



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des K, x, vertreten durch Ernst&Young, Steuerberatungs- und WirtschaftsprüfungsgesmbH, 1220 Wien, Wagramer Str. 19, vom 7. April 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 6., 7. und 15. Bezirk vom 15. März 2010 betreffend Einkommensteuer 2008 sowie Vorauszahlungen betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2010 und Folgejahre entschieden:

Der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid des Jahres 2008 wird Folge gegeben.

Der Bescheid wird abgeändert.

Die Berufung gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuervorauszahlungen für das Jahr 2010 und Folgejahre wird gemäß § 274 BAO als gegenstandslos erklärt.

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

Entscheidungsgründe

K (i.d.F. Bw.) ist Dienstnehmer der B, wurde von seinem österreichischen Arbeitgeber befristet nach Italien entsendet und dort für ein Konzernunternehmen, der U. tätig. In der Einkommensteuererklärung 2008 wurde die Anrechnung von italienischer Quellensteuer i.H.v. € 19.898,08 beantragt.

Mit Vorhalt vom 13. Jänner 2010 ersuchte das zuständige Finanzamt für Wien 6/7/15 u.a. um belegmäßigen Nachweis der in Italien eingehobenen Steuern sowie um Erläuterung, weshalb die Gehaltsabrechnung in Österreich stattgefunden habe.

Die Bw. legte im Zuge der Vorhaltsbeantwortung vom 25. Jänner 2010 u.a. eine Entsendungsvereinbarung sowie einen italienischen Steuerbescheid für das Jahr 2008 vor. Aus der Entsendungsvereinbarung ergebe sich, dass die im Ausland entrichteten Steuern und Abgaben dem Arbeitnehmer gegen entsprechenden Nachweis ersetzt werden. Da sich der zivile Arbeitgeber des Bw. weiterhin in Österreich befinde, erfolge auch die Gehaltsabrechnung in Österreich. Beigebracht wurde auch eine Aufstellung aus der sich ergibt, dass der Bw. im Zeitraum Jänner bis Oktober 2008 überwiegend in Italien tätig wurde. Das Finanzamt erließ in der Folge einen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2008, in dem es nichtselbständige Einkünfte gemäß dem übermittelten Lohnzettel und zudem Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug i.H.v. € 77.257,84 festsetzte. Die Höhe der Einkünfte ohne Steuerabzug wurde von Seiten der Behörde aus der Summe der in der Erklärung bekanntgegebenen italienischen Einkünfte i.H.v. € 55.498,54 (KZ 395) und der gemäß Beilage zur Einkommensteuererklärung in Italien tatsächlich entrichteten Steuer (Quellensteuer) gemäß Bescheid i.H.v. € 21.759,30 errechnet.

Aus der Begründung des Bescheides geht hervor, dass dem Bw. durch die übernommenen Steuern ein geldwerter Vorteil zugeflossen und als weiterer Bezug zu berücksichtigen sei. Da nur die Steuer, die tatsächlich vom Arbeitnehmer entrichtet und getragen werde angerechnet werden könne, könnten die vom Dienstgeber ersetzten ausländischen Steuern keine Berücksichtigung finden. Auf Grundlage dieses Bescheides erging am 15. März 2010 weiters auf Grundlage des § 45 (1) EStG 1988 ein Einkommensteuervorauszahlungsbescheid für das Jahr 2010 und Folgejahre.

Auf den von dem Arbeitgeber des Bw. übermittelten Lohnzettel scheinen Bruttobezüge (KZ 210) i.H.v. € 59.530,34 bzw. steuerpflichtige Bezüge i.H.v. (KZ 245) € 41.433,60 auf.

Der Bw. erhob mit Eingabe 7. April 2010 Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 sowie den Einkommensteuervorauszahlungsbescheid des Jahres 2010 und Folgejahre.

Er sei Arbeitnehmer der B und vom 1. September 2007 bis 31. Dezember 2008 befristet zur U nach Italien entsendet worden.

Seinen Wohnsitz in Österreich habe er für die Dauer der Entsendung aufrechterhalten. Italien habe gemäß Art. 15 Abs. 2 lit a DBA Italien als Tätigkeitsstaat das Besteuerungsrecht auf die Bezüge die auf die Arbeitstage in Italien entfallen würden, da er dort mehr als 183 Tage physisch anwesend gewesen sei.

Da er in Italien zusätzliche Bezüge ausbezahlt bekommen habe, sei eine Berichtigung des Lohnzettels erforderlich. Er beantrage deshalb die Berücksichtigung des (beigefügten)

berichtigten Lohnzettels mit einem Bruttobezug (KZ 260 i.H.v. € 81.778,08), steuerpflichtigen Bezügen (KZ 245) i.H.v. € 62,054,72.

Die Einkünfte die auf die Tätigkeit in Italien entfallen würden seien im (berichtigten) Lohnzettel bereits unter KZ 245 in den lohnsteuerpflichtigen Einkünften i.H.v. € 62.054,72 enthalten. Die Erfassung der italienischen Bezüge als Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug führe zu einer doppelten Erfassung.

Im Rahmen der Entsendung sei eine Quasi-Nettovereinbarung zwischen dem Bw. und seinem Arbeitgeber getroffen worden. Der Arbeitgeber zahle demnach die jeweiligen Steuern, erhalte aber auch Steuergutschriften. Dies führe zur Tatsache, dass der Arbeitgeber die Steuer im Ausland vorfinanziere, diese jedoch im Zuge der Veranlagung der Einkommensteuererklärung aufgrund der Anrechnung der ausländischen Steuer zurück erhalte.

Da die gesamten Nettobezüge im Zuge der Lohnverrechnung auf einen österreichischen Bruttobezug hochgerechnet worden seien, sei der in der Begründung des Bescheides erwähnte vermeintliche geldwerte Vorteil bereits in den Bruttobezügen enthalten. Basis für die österreichische Einkommensteuer sei der Bruttobezug.

Beantragt werde die Berücksichtigung des berichtigten Lohnzettels 2008 mit steuerpflichtigen Bezügen sowie die Stornierung des ursprünglichen Lohnzettels unter Korrektur des Gesamtbetrages der Einkünfte auf € 61.922,72 (steuerpflichtige Einkünfte abzüglich Werbungskostenpauschale € 132,-) laut (beigelegten) berichtigten Lohnzettel.

Zur Anrechnung wurde dargelegt, dass im DBA Italien gemäß Art. 23 abs. 3 lit. a die Anrechnungsmethode zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung vorgesehen und die Voraussetzung der Anrechnungsmethode in Österreich erfüllt sei.

Aus der Berechnung der Auslandseinkünfte i.H.v. € 55.498,54, einer österreichischen Einkommensteuer vor Anrechnung i.H.v. € 22.201,36 und dem veranlagungspflichtigen Welteinkommen von € 61.922,72 ergäbe sich unter Beachtung des Anrechnungshöchstbetrages eine anrechenbare Steuer i.H.v. € 19.898,08.

Es werde beantragt, den korrigierten Lohnzettel zu berücksichtigen und die in Italien abgeführte Steuer i.H.v. € 19.898,08 auf die österreichische Einkommensteuer anzurechnen. Desweiteren werde beantragt, die Vorauszahlungen für die Jahre 2010 und danach mit € 0,00 festzusetzen, da der Bw. in diesen Jahren voraussichtlich nur noch lohnsteuerpflichtige Einkünfte erziele.

Am 8. Juni 2010 erging ein geänderter Einkommensteuervorauszahlungsbescheid für das Jahr 2010 und Folgejahre mit dem die Einkommensteuervorauszahlungen i.H.v. € 0,00 festgesetzt wurden.

Mit Vorhalt des UFS Wien vom 16. August 2012 wurde der Bw. u.a. ersucht bekanntzugeben, in welcher Weise die von Italien einbehaltene Quellensteuer (i.H.v. gesamt € 21.759,30) in

einen Bruttobezug umgerechnet und in welcher Höhe dieser Vorteil aus dem Dienstverhältnis im Bruttobezug des korrigierten Lohnzettels enthalten sei.

Der Bw. brachte hiezu Kopien der monatlichen Verdienstabrechnungen des Bw. bei, nach denen die Nettoauszahlungsbeträge auf einen Bruttobezug hochgerechnet worden seien. Für die Berechnung der ausländischen Einkünfte seien die tatsächlich ausbezahlten Bezüge von Jänner bis Oktober 2008 herangezogen worden.

Im Zuge der Vorhaltsbeantwortung (Vorhalt vom 11. September 2012) vom 28. September 2012 wurde (unter Beibringung entsprechender Unterlagen) auf die übereinstimmenden italienischen und österreichischen Lohnkontendaten hingewiesen.

Schließlich erläuterte die Bw. im Zuge der Vorhaltsbeantwortung vom 31. Oktober 2012, dass der Dienstgeber des Bw. gemäß Pkt. 4 der Entsendungsvereinbarung die anfallenden Steuern auf dessen Bezüge im Heimat- und Gastland trage, eine Nettovereinbarung vorliege und ihm damit zweifelsfrei auch etwaige aus der Veranlagung resultierende Steuergutschriften zustünden.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 1 EStG 1988 lautet (auszugsweise):

- (1) Einkommensteuerpflichtig sind nur natürliche Personen.
- (2) Unbeschränkt steuerpflichtig sind jene natürlichen Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte.

...

Art. 4 DBA Italien lautet (auszugsweise):

Steuerlicher Wohnsitz

- (1) Im Sinne dieses Abkommens bedeutet der Ausdruck ‚eine in einem Vertragsstaat ansässige Person‘ eine Person, die nach dem Recht dieses Staates dort auf Grund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthaltes, des Ortes ihrer Geschäftsleitung oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist. Der Ausdruck schließt jedoch nicht eine Person ein, die in diesem Vertragsstaat nur mit Einkünften aus Quellen in diesem Staat oder mit in diesem Staat gelegenen Vermögen steuerpflichtig ist.
- (2) Ist nach Absatz 1 eine natürliche Person in beiden Vertragsstaaten ansässig, so gilt folgendes:
 - a) Die Person gilt in dem Vertragsstaat ansässig, in dem sie über eine ständige Wohnstätte verfügt. Verfügt sie in beiden Vertragsstaaten über eine ständige Wohnstätte, so gilt sie als in dem Vertragsstaat ansässig, zu dem sie die engeren persönlichen Beziehungen hat (Mittelpunkt der Lebensinteressen).

...

Gemäß Art. 15 (2) DBA Italien dürfen Vergütungen die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person für eine in dem anderen Vertragsstaat ausgeübte unselbstständige Arbeit bezieht nur in dem erstgenannten Staat besteuert werden wenn

a) der Empfänger sich in dem anderen Staat insgesamt nicht länger als 183 Tage während des betreffenden Steuerjahres aufhält,

...

Artikel 23 Abs. 3 lit. a DBA Italien lautet:

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.

§ 274 BAO lautet:

Tritt ein Bescheid an die Stelle eines mit Berufung angefochtenen Bescheides, so gilt die Berufung als auch gegen den späteren Bescheid gerichtet. Soweit der spätere Bescheid dem Berufsbegehren Rechnung trägt, ist die Berufung als gegenstandslos zu erklären.

Unbestritten ist, dass der Bw. aufgrund einer Entsendungsvereinbarung in Italien tätig wurde und in Österreich seinen Wohnsitz beibehalten hat. Er hat in Italien einen weiteren Wohnsitz für die Dauer seiner Tätigkeit begründet.

Unbestritten ist des Weiteren, dass der Bw. im Jahr 2009 über 183 Tage, u. zw. nach beigebrachten Unterlagen an insgesamt 277 Tagen in Italien tätig geworden ist.

Der Bw. ist demnach gemäß § 1 (2) EStG 1988 in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig, auch sein steuerlicher Wohnsitz gemäß Art. 4 (2) DBA Italien verbleibt in Österreich, nachdem er laut Entsendungsvereinbarung für die Dauer von zwei Jahren (Pkt. 3.1.

Entsendungsvereinbarung) befristet nach Italien entsandt wurde und bei dieser Sachlage davon auszugehen ist, dass sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Bw. weiterhin in Österreich befindet.

Der Bw. unterliegt in Österreich der Steuer auf in- und ausländische Einkünfte und wurde in Italien mit seinen dort erzielten unselbstständigen Einkünften besteuert.

Hochrechnung der Einkünfte

Die Behörde hat mit dem bekämpften Bescheid Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug i.H.v. € 77.257,84 festgestellt.

Die Hinzurechnung ergibt sich aus der Summe der in Italien erzielten Einkünfte i.H.v. 55.498,54 zuzüglich der entrichteten Abzugssteuer i.H.v. € 21.759,30.

Der Bw. hat im Zuge seiner Berufung einen berichtigten Lohnzettel für das Jahr 2008 vorgelegt mit dem die in Italien bezogenen Einkünfte erfasst wurden.

Das dem (berichtigten) Lohnzettel zugrundeliegende Lohnkonto weist unter der Bezeichnung ‚Netto‘ die dem Bw. aufgrund der Nettovereinbarung ausbezahlten Beträge aus, die infolge Übernahme der Lohnsteuer durch den Dienstgeber in einen ‚fiktiven‘ Bruttobezug (um)hochgerechnet wurden. Die jeweiligen Nettobeträge laut Lohnkonto entsprechen den Nettobeträgen laut den (ebenfalls vorgelegten) italienischen Lohnabrechnungen.

Die Hochrechnung umfasst damit sämtliche d.h. auch die mit italienischer Abzugsteuer belasteten Bezüge des Bw.

Durch Hochrechnung der Einkünfte wurde sichergestellt, dass der geldwerte Vorteil, der dem Bw. durch die Übernahme der Lohnsteuer durch den Dienstgeber entsteht, in die Bemessungsgrundlage eingeht und zu einer korrekten Lohnsteuerberechnung führt.

Eine weitergehende Korrektur der Einkünfte ist nicht vorzunehmen.

Dies deshalb, weil ein Dienstnehmer mit dem ein Nettobezug (i.S. eines von vorneherein vertraglich fixierten Zahlungsbetrages) vereinbart wurde nicht schlechter gestellt werden darf als ein Dienstnehmer mit dem eine Bruttovereinbarung getroffen wurde und der aufgrund dieser denselben Bezug ausbezahlt erhält.

Anrechnung der italienischen Abzugssteuer

Art. 23 DBA Italien regelt die Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung.

Nach Artikel 23 DBA Italien hat 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 des 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.

Die im Ausland entrichteten Steuern wurden mit dem bekämpften Bescheid nicht angerechnet, nachdem die dortige Steuer vom Arbeitgeber getragen wurde und laut Darstellung der Behörde nur Steuer, die tatsächlich vom Arbeitnehmer getragen und entrichtet wird anrechenbar sei.

Entgegen der Ansicht der Behörde erfordert die Anrechnung der ausländischen Steuer gemäß DBA Italien jedoch nicht, dass diese vom Arbeitnehmer getragen wurde.

Anzurechnen ist laut Art. 23 Abs. 3 lit a DBA Italien vielmehr jener Betrag, der auf die vom Einkommen zu erhebende Steuer entfällt, der in Italien gezahlten Steuer vom Einkommen entspricht.

Die italienische Abzugssteuer ist daher im Rahmen des Anrechnungshöchstbetrages anrechenbar.

Dieser bestimmt sich nach der Formel: Einkommensteuer x Auslandseinkünfte/Einkommen (vgl. VwGH Zl. 93/14/0202 vom 22. Februar 1994) und ergibt im vorliegenden Fall ($€ 22.201,36 * € 55.498,54 / 61.922,72$) einen Höchstbetrag der in Österreich anrechenbaren Steuer von € 19.898,08. Auf die Bezug habende Berechnung laut Berufung wird verwiesen. Soweit sich die Berufung auf den Einkommensteuervorauszahlungsbescheid des Jahres 2010 und Folgejahre bezogen hat, ist festzuhalten, dass dieser durch den Bescheid vom 8. Juni 2010, mit dem die Einkommensteuervorauszahlungen jeweils mit 0,00 € festgesetzt wurden, ersetzt worden ist. Gemäß § 274 Satz 1 BAO richtet sich die Berufung vom 7. April 2010 daher nunmehr auch gegen den Vorauszahlungsbescheid vom 8. Juni 2010. Da durch diesen Bescheid dem Berufungsbegehren materiell entsprochen worden ist, wird die Berufung gegen die Einkommensteuervorauszahlungen für 2010 und Folgejahre gemäß § 274 BAO für gegenstandslos erklärt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Einkommensteuer		2008
		€
Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit lt. berechtigten Lohnzettel		62.054,72
darin enthalten italienische Bezüge	55.498,54	
Pauschbetrag für Werbungskosten		-132,00
Gesamtbetrag der Einkünfte		<u>61.922,72</u>
Einkommensteuer gemäß § 33 (1) EStG 1988		22.546,36
Verkehrsabsetzbetrag		-291,00
Arbeitnehmerabsetzbetrag		-54,00
Steuer sonstige Bezüge z.B. 13., 14 Bezug		<u>523,24</u>
Einkommensteuer		<u>22.724,60</u>
anrechenbare ausländische Steuer		-19.898,08
anrechenbare Lohnsteuer		-12.901,65
Festgesetzte Einkommensteuer		<u>-10.075,13</u>

Wien, am 15. November 2012