

26. Mai 2008

BMF-010221/1442-IV/4/2008

EAS 2968

Per-item-limitation

Gemäß Artikel 23 Abs. 3 lit. a DBA-Italien darf der Betrag einer abkommensgemäß anzurechnenden italienischen Steuer *"den Teil der vor der Anrechnung ermittelten Steuer vom Einkommen nicht übersteigen, der auf die Einkünfte, die in Italien besteuert werden dürfen, entfällt"*. Das Abkommen verpflichtet Österreich sonach dazu, die italienische Steuer mindestens in jener Höhe zur Anrechnung zuzulassen, die in jenem Teil der österreichischen Einkommensteuer Deckung findet, der auf sämtliche Italieneinkünfte, an denen Italien ein Besteuerungsrecht besitzt, entfällt ("per-country-limitation"). Das Abkommen steht aber einer für den Steuerpflichtigen günstigeren Höchstbetragsberechnung nach der "per-item-limitation" nicht entgegen; nach dieser Methodik wird für jede "Einkunftsquelle" eine gesonderte Höchstbetragsberechnung vorgenommen (EStR 2000 Rz 7585).

Der Begriff "Einkunftsquelle" kann in diesem Zusammenhang nicht so eng verstanden werden, dass er sich nur auf einen Betrieb als Ganzes bezieht. Denn dies würde die Optionsmöglichkeit zur "per-item-limitation" für Kapitalgesellschaften bedeutungslos machen. Österreichische Kapitalgesellschaften (zB Banken) sollten die Möglichkeit erhalten, durch Wahl der "per-item-limitation" Einbußen bei der Anrechnung der 10-prozentigen italienischen Zinsenabzugssteuer zu vermeiden, wenn sie daneben eine verlustbringende italienische Filiale führen. In diesem Fall werden die Kreditvergaben einerseits und die Betriebstätte andererseits als zwei Einkunftsquellen gesehen, obgleich beide Ertragsquellen nur Teile des Gesamtbetriebes der österreichischen Kapitalgesellschaft sind.

Unterhält eine österreichische Kapitalgesellschaft zwei italienische Betriebstätten (Betriebstätte A und Betriebstätte B), dann sind die nach österreichischem Recht ermittelten Ergebnisse beider Betriebstätten in die österreichische Besteuerungsgrundlage einzubeziehen. Erzielt die Betriebstätte A einen Gewinn von 7.900.000, der in Italien zur imposta regionale sulle attività produttive (IRAP; eine als "Steuer vom Einkommen" anerkannte italienische Regionalsteuer) in Höhe von 1.800.000 herangezogen wird, und erleidet die Kapitalgesellschaft gleichzeitig in der Betriebstätte B einen Verlust von

15.500.000, wobei die Betriebstätte B trotz ihres Verlustes wegen des Sachsteuercharakters der IRAP in Höhe von 5.700.000 zu dieser Steuer herangezogen wird (die Gesamtbelastung mit IRAP beträgt daher 7.500.000), dann wird jede Betriebstätte als "Einkunftsquelle" im Sinne von EStR 2000 Rz 7585 anzusehen sein.

Geht man davon aus, dass nach der "per-item-limitation" auf die Betriebstätte A eine österreichische Körperschaftsteuer in Höhe von 1.975.000 entfällt, kann die von der Betriebstätte A erhobene IRAP in Österreich angerechnet werden; der nicht ausgenützte Höchstbetrag kann allerdings nicht für die von Betriebstätte B erhobene IRAP verwendet werden.

Bundesministerium für Finanzen, 26. Mai 2008