

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. W in der Beschwerdesache Bf., G-Straße-xx, Gde X, über die Beschwerde vom 4. September 2022 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich, Postfach 260, 1000 Wien, vom 25. August 2022 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2021 zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 279 BAO im Umfang der Beschwerdevorentscheidung abgeändert.

Im Hinblick auf die Bemessungsgrundlagen und die festzusetzende Abgabe wird auf die Beschwerdevorentscheidung vom 25. November 2022 verwiesen.

Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (in der Folge kurz: Bf.) erzielte im Streitjahr vom 1. Jänner 2021 bis 27. August 2021 (AB AG, Liechtenstein) sowie vom 15. November 2021 bis 31. Dezember 2021 (CD AG, Schweiz) im Rahmen seiner Grenzgängertätigkeiten Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit. Außerdem bezog er im Jahr 2021 für 62 Tage (14.9. 2021 - 14.11.2021) Arbeitslosengeld.

Nach elektronischem Einlangen (10.7.2022) seiner Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Kalenderjahr 2021, wonach der Bf. ua. für drei Kinder (Kind 1, geb. aa.bb.cccc; Kind 2, geb. bb.dd.aaaa; Kind 3, geb. dd.aa.bbbb), für welche er und seine (Ehe)Partnerin jeweils die Familienbeihilfe bezog, jeweils den ganzen Familienbonus Plus beantragte, und nach einem entsprechenden Vorhalteverfahren [vgl. Ergänzungsersuchen des

Finanzamtes vom 5.8.2022 und die in diesem Zusammenhang vom Bf. vorgelegten Unterlagen (Bestätigung der XY Versicherung AG vom 28.1.2022, Lohnausweis der CD AG)] wurde der Bf. mit Bescheid vom 25. August 2022 zur Einkommensteuer 2021 veranlagt. Dabei berücksichtigte die Abgabenbehörde einen Familienbonus Plus iHv 3.250,00 € und führte gleichzeitig ua. begründend aus, dass bei Bezug von steuerfreien Leistungen, wie zB von Arbeitslosengeld, das Einkommensteuergesetz zwei Berechnungsvarianten (Umrechnungsvariante, Kontrollrechnung) vorsehe (§ 3 Abs. 2 EStG 1988). Die für den Bf. günstigere Kontrollrechnung sei angewendet und sohin ein Einkommen von 29.069,53 € zu Grunde gelegt worden.

In der gegen diesen Einkommensteuerbescheid 2021 vom 25. August 2022 mit Schreiben vom 4. September 2022 erhobenen Beschwerde brachte der Bf. ua. betreffend Familienbonus Plus vor, dass dieser anstelle für drei Kinder nur für zwei Kinder berücksichtigt worden sei. Als Grenzgänger habe er 2021 für seine Kinder 2 und 1 im Fürstentum Liechtenstein Familienbeihilfe bis August 2021 bezogen, ab September 2021 sei die Auszahlung der Familienbeihilfe vom Finanzamt C an seine Lebensgefährtin BF-LG beantragt worden. Die Familienbeihilfe für ihr Pflegekind Kind 3 hätten sie über das Finanzamt Österreich erhalten. Aus diesem Grund bitte er um Berücksichtigung des vollen Familienbonus Plus für alle drei Kinder in Höhe von 4.875,00 €.

Das Finanzamt gab in der Folge der Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidung vom 25. November 2022 insofern Folge, als es einen Familienbonus Plus iHv 4.500,00 € gewährte; begründend erklärte es dazu, dass der Familienbonus Plus für Kinder unter 18 Jahren 125,00 € pro Monat betrage und daher 125,00 € mal drei Kinder mal 12 Monate 4.500,00 € ergebe. Im Übrigen verwies die Abgabenbehörde darauf, dass er im Jahr 2021 steuerfreie Leistungen (Arbeitslosengeld) bezogen habe, was eine besondere Steuerberechnung nach sich ziehe (§ 3 Abs. 2 EStG 1988). Die steuerpflichtigen Einkünfte des Bf. seien daher auf einen Jahresbetrag umgerechnet und Sonderausgaben und andere Einkommensabzüge seien berücksichtigt worden. Daraus habe sich ein Durchschnittssteuersatz ergeben, welcher auf das steuerpflichtige Einkommen des Bf. angewandt worden sei.

Mit Schreiben vom 10. Dezember 2022 stellte der Bf. einen Antrag auf Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht, womit die Beschwerde wiederum als unerledigt galt. Im Vorlageantrag führte der Bf. ua. betreffend Berechnung der Einkommensteuer (wörtlich) aus:

„Mein Einkommen für 2021 laut Einkommensteuerbescheid vom 25.08.2022 betrug 29.069,53 € (inklusive 2.804,26 € Arbeitslosengeld). Warum wurde bei der Beschwerdevorentscheidung eine andere Berechnungsart herangezogen? Bitte um entsprechende Korrektur.

Dies ergibt 5.274,34 € Steuer vor Abzug der Absetzbeträge bzw. 311,34 € Steuer nach Abzug der Absetzbeträge.

Ebenso ist mir die unterschiedliche Anrechnung der ausländischen Steuer nicht erklärbar. Laut

E-Bescheid vom 25.08.2022 betrug sie 1.363,80 € und laut Beschwerdeverentscheidung vom 25.11.2022 1.281,76 €.

Nach Berücksichtigung der o.a. Punkte ergibt es nach meinen Berechnungen eine Abgabengutschrift in Höhe von 1.399,92 € für die Einkommensteuer 2021.“

Mit Vorlagebericht vom 11. April 2023 legte das Finanzamt - wie dem Bf. mitgeteilt wurde - die in Rede stehende Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. Dabei erklärte die Abgabenbehörde, dass es durch die in der Beschwerdeverentscheidung vorgenommene volle Berücksichtigung des Familienbonus Plus für drei Kinder zu unterschiedlichen Berechnungsvarianten des Arbeitslosengeldes im Erstbescheid bzw. in der Beschwerdeverentscheidung und somit zu den vom Bf. beanstandeten Differenzen in der Anrechnung der ausländischen Steuer gekommen sei.

Das Bundesfinanzgericht (BFG) hat über die Beschwerde erwogen:

Wie im Verfahrensgang dargestellt, hat das Finanzamt mit Beschwerdeverentscheidung vom 25. November 2022 dem Antrag des Bf., ihm im Beschwerdejahr für drei minderjährige Kinder (Kind 1, geb. aa.bb.cccc; Kind 2, geb. bb.dd.aaaa; Kind 3, geb. dd.aa.bbbb), für welche er und seine (Ehe)Partnerin jeweils die Familienbeihilfe bezog, jeweils den ganzen Familienbonus Plus zu gewähren, Folge gegeben und somit einen Familienbonus iHv gesamt 4.500,00 € berücksichtigt (gemäß § 33 Abs. 3a Z 1 lit. a EStG 1988 beträgt der Familienbonus Plus bis zum Ablauf des Monats, in dem das jeweilige Kind das 18. Lebensjahr vollendet, für jeden Kalendermonat 125,00 €).

Angesichts der klaren Sach- und Rechtslage schließt sich das Finanzgericht dieser (nunmehr unstrittigen) Einschätzung bzw. Vorgehensweise der Abgabenbehörde an.

Zur (noch) strittigen Berechnung der Einkommensteuer 2021 ist Folgendes zu sagen:

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG 1988 ist das versicherungsmäßige Arbeitslosengeld und die Notstandshilfe von der Einkommensteuer befreit. Diese steuerfreien Transferleistungen lösen bei Durchführung der Veranlagung eine besondere Berechnung (besonderer Progressionsvorbehalt nach § 3 Abs. 2 EStG 1988) aus.

Gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988 in der im Streitjahr geltenden Fassung, sind, falls der Steuerpflichtige steuerfreie Bezüge im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG 1988 (ds. das versicherungsmäßige Arbeitslosengeld und die Notstandshilfe oder an deren Stelle tretende Ersatzleistungen) nur für einen Teil des Kalenderjahres erhält, die für das restliche Kalenderjahr bezogenen laufenden Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG 1988 und die zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit (§ 41 Abs. 4 EStG 1988) für Zwecke der Ermittlung des Steuersatzes (§ 33 Abs. 10 EStG 1988) auf einen Jahresbetrag umzurechnen (**Hochrechnung**). Dabei ist das Werbungskostenpauschale noch

nicht zu berücksichtigen. Das Einkommen ist mit jenem Steuersatz zu besteuern, der sich unter Berücksichtigung der umgerechneten Einkünfte ergibt; die **festzusetzende Steuer** darf jedoch nicht höher sein als jene, die sich bei Besteuerung sämtlicher Bezüge ergeben würde (**Kontrollrechnung**; vgl. dazu auch Jakom/Ehgartner EStG, 2024, § 3 Rzen 120 ff; Mayr/Hayden in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG¹⁸, § 3 Tzen 28 ff; Bernold/Mertens, Die Lohnsteuer in Frage und Antwort, Ausgabe 2015, Seiten 84 ff).

Gemäß § 33 Abs. 10 EStG 1988 ist, wenn im Rahmen einer Veranlagung bei der Berechnung der Steuer ein Durchschnittssteuersatz anzuwenden ist, dieser nach Berücksichtigung der Abzüge nach den § 33 Abs. 3 bis 7 EStG 1988 (ausgenommen Kinderabsetzbeträge gemäß § 33 Abs. 4 Z 3 lit. a EStG 1988) zu ermitteln. Diese Abzüge sind nach Anwendung des Durchschnittssteuersatzes nicht nochmals abzuziehen.

Zweck der in Rede stehenden Regelung (§ 3 Abs. 2 EStG 1988) - so die Erläuterungen zur Regierungsvorlage (277 BlgNR XVII. GP) - ist es, eine über die Steuerfreistellung des Arbeitslosengeldes hinausgehende Progressionsmilderung bei jenen Arbeitseinkünften zu vermeiden, die der Empfänger eines Arbeitslosengeldes allenfalls in Zeiträumen eines solchen Jahres erzielt, in denen er kein Arbeitslosengeld erhält. Solche Arbeitseinkünfte sollen nicht deswegen geringer besteuert werden, weil der Steuerpflichtige während eines Teiles des Jahres statt der Arbeitseinkünfte steuerfreies Arbeitslosengeld bezogen hat. Da nämlich bei Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung eine gleichmäßige Verteilung der Einkünfte auf sämtliche Monate des Kalenderjahres erfolgt und der so ermittelte "*Monatslohn*" für die Steuerermittlung maßgebend ist, wird dieser fiktive Monatslohn entsprechend geringer, wenn in die Verteilung Zeiträume einbezogen werden, in denen keine Arbeitseinkünfte bezogen wurden. Solche Zeiträume sollen durch die Hochrechnung neutralisiert werden (siehe dazu auch VwGH 20.7.1999, 94/13/0024, VwGH 22.11.2006, 2006/150084; Fuchs in Hofstätter/Reichel, EStG Kommentar, § 3 Tz 36; Jakom/Ehgartner EStG, 2024, § 3 Rzen 120 ff, mwN).

Die Bestimmung des § 3 Abs. 2 EStG 1988 soll sohin Ungerechtigkeiten vermeiden. Mit dem Hochrechnungsverfahren soll vermieden werden, dass das verfügbare Nettoeinkommen eines teilweise Arbeitslosen höher ist als jenes eines ganzjährig Beschäftigten.

Als "*Schutzbestimmung*" gegen ungewollte Steuer Mehrbelastungen wurde ausdrücklich (§ 3 Abs. 2 3. Satz 2. Halbsatz EStG 1988) normiert, dass die festzusetzende Steuer nicht höher sein darf als jene, die sich bei Besteuerung sämtlicher Bezüge (also auch des Arbeitslosengeldes) ergeben würde. Aus dieser Einschränkung folgt, dass der Gesetzgeber einerseits bewusst unterschiedliche Steuerbelastungen in Kauf genommen und andererseits aber sichergestellt hat, dass der Steuerpflichtige nicht schlechter gestellt sein kann, als unter der Annahme, dass die Steuerbefreiung nicht zum Tragen käme (vgl. VwGH 20.7.1999,

94/13/0024). Es ist also nach dem Gesetz stets eine Kontrollrechnung durchzuführen, um eine höhere Steuerlast zu vermeiden (vgl. dazu auch Jakom/Ehgartner EStG, 2024, § 3 Rz 123).

Im vorliegenden Fall ist unstrittig, dass der Bf. im Kalenderjahr 2021 steuerfreie Bezüge (Arbeitslosengeld) im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG 1988 nur für einen Teil des Kalenderjahres (nämlich für den Zeitraum vom 14.9. 2021 bis 14.11.2021) bezogen hat. Damit ist der Tatbestand des § 3 Abs. 2 EStG 1988 (also die vom Gesetz geforderte Voraussetzung), dass der Steuerpflichtige nur für einen Teil des Kalenderjahres im § 3 Abs. 2 EStG 1988 angeführte steuerfreie Bezüge erhalten hat, erfüllt. Folgedessen hat die im § 3 Abs. 2 EStG 1988 angeordnete Rechtsfolge einzutreten, dass die für das restliche Kalenderjahr bezogenen zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit [die in der Zeit vom 1.1.2021 bis zum 27.8.2021 (AB AG, Liechtenstein) sowie vom 15.11.2021 bis zum 31.12.2021 (CD AG, Schweiz) bezogenen "Aktiveinkünfte"] für die Ermittlung des Steuersatzes auf das ganze Jahr hochzurechnen sind. Die sich auf Grund dieser Hochrechnung ergebende (festzusetzende) Steuer ist sodann jener gegenüberzustellen, die sich bei einer Vollbesteuerung der Transferleistungen als steuerpflichtiger Arbeitslohn ergeben würde (Kontrollrechnung). Maßgebend ist damit letztlich das jeweils günstigere Ergebnis nach der Hochrechnung bzw. der Kontrollrechnung.

Anrechnung der ausländischen Steuer:

Innerstaatliche Normen zur Durchführung der abkommensrechtlich vorgesehenen *Anrechnung* ausländischer Quellensteuern bestehen nicht; eine solche richtet sich ausschließlich nach den einzelnen Doppelbesteuerungsabkommen (vgl. VwGH 24.5.2007, 2006/15/0045, mwN). Nur im Anwendungsbereich des Art. 23 Abs. 2 Abkommen zwischen der Republik Österreich und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (StF: BGBl. Nr. 64/1975; kurz: DBA-Schweiz) bzw. des Art. 23 Abs. 2 Abkommen zwischen der Republik Österreich und dem Fürstentum Liechtenstein zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen und zur Verhinderung der Steuerverkürzung und -umgehung (StF: BGBl. Nr. 24/1971; kurz: DBA-Liechtenstein) ist damit die Anrechnung der in der Schweiz bzw. in Liechtenstein erhobenen Steuer in Österreich vorgesehen.

Art. 23 Abs. 2 DBA-Schweiz bzw. Art. 23 Abs. 2 DBA-Liechtenstein normieren zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, dass Einkünfte, die nach diesem Abkommen sowohl in der Schweiz bzw. in Liechtenstein als auch in Österreich besteuert werden dürfen, Österreich auf die vom Einkommen zu erhebende Steuer den Betrag anrechnet, der der in der Schweiz bzw. in Liechtenstein gezahlten Einkommensteuer entspricht.

Nach dem klaren weiteren Wortlaut dieser Abkommensbestimmungen ***darf der***

anzurechnende Betrag den Teil der vor der Anrechnung ermittelten Steuer nicht übersteigen, der auf die aus der Schweiz bzw. aus Liechtenstein bezogenen Einkünfte entfällt.

Um die Auswirkungen unterschiedlicher Steuerniveaus auszugleichen, werden bei der Anrechnungsmethode verschiedene Maßnahmen, wie die Anwendung eines Anrechnungshöchstbetrages, ergriffen. Der Anrechnungshöchstbetrag stellt eine grundsätzliche Schranke für die Anrechnung der im Ausland entrichteten Quellensteuer dar. Der Wohnsitzstaat begrenzt die Anrechnung der ausländischen Steuer mit dem Betrag, der dafür im Inland angefallen wäre. Die Ermittlung des Anrechnungshöchstbetrages nach der proportionalen Methode unterstellt, dass die Tarifsteuer im Verhältnis gleichmäßig auf alle Einkommensteile entfällt und dass die ausländischen Einkünfte zur Gänze auch im Inland der Besteuerung unterliegen. Ist damit das inländische Besteuerungsrecht gegenüber dem ausländischen eingeschränkt, ist das Verhältnis zwischen den im Ausland steuerpflichtigen Einkünften zu den im Inland steuerpflichtigen ausländischen Einkünften zu berechnen und der so ermittelte Prozentsatz mit der im Ausland entrichteten Quellensteuer zu multiplizieren (nach der Rechtsprechung und Verwaltungspraxis ist zur Berechnung des Anrechnungshöchstbetrages die Formel "Einkommensteuer x Auslandseinkünfte / Einkommen" heranzuziehen). Dieser - so auch im angefochtenen Einkommensteuerbescheid wie auch in der gegenständlichen Beschwerdeentscheidung errechnete - Betrag begrenzt sohin der Höhe nach die im Inland anrechenbare ausländische Quellensteuer. Anders als im Fall einer Anrechnung inländischer Abzugssteuern findet bei der Anrechnung von Auslandssteuern daher keine "*Vollanrechnung*", sondern nur eine "*Proportionalanrechnung*" statt.

Die Auslandssteueranrechnung kann im Ansässigkeitsstaat - wie bereits erwähnt - 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 und es tritt diesfalls der gleiche Effekt ein, wie im Fall der Anwendung der Befreiungsmethode, denn es entfällt nach der Anrechnung keine inländische Steuer mehr auf die betreffenden Auslandseinkünfte.

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-Dommes/Daurer, Internationales Steuerrecht, Z 23 Rzn 81 f; Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG¹³, § 1 Tzn 51 f).

Die ausländische Steuer ist sohin auf die im konkreten Fall festzusetzende österreichische Einkommensteuer nur höchstens bis zu dem Betrag anzurechnen, mit dem die österreichische Steuer verhältnismäßig auf die ausländischen Einkünfte entfällt. Die Anrechnung der ausländischen Steuer kann nicht weitergehen, als auf den ausländischen Einkünften tatsächlich

inländische Steuer lastet. Die Anrechnung kann dabei den Betrag der österreichischen Steuer nicht übersteigen, der sich für jenes Veranlagungsjahr ergibt, in welchem die ausländischen Einkünfte im Rahmen des Einkommens zu erfassen sind. Eine Anrechnung der ausländischen Steuer kann zu **keiner Gutschrift im Sinne einer Erstattung von Auslandssteuern** führen.

Die in der gegenständlichen Beschwerdevorentscheidung (nunmehr unstrittig) vorgenommene Abänderung bzw. Erhöhung des zu berücksichtigenden Familienbonus Plus (4.500,00 € statt 3.250,00 €) führt dazu, dass, abweichend vom angefochtenen Einkommensteuer(erst)bescheid 2021 vom 25. August 2022, die Kontrollrechnung (also die Einbeziehung des Arbeitslosengeldes in die steuerpflichtigen Einkünfte) nicht mehr ein günstigeres Ergebnis ergibt (bei einer Kontrollrechnung ermittelt sich - wie vom Bf. richtig vorgebracht - eine Einkommensteuer (*“Steuer nach Abzug der Absetzbeträge“*) iHv 311,34 € und führt eine Anrechnung der ausländischen Steuer - entsprechend den obigen rechtlichen Ausführungen in (höchstens) gleicher Höhe - zu einer festzusetzenden Einkommensteuer 2021 von *null*]; die Hochrechnung der für das restliche Kalenderjahr bezogenen laufenden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit führt zum selben Ergebnis [wie in der Beschwerdevorentscheidung richtig dargestellt, ergibt sich dabei eine Einkommensteuer (*“Steuer nach Abzug der Absetzbeträge“*) iHv 1.058,49 € und nach Abzug der anzurechnenden ausländischen Steuer in höchstens gleicher Höhe eine festzusetzende Einkommensteuer ebenfalls von *null*).

Die Einkommensteuer ist sohin zu Recht *unter Berücksichtigung der gebotenen Umrechnung gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988* (Hochrechnung) mit ***null*** festzusetzen.

Zulässigkeit der Revision:

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichts 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 uneinheitlich beantwortet wird.

Im gegenständlichen Beschwerdefall lag keine Rechtsfrage vor, der grundsätzliche Bedeutung zukam. Die im Beschwerdefall zu lösenden Rechtsfragen beschränkten sich einerseits auf Rechtsfragen, welche bereits in der bisherigen VwGH-Rechtsprechung beantwortet wurden und solche, welche im Gesetz bzw. in den anzuwendenden Doppelbesteuerungsabkommen eindeutig gelöst sind. Im Übrigen hing der Beschwerdefall von der Lösung von nicht über den Einzelfall hinausgehenden Sachverhaltsfragen ab.

Gesamthaft war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 13. Juni 2024