



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Dr.NN, geboren am GebDat, öAdresse, vertreten durch CONTAX Wirtschaftstreuhand GmbH, 1010 Wien, Seilerstätte 16/2, vom 11. Jänner 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 vom 2. Dezember 2009 betreffend Einkommensteuer 2008 sowie Festsetzung der Vorauszahlung an Einkommensteuer für das Jahr 2010 und Folgejahre entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Dr.NN, in der Folge mit Bw. bezeichnet, reichte am 15.10.2009 beim Finanzamt eine Einkommensteuererklärung für 2008 (bei beschränkter Steuerpflicht) ein, in welcher eine italienische Adresse als Wohnanschrift angeführt war.

Das Finanzamt setzte die Einkommensteuer unter Zugrundelegung des erklärten Einkommens und der sonstigen bekannt gegebenen Besteuerungsgrundlagen mit Bescheid in Höhe von 2.638,43 € fest, wobei eine Hinzurechnung gemäß § 102 Abs. 3 EStG vorgenommen wurde.

Gegen diesen Bescheid hat die Bw. Berufung erhoben und im wesentlichen zum Sachverhalt ausgeführt, sie sei in Italien und in Österreich als Beruf tätig, wobei sie bis 2007 den Hauptwohnsitz in Österreich gehabt habe (mit beschränkter Steuerpflicht in Italien) und ab 2008 den Hauptwohnsitz in Italien habe, wodurch sie in Österreich beschränkt steuerpflichtig sei. Aufgrund der Hinzurechnungsbestimmung des § 102 Abs. 3 EStG komme es zu einer Steuerpflicht für einen fiktiven Betrag, wobei sie die österreichischen Steuerzahlungen aufgrund des geltenden Doppelbesteuerungsabkommens erst im Jahr nach Rechtskraft des Ein-

kommensteuerbescheides in Österreich in Italien von der Steuer abziehen könne. Dadurch werde sie in Italien für das gesamte tatsächliche Einkommen mit Steuern belastet und im selben Jahr aufgrund der Hinzurechnungsbestimmung für ein fiktives Einkommen in Österreich, was zu einer unzumutbaren Mehrbelastung führe, weil sie Steuern von Beträgen zu zahlen habe, die nicht eingenommen worden seien. Eine derartige Hinzurechnung sehe das italienische Steuerrecht nicht vor. In Österreich betrage die Frist bis zur Festsetzung der Steuer 1 ½ Jahre und bedürfe es des rechtskräftigen Einkommensteuerbescheides, der die Höhe der Zahlung festsetze. Erst dann könne die Zahlung in der italienischen Steuererklärung ihre Berücksichtigung finden.

Durch die Hinzurechnung fühle sie sich in ihrem Recht als EU-Bürger auf Niederlassungsfreiheit verletzt und diskriminiert. Die Hinzurechnung führe zu einem Überschreiten des Basisbetrags von 10.000,00 € und behindere den Steuerpflichtigen, sich in einem anderen Mitgliedstaat der EU niederzulassen, da es zu ungerechtfertigter Steuerbelastung komme. Die damit verbundene Steuer Mehrbelastung durch die Abzugsmöglichkeit der in Österreich bezahlten Steuer erst im Folgejahr führe zu einer ungerechtfertigten unproportionalen Steuerbelastung im selben Jahr, was auf den Steuerpflichtigen eine abschreckende Wirkung ausübe. Der Eingriff in die Niederlassungsfreiheit sei aufgrund der Judikatur des EuGH nicht gerechtfertigt. Auch die Steuervorauszahlung werde von diesen fiktiven Einnahmen berechnet, was das steuerliche Ungleichgewicht erhöhe. Aufgrund des Diskriminierungsverbotes des Art. 12 Abs. 1 EG seien beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtige gemeinschaftsrechtlich gleich zu behandeln. Die Bw. sei diskriminiert, weil sie als beschränkt Steuerpflichtige gegenüber unbeschränkt Steuerpflichtigen benachteiligt sei, die nicht für fiktive Einnahmen Steuern zahlen müssten. So habe der EuGH eine Diskriminierung der nicht Ansässigen gegenüber Ansässigen gesehen im Hinblick auf eine Regelung der Besteuerung von Betriebsstätten nicht ansässiger Unternehmen mit einem höheren Steuersatz. Die Versagung des niedrigeren Körperschaftsteuersatzes für Ausschüttungen bei der Besteuerung nicht ansässiger Unternehmen habe der EuGH ebenfalls als diskriminierend angesehen. Steuerregelungen dürften nicht so gestaltet werden, dass grenzüberschreitende Tätigkeiten behindert werden. Die Bw. könne nicht steuerrechtlich schlechter gestellt werden, weil sie von ihrer Freizügigkeit Gebrauch mache.

Zum Doppelbesteuerungsabkommen Österreich-Italien führte die Bw. aus, die Staaten wendeten das Anrechnungsverfahren an. Dabei besteuere der Ansässigkeitsstaat immer das Gesamteinkommen des Steuerpflichtigen und rechne die im anderen Vertragsstaat gezahlte Steuer bis zu jenem Betrag an, der dem Teil der Steuer des Ansässigkeitsstaates entspreche, der nach dem Verhältnis der betroffenen Einkünfte zum Gesamteinkommen auf diese Einkünfte entfalle. Die Anrechnung in Italien aus einem fiktiven Einkommen in Österreich erfolge

erst im Folgejahr und führe zu einem hohen Ungleichgewicht der steuerlichen Belastung noch im selben Jahr.

Abschließend regte die Bw. ein Vorabentscheidungsverfahren vor dem EuGH bzw. die Vorlage an den Verfassungsgerichtshof an und stellte den Antrag, den Bescheid im Hinblick auf die Verfassungswidrigkeit des § 102 Abs. 3 Einkommensteuergesetz 1988 abzuändern und die Steuer lediglich von dem tatsächlich eingenommenen Betrag zu berechnen.

Das Finanzamt hat ferner auf Basis der für das Jahr 2008 festgesetzten Einkommensteuer die Vorauszahlungen an Einkommensteuer für 2010 und Folgejahre in Höhe von 2.875,88 € festgesetzt.

Gegen diesen Bescheid hat die Bw. Berufung erhoben und erklärt, sie fühle sich durch die Auferlegung der steuerlichen Vorauszahlung in Österreich als beschränkt Steuerpflichtige in ihren Rechten als EU-Bürgerin verletzt, da ihre wirtschaftliche Liquidität stärker belastet werde als zuvor. Die Bw. wiederholte begründend im wesentlichen das Vorbringen der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 und führte zu den Vorauszahlungen aus, diese könnten nicht abgezogen werden und fänden ihre Berücksichtigung erst nach einem oder zwei Jahren. Die Zahlung der Steuer erst nach Vorschreibung habe einen schnelleren Zeitraum der Anrechnung in Italien zur Folge, was mit einer höheren Liquidität und geringerer Belastung verbunden sei. Die Bw. stellte den Antrag, den angefochtenen Bescheid im Hinblick auf die Verfassungswidrigkeit des § 102 Abs. 3 Einkommensteuergesetz 1988 abzuändern und die Vorauszahlung lediglich von dem tatsächlich eingenommenen Betrag und die zu zahlende Steuer für das Jahr 2008 zu berechnen, in eventu der Berufung stattzugeben und den angefochtenen Bescheid aufzuheben.

Über Vorhalt ergänzte die Bw. ihr Vorbringen dahin gehend, dass es zwar sein mag, dass die von ihr zitierten Urteile nur Körperschaften betreffen, das Recht der Niederlassungsfreiheit und die in diesen Urteilen angeführten Argumente betreffen jedoch auch Privatpersonen bzw. seien sie auf diese anwendbar. In den Jahren 2001 bis 2007 habe die Bw. ihre Haupttätigkeit und Residenz in Österreich und die Nebentätigkeit in Italien gehabt. In Italien habe beschränkte Steuerpflicht auf das in Italien verdiente tatsächliche Einkommen im Folgejahr bestanden, es seien keine Vorauszahlungen geleistet worden. In Österreich habe unbeschränkte Steuerpflicht bestanden auf das in Österreich und Italien verdiente tatsächliche Einkommen (im Folgejahr oder darauf folgenden Jahr) unter Abzug der in Italien geleisteten Steuer bestanden sowie (zumindest theoretisch) Vorauszahlungen. Im Jahr 2008 habe die Bw. ihre Haupttätigkeit und Residenz in Italien gehabt und in Österreich eine Nebentätigkeit. In Österreich bestehe beschränkte Steuerpflicht auf das tatsächliche in Österreich erzielte Einkommen zuzüglich eines fiktiven Einkommens von 9.000,00 € (8.000,00 € für das Jahr 2008) im Folgejahr oder im Jahr darauf, Vorauszahlungen berechnet auf dieser Basis vier Mal

über das gesamte Jahr verteilt. In Italien bestehe unbeschränkte Steuerpflicht auf das gesamte tatsächliche Einkommen unter Berücksichtigung der Steuerzahlung in Österreich (für ein vergangenes Jahr oder das Jahr zuvor) im Folgejahr, Vorauszahlungen (im November) und für diese keine Berücksichtigung der Vorauszahlungen in Österreich. Durch die nunmehr in beiden Ländern auferlegte Vorauszahlungspflicht als auch durch die nunmehr in Österreich fiktiv berechnete Steuer verursacht durch die österreichische Rechtslage sei die Bw. nunmehr schlechter gestellt als vorher, da die unmittelbaren finanziellen Belastungen ungerechtfertigt höher seien als zuvor.

Würde die Hinzurechnung nicht vorgenommen, wären lediglich Beträge unter 10.000,00 € in Österreich unbesteuerbar und geringfügig in Italien zu versteuern. Bei Beträgen über der 10.000,00 €-Grenze würde der fiktive Mehrbetrag zu einer erhöhten Progression in Österreich führen, die nicht gerechtfertigt sei. Es sei nicht Aufgabe des Doppelbesteuerungsabkommens, Österreich einen Teil der Steuerzahlung auf das Gesamteinkommen zu garantieren. Richtig wäre es, nur das in Österreich erzielte Einkommen zu besteuern. Durch die Zugrundelegung fiktiver Einkünfte müsse der Steuerzahler auf im Land seines Hauptwohnsitzes erzielt Einkommen greifen, um dann irgendwann einmal diesen Betrag in Italien von der dortigen Steuerzahlung abziehen zu können. Dies sei nicht nur EU-widrig, sondern beeinflusse in hohem Maße die Liquidität. Er habe im selben Jahr in Italien Steuerakkonti vom angenommenen Gesamteinkommen berechnet auf Basis des Vorjahres vom tatsächlichen Einkommen zu leisten und Vorsteuern (gemeint: Vorauszahlungen) in Österreich, welche auf Basis eines fiktiv berechneten Einkommens berechnet werden, was eine faktische Bezahlung aus dem italienischen Einkommen bedeute. Bei einem Hauptwohnsitz in Österreich wäre dies nicht der Fall.

Soweit sich die Berufung gegen die Vorauszahlung richte bemerkte die Bw., dass sich diese ebenfalls vom fiktiven Einkommen berechne und nicht vom tatsächlichen österreichischen Einkommen, also von Beträgen, die nie in Österreich vereinnahmt worden seien. In Italien müsse eine Vorauszahlung von den tatsächlich vereinnahmten Beträgen geleistet werden. Die Vorauszahlung in Österreich werde bei der Vorauszahlung in Italien nicht berücksichtigt. Die österreichische Vorauszahlung, zusätzlich belastet mit der angekämpften Berechnungsfiktion, berücksichtige nicht die tatsächliche wirtschaftliche Belastung im laufenden Jahr. Diese werde lediglich durch die italienische Berechnung und Vorauszahlung berücksichtigt, die vom Gesamteinkommen (Italien und Österreich) ausgehe. Gerechtfertigter und dem Gesetz entsprechend wäre es lediglich die Endbelastung durch den Steuerbescheid vorzuschreiben, welche dann in realer Zeit auch bei der Steuerzahlung in Italien abgezogen und somit berücksichtigt werden könnte.

Die Doppelvorauszahlung unter gegenseitiger Nichtberücksichtigung behindere nicht vertretbar die Liquidität und stelle eine nicht gerechtfertigte und nicht gesetzeskonforme Doppelbelastung dar, da in das italienische Einkommen faktisch (zumindest teilweise) zweimal gegriffen werde und von diesem in beiden Staaten Vorauszahlungen zu leisten seien und lediglich die italienische Vorauszahlung die wirtschaftlichen Verhältnisse, da berechnet vom Gesamteinkommen berücksichtige.

Ein Nachweis des Einkommens in Italien sei für die Entscheidung irrelevant, da es sich nicht um eine Tatsachen- sondern um eine von der Höhe des Einkommens unabhängig zu lösende Rechtsfrage handelt.

Eine Optionserklärung gemäß § 1 Abs. 4 EStG 1988 wurde nicht abgegeben.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Die Bw. macht im gegenständlichen Fall Gemeinschaftsrechtswidrigkeit, Verfassungswidrigkeit und Gesetzswidrigkeit des Einkommensteuerbescheides 2008 sowie des Bescheides, mit welchem die Vorauszahlungen an Einkommensteuer für die Jahre 2010 und Folgejahre festgesetzt werden, geltend.

### **Bescheid betreffend Einkommensteuer 2008**

Gemäß § 102 Abs. 3 EStG idGF ist die Einkommensteuer bei beschränkt Steuerpflichtigen gemäß § 33 Abs. 1 mit der Maßgabe zu berechnen, dass dem Einkommen ein Betrag von 8.000 Euro hinzuzurechnen ist. Beim Steuerabzug vom Arbeitslohn angesetzte Absetzbeträge sind zu berücksichtigen.

Gemäß § 33 Abs. 1 EStG idGF beträgt die Einkommensteuer jährlich:

Bei einem Einkommen von	Einkommensteuer	Steuersatz
10.000 Euro und darunter	0 Euro	0%

25.000 Euro	5.750 Euro	23%
51.000 Euro	17.085 Euro	33,50%

Für Einkommensteile über 51.000 Euro beträgt der Steuersatz 50 %. Bei einem Einkommen von mehr als 10.000 Euro ist die Einkommensteuer wie folgt zu berechnen:

Einkommen	Einkommensteuer in Euro
über 10.000 Euro	$(\text{Einkommen} - 10.000) \times 5.750$
bis 25.000 Euro	15.000
über 25.000 Euro	$(\text{Einkommen} - 25.000) \times 11.335$ plus 5.750
bis 51.000 Euro	26.000
über 51.000 Euro	$(\text{Einkommen} - 51.000) \times 0,5$ plus 17.085

Gemäß § 1 Abs. 4 EStG idGF werden auf Antrag auch Staatsangehörige von Mitgliedstaaten der Europäischen Union oder eines Staates, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum anzuwenden ist, als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, soweit sie inländische Einkünfte im Sinne des § 98 haben. Dies gilt nur, wenn ihre Einkünfte im Kalenderjahr mindestens zu 90% der österreichischen Einkommensteuer unterliegen oder wenn die nicht der österreichischen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte nicht mehr als 10.000 Euro betragen. Inländische Einkünfte, die nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung nur der Höhe nach beschränkt besteuert werden dürfen, gelten in diesem Zusammenhang als nicht der österreichischen Einkommensteuer unterliegend. Die Höhe der nicht der österreichischen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte ist durch eine Bescheinigung der zuständigen ausländischen Abgabenbehörde nachzuweisen. Der Antrag kann bis zum Eintritt der Rechtskraft des Bescheides gestellt werden.

Mit dem Steuerreformgesetz 2005, BGBl. Nr. 57/2004 wurden Einkommen bei Selbständigen von 10.000,00 € steuerfrei gestellt. Laut Erläuterungen zur Regierungsvorlage (Nr. 451 der Beilagen zur XXII. GP) wurde der Einkommensteuertarif ab 1.1.2005 einer grundlegenden Strukturreform unterzogen. Dazu wurde ausgeführt:

*Völlig neu ist die Darstellung des Einkommensteuertarifes als Durchschnittssteuersatztarif. Das Wesentliche daran ist die Einfachheit und Transparenz des Tarifs. Beim neuen Durchschnittssteuersatztarif kann man sofort erkennen, wie hoch die eigene Steuerleistung ist. ... Der neue Tarif 2005 integriert den allgemeinen Absetzbetrag (dieser besteht also rechnerisch fort) und ermöglicht über eine sehr einfache Formelrechnung die rasche Ermittlung der zutreffenden Steuer vor speziellen Absetzbeträgen.*

Im speziellen Teil wurde weiter ausgeführt:

*Das Tarifstufensystem in § 33 Abs. 1 EStG 1988 wird ab 2005 durch ein einfaches Durchschnittssteuersatzsystem ersetzt, das eine für jeden Steuerbürger nachvollziehbare und einfache Steuerberechnung anhand des Jahreseinkommens ermöglicht. Ein besonderer Vorteil besteht darin, dass die - allerdings bereits ab 2004 durch eine einheitliche Einschleifung wesentlich vereinfachte - Ermittlung des allgemeinen Absetzbetrages völlig entfällt, weil dieser in den Tarif bereits eingearbeitet ist. Aus diesem Grund wird § 33 Abs. 3 EStG 1988 ersatzlos aufgehoben. Bereits nach Abs. 1 sind ab 2005 Jahreseinkommen bis 10.000,00 € (bisher 3.640,00 €) generell lohn- und einkommensteuerfrei. Je nach Anspruch auf weitere Absetzbeträge erhöht sich das steuerfreie Basiseinkommen.*

Dass es sich bei dem Betrag von 10.000,00 € um ein steuerfreies Basiseinkommen handelt kommt auch darin zum Ausdruck, dass gemäß § 42 Abs. 1 Z 3 EStG idF Steuerreformgesetz 2005 der unbeschränkt Steuerpflichtige eine Steuererklärung für das abgelaufene Kalenderjahr (Veranlagungszeitraum) abzugeben hat, wenn das Einkommen, in dem keine lohnsteuerpflichtigen Einkünfte enthalten sind, mehr als 10.000,00 € betragen hat.

Beschränkt Steuerpflichtige sollten laut Erläuterungen zur Regierungsvorlage (Nr. 686 der Beilagen zur XXII. GP) zum Abgabenänderungsgesetz 2004 an der das Existenzminimum sichernden Null-Steuerzone nicht mehr im selben Umfang wie unbeschränkt Steuerpflichtige (10.000,00 €) teilnehmen. Daher sollte bei der Einkommensteuerveranlagung beschränkt Steuerpflichtiger beim Tarif nach § 33 Abs. 1 die Null-Steuerzone teilweise unberücksichtigt bleiben. Aus Vereinfachungsgründen sollten auch beschränkt Steuerpflichtige in Höhe von 2.000,00 € an der Existenz sichernden Null-Steuerzone teilnehmen. Dies sollte durch die Hinzurechnung eines Betrages von 8.000,00 € zur Bemessungsgrundlage erreicht werden.

Dementsprechend lautet § 42 Abs. 2 EStG idF BGBl. Nr. 180/2004 wie folgt:

Der beschränkt Steuerpflichtige hat eine Steuererklärung über die inländischen Einkünfte für das abgelaufene Kalenderjahr (Veranlagungszeitraum) abzugeben, wenn er vom Finanzamt dazu aufgefordert wird oder wenn die gesamten inländischen Einkünfte, die gemäß § 102 zur Einkommensteuer zu veranlagen sind, mehr als 2.000,00 € betragen.

Die Einkommensteuer 2008 wurde daher entsprechend den geltenden gesetzlichen Bestimmungen festgesetzt.

### **Zur behaupteten Gemeinschaftsrechtswidrigkeit:**

Strittig ist weiters, ob die vorgenommene Hinzurechnung insofern zu einer Rechtswidrigkeit des Bescheides führt, als nach Ansicht der Bw. die Niederlassungsfreiheit verletzt wird, weshalb die Ausscheidung des Hinzurechnungsbetrages beantragt wird.

Im Ergebnis möchte die Bw. hinsichtlich der Berücksichtigung eines steuerfreien Existenzminimums wie ein unbeschränkt Steuerpflichtiger behandelt werden, ohne jedoch zur unbeschränkten Steuerpflicht zu optieren.

Der Europäische Gerichtshof hat in seinem Urteil vom 12. Juni 2003 in der Rechtssache Arnoud Gerritse gegen Finanzamt Neukölln-Nord, GZ. C-234/01, Rz. 43, ausgeführt, dass sich Gebietsansässige und Gebietsfremde im Hinblick auf die direkten Steuern in einem Staat in der Regel nicht in einer vergleichbaren Situation befinden, denn das Einkommen, das ein Gebietsfremder im Hoheitsgebiet eines Staates erzielt, stelle meistens nur einen Teil seiner Gesamteinkünfte dar, deren Schwerpunkt in seinem Wohnort liege, und die persönliche Steuerkraft des Gebietsfremden, die sich aus der Berücksichtigung seiner Gesamteinkünfte sowie seiner persönlichen Lage und seines Familienstands ergebe, könne am leichtesten an dem Ort beurteilt werden, an dem der Mittelpunkt seiner persönlichen Interessen und seiner Vermögensinteressen liege; dieser Ort sei in der Regel der Ort des gewöhnlichen Aufenthalts der betroffenen Person.

Zu Rz. 44 führte der Gerichtshof aus, dass wenn ein Mitgliedstaat einem Gebietsfremden bestimmte Steuerbegünstigungen versage, die er Gebietsansässigen gewähre, dies in Anbetracht der objektiven Unterschiede zwischen der Situation der Gebietsansässigen und derjenigen der Gebietsfremden sowohl hinsichtlich der Einkunftsquelle als auch hinsichtlich der persönlichen Steuerkraft sowie der persönlichen Lage und des Familienstands im Allgemeinen nicht diskriminierend sei.

Der Gerichtshof hat weiters unter Rz. 54 ausgeführt, es sei Sache des vorliegenden Gerichts, zu prüfen, ob im vorliegenden Fall der auf die Einkünfte des Klägers angewandte Steuersatz von 25 % höher sei als derjenige, der sich bei Anwendung des progressiven Steuertarifs ergeben würde. Um vergleichbare Situationen zu vergleichen, sei hier, wie die Kommission zu Recht hervorgehoben habe, zu den in Deutschland erzielten Nettoeinkünften des Betroffenen ein Betrag in Höhe des Grundfreibetrags hinzuzuzählen.

Die vom Gesetzgeber durch die Bestimmung des § 102 Abs. 3 vorgenommene Regelung entspricht daher – mit Ausnahme der teilweisen Gewährung des steuerfreien Betrages – der vom Gerichtshof vorgeschlagenen Regelung.

Der EuGH hat auch in der Rechtssache C-403/03, Egon Schempp gegen Finanzamt München V, zur Frage einer Verletzung der insoweit vergleichbaren Freizügigkeit unter Rz. 45 ausgeführt, der EG-Vertrag garantiere einem Unionsbürger nicht, dass die Verlagerung seiner Tätigkeiten in einen anderen Mitgliedstaat als demjenigen, in dem er bis dahin gewohnt hat, hinsichtlich der Besteuerung neutral ist. Aufgrund der Unterschiede im Steuerrecht der



Mitgliedstaaten könne eine solche Verlagerung für den Bürger je nach Einzelfall Vor- oder Nachteile bei der mittelbaren Besteuerung haben.

Die Berücksichtigung eines steuerfreien Basiseinkommens aus Gründen der Existenzsicherung ist bei beschränkt Steuerpflichtigen daher durch das Gemeinschaftsrecht nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenat nicht in demselben Ausmaß wie bei unbeschränkt Steuerpflichtigen geboten, zumal durch die Optionsmöglichkeit gemäß § 1 Abs. 4 EStG Härtefälle ausgeschlossen werden.

Die gegenständliche, unterschiedliche Besteuerung von unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtigen widerspricht daher nicht offenkundig dem Recht der europäischen Gemeinschaften.

Die Bw. erblickt ferner eine Gemeinschaftsrechtswidrigkeit darin, dass sie einen Liquiditätsnachteil dadurch erleide, dass sie in Italien zunächst den vollen Betrag an Einkommensteuer zu entrichten habe und dieser erst im Folgejahr auf die zu entrichtende Einkommensteuer angerechnet werden könne.

Dazu wird bemerkt, dass die Bw. ihre italienischen Einkommensteuerbescheide nicht vorgelegt hat, aus denen dies ersichtlich wäre. Der Grundsatz *iura novit curia* gilt im Hinblick auf ausländisches Recht nicht und hat die Bw. keinerlei Ausführungen getätigt, aufgrund welcher rechtlichen Bestimmungen in Italien eine Anrechnung der in Österreich für das im Jahr 2008 erzielte Einkommen entrichteten Steuer auf die italienische Einkommensteuer des Jahre 2008 nicht möglich wäre.

Das mit Italien abgeschlossene Doppelbesteuerungsabkommen lässt den Schluss zu, dass eine derartige Anrechnung gewährt werden sollte.

Artikel 23 Abs. 2 des Abkommens lautet:

Bezieht eine in Italien ansässige Person Einkünfte, die in Österreich besteuert werden dürfen, so darf Italien bei der Festsetzung seiner in Artikel 2 dieses Abkommens genannten Steuern vom Einkommen diese Einkünfte in die Steuerbemessungsgrundlage einbeziehen, soweit dieses Abkommen nicht ausdrücklich etwas anderes vorsieht. In diesem Fall hat Italien von den so errechneten Steuern die österreichische Steuer vom Einkommen anzurechnen; der anzurechnende Betrag darf jedoch den Teil der italienischen Steuer nicht übersteigen, der nach dem Verhältnis der genannten Einkünfte zum Gesamteinkommen auf diese Einkünfte entfällt. Dagegen wird keine Anrechnung gewährt, wenn die Einkünfte in Italien auf Antrag des Einkommensempfängers gemäß der italienischen Gesetzgebung einer endgültigen Besteuerung durch Steuerabzug unterworfen werden.

Es wurde also vereinbart, dass Italien die in Österreich erzielten Einkünfte in die Bemessungsgrundlage einbeziehen darf. Dann wird vom Gesamtbetrag die Steuerberechnung vorgenommen und ist von der so errechneten Steuer die österreichische Steuer vom Einkommen anzurechnen. Die Anrechnung ist der Höhe nach begrenzt auf die italienische Steuer, die nach dem Verhältnis der genannten Einkünfte zum Gesamteinkommen auf diese Einkünfte entfällt.

Soweit die italienischen Steuerbehörden eine Anrechnung erst vornehmen, wenn diese über einen rechtskräftigen Einkommensteuerbescheid verfügen, ist dies damit zu rechtfertigen, dass erst in diesem Zeitpunkt die Höhe der tatsächlich zu entrichtenden österreichischen Einkommensteuer feststeht.

Soweit allerdings die italienischen Steuerbehörden trotz dieser eindeutigen Bestimmungen eine Anrechnung erst im Folgejahr nach der Einkommensteuerfestsetzung vornehmen, ist der Liquiditätsnachteil dieser Vorgehensweise zuzurechnen und kann nicht der österreichischen Bemessung der Einkommensteuer angelastet werden.

Der von der Bw. erlittene Liquiditätsnachteil ist von ihr im übrigen lediglich abstrakt umschrieben worden und daher dessen Ausmaß für den Unabhängigen Finanzsenat nicht nachvollziehbar.

Der Unabhängige Finanzsenat sieht sich daher weder veranlasst, die gegenständliche gesetzliche Bestimmung wegen offenkundigen Widerspruchs zum EU-Recht unangewendet zu lassen noch dazu, ein Vorabentscheidungsersuchen an den Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften zu stellen.

### **Zur behaupteten Verfassungswidrigkeit:**

Die Beurteilung, ob die Bw. durch den angefochtenen Bescheid wegen Anwendung eines verfassungswidrigen Gesetzes in ihren Rechten verletzt wird, steht dem Unabhängigen Finanzsenat nicht zu, da gemäß Art. 18 B-VG die Abgabenbehörden die geltenden Gesetze zu vollziehen haben, solange sie vom Verfassungsgerichtshof nicht aufgehoben worden sind.

Im übrigen hat der Verfassungsgerichtshof die Behandlung eingebrachter Beschwerden wegen Verfassungswidrigkeit der Bestimmung des § 102 Abs. 3 EStG bereits mehrfach abgelehnt.

Da die Ausführungen der Bw. nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates eine Rechtswidrigkeit des Bescheides nicht aufzuzeigen vermögen, konnte der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 keine Folge gegeben werden.

### **Bescheid betreffend Festsetzung der Vorauszahlungen an Einkommensteuer für das Jahr 2010 und Folgejahre:**

Gemäß § 45 Abs. 1 EStG 1988 hat der Steuerpflichtige auf die Einkommensteuer Vorauszahlungen zu entrichten. Die Vorauszahlung für ein Kalenderjahr wird wie folgt berechnet:

Einkommensteuerschuld für das letztveranlagte Kalenderjahr abzüglich der einbehaltenen Beträge im Sinne des § 46 Abs. 1 Z 2.

Der so ermittelte Betrag wird, wenn die Vorauszahlung erstmals für das dem Veranlagungszeitraum folgende Kalenderjahr wirkt, um 4%, wenn sie erstmals für ein späteres Kalenderjahr wirkt, um weitere 5% für jedes weitere Jahr erhöht. Scheiden Einkünfte, die der Veranlagung zugrunde gelegt wurden, für den Vorauszahlungszeitraum infolge gesetzlicher Maßnahmen aus der Besteuerung aus, so kann die Vorauszahlung pauschal mit einem entsprechend niedrigeren Betrag festgesetzt werden. Vorauszahlungen, deren Jahresbetrag 300 Euro nicht übersteigen würde, sind mit Null festzusetzen.

Gemäß § 45 Abs. 2 leg. cit. sind die Vorauszahlungen zu je einem Viertel am 15. Februar, 15. Mai, 15. August und 15. November zu leisten.

Gemäß § 45 Abs. 3 leg. cit. werden bereits fällig gewordene oder innerhalb eines Monats ab Bekanntgabe einer Erhöhung der Vorauszahlungen fällig werdende Vorauszahlungsteilbeträge durch eine Änderung in der Höhe der Vorauszahlung (Abs. 1) nicht berührt. Der Unterschiedsbetrag ist, sofern er nicht eine Gutschrift ergibt, erst bei Fälligkeit des nächsten Vorauszahlungsteilbetrages auszugleichen (Ausgleichsviertel). Nach dem 30. September darf das Finanzamt Bescheide über die Änderung der Vorauszahlung für das laufende Kalenderjahr nicht mehr erlassen; dies gilt nicht für Bescheide auf Grund eines Antrages, den der Steuerpflichtige bis zum 30. September gestellt hat, sowie für eine Änderung in einem Rechtsmittelverfahren. Erfolgt die Bekanntgabe von Bescheiden über die Erhöhung oder die erstmalige Festsetzung der Vorauszahlung nach dem 15. Oktober, dann ist der Unterschiedsbetrag (der Jahresbetrag der Vorauszahlung) innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe des Bescheides zu entrichten.

Gemäß § 45 Abs. 4 leg. cit. kann das Finanzamt die Vorauszahlung der Steuer anpassen, die sich für das laufende Kalenderjahr voraussichtlich ergeben wird. Dabei ist Abs. 3 anzuwenden. Scheiden Einkünfte, die der Veranlagung zugrunde gelegt wurden, für den Vorauszahlungszeitraum infolge gesetzlicher Maßnahmen aus der Besteuerung aus, so kann die Vorauszahlung pauschal entsprechend angepasst werden. Dabei sind Abs. 1 und Abs. 3 anzuwenden.

Gemäß § 4 Abs. 2 lit. a Z. 1 BAO entsteht der Abgabensanspruch bei der Einkommensteuer für die Vorauszahlungen mit Beginn des Kalendervierteljahres, für das die Vorauszahlungen zu entrichten sind, oder, wenn die Abgabepflicht erst im Lauf des Kalendervierteljahres begründet wird, mit der Begründung der Abgabepflicht.

Gemäß § 4 Abs. 2 lit. a Z. 2 BAO entsteht der Abgabensanspruch für die zu veranlagende Abgabe mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird, soweit nicht der Abgabensanspruch nach Z 1 schon früher entstanden ist, oder wenn die Abgabepflicht im Lauf eines Veranlagungszeitraumes erlischt, mit dem Zeitpunkt des Erlöschens der Abgabepflicht.

Bei Festsetzung der Einkommensteuer findet eine Verrechnung mit den Vorauszahlungen statt.

Die gegenständliche Festsetzung der Vorauszahlungen entspricht daher den geltenden gesetzlichen Bestimmungen. Die Bw. wird hinsichtlich der Vorauszahlungen an Einkommensteuer genau so wie alle übrigen Inländer behandelt, weshalb eine von Amts wegen aufzugreifende Europarechtswidrigkeit nicht vorliegt. Soweit die italienischen Behörden die österreichischen bescheidmäßig festgesetzten Einkommensteuervorauszahlungen nicht berücksichtigen, ist ein allenfalls von der Bw. erlittener Liquiditätsnachteil dieser Nichtberücksichtigung zuzuschreiben und hängt daher nicht ursächlich mit der Vorschreibung von Vorauszahlungen für die zu erwartende österreichisch Einkommensteuer zusammen. Im übrigen wird sinngemäß auf die Ausführungen zum Einkommensteuerbescheid 2008 verwiesen.

Aus den genannten Gründen konnte der Berufung gegen den Bescheid betreffend Festsetzung der Vorauszahlungen an Einkommensteuer für das Jahr 2010 und Folgejahre keine Folge gegeben werden.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 10. Juni 2010