



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, gegen den Bescheid des Finanzamtes F vom 19. August 2008 betreffend Einkommensteuer 2006 entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird – wie in der Berufungsvorentscheidung – abgeändert.

Die Einkommensteuer wird für das Jahr 2006 – wie in der Berufungsvorentscheidung – mit 2.648,76 Euro festgesetzt.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber wies in seiner Einkommensteuererklärung für 2006 neben anderen Einkünften auch Einkünfte aus selbständiger Arbeit (als Aufsichtsrat und Konsulent der WWSS GmbH (im Folgenden kurz: WS GmbH), S-Straße 1, D-99999 W) in Höhe von 9.480,00 Euro aus.

Mit Bescheid vom 20. April 2007 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer für 2006 erklärungsgemäß fest.

In einem Schreiben vom 10. Juni 2008 teilte der Berufungswerber dem Finanzamt Folgendes mit:

Er habe nach Abgabe seiner Einkommensteuererklärung für 2006 bzw. Vorliegen des betreffenden Bescheides die Mitteilung erhalten, dass seine Entschädigungen als Aufsichtsrat einer GmbH in Deutschland dort steuerpflichtig seien. Im Zuge der Klärung der damit verbundenen Konsequenzen habe sich herausgestellt, dass die Versteuerung auf Grund des Doppel-

besteuerungsabkommens mit Österreich primär in Deutschland vorzunehmen sei. Wie er auf telefonische Anfrage nunmehr erfahren habe, sei dies inzwischen auch geschehen.

Er stelle daher den Antrag, den Einkommensteuerbescheid 2006 im Sinne des Doppelbesteuerungsabkommens – insbesondere Art. 16 – dahingehend zu berichtigen, dass die in seiner Einkommensteuererklärung für 2006 angeführten Einkünfte aus selbständiger Arbeit nicht der Besteuerung in Österreich unterzogen werden.

Auf Ersuchen des Finanzamtes vom 19. Juni 2008, den deutschen Einkommensteuerbescheid 2006 vorzulegen, teilte der Berufungswerber dem Finanzamt mit Schreiben vom 14. Juli 2008 Folgendes mit:

Er habe sich im Sinne der Aufforderung vom 19. Juni 2008 an die WS GmbH in W gewandt und die beiliegende Mitteilung erhalten. Mangels Veranlagung könne er keinen deutschen Einkommensteuerbescheid vorlegen.

In der dem Schreiben vom 14. Juli 2008 angeschlossenen Mitteilung der WS GmbH (vom 10. Juli 2008) ist Folgendes ausgeführt:

„Sehr geehrter Herr Dr. A,

wir bestätigen, dass die aufgrund Ihrer Funktion als Aufsichtsratsmitglied der WS GmbH in Deutschland zu entrichtenden Abgaben auf die Aufsichtsratvergütung (Aufsichtsratsteuer gemäß § 50a (1-3) EStG, bzw. Solidaritätszuschlag § 4 S. 1 SolZG) für das Jahr 2006 vom Finanzamt G abgebucht wurden bzw. abgebucht werden.

Mit den Einkünften aus der Aufsichtsratvergütung sind Sie in Deutschland nur beschränkt einkommensteuerpflichtig. Eine Veranlagung zur Einkommensteuer findet in Deutschland dahingehend nicht statt. Die Steuerpflicht für die Aufsichtsratvergütung ist mit dem Steuerabzug gemäß § 50a (1-3) EStG in Deutschland abgegolten.“

Auf ein weiteres Ergänzungersuchen des Finanzamtes vom 1. August 2008, eine Bestätigung über die genaue Höhe der Aufsichtsratvergütung vorzulegen, teilte der Berufungswerber dem Finanzamt mit Schreiben vom 6. August 2008 Folgendes mit:

Er habe inzwischen noch die (fernmündliche) Mitteilung erhalten, dass die Abbuchungen seitens des Finanzamtes G mit dem 5. August 2008 abgeschlossen sind und vom Finanzamt G insgesamt 2.932,92 Euro als seine Steuerschuld für das Jahr 2006 eingehoben wurden.

Da nach dem Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Österreich und Deutschland die Abgabepflicht für Aufsichtsratsentschädigungen eines deutschen Unternehmens ausschließlich in Deutschland eintrate, scheide eine korrespondierende oder ergänzende Versteuerung in Österreich aus. Für den Nachweis der ihm nach Abzug der deutschen Abgaben verbleibenden Einkünfte als Aufsichtsrat scheine demnach kein Platz zu sein, weil feststehe, dass die Versteuerung in Deutschland ordnungsgemäß stattgefunden habe.

Desweiteren würde ein Nachweis darüber, wann und in welcher Höhe die nach Abzug der deutschen Steuern resultierenden Nettoeinkünfte als Aufsichtsrat ihm tatsächlich zugegangen seien, wegen der nachträglichen Abbuchungen nur mit einem unverhältnismäßigen Aufwand zu erstellen sein. Zur Sache seien davon aber keine neuen Informationen zu erwarten. Da die diesbezüglichen Auskünfte in Deutschland einzuholen wären, sei hingegen nach den bisherigen Erfahrungen mit erheblichen und vermeidbaren Verzögerungen zu rechnen. Dies halte er im Hinblick auf seine aus demselben Anlass schon zweimal – in Österreich und in Deutschland – erbrachte Steuerleistung für unbillig.

Er ersuche daher, auf der Basis der vorhandenen Unterlagen nunmehr über seinen Antrag auf Berichtigung des Einkommensteuerbescheides 2006 zu entscheiden.

Mit Bescheid vom 19. August 2008 berichtigte das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid 2006 vom 20. April 2007 gemäß § 293b BAO insoweit, als die in Deutschland bezogenen Einkünfte nicht mehr besteuert, sondern nur noch für den „Progressionsvorbehalt“ herangezogen wurden.

Gegen den Einkommensteuerbescheid 2006 vom 19. August 2008 erhob der Berufungswerber Berufung, in welcher er den Antrag stellte, die ausländischen Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit in Höhe von 9.480,00 Euro zur Gänze beiseite zu lassen, also nicht in die Ermittlung der Einkommensteuer 2006 einzubeziehen.

In der Begründung führte er dazu Folgendes aus:

1) Er habe in seiner Einkommensteuererklärung für 2006 nicht auf das Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Österreich und Deutschland Bedacht genommen, sondern irrtümlicherweise Einkünfte aus seiner Tätigkeit als Aufsichtsratsmitglied eines deutschen Unternehmens in Österreich deklariert. Dies sei in der Folge in Deutschland korrigiert worden, wo er die entsprechenden Abgaben zu leisten gehabt habe. Die auf § 293b BAO gestützte Berichtigung vom 19. August 2008 sei jedoch nicht im Sinne seines Antrages vom 10. Juni 2008 bzw. des Doppelbesteuerungsabkommens so vorgenommen worden, dass von diesen ausländischen Einkünften zur Gänze abgesehen worden wäre; vielmehr sei seinem Begehr nur teilweise Rechnung getragen worden. Überdies fehle es – im Widerspruch zu § 92 Abs. 3 lit. a BAO – vollständig an einer Begründung, insbesondere auch hinsichtlich der angewendeten Gesetzesstellen.

2) Selbst die bloß teilweise Berücksichtigung seines Vorbringens sei fehlerhaft erfolgt, nämlich unter gänzlicher Vernachlässigung der von ihm entrichteten deutschen Abgaben (welche er in seinem Schreiben vom 6. August 2008 mit 2.932,92 Euro beziffert habe), wodurch er entsprechend verkürzt werde.

- 3) Trotz der Berichtigung trete die Wirkung einer Doppelbesteuerung ein, weil er in beiden Ländern mit Abgaben belastet bleibe. Den Grundsätzen des Doppelbesteuerungsabkommens widerspreche dies offenkundig. Auf eine Begründung sei wiederum verzichtet worden.
- 4) Auch nach dem Berichtigungsbescheid vom 19. August 2008 sei unklar, welche rechtlichen Bestimmungen angewendet worden bzw. zu beachten seien. Dies träfe auf das Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Österreich und Deutschland ebenso zu wie auf das EStG 1988.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 16. September 2008 änderte das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid 2006 insoweit ab, als bei den ausländischen Einkünften gemäß § 17 Abs. 1 EStG 1988 pauschale Betriebsausgaben in Höhe von 6 % (568,80 Euro) in Abzug gebracht wurden.

Das Finanzamt führte in der Begründung der Berufungsvorentscheidung aus, auf Grund der im DBA Deutschland vorgesehenen Befreiungsmethode könne die ausländische Steuer nicht angerechnet werden. Gemäß § 20 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 sei auch deren Absetzung als Betriebsausgabe nicht möglich.

Der Einkommensteuerbescheid 2006 sei gemäß § 293b BAO folgendermaßen berichtigt worden: Die Einkünfte aus selbständiger Arbeit (Aufsichtsratsvergütungen aus Deutschland) seien gemäß Art. 16 in Verbindung mit Art. 23 Abs. 2 lit. a DBA Deutschland von der Besteuerung ausgenommen worden. Für die Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes für die inländischen Einkünfte seien die ausländischen Einkünfte gemäß Art. 23 Abs. 2 lit. d DBA Deutschland berücksichtigt worden.

Bei der Anwendung der Befreiungsmethode würden ausländische Einkünfte (die dem Quellenstaat zugeteilt sind) im Ansässigkeitsstaat steuerfrei gestellt. Dennoch seien die ausländischen Einkünfte auch im Ansässigkeitsstaat (Österreich) von Bedeutung. Dies deswegen, weil die Befreiungsmethode mit einem Progressionsvorbehalt verbunden sei. Der Ansässigkeitsstaat dürfe die ausländischen Einkünfte zwar nicht unmittelbar in die Besteuerung miteinbeziehen, aber bei der Ermittlung des auf inländische Einkünfte anzuwendenden Steuersatzes berücksichtigen. Der im innerstaatlichen Recht normierten Verpflichtung, die Auslands-einkünfte für die Steuersatzermittlung heranzuziehen (Berücksichtigung des Welteinkommens gemäß § 1 Abs. 2 EStG 1988), werde daher durch das Abkommen nicht derogiert.

Gegen die Berufungsvorentscheidung stellte der Berufungswerber den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz (Vorlageantrag), in dem er Folgendes ausführte:

„1) Nach dem Wortlaut des Art. 23 Abs. 2 lit. d DBA Deutschland ist die Berücksichtigung der um die deutschen Abgaben gekürzten Aufsichtsratsvergütung möglich bzw. geboten. Wenn von den mehrfachen unbestimmten Ermächtigungen in Art. 23 Abs. 2 lit. d DBA unter Bedachtnahme auf die Bindungen gemäß Art. 18 Abs. 1 und 130 Abs. 2 B-VG Gebrauch gemacht wird, sind jedenfalls die Grundsätze des DBA zu wahren. Die Anrechnung der deutschen Steuern in Österreich entspricht dem eigentlichen Zweck des DBA, wohingegen ihre Versagung seine wesentliche Zielsetzung konterkariert, weil offensichtlich zweimal vom selben Gegenstand (nämlich der Aufsichtsratsvergütung in unversteuertem Umfang) Abgaben erhoben werden.“

2) Wie bereits vorgebracht, ist meine Tätigkeit als Aufsichtsratsmitglied keine vermögensverwaltende im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988: weder bin ich an der Gesellschaft beteiligt noch vertrete ich Anteilseigner. (Die lediglich beispielsweise Erwähnung von Aufsichtsratsmitgliedern steht dem nicht entgegen, weil die Qualifikation Vermögensverwaltung auf Mitglieder eines Aufsichtsrates in anderen Fällen zutreffen kann). Deshalb fallen die gegenständlichen Vergütungen nicht als Gewinn (im Sinne von § 2 Abs. 4 Z 1 EStG 1988) an, sondern als Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (im Sinne von § 2 Abs. 4 Z 2 EStG 1988). Die in Deutschland einbehaltenen Steuern sind daher gemäß § 16 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 abzuziehen.

Die Bemessungsgrundlage wäre demnach um die deutschen Abgaben zu kürzen.“

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Der Einkommensteuer ist nach § 2 Abs. 1 EStG 1988 das Einkommen zugrunde zu legen, das der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat. Einkommen ist nach § 2 Abs. 2 leg. cit. der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im Abs. 3 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) und außergewöhnlichen Belastungen (§§ 34 und 35) sowie der Freibeträge nach den §§ 104 und 105.

Art. 16 Abs. 1 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, BGBl. Nr. 2002/182, (DBA-Deutschland) lautet:

„Aufsichtsrats- oder Verwaltungsratsvergütungen und ähnliche Zahlungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person in ihrer Eigenschaft als Mitglied des Aufsichts- oder Verwaltungsrats einer Gesellschaft bezieht, die im anderen Vertragsstaat ansässig ist, dürfen im anderen Staat besteuert werden.“

Nach Art. 23 Abs. 2 lit. a iVm d DBA-Deutschland wird bei einer in Österreich ansässigen Person die Steuer wie folgt festgesetzt:

Bezieht eine in Österreich ansässige Person Einkünfte und dürfen diese Einkünfte nach diesem Abkommen in Deutschland besteuert werden, so nimmt Österreich diese Einkünfte von der Besteuerung aus.

Einkünfte einer in Österreich ansässigen Person, die nach dem Abkommen von der Besteuerung in Österreich auszunehmen sind, dürfen gleichwohl in Österreich bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen der Person einbezogen werden.

Art. 23 DBA-Deutschland sieht zur Vermeidung der Doppelbesteuerung somit die sogenannte „Befreiungsmethode“ vor. Nach der Befreiungsmethode scheidet der Wohnsitzstaat jene Einkünfte aus der Bemessungsgrundlage aus, die dem anderen Staat auf Grund des Doppelbesteuerungsabkommens zur Besteuerung zugeteilt worden sind. Mit der Befreiungsmethode ist jedoch ein Progressionsvorbehalt für den Wohnsitzstaat verbunden.

Die Wirkung des Progressionsvorbehaltes besteht darin, dass für Zwecke der Ermittlung des Tarifs auch die nach dem Doppelbesteuerungsabkommen befreiten Einkünfte einzubeziehen sind. Dieses Steuersatzeinkommen ist nach den Regeln des österreichischen Steuerrechts zu ermitteln. Der Durchschnittssteuersatz, der sich bei Anwendung des Tarifs auf das gesamte Einkommen ergeben würde, ist zu ermitteln. Dieser Durchschnittssteuersatz ist sodann auf die verbleibende inländische Bemessungsgrundlage anzuwenden. Dadurch wird sichergestellt, dass die Befreiung der Einkünfte nicht noch zu einem zusätzlichen Effekt, nämlich der Verminderung des darauf entfallenden Steuersatzes, führt (*Lang, Einführung in das Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, 2. Auflage, Rz 457*).

Der Sinn und Zweck eines Abkommens zur Vermeidung von Doppelbesteuerungen erschöpft sich darin, dass die Steuer lediglich von gewissen Einkommensteilen, hinsichtlich deren das Besteuerungsrecht wie hier der Bundesrepublik Deutschland zusteht, nicht von Österreich erhoben werden darf. Es soll aber nicht dazu dienen, einen im Inland unbeschränkt Einkommensteuerpflichtigen vor der Anwendung des progressiven Steuersatzes zu schützen. Ein solches Ergebnis würde auch dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung widersprechen und gerade das Gegenteil von dem herbeiführen, was mit einem Vertrag zur Vermeidung der Doppelbesteuerung bezweckt ist (vgl. VwGH 21.5.1985, 85/14/0001).

Der Progressionsvorbehalt ist zwar nicht explizit im Gesetz geregelt, jedoch ergibt sich die Rechtsgrundlage hiefür aus § 2 EStG 1988, wonach das gesamte in- und ausländische Einkommen der Einkommensteuer unterliegt (vgl. VwGH 24.5.2007, 2004/15/0051).

Bei der Anwendung des Progressionsvorbehaltes wird das (Gesamt-) Einkommen gemäß § 2 Abs. 8 EStG 1988 nach den Vorschriften des österreichischen EStG ermittelt.

Nach § 20 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 dürfen Steuern vom Einkommen und sonstige Personensteuern bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden.

§ 20 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 erfasst sämtliche in- und ausländischen Personensteuern von unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtigen. Zu den nichtabzugsfähigen Personensteuern im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 6 leg. cit. gehören damit unter anderem die veranlagte oder im Abzugsweg erhobene Einkommensteuer (Lohn- und Kapitalertragsteuer sowie Abzugssteuer nach § 99; vgl. *Doralt/Kofler*, EStG¹¹, § 20 Tz 139/1).

Wie sich aus dem Wortlaut des § 20 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 („bei den einzelnen Einkünften“) ergibt, betrifft das Abzugsverbot nicht nur die betrieblichen (§ 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 leg. cit.), sondern auch die außerbetrieblichen Einkunftsarten (§ 2 Abs. 3 Z 4 bis 7 leg. cit.). Selbst wenn man – der im Vorlageantrag vertretenen Rechtsansicht folgend – vom Vorliegen außerbetrieblicher Einkünfte ausginge, wäre daraus für den Berufungswerber nichts gewonnen, weil § 20 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 sowohl dem Abzug als Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 4 EStG 1988) als auch dem Abzug als Werbungskosten (§ 16 EStG 1988) entgegensteht.

Die im Vorlageantrag angeführte Bestimmung des § 16 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 betrifft nicht den Abzug von Personensteuern. Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 liegen dann vor, wenn sie sich auf Wirtschaftsgüter beziehen, die dem Steuerpflichtigen zur Erzielung von Einnahmen dienen. Insbesondere sind hierunter die mit Grund und Boden zusammenhängenden Abgaben zu subsumieren, weshalb dieser Bestimmung vor allem im Bereich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung besondere praktische Bedeutung zukommt. Darunter fallen insbesondere die Grundsteuer, die Bodenwertabgabe sowie die Anliegerbeiträge, wie zB die Kanalisationsabgabe oder Wasserleitungsabgabe (vgl. *Doralt*, EStG¹³, § 16 Tz 65; *Jakom/Lenneis* EStG, 2010, § 16 Rz 13).

Die berufungsgegenständlichen deutschen Abgaben fallen somit unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 6 EStG 1988.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 7. Mai 2010