

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 4. November 2019 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 21. Oktober 2019 betreffend Einkommensteuer 2018 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe (Einkommensteuer: 0 €) sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt 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

Der Beschwerdeführer hat in Österreich seinen Wohnsitz und ist unbeschränkt steuerpflichtig. In der bei der Abgabenbehörde am 1. April 2019 für das Jahr 2018 eingereichten Einkommensteuererklärung erklärte er neben Einkünften aus selbständiger Arbeit in Höhe von 1.464,39 €, in der Beilage L 1i unter der KZ 453 „Unter Progressionsvorbehalt steuerbefreite Auslandseinkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nach Abzug allfälliger Werbungskosten“ in Höhe von 27.870,59 € (als Lehrer an einem italienischen Gymnasium) sowie unter der Kennzahl 439 (bei Ermittlung der steuerbefreiten Auslandseinkünfte wurden Werbungskosten berücksichtigt in Höhe von) 271 €.

Im Einkommensteuerbescheid vom 21. Oktober 2019 wurden von der Abgabenbehörde Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von 1.274,02 € (1.464,39 € abzüglich 13 % Gewinnfreibetrag)

sowie ohne Ausweis von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit 271 € an Werbungskosten zum Ansatz gebracht, woraus ein Gesamtbetrag der Einkünfte in Höhe von 1.003,02 € resultierte. Davon wurden Sonderausgaben in Höhe von 730 € zum Abzug gebracht und ein Einkommen von 273,02 € errechnet. Diesem Einkommen wurden weiters ausländische Einkünfte in Höhe von 27.870,50 € hinzugerechnet und aus der Summe dieser Beträge ein Durchschnittsteuersatz von 18,83 % errechnet, mit welchem das Einkommen in Höhe von 273,02 € multipliziert und daraus resultierend eine Einkommensteuer in Höhe von gerundet 51 € festgesetzt wurde.

Gegen diesen Bescheid wurde mit Eingabe vom 4. November 2019 Beschwerde erhoben und beantragt, bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit ein Pendlerpauschale in Höhe von 3.672 € abzuziehen.

Diesem Begehren wurde in der Beschwerdeentscheidung vom 17. März 2020 zwar in der Begründung stattgegeben, ohne jedoch dies in der Steuerberechnung umzusetzen, worauf vom Beschwerdeführer in dem mit Eingabe vom 25. März 2020 gestellten Vorlageantrag hingewiesen wurde.

Die Abgabenbehörde hat sodann mit 1. April 2020 den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2018 (Beschwerdeentscheidung) gem. § 293 BAO berichtigt und die ausländischen Einkünfte mit 23.927,59 € zum Ansatz gebracht (27.870,59 € lt. KZ 453 abzüglich Werbungskosten in Höhe von 271 € laut KZ 439 sowie Abzug eines Pendlerpauschales in Höhe von 3.672 €).

Mit Eingabe vom 14. April 2020 brachte der Beschwerdeführer sodann eine Beschwerde gegen die Bescheidberichtigung vom 1. April 2020 ein und führte darin begründend aus, dass bei der Steuerberechnung der Verkehrsabsetzbetrag 400 € nicht berücksichtigt worden sei und beantragte die bei Berücksichtigung des Verkehrsabsetzbetrages sich ergebende Negativsteuer in Höhe von 349 € (44 € Einkommensteuer laut berichtigtem Einkommensteuerbescheid in Höhe von 44 € abzüglich 400 € Verkehrsabsetzbetrag) auf sein Abgabenkonto gutzubuchen.

Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerde erwogen:

In diesem Beschwerdeverfahren besteht Streit darüber, ob bei der Ermittlung der Steuer ein Verkehrsabsetzbetrag in Bezug auf die vom Beschwerdeführer erzielten Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als italienischer Gymnasiallehrer zu berücksichtigen und eine allenfalls daraus resultierende Negativsteuer zu erstatten ist.

Der Beschwerdeführer hat seinen (alleinigen) Wohnsitz im Inland und ist damit in Österreich gemäß [§ 1 Abs. 2 EStG 1988](#) unbeschränkt steuerpflichtig. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte.

Gemäß [§ 2 Abs. 1 EStG 1988](#) ist der Einkommensteuer das Einkommen zugrunde zu legen, das der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat.

Einkommen ist gemäß [§ 2 Abs. 2 EStG 1988](#) 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, 105 und 106a.

Gemäß [§ 2 Abs. 3 Z 4 EStG 1988](#) unterliegen der Einkommensteuer auch Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25).

Doppelbesteuerungsabkommen entfalten bloß eine Schrankenwirkung insofern, als sie eine sich aus dem innerstaatlichen Steuerrecht ergebende Steuerpflicht begrenzen. Ob Steuerpflicht besteht, ist also zunächst stets nach innerstaatlichem Steuerrecht zu beurteilen. Ergibt sich aus dem innerstaatlichen Recht eine Steuerpflicht, ist in einem zweiten Schritt zu beurteilen, ob das Besteuerungsrecht durch ein DBA eingeschränkt wird (VwGH 29. Juli 2010, [2010/15/0021](#)).

Im gegenständlichen Fall wird das Besteuerungsrecht Österreichs durch das [Abkommen zwischen der Republik Österreich und der Republik Italien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerumgehung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen](#) (BGBl 1985/125; in der Folge "[DBA-Italien](#)") eingeschränkt:

Nach Art. 4 Abs. 1 dieses DBA ist eine Person, die nur einen Wohnsitz in einem der beiden Vertragsstaaten hat, im Wohnsitzstaat – im gegenständlichen Fall also in Österreich – ansässig.

Gemäß [Artikel 19 Abs 1 lit a DBA-Italien](#) dürfen Vergütungen, ..., die von einem Vertragsstaat oder einer seiner Gebietskörperschaften an eine natürliche Person für die diesem Staat oder der Gebietskörperschaft erbrachten Dienste gezahlt werden, nur in diesem Staat besteuert werden.

Das Besteuerungsrecht an den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, die der Beschwerdeführer bezieht, hat zwar grundsätzlich Österreich als Ansässigkeitsstaat, das DBA-Italien weist aber das Besteuerungsrecht an diesen Einkünften Italien als Quellenstaat zu.

Das DBA mit Italien sieht zwar vor, dass die gegenständlich Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nur in Italien besteuert werden dürfen, ein Progressionsvorbehalt für diesen Fall wird im DBA-Italien aber nicht normiert. Aus den Materialien (RV 806 BlgNR XV. GP, 24) geht nicht

hervor, aus welchen Gründen hier ein Progressionsvorbehalt - anders als etwa zu Art 23 Abs. 3 lit. b DBA - nicht angeführt wurde. Damit kann aber lediglich konstatiert werden, dass hier ein Progressionsvorbehalt weder (ausdrücklich) eingeräumt noch verboten wurde. Da das österreichische Recht bei einer unbeschränkt steuerpflichtigen Person für die Ermittlung der Höhe des Steuersatzes auch die ausländischen Einkünfte heranzieht, das DBA lediglich die Besteuerung der italienischen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Österreich, nicht aber die Heranziehung dieser Einkünfte bei Ermittlung des Steuersatzes verbietet, bemisst sich der Steuersatz in Österreich auch nach den italienischen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit des Beschwerdeführers (VwGH 29. Juli 2010, 2010/15/0021). Sihin ist im Streitfall für die Berechnung der Steuer der Progressionsvorbehalt in Bezug auf die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu berücksichtigen.

Durch die Anwendung des Progressionsvorbehaltes werden somit die italienischen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Österreich nicht besteuert und die steuerpflichtigen inländischen Einkünfte mit jenem Steuersatz erfasst, der zum Tragen käme, wenn alle Einkünfte aus inländischen Quellen stammen würden.

Ist bei der Berechnung der Steuer – wie im gegenständlichen Fall – aus der Anwendung eines Doppelbesteuerungsabkommens ein Progressionsvorbehalt zu berücksichtigen, gilt gemäß [§ 33 Abs. 11 EStG 1988](#) Folgendes:

Der Durchschnittssteuersatz ist zunächst ohne Berücksichtigung der Abzüge nach Abs. 4 bis 6 zu ermitteln. Von der unter Anwendung dieses Durchschnittssteuersatzes ermittelten Steuer sind die Abzüge nach Abs. 4 bis 6 (ausgenommen Kinderabsetzbeträge nach Abs. 3) abzuziehen.

Diesbezüglich beantragt der Beschwerdeführer die Berücksichtigung des Verkehrsabsetzbetrages gem. § 33 Abs. 5 Z 1 EStG 1988 und darüberhinaus die Erstattung der daraus resultierenden Negativsteuer.

Hinsichtlich der Berechnung der Einkommensteuer sind nach § 33 Abs. 2 EStG von dem sich nach Abs. 1 ergebenden Betrag die Absetzbeträge nach den Abs. 4 bis 6 abzuziehen.

Gemäß [§ 33 Abs. 5 Z 1 EStG 1988](#) steht bei Einkünften aus einem bestehenden Dienstverhältnis ein Verkehrsabsetzbetrag von 400 Euro jährlich zu.

Ergibt sich bei Steuerpflichtigen, die Anspruch auf den Verkehrsabsetzbetrag haben, nach Abs. 1 und 2 eine Einkommensteuer unter null, sind 50% der Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 3 lit. a (ausgenommen Betriebsratsumlagen) und des § 16 Abs. 1 Z 4 und 5, höchstens aber 400 Euro jährlich rückzuerstatten (SV-Rückerstattung). Bei Steuerpflichtigen, die Anspruch auf ein Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 haben, sind höchstens 500 Euro rückzuerstatten (§ 33 Abs. 8 Z 2 EStG).

Die Erstattung erfolgt im Wege der Veranlagung gemäß § 41 und ist mit der nach Abs. 1 und 2 berechneten Einkommensteuer unter null begrenzt (§ 33 Abs. 8 Z 5 EStG).

Gemäß [§ 33 Abs. 8 Z 4 EStG 1988](#) in der für das Streitjahr maßgeblichen Fassung sind auf Grund zwischenstaatlicher oder anderer völkerrechtlicher Vereinbarungen steuerfreie Einkünfte für Zwecke der Berechnung der Einkommensteuer gemäß Z 1 bis 3 wie steuerpflichtige Einkünfte zu behandeln.

Nach den erläuternden Bemerkungen der Regierungsvorlage (RV 848 BlgNR XXII GP) zu [§ 33 Abs. 8 Z 4 EStG 1988](#) sollen aber nach dem Sinn und Zweck der Negativsteuer nur Bezieher niedriger Einkommen profitieren. "Ist der Steuerpflichtige von einer Steuerbefreiung auf Grund zwischenstaatlicher Verträge oder anderer völkerrechtlicher Privilegien begünstigt, soll es nur insoweit zu einer Gutschrift kommen, als das Einkommen auch unter Berücksichtigung dieser steuerbefreiten Beträge unter der Besteuerungsgrenze bleibt."

Da im Streitfall das Einkommen unter Berücksichtigung der steuerbefreiten Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nicht unter der Besteuerungsgrenze bleiben würde (vgl. Beilage: auf die gesamten Einkünfte entfallende Steuer, wenn Österreich das Besteuerungsrecht hinsichtlich sämtlicher Einkünfte hätte: 4.109,91 €), kann es somit zu keiner Erstattung einer Negativsteuer kommen.

Zulässigkeit der 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.

Da sich die Lösung der Streitfrage unmittelbar aus dem Gesetz ergibt, war die Revision nicht zuzulassen.

Innsbruck, am 1. Februar 2021