selbstbehaltes § 34 (4)		- 191,21 €
Selbstbehalt		<u>191,21</u> €
Einkommen		6.250,97 €
Bemessungsgrundlage für den besonderen Progressionsvorbehalt: Gesamtbetrag der Einkünfte	<u>6.388,02</u> €	
Umrechnungsbasis	6.388,02 €	
Umrechnungszuschlag ($6.388,02 \times 365 / (365-43) - 6.388,02$)		<u>853,05</u> €
Bemessungsgrundlage für Durchschnittssteuersatz		7.104,02 €
Bei einem Einkommen von 10.000 und darunter		<u>0,00</u> €
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge		0,00 €
Erstattungsfähig gemäß § 33 (8) EStG 1988		
10% der SV-Beiträge, maximal 110,00 €		<u>-110,00</u> €
Erstattungsfähige Negativsteuer		- 110,00 €
Einkommensteuer		- 110,00 €
Ausländische Steuer		0,00 €
Anrechenbare Lohnsteuer (260)		<u>- 203,93</u> €
Festgesetzte Einkommensteuer		- 313,93 €

Der Bescheid wurde wie folgt begründet:

Die Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen, von denen ein Selbstbehalt abzuziehen ist, konnten nicht berücksichtigt werden, da sie den Selbstbehalt in Höhe von 427,09 € nicht übersteigen.

Sie haben im Jahr 2008 steuerfreie Einkommensersätze erhalten (Arbeitslosengeld), die eine besondere Steuerberechnung nach sich ziehen (§ 3 Abs. 2 EStG 1988). Dabei werden die für das restliche Kalenderjahr bezogenen Einkünfte auf den Zeitraum des Erhalts der steuerfreien Bezüge umgerechnet, so als ob sie auch während des Bezuges der Einkommensersätze weiterbezogen worden wären. Daraus wird ein Umrechnungszuschlag ermittelt, der zur Berechnung des Durchschnittssteuersatzes dem Einkommen hinzugerechnet wird. Mit diesem Durchschnittssteuersatz wird das steuerpflichtige Einkommen versteuert.

Mit **Schriftsatz vom 25. Juni 2009** erhob der Abgabepflichtige **Berufung** gegen den Einkommensteuerbescheid vom 27. Mai 2009 für das Jahr 2008, beantragte die Anrechnung und Erstattung der vom Arbeitgeber in der Schweiz einbehaltenen Quellensteuer in Höhe von 1.361,05 CHF (889,58 €) und begründete dies sinngemäß wie folgt:

Bei isolierter Betrachtung des Lohnes aus dem Dienstverhältnis nach österreichischen steuerrechtlichen Maßstäben würde eine Veranlagung bei einem Jahreseinkommen in Höhe von 6.250,97 € zu einer vollen Rückerstattung der vom Arbeitgeber einbehaltenen Lohnsteuer führen. Im gegenständlichen Fall sei das Jahreseinkommen von 6.250,97 € hingegen de facto mit der abgezogenen Quellensteuer von ca. 890,00 €, also mit etwa 14% besteuert worden. Selbst bei doppelt so hohen – allerdings in Österreich bezogenen - nichtselbständigen Einkünften („unselbständigen Einkommen“) und somit doppelter wirtschaftlicher Ertragskraft wäre die Steuerlast immer noch geringer als im gegenständlichen Fall.

Diese Schlechterstellung widerspreche den Grundsätzen des österreichischen Steuerrechts im Allgemeinen und im Speziellen den Bestimmungen des Art. 23 Abs. 2 DBA Österreich-Schweiz iVm § 48 BAO.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach § 1 Abs. 2 Einkommensteuergesetz 1988, BGBl. Nr. 400/1988 (EStG 1988), unterliegen natürliche Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, mit all ihren in- und ausländischen Einkünften, wozu gemäß § 2 Abs. 3 Z 4 EStG 1988 auch die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25) gehören, der Einkommensteuer.

Da der Bw. einen Wohnsitz im Inland hat, unterliegt er mit seinem Welteinkommen und somit nicht nur mit seinen inländischen, sondern auch den aus der Schweiz bezogenen nichtselbständigen Einkünften der österreichischen Einkommensteuer. Im Hinblick auf den Auslandsbezug ist jedoch zu prüfen, inwiefern das inländische Besteuerungsrecht durch ein Abkommen mit der Schweiz eingeschränkt wird. Doppelbesteuerungsabkommen entfalten nämlich eine Schrankenwirkung insofern, als sie eine sich aus dem innerstaatlichen Steuerrecht ergebende Steuerpflicht begrenzen. Ob Steuerpflicht besteht, ist zunächst stets nach innerstaatlichem Steuerrecht zu beurteilen. Ergibt sich aus dem innerstaatlichen Steuerrecht eine Steuerpflicht, ist in einem zweiten Schritt zu beurteilen, ob das Besteuerungsrecht durch ein Doppelbesteuerungsabkommen eingeschränkt wird (VwGH 28.11.2007, 2006/14/0057; 25.09.2001, 99/14/0217).

Das zwischen Österreich und der Schweiz bestehende Abkommen vom 30. Jänner 1974, BGBl Nr. 64/1975 (AÖFV Nr. 72/1975) zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der

Steuern vom Einkommen und Vermögen in der Fassung der Abänderungsprotokolle vom 18. Jänner 1994, BGBl Nr. 161/1995 (AOÖ Nr. 99/1995), vom 10. Dezember 1999, BGBl III Nr. 204/2001 (AOÖ Nr. 190/2001) und vom 21. März 2006, BGBl III Nr. 22/2007 (im Folgenden: DBA-Schweiz) enthält für den gegenständlichen Fall folgende relevante Bestimmungen in den Artikeln 15 und 23 (Fettdruck durch die Berufungsbehörde):

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.
4. (Anm.: aufgehoben durch BGBl. III Nr. 22/2007)

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.

3. Bezieht eine in der Schweiz ansässige Person Einkünfte, die nach Artikel 10 in Österreich besteuert werden dürfen, so gewährt die Schweiz dieser Person auf Antrag eine Entlastung. Die Entlastung besteht

- a) in der Anrechnung der nach den Artikeln 10, 11 und 12 in Österreich erhobenen Steuer auf die vom Einkommen dieser Person geschuldete schweizerische Steuer, wobei der anzurechnende Betrag jedoch den Teil der vor der Anrechnung ermittelten schweizerischen Steuer nicht übersteigen darf, der auf die Einkünfte, die in Österreich besteuert werden, entfällt, oder
- b) in einer pauschalen Ermäßigung der schweizerischen Steuer, oder
- c) in einer teilweisen Befreiung der betreffenden Einkünfte von der schweizerischen Steuer, mindestens aber im Abzug der in Österreich erhobenen Steuer vom Bruttbetrag der aus Österreich bezogenen Einkünfte.

Die Schweiz wird gemäß den Vorschriften über die Durchführung von zwischenstaatlichen Abkommen des Bundes zur Vermeidung der Doppelbesteuerung die Art der Entlastung bestimmen und das Verfahren ordnen.

Die internationale Doppelbesteuerung kann auf zwei verschiedene Arten in Abkommen der beiden betroffenen Staaten über die miteinander konkurrierenden Besteuerungsansprüche vermieden bzw. beseitigt werden. Der Wohnsitzstaat kann entweder für die Einkünfte, die nach dem Abkommen im Quellenstaat besteuert werden dürfen, eine Steuerbefreiung – im Regelfall unter Progressionsvorbehalt – gewähren (Befreiungsmethode) oder der Wohnsitzstaat besteuert das gesamte (auch aus dem Quellenstaat stammende) Einkommen, rechnet aber die Steuer, die der Quellenstaat nach dem Abkommen erheben darf, auf die eigene Steuer an (Anrechnungsmethode).

Im gegenständlichen Fall begeht der Bw. die Anrechnung und Erstattung der vom Schweizer Arbeitgeber einbehaltenen Quellensteuer von ca. 890,00 €.

Nach dem oben zitierten Wortlaut des Art. 15 Abs. 1 DBA-Schweiz dürfen im gegenständlichen Fall, weil es sich um keine Entsendung durch einen nicht in der Schweiz ansässigen Arbeitgeber handelt, die Zahlungen für die vom Bw. in der Schweiz ausgeübte nichtselbständige Arbeit nicht nur vom Ansässigkeitsstaat Österreich, sondern auch vom Tätigkeitsstaat Schweiz besteuert werden. Das im Art. 15 Abs. 1 des DBA-Schweiz verwendete Wort „dürfen“ richtet sich nicht an die Verwaltung, sondern an den Gesetzgeber (vgl. BFH 12.3.1980, IR 186/76, BStBl II, 1980 S 531).

Der Bw. vermeint, die von ihm geforderte Anrechnung der von den Schweiz einbehaltenen Steuer aus dem DBA-Schweiz, konkret aus Art. 23 Abs. 2 iVm § 48 BAO ableiten zu können.

Der mit der Überschrift „Verhältnis zum Ausland“ versehene § 48 BAO idF BGBl. Nr. 134/1969, hat folgenden Wortlaut:

Das Bundesministerium für Finanzen kann bei Abgabepflichtigen, die der Abgabenhoheit mehrerer Staaten unterliegen, soweit dies zur Ausgleichung der in- und ausländischen Besteuerung oder zur Erzielung einer den Grundsätzen der Gegenseitigkeit entsprechenden Behandlung erforderlich ist, anordnen, bestimmte Gegenstände der Abgabenerhebung ganz oder teilweise aus der Abgabepflicht auszuscheiden oder ausländische, auf solche Gegenstände entfallende Abgaben ganz oder teilweise auf die inländischen Abgaben anzurechnen.

Der Bundesminister für Finanzen hat zu § 48 BAO die Verordnung betreffend die Vermeidung von Doppelbesteuerungen, BGBl II 2002/474, erlassen. Diese ist im gegenständlichen Fall mangels Fehlens eines DBA (§ 1 Abs. 1 und 2 der VO) oder einer Anrechnung lokaler Schweizer Steuern vom Einkommen (§ 1 Abs. 3 der VO) jedoch nicht anwendbar.

Es ist dem Bw. beizupflichten, dass der von ihm ins Treffen geführte Abs. 2 des Methodenartikels 23 für nichtselbständige Einkünfte (Art. 15), die eine in Österreich ansässige Person bezieht, die Anrechnung der in der Schweiz bezahlten Steuer auf die in Österreich zu erhebende Einkommensteuer anordnet. Der Bw. übersieht dabei jedoch, dass diese Anrechnung beträchtlich beschränkt ist. Österreich rechnet die von der Schweiz einbehaltene Quellensteuer nämlich nur insoweit an, als auf diese in der Schweiz erzielten Einkünfte österreichische Einkommensteuer entfällt (Anrechnungshöchstbetrag). Aus dem oben wiedergegebenen bekämpften Bescheid vom 27. Mai 2009 ist klar ersichtlich, dass im gegenständlichen Fall auf die in der Schweiz erzielten Einkünfte des Bw. aus nichtselbständiger Arbeit keine österreichische Einkommensteuer entfällt, weil wegen Unterschreitens der Einkommensgrenze von 10.000,00 € (Bemessungsgrundlage nach Hochrechnung gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988: 7.104,02 €) sich schon vor Abzug der Absetzbeträge keine Einkommensteuer ergibt (0,00 €).

Gemäß **§ 20 Abs. 1 Z 6 EStG 1988** dürfen bei den einzelnen Einkünften Steuern vom Einkommen und sonstige Personensteuern nicht abgezogen werden. Dazu gehören auch **ausländische Personensteuern**, die den österreichischen Personensteuern entsprechen (VwGH 26.03.1965, 928/63). Die von der Schweiz im Abzugsweg erhobene Einkommensteuer stellt zweifellos eine Steuer iSd § 20 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 dar. Der Forderung des Bw. nach Anrechnung der Schweizer Abzugsteuer könnte deshalb auch bei Ermittlung der Einkunftshöhe, die der Bw. gar nicht bestritten hat, nicht Rechnung getragen werden.

Gemäß § 46 Abs. 1 EStG 1988 werden auf die Einkommensteuerschuld angerechnet:

1. *Die für den Veranlagungszeitraum festgesetzten Vorauszahlungen,*
2. *die durch Steuerabzug einbehaltenen Beträge, soweit sie auf veranlagte Einkünfte entfallen.*

Eine Anrechnung von Kapitalertragsteuer ist auch insoweit vorzunehmen, als die Kapitalerträge unter den Veranlagungsfreibetrag nach § 41 Abs. 3 fallen, aber ohne Anwendung des Freibetrages keine oder eine geringere Einkommensteuer zu erheben wäre. Lohnsteuer, die im Haftungsweg (§ 82) beim Arbeitgeber nachgefordert wurde, ist nur insoweit anzurechnen, als sie dem Arbeitgeber vom Arbeitnehmer ersetzt wurde.

Ausländische Einkommensteuer ist auf die inländische Einkommensteuerschuld anzurechnen, wenn dies im Doppelbesteuerungsabkommen vorgesehen ist; in diesen Fällen erfolgt die Anrechnung jedoch nicht auf Grund des § 46 EStG 1988, sondern auf Grund des Doppelbesteuerungsabkommens (Doralt EStG 11. Auflage, § 46 Tz 4, unter Hinweis auf UFS 14.01.2005, RV/0717-W/02; sa. VwGH 24.05.2007, 2006/15/0045).

Das Finanzamt hat daher im bekämpften Bescheid vom 27. Mai 2009 zu Recht keine Schweizer Quellensteuer angerechnet („Ausländische Steuer 0,00 €“).

Zum Vorbringen des Bw, die von ihm aufgezeigte Schlechterstellung gegenüber rein inländischen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit in selber Höhe widerspreche den Grundsätzen des österreichischen Steuerrechts, insbesondere dem Leistungsfähigkeitsprinzip („wirtschaftliche Ertragskraft“) wird Folgendes bemerkt:

Generell ist weder die Befreiungsmethode mit Progressionsvorbehalt noch die Anrechnungsmethode für den Steuerpflichtigen vorteilhafter (Doralt/Ruppe, Steuerrecht II 5. Auflage, Tz 641):

Bei gleichem Steuerniveau in beiden Staaten bringt die Befreiungsmethode für den Steuerpflichtigen gegenüber der Anrechnungsmethode einen Progressionsvorteil, weil die Einkünfte im Quellenstaat mit niedrigeren Steuersätzen versteuert werden (keine Progression). Liegt das Steuerniveau im Quellenstaat unter dem des Wohnsitzstaates, so kommt es bei der Anrechnungsmethode zu einer Steuernachholung.

Im gegenständlichen Fall wurde im Berufsjahr in der Schweiz von den dort verdienten Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit von 6.363,30 € ein Betrag von 889,58 € einbehalten. Dies entspricht einem Steuersatz von ca. 14 %. Mit der Revision des DBA-Schweiz durch das Abänderungsprotokoll vom 21. März 2006, BGBl III 22/2007, wurde auf österreichischer Seite für sämtliche Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit hinsichtlich der Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung generell ein Umstieg auf die Methode der Steueranrechnung vorgenommen. Andererseits hat die Schweiz die zuvor geltende Besteuerungsobergrenze von 3% bei der Quellensteuer aufgegeben, wofür die Schweiz Österreich jährlich eine Rückvergütung von 12,5% der Schweizer Steuereinnahmen aus Einkünften von in Österreich ansässigen Arbeitnehmern aus in der Schweiz ausgeübter unselbständiger Arbeit leistet (vg. Jirousek, in ÖStZ 2006, 244, und Schuh, in SWI 2006, 469). Zum Motiv der Schließung von

Besteuerungslücken durch das Abänderungsprotokoll vom 21. März 2006 wird auf die beiden genannten Literaturstellen hingewiesen.

Das Ergebnis mag für den Bw. im gegenständlichen Fall eine Härte darstellen. Dies ist jedoch nicht die Folge einer der Verfassung nicht entsprechenden Auslegung der bestehenden Gesetze (in nationales Gesetz transformiertes DBA Schweiz und EStG 1988) durch das Finanzamt. Soweit die vom Bw. ins Treffen geführten Beispiele und der daraus resultierende Einwand der Verletzung des Leistungsfähigkeitsprinzips durch die angewendeten Gesetzesbestimmungen verfassungsrechtliche Bedenken (etwa im Hinblick auf den Gleichheitssatz Art. 7 Abs. 1 B-VG) intendieren, verweist die Berufungsbehörde darauf, dass sie wie auch das Finanzamt auf Grund des Legalitätsprinzips (Art. 18 B-VG) an die geltenden Gesetze gebunden ist.

Aus all diesen Gründen konnte der Berufung kein Erfolg beschieden sein.

Linz, am 13. Jänner 2010