

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin BE in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch Vertreter, über die Beschwerde vom 28.05.2018 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Salzburg-Land vom 02.05.2018, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2016 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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 20. November 2017 wurde die **Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2016** vom Beschwerdeführer (in der Folge mit Bf. abgekürzt) elektronisch eingebracht.

In der per Post eingereichten Beilage zur Arbeitnehmerveranlagung 2016, wurde u.a. ausgeführt:

1. Allgemeine Erläuterungen

Herr Bf wurde beginnend mit 1. August 2015 von seinem deutschen Arbeitgeber befristet bis voraussichtlich 31. Mai 2017 von Deutschland nach Österreich zu der Firma entsandt. Im Rahmen der Entsendung nimmt Herr Bf folgende Rolle im Unternehmen ein: Controller Vans.

Daher handelt es sich um eine passive Arbeitskräftegestellung.

Im Veranlagungsjahr 2016 war er ab 1. Oktober 2016 in Österreich tätig. Während dieser befristeten Entsendung hat er seinen Wohnsitz in Deutschland (Adr.) aufrechterhalten. Weiters begründete er mit 1. Oktober 2016 einen Wohnsitz zur Dienstverrichtung in Österreich (Adr.2).

Herr Bf ist im Veranlagungsjahr 2016 ab 1. Oktober 2016 in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig.

Da sich die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen und somit der Mittelpunkt seiner Lebensinteressen von Herrn Bf im Jahr 2016 weiterhin in Deutschland befindet, hat Deutschland gemäß Art. 4 Abs. 2 lit. a des Doppelbesteuerungsabkommens

Österreich/Deutschland als Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht auf das gesamte Welteinkommen von Herrn Bf. 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 1. Oktober bis 31. Dezember 2016 insgesamt 56 Arbeitstage. Hiervon entfielen 41,5 Arbeitstage auf Österreich und 14,5 auf Deutschland und Drittländer. Daher ist das Einkommen entsprechend der getätigten Arbeitstage aufzuteilen und der Lohnzettel zu berichtigen.

...

2 Im Anschluss an ein Ergänzungsverfahren erließ das Finanzamt am 2. Mai 2018 den Einkommensteuerbescheid 2016 (Arbeitnehmerveranlagung).

In diesem Bescheid wurden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (von der Firma) von 01.10.2016 bis 31.12.2016 zum Ansatz gebracht.

Der Bescheid enthielt folgende Begründung:

Laut der eingereichten Sachverhaltsdarstellung wurden Sie von ihrem deutschen Arbeitgeber von 01.10.2016 bis voraussichtlich 31.05.2017 nach Österreich entsendet. Sie haben während dieser befristeten Entsendung einen Wohnsitz zur Dienstverrichtung in Österreich begründet. Von der österreichischen Firma wurde für das Jahr 2016 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 28. Mai 2018 **Beschwerde** erhoben und im Wesentlichen vorgebracht:

Ab dem 1. Oktober 2016 wurde für Herrn Bf eine freiwillige Lohnverrechnung in Österreich geführt. Dabei wurden seine Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit der

österreichischen Lohnsteuer unterworfen. Da der österreichischen Lohnverrechnung die Kalenderaufzeichnungen 2016 von Herrn Bf nicht vorgelegt wurden, wurden 100 % seiner Einkünfte in Österreich besteuert. Bei dem Betrag in Höhe von EUR 16.827,22 handelt es sich daher um die österreichische Lohnsteuer, welche an das österreichische Finanzamt abgeführt wurde.

Wie vom Finanzamt hingewiesen, werden gemäß § 46 Abs. 1 Z 3 EStG 1988, die durch Steuerabzug (Lohnsteuer) einbehaltenen Beträge auf die Einkommensteuerschuld angerechnet, soweit sie auf veranlagte Einkünfte entfallen.

Im Rahmen der Veranlagung für 2016 wurde nicht die gesamte einbehaltene Lohnsteuer in Höhe von EUR 16.827,22 angerechnet, sondern nur ein Teil in Höhe von EUR 12.514,93, obwohl die einbehaltenen Beträge auch dann anzurechnen sind, wenn sie zu Unrecht oder zu hoch einbehalten worden sind (EStG 2000 Rz 7580).

Des Weiteren wird in der Bescheidbegründung 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 Antrages 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.

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

Dem Gesetz ist zu entnehmen, dass das Veranlagungsverfahren gegenüber dem lediglich subsidiären Behelf eines Antrages nach § 240 Abs. 3 BAO Vorrang hat. Das Veranlagungsverfahren ist ein eigenständiges Verfahren, in welchem die Abgabenbehörde die rechtlich richtige Bemessungsgrundlage festzustellen und nach Maßgabe des Gesetzes die Steuer festzusetzen hat, ohne dass eine Bindung an die vorangegangene steuerliche Beurteilung durch den Arbeitgeber besteht. Sofern eine Veranlagung zur

Einkommensteuer nicht ausgeschlossen ist, bleibt für ein Rückerstattungsverfahren nach § 240 Abs. 3 BAO kein Raum (UFS Wien 2.8.2011, RV/0857-W/11).

Wir weisen darauf hin, 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 halten wir fest, dass eine Korrektur der anrechenbaren Lohnsteuer in der Regel im Rahmen einer Antragsveranlagung vorzunehmen ist. § 240 BAO ist in diesem Fall nicht anwendbar vgl. VwGH 24.2.1998, 98/13/0014.

Beantragt wird die entsprechende Korrektur der anrechenbaren Lohnsteuer in Höhe von EUR 16.827,22.

4 Mit Beschwerdeverentscheidung vom 11. Juni 2018 wies das Finanzamt die Beschwerde mit folgender Begründung als unbegründet ab:

Dem Beschwerdevorbringen 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.

Bezüglich der vom BF angeführten VwGH-Entscheidung vom 4. Juni 2003, 2003/13/0241 ist festzuhalten, dass in dem der Entscheidung zugrunde liegenden Sachverhalt der Beschwerdeführer, ein Bediensteter der Wiener Berufsfeuerwehr, beim Finanzamt einen Antrag auf Rückerstattung von zu Unrecht einbehaltener Lohnsteuer nach § 240 Abs. 3 BAO für das Kalenderjahr 1994 mit der Begründung gestellt hat, dass er aus näher dargelegten Gründen nach der Gestaltung der Dienstzeit die Voraussetzungen des § 68 Abs. 6 EStG 1988 dahin erfüllt habe, dass sein Dienst überwiegend in der Zeit von 19 Uhr bis 7 Uhr zu leisten gewesen sei. Bei diesem Sachverhalt haben die ganzen Einkünfte des Beschwerdeführers der Einkommensteuer unterlegen, sodass richtigerweise eine allfällige Rückerstattung zu viel entrichteter Lohnsteuer im Veranlagungsweg zu erfolgen hat.

Nichts anderes gilt für den der Entscheidung des UFS Wien 2.8.2011, RV/0857-W/11 zugrundeliegenden Sachverhalt (auch hier unterliegen sämtliche vom Beschwerdeführer erzielten Einkünfte der österreichischen Besteuerung und hat eine allfällige Korrektur wie in der Beschwerde vorgebracht im Veranlagungsweg zu erfolgen.)

5 *Im fristgerecht eingebrachten **Vorlageantrag** vom 10. August 2018 wurde das Beschwerdevorbringen wiederholt.*

6 *Im **Vorlagebericht** führte die Abgabenbehörde ua. aus:*

...

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

Zur Frage der Rechtzeitigkeit des Vorlageantrages wird ausgeführt, dass seitens der steuerlichen Vertretung mit Schreiben vom 11.07.2018 mitgeteilt wurde, dass die gesonderte Bescheidbegründung zur BVE betreffend Einkommensteuer 2016 nicht übermittelt worden sei. Eine gesonderte Bescheidbegründung für Einkommensteuer 2016 wurde daraufhin vom Finanzamt Salzburg-Land nochmals mit RSB zugestellt.

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.

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

§ 46 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 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"* 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 ua. 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 (ErIRV 1237 BlgNR XVIII. GP, 58) 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 ua. 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 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.

Abschließend wird zu den vom Bf. zu § 240 Abs. 3 BAO zitierten Entscheidungen VwGH vom 4. Juni 2003, 2002/13/0241, und UFS vom 2. August 2011, RV/0857-W/11 festgestellt, dass der Sachverhalt, der diesen Entscheidungen zugrunde liegt, anders gelagert ist (vgl. dazu auch die BVE vom 11.06.2018). Die UFS-Entscheidung weist im Übrigen auf das zitierte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes hin.

Der Verwaltungsgerichtshof spricht in der zitierten Entscheidung ua. aus:

"... Der durch § 240 Abs. 3 BAO dem Arbeitnehmer eröffnete ergänzende Rechtschutz 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.

Die Beschwerde wird daher als unbegründet abgewiesen.

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.

Die Revision wird daher nicht zugelassen.

Salzburg-Aigen, am 23. November 2018