

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin\*\*\*Ri\*\*\* in der Beschwerdesache \*\*\*Bf1\*\*\*, \*\*\*Bf1-Adr\*\*\*, über die Beschwerde vom 27. Juni 2022 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 10. Juni 2022 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2019 Steuernummer \*\*\*BF1StNr1\*\*\* zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

## Entscheidungsgründe

### I. Verfahrensgang

In der am 30.03.2022 beim Finanzamt (kurz: FA) elektronisch eingereichten Einkommensteuererklärung 2019 gab die Beschwerdeführerin (kurz: Bf) an, dass sie im Jahr 2019 einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt in Österreich gehabt habe und in einem Land tätig gewesen sei, für welches das Doppelbesteuerungsabkommen (kurz: DBA) die Anrechnungsmethode vorsehe. Sie habe in Italien Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielt für die Österreich das Besteuerungsrecht zustehe und für die ein Lohnzettel (L 24) übermittelt wurde. Die anzurechnende ausländische Steuer betrage 19.478,00 Euro.

Im Einkommensteuerbescheid 2019 vom 10.06.2022 wurden der Gesamtbetrag der Einkünfte (= Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit) unter Beachtung des vorgelegten Lohnzettels und

unter Berücksichtigung des Pauschbetrages für Werbungskosten mit 49.487,74 Euro festgesetzt. Daraus ergab sich eine Tarifsteuer in Höhe von 13.639,65 Euro. Mit festem Steuersatz von 6 % wurden sonstige Bezüge von 7.180,67 Euro (= 9.405,33 Euro lt KZ 220 abzügl 1.604,66 Euro lt Kz 225 abzügl 620,00 Euro) besteuert. Die ausländische Steuer fand im Ausmaß von 13.639,65 Euro Berücksichtigung. Daraus ergab sich eine Nachforderung von 431,00 Euro.

Mit Schriftsatz vom 23.06.2022, beim FA eingelangt am 27.06.2022, brachte die Bf mit Beschwerde ein und begründete diese wie folgt:

Die Bf sei im Jahr 2019 ganzjährig nach Italien entsendet worden. Durch diese Entsendung sei sie für dieses Veranlagungsjahr in Italien steuerpflichtig. Aus der beigelegten Einkommensteuererklärung für Italien sei klar und deutlich ersichtlich, dass auch die Sonderzahlungen bereits in Italien deklariert und besteuert worden seien. Da die Bf durch die Entsendung ganzjährig in Italien beschäftigt gewesen sei, sei die Sonderzahlung zur Gänze dem Staat zuzuordnen, dem das Besteuerungsrecht zustehe. Somit wäre auch eine aliquote Aufteilung nach Arbeitstagen nicht rechtens, da sie sich ohnehin ganzjährig in Italien aufgehalten habe.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 19.08.2022 wurde die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2019 unter Hinweis auf Art. 23 Abs 3 DBA Italien abgewiesen: Laut zentralem Melderegister sei die Bf seit Geburt in Österreich mit Hauptwohnsitz gemeldet und auch ansässig. Somit unterliege sie der Steuerpflicht in Österreich. Von der in Italien einbehaltenen Steuer in Höhe von 19.478,00 Euro seien aufgrund der Computerberechnung 13.639,65 Euro angerechnet worden. Die Nachforderung bestehe zu recht.

Die Bf brachte daraufhin fristgerecht einen Vorlageantrag ein und führte ergänzend aus: In Italien seien alle erhaltenen Zahlungen wie Gehalt, Prämien, Sachbezug, Urlaubersatzleistung und Weihnachtsremuneration voll besteuert worden. In Italien gebe es für Sonderzahlungen keinen begünstigten Steuersatz. Bei der österreichischen Einkommensteuerberechnung werde die Sonderzahlung mit 6% versteuert. Da die Bf in Italien die Sonderzahlungen bereits mit vollem Steuersatz besteuert habe, wäre die nochmalige Besteuerung der Sonderzahlung mit dem begünstigten Steuersatz eine doppelte Versteuerung. Es werde seitens der italienischen Finanzbehörde kein Bescheid erlassen. Aus der Einkommensteuererklärung sei klar und deutlich ersichtlich, dass auch die Sonderzahlungen in Italien deklariert und besteuert worden seien.

Das FA legte die Beschwerde mit Bericht vom 03.10.2022 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. In der Stellungnahme wurde die Abweisung der Beschwerde beantragt. Die Veranlagung sei unter Berücksichtigung des vom Arbeitgeber übermittelten Lohnzettels (Art 24) erfolgt. Dabei seien auch die erhaltenen Sonderzahlungen in die Ermittlung des Anrechnungshöchstbetrages übernommen und folglich die im Bescheid ausgewiesene Summe

von 13.639,65 Euro gemäß Art. 23 DBA Italien auf die österreichische Steuer angerechnet worden.

## **II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:**

### **1. Sachverhalt und Beweiswürdigung**

Die Bf bezog im Streitjahr 2019 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit aufgrund eines mit der in Österreich ansässigen Fa. GmbH in der Zeit von 01.01.2019 bis 31.12.2019 bestehenden Dienstverhältnisses.

Zwischen der Bf als Arbeitnehmerin und der GmbH als Arbeitgeberin wurde bereits am 28.05.2018 eine „Entsendevereinbarung“ mit einem Einsatzort in Italien und einer Einsatzdauer von 02.07.2018 bis 26.06.2020 getroffen.

Neben ihrem österreichischen Wohnsitz verfügte sie im Streitjahr 2019 über einen eingetragenen Wohnsitz in Italien. Den Mittelpunkt der Lebensinteressen behielt sie in Österreich.

Die Bf bezahlte in Italien laut den vorgelegten Nachweisen Steuerbeträge in der Gesamthöhe von 19.478,00 Euro.

Die GmbH reichte beim FA einen einzigen Lohnzettel für den Bezugszeitraum 01.01.2019 bis 31.12.2019 ein. Es handelt sich dabei um einen Lohnzettel mit der Lohnzettelart 24.

In der Lohnzettelart 24 sind jene Bezüge darzustellen, für die gemäß DBA mit Anrechnungsmethode dem ausländischen Staat das Besteuerungsrecht zugewiesen wird. Dies gilt unabhängig davon, ob der Arbeitgeber die österreichische Lohnsteuer für diese Bezüge einbehalten hat oder nicht. Hinsichtlich der ausschließlich in Österreich steuerpflichtigen Inlandsbezüge aus dem Dienstverhältnis ist ein separater Lohnzettel (Lohnzettelart 1) zu übermitteln. (Vgl Information des BMF vom 05.12.2013, BMF-010222/0127-VI/7/2013).

In dem gegenständlichen Lohnzettel der Lohnzettelart 24 sind jene Bezüge der Bf ausgewiesen, für die gemäß DBA Italien der Republik Italien das Besteuerungsrecht zugewiesen wird. Da dieser Lohnzettel den Bezugszeitraum 01.01.2019 bis 31.12.2019 umfasst und kein weiterer Lohnzettel von der GmbH ausgestellt wurde, ist davon auszugehen, dass die Bf im Streitjahr 2019 ausschließlich Bezüge erhielt, für die Italien das Besteuerungsrecht zugewiesen wurde.

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den elektronisch vorgelegten Aktenteilen sowie aus dem Abgabensinformationssystem des Bundes und aus FinanzOnline und ist als unstrittig anzusehen.

## 2. Gesetzliche Grundlagen

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

Gemäß Art 4 Abs 1 DBA Italien bedeutet im Sinne dieses Abkommens der Ausdruck „eine in einem Vertragsstaat ansässige Person“ eine Person, die nach dem Recht dieses Staates dort auf Grund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthaltes, des Ortes der Geschäftsleitung oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist. Der Ausdruck schließt jedoch nicht eine Person ein, die in einem Vertragsstaat nur mit Einkünften aus Quellen in diesem Staat oder mit in diesem Staat gelegenen Vermögen steuerpflichtig ist.

Ist nach Absatz 1 eine natürliche Person in beiden Vertragsstaaten ansässig, so gilt gemäß Art 4 Abs 2 lit a DBA Italien die Person als in dem Vertragsstaat ansässig, in dem sie über eine ständige Wohnstätte verfügt. Verfügt sie in beiden Vertragsstaaten über eine ständige Wohnstätte, so gilt sie als in dem Vertragsstaat ansässig, zu dem sie die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat (Mittelpunkt der Lebensinteressen).

Vorbehaltlich der Artikel 16, 18 und 19 dürfen gemäß Art 15 Abs 1 DBA Italien 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 einem 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, die nach diesem Abkommen in Italien besteuert werden dürfen, so rechnet gemäß Art 23 Abs 3 lit a DBA Italien Österreich auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der der in Italien 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 in Italien besteuert werden dürfen, entfällt.

## 3. Rechtliche Beurteilung

Unbeschränkt Steuerpflichtige sind natürliche Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt haben. Ist eine Person unbeschränkt steuerpflichtig, dann erfasst die Steuerpflicht alle steuerbaren Einkünfte im Sinne des § 2 EStG 1988 (Welteinkommen) und zwar unabhängig davon, ob sie auch im Ausland besteuert werden. Die mehrfache Besteuerung von Einkommen durch verschiedene Staaten kann durch DBAs vermieden bzw entschärft werden. (Vgl Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Einkommensteuergesetz, § 1 Rz 6 ff).

Zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerumgehung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen haben die Republik Österreich und die Republik Italien das DBA mit der BGBl Nr 125/1985 abgeschlossen.

Unstrittig ist zwischen den beiden Streitparteien, dass die Bf im Streitjahr 2019 aufgrund eines Wohnsitzes in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig war und zusätzlich auch über einen Wohnsitz in Italien verfügte, der eine unbeschränkte Steuerpflicht in Italien auslöste. Im gegenständlichen Fall steht des Weiteren außer Streit, dass die Bf den Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen in Österreich hatte. Österreich ist somit gemäß Art 4 Abs 2 lit a DBA Italien als Ansässigkeitsstaat zu beurteilen. Da die in Österreich ansässige Bf im Streitjahr 2019 als nichtselbständig Erwerbstätige in Italien tätig wurde, kommt im gegenständlichen Fall Art 15 Abs 1 DBA Italien zum Tragen.

Gemäß Art 15 Abs 1 DBA Italien wird das grundsätzliche Besteuerungsrecht an den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit dem Ansässigkeitsstaat des Arbeitnehmers zugewiesen. Der DBA-Partnerstaat erlangt ein Besteuerungsrecht dann, wenn der Arbeitnehmer seine Arbeit unter physischer Anwesenheit im Gebiet des Partnerstaates ausübt und diesem damit insoweit die Qualifikation des Quellenstaates der Einkünfte vermittelt. (Vgl Loukota/Jirousek/Schmidjell-Dommes/Daurer, Internationales Steuerrecht, Z 15, Rz 14)

Art 23 DBA Italien sieht betreffend die Besteuerung von Einkünften die Anrechnungsmethode vor. Konkret ist in Art 23 Abs 3 lit a DBA Italien für Österreich als Ansässigkeitsstaat die Anrechnungsmethode vereinbart. Art 15 Abs 1 DBA Italien normiert also ein Quellenbesteuerungsrecht des Tätigkeitsstaates neben dem Ansässigkeitsstaat mit Anrechnungsverpflichtung durch diesen. (Vgl VwGH 22.03.2022, Ra 2021/15/0057, VwGH 29.07.2010, 2010/15/0021, ErIRV 806 BlgNR XV GP, S 25 u 27).

Bezieht eine in Österreich ansässige Person - wie im gegenständlichen Fall - unter Art 15 DBA Italien fallende Einkünfte, die nach diesem Abkommen in Italien und in Österreich besteuert werden dürfen, so rechnet Österreich gemäß Art 23 Abs 3 DBA Italien auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebenden Steuer den Betrag an, der der in Italien gezahlten Steuer entspricht; der anzurechnende Betrag darf jedoch den Teil der vor der Anrechnung ermittelten Steuer nicht übersteigen, der auf die aus Italien bezogenen Einkünfte entfällt. (Vgl VwGH 18.05.2020, Ro 2018/15/0007).

Strittig ist im gegenständlichen Fall letztlich die Ermittlung des Anrechnungshöchstbetrages beim Bezug der Auslandseinkünfte der vorübergehend in Italien als Arbeitnehmerin tätigen Bf.

Die Auslandssteueranrechnung kann im Ansässigkeitsstaat immer nur auf jenen Teil der Steuer erfolgen, der auf die betroffenen ausländischen Einkünfte entfällt. Ist daher die ausländische Steuerbelastung höher als die inländische, dann kann nicht die gesamte Auslandssteuer angerechnet werden. Bei der Auslandssteueranrechnung geht es ausschließlich um die

Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung, die erreicht ist, sobald die auf die Auslandseinkünfte entfallende inländische Einkommensteuer durch die Anrechnung getilgt wird. Durch den Anrechnungshöchstbetrag wird daher vorgesorgt, dass es durch die Auslandssteueranrechnung nicht zu einer Minderung der auf den Inlandseinkünften lastenden Einkommensteuer kommt oder dass gar eine Gutschrift mit der Folge einer Erstattung von Auslandssteuern stattfindet. (Vgl Loukota/Jirousek/Schmidjell-Dommès/Daurer, Internationales Steuerrecht, Z 23 Rz 81 f)

Nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes vom 27.06.2017, Ro 2015/13/0019, kann es bei der Anrechnung der ausländischen Steuer nicht auf die speziellen Tarifregelungen des österreichischen Steuerrechts ankommen. Die Anrechnung der ausländischen Steuer hat daher unabhängig davon zu erfolgen, ob bestimmte Bezüge in Österreich mit einem festen Steuersatz oder nach dem progressiven Tarif besteuert werden. Daher ist die ausländische Steuer auf die gesamte österreichische Einkommensteuer (Steuer laut Tarif und Steuer nach festen Sätzen) anzurechnen. Bei der Ermittlung des Anrechnungshöchstbetrags sind in diesem Sinne zur Ermittlung des auf die ausländischen Einkünfte anzuwendenden Durchschnittssteuersatzes die gesamte österreichische Einkommensteuer (Steuer laut Tarif und Steuer nach festen Sätzen) und das gesamte Einkommen zu berücksichtigen. (Vgl SWI 1/2011, S 21 f)

Die maßgebliche Formel zur Berechnung des Anrechnungshöchstbetrages lautet daher (vgl Schmidjell-Dommès, SWI 2017, 553 f):

$$\text{Einkommensteuer (Tarif + fester Satz)} \times \text{Auslandseinkünfte (Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit + ggf anteilige Sechstel)} / \text{Einkommens (gesamte veranlagte Einkünfte + Sechstelbezüge)}.$$

Der Anrechnungshöchstbetrag ist somit im gegenständlichen Fall (vgl Verfahrensgang) wie folgt zu ermitteln:

Die gesamte **österreichische Einkommensteuer** beträgt **14.070,49 Euro** (Steuer nach Abzug der Absetzbeträge iHv 13.639,65 Euro und Steuer für die sonstigen Bezüge iHv 430,84 Euro).

Das **für den Anrechnungshöchstbetrag relevante Einkommen** beträgt in Summe **57.288,41 Euro**: 49.487,74 Euro (49.619,74 Euro lt Lohnzettel Kz 245 abzüglich 132,00 Euro) zuzüglich 7.800,67 Euro (9.405,33 Euro lt Kz 220 abzüglich 1.604,66 Euro lt Kennzahl 225).

Die **auf Italien entfallenden Einkünfte** betragen ebenfalls **57.288,41 Euro**.

Der Anrechnungshöchstbetrag beträgt somit:

**14.070,49 Euro x 57.288,41 Euro : 57.288,41 Euro = 14.070,49 Euro.**

Der gegenständlichen Beschwerde ist daher stattzugeben.

Die ausländische Steuer (der Anrechnungshöchstbetrag) ist mit 14.070,41 Euro anzusetzen, was eine Abgabennachforderung/Abgabengutschrift von 0,00 Euro zur Folge hat.

Berechnung der Einkommensteuer 2019:

|                                                                                                             |             |             |                    |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------|-------------|--------------------|
| Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit:                                                                    |             |             |                    |
| <b>GmbH</b>                                                                                                 | 49.619,74 € |             |                    |
| Pauschbetrag für Werbungskosten                                                                             | -132,00 €   |             |                    |
| Gesamtbetrag der Einkünfte                                                                                  |             | 49.487,74 € |                    |
| Pauschbetrag für Sonderausgaben                                                                             |             | -60,00 €    | -                  |
| Einkommen                                                                                                   |             | 49.427,74 € |                    |
| Einkommensteuer gemäß § 33 Abs 1 EStG 1988 vor Abzug der Absetzbeträge                                      |             |             | 14.039,65 €        |
| Verkehrsabsetzbetrag                                                                                        |             |             | -400,00 €          |
| Steuer nach Abzug der Absetzbeträge                                                                         |             |             | 13.639,65 €        |
| Steuer für die sonstigen Bezüge nach Abzug der darauf entfallenden SV-Beträge und FB von 620,00 Euro mit 6% |             |             | 430,84 €           |
| Einkommensteuer                                                                                             |             |             | 14.070,49 €        |
| <b>Anzurechnende ausländische Steuer</b>                                                                    |             |             | <b>14.070,49 €</b> |
| Festgesetzte Einkommensteuer                                                                                |             |             | 0,00               |

#### 4. 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. (Art 133 Abs 4 B-VG).

Da zur Frage der Berechnung des Anrechnungshöchstbetrages bereits eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vorliegt (VwGH 27.06.2017, Ro 2015/13/0019), ist die Revision nicht zuzulassen.

Salzburg, am 14. Oktober 2022