



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., A.,X-Straße, vertreten durch Ernst & Young Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungsgesellschaft m.b.H., 1220 Wien, Wagramer Straße 19, IZD-Tower, vom 2. Februar 2012 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 vom 11. Jänner 2012 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2010 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

Der Berufungswerber (Bw.) erzielte im Streitjahr 2010 ausländische Einkünfte in Höhe von 48.754,34 €. In seiner Einkommensteuererklärung beantragte er die Anrechnung der im Ausland entrichteten Steuer in Höhe von 14.445,60 €.

Die Veranlagung der Einkommensteuer 2010 erfolgte ohne Anrechnung der im Ausland entrichteten Steuer.

In der fristgerecht dagegen erhobenen Berufung brachte der steuerliche Vertreter des Bw. vor, ausländische Steuern seien auf Grund der Bestimmungen der Doppelbesteuerungsabkommen und der [Doppelbesteuerungsverordnung](#) bis zur Höhe des anrechenbaren Höchstbetrages anzurechnen, wobei zur Berechnung des Anrechnungshöchstbetrages folgende Formel heranzuziehen sei:

$$\text{Einkommensteuer} \times \text{Auslandseinkünfte} / \text{Einkommen}$$

Der anrechenbare Betrag dürfe jenen Teil der österreichischen Einkommensteuer, die auf die durch die Anrechnung begünstigten Auslandseinkünfte entfalle, nicht übersteigen. 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.

Da die anrechenbare ausländische Steuer jenen Teil der österreichischen Einkommensteuer, die auf die durch die Anrechnung begünstigten Auslandseinkünfte entfalle, nicht übersteigen dürfe, sei die mit der oben angeführten Formel errechnete österreichische Einkommensteuer im Zuge der Veranlagung anzurechnen. Mit Auslandseinkünften in Höhe von 48.754,34 €, einer österreichischen Einkommensteuer vor Anrechnung in Höhe von 15.636,08 € und dem veranlagungspflichtigen Welteinkommen in Höhe von 50.156,22 € errechne sich eine anrechenbare Steuer von 15.199,05 €. Es sei daher die tatsächlich in Italien entrichtete Steuer in Höhe von 14.445,60 € auf die veranlagte österreichische Einkommensteuer anzurechnen.

Mit Berufungsvorentscheidung wurde der Berufung teilweise stattgegeben und ausländische Steuer in Höhe von 13.670,71 € angerechnet. Begründend wurde ausgeführt, zur Ermittlung dieses Betrages sei die österreichische Einkommensteuer in Höhe von 16.063,91 € durch das Welteinkommen (inklusive der Sonderzahlungen) in Höhe von 57.286,79 € zu dividieren und der so ermittelte Prozentsatz auf die ausländischen Einkünfte anzuwenden.

Fristgerecht stellte der Bw. einen Vorlageantrag und führte darin aus, die vom Finanzamt verwendete Formel zur Berechnung des Anrechnungshöchstbetrages sei nicht richtig, weil die mit festen Sätzen besteuerten sonstigen Bezüge nicht zum Einkommen zählten. Auch bei den Auslandseinkünften seien die sonstigen Bezüge nicht enthalten. Der Durchschnittsteuersatz ergebe sich immer aus dem Verhältnis der nach Tarif versteuerten Bezüge und der Tarifsteuer, die mit 6% zu versteuernden sonstigen Bezüge seien nicht einzubeziehen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Behörde legte ihrer Entscheidung folgenden Sachverhalt zu Grunde:

Der Berufungswerber (Bw.) wurde von seinem österreichischen Arbeitgeber vom 1. Juli 2010 bis 30. Juni 2012 nach Italien entsandt. Die Entsendung wurde mit 31. März 2011 vorzeitig beendet. Im Jahr 2010 erzielte der Bw. ausländische Einkünfte in Höhe von 48.754,34 €. Auf diese Einkünfte entfiel eine ausländischen Steuer in Höhe von 14.445,60 €.

Während der Zeit der Entsendung behielt der Bw. seinen österreichischen Wohnsitz in A.,X-Straße, bei. Zudem begründete er einen Wohnsitz in Italien. Der Lebensmittelpunkt verblieb während der Auslandsentsendung in Österreich.

Dieser Sachverhalt gründet sich auf die Angaben des Bw., ist insoweit unstrittig und ist rechtlich wie folgt zu beurteilen:

Gemäß Art. 15 Abs. 1 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Republik Italien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerumgehung auf dem Gebiete von Einkommen und Vermögen, BGBl 1985/125 (in der Folge DBA), 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 Artikel 15 Abs. 2 DBA dürfen Vergütungen ungeachtet des Absatzes 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 Kalenderjahres aufhält und
- b) die Vergütungen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden, der nicht im anderen Staat ansässig ist, und
- c) die Vergütungen nicht von einer Betriebsstätte oder einer festen Einrichtung getragen werden, die der Arbeitgeber im anderen Staat hat.

Da sich der Bw. im Streitjahr 2010 vom 1. Juli bis 31. Dezember, somit mehr als 183 Tage in Italien aufgehalten hat, steht das Besteuerungsrecht an den für die Tätigkeit in Italien bezogenen nichtselbständigen Einkünften in Höhe von € 48.754,34 € unbestritten Italien zu.

Art. 23 Abs. 3 lit a DBA 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.“

Strittig ist im gegenständlichen Fall die Berechnung des Anrechnungshöchstbetrages.

Gemäß Rechtsprechung (z.B. VwGH 22.2.1994, [93/14/0202](#); UFS 24.9.2012, RV/1109-W/12; 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 des 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).

Im gegenständlichen Fall beträgt der nach obiger Formel ermittelte Anrechnungshöchstbetrag 15.199,05 €: Die österreichische Einkommensteuer nach Abzug der Absetzbeträge, die auf das veranlagungspflichtige Welteinkommen von 50.156,22 € entfällt, beträgt 15.636,08 €, was einen Durchschnittssteuersatz von 31,174% (gerundet) ergibt; dieser Durchschnittssteuersatz, angewendet auf jene Einkünfte, für die Italien das Besteuerungsrecht hat (48.754,34 €), ergibt den Betrag von 15.199,05 €. Es ist daher die tatsächlich in Italien entrichtete Steuer in Höhe von 14.445,60 € auf die veranlagte österreichische Einkommensteuer anzurechnen.

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 vertretene, einhellige Meinung (in: SWI-Jahrestagung: Ausländische sonstige Bezüge - DBA mit Anrechnungsmethode, SWI 1/2011, S 21 f.)).

Der Anrechnungshöchstbetrag beträgt daher im gegenständlichen Fall 15.199,05 €, weshalb der Berufung Folge zu geben und die gesamte in Italien entrichtete Steuer von 14.445,80 € anzurechnen war.

Berechnung Einkommensteuer für das Jahr 2010:

15.636,08 € (Einkommensteuer) x 48.754,34 € (Auslandseinkünfte) / 50.156,22 €
(Einkommen) = 15.199,05 € (Anrechnungshöchstbetrag)

Tatsächlich entrichtete italienische Steuer: 14.445,80 €

Einkommen lt. Bescheid	50.156,22 €
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	15.636,08 e
zuzüglich Steuer sonstige Bezüge	427,83 €
Einkommensteuer	16.063,91 €
abzüglich ausländische Steuer	- 14.445,80 €
abzüglich anrechenbare Lohnsteuer	- 8.318,11 €
festgesetzte Einkommensteuer	- 6.700,00 €

Wien, am 26. Juni 2013