

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 21. April 2017 gegen den Bescheid des ***FA*** vom 28. März 2017 betreffend Einkommensteuer 2016 (Arbeitnehmerveranlagung) zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage für die Einkommensteuer (Einkommen 2016) sowie die darauf entfallende Steuer (Einkommensteuer 2016) 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

I. Verfahrensgang

Mit Bescheid vom 28. März 2017 erfolgte eine erklärungskonforme Einkommensteuerveranlagung für das Jahr 2016.

In der fristgerecht eingebrachten Beschwerde beantragte der Beschwerdeführer (im folgenden abgekürzt Bf.) die Anrechnung der abgeführten ausländischen Steuer in Höhe von GBP 1.454,06 bzw. EUR 1.657,95 gemäß Formular L 1i. Begründend führte der Bf. aus, die Anrechnung der ausländischen Steuer sei irrtümlich nicht beantragt worden.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 24. Mai 2017 wurde der Beschwerde insofern teilweise Folge gegeben, als eine ausländische Steuer in Höhe von EUR 484,64 angerechnet wurde. Begründend wurde unter Wiedergabe des Wortlautes von Art. 24 Abs. 2 DBA Österreich-

Großbritannien ausgeführt, die im Ausland einbehaltene Steuer könne nur in jenem Ausmaß auf die Gesamtsteuer angerechnet werden, das den ausländischen Einkünften zuzurechnen sei.

Im fristgerecht eingebrachten Vorlageantrag beantragte der Bf. die Anrechnung der im Ausland entrichteten Steuer in Höhe von EUR 1.133,84. Dies entspreche 14,29% der ausländischen Einkünfte von EUR 7.932,24. Begründend führte der Bf. aus, er sei im Jahr 2016 von Jänner bis August bei der Fa. ***1*** als Lehrling beschäftigt gewesen. Aufgrund der erhaltenen Lehrlingsentschädigung betrage für diesen Zeitraum der Durchschnittssteuersatz ca. 5%.

Von September 2016 bis Dezember 2016 sei er bei der Fa. ***1*** in einem Angestelltenverhältnis gewesen und habe ein Gehalt erhalten. Da ab Oktober eine Auslandsentsendung nach Großbritannien erfolgt sei, sei er in Österreich vom Lohnsteuerabzug befreit gewesen. Er habe in dieser Zeit in Großbritannien eine Steuer in Höhe von GBP 1.454,06 bzw. EUR 1.657,95 entrichtet, dies entspreche einem Durchschnittssteuersatz von ca. 20,90% der ausländischen Einkünfte.

Wäre für den Zeitraum Oktober 2016 bis Dezember 2016 keine Auslandsentsendung vorgelegen, hätte er in dieser Zeit eine Steuerbelastung beim Gehaltsabzug von ca. EUR 1.133,84 gehabt, was einem Durchschnittssteuersatz von ca. 14,29% entspreche.

Im Einkommensteuerbescheid würden ihm EUR 484,64 an ausländischer Steuer angerechnet, was einem Durchschnittssteuersatz von ca. 6,11% entspreche. Dieser geringe Steuersatz resultiere einzig und allein aus dem geringen Einkommen als Lehrling. Dieses Einkommen stehe jedoch in keinem Verhältnis zum Einkommen für die Zeit der Entsendung.

Der Normzweck von Doppelbesteuerungsabkommen bestehe in der Beseitigung einer Doppelbesteuerung, sodass ein- und derselbe Bezug nicht zweimal (im Quellenstaat und im Wohnsitzstaat) besteuert werden dürfe (VwGH 18.9.1973, 1260/72).

Aber gerade im Beschwerdefall liege eine Doppelbesteuerung vor, da auf Grund des ermittelten anrechenbaren Höchstbetrages der ausländischen Steuer er in Österreich für die Auslandseinkünfte auch noch Steuer nachzahlen müsse.

Eine steuerlich korrekte und gerechte Anrechnung könne nur erreicht werden, wenn der Durchschnittssteuersatz für die Ermittlung des anrechenbaren Höchstbetrages nur von den Auslandseinkünften ermittelt werde.

Im Vorlagebericht führte das Finanzamt in seiner Stellungnahme unter Verweis auf die Ausführungen in der Beschwerdevorentscheidung aus, die im Ausland einbehaltene Steuer könne nur in jenem Ausmaß auf die Gesamtsteuer angerechnet werden, das den ausländischen Einkünften zuzurechnen sei.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt und Beweiswürdigung

Der Bf. war im Streitjahr von Jänner 2016 bis August 2016 Lehrling bei der Fa. ***2*** und erhielt dafür eine Lehrlingsentschädigung.

Nach Lehrabschluss war der Bf. ab September 2016 nichtselbständig als Angestellter bei der Fa. ***2*** tätig, die den Bf. von 3. Oktober 2016 bis 31. März 2017 nach Großbritannien entsandte. In Großbritannien hat der Bf. für den Zeitraum Oktober 2016 bis Dezember 2016 nachweislich eine Steuer in Höhe von insgesamt EUR 1.657,95 entrichtet (EUR 899,35 für Oktober 2016, EUR 370,10 für November 2016 und EUR 388,50 für Dezember 2016).

Für diese Sachverhaltsfeststellungen stützt sich das BFG auf die seitens des Finanzamtes übermittelten Aktenteile sowie auf eigene Recherchen im Abgabensinformationssystem.

2. Rechtliche Beurteilung

2.1. Zu Spruchpunkt I. (Teilweise Stattgabe)

In Streit steht, in welcher Höhe die im Ausland einbehaltene Steuer auf die Gesamtsteuer anzurechnen ist.

Gemäß Art. 15 Abs. 1 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und dem Vereinigten Königreich von Großbritannien und Nordirland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerumgehung bei den Steuern vom Einkommen in der im Streitjahr geltenden Fassung vom 31.10.2011 (im Folgenden abgekürzt DBA Österreich-Großbritannien) dürfen - vorbehaltlich der Artikel 15, 17, 18 und 19 - 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 Vertragsstaat ausgeübt wird. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so dürfen die dafür bezogenen Vergütungen in dem anderen Staat besteuert werden.

Bezieht eine in Österreich ansässige Person Einkünfte aus Quellen innerhalb des Vereinigten Königreiches, die nach diesem Abkommen im Vereinigten Königreich besteuert werden dürfen, so rechnet gemäß Art. 24 Abs. 2 DBA Österreich-Großbritannien Österreich auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der der im Vereinigten Königreich gezahlten Steuer vom Einkommen entspricht. Der anzurechnende Betrag darf jedoch den Teil der vor der Anrechnung ermittelten Steuer vom Einkommen nicht übersteigen, der auf die Einkünfte, die im Vereinigten Königreich besteuert werden dürfen, entfällt.

Wird, wie im Beschwerdefall, zutreffend die Anrechnungsmethode angewandt, besteuert der Wohnsitzstaat das gesamte Einkommen, wobei die ausländische Steuer auf die inländische Steuer angerechnet wird.

Die Anrechnung ausländischer Steuern ist allerdings nur auf jene österreichische Einkommensteuer zulässig, die auf die durch Anrechnung begünstigten Auslandseinkünfte entfällt (Anrechnungshöchstbetrag).

Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 27.06.2017, Ro 2015/13/0019, dargelegt hat, ist der Anrechnungshöchstbetrag nach der Formel "Einkommensteuer (Steuer laut Tarif und Steuer nach festen Sätzen) x Auslandseinkünfte (Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und Sechstelbezüge) / Einkommen (unter Einbeziehung der fixbesteuerten Sonderzahlungen)" zu berechnen. Im Ergebnis führt diese Formel dazu, dass der Durchschnittsteuersatz (Verhältnis der österreichischen Einkommensteuer zum Einkommen) ermittelt und sodann auf die anrechnungsbegünstigten Auslandseinkünfte angewendet wird.

In Ansehung der Rechtsansicht des Höchstgerichtes ermittelt sich der Anrechnungshöchstbetrag daher wie folgt:

EUR 1.493,16 (EUR 1.354,37 + EUR 138,79) x EUR 7.932,24 (EUR 6.593,80 + EUR 1.605,64 – EUR 267,20) / EUR 20.340,04* = EUR 582,30

* Berechnung des Einkommens

Inländische steuerpflichtige Bezüge	EUR 13.304,00 (EUR 11.694,89 + EUR 14,43 + EUR 1.927,61 – EUR 332,93)
Zuzüglich ausländische steuerpflichtige Bezüge	EUR 7.932,24 (EUR 6.593,80 + EUR 1.605,64 – EUR 267,20)
Abzüglich Werbungskosten	EUR -132,00
Gesamtbetrag der Einkünfte	EUR 21.104,24
Abzüglich der Sonderausgaben	EUR -144,20
Abzüglich des Freibetrages für die sonstigen Einkünfte	EUR -620,00
Einkommen	EUR 20.340,04

Angemerkt wird, dass das Finanzamt für die Berechnung des Anrechnungshöchstbetrages zwar die Formel „Einkommensteuer x Auslandseinkünfte / Einkommen herangezogen hat, allerdings hat es - wie vor dem Erkenntnis des VwGH vom 27.06.2017, Ro 2015/13/0019, üblich (die Beschwerdevorentscheidung wurde am 24.5.2017 erlassen) - die fixbesteuerten

Sonderzahlungen bei den Auslandseinkünften nicht berücksichtigt (EUR 1.493,16
(EUR 1.354,37 + EUR 138,79) x EUR 6.593,80 / EUR 20.340,04 = EUR 484,64).

Somit konnte dem Beschwerdebegehren nur teilweise Folge gegeben werden.

2.2. Zu Spruchpunkt II. (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.

Bei der Beurteilung der Frage, in welcher Höhe die im Ausland einbehaltene Steuer auf die Gesamtsteuer anzurechnen ist, folgt das Bundesfinanzgericht der im Erkenntnis angeführten höchstgerichtlichen Judikatur, sodass keine, einer (ordentlichen) Revision zugänglichen Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung vorliegen.

Gesamthaft war somit wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Feldkirch, am 2. März 2021