

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache des Bf. ,
adresse vertreten durch V, gegen die Bescheide des Finanzamtes Y vom 13.12.2013,
betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer
2007, 2008, 2009, 2010 und 2011 sowie gegen die Bescheide betreffend die
Einkommensteuer 2007, 2008, 2009, 2010 und 2011 und gegen die Bescheide betreffend
die Anspruchsziens 2007, 2008, 2009, 2010 und 2011 nach Durchführung einer
mündlichen Verhandlung am 28.04.2015 in der Hinteren Zollamtsstraße 2b, 1030 Wien, zu
Recht erkannt:

Die Beschwerden werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf.) erzielte im streitgegenständlichen Zeitraum neben Einkünften aus Gewerbebetrieb Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Angestellter einer Schweizer Aktiengesellschaft.

Im Zuge eines Vorhalteverfahrens hat das Finanzamt erstmals im Jahre 2013 erfahren, dass der Abgabepflichtige Einkünfte aus einer nichtselbständigen Tätigkeit in der Schweiz bezogen habe und daher das Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) mit der Schweiz zur Anwendung gelange. Folglich erließ die Abgabenbehörde für die Jahre 2007, 2008, 2009, 2010 und 2011 Bescheide betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs 1 BAO hinsichtlich der Einkommensteuer und versteuerte in den neuen Sachbescheiden die Einkünfte aus der Schweiz nach dem Steueranrechnungsverfahren, indem sie die ausländische Steuer auf die vom Einkommen des Bf. insgesamt zu erhebende Steuer anrechnete. In den Begründungsausführungen der Einkommensteuerbescheide verwies das Finanzamt auf Art. 15 Abs. 1 des DBA Schweiz, nach dem vorbehaltlich

der Art. 16, 18 und 19 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, dass die Arbeit in einem anderen Vertragsstaat ausgeübt wird. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so dürfen die dafür bezogenen Vergütungen in dem anderen Staat besteuert werden. Aus dem Art. 23 Abs. 1 und Abs. 2 DBA Schweiz gehe hervor, dass im gegenständlichen Fall sämtliche Arbeitseinkünfte des Abgabepflichtigen, die dieser für die in der Schweiz ausgeübte Tätigkeit bezogen habe, der österreichischen Besteuerung unterliege bzw. seien nach der Abkommensrevision (BGBI. III Nr. 22/2007) Arbeitseinkünfte für das schweizerische Staatsgebiet erbrachte berufliche Arbeitsleistungen in Österreich nicht mehr von der Besteuerung freigestellt. Art. 23 Abs. 2 DBA Schweiz habe hiefür das Steueranrechnungsverfahren eingeführt, bei dem die in der Schweiz gezahlte Steuer auf die vom Einkommen dieser Person insgesamt zu erhebende Steuer anzurechnen ist (vgl. UFS 12.4.2010, RV/0301-K/09 , UFS 5.4.2013, RV/2485-W/10 , Lang, SWI 5/2011).

Der Bf. erhob gegen die Bescheide betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren bezüglich der Einkommensteuer 2007 bis 2011 sowie betreffend die Einkommensteuerbescheide 2007 bis 2011 und die Bescheide über die Festsetzung der Anspruchszinsen 2007 bis 2011 Beschwerde.

Begründend führte der Bf. aus, dass gem. Art. 15 Abs. 1 DBA Österreich-Schweiz, die für eine in der Schweiz ausgeübte Arbeit, dort bezogenen Vergütungen in dem anderen Staat besteuert werden. Dies bedeute, dass die vom Bf. in der Schweiz ausgeübte Tätigkeit der Besteuerung in der Schweiz unterliege. Als Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung legt Art. 23 Abs. 1 DBA die Befreiungsmethode mit Progressionsvorbehalt fest. Art. 23 Abs. 2 DBA normiert für in Österreich ansässige Personen, welche Einkünfte aus öffentlichen Kassen erhalten, statt der Befreiungsmethode die Anrechnungsmethode. Der Abs. 2 dieser Bestimmung normiert: Ungeachtet des Abs. 1 darf Österreich Einkünfte im Sinne des Art. 15 Abs. 1 sowie Einkünfte im Sinne des Art. 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 Art. 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.

Der eindeutige Wortlaut dieser Bestimmung widerspreche jedoch der Ansicht, da der erste Satz dieses Absatzes Österreich ein Besteuerungsrecht für nichtselbständige Einkünfte zuweisen würde, die eine in Österreich ansässige Person aus ihrer in der Schweiz ausgeübten Arbeit aus öffentlichen Kassen der Schweiz beziehe. Der betreffende erste Satz bestehe aus einem Hauptsatz und einem Nebensatz: "Ungeachtet des Abs. 1 darf Österreich Einkünfte im Sinne des Art. 15 Abs. 1 sowie Einkünfte im Sinne des Art. 19

(ausgenommen Ruhegehälter) die eine in Österreich ansässige Person aus ihrer in der Schweiz ausgeübten Arbeit aus öffentlichen Kassen der Schweiz bezieht, besteuern." Auch nach einer Interpretation des Textes nach dem Bedeutungszusammenhang könne man nur zu dem Ergebnis gelangen, dass der Nebensatz sich auf Art. 15 Abs. 1 und Art. 19 beziehe. Würde sich der Nebensatz nicht auf Art. 15 Abs. 1 beziehen, würde die Bestimmung des Art. 23 Abs. 2 in Bezug auf 15 Abs. 1 wie folgt lauten: "Ungeachtet des Abs. 1 darf Österreich Einkünfte im Sinne des Art. 15 Abs. 1 besteuern." Damit hätte Österreich für alle in der Schweiz tätigen Dienstnehmer in der Privatwirtschaft gem. DBA das Besteuerungsrecht. Denn die sonst notwendige Anknüpfung an die Ansässigkeit in Österreich findet sich erst im Nebensatz. Österreich hätte damit gem. DBA auch für in der Schweiz ansässige Personen, die in der Schweizer Privatwirtschaft als Dienstnehmer tätig sind, das Besteuerungsrecht. Somit könnte sich Österreich durch eine Änderung des nationalen Einkommensteuergesetzes die Besteuerung aller Schweizer Dienstnehmer in der Privatwirtschaft sichern. Es ist undenkbar, dass die Schweiz ein solches Recht Österreich im Rahmen eines Doppelbesteuerungsrechtes einräumen würde.

Somit ergeben sowohl Wortinterpretation als auch Bedeutungszusammenhang eindeutig, dass sich der Nebensatz auf Art. 15 Abs. 1 und auf Art. 19 beziehe. Für eine andere Interpretation ist somit kein Raum. Da sich der Nebensatz daher auf die beiden Artikel beziehe, habe Österreich gem. DBA auch kein Recht zur Besteuerung der Schweizer Angestelltenbezüge. Der Progressionsvorbehalt, wie von uns jährlich in der Steuererklärung angegeben, stehe Österreich selbstverständlich zu. Der Bf. stellte demnach den Antrag, die Bescheide, wie vor der Wiederaufnahme, zu berichtigen. Er erhob auch Beschwerde gegen die Bescheide betreffend die Anspruchszinsen 2007 bis 2011.

Das Finanzamt führte in der Beschwerdevorentscheidung aus, dass der Bf. in seinen elektronischen Einkommensteuererklärungen 2007 bis 2011 jeweils nicht näher bezeichnete ausländische Einkünfte mit Progressionsvorbehalt erklärt habe. Die Einkommensteuerbescheide für diese Jahre ergingen erkläzungsgemäß. Im Zuge eines Vorhalteverfahrens der Abgabenbehörde im November 2013 wurde der Abgabenbehörde erstmals bekannt, dass es sich bei diesen Einkünften um Einkünfte handelt, die der Bf. für eine nichtselbständigen Tätigkeit in der Schweiz bezogen habe und auf die somit das Doppelbesteuerungsabkommen mit der Schweiz anzuwenden sei.

Am 13.12.2013 ergingen die nunmehr bekämpften Wiederaufnahmebescheide, Einkommensteuerbescheide und Anspruchszinsenbescheide, jeweils für die Jahre 2007 bis 2011. Unter Anwendung des in diesen Jahren geltenden DBA mit der Schweiz wurden die nichtselbständigen Einkünfte des Bf., die dieser aus seiner Tätigkeit in der Schweiz bezogen hatte, in Abänderung der Erstbescheide in Österreich der Einkommensbesteuerung unterzogen. Die in der Schweiz entrichtete Einkommensteuer wurde auf die österreichische Einkommensteuer angerechnet. In der vorliegenden Beschwerde wird nunmehr argumentiert, dass die Abgabenbehörde zu Unrecht davon ausgegangen wäre, dass zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung im gegenständlichen

Fall die Anrechnungsmethode anzuwenden sei. Der eindeutige Wortlaut der Bestimmung des Art. 23 Abs. 2 des DBA Schweiz widerspreche dieser Rechtsansicht jedoch.

Das Finanzamt führte dazu in rechtlicher Hinsicht aus:

Streitgegenständlich ist im konkreten Fall lediglich die Form der Besteuerung der vom Bf. in den Jahren 2007 bis 2011 bezogenen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in der Schweiz. Für die Beurteilung der gegenständlichen Rechtsfrage sind die Art. 15 und 23 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und Vermögen heranzuziehen.

Aus diesen Bestimmungen gehe hervor, dass im gegenständlichen Beschwerdefall sämtliche Arbeitseinkünfte des Bf. der österreichischen Besteuerung unterliegen würden (vgl. hierzu auch Lukota in EAS-Nr. 3081 vom 8. September 2009).

Die durch das Abänderungsprotokoll 2006 bewirkte Revision des DBA Schweiz habe eine Änderung der früheren Rechtslage insoweit herbeigeführt, als Art. 23 Abs. 2 erster Satz DBA Schweiz in der Fassung des Abänderungsprotokolls 2006 das Besteuerungsrecht Österreichs bei in Österreich ansässigen Personen in Bezug auf Einkünfte im Sinne des Art. 15 Abs. 1 erweiterte.

Mit dem am 21. März 2006 mit der Schweiz unterzeichneten Änderungsprotokoll, das ab dem 1.1.2006 in Wirkung trat, entfiel nämlich unter anderem der Abs. 4 des Art. 15 DBA Schweiz, die sogenannte Grenzgängerregelung. Das brachte auf österreichischer Seite eine Ausdehnung des Anrechnungsverfahrens auf sämtliche Einkünfte aus unselbständiger Arbeit gem. Art. 15 Abs. 1 DBA Schweiz mit sich. Konkret bedeutet dies: Bezieht eine in Österreich ansässige Person unter Art. 10, 15 (= Einkünfte aus unselbständiger Arbeit) und 19 fallende Einkünfte, die nach diesem Abkommen in Österreich und in der Schweiz 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 (vgl. UFSF vom 13.11.2011, RV/0213-F/09).

Dieses dem Wortlaut der Bestimmung eindeutig entsprechende Auslegungsergebnis stehe auch im Einklang mit den Zielsetzungen der Abkommensrevision, deren Anliegen im gegebenen Zusammenhang die Beseitigung der Grenzgängerregelung des alten Art. 15 Abs. 4 DBA Schweiz war. Der durch das Abänderungsprotokoll 2006 vorgesehene Wechsel von der Steuerbefreiungs- zur Anrechnungsmethode sollte sich daher auf die für Grenzgänger grundsätzlich relevanten Einkünfte im Sinne des Art. 15 Abs. 1 beziehen, wobei allerdings angesichts der von der Abkommensrevision intendierten Beseitigung des Grenzgängerbegriffs in Kauf genommen werden musste, dass diese Methode auch bei jenen Personen zur Anwendung kommt, welche die Grenzgängereigenschaft nach dem alten Abs. 4 des Art. 15 nicht erfüllt hätten, also zum Beispiel jene Dienstnehmer, die bei einem schweizerischen Arbeitgeber beschäftigt sind und in der Schweiz erwerbstätig werden ohne täglich in den Ansässigkeitsstaat zurückzukehren (vgl. EAS-Auskunft des BMF vom 19.4.2010, BMF-010221/0957-IV/4/2010, UFSI vom 25.3.2013, RV/0579-I/09).

Wenn der Bf. vermeint, eine derartige Auslegung würde bedeuten, dass Österreich damit das Besteuerungsrecht für alle für in der Schweiz ausgeübten Tätigkeiten erzielten nichtselbständigen Einkünfte hätte, so irrt er. Denn er übersieht dabei, dass der Art. 23 Abs. 2 DBA Schweiz sehr wohl auf die Bestimmung des Art. 15 Abs. 1 Bezug nimmt. Diese Regelung teilt das Besteuerungsrecht grundsätzlich dem Ansässigkeitsstaat zu. In Abweichung von dieser Grundregel darf, wenn die Tätigkeit nicht im Ansässigkeitsstaat ausgeübt wird, der Tätigkeitsstaat diese Einkünfte besteuern (abgesehen von den im Art. 15 Abs. 2 vorgesehenen Ausnahmefällen).

Die vorrangige Anknüpfung des Besteuerungsrechtes an den Ansässigkeitsstaat ist somit bereits im Art. 15 Abs. 1 normiert und damit im Gegensatz zu Art. 19 im Art. 23 Abs. 2 nicht mehr erforderlich. Es ist somit im DBA Schweiz klar determiniert, dass in Österreich keinesfalls das Besteuerungsrecht für Einkünfte aus einer in der Schweiz ausgeübten nichtselbständigen Tätigkeit zugeordnet wird, wenn der Abgabepflichtige nicht in Österreich ansässig ist. Die diesbezüglichen Ausführungen des Bf. gehen damit allesamt ins Leere, die schweizerischen nichtselbständigen Einkünfte des Bf. wurden daher zu Recht unter Anwendung des Art. 23 Abs. 2 DBA Schweiz in Österreich der Besteuerung unterzogen.

Die Beschwerde richtet sich auch gegen Bescheide betreffend die Festsetzung von Anspruchszinsen für 2007 bis 2011. Es fehlt zwar insofern eine relevante Begründung, doch werden die Bescheide erkennbar deshalb bekämpft, weil die zugrunde liegenden Einkommensteuerbescheide für rechtswidrig gehalten werden. Den angefochtenen Zinsenbescheiden liegen die in den Einkommensteuerbescheiden 2007 bis 2011 ausgewiesenen Nachforderungen zugrunde.

Gem. § 205 Abs. 1 BAO sind Differenzbeträge an Einkommen- und Körperschaftsteuer, die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen (Abs. 3) nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgaben ergeben, für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruches folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide zu verzinsen (Anspruchszinsen).

Anspruchszinsenbescheide sind zwar mit Beschwerde anfechtbar. Der Bestreitung der Anspruchszinsen mit der Begründung, der zugrunde liegende Sachbescheid sei rechtswidrig, musste der Erfolg aber versagt bleiben, weil eine Überprüfung der Rechtmäßigkeit des Stammabgabenbescheides im Verfahren betreffend die Anspruchszinsen nicht stattfindet. Der Zinsenbescheid ist an die Höhe der im Bescheidspruch des Einkommensteuerbescheides ausgewiesenen Nachforderung gebunden (vgl. Ritz, BAO, 128). Erweist sich der der Berechnung der Anspruchszinsen zugrunde liegende Bescheid nachträglich als rechtswidrig, ist von Amts wegen ein neuer, an die geänderte Abgabenfestsetzung gebundener Zinsenbescheid zu erlassen. Eine Änderung des ursprünglichen Zinsenbescheides sieht das Gesetz nicht vor.

Die ebenfalls bekämpften Wiederaufnahmebescheide weisen keine inhaltlichen Mängel auf, der Wiederaufnahmsgrund (= neu Hervorkommen der Tatsache, dass Einkünfte aus der Schweiz gegeben sind) ist den angefochtenen Bescheiden zu entnehmen. Eine stichhaltige Begründung, warum die Wiederaufnahmebescheide rechtswidrig seien, kann der Beschwerde nicht entnommen werden, weshalb die Beschwerde auch in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen war.

Im Vorlageantrag brachte der Bf. erneut vor, dass seiner Meinung nach bei Interpretation des Art. 23 Abs. 2 des DBA mit der Schweiz im Sinne des Finanzamtes sämtliche in Österreich oder der Schweiz ansässige Personen in Österreich steuerpflichtig wären. Das Finanzamt wies dazu in seiner Stellungnahme darauf, dass ein Doppelbesteuerungsabkommen ein Besteuerungsrecht eines Staates nie begründen könne, sondern nur einschränken könne. Nach innerstaatlichen Steuerrecht (§ 1 EStG) sei entweder ein Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt in Österreich oder das Vorliegen von im § 98 EStG aufgezählten Einkünften Voraussetzung für eine Steuerpflicht in Österreich. Daher kann es entgegen den Ausführungen des Bf. niemals dazu kommen, dass ein nur in der Schweiz Ansässiger, der in Österreich nicht unbeschränkt steuerpflichtig ist, mit seinen Einkünften aus einer in der Schweiz ausgeübten nichtselbständigen Tätigkeit in Österreich steuerpflichtig ist. Der Bf. irrt also, wenn er vermeint, die Auslegung des Art. 23 Abs. 2 DBA Schweiz durch die Abgabenbehörde wäre überschießend und würde Österreich das Besteuerungsrecht für alle Schweizer Dienstnehmer einräumen.

Die steuerliche Vertretung brachte am 28.4.2015 in der mündlichen Verhandlung Nachfolgendes vor:

"Bei den Überlegungen der Interpretation des DBA's wurde der § 1 EStG außer Acht gelassen. Die Auslegung des Art. 23 erfolgte so, dass sich der Nebensatz des Art 23 Abs. 2, ...*die eine in Österreich ansässige Person aus ihrer in der Schweiz ausgeübten Arbeit aus öffentlichen Kassen* sowohl auf Art. 15 Abs. 1 als auch auf Art. 19 beziehen würde.

Die steuerliche Vertretung verweist diesbezüglich auch auf seine bisherigen Ausführungen in der Beschwerde.

Weiters wird die Formulierung im Art. 23 Abs. 2 hervorgehoben, wonach "iSd Art. 15 Abs. 1" bedeute, dass sich "im Sinne" nur auf die Art der Einkünfte (Löhne und Gehälter) des Art. 15 Abs.1 beziehen könne und nicht die eigentliche Regelung betreffe, die sich auf die Ansässigkeit der Person als Anknüpfungspunkt bezieht, wobei dem Tätigkeitsstaat der Vorrang eingeräumt würde.

Zu einer anderen Lösung würde die Verwendung des Wortes "gemäß Art. 15 Abs.1" führen."

In Bezug auf die verfahrensgegenständliche Wiederaufnahme der Verfahren erhob die steuerliche Vertretung des Bf. keine weiteren Einwendungen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Das Bundesfinanzgericht legt der Entscheidung den nachfolgenden als erwiesen festgestellten Sachverhalt zu Grunde:

Der Beschwerdeführer (Bf.), ein in Österreich ansässiger Steuerpflichtiger, erklärte in den elektronisch eingebrachten Einkommensteuererklärungen für den streitgegenständlichen Zeitraum nicht näher bezeichnete ausländische Einkünfte, die er in Österreich unter Progressionsvorbehalt von der Besteuerung ausgenommen behandelte.

Unbestritten ist, dass der Bf. in der Schweiz als Angestellter einer Schweizer Aktiengesellschaft im Zeitraum 2007 bis 2011 Einkünfte aus nicht selbständiger Tätigkeit bezogen hatte. Dies teilte er am 15.11.2013 über Vorhalt dem Finanzamt mit.

In Streit steht somit, ob der Bf. bezüglich seiner im Ausland bezogenen Einkünfte aus einer in der Schweiz ausgeübten nicht selbständigen Tätigkeit zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung in Österreich die Steuerfreistellung mittels Progressionsvorbehalt oder das Anrechnungsverfahren anzuwenden hatte und ob die Voraussetzungen für die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2007 bis 2011 gem. § 303 Abs 1 lit b BAO erfüllt waren.

Bezüglich der **Wiederaufnahme des Verfahrens** betreffend die Einkommensteuer der streitgegenständlichen Jahre ist der § 303 Abs. 1 BAO als maßgebliche Bestimmung anzuführen:

§ 303 Abs 1 BAO bestimmt:

- (1) Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn
 - a. der Bescheid durch eine gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder
 - b. Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, oder
 - c. der Bescheid von Vorfragen (§ 116) abhängig war und nachträglich über die Vorfrage von der Verwaltungsbehörde bzw. dem Gericht in wesentlichen Punkten anders entschieden worden ist,

und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Nach dem Akteninhalt ist unstrittig, dass das Finanzamt von der die verfahrensgegenständlichen Verfahren betreffenden Tatsache der Erzielung ausländischer unselbständiger Einkünfte, erst nach deren Abschluss im Jahre 2013 erfahren hatte. Demnach lagen zweifelsfrei neue Tatsachen vor, die im Sinne der vorhin erwähnten rechtlichen Bestimmung die Wiederaufnahme der Verfahren begründeten, und die Kenntnis der besagten Einkünfte im Spruch anders lautende Bescheide herbeigeführt hätte.

Bezüglich der Anwendung der **Anrechnungsmethode** ist in rechtlicher Hinsicht auszuführen, dass das DBA Österreich - Schweiz aus dem Jahr 1974, BGBl. Nr. 64/1975 mit Abänderungsprotokoll vom 21.03.2006, BGBl. III Nr. 22/2007, geändert und die bisherige Sonderregelung für Grenzgänger gestrichen wurde. Zur Vermeidung der Doppelbesteuerung wechselte Österreich ab 1.1.2007 bei den unselbständigen Einkünften von der Befreiungs- zur Anrechnungsmethode (vgl. UFS 25.3.2013, RV/0579-I/09). In diesem Zusammenhang wird auf die detaillierten Ausführungen des Finanzamtes in der Beschwerdevorentscheidung verwiesen.

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

Österreich erstreckt somit seinen Besteuerungsanspruch auf das gesamte Welteinkommen von in Österreich unbeschränkt steuerpflichtigen Personen. Das grundsätzliche Besteuerungsrecht an den Einkünften aus unselbständiger Arbeit wird demnach dem **Ansässigkeitsstaat** des Arbeitnehmers zugewiesen. In einem weiteren Schritt ist zu klären, welchem Staat, Österreich oder der Schweiz, das Besteuerungsrecht über die Schweizer Einkünfte zusteht. Diese Frage ist nach dem oben genannten Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Republik Österreich und der Schweizer Eidgenossenschaft (in der Folge: DBA-Schweiz) zu beurteilen.

Diesbezüglich regelt der Art 15 Abs. 1 des DBA-Schweiz, dass vorbehaltlich der Artikel 16, 18 und 19 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.

Art 23 Abs 2 DBA-Schweiz regelt:

"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."

Eine "in einem Vertragsstaat ansässige Person" iSd des DBA-Schweiz ist gemäß Artikel 4 Abs 1 dieses Abkommens eine Person, die nach dem in diesem Staat geltenden Recht dort unbeschränkt steuerpflichtig ist".

Vor diesem Hintergrund ist für den Beschwerdefall festzuhalten, dass Österreich als Ansässigkeitsstaat das Welteinkommen besteuert und bezüglich der Einkünfte des Bf. aus nicht selbständiger Tätigkeit, die er als Arbeitnehmer unter physischer Anwesenheit in der Schweiz erzielte, die in der Schweiz gezahlte Steuer anzurechnen hatte(Anrechnungsmethode).

Die steuerliche Vertretung des Bf. bringt im Wesentlichen vor, dass im vorliegenden Fall zur Vermeidung der Doppelbesteuerung nicht die Anrechnungsmethode sondern die Befreiungsmethode anzuwenden gewesen wäre. Sie stützt sich dabei darauf, dass gem. Art 23 Abs 2 DBA-Schweiz das Anrechnungsverfahren nur für Einkünfte aus nicht selbständiger Tätigkeit, für eine in der Schweiz ausgeübte Arbeit aus öffentlichen Kassen, vorgesehen sei und begründete ihre Ansicht damit, dass sich der Nebensatz, ... "*die eine in Österreich ansässige Person aus ihrer in der Schweiz ausgeübten Arbeit aus öffentlichen Kassen der Schweiz bezieht*", ebenfalls auf "*die Einkünfte im Sinne des Art 15 Abs 1*" DBA-Schweiz beziehen würde. Dies würde auch aus der Formulierung "*im Sinne des Art 15 Abs 1*" hervorgehen, zumal dadurch zum Ausdruck komme, dass sich die Regelung nur auf die Art der Einkünfte (Löhne und Gehälter) des Art 15 Abs. 1 beziehe und nicht die eigentliche Bestimmung betreffe, die auf die Ansässigkeit der Person als Anknüpfungspunkt Bezug nimmt, wobei dem Tätigkeitsstaat der Vorrang eingeräumt würde.

Das Bundesfinanzgericht verweist in diesem Zusammenhang auf die Judikatur des VwGH, nach der auch im öffentlichen Recht bei einer Interpretation nach jenen grundlegenden Regeln des Rechtsverständnisses vorzugehen ist, die im ABGB für den Bereich der Privatrechtsordnung normiert sind. § 6 ABGB verweist zunächst auf die Bedeutung des Wortlautes in seinem Zusammenhang. Dabei ist grundsätzlich zu fragen, welche Bedeutung einem Ausdruck nach dem allgemeinen Sprachgebrauch oder nach dem Sprachgebrauch des Gesetzgebers zukommt. Dafür müssen die objektiven, jedermann zugänglichen Kriterien des Verständnisses statt des subjektiven Verständnishorizonts der einzelnen Beteiligten im Vordergrund stehen. Es ist zunächst nach dem Wortsinn zu fragen. Dies bedeute bei Auslegung von Verwaltungsgesetzen einen Vorrang der Wortinterpretation in Verbindung mit der grammatischen und der systematischen Auslegung sowie äußerste Zurückhaltung gegenüber der Anwendung sogenannter "korrigierender Auslegungsmethoden". Daher ist zunächst nach dem Wortsinn zu fragen (vgl. VwGH 23.8.2012, 2010/05/0204 uner Verweis auf VwGH 23.2.2010, 2009/05/0080).

Vor diesem Hintergrund ist dem Beschwerdevorbringen zu entgegnen, dass der Wortlaut des Abkommens klar zum Ausdruck bringt, dass sich der oben erwähnte Nebensatz des Art 23 Abs 2 Satz 1 nur auf die Einkünfte im Sinne des Art 19 DBA-Schweiz bezieht, zumal in dieser Bestimmung allein die Besteuerung von Bezügen aus öffentlichen Kassen geregelt wird und daher der genannte Nebensatz, der auf die Bezüge des Art 19 Bezug nimmt, sich nur auf Art 19 beziehen kann.

Die vom Bf. gewählte Auslegung, derzufolge generell nur solche nicht selbständigen Einkünfte, die Bezüge aus öffentlichen Kassen darstellen, von der Anrechnungsmethode erfasst sind, entspricht keineswegs dem Sinn des Art 15 Abs 1 DBA, sodass der Verweis auf diese Bestimmung mit den Worten "im Sinne" keineswegs bedeutet, dass zum einen nur bestimmte Einkünfte aus unselbständiger Tätigkeit und zum anderen Österreich auch Einkünfte aus in der Schweiz ausgeübter nicht selbständiger Arbeit von in der Schweiz ansässigen Personen besteuern dürfe. Dies deshalb, da wie das Finanzamt schon zutreffend ausführte, die vorrangige Anknüpfung des Besteuerungsrechtes an den Ansässigkeitsstaat bereits im Art. 15 Abs. 1 normiert ist, und damit im Gegensatz zu Art. 19 im Art. 23 Abs. 2 eine ausdrückliche Regelung nicht mehr erforderlich ist. Jede andere Interpretation würde dem Bedeutungszusammenhang und dem Sinn dieser DBA-Bestimmung widersprechen, weshalb der steuerliche Vertreter des Bf. mit seinem Hinweis auf die Formulierung "im Sinne" des Art 15 die Beschwerde nicht zum Erfolg führen konnte.

Daraus ergibt sich, dass Art 23 Abs 2 DBA Schweiz für Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit im Sinne des Art 15 Abs 1 DBA Schweiz von nur in Österreich ansässigen Personen die Anrechnungsmethode vorsieht. Angesichts dieser Ausführungen war die Beschwerde in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

Der Bf erob ebenso Beschwerde gegen den Bescheid betreffend die Festsetzung von **Anspruchszinsen**. Die Bescheide werden deshalb bekämpft, weil der zugrundeliegende Einkommensteuerbescheid für rechtswidrig beurteilt wird.

In diesem Zusammenhang ist auf die Begründungsausführungen des Finanzamtes in der Beschwerdevorentscheidung zu verweisen, wonach gemäß § 205 Abs. 1 BAO Differenzbeträge an Einkommen- und Körperschaftsteuer, die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen (Abs. 3), nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruchs folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide zu verzinsen sind (Anspruchszinsen).

Anspruchszinsenbescheide sind zwar mit Beschwerde anfechtbar. Der Bestreitung der Anspruchszinsen mit der Begründung, der zugrundeliegende Sachbescheid sei rechtswidrig, musste der Erfolg aber versagt bleiben, weil eine Überprüfung der Rechtmäßigkeit des Stammabgabenbescheides im Verfahren betreffend die Anspruchszinsen nicht stattfindet. Der Zinsenbescheid ist an die Höhe der im

Beschedspruch des Einkommensteuerbescheides ausgewiesenen Nachforderung gebunden (vgl. Ritz, BAO-Handbuch, 128). Erweist sich der der Berechnung der Anspruchszinsen zugrundeliegende Bescheid nachträglich als rechtswidrig, ist von Amts wegen ein neuer, an die geänderte Abgabenfestsetzung gebundener Zinsenbescheid zu erlassen. Eine Änderung des ursprünglichen Zinsenbescheides sieht das Gesetz nicht vor. Aus diesen Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Revision

Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nicht zulässig. Gemäß Art 133 Abs 4 B-VG kann gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes Revision erhoben werden, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere wenn eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes fehlt oder das Erkenntnis von einer solchen Rechtsprechung abweicht. Das konkrete Erkenntnis erging im Sinne der in den zitierten Entscheidungen des UFS zum Ausdruck kommenden Rechtsprechung, sodass aus dieser Sicht keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vorliegt.

Wien, am 30. April 2015