



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 12

GZ. RV/2946-W/06

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., W., vertreten durch st.V., Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, XY, vom 15. Februar 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 8/16/17, vom 19. Jänner 2006 betreffend Einkommensteuer 2004 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) erzielte im Streitjahr 2004 als Musiker neben hier unstrittigen Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit in Höhe von insgesamt € 13.690,50 Einkünfte aus selbstständiger Arbeit in Höhe von € 535,10. Diese selbständigen Einkünfte resultieren laut Einkommensteuererklärung aus einem Verlust in Höhe von € 1.433,37 sowie aus einem Gewinn als Beteiligter an der Personengemeinschaft A-Quartett und Mitgesellschafter in Höhe von € 1.968,47. Laut Beilage zur Einkommensteuererklärung sind in diesen Einkünften aus

selbständiger Arbeit anrechenbare ausländische Einkünfte in Höhe von € 6.183,10 enthalten, von denen Japan und Finnland Einkommensteuer in Höhe von € 1.260,79 erhoben hat.

Das Finanzamt rechnete im Einkommensteuerbescheid 2004 diese ausländische Quellensteuer nicht auf die österreichische Einkommensteuerschuld an und setzte diese in Höhe von € 366,93 fest.

In der dagegen erhobenen Berufung führte der Bw. aus, dass das Finanzamt die anrechenbaren Quellensteuern zu unrecht nicht berücksichtigt habe.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 31. März 2006 gab das Finanzamt der Berufung teilweise statt und rechnete lediglich einen Betrag in Höhe von € 58,84 an ausländischer Steuer auf die Einkommensteuerschuld an. Begründend wurde ausgeführt, dass ausländische Einkünfte, die zur Vermeidung der Doppelbesteuerung mit dem Anrechnungsverfahren zu erfassen sind, nur insoweit angesetzt werden könnten, als sie im (positiven) Betrag der inländischen Einkünfte Deckung fänden. Im vorliegenden Fall könnten sohin nur € 535,10 an anrechenbaren, ausländischen Einkünften erfasst werden, die anrechenbaren Quellensteuern seien mit jenem Betrag begrenzt abzugsfähig, in dem Ausmaß, als auf die zugehörigen Auslandseinkünfte inländische Einkommensteuer entfiele.

Der Anrechnungshöchstbetrag wurde in der Berufungsvorentscheidung wie folgt errechnet:

€ 535,10 abzüglich Veranlagungsfreibetrag € 31,31 = Basis € 503,79

ausländische Einkünfte (Auswirkung): € 503,79 x 11,68 % = € 58,84 anrechenbare Quellensteuern

In dem gegen die Berufungsvorentscheidung erhobenen Vorlageantrag wurde eingewandt, dass im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2004 die anrechenbaren ausländischen Steuern in Höhe von € 722,19 trotz Übermittlung der Einnahmen/Ausgabenrechnung 2004 sowie der Beilage zu den ausländischen Einkünften zu Unrecht nicht berücksichtigt worden seien. In der Berufungsvorentscheidung seien ebenfalls nur ausländische Steuern in Höhe der Einkommensteuer (€ 58,84), die auf die Einkünfte aus selbständiger Arbeit laut Bescheid (€ 503,79) entfallen, angerechnet worden. In diesen Einkünften aus selbständiger Arbeit seien anrechenbare ausländische Einkünfte in Höhe von € 6.183,10 enthalten, davon sei im Jahr 2004 € 1.260,79 an ausländischer Steuer bezahlt worden.

Daraus ergebe sich im Jahr 2004 ein anrechenbarer Höchstbetrag von € 722,19 an ausländischer Steuer – nach der Formel: Einkommensteuer (€ 1.572,63) x ausländische Einkünfte (€ 6.183,10) / Einkommen (€ 13.464,29). Der anrechenbare Höchstbetrag würde sich am Gesamteinkommen und nicht an einzelnen Einkunftsarten bemessen, weshalb beantragt werde, der Berufung antragsgemäß stattzugeben.

Über die Berufung wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt wird der Entscheidung zugrunde gelegt:

Der Bw. bezog im Jahr 2004 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von € 13.690,50. Weiters erzielte der Bw. Einkünfte aus selbständiger Arbeit und zwar als Einzelunternehmer Verluste in Höhe von € 1.433,37 sowie als Mitunternehmer des A-Quartett und Mitgesellschafter anteilige positive Einkünfte in Höhe von € 1.968,47. In diesen selbständigen Einkünften sind unbestritten ausländische Einkünfte in Höhe von € 6.183,10 enthalten, von denen Japan und Finnland Steuer in Höhe von € 1.260,79 erhoben hat.

Strittig ist nunmehr die Höhe der Steueranrechnung der ausländischen Steuern auf die österreichische Einkommensteuerschuld.

Artikel 19 Abs. 2 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und Japan zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen, BGBl. 127/1963 (DBA-Japan), lautet: "Österreich darf bei der Ermittlung seiner Steuern von Personen, die in Österreich ansässig sind, in die Grundlage, von der diese Steuern erhoben werden, alle Einkünfte einbeziehen, die nach den österreichischen Gesetzen steuerpflichtig sind. Der Betrag der japanischen Steuer, die von der in Österreich ansässigen Person nach den japanischen Gesetzen und in Übereinstimmung mit diesem Abkommen entweder unmittelbar oder im Abzugswege von Einkünften, die ihre Quelle in Japan haben und in beiden Vertragsstaaten der Besteuerung unterliegen, erhoben wird, wird jedoch zur Anrechnung auf die österreichische Steuer für diese Einkünfte zugelassen, aber mit einem Betrag, der den Teil der österreichischen Steuer nicht übersteigt, der auf diese Einkünfte (oder das gesamte, der österreichischen Steuer unterliegende Einkommen, wenn dieses niedriger ist) im Verhältnis zum gesamten der österreichischen Steuer unterliegenden Einkommen entfällt."

Artikel 19 Abs. 2 Satz 2 des DBA-Japan stellt demnach darauf ab, dass von den ausländischen Einkünften österreichische Steuer erhoben wird. In Präzisierung dieses Gedankens wird in der genannten Abkommensbestimmung ausgeführt, dass die Anrechnung nur bis zu jenem Betrag erfolgen kann, mit welchem die österreichische Steuer auf die ausländischen Einkünfte entfällt. Durch die in Klammer gesetzte Wortgruppe wird zudem ausdrücklich auf den Fall eingegangen, dass im Hinblick auf Verluste aus anderen Einkunftsquellen oder auf andere einkommensmindernde Positionen das Einkommen geringer ist als der Betrag der japanischen Einkünfte; in diesem Fall soll die Anrechnung mit dem Betrag der österreichischen Steuer begrenzt sein, die auf das gesamte Einkommen entfällt.

Auch das DBA-Finnland beschränkt – in sinngemäßer Anwendung des Art. 23 B des Musterabkommens der OECD - in seinem Art. 23 Abs. 1 lit. a ebenfalls die Anrechnung der in Finnland gezahlten Steuer vom Einkommen dahingehend, dass der anzurechnende Betrag jedoch den Teil der vor der Anrechnung ermittelten Steuer vom Einkommen nicht übersteigen darf, der auf die Einkünfte, die in Finnland besteuert werden dürfen, entfällt.

Das Finanzamt hat bei der Ermittlung des nach den obzitierten Bestimmungen maximal anrechenbaren Betrages nicht die in Lehre und Rechtsprechung angewandte Formel „Einkommensteuer x Auslandseinkünfte / Einkommen“ verwendet, wonach sich ein zweifellos höherer als der im angefochtenen Bescheid ermittelte Betrag ergeben hätte, sondern ist insofern einen anderen Weg gegangen, als es nicht die tatsächlichen Auslandseinkünfte sondern den Betrag hiefür herangezogen hat, welcher nach horizontalem Verlustausgleich als für die innerstaatliche Einkommensermittlung relevante Größe verblieben ist. Dieser vom Finanzamt gewählte Weg wird dem Zweck der Doppelbesteuerungsabkommen allerdings nicht gerecht, weil dabei eine Doppelbesteuerung nur unvollständig hintangehalten wird (vgl. hiezu auch VwGH 15. 4. 1997, 93/14/0135).

Dem Bw. ist vielmehr Recht zu geben, wenn er ausführt, dass der anrechenbare Höchstbetrag sich am Gesamteinkommen und nicht an einzelnen Einkunftsarten bemessen würde. Bei der Ermittlung des Anrechnungshöchstbetrages sind nach dem eindeutigen Wortlaut der im Berufungsfall anzuwendenden Bestimmungen der Doppelbesteuerungsabkommen mit Japan und Finnland (siehe Art. 19 Abs. 2 DBA Japan bzw. Art. 23 Abs.1 lit. a DBA Finnland, die grundsätzlich dem Artikel 23 B des Musterabkommens der OECD entsprechen) stets die tatsächlichen Auslandseinkünfte zugrunde zu legen. Der im Vorlageantrag ermittelte anrechenbare Höchstbetrag von € 722,19 an ausländischer Steuer (errechnet durch die Formel „EinkommensteuerxAuslandseinkünfte/Einkommen“ - [€1.572,63*€6.183,10/€ 13.464,29=€ 722,19]) erweist sich somit nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates als richtig und rechtmäßig und war dementsprechend der Berufung vollinhaltlich stattzugeben.

Dementsprechend ergibt sich die folgende **Neuberechnung der Einkommensteuer 2004:**

Einkommensteuer laut Erstbescheid: € 1.572,63

Abzüglich anrechenbarer Lohnsteuer -€1.205,70

Abzüglich ausländischer Steuer: -€722,19

Einkommensteuergutschrift laut BE: -€355,26

Wien, am 29. Dezember 2009