

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Martina Salzinger in der Beschwerdesache ***1***, über die Beschwerde vom 12. Mai 2020 gegen den Bescheid des Finanzamtes ***2*** vom 29. April 2020 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2019 zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise 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 ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (kurz Bf.) war im Beschwerdejahr 2019 in Österreich ansässig, wo sich auch der Mittelpunkt seiner Lebensinteressen befand. Im streitgegenständlichen Jahr erzielte er Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Österreich von € 394,86 (Lohnzettel 9) und € 352,42 (Lohnzettel 21) sowie € 27.757,50 (Lohnzettel 1). Aus seiner in den USA ausgeübten Tätigkeit erhielt er € 1.847,99 (laut Lohnzettel 8 und steuerbefreit nach DBA). Die ausländischen (amerikanischen) Einkünfte, für die die Anrechnungsmethode angewendet wurde, betragen laut dem im Akt aufliegende Lohnzettel (24) € 8.955,04. Weiters bezog der Bf. Arbeitslosengeld in Höhe von € 1.719,26, das nur für die Ermittlung des Steuersatzes berücksichtigt worden ist.

Im angefochtenen Einkommensteuerbescheid für 2019 vom 29.4.2020 wurde das Einkommen unter Ansatz der im Ausland erzielten Einkünften in Höhe von € 8.955,04 ermittelt und die Einkommensteuer in Höhe von € 2.855,00 festgesetzt. Den im Bescheid zum Ansatz gelangten Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit lagen folgende Daten aus Lohnzettel und Meldungen zugrunde:

Bezugsauszahlende Stelle:	***3***
Bezugszeitraum	26.3.2019 bis 26.3.2019
Bruttobezüge (210)	465,20 €
SV-Beiträge für laufende Bezüge(230)	70,34 €
Steuerpflichtige Bezüge (245)	394,86 €
Einbehaltene Lohnsteuer	86,87 €
Anrechenbare Lohnsteuer (260)	86,87 €

Bezugsauszahlende Stelle:	***3***
Bezugszeitraum	1.7.2019 bis 31.7.2019
Bruttobezüge (210)	830,37 €
SV-Beiträge für laufende Bezüge (230)	62,77 €
Mit festen Sätzen besteuerte Bezüge	415,18 €
Übrige Abzüge (243)	415,18 €
Steuerpflichtige Bezüge (245)	352,42 €
Einbehaltene Lohnsteuer	21,39 €

Lohnsteuer mit festen Sätzen	21,39 €
SV-Beiträge f. mit festem Satz verst. Bezüge (226)	58,62 €

Bezugsauszahlende Stelle:	***4***
Bezugszeitraum	1.2.2019 bis 31.12.2019
Bruttobezüge (210)	12.071,84 €
Sonstige Bezüge vor Abzug d. SV-Beträge (220)	1.317,06 €
SV-Beiträge für laufende Bezüge (230)	1.799,74 €
Steuerpflichtige Bezüge (245)	8.955,04 €
SV-Beiträge f. sonstige Bezüge (225)	223,41 €

Bezugsauszahlende Stelle:	***4***
Bezugszeitraum	1.2.2019 bis 31.12.2019
Bruttobezüge (210)	39.929,56 €
Steuerfreie Bezüge (215)	831,61 €
Sonstige Bezüge vor Abzug d. SV-Beträge (220)	5.017,52 €
SV-Beiträge für laufende Bezüge (230)	6.322,93 €
Steuerpflichtige Bezüge (245)	27.757,50 €
Einbehaltene Lohnsteuer	6.691,36 €

Anrechenbare Lohnsteuer	6.691,36 €
SV-Beiträge für sonstige Bezüge (225)	869,00 €

In der gegen den Einkommensteuerbescheid für 2019 vom 29.4.2020 erhobenen Beschwerde vom 12.5.2020 beantragte der Bf. neben Sonderausgaben für Wohnraumschaffung im Ausmaß von € 16.636,00 und für Personenversicherungen in Höhe von € 420,00, die Anrechnung der in den USA einbehaltenen Lohnsteuer in Höhe von € 3.686,78.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 13.7.2020 gab das Finanzamt der Beschwerde insoweit Folge, als neben Sonderausgaben für Personenversicherungen von € 99,71 die Anrechnung der ausländischen Steuer mit einem Betrag von € 2.311,19 erfolgte und die Einkommensteuer im Betrag von € 526,00 festgesetzt wurde. Im Übrigen gelangten ausländische Einkünfte aus Lohnzettel 24 (DBA mit Anrechnungsmethode) einkommenserhöhend zum Ansatz, der Betrag aus Lohnzettel 8 (DBA mit Befreiungsmethode) wurde nur für die Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes miteinbezogen.

Im Vorlageantrag vom 22.7.2020 beantragte der Bf. erneut die Anrechnung der im Ausland einbehaltenen Lohnsteuer zur Gänze.

In Beantwortung des vom Bundesfinanzgericht an das Finanzamt gerichteten Beschlusses vom 6.8.2024 wurde nachstehende Stellungnahme abgegeben:

„Unter Verwendung der übermittelten Formel wurde die Berechnung des Anrechnungshöchstbetrages (AHB) vorgenommen und ein zu berücksichtigender AHB von 2.277,51 Euro errechnet... Die vom BFG übermittelte Berechnungsformel entspricht der Rechtsansicht der Finanzverwaltung. Die händische durchgeführte Berechnung weicht von der Berechnung der EDV ab. Das Ergebnis der automatischen Berechnung kann durch das Finanzamt ebenfalls nicht nachvollzogen werden. Es ist daher davon auszugehen, dass die EDV-Berechnung fehlerhaft ist...“

Im Telefonat vom 27.9.2024 und nachfolgender E-Mail wurde dem Bf. vom Bundesfinanzgericht vorgehalten, dass vor dem Hintergrund der vom Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 27.6.2017, Ro 2015/13/0019, dargelegten Rechtsprechung ein zu berücksichtigender Anrechnungshöchstbetrag von 2.277,51 Euro errechnet worden sei, was zu einer Nachforderung an Einkommensteuer führe. Der Bf. stellte in Aussicht, den Vorlageantrag vom 22.7.2020 betreffend den Einkommensteuerbescheid 2019 zurückzuziehen. Eine diesbezügliche Eingabe erfolgte jedoch nicht.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Strittig ist das Ausmaß der anrechenbaren ausländischen Steuer bzw. die Ermittlung des Anrechnungshöchstbetrages.

Gemäß § 1 Abs. 2 Einkommensteuergesetz 1988 (EStG 1988), BGBl. Nr. 400/1988, in der hier maßgebenden Fassung, sind unbeschränkt steuerpflichtig jene natürlichen Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte.

§ 2 Abs. 8 EStG 1988, in der für das Beschwerdejahr relevanten Fassung, normiert für die Einkommensermittlung die Berücksichtigung von Einkünften, die unbeschränkt Steuerpflichtige in ausländischen Betriebsstätten oder Betrieben erzielen.

Ausländische Steuern können auf Grund der Bestimmungen der Doppelbesteuerungsabkommen nur bis zur Höhe des anrechenbaren Höchstbetrages angerechnet werden.

Zufolge Art. 1 Abs. 1 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerumgehung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen, BGBl. III Nr. 6/1998, (kurz DBA-USA), gilt dieses Abkommen, sofern in diesem Abkommen nichts anderes bestimmt ist, für Personen, die in einem Vertragsstaat oder in beiden Vertragsstaaten ansässig sind.

Art. 4 Abs. 1 erster Satz DBA-USA lautet (auszugsweise) wie folgt:

„Im Sinne dieses Abkommens bedeutet der Ausdruck „eine in einem Vertragsstaat ansässige Person“ eine Person, die nach dem Recht dieses Staates dort auf Grund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthalts, ihrer Staatsbürgerschaft, des Ortes ihrer Geschäftsleitung, des Ortes ihrer Gründung oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist...“

Gemäß Art. 15 Abs. 1 DBA-USA dürfen, vorbehaltlich der Artikel 18 (Ruhegehälter) und 19 (Öffentlicher Dienst), 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, die Arbeit wird im anderen Vertragsstaat ausgeübt. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so dürfen die dafür bezogenen Vergütungen im anderen Staat besteuert werden.

Ungeachtet des Absatzes 1 dürfen Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person für eine im anderen Vertragsstaat ausgeübte unselbständige Arbeit bezieht, nur im erstgenannten Staat besteuert werden, wenn

a) der Empfänger sich im anderen Staat insgesamt nicht länger als 183 Tage innerhalb eines Zeitraums von zwölf Monaten, der während des betreffenden Steuerjahres beginnt oder

endet, aufhält und

b) die Vergütungen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden, der nicht im anderen Staat ansässig ist, und

c) die Vergütungen nicht von einer Betriebsstätte oder einer festen Einrichtung getragen werden, die der Arbeitgeber im anderen Staat hat (Art. 1 Abs. 2 DBA-USA).

Bezieht eine in Österreich ansässige Person Einkünfte und dürfen diese Einkünfte nach diesem Abkommen in den Vereinigten Staaten besteuert werden – ausgenommen eine Besteuerung ausschließlich auf Grund der Staatsbürgerschaft gemäß Artikel 1 Absatz 4 (Persönlicher Geltungsbereich) –, so rechnet Österreich gemäß Art. 22 Abs. 3 lit. a DBA-USA auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der der in den Vereinigten Staaten gezahlten Steuer vom Einkommen entspricht. Der anzurechnende Betrag darf jedoch den Teil der vor der Anrechnung ermittelten österreichischen Steuer vom Einkommen nicht übersteigen, der auf die Einkünfte, die in den Vereinigten Staaten besteuert werden dürfen, entfällt.

Im Erkenntnis des BFG vom 09.11.2018, RV/7103172/2017, wurde zur Ermittlung des Anrechnungshöchstbetrages und der in Österreich anrechenbaren amerikanischen Steuer Folgendes ausgeführt:

„Zunächst ist festzuhalten, dass nach der Rechtsprechung und Verwaltungspraxis zur Berechnung des Anrechnungshöchstbetrages die Formel "Einkommensteuer x Auslandseinkünfte / Einkommen" heranzuziehen ist.

Im Ergebnis führt die Formel dazu, dass der Durchschnittsteuersatz (Verhältnis der österreichischen Einkommensteuer zum Einkommen) ermittelt und sodann auf die anrechnungsbegünstigten Auslandseinkünfte angewendet wird.

Der VwGH hat im Erkenntnis vom 27.6.2017, Ro 2015/13/0019 ausgesprochen, dass es bei der Anrechnung der ausländischen Steuer nicht auf die speziellen Tarifregelungen des österreichischen Steuerrechts ankommen kann. 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 (vgl. dazu auch die Nachweise in SWI 2011, 21 f - Meinungen von Zorn, Lenneis, Renner und Gröhs). Bei der Ermittlung des Anrechnungshöchstbetrags sind in diesem Sinne zur Ermittlung des auf die ausländischen Einkünfte anzuwendenden Durchschnittsteuersatzes die gesamte österreichische Einkommensteuer (Steuer laut Tarif und Steuer nach festen Sätzen) und das gesamte Einkommen zu berücksichtigen (vgl. Loukota/Jirousek, Internationales Steuerrecht, 37. EL, Z 23 Tz 167 ff, zur Auslandssteueranrechnung im Fall "sonstiger Bezüge"; die fixbesteuerten ausländischen

Sonderzahlungen sind dabei in sämtliche Daten der Formel - "Einkommensteuer", "Auslandseinkünfte", "Einkommen" - einzubeziehen."

Vor dem Hintergrund der dargelegten Rechtsprechung des VwGH ist der Anrechnungshöchstbetrag im Beschwerdefall (nach der Formel: Einkommensteuer (Tarif + fester Satz) x Auslandseinkünfte (Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit + ggf. anteilige Sechstel) / Einkommen (gesamte veranlagte Einkommen + Sechstelbezüge) wie folgt zu berechnen:

$$9.615,59^*) \times 10.048,69^{**}) / 42.425,28^{***}) = 2.277,51 \text{ €}$$

*) Der Ansatz der Einkommensteuer für die Berechnung des AHB hat im Beschwerdefall mit € 9.615,59 (lt. BVE vom 13.7.2020) zu erfolgen.

**))

ausländ. Einkünfte lfd. Tarif	€ 8.955,04 (245)
+ sonstige Bezüge	€ 1.317,06 (220)
-SV Beiträge sonstiger Bezug	- € 223,41 (225)
Auslandseinkommen	€ 10.048,69

***))

Steuerpflichtiges Einkommen lt. BVE vom 27. Februar 2017	€ 37.183,11
+ sonstige Bezüge KZ 220	€ 1.317,06
+ sonstige Bezüge KZ 220	€ 5.017,52
-SV Beiträge auf sonstige Bezüge KZ 225	- € 223,41
-SV Beiträge auf sonstige Bezüge KZ 225	- € 869,00
Summe	€ 42.425,28

Der Anrechnungshöchstbetrag stellt jenen Betrag dar, bis zu dessen Höhe ausländische Steuern angerechnet werden können. Er begrenzt die Anrechnung der ausländischen Steuer mit dem Betrag, der dafür im Inland angefallen wäre (Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG 17, § 1 Tz 52).

Im Ergebnis war der Beschwerde teilweise Folge zu geben und eine anrechenbare US-Steuer in Höhe des ermittelten Anrechnungshöchstbetrages von € 2.277,51 in Abzug zu bringen.

Ermittlung der Bemessungsgrundlagen für die Einkommensteuer 2019

Die Einkommensteuer für 2019 unter Ansatz der bereits in der BVE berücksichtigten und sowohl der Höhe als auch inhaltlich nicht mehr bestrittenen Sonderausgaben sowie unter Anrechnung von € 2.277,51 errechnet sich wie folgt:

Einkommensteuer für das Jahr 2019:

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit

Bezugsauszahlende Stelle stpfl. Bezüge (245)

3394,86 €

3352,42 €

48.955,04 €

427.757,50 €

Pauschbetrag für Werbungskosten.....-132,00 €

Gesamtbetrag der Einkünfte 37.327,82 €

Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988):

Viertel der Aufwendungen für Personenversicherungen,
Wohnraumschaffung und -sanierung (Topf-Sonderausgaben) eingeschliffen
nach folgender Formel:

$(60.000,00 \text{ €} - 39.175,81 \text{ €} * (105,00 \text{ €} - 60 \text{ €}) / 23.600 \text{ €} + 60 \text{ €}) \dots\dots - 99,71 \text{ €}$

Zuwendungen gem. § 18 (1) Z. 7 EStG 1988.....- 45,00 €

Einkommen 37.183,11 €

Die Einkommensteuer wird unter Berücksichtigung der ausländischen

Einkünfte wie folgt ermittelt:

Einkommen.....37.183,11 €

Ausländische Einkünfte1.847,99 €

Bemessungsgrundlage für den besonderen

Progressionsvorbehalt:

Gesamtbetrag der Einkünfte.....37.327,82 €

+ Pauschbetrag für Werbungskosten.....132,00 €

Umrechnungsbasis.....37.459,82 €

Umrechnungszuschlag

$(37.459,82) \times 365 / (365 - 31,00) - 37.459,82 \dots\dots 3.476,80 \text{ €}$

Bemessungsgrundlage für den Durchschnittssteuersatz.....42.507,90 €

0 % für die ersten 11.000,00.....	0,00 €
25 % für die weiteren 7.000,00.....	1.750,00 €
35 % für die weiteren 13.000,00	4.550,00 €
42 % für die restlichen 11.507,90	4.833,32 €
Durchschnittssteuersatz (11.133,32 / 42.507,90 x 100).....	26,19 %
Durchschnittssteuersatz 26,19 % von 37.183,11.....	9.738,26 €
Verkehrsabsetzbetrag	-400,00 €
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	9.338,26 €
Die Steuer für die sonstigen Bezüge beträgt:	
0 % für die ersten 620,00	0,00 €
6 % für die restlichen 4.622,17	277,33 €
Einkommensteuer.....	9.615,59 €
Ausländische Steuer.....	-2.277,51 €
Anrechenbare Lohnsteuer (260)	- 6.778,23 €
Rundung gem. § 39 Abs. 3 EStG 1988	0,15 €
Festgesetzte Einkommensteuer	560,00 €

Zulässigkeit einer 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 zur Frage der Berechnung des Anrechnungshöchstbetrages bereits eine Rechtsprechung des VwGH vorliegt (VwGH 27.6.2017, Ro 2015/13/0019) und im Erkenntnis auch nicht von dieser abgewichen wurde, ist die Revision nicht zuzulassen.

Wien, am 23. Oktober 2024