



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch A, vom 24. August 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes C, vertreten durch B, vom 25. Juli 2011 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2009 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) wurde von ihrem österreichischen Arbeitgeber, der D-AG, mit 1. September 2007 befristet bis voraussichtlich 31. August 2011 zur E. nach Italien entsandt. Die Bezüge der Bw. wurden während der Entsendung nach Italien weiterhin durch den österreichischen Arbeitgeber bezahlt und waren im (österreichischen) Lohnzettel enthalten.

Für die Dauer der Entsendung hat die Bw. ihren österreichischen Wohnsitz beibehalten; zudem begründete sie einen Wohnsitz zur Dienstverrichtung in Italien. Demzufolge war die Bw. im gesamten Veranlagungsjahr 2009 in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig.

Da der Mittelpunkt der Lebensinteressen der Bw. während der Auslandsentsendung in Österreich verblieb, war Österreich gemäß Art. 4 Abs. 2 lit. a DBA Österreich-Italien weiterhin als Ansässigkeitsstaat anzusehen und hatte somit das Besteuerungsrecht auf ihr gesamtes Welt-

einkommen. Italien hatte als Tätigkeitsstaat gemäß Art. 15 Abs. 2 lit. a DBA Österreich-Italien das Besteuerungsrecht hinsichtlich jener Bezüge, die auf die im Veranlagungsjahr 2009 in Italien ausgeübten Arbeitstage entfielen, da sich die Bw. während des Jahres 2009 mehr als 183 Tage in Italien aufgehalten hat (in concreto umfasste der Zeitraum 1. Jänner bis 31. Dezember 2009 insgesamt 203,5 Arbeitstage der Bw., wovon 194,5 Tage auf Italien und 9 Tage auf Österreich und diverse Drittstaaten entfielen).

Die Höhe der Einkünfte, für die Italien im Jahr 2009 das Besteuerungsrecht hatte, betrug 94.008,63 €. Diese Einkünfte waren bereits zur Gänze im (österreichischen) Lohnzettel unter der Kennzahl 245 (steuerpflichtige Bezüge) enthalten.

Beantragt wurde die Anrechnung der in Italien entrichteten Steuern, da Italien gemäß Art. 15 Abs. 2 lit. a DBA Österreich-Italien das Besteuerungsrecht hinsichtlich dieser Bezüge gehabt habe.

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

Quellenstaatseinkünfte x österreichische Einkommensteuer / veranlagungspflichtiges Welteinkommen:

$$94.008,63 \text{ €} \times 38.744,43 \text{ €} / 97.708,86 \text{ €} = 37.277,18 \text{ €}$$

In Italien tatsächlich entrichtete Steuern: 43.417,28 €.

In Österreich daher anrechenbar: 37.277,18 €.

Am 25. Juli 2011 erging der Bezug habende Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2009, mit dem das Finanzamt die in Österreich anrechenbaren italienischen Steuern mit lediglich 34.256,74 € festsetzte. Der Grund hierfür lag darin, dass bei der Berechnung des Anrechnungshöchstbetrages die sonstigen Bezüge und die darauf entfallende Lohnsteuer von 6% miteinbezogen wurden. Die dabei zur Anwendung kommende Formel lautete wie folgt:

Quellenstaatseinkünfte x (österreichische Einkommensteuer + Steuer auf sonstige Bezüge) / (veranlagungspflichtiges Welteinkommen + Bemessungsgrundlage für Steuern auf sonstige Bezüge)

Gegen den angeführten Einkommensteuerbescheid erhob die steuerliche Vertreterin am 24. August 2011 Berufung:

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 der Bw. die Voraussetzung für eine Anrechnung im Ansässigkeitsstaat der natürlichen Person erfüllt.

Zur Berechnung des Anrechnungshöchstbetrages sei die Formel "Einkommensteuer x Auslandseinkünfte / 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).

Aus den Einkommensteuerrichtlinien ergebe sich, dass der Anrechnungshöchstbetrag (ermittelt auf Basis der Einkünfte nach österreichischem Steuerrecht und dem österreichischen Tarif) der tatsächlich in Italien gezahlten Steuer gegenüberzustellen sei.

Die tatsächliche italienische Lohnsteuer betrage 43.417,28 € und sei auf den italienischen Gehaltszetteln ausgewiesen. Die Gehaltsnachweise von Italien für Jänner bis Dezember 2009 seien der Berufung beigegeben.

Die Berechnung des Anrechnungshöchstbetrages ergebe mit Auslandseinkünften von 94.008,63 €, einer österreichischen Einkommensteuer vor Anrechnung von 38.744,43 € und dem veranlagungspflichtigen Welteinkommen von 97.708,86 € eine maximal anrechenbare Steuer in Höhe von 37.277,18 €. Diese Steuer sei, auf Grund der höheren tatsächlich in Italien entrichteten Steuer, auf die veranlagte österreichische Einkommensteuer anzurechnen. Im Zuge der Veranlagung sei jedoch eine ausländische Steuer in Höhe von 34.256,74 € angerechnet worden.

Beantragt werde daher die entsprechende Korrektur der auf die österreichische Einkommensteuer anzurechnenden ausländischen Steuer auf 37.277,18 €.

Am 17. November 2011 erließ das Finanzamt die Bezug habende Berufungsvorentscheidung. Deren Spruch enthält zwar den Passus, dass auf Grund der Berufung der Einkommensteuerbescheid vom 25. Juli 2011 geändert wird; tatsächlich jedoch entspricht er inhaltlich dem angefochtenen Erstbescheid (die in Österreich anrechenbare italienische Steuer wurde wiederum mit lediglich 34.256,74 € festgesetzt). Die Berufungsvorentscheidung weist folgende Begründung auf:

"Die Anrechnung ausländischer Quellensteuer auf die inländische Einkommensteuer hat maximal in der im Doppelbesteuerungsabkommen festgesetzten Höhe zu erfolgen. Zusätzlich ist die Anrechnung an ausländischer Quellensteuer mit jenem Betrag an inländischer Einkommensteuer begrenzt, der anteilig auf die ausländischen Einkünfte entfällt. Jener Teil an im Ausland einbehaltener Quellensteuer, der über das maximal anrechenbare Ausmaß hinausgeht, kann nur im Wege eines Rückerstattungsantrages bei der zuständigen ausländischen Steuerbehörde rückgefordert werden. Informationen und Formulare dazu sind auf der Homepage des Bundesministeriums für Finanzen unter www.bmf.gv.at zu finden."

In ihrem Vorlageantrag vom 14. Dezember 2011 führte die steuerliche Vertreterin – nach Wiederholung des bereits in der Berufung Vorgebrachten – aus, ihr sei nach Rücksprache mit der Behörde mitgeteilt worden, dass bei der Berechnung der anrechenbaren ausländischen Steuer ein Systemfehler vorliege und die händische Korrektur der ausländischen anrechenbaren Steuer nicht möglich sei; daher werde um nochmalige Überprüfung ersucht. Beantragt werde die entsprechende Korrektur der auf die österreichische Einkommensteuer anzurechnenden ausländischen Steuer auf 37.277,18 €.

Am 4. April 2012 erging ein Schreiben des Finanzamtes an die steuerliche Vertreterin, welches folgenden Wortlaut aufweist:

"[...]

Betreff: Vorlageantrag wegen Anrechnung der italienischen Steuer

Sehr geehrte Damen und Herren!

Das Finanzamt hat den Einkommensteuerbescheid 2009 händisch durchgerechnet. Die Berechnung wurde vom Produktmanagement und dem bundesweiten Fachbereich Einkommensteuer bestätigt.

Ermittlung der maximal anrechenbaren ausländischen Steuer:

- Ermittlung sonstiger Bezüge = Kz 220 – Kz 225 – Freibetrag (620) = 10.300,93*
- Ermittlung Durchschnittssteuersatz = Einkommensteuer x 100 / (Einkommen + sonstige Bezüge mit 6%) = 39.362,49 x 100 / (97.708,86 + 10.300,93) = 36,44%*
- Ermittlung der maximal anrechenbaren Steuer = Kz 395 x Durchschnitt / 100 = 94.008,63 x 36,44 / 100 = 34.256,74*

Diese Berechnung wird Ihnen mit der Bitte um Stellungnahme bis spätestens 4.5.2012 übermittelt. Danach wird der Akt dem UFS zur Entscheidung vorgelegt.

Mit freundlichen Grüßen

[...]"

In ihrem Antwortschreiben ("Stellungnahme betreffend Vorlageantrag zur Anrechnung der italienischen Steuer 2009") vom 16. April 2012 führte die steuerliche Vertreterin aus, im Zuge der Veranlagung sei die anrechenbare italienische Steuer lediglich in Höhe von 34.256,74 €

berücksichtigt worden mit der Begründung, dass in die Ermittlung der anrechenbaren ausländischen Steuern neben den laufenden Bezügen auch die sonstigen Bezüge einzubeziehen seien. Als anrechenbare ausländische Steuer sei jedoch der Anrechnungshöchstbetrag von 37.277,18 € nach der folgenden Formel beantragt worden:

nach Tarif zu versteuernde Auslandseinkünfte x Einkommensteuer / (nach Tarif versteuertes) Einkommen

Die vom Finanzamt verwendete Formel zur Ermittlung der anrechenbaren italienischen Steuer sei jedoch nicht korrekt, da bei der Berechnung des Anrechnungshöchstbetrages das Einkommen heranzuziehen sei. Mit festen Sätzen besteuerte sonstige Bezüge zählten nicht dazu. Auch bei den Auslandseinkünften seien die sonstigen Bezüge nicht enthalten.

In der vom Amt durchgeführten Berechnung sei der Durchschnittssteuersatz mit Einberechnung der sonstigen Bezüge mit 6% ermittelt worden. Der Durchschnittssteuersatz ergebe sich immer aus dem Verhältnis der nach Tarif versteuerten Bezüge und der Tarifsteuer.

Somit laute die Formel:

nach Tarif zu versteuernde Auslandseinkünfte x Einkommensteuer / (nach Tarif versteuertes) Einkommen

Diesbezüglich sei auf eine kürzlich ergangene Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates hinsichtlich des Anrechnungshöchstbetrages (UFS 23.3.2012, RV/2241-W/11, RV/0287-W/12) hingewiesen, in welcher diese Rechtsansicht in Zusammenhang mit einem ähnlich gelagerten Sachverhalt bestätigt worden sei.

Diese Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates sehe vor, dass es bei Einbeziehung der sonstigen Bezüge zu einer linearen Erhöhung sowohl des Welteinkommens als auch der ausländischen Einkünfte kommen müsste und demzufolge die bisher gültige Höchstbetragsformel angewendet werden könne. Wenn das in der Formel angesetzte Einkommen inklusive der sonstigen Bezüge herangezogen würde, so wären auch die Auslandseinkünfte um diese zu erhöhen.

Beantragt werde daher die Korrektur der anrechenbaren ausländischen Steuer in der Form, dass der Anrechnungshöchstbetrag in Höhe von 37.277,18 € als anrechenbare italienische Steuer gemäß der oben genannten Formel berücksichtigt werde.

Am 18. April 2012 wurde das Rechtsmittel der Abgabenbehörde II. Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Rechtsgrundlagen und festgestellter Sachverhalt:

- Gemäß Art. 15 Abs. 2 DBA Österreich-Italien, BGBl. Nr. 125/1985, 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."

Der dieser Entscheidung zu Grunde liegende Sachverhalt ist unstrittig:

Die in Österreich ansässige Bw. hat im streitgegenständlichen Jahr 2009 in Italien Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielt, für die das Besteuerungsrecht gemäß Art. 15 Abs. 2 lit. a DBA Österreich-Italien dem Tätigkeitsstaat (Italien) zugestanden ist. Die Höhe der Einkünfte, für die Italien im Jahr 2009 das Besteuerungsrecht hatte, betrug 94.008,63 € (diese Einkünfte waren bereits zur Gänze im (österreichischen) Lohnzettel unter der Kennzahl 245 (steuerpflichtige Bezüge) enthalten); die darauf entfallende und tatsächlich entrichtete italienische Steuer machte 43.417,28 € aus.

Die steuerliche Vertreterin der Bw. hat nach Art. 23 Abs. 3 lit. a DBA Österreich-Italien die Anrechnung dieser in Italien gezahlten Steuer in Österreich, begrenzt mit dem Anrechnungshöchstbetrag, in Höhe von 37.277,18 € beantragt. Vom Finanzamt wurde die in Österreich anrechenbare italienische Steuer mit lediglich 34.256,74 € festgesetzt.

2. Rechtliche Würdigung:

Strittig ist im gegenständlichen Fall die Berechnung des Anrechnungshöchstbetrages.

Gemäß Rechtsprechung (zB VwGH 22.2.1994, 93/14/0202; UFS 21.4.2010, RV/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) ist – in Einklang mit der Rechtsauffassung der steuerlichen Vertreterin der Bw. – zur Berechnung des Anrechnungshöchstbetrages die Formel "Einkommensteuer x Auslandseinkünfte / Einkommen" heranzuziehen. Der Anrechnungshöchstbetrag wird aus dem Durchschnittssteuersatz, angewendet auf die mit der anrechenbaren Auslandssteuer belasteten ausländischen Einkünfte, ermittelt (*Doralt/Herzog*, EStG¹⁴, § 33 Tz 73), *was im gegenständlichen Fall genau dem von der steuerlichen Vertreterin errechneten Anrechnungshöchstbetrag von 37.277,18 € entspricht*. Die österreichische Einkommensteuer nach Abzug der Absetzbeträge, die auf das veranlagungspflichtige Welteinkommen von 97.708,86 € entfällt, beträgt 38.744,43 €, was einen Durchschnittssteuersatz von 39,65% (gerundet) ergibt; dieser Durchschnittssteuersatz, angewendet auf jene Einkünfte, für die Italien das Besteuerungsrecht hat (94.008,63 €, siehe oben), macht exakt den Betrag von 37.277,18 € aus.

Die vom Finanzamt im gegenständlichen Fall angewendete Berechnung des anrechenbaren Höchstbetrages unter Berücksichtigung der mit 6% besteuerten sonstigen Bezüge kann hingegen deshalb *nicht* Platz greifen, weil es bei der Anrechnung der ausländischen (italienischen) Steuer nicht auf die speziellen Tarifregelungen des österreichischen Steuerrechts (die Unterscheidung zwischen festen und nicht festen Steuersätzen) ankommen kann; die Anrechnung der ausländischen Steuer hat unabhängig davon zu erfolgen, ob bestimmte Bezüge in Österreich mit einem fixen Sondersteuersatz oder nach dem progressiven Tarif besteuert werden (siehe dazu die von *Zorn, Lenneis, Renner* und *Gröhs* auf der SWI-Jahrestagung 2010 vertretenen, einhelligen Meinungen (in: SWI-Jahrestagung: Ausländische sonstige Bezüge – DBA mit Anrechnungsmethode, SWI 1/2011, S 21 f.)).

Der Anrechnungshöchstbetrag macht daher im gegenständlichen Fall 37.277,18 € aus, weshalb der Berufung Folge zu geben war.

3. Berechnung Einkommensteuer für das Jahr 2009:

38.744,43 € (Einkommensteuer) x 94.008,63 € (Auslandseinkünfte) / 97.708,86 € (Einkommen)

Anrechnungshöchstbetrag daher: 37.277,18 €

Einkommen lt. Berufungsvorentscheidung: 97.708,86 €

Steuer nach Abzug der Absetzbeträge (wie BVE): 38.744,43 €

+ Steuer sonstige Bezüge: 618,06 €

Einkommensteuer: 39.362,49 €

- ausländische Steuer: - 37.277,18 €

- anrechenbare Lohnsteuer: - 32.193,20 €

festgesetzte Einkommensteuer: - 30.107,89 €

Wien, am 24. September 2012