

# TE Vwgh Erkenntnis 2013/7/31 2010/13/0003

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 31.07.2013

## Index

10/01 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG);  
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;  
39/03 Doppelbesteuerung;

## Norm

BAO §293;  
B-VG Art131 Abs1 Z1;  
DBAbk CSSR 1979 Art15 Abs2 litb;  
DBAbk Italien 1985 Art15 Abs2 litb;

1. BAO § 293 heute
2. BAO § 293 gültig ab 01.01.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2002
3. BAO § 293 gültig von 18.07.1987 bis 31.12.2002 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 312/1987
4. BAO § 293 gültig von 19.04.1980 bis 17.07.1987 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 151/1980
1. B-VG Art. 131 heute
2. B-VG Art. 131 gültig ab 27.02.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 5/2024
3. B-VG Art. 131 gültig von 01.02.2019 bis 26.02.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 14/2019
4. B-VG Art. 131 gültig von 01.01.2019 bis 31.01.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 138/2017
5. B-VG Art. 131 gültig von 01.01.2014 bis 31.12.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 51/2012
6. B-VG Art. 131 gültig von 01.07.2012 bis 31.12.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 51/2012
7. B-VG Art. 131 gültig von 01.01.2004 bis 30.06.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2003
8. B-VG Art. 131 gültig von 01.01.2003 bis 31.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 99/2002
9. B-VG Art. 131 gültig von 04.09.1999 bis 31.12.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 194/1999
10. B-VG Art. 131 gültig von 01.01.1998 bis 03.09.1999 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 87/1997
11. B-VG Art. 131 gültig von 01.01.1991 bis 31.12.1997 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 685/1988
12. B-VG Art. 131 gültig von 28.04.1975 bis 31.12.1990 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 316/1975
13. B-VG Art. 131 gültig von 01.01.1975 bis 27.04.1975 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 444/1974
14. B-VG Art. 131 gültig von 18.07.1962 bis 31.12.1974 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 215/1962
15. B-VG Art. 131 gültig von 25.12.1946 bis 17.07.1962 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 211/1946
16. B-VG Art. 131 gültig von 19.12.1945 bis 24.12.1946 zuletzt geändert durch StGBI. Nr. 4/1945
17. B-VG Art. 131 gültig von 03.01.1930 bis 30.06.1934

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Fuchs und die Hofräte Dr. Nowakowski, Mag. Novak, Dr. Sutter sowie die Hofrätin Dr. Reinbacher als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Ebner, über die Beschwerde des F in M, vertreten durch Ernst & Young, Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungsgesellschaft m.b.H. in 1220 Wien, Wagramer Straße 19, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenats, Außenstelle Wien, vom 8. Oktober 2009, Zl. RV/3015- W/09, in der Fassung des Berichtigungsbescheids vom 27. November 2009, betreffend Einkommensteuer 2007, zu Recht erkannt:

### **Spruch**

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit des Inhalts aufgehoben.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von 1.326,40 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

### **Begründung**

Der Beschwerdeführer wurde von seinem österreichischen Arbeitgeber, der B AG, vom 1. Juli 2007 bis zum 31. Dezember 2009 zur U S.p.A. nach Italien entsandt. Der Beschwerdeführer behielt während dieses Zeitraums seinen Wohnsitz in Österreich bei.

In der Einkommensteuererklärung für 2007 erklärte der Beschwerdeführer steuerpflichtige Einkünfte in Höhe von 60.571,44 EUR und beantragte die Anrechnung der in Italien entrichteten Steuer in Höhe von 12.224,57 EUR. Mit Einkommensteuerbescheid vom 7. April 2009 setzte das Finanzamt die steuerpflichtigen Einkünfte für 2007 mit 138.705,43 EUR fest, wobei es bestimmte Einkünfte mehrfach erfasste. So wurden nicht nur die Einkünfte aus dem berichtigten Lohnzettel der B AG für 2007, sondern auch jene aus dem ursprünglichen Lohnzettel für 2007 sowie die ausländischen Einkünfte, die bereits im berichtigten Lohnzettel enthalten waren, dem Einkommensteuerbescheid 2007 zu Grunde gelegt. Die in Italien entrichtete Steuer wurde im Einkommensteuerbescheid 2007 auf die zu entrichtende Einkommensteuer erklärungsgemäß angerechnet.

Gegen diesen Bescheid erhob der Beschwerdeführer Berufung und beantragte die Kürzung der zu Unrecht mehrfach angesetzten steuerpflichtigen Einkünfte.

Mit Ergänzungsersuchen vom 22. Juni 2009 und 14. August 2009 wurde der Beschwerdeführer seitens des Finanzamts zur Vorlage der Entsendungsvereinbarung und zur Beantwortung weiterer Fragestellungen zur Beurteilung der Anrechenbarkeit der italienischen Steuer ersucht.

In dem an die belangte Behörde gerichteten Vorlagebericht merkte das Finanzamt an, dass die Anrechnung einer zu Unrecht erhobenen italienischen Einkommensteuer Streitpunkt wäre.

Mit Berufungsentscheidung vom 8. Oktober 2009 wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab und sprach aus, dass der angefochtene Bescheid unverändert bleibe. Während die belangte Behörde in der Begründung des Bescheids klar zum Ausdruck brachte, dass ihrer Ansicht nach eine Anrechnung der in Italien entrichteten Steuer zu unterbleiben habe, bestätigte sie durch den - im Widerspruch zur Bescheidbegründung stehenden - Spruch im Ergebnis die Anrechnung der ausländischen Steuer. Weiters hielt sie durch die Abweisung der Berufung die Mehrfacherfassung der Einkünfte aufrecht.

In einer Eingabe an die belangte Behörde machte der Beschwerdeführer diese auf die schon in der Berufung aufgezeigte mehrfache Ansetzung der Einkünfte aufmerksam. Daraufhin änderte die belangte Behörde mittels Berichtigungsbescheid gemäß § 293 BAO vom 27. November 2009 den Spruch der Berufungsentscheidung dahingehend ab, dass der Berufung teilweise Folge gegeben und der Einkommensteuerbescheid 2007 abgeändert wurde. Der Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Einkünfte wurde um die zu Unrecht mehrfach erfassten Einkünfte gekürzt und mit 60.571,44 EUR festgesetzt. Darüber hinaus wurde durch den Berichtigungsbescheid erstmals die Anrechnung der in Italien entrichteten Steuer - durch Festsetzung des anrechenbaren Steuerbetrags mit 0,00 EUR (in dem, einen Spruchbestandteil bildenden, Berechnungsblatt) - versagt. In einer Eingabe an die belangte Behörde machte der Beschwerdeführer diese auf die schon in der Berufung aufgezeigte mehrfache Ansetzung der Einkünfte aufmerksam. Daraufhin änderte die belangte Behörde mittels Berichtigungsbescheid gemäß Paragraph 293, BAO vom 27. November 2009 den Spruch der Berufungsentscheidung dahingehend ab, dass der Berufung teilweise Folge gegeben und der Einkommensteuerbescheid 2007 abgeändert wurde. Der Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Einkünfte wurde um die zu Unrecht mehrfach erfassten Einkünfte gekürzt und mit 60.571,44 EUR festgesetzt. Darüber

hinaus wurde durch den Berichtigungsbescheid erstmals die Anrechnung der in Italien entrichteten Steuer - durch Festsetzung des anrechenbaren Steuerbetrags mit 0,00 EUR (in dem, einen Spruchbestandteil bildenden, Berechnungsblatt) - versagt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die dagegen erhobene Beschwerde nach Erstattung einer Gegenschrift und Vorlage der Verwaltungsakten durch die belangte Behörde erwogen:

Nach § 293 BAO kann die Abgabenbehörde in ihrem Bescheid unterlaufene Schreib- und Rechenfehler oder andere offenbar auf einem ähnlichen Versehen beruhende tatsächliche Unrichtigkeiten berichtigen. Nach ständiger hg. Judikatur tritt ein solcher berichtigender Bescheid jedoch nicht an die Stelle des fehlerhaften Bescheids (vgl. z.B. die hg. Erkenntnisse vom 31. Oktober 2000, 95/15/0088, und vom 24. Juni 2009, 2009/15/0104). Nach Paragraph 293, BAO kann die Abgabenbehörde in ihrem Bescheid unterlaufene Schreib- und Rechenfehler oder andere offenbar auf einem ähnlichen Versehen beruhende tatsächliche Unrichtigkeiten berichtigen. Nach ständiger hg. Judikatur tritt ein solcher berichtigender Bescheid jedoch nicht an die Stelle des fehlerhaften Bescheids vergleiche , z.B. die hg. Erkenntnisse vom 31. Oktober 2000, 95/15/0088, und vom 24. Juni 2009, 2009/15/0104).

Der Berichtigungsbescheid ist mittels Beschwerde vor dem VwGH anfechtbar. Diese kann sich jedoch in der Regel nur gegen die Zulässigkeit der Berichtigung und nicht auch gegen den berichtigten Bescheid selbst richten (vgl. nochmals das hg. Erkenntnis vom 31. Oktober 2000, 95/15/0088). Der Berichtigungsbescheid ist mittels Beschwerde vor dem VwGH anfechtbar. Diese kann sich jedoch in der Regel nur gegen die Zulässigkeit der Berichtigung und nicht auch gegen den berichtigten Bescheid selbst richten vergleiche , nochmals das hg. Erkenntnis vom 31. Oktober 2000, 95/15/0088).

Nur ausnahmsweise, nämlich wenn erst aus der berichtigten Fassung des Bescheids zu erkennen ist, dass oder in welchem Ausmaß dieser einen Eingriff in die Rechte oder rechtlichen Interessen des Beschwerdeführers bedeutet, besteht die Möglichkeit, in einem Rechtsmittel innerhalb der Rechtsmittelfrist gegen den Berichtigungsbescheid nicht nur die Überprüfung der Zulässigkeit der Berichtigung, sondern auch die Überprüfung des Bescheids in seiner berichtigten Fassung zu begehren (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 18. Juni 1974, 278/74, VwSlg. 4706/F, vom 25. Jänner 2000, 98/14/0228, und vom 28. September 2004, 2002/14/0021, 0066, sowie Ritz, BAO4, § 293 Tz 22). Nur ausnahmsweise, nämlich wenn erst aus der berichtigten Fassung des Bescheids zu erkennen ist, dass oder in welchem Ausmaß dieser einen Eingriff in die Rechte oder rechtlichen Interessen des Beschwerdeführers bedeutet, besteht die Möglichkeit, in einem Rechtsmittel innerhalb der Rechtsmittelfrist gegen den Berichtigungsbescheid nicht nur die Überprüfung der Zulässigkeit der Berichtigung, sondern auch die Überprüfung des Bescheids in seiner berichtigten Fassung zu begehren vergleiche , die hg. Erkenntnisse vom 18. Juni 1974, 278/74, VwSlg. 4706/F, vom 25. Jänner 2000, 98/14/0228, und vom 28. September 2004, 2002/14/0021, 0066, sowie Ritz, BAO4, Paragraph 293, Tz 22).

Der Beschwerdeführer erachtet sich in seinem Recht auf rechtmäßige Anwendung der Art. 3 Abs. 2, Art. 15. Abs. 2 und Art. 23 Abs. 3 DBA-Italien, insbesondere durch die nicht gewährte Anrechnung der ausländischen Steuer in Höhe von 12.224,57 EUR verletzt. Der Beschwerdeführer erachtet sich in seinem Recht auf rechtmäßige Anwendung der Artikel 3, Absatz 2,, Artikel 15, Absatz 2 und Artikel 23, Absatz 3, DBA-Italien, insbesondere durch die nicht gewährte Anrechnung der ausländischen Steuer in Höhe von 12.224,57 EUR verletzt.

Wenn die belangte Behörde in ihrer Gegenschrift ausführt, dass die Bescheidberichtigung im Interesse des Beschwerdeführers und ohne Eingriff in dessen Rechte erfolgt sei und daher die Beschwerde mangels Beschwer gemäß § 273 BAO zurückzuweisen wäre, so kann dem nicht gefolgt werden. Wenn die belangte Behörde in ihrer Gegenschrift ausführt, dass die Bescheidberichtigung im Interesse des Beschwerdeführers und ohne Eingriff in dessen Rechte erfolgt sei und daher die Beschwerde mangels Beschwer gemäß Paragraph 273, BAO zurückzuweisen wäre, so kann dem nicht gefolgt werden.

Durch den Berichtigungsbescheid hat die belangte Behörde zwar die irrtümlich doppelt erfassten ausländischen Einkünfte sowie die unrichtige Berücksichtigung zweier Lohnzetteln zu Gunsten des Beschwerdeführers richtig gestellt. Darüber hinaus hat die belangte Behörde jedoch auch den Spruch des Bescheids zu Lasten des Beschwerdeführers geändert, indem sie die Anrechnung der in Italien entrichteten Steuer versagt hat. Durch den Berichtigungsbescheid vom 27. November 2009 wurde der Spruch des Bescheids vom 8. Oktober 2009 daher auch in einer erstmals in die

Rechtssphäre des Beschwerdeführers eingreifenden Weise abgeändert. Da die Änderung einen Punkt betraf, der bis dahin nicht zu bekämpfen war, richtet sich die Beschwerde in rechtlicher Hinsicht erkennbar gegen den Bescheid vom 8. Oktober 2009 in der Fassung des Berichtigungsbescheids vom 27. November 2009.

Mit dem hg. Erkenntnis vom 22. Mai 2013, 2009/13/0031, auf dessen nähere Begründung gemäß § 43 Abs. 2 VwGG verwiesen wird, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass Art. 15 Abs. 2 lit. b DBA-CSSR (der wörtlich Art. 15 Abs. 2 lit. b DBA-Italien, BGBl. Nr. 125/1985, entspricht) für einen in Österreich ansässigen Arbeitnehmer mit Einkünften aus einer in der Slowakei ausgeübten Tätigkeit das ausschließliche österreichische Besteuerungsrecht davon abhängig macht, dass "die Vergütungen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden", der nicht in der Slowakei ansässig ist. Der Begriff des - wirtschaftlichen - Arbeitgebers ist dabei im Rahmen des DBA-Rechts abkommensautonom - und nicht nach nationalem Recht - zu interpretieren, sodass auch im angefochtenen Bescheid vom 8. Oktober 2009, der davon ausgeht, dass die Definition des in Art. 15 Abs. 2 lit. b DBA-Italien verwendeten Arbeitgeberbegriffs nach innerstaatlichem Recht zu interpretieren sei, die Rechtslage verkannt wurde. Mit dem hg. Erkenntnis vom 22. Mai 2013, 2009/13/0031, auf dessen nähere Begründung gemäß Paragraph 43, Absatz 2, VwGG verwiesen wird, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass Artikel 15, Absatz 2, Litera b, DBA-CSSR (der wörtlich Artikel 15, Absatz 2, Litera b, DBA-Italien, Bundesgesetzblatt Nr. 125 aus 1985,, entspricht) für einen in Österreich ansässigen Arbeitnehmer mit Einkünften aus einer in der Slowakei ausgeübten Tätigkeit das ausschließliche österreichische Besteuerungsrecht davon abhängig macht, dass "die Vergütungen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden", der nicht in der Slowakei ansässig ist. Der Begriff des - wirtschaftlichen - Arbeitgebers ist dabei im Rahmen des DBA-Rechts abkommensautonom - und nicht nach nationalem Recht - zu interpretieren, sodass auch im angefochtenen Bescheid vom 8. Oktober 2009, der davon ausgeht, dass die Definition des in Artikel 15, Absatz 2, Litera b, DBA-Italien verwendeten Arbeitgeberbegriffs nach innerstaatlichem Recht zu interpretieren sei, die Rechtslage verkannt wurde.

Der angefochtene Bescheid war daher (in seiner berichtigten Fassung) gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufzuheben. Der angefochtene Bescheid war daher (in seiner berichtigten Fassung) gemäß Paragraph 42, Absatz 2, Ziffer eins, VwGG wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufzuheben.

Der Ausspruch über den Aufwandersatz stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2008. Der Ausspruch über den Aufwandersatz stützt sich auf die Paragraphen 47, ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2008.

Wien, am 31. Juli 2013

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2013:2010130003.X00

**Im RIS seit**

06.09.2013

**Zuletzt aktualisiert am**

11.05.2016

**Quelle:** Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

[www.jusline.at](http://www.jusline.at)