jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vwgh Erkenntnis 2020/5/18 Ro 2018/15/0007

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 18.05.2020

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag
39/03 Doppelbesteuerung

Norm

DBAbk Schweiz 1975 Art15 Abs1
EStG 1988 §25 Abs1 Z1 lita

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn und die Hofrätin Dr. Büsser sowie die Hofräte MMag. Maislinger, Mag. Novak und Dr. Sutter als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Engenhart, über die Revision des R S in N, vertreten durch die KPMG Alpen-Treuhand GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft in 1090 Wien, Porzellangasse 51, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 27. Februar 2018, Zl. RV/1100729/2015, betreffend Einkommensteuer 2008 und 2009, zu Recht erkannt:

Spruch

Das angefochtene Erkenntnis wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat dem Revisionswerber Aufwendungen in Höhe von EUR 1.346,40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

1 Der in Österreich ansässige Revisionswerber, ein "Controlling Manager", wurde von seinem österreichischen Arbeitgeber für den Zeitraum 1. August 2008 bis 31. Dezember 2009 zu einer Schweizer Konzerngesellschaft entsandt. Während der Tätigkeit in der Schweiz blieb sein Dienstvertrag mit dem österreichischen Arbeitgeber aufrecht. Der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Revisionswerbers verblieb in Österreich, wo er mit seiner Lebensgefährtin einen Wohnsitz unterhielt. 2 Der Revisionswerber hatte mit seinem österreichischen Arbeitgeber einen Entsendungsvertrag ("Letter of Understanding") abgeschlossen und mit diesem die Anwendbarkeit einer Steuerausgleichsregelung ("Global Tax Equalization Policy") vereinbart. Im Entsendungsvertrag wird ein Jahresgehalt ("total annual target cash compensation") ausgewiesen, das sich aus dem Jahresgrundgehalt ("annual base salary") und einer Zulage ("target annual base salary") zusammensetzt. Dem Entsendungsvertrag ist ein Gehaltszettel angefügt in dem - unter Abzug ua einer "Hypo-Tax" - ein Jahresnettogehalt ("net home country pay") ausgewiesen wird. 3 In den Einkommensteuererklärungen der Jahre 2008 und 2009 brachte der Revisionswerber bei Ermittlung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (ausgehend vom für die Dauer der Tätigkeit in der Schweiz vereinbarten Bruttobezug) ua die

"Hypo-Tax" in Abzug. Weiters beantragte er, dass die in der Schweiz auf die nichtselbständigen Einkünfte erhobene Quellensteuer (Schweizer Äquivalent zur österreichischen Lohnsteuer) auf die in Österreich anfallende Einkommensteuer angerechnet werde.

4 Das Finanzamt erließ Einkommensteuerbescheide, in denen es die "Hypo-Tax" nicht als Abzugsposten berücksichtigte und die Schweizer Quellensteuer nicht auf die österreichische Einkommensteuer anrechnete.

5 Der Revisionswerber berief gegen die Einkommensteuerbescheide und vertrat in der Berufung (nunmehr Beschwerde) die Auffassung, dass die hypothetische Steuer von der Einkommensteuerbemessungsgrundlage in Abzug zu bringen und die Schweizer Quellensteuer auf die österreichische Einkommensteuer anzurechnen sei.

6 Das Finanzamt änderte die Einkommensteuerbescheide - nach Durchführung eines Vorhalteverfahrens - mit Beschwerdevorentscheidung ab. Es vertrat den Standpunkt, dass die zwischen dem Revisionswerber und seinem Arbeitgeber abgeschlossene Steuerausgleichsvereinbarung als originäre Nettolohnvereinbarung anzusehen und eine Hochrechnung der Nettobezüge des Revisionswerbers aus unselbständiger Tätigkeit vorzunehmen sei. Die Schweizer Quellensteuer rechnete das Finanzamt auf die österreichische Einkommensteuer an, die sich aufgrund der hochgerechneten Bezüge ergab.

7 In der Begründung führte das Finanzamt aus, der steuerliche Vertreter habe zur Erläuterung seiner Rechtsansicht ein Berechnungsbeispiel mit einem angenommenen Bruttobezug von 100.000 EUR und einer einbehaltenen Hypotax von 40.000 EUR, das heißt, einem Lohn-Zufluss von 60.000 EUR, vorgebracht. Unter der Annahme, dass die Steuerbelastung im In- und Ausland gesamt 50.000 EUR betrage, habe der Arbeitnehmer nach Ansicht des steuerlichen Vertreters einen Steuervorteil von 10.000 EUR lukriert, Besteuerungsgrundlage seien also 110.000 EUR. Das Finanzamt halte dem entgegen, dass die Besteuerungsgrundlage nach österreichischen Rechtsgrundsätzen zu ermitteln sei, weshalb bei einem Nettozufluss von 60.000 EUR eine (im Wege der "Auf-Hundert-Rechnung") hochgerechnete Bruttosteuerbemessungsgrundlage von 120.000 EUR heranzuziehen sei.

8 Das Finanzamt erwähnt in der Beschwerdevorentscheidung, dass im gegenständlichen Fall die vom Arbeitgeber entrichtete Steuer höher gewesen sei als die abgezogene Hypotax; dies habe sich ergeben, weil nur gewisse Bezugsbestandteile in die Berechnung der Hypotax einbezogen gewesen seien.

9 Der Revisionswerber beantragte die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht.

10 Mit dem angefochtenen Erkenntnis änderte das Bundesfinanzgericht die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2008 und 2009 dahingehend ab, dass es bei der Berechnung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit für die Ermittlung der österreichischen Einkommensteuer von zugeflossenen Bezügen in Höhe des vereinbarten Arbeitslohns einschließlich "Hypo-Tax" (also in Höhe der Bruttobezüge) ausging.

1 1 Begründend führte das Bundesfinanzgericht aus, im gegenständlichen Fall läge keine originäre Nettolohnvereinbarung vor, weil aufgrund der vereinbarten späteren Ausgleichszahlungen die für Nettolohnvereinbarungen typische Übernahme des Steuerrisikos durch den Arbeitgeber fehle (Hinweis auf OGH 17.3.2004, 9 ObA 72/03h).

1 2 Die im Gehaltszettel verzeichnete "Hypo-Tax" sei zweckgewidmet und werde mit der tatsächlich anfallenden Einkommensteuer abgeglichen. Im Revisionsfall sei daher keine "Auf-Hundert-Hochrechnung" geboten, wie sie bei originären Nettolohnvereinbarungen nach geltender Verwaltungspraxis vorgenommen werde. Es liege eine unechte Nettolohnvereinbarung vor, bei der stets der Bruttolohn die maßgebliche Größe bleibe. In der "Hypo-Tax" sei eine konkrete Vorausverfügung hinsichtlich der zu entrichtenden Steuer zu erblicken und bei der Abgabenberechnung sei vom Bruttobetrag einschließlich "Hypo-Tax" und "Hypo-Sozialversicherungsbeiträgen" auszugehen (Hinweis auf Ludwig, SWI 2013, 411).

1 3 Laut Verwaltungsgerichtshof sei in einer Verfügung des Anspruchsberechtigten dahingehend, was mit einer verzichteten Einnahme in seinem Interesse zu geschehen habe, eine Maßnahme der Einkommensverwendung zu erblicken und die Einnahme gelte dem Anspruchsberechtigten als zugeflossen (Hinweis auf VwGH 17.3.1994, 91/14/0076).

1 4 Indem der Revisionswerber im gegenständlichen Fall die Anwendbarkeit der Firmenrichtlinie und die darin festgelegte Vorgangsweise hinsichtlich der "Hypo-Tax" akzeptiert habe, habe er eine entsprechende Maßnahme der Einkommensverwendung gesetzt und es sei daher von einem Zufluss auszugehen.

15 Bei der Abgabenberechnung sei daher vom Bruttobetrag (einschließlich der "Hypo-Tax") auszugehen, zumal, wie auch der Blick auf den Gehaltszettel zeige, der Gehaltsanspruch auf einen Bruttobetrag gerichtet sei.

16 Im Übrigen werde darauf hingewiesen, dass der Zweck von "Hypotax-Vereinbarungen" darin liege, dem ins Ausland entsendeten Arbeitnehmer jenen Nettobezug zu sichern, der dem des Heimatlandes entspreche. Im Falle einer vor und nach Entsendung bestehenden österreichischen Steuerpflicht und Anrechenbarkeit der in der Schweiz zu entrichtenden Steuer laut DBA (Anrechnungsmethode) erschließe sich dem Bundesfinanzgericht die Notwendigkeit einer "Hypotax-Vereinbarung" - mangels zu erwartender Benachteiligung des Arbeitnehmers - nicht.

17 Eine Anrechnung der Schweizer Quellensteuer auf die österreichische Einkommensteuer komme nicht in Betracht, weil Art. 23 Abs. 2 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, BGBl. Nr. 64/1975 idF BGBl III 22/2007 (DBA-Schweiz), voraussetze, dass die anzurechnende Steuer im Ausland vom Steuerpflichtigen selbst getragen worden sei. Dies treffe im Revisionsfall nicht zu, weil die in der Schweiz angefallene Quellensteuer unstrittig nicht vom Revisionswerber als Arbeitnehmer, sondern vom Arbeitgeber getragen worden sei. Die Übernahme dieser Steuer durch den Arbeitgeber stelle für den Revisionswerber zusätzlichen Arbeitslohn dar und sei daher gegenständlich der Steuerbemessungsgrundlage hinzuzurechnen. 18 Eine Revision erklärte das Bundesfinanzgericht für zulässig, weil die steuerliche Problematik der "Hypo-Tax" bei Entsendungen noch nicht Gegenstand der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gewesen sei.

19 Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die vorliegende Revision, in der sich der Revisionswerber in seinem gesetzlich gewährleisteten Recht verletzt erachtet, "dass auf die für die Jahre 2008 sowie 2009 festgesetzte österreichische Einkommensteuer Schweizer Einkommensteuer für die Jahre 2008 und 2009 angerechnet werde und somit Doppelbesteuerung vermieden wird".

20 Die Revision trägt vor, der Revisionswerber sei im Zeitraum seiner Entsendung in die Schweiz in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig gewesen, und nach Art. 15 Abs. 1 DBA-Schweiz sei auch der Schweiz ein Besteuerungsrecht an den auf seine Tätigkeit in der Schweiz entfallenden Einkünften zugekommen. In der Schweiz sei die Lohnverrechnung unter Hochrechnung der als Nettobetrag gewährten Bezüge durchgeführt worden (monatlicher Lohnsteuereinbehalt vom hochgerechneten Bruttobezug und monatliche Lohnsteuerabfuhr in der Schweiz). Als Nachweis dafür sei ein Systemausdruck der Schweizer Lohnverrechnung, aus dem die in der Schweiz einbehaltene und abgeführte "Quellensteuer" (Äquivalent zur österreichischen Lohnsteuer) ersichtlich sei, vorgelegt worden.

21 Bei der Schweizer Quellensteuer handle es sich um eine in der Schweiz tatsächlich rechtmäßig bezahlte Steuer vom Einkommen, die vom sachlichen Anwendungsbereich des Doppelbesteuerungsabkommen s umfasst sei. Wie die österreichische Lohnsteuer stelle sie eine Erhebungsform der Einkommensteuer und somit eine Steuer iSd Art. 2 Abs. 3 Z 3 DBA-Schweiz dar. Der Einbehalt der Schweizer Quellensteuer werde seitens des Arbeitgebers vom Bruttobezug des Arbeitnehmers vorgenommen. "Es liegt in der Natur eines Lohnsteuerabzuges als Einkommensteuer(voraus)zahlung, dass diese vom Arbeitgeber einbehalten und abgeführt wird." Bei der Einordnung unter den sachlichen Anwendungsbereich des DBA-Schweiz spiele die Erhebungsform (hier: durch Steuerabzug an der Quelle) keine Rolle.

22 Gemäß Art. 23 Abs. 2 DBA-Schweiz sei auch die im Wege des Steuerabzuges erhobene Schweizer Einkommensteuer auf die österreichische Einkommensteuer (bis zur Höhe des Anrechnungshöchstbetrages) anzurechnen. Die vom Bundesfinanzgericht geforderte Voraussetzung für die abkommenskonforme Anrechnung einer ausländischen Steuer, wonach die Steuer durch den Steuerpflichtigen selbst zu tragen sei (gemeint sein dürfte wohl, durch diesen selbst abzuführen sei), stehe nicht in Einklang mit den Bestimmungen des Doppelbesteuerungsabkommens.

23 Das Finanzamt hat keine Revisionsbeantwortung erstattet.

24 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

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

26 Nach Art. 15 Abs. 1 DBA-Schweiz dürfen Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragstaat

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 7 Bezieht eine in Österreich ansässige Person unter Art. 15 DBA-Schweiz fallende Einkünfte, die nach diesem Abkommen in der Schweiz und in Österreich besteuert werden dürfen, so rechnet Österreich gemäß Art. 23 Abs. 2 DBA-Schweiz 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.

2 8 Arbeitsrechtlich ist zwischen der abgeleiteten (unechten) und der originären (echten) Nettolohnvereinbarung zu unterscheiden. Bei der abgeleiteten Nettolohnvereinbarung wird nur eine punktuelle Einigung darüber erzielt, wieviel dem Arbeitnehmer im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses nach Abzug aller Beiträge und Abgaben verbleiben soll. Die maßgebliche Größe ist dabei aber der zugrunde liegende Bruttobetrag, von dem ausgehend bei einer Veränderung der Abgaben auch das Nettoentgelt neu zu errechnen ist. Der Arbeitnehmer trägt bei der abgeleiteten Nettolohnvereinbarung also das Risiko, aber auch die Chance betreffend Änderungen von Steuern und Beiträgen. Liegt hingegen eine originäre Nettolohnvereinbarung vor, so richtet sich der Anspruch des Arbeitnehmers nur auf den Nettolohn. Das Risiko und die Chance von Änderungen von Steuern und Beiträgen treffen den Arbeitgeber (vgl. VwGH 10.3.2016, Ra 2015/15/0021, unter Hinweis auf OGH 17.3.2004, 9 ObA 72/03h).

2 9 Das Bundesfinanzgericht ging im angefochtenen Erkenntnis davon aus, dass mit dem Revisionswerber keine originäre Nettolohnvereinbarung vereinbart worden sei, weil die für eine Nettolohnvereinbarung typische Übernahme des Steuerrisikos durch den Arbeitgeber fehle. Es liege eine abgeleitete Nettolohnvereinbarung vor. Dabei sei der Bruttolohn die maßgebliche Größe für die Bemessung der österreichischen Einkommensteuer geblieben, wobei in der "Hypo-Tax" lediglich eine konkrete Vorausverfügung hinsichtlich der zu entrichtenden Steuern zu erblicken sei. Indem der Revisionswerber die Anwendbarkeit der in der Firmenrichtlinie festgelegten Vorgangsweise hinsichtlich der "Hypo-Tax" akzeptiert habe, habe er eine Maßnahme der Einkommensverwendung gesetzt, weshalb von einem Zufluss der hypothetischen Steuer auszugehen sei.

3 0 Bei Ermittlung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zwecks Bemessung der österreichischen Einkommensteuer hat das Bundesfinanzgericht demnach nicht bloß den ausbezahlten Nettobetrag, sondern den zwischen dem Revisionswerber und seinem Arbeitgeber festgelegten Bruttobezug (also einschließlich "Hypo-Tax") herangezogen.

31 Dass der Teil des Bruttobezuges, den der Revisionswerber bei seinem Arbeitgeber (unter dem Titel "Hypo-Tax") zur Begleichung der auf seine Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit entfallenden Steuern zurückließ, dem Revisionswerber zugeflossen ist, wird in der Revision nicht bekämpft und trifft auch auf keine vom Verwaltungsgerichtshof aufzugreifenden Bedenken. Der Betrag dieser "Hypo-Tax" soll den Betrag der Schweizer Quellensteuer und jenen der ergänzenden österreichischen Einkommensteuer abdecken. 32 Im Revisionsfall ist unstrittig, dass sowohl Österreich als Ansässigkeitsstaat als auch die Schweiz als Tätigkeitsort ein Besteuerungsrecht an den auf die Entsendung des Revisionswerbers entfallenden Einkünften aus unselbständiger Arbeit haben und Art. 15 Abs. 1 DBA-Schweiz zum Tragen kommt. Wenn eine in Österreich ansässige Person unter Art. 15 DBA-Schweiz fallende Einkünfte bezieht, die nach diesem Abkommen in der Schweiz und in Österreich besteuert werden dürfen, so rechnet Österreich gemäß Art. 23 Abs. 2 DBA-Schweiz 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. 33 Das Bundesfinanzgericht ging im angefochtenen Erkenntnis zutreffend davon aus, dass der zwischen dem Revisionswerber und seinem Arbeitgeber vereinbarte Bruttolohn die maßgebliche Größe für die Bemessung der österreichischen Einkommensteuer darstellt und in der "Hypo-Tax" eine konkrete Vorausverfügung hinsichtlich der - in der Schweiz und in Österreich - zu entrichtenden Steuern zu erblicken ist.

3 4 Der Umstand, dass bei der Ermittlung des Auszahlungsbetrages (auch) ein die Schweizer Quellensteuer abdeckender Betrag in Form einer "Hypo-Tax" vom Bruttobezug des Revisionswerbers in Abzug gebracht wurde, welcher vom Arbeitgeber des Revisionswerbers in weiterer Folge (für den Revisionswerber) an die Abgabenbehörde abgeführt worden ist (bzw. einer die Quellensteuer entrichtenden Konzerngesellschaft ersetzt worden ist), steht der

Anrechnung Schweizer Quellensteuer auf die österreichische Einkommensteuer des Revisionswerbers - entgegen der Ansicht des Bundesfinanzgerichts - nicht entgegen (vgl. idS auch Englmair in Aigner/Kofler/Tumpel, DBA2, Art. 23B, Rz 16).

3 5 Indem das Bundesfinanzgericht die Schweizer Quellensteuer als im gegenständlichen Fall nicht auf die österreichische Einkommensteuer anrechenbar beurteilt hat, hat es die Rechtslage verkannt. Das angefochtene Erkenntnis erweist sich daher als mit Rechtswidrigkeit seines Inhaltes belastet, weshalb er gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG aufzuheben war.

36 Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2014.

Wien, am 18. Mai 2020

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2020:RO2018150007.J00

Im RIS seit

01.07.2020

Zuletzt aktualisiert am

01.07.2020

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, http://www.vwgh.gv.at

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at