

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Bf, Adr, vertreten durch Ernst & Young Steuerberatungs-u. Wirtschaftsprüfungs GmbH, Wagramer Straße 19, 1220 Wien, über die Beschwerde vom 21.03.2013 gegen den Bescheid des FA Wien 2/20/21/22 vom 12.03.2013, betreffend Einkommensteuer 2011 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Die Einkommensteuer wird für das Jahr 2011 mit -14.617,00 € festgesetzt.

Die Bemessungsgrundlagen und die Berechnung der Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

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

## Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf.) erzielte im Streitjahr 2011 ausländische Einkünfte.

Mit Bescheid vom 12.3.2013 wurde die Bf. zur Einkommensteuer für das Jahr 2011 veranlagt, wobei die in Italien entrichtete Steuer mit einem Betrag iHv 19.812,71 € auf die österreichische Einkommensteuer angerechnet wurde.

Gegen den Einkommensteuerbescheid erhob die Bf. Beschwerde (vormals Berufung) mit dem Antrag die ausländische Steuer mit einem Betrag iHv 21.888,89 € zu berücksichtigen. Begründend wurde ausgeführt, dass die Bf. von ihrem österreichischen Arbeitgeber vom 1.3.2011 bis 31.8.2012 nach Italien entsandt worden sei. Die Entsendung sei per 30.6.2012 vorzeitig beendet worden.

Die Bf. habe ihren österreichischen Wohnsitz für die Dauer der befristeten Entsendung aufrechterhalten und sei demzufolge im Veranlagungsjahr 2011 in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig. Zudem habe sie einen Wohnsitz zur Dienstverrichtung in Italien begründet.

Da der Lebensmittelpunkt der Bf. während der Auslandsentsendung in Österreich verblieben sei, sei Österreich gem. Art. 4 Abs. 2 lit. a DBA Österreich/Italien weiterhin als

Ansässigkeitsstaat anzusehen. Österreich habe daher das Besteuerungsrecht auf das gesamte Welteinkommen der Bf.

Italien habe gemäß Art. 15 des Doppelbesteuerungsabkommens Österreich/Italien als Tätigkeitsstaat das Besteuerungsrecht auf die Bezüge, die auf die in Italien ausgeübten Arbeitstage entfallen.

Auf Grund von Doppelbesteuerungsabkommen und auf Grund 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 Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Österreich und 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 entspricht, wenn eine in Österreich ansässige Person Einkünfte bezieht, die nach diesem Abkommen in Italien besteuert werden dürfen. 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 dürfen, entfällt. Daher sei im Falle der Bf. die Voraussetzung für eine Anrechnung im Ansässigkeitsstaat der natürlichen Person erfüllt.

Es sei darauf hinzuweisen, dass ausländische Steuern auf Grund der Bestimmungen der Doppelbesteuerungsabkommen und der Doppelbesteuerungsverordnung somit nur bis zur Höhe des anrechenbaren Höchstbetrages angerechnet werden können. Zur Berechnung des Anrechnungshöchstbetrages sei die Formel

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

heranzuziehen. Der anrechenbare Betrag dürfe jenen Teil der österreichischen Einkommensteuer, der auf die durch Anrechnung begünstigten Auslandseinkünfte entfällt (Höchstbetrag), nicht übersteigen (VwGH 15.4.1997, 93/14/0135).

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

Im Zuge der Veranlagung sei nur jene Steuer seitens des Amtes angerechnet worden, welche einerseits mit den nach österreichischem Recht berechneten ausländischen Einkünften, die unter Abzug der Bezüge gemäß § 67, sowie der Sozialversicherungsbeiträge und steuerfreien Bezügen ermittelt wurden, und andererseits mit den Steuersätzen nach italienischem Recht berechnet worden sei.

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 gegenüber zu stellen sei.

Die tatsächliche italienische Lohnsteuer betrage 26.304,87 € (25.113,27 + 1.191,60) und sei auf den italienischen Gehaltszetteln ausgewiesen.

Da die anrechenbare ausländische Steuer jenen Teil der österreichischen Einkommensteuer, die auf die durch Anrechnung begünstigten Auslandseinkünfte entfällt, den sogenannten Höchstbetrag, nicht übersteigen dürfe, sei die mit der Formel

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

zu kalkulierende Einkommensteuer im Zuge der Veranlagung anzurechnen. Aus dieser Berechnung ergebe sich mit Auslandseinkünften von 62.245,42 €, einer österreichischen Einkommensteuer vor Anrechnung von 23.965,90 € und dem veranlagungspflichtigen Welteinkommen von 68.151,80 € eine anrechenbare Steuer iHv 21.888,89 €. Diese Steuer sei, auf Grund der höheren tatsächlich in Italien entrichteten Steuer, auf die veranlagte österreichische Einkommensteuer anzurechnen.

Auch bei Anwendung der "per item limitation" entsprechend der Rz 7584 der Einkommensteuerrichtlinien sei als tatsächlich geleistete Steuer der Betrag von 21.888,89 € maßgeblich.

Es werde daher die entsprechende Korrektur der anzurechnenden Steuer iHv 21.888,89 € auf die österreichische Einkommensteuer anstatt dem in der Veranlagung berücksichtigten Betrag von 19.812,71 € beantragt.

Die Beschwerde wurde ohne Erlassung einer Beschwerdevorentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat vorgelegt.

Über Ersuchen des BFG teilte die steuerliche Vertretung des Bf. mit Schreiben vom 7.11.2017 mit, dass im Zeitraum März bis Dezember 2011 insgesamt 8.611,07 (9.885,67 € abzüglich SV 1.274,60 €) an sonstigen Bezügen angefallen seien, wovon auf die Arbeitstage in Italien ein aliquoter Betrag iHv 8.491,47 € entfalle (177,5/180)

Der Anrechnungshöchstbetrag betrage somit unter Berücksichtigung der sonstigen Bezüge:

Quellenstaatseinkünfte (62.245,42 € + 8491,47 €) 70.736,89 € x österreichische Einkommensteuer (23.965,90 € + 527,57 €) 24.493,47 € geteilt durch das veranlagungspflichtige Welteinkommen (68.151,80 € + 8.792,89 € (sonstige Bezüge 10.818,78 € - SV auf sonstige Bezüge 1.405,89 € - 620 €) 76.944,69 € ergibt 22.517,36 €.

*Über die Beschwerde wurde erwogen:*

Sachverhalt:

Die Beschwerdeführerin (Bf.) wurde von ihrem österreichischen Arbeitgeber, der C-AG, vom 1. März 2011 bis 31. Dezember 2012 zur A. nach Italien entsandt. Die Entsendung wurde mit 30. Juni 2012 vorzeitig beendet.

Für die Dauer der Entsendung hat die Bf. ihren österreichischen Wohnsitz beibehalten; zudem begründete sie einen Wohnsitz zur Dienstverrichtung in Italien. Der Mittelpunkt der Lebensinteressen der Bf. während der Auslandsentsendung verblieb in Österreich.

Im Jahr 2011 war die Bf. an 177,5 Tagen in Italien tätig und erzielte Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit iHv 62.245,42 €. Die aliquoten Sonderzahlungen betrugen 8.491,47 €. Das veranlagungspflichtige Welteinkommen im Jahr 2011 (inkl. der sonstigen Bezüge) betrug 76.944,69 €. Die österreichische Einkommensteuer (inkl. der Steuer auf sonstige Bezüge) betrug € 24.493,47. Die in Italien entrichtete Steuer betrug 26.304,87 €.

Beweiswürdigung:

Der festgestellte Sachverhalt gründet sich auf die Angaben der Bf. und ist insoweit unstrittig.

Rechtslage:

Artikel 4 Abs. 2 lit. a des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Republik Italien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerumgehung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, BGBl. Nr. 125/1985, (DBA-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-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 Abs. 2 dürfen ungeachtet des Abs. 1 dieses Artikels Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person für eine in dem 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-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.

Erwägungen:

Die Bf. hatte im Streitjahr 2011 in Österreich und in Italien einen Wohnsitz inne. Da der Mittelpunkt der Lebensinteressen während der Auslandsentsendung in Österreich verblieb, gilt die 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 der Bf.

Da sich die in Österreich ansässige Bf. im Streitjahr 2011 vom 1. März 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 gemäß Art. 15 DBA-Italien dem Tätigkeitsstaat (Italien) zu. Die Höhe der Einkünfte, für die Italien im Jahr 2011 das Besteuerungsrecht hatte, betrug 62.245,42 € (diese Einkünfte waren bereits zur Gänze im (österreichischen) Lohnzettel unter der Kennzahl 245 (steuerpflichtige Bezüge) enthalten); die darauf entfallende und tatsächlich entrichtete italienische Steuer betrug 26.304,87 €.

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.

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 daher wie folgt:

$$24.493,47 \text{ €} \times 71.038,31 \text{ €} (62.245,42 \text{ €} + 8.491,47 \text{ €}) / 76.944,69 \text{ €} (68.151,80 \text{ €} + 8.792,89 \text{ €}^*) = 22.517,36 \text{ €}$$

\*) Sonstige Bezüge: KZ 220 - KZ 225 - Freibetrag 620 € (10.818,78 € - 1.405,89 € - 620 € = 8.792,89 €)

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).

Auf Grund der höheren in Italien entrichteten Steuer von 26.304,87 € ist im gegenständlichen Fall der Anrechnungshöchstbetrag iHv 22.517,36 € auf die österreichische Einkommensteuer anzurechnen.

Berechnung der Einkommensteuer:

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit:	
Bezugsauszahlende Stelle	
C-AG	68.343,80
Pauschbetrag für Werbungskosten	-132,00
<b>Gesamtbetrag der Einkünfte</b>	<b>68.211,80</b>
Pauschbetrag für Sonderausgaben	-60,00
<b>Einkommen</b>	<b>68.151,80</b>
Die Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt:	
$(68.151,80 - 60.000,00) \times 0,5 + 20.235,00$	24.310,90
<b>Steuer vor Abzug der Absetzbeträge</b>	<b>24.310,90</b>
Verkehrsabsetzbetrag	-291,00
Arbeitnehmerabsetzbetrag	-54,00
<b>Steuer nach Abzug der Absetzbeträge</b>	<b>23.965,90</b>
Steuer für die sonstigen Bezüge	527,57

<b>Einkommensteuer</b>	<b>24.493,47</b>
Ausländische Steuer	-22.517,36
Anrechenbare Lohnsteuer	-16.592,92
Rundung gem. § 39 Abs. 3 EStG	-0,19
<b>Festgesetzte Einkommensteuer</b>	<b>-14.617,00</b>

### **Unzulässigkeit 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.

Im vorliegenden Fall folgt das BFG der Rechtsprechung des VwGH (27.6.2017, Ro 2015/13/0019), weshalb die Revision nicht zulässig ist.

Wien, am 11. Jänner 2018