

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch ***V***, über die Beschwerde vom 6. April 2016 gegen die Bescheide des Finanzamtes ***X*** vom 7. März 2016 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2010 bis 2013, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang:

Beim Beschwerdeführer (Bf.), der seit Oktober 2010 in Österreich steuerlich ansässig ist, fand in den Jahren 2014 bis 2016 eine Außenprüfung gemäß § 147 BAO betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für 2008 bis 2013 sowie eine Nachschau betreffend die Zeiträume Jänner 2014 bis Dezember 2014 statt.

Dabei traf der Prüfer des Finanzamtes ***X*** die Feststellung, dass im Zuge einer Außenprüfung bei der ***JGmbH*** Eingangsfakturen des in der Schweiz ansässigen Unternehmens ***KGmbH*** festgestellt worden seien, bei welchem der Bf. als Geschäftsführer eingetragen sei. Die Gesamtsumme der von der ***KGmbH*** im Jahr 2011 an die ***JGmbH*** ausgestellten Ausgangsfakturen betrage 167.850,00 €. Letztere seien gemeinsam mit anderen Erhebungsunterlagen (Internetrecherchen, IWD-Antworten etc.)

an die ho. Steuerfahndung übermittelt worden, um sie einer rechtlichen Prüfung zu unterziehen.

Der Bf. habe in den letzten Jahren immer nur geringe gewerbliche Einkünfte aus seiner Tätigkeit als „Dienstleister in der automatisierten Datenverarbeitung“ erklärt. Weitere - im Speziellen auch ausländische - Einkünfte seien aus dem Steuerakt, in dem der Bf. als unbeschränkt Steuerpflichtiger geführt werde, bzw. aus sonstigen Recherchen nicht erkennbar.

Vereinfachend seien die über die ***KGmbH*** abgewickelten Leistungsbeziehungen im Prüfungszeitraum ertragsteuerlich gemäß EStR 2000 Rz 104 dem Bf. direkt zugerechnet worden. Zur Historie der ***KGmbH*** werde auf die gemeinsam mit dem steuerlichen Vertreter des Bf. ausgearbeitete, detaillierte Sachverhaltsdarstellung („Stellungnahme Prüfungsverfahren“) vom 16. März 2015 verwiesen.

Der steuerliche Vertreter des Bf. habe im Zuge des abgabenbehördlichen Prüfungsverfahrens eine sog. Überleitungsrechnung vorgelegt, mit der er die in der Schweiz bei der ***KGmbH*** erhobenen Steuern vom Einkommen (Bund, Kanton, Gemeinde) beim Bf. in Österreich in Anrechnung gebracht habe mit der Begründung, dass es aufgrund der unterschiedlichen Einkünftezurechnung bei Nichtanerkennung der ***KGmbH*** zu einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung in Österreich und der Schweiz komme. Nach der Verwaltungspraxis (EAS 3338 vom 24. September 2013) habe der Ansässigkeitsstaat (Österreich) bei wirtschaftlicher Doppelbesteuerung infolge eines Zurechnungskonflikts die Doppelbesteuerung zu vermeiden (Art. 23 DBA Österreich-Schweiz), weshalb daher im Ergebnis die in der Schweiz gezahlten Ertragsteuern in Österreich auf die Einkommensteuerschuld anzurechnen seien. Österreich sei als Ansässigkeitsstaat des Bf. zur Vermeidung der Doppelbesteuerung nach Art. 23 leg. cit. verpflichtet.

Von der Außenprüfung werde die Anrechnung der Bezug habenden Schweizer Steuern in Österreich nicht anerkannt. Die Zurechnung der Einkünfte an den Bf. in diesem Fall sei ein Ausfluss der wirtschaftlichen Betrachtungsweise (insbesondere § 21 und § 24 BAO); dieses Prinzip gelte auch im Schweizer Ertragsteuerrecht (dort folge dies bereits aus dem Rechtsmissbrauchsverbot gemäß Art. 2 Abs. 2 Schweizer ZGB), weshalb die Schweiz verpflichtet wäre, die gleichen Zurechnungsprinzipien anzuwenden und sowohl die Einkünfte der ***KGmbH*** wie auch die Geschäftsführervergütungen des Bf. steuerlich zu entlasten.

Das Finanzamt ***X*** folgte den Feststellungen des Prüfers, nahm am 7. März 2016 die Einkommensteuerverfahren für 2010 bis 2012 von Amts wegen wieder auf und erließ am selben Tag neue Einkommensteuerbescheide (Sachbescheide), mit denen es die Bezug habenden Dienstleistungserträge beim Bf. als Einkünfte aus Gewerbebetrieb unter Nichtanrechnung der in der Schweiz entrichteten Steuern der Ertragsbesteuerung unterwarf.

Ebenfalls am 7. März 2016 erließ die Abgabenbehörde - wiederum unter Zugrundelegung der Feststellungen des Prüfers - den Einkommensteuerbescheid (Erstbescheid) für 2013.

Gegen die angeführten Einkommensteuerbescheide (Sachbescheide) vom 7. März 2016 erhob der steuerliche Vertreter des Bf. am 6. April 2016 Beschwerde, die sich gegen die Nichtanrechnung der in der Schweiz abgeführten Steuern (2010: 6.301,20 €, 2011: 15.699,58 €, 2012: 15.031,20 €, 2013: 9.921,21 €) richte; beantragt werde deren Anrechnung in Österreich auf die Einkommensteuer des Bf. gemäß Art. 23 DBA Österreich-Schweiz.

Begründend führte der steuerliche Vertreter dazu aus, der seit jeher im IT-Dienstleistungssektor tätige Bf., der vor Oktober 2010 in Deutschland bzw. der Schweiz ansässig gewesen sei (die steuerliche Ansässigkeit in Österreich sei mit Oktober 2010 begründet worden), habe im Zuge seiner Schweizer Projektstätigkeit im Jahr 2007 die Schweizer ***KGmbH*** gegründet, die fortan als Vertragspartner für seine IT-Projekte aufgetreten sei und dem Bf. ein Geschäftsführergehalt ausbezahlt habe.

Das Geschäftsführergehalt sowie die Erträge der ***KGmbH*** seien seit 2007 in der Schweiz besteuert worden. Die ***KGmbH*** sei von den Schweizer Abgabenbehörden steuerlich stets anerkannt worden, die in der Schweiz bestehenden steuerlichen Pflichten seien sowohl auf Ebene der ***KGmbH*** wie auch auf Ebene des Bf. bis dato umfassend erfüllt worden (siehe Steuerakt 2008 bis 2013), sodass es länderübergreifend zu keiner Steuerverkürzung gekommen sei. Die Gründung der ***KGmbH*** sei einerseits aus haftungsrechtlichen Gesichtspunkten erfolgt, um mögliche Haftungsansprüche der Auftraggeber auf das Gesellschaftsvermögen zu reduzieren, und andererseits aus sozialen Absicherungsgründen, weil der Bf. auf diese Weise ein laufendes Gehalt beziehen könne und somit die negativen Folgen von Projektschwankungen im IT-Geschäftsfeld besser abfedern habe können (siehe dazu bereits die Sachverhaltsdarstellung des steuerlichen Vertreters („Stellungnahme Prüfungsverfahren“) vom 16. März 2015).

Im Zuge der Bp sei die österreichische Abgabenbehörde für den Zeitraum ab Oktober 2010 davon ausgegangen, dass die über die ***KGmbH*** abgewickelten Leistungsbeziehungen ertragsteuerlich gemäß EStR 2000 Rz 104 dem Bf. direkt zuzurechnen seien. Folglich sei eine Überleitung der Ergebnisse der Schweizer ***KGmbH*** erfolgt, welche in den angefochtenen Einkommensteuerbescheiden gemündet habe, in denen eine Anrechnung der Schweizer Steuern - entgegen der bestehenden Anrechnungsverpflichtung nach Art. 23 DBA Österreich-Schweiz - unterblieben sei.

Im gegenständlichen Fall ergebe sich eine Verpflichtung zur Entlastung von der Doppelbesteuerung aus diesem Abkommen. Das DBA Österreich-Schweiz sei auf den Bf. anwendbar, da jener ab Oktober 2010 in Österreich der unbeschränkten Steuerpflicht unterliege und somit in dessen persönlichen Anwendungsbereich falle (Art. 1 iVm Art. 4 Abs. 1 leg. cit.);

der sachliche Anwendungsbereich sei ebenfalls erfüllt, weil es sich bei den in der Schweiz bezahlten Abgaben um Steuern vom Einkommen handle (Art. 2 Abs. 3 Z 2 lit. a leg. cit.).

Nachdem Österreich die Dienstleistungserträge nicht der Schweizer ***KGmbH*** zurechne, sondern ihrem Gesellschafter, dem Bf., komme es bei der Anwendung des DBA Österreich-Schweiz zu einem Zurechnungskonflikt. Zurechnungskonflikte seien entsprechend dem OECD-Partnership-Report vom Ansässigkeitsstaat auf der Grundlage von Art. 23 (Methodenartikel) des einschlägigen DBAs zu lösen. Diese Entlastungsverpflichtung habe das BMF bereits in mehreren Fällen bestätigt (zB BMF 21.4.1997, EAS 1054; BMF 17.5.2001, EAS 1848; BMF 22.5.2009, EAS 3068).

Auch nach der Auffassung des österreichischen Gesetzgebers sei in Fällen von Zurechnungskonflikten bei grenzüberschreitenden Sachverhalten eine Doppelbesteuerung nach den Grundsätzen des OECD-Partnership-Reports zu lösen. So hielten die Gesetzesmaterialien zum neu geschaffenen § 2 Abs. 4a EStG 1988 idF AbgÄG 2015, der die Verwaltungspraxis der EStR 2000 Rz 104 in Gesetzesform gieße, explizit fest:

„Sollte es aufgrund der Anwendung dieser Bestimmung zu internationalen Zurechnungskonflikten kommen, ist eine dadurch verursachte Doppelbesteuerung bei in Österreich ansässigen Steuerpflichtigen auf Grundlage des Methodenartikels des jeweils anwendbaren Doppelbesteuerungsabkommens [...] zu beseitigen.“

Österreich sei daher als Ansässigkeitsstaat des Bf. zur Vermeidung der Doppelbesteuerung nach Art. 23 DBA Österreich-Schweiz verpflichtet, weshalb die angefochtenen Bescheide mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit belastet seien und deren Abänderung beantragt werde. Beantragt werde weiters gemäß § 262 Abs. 2 BAO das Unterbleiben einer Beschwerdeentscheidung und die Vorlage der Beschwerde innerhalb von drei Monaten ab ihrem Einlangen an das Verwaltungsgericht.

Ohne Erlassung einer Beschwerdeentscheidung wurde das Rechtsmittel am 21. April 2016 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt. Im Bezug habenden Vorlagebericht beantragte das Finanzamt die Abweisung der Beschwerde, da die Entlastung von der Doppelbesteuerung seiner Ansicht nach durch die Schweiz erfolgen müsse.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Art. 23 DBA Österreich-Schweiz, BGBl. Nr. 64/1975 idgF, lautet:

„Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung

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.

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 Bruttobetrag 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.“

Streit zwischen den Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens besteht ausschließlich darüber, ob die in der Schweiz bei der ***KGmbH*** erhobenen Steuern vom Einkommen in Österreich auf die Einkommensteuer des Bf. anzurechnen sind. Es liegt ein sog. „internationaler Zurechnungskonflikt“ und damit ein Fall der Doppelbesteuerung vor, da die Bezug habenden Dienstleistungserträge in der Schweiz der ***KGmbH***, in Österreich hingegen aufgrund EStR 2000 Rz 104 dem Bf. zugerechnet wurden.

Dabei steht im vorliegenden Fall fest, dass der Bf. seit Oktober 2010 in Österreich steuerlich ansässig ist und in den persönlichen und sachlichen Anwendungsbereich des DBA Österreich-Schweiz fällt. Die Bezug habenden Dienstleistungserträge wurden seit 2007 in der Schweiz besteuert, zu einer länderübergreifenden Steuerverkürzung kam es nicht. Dass die *****KGmbH***** von den Schweizer Abgabenbehörden steuerlich stets anerkannt wurde, hat die belangte Behörde nicht in Abrede gestellt. Für die Gründung bzw. das Bestehen der *****KGmbH***** hat der steuerliche Vertreter beachtliche, schlüssige außersteuerliche Gründe (haftungsrechtliche Gesichtspunkte (Beschränkung möglicher Haftungsansprüche der Auftraggeber auf das Gesellschaftsvermögen) sowie soziale Absicherungsgründe (Bezug eines laufenden Gehalts durch den Bf. zum Ausgleich von in der IT-Branche öfter vorkommenden Schwankungen der Auftrags-(Projekt-)lage)) geltend gemacht.

Von diesem festgestellten Sachverhalt geht das Bundesfinanzgericht aus und hat über die Beschwerde wie folgt erwogen:

Mit dem durch das AbgÄG 2015, BGBl. I Nr. 163/2015, eingefügten § 2 Abs. 4a EStG 1988 wurde die bisherige Verwaltungspraxis der EStR 2000 Rz 104 im Wesentlichen in Gesetzesrang erhoben. In den Erläuternden Bemerkungen (Gesetzesmaterialien) zu § 2 Abs. 4a EStG 1988 idF AbgÄG 2015 hat der Gesetzgeber ausdrücklich festgehalten:

„Sollte es aufgrund der Anwendung dieser Bestimmung zu internationalen Zurechnungskonflikten kommen, ist eine dadurch verursachte Doppelbesteuerung bei in Österreich ansässigen Steuerpflichtigen auf Grundlage des Methodenartikels des jeweils anwendbaren Doppelbesteuerungsabkommens entsprechend der - auf den OECD-Partnership-Report zurückgehenden - österreichischen Verwaltungspraxis (siehe dazu etwa EAS 1054, 2899 sowie 3068) zu beseitigen.“

Damit verweist diese authentische Interpretation des Gesetzgebers zur Lösung internationaler Zurechnungskonflikte ausdrücklich auf den Methodenartikel des jeweils anwendbaren Doppelbesteuerungsabkommens (hier: Art. 23 DBA Österreich-Schweiz) und auf die diesbezügliche österreichische Verwaltungspraxis, die seit vielen Jahren die Rechtsauffassung vertritt, dass grenzüberschreitende Zurechnungskonflikte auf der Grundlage des Bezug habenden DBA-Methodenartikels zu lösen sind (zB BMF 29.10.2007, EAS 2899), dh. die durch einen solchen Zurechnungskonflikt verursachte *Doppelbesteuerung* wird durch den jeweiligen DBA-Methodenartikel dahingehend *beseitigt*, dass *Österreich* die ausländische Steuer auf die die gleichen Einkünfte treffende österreichische Einkommensteuer *verpflichtend anrechnet*. Damit sind nicht nur Überlegungen, ob Maßnahmen gemäß § 48 BAO erforderlich sind, entbehrlich (BMF 21.4.1997, EAS 1054), sondern das soeben Ausgeführte ***muss auch dann gelten, wenn im DBA-Partnerstaat der auf der wirtschaftlichen Betrachtungsweise fußenden österreichischen Einkünftezurechnung nicht gefolgt wird*** (BMF 22.5.2009, EAS 3068).

Aus diesen Ausführungen zur authentischen Interpretation des Gesetzgebers folgt nach Auffassung des Bundesfinanzgerichtes zweifelsfrei, dass Österreich als Ansässigkeitsstaat des Bf. aufgrund des Bezug habenden Methodenartikels (Art. 23 DBA Österreich-Schweiz) die in der Schweiz bei der ***KGmbH*** erhobenen Steuern vom Einkommen in dem vom steuerlichen Vertreter beantragten Ausmaß (die Höhe dieser in der Schweiz erhobenen Steuern (siehe dazu bereits oben in der Darstellung des Verfahrensgangs in diesem Erkenntnis) wurde vom Finanzamt nicht in Frage gestellt) auf die österreichische Einkommensteuer des Bf. anzurechnen hat. Daran vermag auch die Tatsache des Inkrafttretens des § 2 Abs. 4a EStG 1988 idF AbgÄG 2015 erst mit 1. Jänner 2016 nichts zu ändern, weil, wie bereits ausgeführt, diese Gesetzesbestimmung die bisherige Verwaltungspraxis der EStR 2000 Rz 104 im Wesentlichen fortführt und daher kein sachlicher Grund erkennbar ist, weshalb die oa. authentische Interpretation des Gesetzgebers auf die gegenständlichen Streitjahre, denen ein vergleichbarer Sachverhalt zugrunde liegt, nicht anwendbar sein sollte.

Der Argumentation der belangten Behörde, dass die Entlastung von der Doppelbesteuerung durch die Schweiz erfolgen müsse, da diese im Ergebnis analog zu EStR 2000 Rz 104 aufgrund des Art. 2 Abs. 2 Schweizer ZGB („Der offenbare Missbrauch eines Rechtes findet keinen Rechtsschutz“) vorzugehen habe, kann nicht gefolgt werden, da es sich bei der ***KGmbH*** um eine in der Schweiz steuerlich anerkannte Gesellschaft (und nicht etwa um eine funktionslose Briefkastengesellschaft) handelt, zumal der steuerliche Vertreter für deren Gründung bzw. Bestehen beachtliche außersteuerliche Gründe (siehe dazu bereits oben) geltend gemacht hat und, wie bereits ausgeführt, die Lösung grenzüberschreitender Zurechnungskonflikte auf der Grundlage des Bezug habenden DBA-Methodenartikels auch dann gilt, wenn im DBA-Partnerstaat der auf der wirtschaftlichen Betrachtungsweise fußenden österreichischen Einkünftezurechnung nicht gefolgt wird.

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Beilagen: 4 Berechnungsblätter (betreffend Einkommensteuer 2010 bis 2013)

Unzulässigkeit 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.

Im gegenständlichen Beschwerdefall lag keine Rechtsfrage vor, der grundsätzliche Bedeutung zukam; die Rechtsfolge ergab sich vielmehr aus dem Bezug habenden Doppelbesteuerungs-

abkommen (Art. 23 DBA Österreich-Schweiz) und den Erläuternden Bemerkungen (Gesetzesmaterialien) zu § 2 Abs. 4a EStG 1988 idF AbgÄG 2015. Die ordentliche Revision war daher nicht zuzulassen.

Wien, am 15. April 2021