

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende und Berichterstatterin V und die weiteren Senatsmitglieder R, L1 und L2 in der Beschwerdesache Bf, Adresse, vertreten durch Ernst & Young Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungs GmbH, Wagramer Straße 19, 1220 Wien, über die Beschwerde vom 01.03.2011 gegen den Bescheid der belannten Behörde FA Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 18.02.2011 betreffend Einkommensteuer 2009 zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf.) ist Dienstnehmer der BankA und wurde von seinem österreichischen Arbeitgeber mit 1. Jänner 2009 befristet bis 31. Dezember 2010 nach Italien zur BankB entsandt.

Laut Schreiben der BankA vom 17.11.2010 erzielte der Beschwerdeführer (Bf.) im Jahr 2009 insgesamt Einkünfte iHv 153.319,22 €, wovon laut Angaben des Bf. auf die Tätigkeit in Italien Einkünfte iHv 88.412,91 € entfielen. Diese waren zur Gänze im (österreichischen) Lohnzettel unter der Kennzahl 245 (steuerpflichtige Bezüge) enthalten.

Beantragt wurde die Anrechnung der in Italien entrichteten Steuern, da diese Bezüge in Italien besteuert wurden.

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

Einkommensteuer x Auslandseinkünfte / Einkommen:

$$88.412,91 \text{ €} \times 66.221,61 / 152.663,22 \text{ €} = 38.351,39 \text{ €}$$

In Italien tatsächlich entrichtete Steuern: 58.375,41 €.

In Österreich daher anrechenbar: 38.351,39 €.

Mit Einkommensteuerbescheid vom 18. Februar 2011 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer für das Jahr 2009 unter Berücksichtigung einer anzurechnenden Steuer iHv 33.499,55 € fest.

Gegen den angeführten Einkommensteuerbescheid erhob die steuerliche Vertreterin am 1. März 2011 Beschwerde (vormals Berufung) mit folgender Begründung:

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 des Bf. 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).

Bei Ermittlung der anrechnungsbegünstigten Einkünfte seien die hiermit in erkennbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Werbungskosten zu berücksichtigen.

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 58.375,41 € (56.409,42 + 1.965,99) und sei auf dem italienischen Gehaltszettel ausgewiesen.

Die Berechnung des Anrechnungshöchstbetrages ergebe mit Auslandseinkünften von 88.412,91 €, einer österreichischen Einkommensteuer vor Anrechnung von 66.221,61 € und dem veranlagungspflichtigen Welteinkommen von 152.663,22 € eine anrechenbare Steuer in Höhe von 38.351,39 €. Diese Steuer sei, auf Grund der höheren tatsächlich in Italien entrichteten Steuer, auf die veranlagte österreichische Einkommensteuer anzurechnen. Im Zuge der Veranlagung sei jedoch nur jene Steuer angerechnet worden, welche mit den nach österreichischem Recht unter Abzug der Bezüge gem. § 67 sowie

der Sozialversicherungsbeiträge und steuerfreien Bezügen berechneten ausländischen Einkünften und andererseits den Steuersätzen nach italienischem Recht ermittelt worden sei.

Beantragt werde daher die entsprechende Korrektur der anzurechnenden Steuer iHv 38.351,39 anstatt dem in der Veranlagung berücksichtigten Betrag von 33.499,65 €.

Der Beschwerde beigeschlossen war eine Kopie des italienischen Gehaltsnachweises 2009 (Formular "CUD 2010").

Nach einem vom Finanzamt durchgeführten umfangreichen Ermittlungsverfahren, im Zuge dessen auch ein internationales Amtshilfeverfahren mit der Republik Italien eingeleitet wurde, wurde der Einkommensteuerbescheid 2009 mit Beschwerdevorentscheidung vom 19. September 2012 abgeändert und die italienische Steuer mit einem Betrag iHv 32.333,00 € angerechnet.

Begründend wurde nach Wiedergabe der maßgeblichen gesetzlichen Bestimmungen ausgeführt, dass nach einer Bestätigung der Bank Austria vom 17.11.2010 im Jahr 2009 Einkünfte von 64.906,31 € auf die Tätigkeit in Österreich und 88.412,91 € auf die Tätigkeit in Italien entfielen. Italien dürfe nur jene Einkünfte besteuern, die aus einer Tätigkeit resultieren, die in Italien ausgeübt wird (vergleiche dazu Art. 15 DBA Ö-I: Wird die Arbeit dort - also im Quellenstaat, im vorliegenden Fall Italien - ausgeübt, so dürfen die dafür bezogenen Vergütungen in dem anderen Staat — im vorliegenden Fall Italien - besteuert werden).

Zusammenfassend sei festzuhalten, dass Italien als Quellenstaat gemäß Art. 15 Abs. 1 DBA Ö-I nur berechtigt sei, jene Löhne und Gehälter zu besteuern, die für in Italien ausgeübte Tätigkeiten bezogen wurden.

Unter Zugrundelegung dieser Ausführungen und des Schreibens der Bank Austria stehe Italien nur ein Besteuerungsrecht für Einkünfte in der Höhe von € 88.412,91 zu.

Dieser Umstand sei dem Bf. mittels Ergänzungersuchen vom 19.10.2011 vorgehalten worden und habe dieser mit Schreiben vom 02.11.2011 im Wesentlichen ausgeführt, dass aus österreichischer Sicht Italien lediglich ein Besteuerungsrecht auf die Vergütungen habe, die sich auf die nichtselbständige Tätigkeit in Italien beziehen. Demnach sei im Rahmen der Einkommensteuererklärung die Anrechnung der in Italien entrichteten Steuer auf die aliquoten Bezüge für italienische Arbeitstage beantragt worden. Der Wohnsitzstaat sei nicht berechtigt, die Steuervorschreibung des Quellenstaates generell zu überprüfen und (...) zu verlangen, dass der Rechtsmittelzug im Quellenstaat voll ausgenutzt werden müsse, bevor eine Anrechnung gestattet wird (vgl. Philipp/Loukota/Jirousek, Internationales Steuerrecht, Rz 39c).

Dazu sei festzuhalten, dass das Besteuerungsrecht Italiens (wie auch jenes Österreichs) durch das gegenständliche Doppelbesteuerungsabkommen eingeschränkt wird.

Wie bereits ausgeführt, sei Italien als Quellenstaat gemäß Art. 15 Abs. 1 DBA Ö-I nur berechtigt, jene Löhne und Gehälter zu besteuern, die für in Italien ausgeübte Tätigkeiten

bezogen wurden und sei Österreich korrespondierend dazu (nur) verpflichtet, die von Italien abkommenskonform einbehaltenen Steuern anzurechnen.

Der vom Bf. ermittelte anzurechnende Steuerbetrag entspreche auf Grund der auch in Italien bestehenden Steuerprogression nicht jenem Betrag, den Italien bei abkommenskonformer Vorgangsweise hätte erheben dürfen. Aus diesem Grund habe das Finanzamt ein internationales Amtshilfeverfahren mit der Republik Italien eingeleitet, um zu erheben, auf welche Höhe sich die italienische Einkommensteuer für natürliche Personen bei einem Einkommen aus nichtselbständiger Arbeit von 88.412,91€, das in Italien an 126 Tagen erwirtschaftet worden sei, belaufe.

Dieses Amtshilfeersuchen sei seitens der Republik Italien dahingehend beantwortet worden, dass sich die Italienische Einkommenssteuer auf insgesamt € 32.333,00 belaufe. Maximal dieser Betrag könne daher auf die österreichische Steuer angerechnet werden.

Da das Finanzamt den entscheidungsrelevanten Sachverhalt steuerlich relevanter Tatbestände von Amts wegen zu ermitteln habe, sei das internationales Amtshilfeverfahren mit der Republik Italien eingeleitet worden, um die tatsächlich anrechenbare italienische Steuer zu erheben. Das Finanzamt sei in keiner Weise dazu angehalten, eine vom Bf. berechnete anrechenbare Steuer, die auf Grund der auch in Italien geltenden Steuerprogression zu einem unrichtigen Ergebnis geführt hätte, unreflektiert der Erlassung von Einkommensteuerbescheiden zu Grunde zu legen. Vielmehr habe das internationale Amtshilfeverfahren mit Italien ergeben, dass anstelle der vom Bf. beantragten 38.351,39 € lediglich 32.333,00 € an italienischer Einkommensteuer anzurechnen sei.

Zum Vorbringen, dass der Wohnsitzstaat nicht berechtigt sei, die Steuervorschreibung des Quellenstaates generell zu überprüfen, sei festzuhalten, dass der Wohnsitzstaat (Österreich) allerdings sehr wohl berechtigt und nach der Rechtsansicht des Finanzamtes auch verpflichtet sei (auch unter Verwendung eines internationalen Amtshilfeverfahrens), die anrechenbare ausländische Steuer in korrekter Höhe zu ermitteln.

Sollte Italien abkommenswidriger Weise Steuern erhoben haben, für die Italien (unter Zugrundelegung des DBA Ö-I) das Besteuerungsrecht nicht zukomme, so wären - unabhängig von der Anrechnung der abkommenskonform ermittelten Steuer in Österreich - entsprechende weitere Verfahrensschritte in Italien vorzunehmen.

Im Vorlageantrag vom 4. Oktober 2012 wiederholte der Bf. im Wesentlichen die Beschwerdeausführungen und verwies ergänzend auf die Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenats vom 24. September 2012 (RV/1109-W/12), worin seine Rechtsauffassung, der Anrechnungshöchstbetrag werde mit der Formel 'österreichische Einkommensteuer x (nach Tarif zu versteuernde) Auslandseinkünfte / (nach Tarif versteuertes) veranlagungspflichtiges Welteinkommen' errechnet, gemäß Rechtsprechung (zB VwGH 22.2.1994, 93/14/0202; UFS 21.4.2010, FV/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) zweifelsfrei bestätigt werde.

Weiters sei festzuhalten, dass eine Berücksichtigung der mit festem Steuersatz besteuerten sonstigen Bezüge bei der Berechnung der anrechenbaren ausländischen Steuer nicht zum Tragen komme, da es bei der Anrechnung der ausländischen Steuer nicht auf die speziellen Tarifregelungen des österreichischen Steuerrechts ankommen könne. Dadurch habe die Anrechnung der ausländischen Steuer unabhängig davon zu erfolgen, ob bestimmte Bezüge in Österreich mit einem fixen Steuersatz oder nach dem progressiven Tarif besteuert werden.

Die laut Finanzamt bei abkommenskonformer Vorgangsweise berechnete Steuer in Höhe von 32.333,00 € sei auf Basis der nach österreichischem Recht ermittelten steuerpflichtigen ausländischen Einkünfte von 88.412,91 € (dh. nach Abzug der Bezüge gemäß § 67, sowie der Sozialversicherungsbeiträge und steuerfreien Bezüge) ermittelt worden.

Diese Berechnung und infolgedessen das Amtshilfeverfahren beruhten demzufolge weder auf den nach italienischem Recht in Italien steuerpflichtigen Einkünften noch der tatsächlich abkommenskonform in Italien abgeführten Steuer.

Daher sei unerheblich, auf welche Höhe sich die nach italienischem Tarif ermittelte Einkommensteuer für natürliche Personen in Italien bei einem nach österreichischem Recht ermittelten anteiligen Einkommen aus nichtselbstständiger Arbeit in Höhe von 88.412,91 € belaufen hätte.

Aus den Einkommensteuerrichtlinien ergebe sich, dass der Anrechnungshöchstbetrag (ermittelt auf Basis der Einkünfte nach österreichischem Steuerrecht und österreichischem Tarif) der tatsächlich in Italien gezahlten Steuern (ermittelt nach italienischem Steuerrecht und italienischem Tarif) gegenüber zu stellen sei. Aufgrund der Tatsache, dass die in Italien tatsächlich entrichtete Steuer in Höhe von 58.375,41 € den nach österreichischem Recht ermittelten Anrechnungshöchstbetrag von 38.351,39 € übersteige, sei die Anrechnung auf den Höchstbetrag beschränkt.

Hinsichtlich der Berechnung der laut Finanzbehörde in abkommenswidriger Weise entrichteten Steuer in Italien sei festzuhalten, dass unabhängig von der Unrichtigkeit der von der Finanzbehörde herangezogenen Bemessungsgrundlagen sowie der Vorgangsweise zur Berechnung der italienischen Einkommensteuer, auch jene Einkommensteuer, welche sich anhand der anteiligen Bruttobezüge von 108.368,11 € auf italienische Arbeitstage entfallend nach italienischem Recht errechnen ließe, den Höchstbetrag von 38.351,39 € übersteigen würde.

Es werde daher die entsprechende Korrektur der anzurechnenden Steuer in Höhe von 38.351,39 € auf die österreichische Einkommensteuer beantragt.

Über Aufforderung des Finanzamtes wurde mit Schreiben vom 9.8.2013 mitgeteilt, dass keine Betriebsstätte gemäß dem DBA Österreich/Italien vorgelegen habe und dass der Lohnaufwand für den Bf. wirtschaftlich von der italienischen Gesellschaft getragen worden sei.

Weiters übermittelte die steuerliche Vertretung des Bf. dem Finanzamt mit Schreiben vom 1.10.2013 eine "Certificazione redditi" als Nachweis dafür, dass im Jahr 2009 die im CUD

ausgewiesene Steuer iHv 56.409,00 und die zusätzliche regionale Abgabe iHv 1.965,00 € tatsächlich an die italienische Finanzbehörde abgeführt wurden.

In einer Stellungnahme vom 24.10.2013 führte das Finanzamt zu den Ausführungen der steuerlichen Vertretung im Wesentlichen aus, dass aus dem Lohnkonto ersichtlich sei, dass die Auszahlung der Bezüge durch die BankA erfolgt sei. Da nach Ansicht des Finanzamtes die Bezüge weiterhin vom österreichischen Arbeitgeber getragen worden wären, sei daher von einem Besteuerungsrecht Österreichs auszugehen.

Weiters wandte das Finanzamt ein, dass laut Angaben im Formular CUD Italien für insgesamt 365 Tage ein Besteuerungsrecht gehabt habe. Da jedoch Italien nur ein Besteuerungsrecht für jene Einkünfte zustehe, die Arbeitstage in Italien betreffen, und sich der Bf. nur an 145,5 Tagen tatsächlich in Italien aufgehalten habe, ermittelte das Finanzamt - basierend auf 145,5 Arbeitstagen - die italienischen Einkünfte und die darauf entfallende Steuer im Schätzungsweg.

Abschließend beantragte die Abgabenbehörde, keine italienischen Steuern anzurechnen, in eventu die Anrechnung eines Betrages iHv 19.489,26 €.

Über Ersuchen des BFG um Nachweis der wirtschaftlichen Kostentragung übermittelte der Bf. mit Schreiben vom 27.6.2017 u.a. folgende Unterlagen:

- italienische Gehaltsabrechnung für den Zeitraum Jänner 2009 bis Dezember 2010
- E-Mail der BankA 23.9.2009 an die steuerliche Vertretung
- Schreiben der BankA vom 10.3.2011
- Master Cost Sharing Agreement
- italienische Berechnung der Steuerbelastung (entfallend auf italienische Anwesenheitstage)

Ergänzend dazu wurde vorgebracht, dass die österreichische Lohnverrechnung ab Beginn der Entsendung lediglich als Schattenabrechnung zum Zwecke der Abfuhr von Sozialversicherungsbeiträgen und Lohnsteuer weitergeführt worden sei. Die tatsächliche Auszahlung der Bezüge sei über die italienische Gesellschaft erfolgt. Als Nachweis dafür werde das Schreiben der BankA vom 10.3.2011 beigelegt.

Ebenso sei auf die italienischen Gehaltsabrechnungen zu verweisen, sowie den Hinweis auf den Lohnabrechnungen, auf welches Konto mit welcher Valuta überwiesen werde.

Tatsächlich wären die Gehaltszahlungen ab Beginn der Entsendung nach italienischem Steuerrecht dem italienischen Lohnsteuerabzug durch die UniCredit Business Partner in Italien unterlegen. Diesbezüglich dienten als Nachweis die CUD Formulare, die dem österreichischen Jahreslohnzettel entsprächen.

Die Gehälter seien direkt von der italienischen Gesellschaft überwiesen worden, woraus sich bereits der Nachweis der Kostentragung durch die italienische Gesellschaft ergebe.

Auch das beigelegte Master Cost Sharing Agreement sehe vor, dass die Kosten vom Gastland zu tragen sind.

Mit Schreiben vom 20.9.2017 wurden dem Bf. die nach Ansicht des BFG anzurechnenden italienischen Steuerbeträge zur Kenntnis gebracht.

*Über die Beschwerde wurde erwogen:*

Sachverhalt:

Der Bf. wurde von seinem österreichischen Arbeitgeber vom 1. Jänner 2009 befristet bis 31. Dezember 2010 nach Italien entsandt. Insgesamt erzielte der Bf. im Jahr 2009 Einkünfte iHv 153.319,22 €, wovon auf die Tätigkeit in Italien ein Betrag iHv 84.808,38 € entfiel (diese Einkünfte waren bereits zur Gänze im (österreichischen) Lohnzettel unter der Kennzahl 245 (steuerpflichtige Bezüge) enthalten).

Der auf die Tätigkeit in Italien entfallende Lohnaufwand wurde wirtschaftlich von der italienischen Gesellschaft getragen.

Die auf die österreichische Einkommensteuer anzurechnende ausländische Steuer betrug 30.791,66 €.

Für die Dauer der Entsendung hat der Bf. seinen österreichischen Wohnsitz beibehalten; zudem begründete er einen Wohnsitz zur Dienst verrichtung in Italien. Der Lebensmittelpunkt verblieb während der Auslandsentsendung in Österreich.

Beweiswürdigung:

Der festgestellte Sachverhalt gründet sich auf die Angaben des Bf. und die im Akt einliegenden Unterlagen.

Dass der Bf. vom 1.1.2009 bis 31.12.2010 von seinem Arbeitgeber nach Italien entsandt worden ist, ist unstrittig. Ebenso ist unstrittig, dass der Wohnsitz des Bf. in Österreich den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen darstellte.

Die Feststellung der wirtschaftlichen Kostentragung durch die italienische Gesellschaft gründet sich insbesondere auf die mit Schreiben der steuerlichen Vertretung vom 27.6.2017 vorgelegten Gehaltsabrechnungen; aus diesen ist ersichtlich, dass die Vergütungen von der BankB ausbezahlt wurden. Weiters ist der E-Mail der BankA 23.9.2009 an die steuerliche Vertretung zu entnehmen, dass die Gehaltsabrechnung von der BankB durchgeführt wird. Ebenso geht aus dem - das Jahr 2010 betreffenden - Schreiben der BankA vom 10.3.2011 hervor, dass die Vergütungen von der BankB bezahlt werden. Und schließlich sieht das von der steuerlichen Vertretung vorgelegte "Master Cost Sharing Agreement" eine Kostentragung durch die italienische Gesellschaft (Host Company) vor.

Im Ergebnis war daher die wirtschaftliche Kostentragung durch die italienische Gesellschaft als erwiesen anzunehmen.

Zur Feststellung, dass Italien das Besteuerungsrecht für Einkünfte in der Höhe von 84.808,38 € zukommt und die anzurechnende italienische Steuer 30.791,66 € beträgt, ist auszuführen:

Vom Bf. wurde im Vorlageantrag eingewendet, dass die vom Finanzamt zur Anrechnung gebrachte Steuer (nach italienischem Tarif) auf Basis der nach österreichischem Steuerrecht (dh. nach Abzug der Bezüge gemäß § 67, sowie der Sozialversicherungsbeiträge und steuerfreien Bezüge) ermittelten steuerpflichtigen ausländischen Einkünfte berechnet worden sei. Der Bf. hat es jedoch trotz der ihm angesichts des vorliegenden Auslandssachverhaltes obliegenden erhöhten Mitwirkungspflicht unterlassen, die nach italienischem Recht ermittelten Einkünfte der Abgabenbehörde bekanntzugeben.

Diese waren daher im Schätzungswege zu ermitteln, wobei als Grundlage die im italienischen Formular CUD ausgewiesenen Gehaltseinkünfte iHv 147.068,42 €, die laut Schreiben der steuerlichen Vertretung vom 2.11.2011 **nach italienischem Steuerrecht** ermittelt wurden, herangezogen wurden. Unter Zugrundelegung von insgesamt 218,5 Arbeitstagen, wovon an 126 Tagen die Arbeit in Italien ausgeübt wurde, errechnen sich die anteiligen Einkünfte mit 84.808,38 € ( $147.068,42 \text{ €} / 218,5 \times 126$ ).

Die darauf entfallende Steuer wurde nach italienischem Tarif mit 29.657,66 € und die kommunale Steuer mit 1.134,00 € ermittelt (siehe unten); ergibt daher eine anzurechnende italienische Steuer iHv 30.791,66 €.

Rechtslage:

Artikel 4 Abs. 2 lit. a DBA Österreich-Italien, BGBl. Nr. 125/1985, lautet:

Ist nach Absatz 1 eine natürliche Person in beiden Vertragsstaaten ansässig, so gilt Folgendes:

a) Die Person gilt als in dem Staat ansässig, in dem sie über eine ständige Wohnstätte verfügt; verfügt sie in beiden Staaten über eine ständige Wohnstätte, so gilt sie als in dem Staat ansässig, zu dem sie die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat (Mittelpunkt der Lebensinteressen).

Gemäß Art. 15 Abs. 1 DBA Österreich-Italien, 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 Art. 15 Abs. 2 DBA Österreich-Italien 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."

Erwägungen:

Der Bf. hatte im Streitjahr 2009 in Österreich und in Italien einen Wohnsitz inne. Da der Mittelpunkt der Lebensinteressen während der Auslandsentsendung in Österreich verblieb, gilt der Bf. gem. Art. 4 Abs. 2 DBA Österreich-Italien als in Österreich ansässig. Demzufolge hat Österreich als Wohnsitz- und Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht auf das gesamte Einkommen des Bf.

Der Bf. hat im streitgegenständlichen Jahr 2009 für die Tätigkeit in Italien Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielt, für die das Besteuerungsrecht gemäß Art. 15 DBA Österreich-Italien dem Tätigkeitsstaat (Italien) zugestanden ist. Die Höhe der auf die Tätigkeit in Italien entfallenden Einkünfte betrug im Streitjahr 84.808,38 €.

Strittig ist die Höhe der in Österreich anrechenbaren italienischen Steuer.

Zunächst ist festzuhalten, dass nach der Rechtsprechung und Verwaltungspraxis - im Einklang mit der Rechtsauffassung der steuerlichen Vertreterin des Bf. - zur Berechnung des Anrechnungshöchstbetrages die Formel "Einkommensteuer x Auslandseinkünfte / Einkommen" heranzuziehen ist.

Im Ergebnis führt die Formel dazu, dass der Durchschnittsteuersatz (Verhältnis der österreichischen Einkommensteuer zum Einkommen) ermittelt und sodann auf die anrechnungsbegünstigten Auslandseinkünfte angewendet wird.

Unter Zugrundelegung dieser Berechnungsformel und der in Italien tatsächlich entrichteten Steuern iHv 58.375,41 € beantragt der Bf. die Anrechnung eines Betrages iHv 38.351,39 €.

Der VwGH hat im Erkenntnis vom 27.6.2017, Ro 2015/13/0019 ausgesprochen, dass es bei der Anrechnung der ausländischen Steuer nicht auf die speziellen Tarifregelungen des österreichischen Steuerrechts ankommen kann. Die Anrechnung der ausländischen Steuer hat daher unabhängig davon zu erfolgen, ob bestimmte Bezüge in Österreich mit einem festen Steuersatz oder nach dem progressiven Tarif besteuert werden. Daher ist die ausländische Steuer auf die gesamte österreichische Einkommensteuer (Steuer laut Tarif und Steuer nach festen Sätzen) anzurechnen (vgl. dazu auch die Nachweise in SWI 2011, 21 f - Meinungen von Zorn, Lenneis, Renner und Gröhs). Bei der Ermittlung des

Anrechnungshöchstbetrags sind in diesem Sinne zur Ermittlung des auf die ausländischen Einkünfte anzuwendenden Durchschnittssteuersatzes die gesamte österreichische Einkommensteuer (Steuer laut Tarif und Steuer nach festen Sätzen) und das gesamte Einkommen zu berücksichtigen (vgl. Loukota/Jirousek, Internationales Steuerrecht, 37. EL, Z 23 Tz 167 ff, zur Auslandssteueranrechnung im Fall "sonstiger Bezüge"; die fixbesteuerten ausländischen Sonderzahlungen sind dabei in sämtliche Daten der Formel - "Einkommensteuer", "Auslandseinkünfte", "Einkommen" - einzubeziehen).

In Ansehung der Rechtsansicht des VwGH ermittelt sich der Anrechnungshöchstbetrag (unter Zugrundelegung der ausländischen Einkünfte lt. BFG iHv 84.808,38 € und der anteiligen Sonderzahlungen) daher wie folgt:

$$66.757,62 \text{ €} (65.345,61 \text{ €} + 1.412,01 \text{ €}) \times 98.379,19 \text{ €} (84.808,38 \text{ €} + 13.570,81 \text{ €}) \\ [23.533,50 \times 126/218,5] / 176.196,72 \text{ €} (152.663,22 \text{ €} + 23.533,50 \text{ €}^*) = 37.384,27 \text{ €}$$

*) Sonstige Bezüge KZ 220	25.525,93
SV-Beiträge	KZ 225 -1.372,43
Freibetrag	-620,00
	23.533,50

Der Anrechnungshöchstbetrag stellt jenen anrechenbaren Höchstbetrag dar, bis zu dessen Höhe ausländische Steuern angerechnet werden können. Er begrenzt die Anrechnung der ausländischen Steuer mit dem Betrag, der dafür im Inland angefallen wäre (*Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG17, § 1 Tz 52).

Wenn der Bf. die Auffassung vertritt, dass dem Anrechnungshöchstbetrag die in Italien tatsächlich entrichteten Steuern iHv 58.375,41 € gegenüber zu stellen sind, übersieht er dabei, dass die Bestimmungen des DBA Österreich-Italien Österreich als Ansässigkeitsstaat des Bf. - zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung - dazu verpflichten, abkommenskonform erhobene ausländische Steuern auf die österreichische Einkommensteuer anzurechnen. Anrechenbar sind daher nur **abkommenskonform** im ausländischen Staat erhobene Steuern (vgl. *Philipp/Loukota/Jirousek, Internationales Steuerrecht*, Z 23-86; in diesem Sinn auch *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG17, § 33 Tz 73).

Bei der Frage, ob eine ausländische Steuer "abkommenskonform" einbehalten wurde, handelt es sich um eine solche der rechtlichen Beurteilung des Sachverhalts (vgl. VwGH vom 24.5.2007, 2006/15/0045).

Art. 23 Abs. 3 lit a DBA Österreich-Italien bezieht sich sowohl dem Zweck als auch - bei Beachtung des Zusammenhangs - dem Wortlaut nach insgesamt nur auf Einkünfte, die dem Abkommen zufolge im Quellenstaat besteuert werden **dürfen** ("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).*

Daraus folgt, dass für die Anrechnung nicht die tatsächlich entrichtete Steuer, sondern nur jene, die auf solche ausländischen Einkünfte entfällt, für die dem Quellenstaat tatsächlich ein Besteuerungsrecht zusteht, heranzuziehen ist.

Laut Auskunft der italienischen Steuerbehörde wurde auf Grund der von der steuerlichen Vertretung vorgelegten Steuererklärung (Formular "CUD 2010") im Jahr 2009 ein Einkommen iHv 147.068,42 € in Italien versteuert. In Anbetracht obiger Ausführungen hatte Italien im Jahr 2009 das Besteuerungsrecht für Einkünfte iHv 84.808,38 €. Die darauf entfallende Steuer nach italienischem Tarif beträgt:

0,00 € bis 15.000,00 €	23%	3.450,00 €
15.001,00 € bis 28.000,00 €	27%	3.509,73 €
28.001,00 € bis 55.000,00 €	38%	10.259,62 €
55.001,00 € bis 75.000,00 €	41%	8.199,59 €
75.001,00 € bis 84.808,38 €	43%	4.238,72 €
Steuer		29.657,66 €

Dazu kommt die kommunale Steuer, die im Schätzungswege mit 1.134,00 € ermittelt wird (1965,99 € laut CUD/218,5 x 126); ergibt daher eine anzurechnende italienische Steuer iHv 30.791,66 €. Die gegenständliche Berechnung wurde dem Bf. mit Schreiben des BFG vom 20.9.2017 zur Kenntnis gebracht; Einwendungen dagegen wurden nicht vorgebracht.

Da im vorliegenden Fall die Steuer auf jene Einkünfte, für die Italien tatsächlich ein Besteuerungsrecht zusteht, niedriger ist als der Anrechnungshöchstbetrag, kann im vorliegenden Fall gem. Art. 23 Abs. 3 lit. a DBA Österreich-Italien nur ein Betrag von 30.791,66 € angerechnet werden.

Der angefochtene Einkommensteuerbescheid war daher abzuändern.

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Das gegenständliche Erkenntnis folgt der angeführten Rechtsprechung des VwGH, weshalb die die Revision nicht zulässig ist.

Wien, am 15. November 2017