

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Bf, Adr, vertreten durch Ernst & Young Steuerberatungs-u.Wirtschaftsprüfungs GmbH, Wagramer Straße 19, 1220 Wien, über die Beschwerde vom 22.03.2013 gegen den Bescheid der belangten Behörde FA Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 04.03.2013, betreffend Einkommensteuer 2010 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf.) ist Dienstnehmer der BankA und wurde von seinem österreichischen Arbeitgeber mit 1. Jänner 2009 befristet bis 31. Dezember 2010 nach Italien zur BankB entsandt.

Laut Schreiben der BankA vom 23.10.2012 erzielte der Beschwerdeführer (Bf.) im Jahr 2010 insgesamt Einkünfte iHv 137.877,33 €, wovon auf die Tätigkeit in Italien Einkünfte iHv 56.572,99 € entfielen. Diese waren zur Gänze im (österreichischen) Lohnzettel unter der Kennzahl 245 (steuerpflichtige Bezüge) enthalten.

Beantragt wurde die Anrechnung der in Italien entrichteten Steuern, da diese Bezüge in Italien besteuert wurden.

Die in Österreich anrechenbaren italienischen Steuern wurden von der steuerlichen Vertreterin des Bf. wie folgt ermittelt:

Einkommensteuer x (nach Tarif zu versteuernde) Auslandseinkünfte / (nach Tarif versteuertes) veranlagungspflichtiges Welteinkommen:

$57.624,67 \text{ €} \times 56.572,99 / 137.221,33 \text{ €}$ ergibt einen Anrechnungshöchstbetrag von 23.757,24 €

In Italien tatsächlich entrichtete Steuern: 62.065,41 €.

In Österreich daher anrechenbar: 23. 757,24 €.

Mit Einkommensteuerbescheid vom 4. März 2013 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer für das Jahr 2010 unter Berücksichtigung einer anzurechnenden Steuer iHv 18.622,04 € fest.

In der Begründung wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass Italien ein Besteuerungsrecht nur für Einkünfte iHv 56.572,99 € zustehen. Die (nach italienischem Tarif) ermittelte Steuer betrage 17.863,87 €, die anteiligen zusätzlichen Abgaben (zB Kommunalsteuern) wurden im Schätzungsweg mit 758,17 € ermittelt. Insgesamt ergebe sich daher eine anzurechnende Steuer von 18.622,04 €.

Gegen den angeführten Einkommensteuerbescheid erhob die steuerliche Vertreterin am 22. März 2013 Beschwerde (vormals Berufung) mit folgender Begründung:

Auf Grund von Doppelbesteuerungsabkommen und der Doppelbesteuerungsverordnung, BGBl. II Nr. 474/2002, könne sich die Berechtigung zur Anrechnung ausländischer Steuern auf die Einkommensteuer ergeben. Die Anrechnung erfolge dabei stets auf Grund des betreffenden Abkommens oder der Doppelbesteuerungsverordnung (EStR 2000, Rz 7583 ff).

Im DBA Österreich-Italien sei gemäß Art. 23 Abs. 3 lit. a die Anrechnungsmethode zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung vorgesehen. Demnach rechne Österreich auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der der in Italien gezahlten Steuer vom Einkommen entspreche, wenn eine in Österreich ansässige Person Einkünfte erziele, die nach diesem Abkommen in Italien besteuert werden dürften. Der anzurechnende Betrag dürfe 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 sei im Fall des Bf. die Voraussetzung für eine Anrechnung im Ansässigkeitsstaat der natürlichen Person erfüllt.

Zur Berechnung des Anrechnungshöchstbetrages sei die Formel "Einkommensteuer x nach Tarif zu versteuernde Auslandseinkünfte / (nach Tarif versteuertes) Einkommen" heranzuziehen. Der anrechenbare Betrag dürfe jenen Teil der österreichischen Einkommensteuer, die auf die durch Anrechnung begünstigten Auslandseinkünfte entfalle, nicht übersteigen (Höchstbetrag; VwGH 15.4.1997, 93/14/0135).

Da die tatsächlich in Italien entrichtete Steuer iHv 62.065,41 € den Anrechnungshöchstbetrag übersteige, dürfe lediglich der Höchstbetrag iHv 23.757,24 € angerechnet werden.

Der Bf. verwies auf die Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenats vom 24. September 2012 (RV/1109-W/12), worin seine Rechtsauffassung, der Anrechnungshöchstbetrag werde mit der Formel 'österreichische Einkommensteuer x (nach Tarif zu versteuernde) Auslandseinkünfte / (nach Tarif versteuertes) veranlagungspflichtiges Welteinkommen' errechnet, gemäß Rechtsprechung (zB VwGH

22.2.1994, 93/14/0202; UFS 21.4.2010, FV/3624-W/09; vgl. dazu auch UFS 23.3.2012, RV/0287-W/12), Lehre (Wiesner in Wiesner/Grabner/Wanke [Hrsg.], MSA EStG 12. EL, § 2 Anm. 63; Doralt, EStG15, § 46 Tz 4) und Verwaltungspraxis (EStR 2000, Rz 7583) zweifelsfrei bestätigt werde.

Weiters sei festzuhalten, dass eine Berücksichtigung der mit festem Steuersatz besteuerten sonstigen Bezüge bei der Berechnung der anrechenbaren ausländischen Steuer nicht zum Tragen komme, da es bei der Anrechnung der ausländischen Steuer nicht auf die speziellen Tarifregelungen des österreichischen Steuerrechts ankommen könne. Dadurch habe die Anrechnung der ausländischen Steuer unabhängig davon zu erfolgen, ob bestimmte Bezüge in Österreich mit einem fixen Steuersatz oder nach dem progressiven Tarif besteuert werden.

Die laut Finanzamt bei abkommenskonformer Vorgangsweise berechnete Steuer in Höhe von 18.622,04 € sei auf Basis der nach österreichischem Recht ermittelten steuerpflichtigen ausländischen Einkünfte von 56.572,99 € (dh. nach Abzug der Bezüge gemäß § 67, sowie der Sozialversicherungsbeiträge und steuerfreien Bezüge) ermittelt worden.

Diese Berechnung und infolgedessen die Bescheidbegründung beruhten demzufolge weder auf den nach italienischem Recht in Italien steuerpflichtigen Einkünften noch der tatsächlich abkommenskonform in Italien abgeführten Steuer.

Daher sei unerheblich, auf welche Höhe sich die nach italienischem Tarif ermittelte Einkommensteuer für natürliche Personen in Italien bei einem nach österreichischem Recht ermittelten anteiligen Einkommen nach Abzug der nach speziellen Tarifregelungen des österreichischen Steuerrechts ermittelten Bezüge aus nichtselbständiger Arbeit iHv 56.572,99 € belaufen hätte.

Aus den Einkommensteuerrichtlinien ergebe sich, dass der Anrechnungshöchstbetrag (ermittelt auf Basis der Einkünfte nach österreichischem Steuerrecht und österreichischem Tarif) der tatsächlich in Italien gezahlten Steuer (ermittelt nach italienischem Steuerrecht und italienischem Tarif) gegenüber zu stellen sei. Aufgrund der Tatsache, dass die in Italien tatsächlich entrichtete Steuer in Höhe von 62.065,41 € den nach österreichischem Recht ermittelten Anrechnungshöchstbetrag von 23.757,24 € übersteige, sei die Anrechnung auf den Höchstbetrag beschränkt.

Hinsichtlich der Berechnung der laut Finanzbehörde in abkommenswidriger Weise entrichteten Steuer in Italien sei festzuhalten, dass unabhängig von der Unrichtigkeit der von der Finanzbehörde herangezogenen Bemessungsgrundlagen sowie der Vorgangsweise zur Berechnung der italienischen Einkommensteuer, selbst jener Betrag, welcher sich gemäß der im Lohnzettel enthaltenen anteiligen Bruttobezügen entfallend auf italienische Arbeitstage iHv 70.162,12 € ($170.996,21 \text{ €} / 223 \times 91,5$) abzüglich Sozialversicherungsbeiträge laufender Bezüge von 3.660,89 € ($8.922,16 \text{ €} / 223 \times 91,5$) anhand der italienischen Steuersätze und auf Basis der von der Finanzbehörde im Schätzungsweg vorgeschlagenen Ermittlung der zusätzlich zur Einkommensteuer zu

entrichtenden Abgaben (Kommunalsteuer) errechnen ließe, eine Einkommensteuer iHv 22.800,03 € ergeben würde.

Da jedoch etwaige zusätzlich in Italien zu entrichtende Abgaben nicht im Schätzungsweg ermittelt werden und auch nicht gänzlich der Richtigkeit entsprechen können, werde auf die im italienischen Lohnzettel ausgewiesene tatsächlich entrichtete Steuer iHv 62.065,41 € verwiesen, welche auf Einkünfte nach italienischem Recht iHv 155.379,22 € entrichtet worden sei. Diese Bezüge würden zeigen, dass bereits lediglich anteilige Bezüge der im gesamten Veranlagungsjahr erzielten Einkünfte versteuert worden seien.

Es werde daher die entsprechende Korrektur der anzurechnenden Steuer auf die österreichische Einkommensteuer beantragt.

Im Vorlagebericht des Finanzamtes wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass der Bf. im Jahr 2010 lediglich an 98,5 Tagen in Italien aufhältig gewesen sei, Italien jedoch die Bezüge für das gesamte Jahr 2010 der Besteuerung unterworfen habe.

Österreich habe jedoch nur jene in Italien erhobenen Steuern anzurechnen, die von Seiten Italiens abkommenskonform erhoben worden sind. Dies betreffe nur Beträge, die aus in Italien ausgeführten Tätigkeiten resultieren. Das Besteuerungsrecht Italiens werde durch Art. 15 DBA Ö-I begrenzt, sodass Italien nur jene Einkünfte besteuern dürfe, die aus einer Tätigkeit resultieren, die in Italien ausgeübt wird.

Obwohl dieser Umstand vom Bf. in der Beschwerde eingestanden werde, beantrage er die Anrechnung des Anrechnungshöchstbetrages.

Der Bf. habe es trotz Vorliegens eines Sachverhaltes mit Auslandsbezug unterlassen, dem Finanzamt die nach italienischem Recht ermittelten Einkünfte mitzuteilen.

Laut Angaben im Formular CUD habe Italien für insgesamt 365 Tage ein Besteuerungsrecht gehabt. Tatsächlich sei der Bf. nach den Zeitaufzeichnungen nur 98,5 Tage in Italien aufhältig gewesen. Da Italien nur ein Besteuerungsrecht für jene Einkünfte zustehe, die Arbeitstage in Italien betreffen, wäre maximal für diese 98,5 Tage ein Besteuerungsrecht Italiens vorgelegen.

Auf Basis der im CUD angeführten italienischen Einkünfte und unter Zugrundelegung von 98,5 Arbeitstagen ermittelte das Finanzamt im Schätzungsweg die italienischen Einkünfte mit 41.931,10 € und die darauf entfallende Steuer mit 12.815,12 €.

Weiters sei nach Ansicht der Abgabenbehörde vom Bf. nicht nachgewiesen worden, dass die Vergütungen für den Bf. wirtschaftlich von der italienischen Gesellschaft getragen worden wären. Vielmehr sei auf Grund der Aktenlage (insbesondere des Lohnkontos) von einem Besteuerungsrecht Österreichs auszugehen. Das Finanzamt beantragte daher, beim Bf. keine italienischen Steuern anzurechnen. Sollte der Bf. die wirtschaftliche Kostentragung durch die italienische Gesellschaft nachweisen, werde die Anrechnung eines Betrages iHv 12.815,12 €, in eventuelle eines aus der aliquoten und obiger Schätzmethode errechneten Mittelwertes, in eventuelle die Anrechnung des aus der aliquoten Schätzmethode errechneten Betrages iHv 16.749,16 € beantragt.

Über Ersuchen des BFG um Nachweis der wirtschaftlichen Kostentragung übermittelte der Bf. mit Schreiben vom 27.6.2017 u.a. folgende Unterlagen:

- italienische Gehaltsabrechnung für den Zeitraum Jänner 2009 bis Dezember 2010
- E-Mail der BankA 23.9.2009 an die steuerliche Vertretung
- Schreiben der BankA vom 10.3.2011
- Master Cost Sharing Agreement
- italienische Berechnung der Steuerbelastung (entfallend auf italienische Anwesenheitstage)

Ergänzend dazu wurde vorgebracht, dass die österreichische Lohnverrechnung ab Beginn der Entsendung lediglich als Schattenabrechnung zum Zwecke der Abfuhr von Sozialversicherungsbeiträgen und Lohnsteuer weitergeführt worden sei. Die tatsächliche Auszahlung der Bezüge sei über die italienische Gesellschaft erfolgt. Als Nachweis dafür werde das Schreiben der BankA vom 10.3.2011 beigelegt.

Ebenso sei auf die italienischen Gehaltsabrechnungen zu verweisen, sowie den Hinweis auf den Lohnabrechnungen, auf welches Konto mit welcher Valuta überwiesen werde.

Tatsächlich wären die Gehaltszahlungen ab Beginn der Entsendung nach italienischem Steuerrecht dem italienischen Lohnsteuerabzug durch die BankB in Italien unterlegen. Diesbezüglich dienten als Nachweis die CUD Formulare, die dem österreichischen Jahreslohnzettel entsprächen.

Die Gehälter seien direkt von der italienischen Gesellschaft überwiesen worden, woraus sich bereits der Nachweis der Kostentragung durch die italienische Gesellschaft ergebe.

Auch das beigelegte Master Cost Sharing Agreement sehe vor, dass die Kosten vom Gastland zu tragen sind.

Mit Schreiben vom 20.9.2017 wurden dem Bf. die nach Ansicht des BFG anzurechnenden italienischen Steuerbeträge zur Kenntnis gebracht.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Sachverhalt:

Der Bf. wurde von seinem österreichischen Arbeitgeber vom 1. Jänner 2009 befristet bis 31. Dezember 2010 nach Italien entsandt. In Österreich wurden im Jahr 2010 Einkünfte iHv insgesamt 137.877,33 € dem Lohnsteuerabzug unterworfen.

Die Einkünfte, für die Italien das Besteuerungsrecht zustand, betrugen 63.754,25 €.

In Italien wurde auf Basis eines zu versteuernden Einkommens aus nichtselbständiger Arbeit iHv 155.379,22 eine Steuer iHv insgesamt 62.065,41 € (Einkommensteuer iHv 59.983,06 € zusätzlich der regionalen Abgabe iHv 2.082,35 €) entrichtet.

Die auf die österreichische Einkommensteuer anzurechnende ausländische Steuer betrug 21.662,60 €.

Der auf die Tätigkeit in Italien entfallende Lohnaufwand wurde wirtschaftlich von der italienischen Gesellschaft getragen.

Für die Dauer der Entsendung hat der Bf. seinen österreichischen Wohnsitz beibehalten; zudem begründete er einen Wohnsitz zur Dienstverrichtung in Italien. Der Lebensmittelpunkt verblieb während der Auslandsentsendung in Österreich.

Beweiswürdigung:

Der festgestellte Sachverhalt gründet sich auf die Angaben des Bf. und die im Akt einliegenden Unterlagen.

Dass der Bf. vom 1.1.2009 bis 31.12.2010 von seinem Arbeitgeber nach Italien entsandt worden ist, ist unstrittig. Ebenso ist unstrittig, dass der Wohnsitz des Bf. in Österreich den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen darstellte.

Die Feststellung der wirtschaftlichen Kostentragung durch die italienische Gesellschaft gründet sich insbesondere auf die mit Schreiben der steuerlichen Vertretung vom 27.6.2017 vorgelegten Gehaltsabrechnungen; aus diesen ist ersichtlich, dass die Vergütungen von der BankB ausbezahlt wurden. Weiters ist der E-Mail der BankA vom 23.9.2009 an die steuerliche Vertretung zu entnehmen, dass die Gehaltsabrechnung von der BankB durchgeführt wird. Ebenso geht aus dem Schreiben der BankA vom 10.3.2011 hervor, dass die Vergütungen von der BankB bezahlt werden. Und schließlich sieht das von der steuerlichen Vertretung vorgelegte "Master Cost Sharing Agreement" eine Kostentragung durch die italienische Gesellschaft (Host Company) vor.

Im Ergebnis war daher die wirtschaftliche Kostentragung durch die italienische Gesellschaft als erwiesen anzunehmen.

Zur Feststellung, dass Italien das Besteuerungsrecht für Einkünfte in der Höhe von 63.754,25 € zukommt, und dass die anzurechnende italienische Steuer 21.662,60 € beträgt, ist auszuführen:

Vom Bf. wurde in der Beschwerde eingewendet, dass die vom Finanzamt zur Anrechnung gebrachte Steuer (nach italienischem Tarif) auf Basis der nach österreichischem Steuerrecht (dh. nach Abzug der Bezüge gemäß § 67, sowie der Sozialversicherungsbeiträge und steuerfreien Bezüge) ermittelten steuerpflichtigen ausländischen Einkünfte berechnet worden sei. Der Bf. hat es jedoch trotz der ihm angesichts des Vorliegens eines Sachverhaltes mit Auslandsbezug obliegenden erhöhten Mitwirkungspflicht unterlassen, die nach italienischem Recht ermittelten Einkünfte der Abgabenbehörde bekanntzugeben.

Diese waren daher im Schätzungsweg zu ermitteln, wobei als Grundlage die im italienischen Formular CUD ausgewiesenen Gehaltseinkünfte iHv 155.379,22 €, die laut Schreiben der steuerlichen Vertretung vom 2.11.2011 **nach italienischem Steuerrecht** ermittelt wurden, herangezogen wurden. Unter Zugrundelegung von insgesamt 223 Arbeitstagen, wovon an 91,5 Tagen die Arbeit in Italien ausgeübt wurde, errechnen sich die anteiligen Einkünfte mit 63.754,25 € ($155.379,22 \text{ €} / 223 \times 91,5$).

Die darauf entfallende Steuer wurde nach italienischem Tarif mit 20.808,18 € und die kommunale Abgabe mit 854,42 € ermittelt (siehe unten); ergibt daher eine anzurechnende italienische Steuer iHv 21.662,60 €. Die gegenständliche Berechnung wurde dem Bf. mit Schreiben des BFG vom 20.9.2017 zur Kenntnis gebracht; Einwendungen dagegen wurden nicht vorgebracht.

Rechtslage:

Artikel 4 Abs. 2 lit. a DBA Österreich-Italien, BGBl. Nr. 125/1985, lautet:

Ist nach Absatz 1 eine natürliche Person in beiden Vertragsstaaten ansässig, so gilt Folgendes:

a) Die Person gilt als in dem Staat ansässig, in dem sie über eine ständige Wohnstätte verfügt; verfügt sie in beiden Staaten über eine ständige Wohnstätte, so gilt sie als in dem Staat ansässig, zu dem sie die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat (Mittelpunkt der Lebensinteressen).

Gemäß Art. 15 Abs. 1 DBA Österreich-Italien, dürfen vorbehaltlich der Artikel 16, 18 und 19 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, dass die Arbeit in dem anderen Vertragsstaat ausgeübt wird. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so dürfen die dafür bezogenen Vergütungen in dem anderen Staat besteuert werden.

Gemäß Art. 15 Abs. 2 DBA Österreich-Italien dürfen Vergütungen ungeachtet des Abs. 1 dieses Artikels, 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 in dem anderen Staat insgesamt nicht länger als 183 Tage während des betreffenden Steuerjahres aufhält,
- b) die Vergütungen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden, der nicht in dem anderen Staat ansässig ist, und
- c) die Vergütungen nicht von einer Betriebsstätte oder einer festen Einrichtung getragen werden, die der Arbeitgeber in dem anderen Staat hat.

Art. 23 Abs. 3 lit. a DBA Österreich-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."

Erwägungen:

Der Bf. hatte im Streitjahr 2010 in Österreich und in Italien einen Wohnsitz inne. Da der Mittelpunkt der Lebensinteressen während der Auslandsentsendung in Österreich verblieb, gilt der Bf. gem. Art. 4 Abs. 2 DBA Österreich-Italien als in Österreich ansässig. Demzufolge hat Österreich als Wohnsitz- und Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht auf das gesamte Einkommen des Bf.

Der Bf. hat im streitgegenständlichen Jahr 2010 für die Tätigkeit in Italien Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielt, für die das Besteuerungsrecht gemäß Art. 15 DBA Österreich-Italien dem Tätigkeitsstaat (Italien) zugestanden ist. Die Höhe der auf die Tätigkeit in Italien entfallenden Einkünfte betrug im Streitjahr 63.754,25 € (siehe oben).

Strittig ist die Höhe der in Österreich anrechenbaren italienischen Steuer.

Zunächst ist festzuhalten, dass nach der Rechtsprechung und Verwaltungspraxis - im Einklang mit der Rechtsauffassung der steuerlichen Vertreterin des Bf. - 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.

Unter Zugrundelegung dieser Berechnungsformel und der in Italien tatsächlich entrichteten Steuern iHv € 62.065,41 € beantragt der Bf. die Anrechnung eines Betrages iHv 23.757,24 €:

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 (unter Zugrundelegung der ausländischen Einkünfte lt. BFG iHv 63.754,25 € und der anteiligen Sonderzahlungen iHv 8.975,24 [21.873,57 x 91,5/223]) daher wie folgt:

58.937,08 € (57.624,67 € + 1.312,41 €) x 72.729,49 € (63.754,25 € + 8.975,24 €) /
159.094,90 € (137.221,33 € + 21.873,57 €*) = 26.942,81 €

*) Sonstige Bezüge KZ 220 23.896,72 €
SV- Beiträge KZ 225 -1.403,15 €
Freibetrag -620,00 €
Summe 21.873,57 €

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*, EStG17, § 1 Tz 52).

Wenn der Bf. die Auffassung vertritt, dass dem Anrechnungshöchstbetrag die in Italien tatsächlich entrichteten Steuern iHv 62.065,41 € gegenüber zu stellen sind, übersieht er dabei, dass die Bestimmungen des DBA Österreich-Italien Österreich als Ansässigkeitsstaat des Bf. - zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung - dazu verpflichten, abkommenskonform erhobene ausländische Steuern auf die österreichische Einkommensteuer anzurechnen. Anrechenbar sind daher nur **abkommenskonform** im ausländischen Staat erhobene Steuern (vgl. *Philipp/Loukota/Jirousek*, *Internationales Steuerrecht*, Z 23-86; in diesem Sinn auch *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG17, § 33 Tz 73).

Bei der Frage, ob eine ausländische Steuer "abkommenskonform" einbehalten wurde, handelt es sich um eine solche der rechtlichen Beurteilung des Sachverhalts (vgl. VwGH vom 24.5.2007, 2006/15/0045).

Art. 23 Abs. 3 lit a DBA Österreich-Italien bezieht sich sowohl dem Zweck als auch - bei Beachtung des Zusammenhanges - dem Wortlaut nach insgesamt nur auf Einkünfte, die dem Abkommen zufolge im Quellenstaat besteuert werden **dürfen** (*"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"*).

Daraus folgt, dass für die Anrechnung nicht die tatsächlich entrichtete Steuer, sondern nur jene, die auf solche ausländischen Einkünfte entfällt, für die dem Quellenstaat tatsächlich ein Besteuerungsrecht zusteht, heranzuziehen ist.

Laut Auskunft der italienischen Steuerbehörde wurde auf Grund der von der steuerlichen Vertretung vorgelegten Steuererklärung (Formular "CUD 2011") im Jahr 2010 ein Einkommen iHv 155.379,22 € in Italien versteuert. In Anbetracht obiger Ausführungen hatte Italien im Jahr 2010 das Besteuerungsrecht für Einkünfte iHv 63.754,25 €. Die darauf entfallende italienische Einkommensteuer beträgt 20.808,18 €:

| | | |
|-----------------------------|-----|-------------|
| 0,00 € bis 15.000,00 € | 23% | 3.450,00 € |
| 15.001,00 € bis 28.000,00 € | 27% | 3.509,73 € |
| 28.001,00 € bis 55.000,00 € | 38% | 10.259,62 € |
| 55.001,00 € bis 63.754,25 € | 41% | 3.588,83 € |
| Steuer | | 20.808,18 € |

Dazu kommt die regionale Abgabe, die im Schätzungsweg mit 854,42 € ermittelt wird (2.082,35 € laut CUD/223 x 91,5); ergibt daher eine anzurechnende italienische Steuer iHv 21.662,60 €.

Da im vorliegenden Fall die Steuer auf jene Einkünfte, für die Italien tatsächlich ein Besteuerungsrecht zusteht, niedriger ist als der Anrechnungshöchstbetrag, kann gem. Art. 23 Abs. 3 lit. a DBA Österreich-Italien nur ein Betrag von 21.662,60 € auf die österreichische Steuer angerechnet werden.

Der Beschwerde war daher teilweise stattzugeben und der angefochtene Einkommensteuerbescheid abzuändern.

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 das gegenständliche Erkenntnis der angeführten Rechtsprechung des VwGH folgt, ist die Revision nicht zulässig.

Wien, am 16. November 2017