



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch WT, vom 8. August 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bregenz vom 14. Juli 2008 betreffend Vorauszahlungen an Einkommensteuer für 2008 und Folgejahre entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Im Rahmen einer am 2.6.2008 beim Zollamt X durchgeführten Grenzgängerkontrolle wurde festgestellt, dass der Berufungswerber, nachfolgend Bw abgekürzt, seit Anfang Mai 2008 einen inländischen Hauptwohnsitz hat (siehe auch Behördenabfrage aus dem Zentralen Melderegister) und dass er seit 1.9.2006 bei einem liechtensteinischen Arbeitgeber als Berufskraftfahrer beschäftigt ist, aber keine so genannte Grenzgängerkarte besitzt. Auf Basis des vom Bw bei der Grenzkontrolle bekannt gegebenen Nettolohnes von 3.700 CHF wurden ihm Vorauszahlungen an Einkommensteuer für 2008 in Höhe von 3.400 € vorgeschrieben.

Gegen den Vorauszahlungsbescheid erhob der Bw Berufung. In ihr führte er aus, er habe den österreichischen Wohnsitz gemeinsam mit seiner Frau deshalb gewählt, weil die Heimkehr in den Nordosten Deutschlands, wo von 2006 bis April 2008 sein Wohnsitz lag, auf Dauer zu beschwerlich sei. Er halte sich in der Regel nur an Wochenenden in der österreichischen Wohnung auf. Er sei mehrheitlich in der Schweiz unterwegs und übernachtete während der Woche im LKW. Laut Bestätigung seines Arbeitgebers sei er an 225 Arbeitstagen in der

Schweiz beruflich unterwegs. Dies entspreche auch seiner Einschätzung. Da er nicht regelmäßig zum Wohnsitz nach Ort zurückkehre, sei er kein Grenzgänger im Sinne von Art. 15 Abs. 4 DBA Liechtenstein. Somit gelte gem. Art. 15 Abs. 2 DBA Liechtenstein die allgemeine Zuteilungsregel für unselbständige Arbeit. Danach dürfe eine im anderen Vertragsstaat ausgeübte unselbständige Arbeit nur dann im Ansässigkeitsstaat besteuert werden, wenn drei Voraussetzungen kumulativ zuträfen: Zum Ersten dürfe sich der Empfänger nicht länger als 183 Tage während des betreffenden Steuerjahres im anderen Staat aufhalten. Zum Zweiten müssten die Vergütungen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden, der nicht im anderen Staat ansässig ist. Und zum Dritten dürften die Vergütungen nicht von einer Betriebsstätte getragen werden, die der Arbeitgeber in dem anderen Staat hat. Da er sich aber wesentlich länger als 183 Tage in Liechtenstein und der Schweiz aufhalte, habe Österreich kein Besteuerungsrecht.

Das Finanzamt erließ eine abweisliche Berufungsvorentscheidung. In ihr führte es sinngemäß unter besonderem Hinweis auf den mit Liechtenstein einerseits und der Schweiz andererseits vereinbarten so genannten Methodenartikel aus, dass Österreich das Besteuerungsrecht hinsichtlich der strittigen Einkünfte nicht verloren habe, sondern lediglich verpflichtet sei, die jeweiligen ausländischen Steuern auf die österreichische Steuer anzurechnen.

Gegen diesen Standpunkt wandte sich der Bw mit Vorlageantrag. In ihm brachte er vor, der erstinstanzliche Hinweis auf Art. 23 DBA Liechtenstein sei insofern verfehlt, als es sich dabei um einen Methodenartikel handle, der keine Zuteilungsregel darstelle.

Über die Berufung wurde erwogen:

Unstrittig ist, dass der Bw seit Mai 2008 einen inländischen Wohnsitz hat. Dies hat gemäß § 1 Abs. 2 EStG zur Folge, dass er unbeschränkt einkommensteuerpflichtig ist. Dies wiederum bedeutet, dass sich seine Steuerpflicht nach rein inländischem Recht, welches den ersten Prüfungsmaßstab bildet, auf die in- und ausländischen Einkünfte erstreckt.

Zur Vermeidung einer internationalen Doppelbesteuerung ist allerdings in einem zweiten Schritt zu prüfen (vgl. Jakom/Marschner EStG 2009, § 1 Rz 16), ob ein Doppelbesteuerungsabkommen den Besteuerungsanspruch einschränkt. Dies ist, wie die folgenden Ausführungen zeigen werden, nicht der Fall, wobei an den Beginn der Ausführungen die maßgeblichen Abkommensregelungen gestellt werden:

Artikel 15, Unselbständige Arbeit

(1) Vorbehaltlich der Artikel 16, 18, 19 und 20 Absatz 2 dürfen 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 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, und*
- 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 Betriebsstätte oder einer festen Einrichtung getragen werden, die der Arbeitgeber in dem anderen Staat hat.*

(3) Regelmäßig wiederkehrende Bezüge oder Unterstützungen die von den Österreichischen Bundesbahnen an liechtensteinische Staatsangehörige, die ihren Wohnsitz in Liechtenstein haben, mit Rücksicht auf ihre gegenwärtige oder frühere Dienst- oder Arbeitsleistung gewährt werden (Besoldungen, Löhne, Ruhe- oder Versorgungsgenüsse u. dgl.), unterliegen der Besteuerung nur in Liechtenstein.

(4) Einkünfte aus unselbständiger Arbeit solcher Personen, die in einem Vertragstaat in der Nähe der Grenze ansässig sind und im anderen Staat in der Nähe der Grenze ihren Arbeitsort haben und sich in der Regel an jedem Arbeitstag von ihrem Wohnort dorthin begeben (Grenzgänger), werden in dem Vertragstaat besteuert, in dem sie ansässig sind. Der Staat des Arbeitsortes ist jedoch berechtigt, von den erwähnten Einkünften eine Steuer von höchstens vier vom Hundert im Abzugsweg an der Quelle zu erheben.

Artikel 23, Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung

(1) Bezieht eine in Österreich ansässige Person Einkünfte oder hat sie Vermögen und dürfen diese Einkünfte oder dieses Vermögen nach diesem Abkommen in Liechtenstein besteuert werden, so nimmt Österreich, vorbehaltlich des Absatzes 2, diese Einkünfte oder dieses Vermögen von der Besteuerung aus; Österreich 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) Bezieht eine in Österreich ansässige Person Einkünfte, die nach den Artikeln 7, 10, 11, 12, 13 Absatz 2, 15 und 16 in Liechtenstein besteuert werden dürfen, so rechnet Österreich auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der der in Liechtenstein gezahlten Steuer entspricht. Der anzurechnende Betrag darf jedoch den Teil der vor der Anrechnung ermittelten Steuer nicht übersteigen, der auf die Einkünfte entfällt, die aus Liechtenstein bezogen werden.

Die maßgeblichen zwischenstaatlichen Bestimmungen sind, wie das Finanzamt zutreffend erkannt hat, die Zuteilungsregeln des Art. 15 DBA Liechtenstein und DBA Schweiz sowie in Verbindung damit die beiden so genannten Methodenartikel des Art. 23 DBA Liechtenstein und DBA Schweiz. Entgegen der Auffassung des Bw ist die Beachtung des jeweiligen Methodenartikels jedenfalls dann unerlässlich, wenn nicht bereits durch die Zuteilungsnorm geregelt ist, auf welche Art und Weise die Vermeidung der Doppelbesteuerung erreicht werden soll. Teilt beispielsweise eine Zuteilungsnorm einem Staat das ausschließliche Besteuerungsrecht zu (zum Ausdruck kommend, in dem Wort "nur"), dann ist hinsichtlich dieser Einkünfte auch festgelegt, dass die Vermeidung einer Doppelbesteuerung durch die Befreiungsmethode erreicht werden soll. Nur insoweit (siehe beispielsweise Art. 15 Abs. 2 DBA

Schweiz) besteht keine Verknüpfung zwischen Zuteilungsnorm und Methodenartikel. Philipp – Loukota – Jirousek beschreiben das idR zu beachtende Zusammenspiel von Zuteilungsnorm und Methodenartikel in ihrem Kommentar (Internationales Steuerrecht, Z 23 Anm. 1) wie folgt: *"Der Hauptteil eines Doppelbesteuerungsabkommens befasst sich mit der grundsätzlichen Aufteilung der Besteuerungsrechte auf die beiden Vertragsstaaten. Die Art, wie diese so getroffene Aufteilung der Besteuerungsrechte zwecks Beseitigung der Doppelbesteuerung in Wirksamkeit zu setzen ist, wird stets in einer besonderen Bestimmung geregelt, die in der Praxis als Methodenartikel bezeichnet wird."*

Das Finanzamt hat auch zutreffend erkannt, dass im gegebenen Zusammenhang vom DBA Liechtenstein nur Einkünfte aus unselbständiger Arbeit, die in Liechtenstein ausgeübt wird, erfasst sind. Dies ergibt sich aus Art. 15 Abs. 1 DBA Liechtenstein. Oder mit anderen Worten und anders herum formuliert: Wird ein in Österreich ansässiger Arbeitnehmer von seinem liechtensteinischen Arbeitgeber in Drittstaaten entsendet, hat Liechtenstein insoweit keinen Besteuerungsanspruch (vgl. GeS 2008, 168, Glosse, sowie UFS 7.4.2008, RV/0071-F/08, und 4.3.2008 RV/0169-F/06, bei vergleichbarer Abkommenslage im Verhältnis zur Schweiz). Damit hat sich aber auch der Standpunkt der Bw als unzutreffend erwiesen, wonach Art. 15 Abs. 2 DBA Liechtenstein eine allgemeine Zuteilungsregel darstellt. Aus dem Abkommenswortlaut und dem systematischen Aufbau der in Rede stehenden Zuteilungsnorm geht vielmehr eindeutig hervor, dass Absatz 1 den allgemein gültigen Regelungsinhalt wiedergibt, wohingegen Absatz 2 eine Ausnahmeregelung darstellt.

Des weiteren ist der erstinstanzliche Standpunkt zutreffend, dass Art. 15 Abs. 1 zweiter Satz DBA Liechtenstein dem Quellenstaat kein ausschließliches Besteuerungsrecht einräumt. Dies kommt im fehlenden Wort "nur" zum Ausdruck. Die zitierte Bestimmung nimmt dem Ansässigkeitsstaat nämlich das Besteuerungsrecht nicht. Es räumt vielmehr dem Quellenstaat ebenfalls ein Besteuerungsrecht ein und verpflichtet im Methodenartikel (Art. 23 Abs. 2 DBA Liechtenstein) den Ansässigkeitsstaat zur Anrechnung der Quellensteuer.

Übereinstimmung herrscht zwischen den Parteien des zweitinstanzlichen Berufungsverfahrens darüber, dass die in Art. 15 Abs. 2 bis 4 normierten Ausnahmeregelungen im Verhältnis zu Liechtenstein nicht greifen.

Die maßgeblichen Bestimmungen des DBA Schweiz lauten in der seit 2007 geltenden Fassung (BGBl. III Nr. 22/2007):

Artikel 15

(1) Vorbehaltlich der Artikel 16, 18 und 19 dürfen Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, sei denn, dass die Arbeit in dem anderen Vertragsstaat

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 Vertragsstaat ansässige Person für eine in dem anderen Vertragsstaat 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 Betriebsstätte 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 Vertragsstaat besteuert werden, in dem sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung des Unternehmens befindet.

Artikel 23

(1) Bezieht eine in einem Vertragsstaat ansässige Person Einkünfte oder hat sie Vermögen und dürfen diese Einkünfte oder dieses Vermögen nach diesem Abkommen in dem anderen Vertragsstaat 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.

Analog zu den Ausführungen betreffend das DBA Liechtenstein gilt auch im Verhältnis zur Schweiz, dass Art. 15 Abs. 1 zweiter Satz nicht isoliert gesehen werden darf. Die Bestimmung nimmt dem Ansässigkeitsstaat nicht das Besteuerungsrecht. Sie räumt vielmehr dem Quellenstaat ebenfalls ein Besteuerungsrecht ein und verpflichtet im Methodenartikel (Art. 23 Abs. 2 DBA Schweiz) den Ansässigkeitsstaat zur Anrechnung der Quellensteuer. Nach dem Wegfall der Grenzgängerregelung dürfen demnach Grenzpendler nach der allgemeinen Regel des Art. 15 Abs. 1 zweiter Satz DBA Schweiz im Tätigkeitsstaat (normal) besteuert werden. Österreich verliert dadurch sein Besteuerungsrecht aber nicht. Dies wäre der Fall, wenn Art. 23 Abs. 1 DBA Schweiz anzuwenden wäre. Nach Art. 23 Abs. 2 DBA Schweiz ist hingegen Österreich lediglich zur Anrechnung der Quellensteuer verpflichtet (GeS 2008, 169; SWI 1/2006, 18; SWI 7/2008, 297).

Der Vollständigkeit halber wird abschließend darauf hingewiesen, dass die Grenzgängerregelung im Streitjahr nicht mehr zum Rechtsbestand zählte und durch BGBl. III Nr. 22/2007 aufgehoben worden ist.

Aus den dargelegten Gründen war die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Feldkirch, am 2. August 2010