



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., Adresse, vertreten durch Mika & Steirer Wirtschaftsprüfungs OG, Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei, 1010 Wien, Franz-Josefs-Kai 53, vom 10. März 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg, vertreten durch Mag. Nathalie Kovacs, vom 2. März 2011 betreffend Einkommensteuer 2009 im Beisein der Schriftführerin FOI Ingrid Pavlik nach der am 6. März 2013 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) ist Schauspielerin und bezog im Jahr 2009 Einkünfte aus selbständiger und nichtselbständiger Tätigkeit.

In der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2009 wurden die Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit mit € 19.163,12 und die in diesen Einkünften enthaltenen ausländischen Einkünfte mit € 50.000,-, für die Österreich das Besteuerungsrecht zusteht, und die anrechenbare Quellensteuer mit € 15.000,- und die Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit mit € 48.767,76 erklärt.

Auf Grund eines Ergänzungsauftrages des Finanzamtes hatte die steuerliche Vertretung eine "Steuerbescheinigung des Schuldners der Vergütung" vorgelegt, aus der hervorgeht, dass die Bw. für einen in Italien gedrehten Film € 50.000,00 Vergütung erhalten hat und davon der Steuerabzug (30 %) in Höhe von 15.000,00 vom italienischen Finanzamt einbehalten und abgeführt worden ist.

Die Veranlagung der Einkünfte erfolgte erklärungsgemäß, die italienische Steuer wurde jedoch nur in Höhe von € 6.258,67 angerechnet.

Berechnung des Anrechnungsbetrages:

Formel: Ö Steuer x ausländischen Einkünften

Summe d. in Ö steuerpflichtigen Einkünfte (Einkommen)

Ö Steuer:	24.621,60		
Ausl. Einkünfte	19.163,12		
Steuerpfl. E lt. Bescheid		67.870,88	
		+ 8.824,52	Sonstige Bezüge
		- 685,16	Soz. Vers.
		- 620,00	steuerfreie
		75.390,24	

Somit:

$$\underline{24.621,60 \times 19.163,12 = 6.258,46}$$

75.390,24

Gegen den Einkommensteuerbescheid 2009 wurde Berufung eingebbracht und begründend ausgeführt:

"Im Einkommensteuerbescheid 2009 wurde die ausländische Abzugssteuer lediglich mit einem Betrag in Höhe von € 6.258,67 angerechnet. Da Frau Bw. in Österreich ihr Welteinkommen zu versteuern hat und in Österreich die Einkünfte aus Italien mit insgesamt € 50.000 volltarifmäßig zu versteuern sind, diese in den Gesamtbetrag der zu versteuernden Einkünfte fließen, ist auch die gesamte bereits in Italien gezahlte Einkommensteuer in Höhe von € 15.000 anzurechnen und nicht € 6.258,67. Wir haben auch bei Beantwortung des Ergänzungsauftrages zu 2009 die in Österreich anzurechnende ausländische Steuer mit € 15.000 in die Einkommensteuererklärung eingetragen."

Wir beantragen die bereits in Italien gezahlte Abzugssteuer in Höhe von € 15.000,-- anzurechnen. Die Bestätigung der in Italien abgeführten Abzugssteuer legen wir der Berufung bei."

Im Zuge des Berufungsverfahrens legte die steuerliche Vertretung ein weiteres Mal eine Kopie der "Steuerbescheinigung des Schuldners der Vergütung" vor.

Das Finanzamt entschied mit einer abweisenden Berufungsvorentscheidung.

Begründend wurde ausgeführt:

"Im DBA Italien ist die Anrechnungsmethode zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung vorgesehen. Demnach rechne Österreich auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebenden Steuer den Betrag an, der der in Italien gezahlten Steuer vom Einkommen entspreche, wenn eine in Österreich ansässigen Person Einkünfte beziehe, die nach diesem Abkommen in Italien besteuert werden dürfte. Der anzurechnende Betrag dürfte jedoch den Teil der vor der Anrechnung ermittelten Steuer vom Einkommen nicht übersteigen, der auf die Einkünfte, die in Italien besteuert werden dürften, entfalle. Daher ist im gegenständlichen Fall die Voraussetzung für eine Anrechnung im Ansässigkeitsstaat der natürlichen Person mit dem Erstbescheid bereits erfüllt."

Gegen die abweisende Berufungsvorentscheidung wurde ein Vorlageantrag eingebbracht und darin die Anerkennung der bereits in Italien abgeführten Abzugssteuer (30 %) in Höhe von € 15.000,00 begehrt.

Zur Berechnung wurde Folgendes ausgeführt:

"Zur Ermittlung des Durchschnittsteuersatzes ist das Gesamteinkommen von Frau Bw. heranzuziehen und nicht nur die Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit bzw. nicht nur die Einkünfte aus derselben Einkunftsart, der auch die ausländischen Einkünfte entstammen (Im gegenständlichen Fall: Im Ausland selbständige Einkünfte; zur Berechnung des Durchschnittsteuersatzes, der auf das inländische Einkommen anzuwenden ist, wurden ausschließlich die inländischen selbständigen Einkünfte als "Einkommen" im Nenner der Formel herangezogen.) Laut Einkommensteuererlass zur Anrechnung ausländischer Einkommensteuer kann "per Item limitation" vorgezogen werden, wenn dies vom Steuerpflichtigen gewünscht ist. Diese "per item" limitation ist aber nur auf Wunsch des Steuerpflichtigen vorzunehmen. Die "per item" limitation ist eine Höchstbetragsberechnung für jede Einkunftsquelle (z.B. Zinsen, Dividenden etc). Die einzelne "Einkunftsquelle" ist aber nicht der einzelnen "Einkunftsart" gleichzusetzen.

In allen Erkenntnissen des VwGH, die zum Anrechnungshöchstbetrag von ausländischen Quellensteuern vorliegen, wird ausgesprochen, dass eine Berechnungsart, die lediglich "dieselben Einkünfte" als "Einkommen" heranzieht, nicht richtig ist. Nachstehend wird beispielhaft auf zwei Urteile verwiesen; jenes vom 15.04.1997, 93/14/0135, wonach eine Anrechnung ausschließlich innerhalb der entsprechenden Einkunftsart dem Zweck des Doppelbesteuerungsabkommens nicht gerecht wird, weil eine Entlastung der Doppelbesteuern nur unvollständig berücksichtigt wird.

Auch im VwGH Erkenntnis vom 7.8.2001, 97/14/0109, wird ausdrücklich ausgeführt, dass für die Berechnung des inländischen Einkommensteuersatzes (Durchschnittsteuersatz auf Gesamteinkommen) das gesamte inländische Einkommen heranzuziehen ist und nicht nur jene inländische Einkunftsart, die der ausländischen Einkunftsart entspricht. Denn bei tatsächlicher Besteuerung unter Zugrundelegung des Durchschnittsteuersatzes wird der Durchschnittsteuersatz des Gesamteinkommens herangezogen und nicht nur der Durchschnittsteuersatz jener Einkunftsart, auf die der Anrechnungshöchstbetrag angewendet wird.

Die Berechnung des anrechenbaren Höchstbetrages der ausländischen Quellensteuer ist demnach wie folgt zu ermitteln:

24.621,60 (österr. Einkommensteuer * 50.000 (Auslandseinkünfte in Italien))
67.870,88 (Gesamteinkommen, das im Inland steuerpflichtig ist)

Auf Basis dieser Berechnung beträgt im gegenständlichen Fall der Anrechnungshöchstbetrag € 17.806,19. Da die ausländische Quellensteuer € 15.000 betragen hat, sind die gesamten bereits gezahlten € 15.000,- auf die inländische Einkommensteuer anzurechnen."

Der unabhängige Finanzsenat ersuchte mit Fragenvorhalt vom 21. November 2012 die mit den italienischen Honoraren in Zusammenhang stehenden Ausgaben aufzuschlüsseln, weil in der Einnahmen –Ausgaben-Rechnung für das Jahr 2009 nur wenige Ausgaben wie zB. Reisekosten Italien € 179,-, Maut Italien 39.50, aufgeschlüsselt, jedoch die meisten Ausgaben nicht den inländischen oder italienischen Erträgen zugeordnet worden seien.

Hinsichtlich der allgemeinen Ausgaben wie zB Bücher, CD, Abschreibung, Energie, Telefon Werbeaufwand wurde die Bw. um Bekanntgabe ersucht, in welchem Ausmaß die Kosten auf die inländischen und italienischen Erträge aufzuteilen sind.

Die steuerliche Vertretung der Bw. gab dazu folgende Stellungnahme ab:

"Wie Sie angeführt haben, waren in der Einnahmen-Ausgabenrechnung folgende Eingangsrechnungen gebucht, die in direktem Zusammenhang mit den Einnahmen in Italien standen und vom italienischen Honorar zur Ermittlung der Auslandseinkünfte hätten abgezogen werden müssen:

Maut Italien: € 39,50

Fahrtspesen Italien: € 179,00

Frau Bw war insgesamt ein Monat (28.09. – 31.10.2009) in Italien, um den Film "XYZ" zu drehen. Es wurden ihr Unterkunft und Essen zur Gänze bezahlt. Ich habe nun noch folgende Kosten herausgeschält: PKW Aufwand und Telefon, da die anderen Kosten nicht einmal mittelbar im Zusammenhang mit den in Italien erzielten Einkünften standen. Frau Bw. wurde zwar von ihrem Manager nach Italien gebracht und nach den Dreharbeiten wieder abgeholt, aber diese Aufwendungen und die Telefonaufwendungen sind die einzigen Kosten, die zumindest mittelbar in Zusammenhang gebracht werden könnten:

Es wurden insgesamt € 3.037,05 an Telefonkosten und Internetgebühren geltend gemacht, ich gliedere ein Monat davon zu den ausländischen italienischen Einkünften: € 253,09.

Die PKW Kosten haben insgesamt € 16.905,52 betragen, für ein Monat € 1.408,79.

Die von dem Honorar in Abzug zu bringen Kosten lauten nun wie folgt:

<i>Parkgebühren, Maut Italien</i>	<i>€.....39,50</i>
<i>Reisekosten Italien</i>	<i>€....179,00</i>
<i>Telefonkosten, Internetgebühren, ein Monat</i>	<i>€....253,09</i>
<i>PKW Aufwand mit Versicherung, Instandhaltung etc., ein Monat</i>	<i>€....408,79</i>
<i>Aufwand, der unmittelbar oder mittelbar Italien zuzurechnen ist</i>	<i>€..1.880,38</i>

Diese Kosten werden vom Honorar in Italien abgezogen. Daraus ergeben sich ausländische italienische Einkünfte in Höhe von € 48.119,62.

Die Formel zur Berechnung der anrechenbaren Quellensteuer lautet nun wie folgt:

24.621,60 (österreichische Einkommensteuer) * 48.119,62 (Auslandseinkünfte)

€ 67.870,88 (Gesamteinkommen, das im Inland steuerpflichtig ist)

Die anrechenbare Steuer beträgt demnach: € 17.456,41, es wurden insgesamt € 15.000 an Abzugssteuer einbehalten. Die Abzugssteuer in Höhe von € 15.000 ist zur Gänze anrechenbar.

Die steuerpflichtigen Einkünfte aus der Pension betragen insgesamt € 48.767,76. Diese werden in der Formel durch die Berechnung der gesamten Einkommensteuer in Höhe von € 24.621,60 berücksichtigt.

Die Progressionseinkünfte ergeben insgesamt einen Verlust in Höhe von € - 485,76. Dieser wirkt sich jedoch nur für die Ermittlung des Progressionssatzes aus.

In den Erträgen, von denen Sie schreiben, stecken auch die Erträge im Zusammenhang mit den Progressionseinkünften; das heißt, der Gesamtgewinn von € 19.998,10 umfasst auch die Progressionseinkünfte.

Die in Österreich zu versteuernden Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit ohne Progressionseinkünfte betragen insgesamt € 20.483,86. Hier sind die Einnahmen und Ausgaben aus Italien enthalten.

Frau Bw. hat für die Dreharbeiten in Italien einmalig deutlich mehr bekommen, als sie für einzelne Lesungen erhält. Daraus ist aber nicht abzuleiten, dass Büromaterial und Fachliteratur etc anteilig den Dreharbeiten zuzuordnen sind. Dies würde einer projektbezogenen Aufteilung der Kosten widersprechen. Auch das Managerhonorar kann hier nicht anteilig berücksichtigt werden, da es sich um ein Projekt gehandelt hat, das direkt an Frau Bw. herangetragen wurde und wofür den Manager keine Provision zugestanden ist und er auch keine bekommen hat. Dieser kümmerte sich lediglich um die Auftritte zu Lesungen und Konzerten und stellte sich entschieden gegen das Filmprojekt, weil Frau Bw durch dieses einen Monat in Italien für anderweitige Lesungen und Konzerte nicht zur Verfügung stand. Die anteiligen Managerhonorare für die Tourneen im Zusammenhang mit den Progressionseinkünften sind berücksichtigt worden (siehe Beilage zu Progressionseinkünften, aus welchen Sie sehen können, welche Einnahmen und Ausgaben aus der gesamten Einnahmen Ausgabenrechnung zur Ermittlung der Progressionseinkünfte herausgeschält worden sind).

In Italien wurden Schauspieler und Filmcrew seitens des Produzenten Tag und Nacht versorgt, die Verpflegung am Set war ein von der Produktion bezahltes Catering. Frau Bw. hatte in dem Film "XYZ" als Ehefrau des Hauptprotagonisten (XY) eine Rolle, bei welcher vorwiegend auf einem abgeschiedenen Landgut gedreht worden ist. Außer Unterkunft und Verpflegung, die von der Produktion getragen worden sind, entstanden ihr dort keine betrieblichen Kosten.

Das Honorar für diesen Film war einmalig sehr hoch (€ 50.000) und um einiges höher als die Einnahmen, die Frau Bw. bei einzelnen Lesungen und Konzerten erzielt. Frau Bw. arbeitete im Jahr 2009 an den letzten Korrekturen zu ihrem Roman "A" (erschienen im Frühjahr 2010) und an den Recherchearbeiten zu ihrem Roman über ihre Eltern 'B', der im Jahr 2012 erschienen ist. Auch das erklärt, warum es im Jahr 2009 in Österreich weniger Auftritte gab und dadurch aus der selbständigen Tätigkeit in Österreich ein Verlust entstand, wenn man die Einnahmen aus Italien nicht berücksichtigt.

Daraus, dass die inländischen selbständigen Einkünfte ohne italienische Einnahmen und Ausgaben einen Verlust verursachen, ist nicht abzuleiten, dass keine italienische Abzugssteuer angerechnet werden darf, denn dies würde der Formel zur Berechnung der anrechenbaren Steuer widersprechen. Die österreichische Einkommensteuer wird berechnet auf Basis des in

Österreich steuerpflichtigen Einkommens. Die Betrachtung in der Formel zur anrechenbaren ausländischen Steuer ist nicht einkunftsbezogen, sondern einkommensbezogen (siehe dazu die Berufung vom 10.03.2011 und einschlägige Judikatur des VwGH).

Hier noch einmal die Formel:

*Österreichische Einkommensteuer (auf Welteinkommen unter Berücksichtigung des Progressionssatzes, der auch Schatteneffekt der Progressionseinkünfte miterfasst) * multipliziert mit den Quellensteuer anrechenbaren Auslandseinkünften*

*Dividiert durch **Gesamteinkommen**, das im Inland steuerpflichtig ist*

Dies ergibt die maximal anrechenbare Quellensteuer für die ausländischen Einkünfte, im Jahr 2009: € 17.456,41, dieser Betrag ist höher als die tatsächlich abgezogene Steuer in Höhe von € 15.000. Deshalb sind € 15.000 Einkommensteuer, die in Italien abgeführt worden sind, anzurechnen.

Nachstehend wird beispielhaft auf zwei Urteile verwiesen: jenes vom 15.04.1997, 93/14/0135, wonach eine Anrechnung ausschließlich innerhalb der entsprechenden Einkunftsart dem Zweck des Doppelbesteuerungsabkommens nicht gerecht wird, weil eine Entlastung der Doppelbesteuerung nur unvollständig berücksichtigt werden würde, und jenes vom 7.8.2001, 97/14/0109."

Auf Grund der vorgelegten Einnahmen/Ausgabenrechnung für das Jahr 2009 erfolgte die vorstehende Berechnung der italienischen Einkünfte in Höhe von € 48.119,62 (Auslandseinkünfte).

Die Progressionseinkünfte betreffend die Auftritte Deutschland betrugen einen Verlust von € 485,76.

Bezugnehmend auf die Vorhaltebeantwortung des steuerlichen Vertreters vom 4. Dezember 2012 nahm das Finanzamt wie folgt Stellung:

"Laut DBA mit Italien dürfe der anzurechnende Betrag den Teil der vor der Anrechnung ermittelten Steuer vom Einkommen nicht übersteigen, der auf die Einkünfte, die in Italien besteuert werden dürfte, entfällt.

Ist ein in Österreich ansässiger Künstler sowohl als Dienstnehmer in Österreich als auch freiberuflich in Österreich und Italien tätig und verursacht die freiberufliche Tätigkeit in Österreich einen Verlust und in Italien einen Gewinn, so ist bei der Ermittlung des "anrechenbaren Höchstbetrages" in Österreich nach den inländischen Grundsätzen des Verlustausgleiches vorzugehen: dies bedeutet, dass zunächst der "horizontale Verlustausgleich" innerhalb der Einkunftsart "selbständige Arbeit" vorzunehmen ist und dass erst ein danach noch verbleibender Verlustrest die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit kürzt (siehe Beilage EAS 540 vom 14.12.1994).

Im vorliegenden Fall wurde in Italien ein Gewinn und in Österreich ein Verlust aus selbständiger Arbeit erzielt. Nach horizontalem Verlustausgleich bleibt ein Gewinn iHv 19.163,12 € aus selbständiger Arbeit. Als anrechenbarer Höchstbetrag kann daher nur ein auf diesen Betrag entfallender Steueranteil anerkannt werden.
Das Finanzamt hält daher an der bisherigen Berechnung fest."

In der am 6. März 2013 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurde Folgendes ergänzend ausgeführt:

Die steuerliche Vertreterin, Frau Löser, verwies auf das Erkenntnis 93/14/0135 vom 15. April 1997. In diesem Erkenntnis führte der VwGH unter anderem aus:

„...Die belangte Behörde hat bei der Ermittlung des nach dem letzten Satz dieser Bestimmung maximal anrechenbaren Betrages nicht die in der Literatur und Rechtsprechung (vgl das hg Erkenntnis vom 22. Februar 1994, 93/14/0202 mwN) angewandte Formel Einkommensteuer x Auslandseinkünfte/Einkommen verwendet, wonach sich ein zweifellos höherer als der im angefochtenen Bescheid ermittelte Betrag ergeben hätte, sondern ist insofern einen anderen Weg gegangen, als sie unter den "Einkünften, die in Italien besteuert werden dürfen", nicht die tatsächlichen Auslandseinkünfte, sondern nur den Betrag verstanden hat, welcher nach horizontalem Verlustausgleich als für die innerstaatliche Einkommensermittlung relevante Größe (hinsichtlich der entsprechenden Einkunftsart aus selbständiger Arbeit, innerhalb welcher im Beschwerdefall auch die ausländischen Einkünfte erzielt wurden) verbleibt.“

Damit hat die belangte Behörde jedoch die Rechtslage verkannt, weil die innerstaatliche Einkommensermittlung für das Ausmaß der Auslandseinkünfte im Sinn der vorangeführten Formel nicht zielführend ist. Der von der belangten Behörde gewählte Weg wird dem Zweck des Doppelbesteuerungsabkommens nicht gerecht, weil dabei eine Doppelbesteuerung nur unvollständig hintangehalten wird. Dies wird im Beschwerdefall bei Betrachtung insbesondere des Jahres 1989 deutlich. In diesem Streitjahr ergab sich ein positives Einkommen in Österreich, unabhängig von der Frage, ob nun zuerst ein horizontaler oder ein vertikaler Verlustausgleich stattfindet, ausschließlich durch die Erfassung der in Italien erzielten Einkünfte im Rahmen der Erfassung des Welteinkommens im Wohnsitzstaat und war dieses durch den gebotenen Verlustausgleich jedenfalls geringer als die in Italien erzielten Einkünfte selbst.“

Frau Mag. Kovacs verwies auf den Erlass EAS 540 vom 14. Dezember 1994 und sie führte dazu aus, *„dass der hauptausschlagende Punkt ist, dass man zunächst ein horizontalen Verlustausgleich innerhalb der gleichen Einkunftsart machen muss. Auf diese Weise kommt eine bestimmte Steuer raus. Nur der Teil der Steuer, der auf diese Einkunftsart entfällt, kann maximal angerechnet werden“*

Frau Löser führte weiters das Erkenntnis vom 24. Mai 2007, 2006/15/0045 an und wies im Besonderen auf folgende Passage hin:

„...Innerstaatliche Normen zur Durchführung der abkommensrechtlich vorgesehenen Anrechnung ausländischer Quellensteuern bestehen nicht. Dies betrifft sowohl die Berechnung des anrechenbaren Betrags als auch die im Zuge der Durchführung der Anrechnung auftretenden Verfahrensfragen. Die einzelnen Doppelbesteuerungsabkommen bilden daher die einzige Rechtsgrundlage für die Anrechnung (vgl. Schuch, Der Anrechnungshöchstbetrag, in Gassner/Lang/Lechner, Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, 17f)...“

In einem weiteren Erkenntnis VwGH 97/14/0109 vom 7. August 2001, welches Frau Löser vorlegte, geht es um inländische Einnahmen aus Gewerbebetrieb und um japanische Lizenzinkünfte. Die inländischen Einkünfte waren negativ und die ausländische Steuer, die auf die Lizenzinkünfte entfallen ist, wurde vom Finanzamt nicht anerkannt.

Der Verwaltungsgerichtshof verwies wieder auf die Formel des Welteinkommens (Einkommensteuer x Auslandseinkünfte/Einkommen) und gab der Beschwerde statt.

Die Referentin verwies auf die Entscheidung des UFS RV/1109-W/12 vom 24. September 2012, in der ebenfalls die Berechnung des Anrechnungshöchstbetrages nach der oa. Formel erfolgt ist.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Entscheidung wird folgender Sachverhalt zu Grunde gelegt:

Die Bw. hat ihren Wohnsitz in Österreich, sie ist in Österreich ansässig und unbeschränkt steuerpflichtig. Im Jahr 2009 bezog sie Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von € 48.767,76 und insgesamt Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit in Höhe von € 19.163,12. Die Einkommensteuer in Österreich wurde mit € 24.621,60 berechnet.

In den insgesamt bezogenen selbständigen Einkünften sind € 50.000,00 Einnahmen aus Italien, die mit € 15.000,- italienischer Abzugssteuer belastete sind, enthalten. Die italienischen Einkünfte betragen € 48.119,62 (€ 50.000,00 Einnahmen abzüglich des Aufwandes von € 1.880,38, der unmittelbar oder mittelbar Italien zuzurechnen ist). Die in Österreich bezogenen Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit ergaben einen Verlust € 28.956,50.

Strittig ist im gegenständlichen Verfahren, in welcher Höhe die in Italien einbehaltene Abzugssteuer auf die österreichische Einkommensteuer anzurechnen ist.

Während die Bw. die Anrechnung der gesamten in Italien entrichteten Steuer im Ausmaß von € 15.000,00 begeht, wurde seitens des Finanzamtes lediglich ein Betrag in der Höhe von € 6.258,67 angerechnet.

Die Rechtsgrundlagen stellen sich wie folgt dar:

Artikel 23 Abs. 3 lit. a DBA Italien normiert zur Vermeidung der Doppelbesteuerung Folgendes: "Bezieht eine in Österreich ansässige Person Einkünfte, die nach diesem Abkommen in Italien besteuert werden dürfen, so rechnet 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."

Nach Artikel 23 DBA Italien hat also eine Anrechnung der italienischen Steuern insofern stattzufinden, als Einkünfte bezogen werden, die nach diesem Abkommen in Italien und in Österreich besteuert werden dürfen.

Die Bestimmungen des DBA Italien verpflichten Österreich als Ansässigkeitsstaat der Bw. - zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung - dazu, abkommenskonform erhobene ausländische Steuern auf die österreichische Einkommensteuer anzurechnen. Der anzurechnende Betrag darf jedoch den Teil der österreichischen Steuer vom Einkommen nicht übersteigen, der auf

die in Italien besteuerten Einkünfte entfällt. Die Auslandsteuer darf somit maximal jenem österreichischen Steuerteil entsprechen, der auf die Auslandseinkünfte dieser Staaten entfällt, und darf daher nicht zu einem günstigeren Ergebnis führen, als jenem, das bei einer vollständigen Steuerbefreiung der Auslandseinkünfte dieser Staaten eintreten würde.

Eine grundsätzliche Schranke für die Anrechnung der Steuer stellt der so genannte Anrechnungshöchstbetrag dar. Dieser ist nach der überwiegend in der Lehre und Rechtsprechung vertretenen Auffassung in der Form zu ermitteln, dass der sich bei der Veranlagung des Einkommens (einschließlich der ausländischen Einkünfte) ergebende Betrag an Einkommensteuer im Verhältnis der ausländischen Einkünfte zum Einkommen aufgeteilt wird. Grundsätzlich lautet die Formel für die Ermittlung des Anrechnungshöchstbetrages: "Einkommensteuer x Auslandseinkünfte / Einkommen" (proportionale Methode) (siehe UFS RV/3624-W/09)

Auch das gegenständliche Berufungsbegehren stützt sich auf diese formelhafte Berechnung des Anrechnungshöchstbetrages, indem es die Anrechnung der italienischen Steuer im Ausmaß von € 15.000,00 begeht.

In dem in der mündlichen Verhandlung von der steuerlichen Vertretung angeführten Erkenntnis VwGH 93/14/0135 vom 15.04.1997 wird – wie bereits vorstehend ausgeführt – zum Anrechnungshöchstbetrag ausgeführt, dass für die Berechnung des maximal anrechenbaren Steuerbetrages die Formel "Einkommensteuer x Auslandseinkünfte/Einkommen" zu verwenden ist und zwar unabhängig, ob nun zuerst ein horizontaler oder vertikaler Verlustausgleich stattfindet.

In dem Erkenntnis vom 24. Mai 2007, 2006/15/0045, führt der Verwaltungsgerichtshof aus, dass innerstaatliche Normen zur Durchführung der abkommensrechtlich vorgesehenen Anrechnung ausländischer Quellensteuern nicht bestehen. Dies betrifft sowohl die Berechnung des anrechenbaren Betrags als auch die im Zuge der Durchführung der Anrechnung auftretenden Verfahrensfragen. Die einzelnen Doppelbesteuerungsabkommen bilden daher die einzige Rechtsgrundlage für die Anrechnung

In dem weiteren oa. Erkenntnis VwGH 97/14/0109 vom 7. August 2001 hat der Bf. negative inländische Einkünfte und japanische Lizenzeinkünfte bezogen und das Finanzamt hat die japanische Quellensteuer, die auf die japanischen Einkünfte entfallen ist, nicht anerkannt. Der Verwaltungsgerichtshof verwies auf die Formel des Welteinkommens (Einkommensteuer x Auslandseinkünfte/Einkommen) und gab der Beschwerde statt.

Der unabhängige Senat ist der Meinung, dass die in dem Erlass EAS 540 vom 14. Dezember 1994 angeführte Vorgehensweise, dass zuerst ein horizontaler Verlustausgleich innerhalb der

gleichen Einkunftsart gemacht werden müsse und die auf diese Weise sich ergebende Steuer, die auf diese Einkunftsart entfällt, maximal angerechnet werden könne, angesichts vorstehend angeführten Judikatur überholt ist.(vgl. Praxis der steuerlichen Gewinnermittlung, GS für Walter Köglberger, Anrechnungshöchstbetrag für ausländische Quellensteuer, Dr. Erich Novacek S 288 ff)

Auch hat der UFS in einer anderen Entscheidung vom 24. September 2012, RV/1109-W/12, (Streitgegenstand: Berechnung des Anrechnungshöchstbetrages) die Formel "Einkommensteuer x Auslandseinkünfte/Einkommen" der Berechnung der anzuerkennenden ausländischen Steuer zu Grunde gelegt.

Im gegenständlichen Fall ist daher der unabhängige Finanzsenat zur Ansicht gelangt, dass - der vorstehenden Rechtsprechung folgend - die auf die ausländischen Einkünfte entfallende Steuer in Höhe von € 15.000,- zur Gänze anzurechnen ist.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 21. März 2013