

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache Bf., zuletzt bekannte Adresse: Adr.Bf., vertreten durch PwC PricewaterhouseCoopers Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung GmbH, Erdbergstraße 200, 1030 Wien, über die Beschwerde vom 09.02.2017 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Wien 2/20/21/22 vom 19.01.2017, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2014 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Einkommensteuer wird aufgrund folgender Berechnung festgesetzt mit -2.828,00 €.

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit Bezugsauszahlende Stelle	Stpf. Bezüge (245)	
A. GmbH	11.525,10 €	
A. GmbH	0,00 €	
A. GmbH	7.461,81 €	
Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte	-4.511,97 €	14.474,94
Gesamtbetrag der Einkünfte		14.474,94 €
Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988):		
Pauschbetrag für Sonderausgaben		-60,00 €
Einkommen.....		14.414,94 €
Die Einkommensteuer wird unter Berücksichtigung der ausländischen Einkünfte wie folgt ermittelt:		14.414,94 €
Einkommen		14.414,94 €
Ausländische Einkünfte		0,00 €
Bemessungsgrundlage für den besonderen Progressionsvorbehalt: Gesamtbetrag der Einkünfte	14.474,94 €	
Umrechnungsbasis	14.474,94 €	

Umrechnungszuschlag $(14.474,94) \times 365 / (365 - 47,00) - 14.474,94$		2.139,37 €
Bemessungsgrundlage für den Durchschnittssteuersatz $(16.554,31 - 11.000) \times 5.110 / 14.000,00$		16.554,31 €
Durchschnittssteuersatz (2.027,32 / 16.554,31 × 100)		12,25%
Durchschnittssteuersatz 12,25% von 14.414,94		1.765,83 €
Verkehrsabsetzbetrag		-291,00 €
Arbeitnehmerabsetzbetrag		-54,00 €
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge		1.420,83 €
Die Steuer für die sonstigen Bezüge beträgt:		
0% für die ersten 620,00		0,00 €
6% für die restlichen 4.482,58		268,95 €
Einkommensteuer		1.689,78 €
Ausländische Steuer		-968,61 €
Anrechenbare Lohnsteuer (260)		-3.549,56 €
Rundung gem. § 39 Abs. 3 EStG 1988		0,39
Festgesetzte Einkommensteuer		-2.828,00

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf.) bezog im streitgegenständlichen Jahr Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit von einer bezugsauszahlende Stelle sowie Arbeitslosengeld für 46 Tage (vom 1.1.2014 bis 16.02.2014) in Höhe von € 1.991,39.

Mit Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2014 datiert vom 19. Jänner 2017 wurden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von € 11.525,10 für den Zeitraum 17.02.2014 bis 31.08.2014 festgesetzt. Davon wurden Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte in Höhe von € 4.511,97 abgezogen. Der Gesamtbetrag der Einkünfte betrug somit € 7.013,13. Nach Abzug des Sonderausgabenpauschales in Höhe von € 60,00 wurde das Einkommen in Höhe von € 6.953,13 festgesetzt. Unter Berücksichtigung der ausländischen Einkünfte in Höhe von € 18.654,52 wurde die Einkommensteuer nach Abzug des Verkehrsabsetzbetrages und

des Arbeitnehmerabsetzbetrages in Höhe von € 1.174,26 festgesetzt. Davon wurde die ausländische Steuer mit null abgezogen. Nach Abzug der anrechenbaren Lohnsteuer iHv € 3.549,56 und der Rundungsdifferenz gem. § 39 Abs. 3 EStG 1988 iHv 0,30 €, ergab sich eine Abgabengutschrift iHv € 2.375,00.

Begründend wurde ausgeführt, dass der Bf. im Jahr 2014 steuerfreie Einkommensersätze (insbesondere Arbeitslosengeld, Notstandshilfe, bestimmte Bezüge als Soldat oder Zivildiener) die eine besondere Steuerberechnung nach sich ziehe (§ 3 Abs. 2 EStG 1988) erhalten habe. Dabei würden die für das restliche Kalenderjahr bezogenen Einkünfte auf den Zeitraum des Erhalts der steuerfreien Bezüge umgerechnet, so als ob sie auch während des Bezugs der Einkommensersätze weiterbezogen worden wären. Daraus werde ein Umrechnungszuschlag ermittelt, der zur Berechnung des Durchschnittssteuersatzes dem Einkommen hinzugerechnet werde. Mit diesem Durchschnittssteuersatz werde das steuerpflichtige Einkommen versteuert.

Mit Eingabe vom 9. Februar 2017 erhob die steuerliche Vertretung des Bf. gegen den oa Bescheid Beschwerde. Begründend wurde ausgeführt, dass der Einkommensteuerbescheid nicht antragsgemäß erlassen wurde, da der Lohnzettel L 24 für die Tätigkeit in den USA als Auslandslohnzettel (L 8) berücksichtigt worden sei. Er ersuche um Berücksichtigung des Lohnzettels L 24 in Höhe von 7.461,81 Euro.

Er sei vom 04.04.2014 bis zum 20.07.2014 in die USA entsendet worden. Da er aufgrund des wirtschaftlichen Arbeitgeber-Prinzips in den USA steuerpflichtig geworden sei, seien die Einkünfte entfallend auf die Tätigkeit in den USA laut Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) Österreich-USA in Österreich steuerpflichtig und die US-Steuer anzurechnen.

Die Einkünfte seien in einem L24, welcher fälschlicherweise von seinem Arbeitgeber als Auslandslohnzettel L8 übermittelt worden sei, in Höhe von 7.461,81 Euro erfasst worden.

Anbei übermittelte er den inländischen Lohnzettel sowie den ausländischen Lohnzettel L24 (USA). Weiters übersende er die Beilage zur Steuererklärung, in welcher die Berechnung des Anrechnungshöchstbetrages sowie der US-Einkünfte laut L24 ersichtlich sei.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 27. Februar 2017 wurde der Bescheid vom 19.01.2017 abgeändert. Begründend wurde ausgeführt, dass wie in der Beschwerde begehrt, der ausländische Lohnzettel (L8) berücksichtigt und der Gesamtbetrag der Einkünfte mit € 14.474,94 festgesetzt worden sei. Die Einkommensteuer wurde mit € 1.689,78 angesetzt. Nach Abzug der ausländischen Steuer in Höhe von € 667,08 der anrechenbaren Lohnsteuer in Höhe von € 3.549,56 und der Rundungsdifferenz habe sich eine festgesetzte Einkommensteuer in Höhe von €-2.527,00 ergeben.

Mit Eingabe vom 15. März 2017 stellte der Bf. einen Vorlageantrag gem. § 264 Abs. 1 BAO. Begründend wurde ausgeführt, dass er vom 04.04.2014 bis zum 20.07.2014 in die USA entsendet worden sei. Er habe seinen österreichischen Wohnsitz beibehalten und der Mittelpunkt der Lebensinteressen sei auch weiterhin in Österreich geblieben. Da seine US-Arbeitstage in der USA steuerpflichtig seien, komme gemäß DBA Österreich-USA die

Anrechnungsmethode zur Anwendung. Daher sei die US-Einkommensteuer im Rahmen des Anrechnungshöchstbetrags in Höhe von 994,41 Euro anzurechnen.

Die Berechnung des Anrechnungshöchstbetrags könne der Beilage zur Arbeitnehmerveranlagung entnommen und nachvollzogen werden (Einkommensteuer x Auslandseinkünfte /Einkommen). Laut dem Salzburger Steuerdialog, erschienen am 19.05.2014, umfasse die Einkommensteuer das Welteinkommen inklusive der sonstigen Bezüge. Für die Ermittlung des Welteinkommens und des Durchschnittssteuersatzes müssen nach nationalem Recht die sonstigen Bezüge berücksichtigt werden. Der Anrechnungshöchstbetrag richte sich nach dem Betrag der auf diese ermittelten Einkünfte entfallenden österreichischen Einkommensteuer. Da nach dem Salzburger Steuerdialog das Welteinkommen auch die sonstigen Bezüge umfasse, laute die Berechnung des Anrechnungshöchstbetrags wie folgt: Einkommensteuer x Auslandseinkünfte (inkl. anteilige Sonderzahlungen)Einkommen (gesamte veranlagte Einkünfte inkl. Sonderzahlungen). Aufgrund dessen beantrage er die Berücksichtigung des auf Seite 4 der Beilage zur Steuererklärung errechneten Anrechnungshöchstbetrags (inklusive sonstiger Bezüge).

Der Beilage ist nachstehende Berechnung des Anrechnungshöchstbetrages zu entnehmen:

Anrechnungshöchstbetrag= durchschnittliche Steuerbelastung des ausländischen Einkommens inkl. sonstige Bezüge

1) Berechnung des Durchschnittssteuersatzes

Steuerpflichtiges Einkommen inkl. sonstige Bezüge:

Steuerpflichtiges Einkommen	14.414,94
+ sonstige Bezüge ad KZ 220	2.088,50 (L16)
+ sonstige Bezüge ad. KZ 220	4.088,50 (L24)
-SV Beiträge auf sonstige Bezüge ad KZ 225	-356,51 L16
-SV Beiträge auf sonstige Bezüge ad KZ 225	-717,91 L 24
-Freibetrag	-620,00
Summe	18.897,52

Steuerpflichtiges Einkommen inkl. sonstige Bezüge	18.897,52
Steuerschuld im Wohnsitzstaat	1.734,46
Durchschnittssteuersatz	9,18%

2) Ausländische Einkünfte inkl. sonstige Bezüge

Ausländische Einkünfte zum Ifd. Tarif	7.461,81 (L24)
+sonstige Bezüge	4.088,50 (L24)
-SV-Beiträge auf sonstige Bezüge	-717,91 (L24)
Summe	10.832,40

3) Anrechnungshöchstbetrag

Ausländische Einkünfte inkl. sonstige Bezüge	10.832,40
Durchschnittssteuersatz	9,18%
Durchschnittliche Steuerbelastung des ausländischen Einkommens	994,41
Steuerschuld im Wohnsitzstaat	1.734,46
Anrechnungshöchstbetrag	994,41
In den USA bezahlte Einkommensteuer	4.167,71

Mit Bericht vom 28. Juni 2017 legte das Finanzamt die obige Beschwerde dem BFG zur Entscheidung vor.

In seiner Stellungnahme führte das Finanzamt aus:

„Der Anrechnungshöchstbetrag ist mittels Formel: (Einkommensteuer x Auslandseinkünfte)/Einkommen zu ermitteln.“

Die steuerliche Vertretung setzt mit € 18.897,52 das Einkommen richtig an, setzt jedoch als Einkommensteuer fälschlicherweise € 1.734,46 an. Richtigerweise ist die gesamte Einkommensteuer abzüglich der Absetzbeträge, also € 1.689,78, für die Berechnung heranzuziehen. Als Auslandseinkünfte sind € 7.461,81 anzusetzen. Somit ergibt sich ein Anrechnungshöchstbetrag von € 667,22. Dass dieser vom im Bescheid ausgewiesenen Betrag von € 667,08 leicht abweicht, muss wohl daran liegen, dass die EDV bei der Berechnung andere Rundungen vornahm.“

Das BFG hat über die Beschwerde erwogen

Folgender Sachverhalt steht fest:

Der Bf. wurde von seinem österreichischen Arbeitgeber vom 4.4.2014 bis 20.07.2014 in die USA entsandt. Für die Dauer der Entsendung hat der Bf. seinen österreichischen Wohnsitz beibehalten, an diesem befand sich auch sein Lebensmittelpunkt.

Im Übrigen sind die Feststellungen unstrittig.

Rechtlich folgt daraus:

Art. 22 Abs. 3 lit.a DBA Österreich-USA normiert zur Vermeidung der Doppelbesteuerung Folgendes:

„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 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. Eine gemäß Artikel 10 Absatz 6 (Dividenden) erhobene Steuer wird den steuerpflichtigen Einkünften zugerechnet, die im Rahmen der Betriebstätte in dem Jahr, für das die Steuer erhoben wird, erzielt werden.“

Der Bf. hat für die Dauer der Entsendung seine österreichische Wohnung beibehalten, er ist aufgrund seines Wohnsitzes in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig.

Da der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Bf. in Österreich verblieben ist, hat Österreich das Besteuerungsrecht auf das Welteinkommen des Bf.

Gemäß Art. 22 Abs. 3 lit.a DBA Österreich-USA kommt im Streitfall zur Vermeidung der Doppelbesteuerung die Anrechnungsmethode zur Anwendung.

Strittig ist die Höhe der in Österreich anrechenbaren amerikanischen Steuer.

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 Durchschnittssteuersatzes 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).

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

Einkommensteuer (Tarif + fester Satz)x Auslandseinkünfte (Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit + ggf. anteilige Sechstel)/Einkommen (gesamte veranlagte Einkommen + Sechstelbezüge):

$$1.689,78^*) \times 10.832,40^{**}) / 18.897,52^{***}) = 968,61 \text{ €}$$

*) Einkommensteuer lt. Bescheid vom 27. Februar 2017

**)

ausländ. Einkünfte lfd. Tarif	7.461,81
+ sonstige Bezüge	4.088,50
-SV Beiträge sonstiger Bezug	-717,91
Auslandseinkommen	10.832,40

***)

Steuerpflichtiges Einkommen lt. Bescheid vom 27. Februar 2017 (BVE)	14.414,94
+ sonstige Bezüge KZ 220	2.088,50 L16
+ sonstige Bezüge KZ 220	4.088,50 L24
-SV Beiträge auf sonstige Bezüge KZ 225	-356,51 L16
-SV Beiträge auf sonstige Bezüge KZ 225	-717,91 L24
-Freibetrag	-620,00
Summe	18.897,52

Der Anrechnungshöchstbetrag stellt jenen anrechenbaren Höchstbetrag 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 gegenständlichen Fall ist der Anrechnungshöchstbetrag iHv 968,61 € auf die österreichische Steuer anzurechnen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

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.

Im vorliegenden Fall folgt das BFG der Rechtsprechung des VwGH (27.6.2017, Ro 2015/13/0019), weshalb die ordentliche Revision nicht zulässig ist.

Wien, am 9. November 2018