



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., gegen den Bescheid des Finanzamtes Baden Mödling betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2008 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe und dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### Entscheidungsgründe

Mit Eingabe vom 18. Juni 2009 übermittelte der Berufungswerber (Bw.) seine Einkommensteuererklärung für 2008 und teilte dazu u.a. erläuternd mit, dass er von seinem österreichischen Arbeitgeber, der X AG vom 1. Juli 2007 bis zum 31. Dezember 2009 zur italienischen Niederlassung Y. entsandt worden sei.

Der Bw. habe seinen österreichischen Wohnsitz für die Dauer der Entsendung beibehalten. Zudem habe er einen Wohnsitz zur Dienstverrichtung in Italien begründet. Demzufolge sei der Bw. im Veranlagungsjahr 2008 in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig gewesen.

Da sein Lebensmittelpunkt in Österreich verblieben sei, sei der Bw. gemäß Artikel 4 Abs. 2a 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 1985/125 (in weiterer Folge DBA Italien) weiterhin in Österreich ansässig. Italien habe als Tätigkeitsstaat gemäß Artikel 15 Abs. 2 DBA Italien das Besteuerungsrecht für die Bezüge, die auf die im Veranlagungsjahr 2008 in Italien ausgeübten Arbeitstage entfallen, da sich der Bw. länger als 183 Tage während des Veranlagungsjahres 2008 physisch in Italien aufgehalten habe.

Der Bw. brachte vor, dass er im Zeitraum vom 1. Jänner bis 31. Dezember 2008 insgesamt 226,5 Arbeitstage gehabt habe, wovon 163 Tage auf Italien und 63,5 Tage auf Österreich und diverse Drittstaaten entfallen seien. Die ermittelten Einkünfte seien anteilige Bezüge, welche auf italienische Arbeitstage entfallen würden. Für die Einkünfte in der Höhe von € 52.323,71, für welche Italien gemäß Artikel 15 Abs. 2 lit. a DBA Italien das Besteuerungsrecht habe, seien in Italien Steuern in der Höhe von € 29.983,38 tatsächlich entrichtet worden. Diese Steuern seien in Österreich anrechenbar.

Mit Bescheid vom 24. September 2009 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer für das Jahr 2008 in der Höhe von € 161,55 fest, wobei lediglich € 16.203 an italienischer Steuer angerechnet wurde. Der Differenzbetrag zur tatsächlich in Italien erhobenen Steuer müsse in Italien rückerstattet werden und könne in Österreich nicht angerechnet werden.

In der dagegen rechtzeitig eingebrachten Berufung wendet der Bw. ein, dass er während seiner Auslandsentsendung in Österreich ansässig geblieben sei und Österreich daher das Besteuerungsrecht auf sein gesamtes Welteinkommen habe. Italien hingegen habe das Besteuerungsrecht auf die Bezüge, die auf die in Italien ausgeübten Arbeitstage entfielen, da sich der Bw. im Jahr 2008 an mehr als 183 Tagen in Italien aufgehalten habe.

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 DBA Italien sei 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 beziehe, 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 Falle des Bw. die Voraussetzung für eine Anrechnung im Ansässigkeitsstaat der natürlichen Person erfüllt.

Der Bw. wies darauf hin, dass ausländische Steuern auf Grund der Bestimmungen der Doppelbesteuerungsabkommen und der Doppelbesteuerungsverordnung somit nur bis zur Höhe des anrechenbaren Höchstbetrages angerechnet werden könnten. Zur Berechnung des Anrechnungshöchstbetrages sei die Formel

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

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

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

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

Aus den Einkommensteuerrichtlinien ergebe sich, dass der Anrechnungshöchstbetrag (ermittelt auf Basis der Einkünfte nach österreichischem Steuerrecht und dem österreichischen Tarif) den tatsächlich in Italien gezahlten Steuern gegenüber zu stellen sei.

Die tatsächliche italienische Lohnsteuer habe € 29.342,60 betragen und sei auf den italienischen Gehaltszetteln ausgewiesen.

Da die anrechenbare ausländische Steuer jenen Teil der österreichischen Einkommensteuer, die auf die durch Anrechnung begünstigten Auslandseinkünfte entfalle (den so genannten Höchstbetrag) nicht übersteigen dürfe, sei die mit der Formel „Einkommensteuer  $\times$  Auslandseinkünfte / Einkommen“ zu kalkulierende österreichische Einkommensteuer im Zuge der Veranlagung anzurechnen. Aus dieser Berechnung ergebe sich mit Auslandseinkünften von € 52.323,71, einer österreichischen Einkommensteuer vor Anrechnung von € 27.148,07 und dem veranlagungspflichtigen Welteinkommen von € 70.997,73, eine anrechenbare Steuer in der Höhe von € 20.007,51. 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 € 29.342,60 maßgeblich. Es sei nicht vorgesehen, als Anrechnungshöchstbetrag jenen Betrag heranzuziehen, der sich aus der Bemessungsgrundlage nach österreichischem Steuerrecht und dem italienischen Tarif ergebe.

Es werde daher die entsprechende Korrektur der anzurechnenden Steuer in der Höhe von € 20.007,51 auf die österreichische Einkommensteuer beantragt.

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

Der Bw. hat seinen Wohnsitz in Österreich, er ist in Österreich ansässig und unbeschränkt steuerpflichtig. Im Jahr 2008 bezog er Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in der Höhe von insgesamt € 72.707,48, wovon € 52.323,71 auf mit italienischer Quellensteuer belastete Einkünfte entfielen.

Nach den Angaben des Bw. in seiner Beilage zur Einkommensteuererklärung 2008 hat er für die ausländischen Einkünfte € 29.983,38 an italienischer Steuer entrichtet.

Gemäß Artikel 15 Abs. 2 DBA Italien 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 2008 mehr als 183 Tage in Italien aufgehalten hat, steht Italien - in Entsprechung des Artikels 15 Abs. 2 DBA Italien – unbestrittenweise das Besteuerungsrecht an den bei der italienischen Niederlassung Y. im Jahr 2008 bezogenen nichtselbständigen Einkünften des Bw. in der Höhe von € 52.323,71 zu.

Strittig ist nunmehr die Höhe der Anrechnung der ausländischen Steuer auf die österreichische Einkommensteuer.

Während der Bw. (ursprünglich) die Anrechnung der gesamten in Italien entrichteten Steuer im Ausmaß von € 29.983,38 und in der Berufung die Korrektur auf € 20.007,51 begehrte, wurde seitens des Finanzamtes lediglich ein Betrag in der Höhe von € 16.203 angerechnet.

Artikel 23 Abs. 3 lit. a DBA 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.“

Nach Artikel 23 DBA Italien hat also eine Anrechnung der italienischen Steuern insofern stattzufinden, als Einkünfte bezogen werden, die nach diesem Abkommen in Italien und in Österreich besteuert werden dürfen.

Die Bestimmungen des DBA Italien verpflichten Österreich als Ansässigkeitsstaat des Bw. – zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung - dazu, abkommenskonform erhobene ausländische Steuern auf die österreichische Einkommensteuer anzurechnen. Der anzurechnende Betrag darf jedoch den Teil der österreichischen Steuer vom Einkommen nicht übersteigen, der auf die in Italien besteuerten Einkünfte entfällt. Die Auslandsteuer darf somit maximal jenem österreichischen Steuerteil entsprechen, der auf die Auslandseinkünfte dieser Staaten entfällt, und darf daher nicht zu einem günstigeren Ergebnis führen, als jenem, das bei einer vollständigen Steuerbefreiung der Auslandseinkünfte dieser Staaten eintreten würde.

Eine grundsätzliche Schranke für die Anrechnung der Steuer stellt der so genannte Anrechnungshöchstbetrag dar. Dieser ist nach der überwiegend in der Lehre und Rechtsprechung vertretenen Auffassung in der Form zu ermitteln, dass der sich bei der Veranlagung des Einkommens (einschließlich der ausländischen Einkünfte) ergebende Betrag an Einkommensteuer im Verhältnis der ausländischen Einkünfte zum Einkommen aufgeteilt wird. Grundsätzlich lautet die Formel für die Ermittlung des Anrechnungshöchstbetrages:

### **„Einkommensteuer x Auslandseinkünfte / Einkommen“ (proportionale Methode)**

Auch das Berufungsbegehren stützt sich auf diese formelhafte Berechnung des Anrechnungshöchstbetrages, indem es die Anrechnung der italienischen Steuer im Ausmaß von € 20.007,51 begehrt.

Der Bw. wendet ein, dass das Finanzamt bei der Ermittlung des anrechenbaren Betrages nicht diese in Lehre und Rechtsprechung angewandte Formel verwendet habe, sondern einerseits

---

die ausländischen Einkünfte nach österreichischen Recht und andererseits die Steuersätze nach italienischem Recht berechnet habe.

Dazu ist auszuführen, dass die Höhe der in Italien erhobenen Steuer auf den Rechtsvorschriften dieses Staates basiert und der österreichische Gesetzgeber darauf keinen Einfluss hat. Nach DBA-Recht wird in Österreich nur soviel an ausländischer Steuer angerechnet, als nach österreichischem Steuerrecht von diesen im Einkommen enthaltenen ausländischen Einkunftssteilen an Einkommensteuer anfällt. In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass die Anrechenbarkeit ausländischer Quellensteuern auf die inländische Einkommensteuer insofern beschränkt ist, als der Steuerpflichtige alle Steuervorteile, die ihm im Quellenstaat zustehen, auszuschöpfen hat, insbesondere eine nach dem maßgebenden DBA mögliche Erstattung der Quellensteuer zu begehrten hat, mit der Konsequenz, dass der erstattungsfähige Teil der Steuer nicht angerechnet wird (vgl. Doralt/Ruppe, Steuerrecht II, Tz. 638).

Durch die Anrechnungsmethode wird erreicht, dass die ausländischen Einkunftssteile mit österreichischer Einkommensteuer nicht belastet werden. Dass nach den Steuervorschriften anderer Staaten insgesamt höhere Steuerbeträge eingehoben werden, als im Rahmen der österreichischen Einkommensteuerveranlagung anzurechnen sind, liegt – wie bereits ausgeführt – nicht in der Sphäre der österreichischen Gesetzgebung und Rechtsanwendung.

Nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates errechnet sich der Anrechnungshöchstbetrag an ausländischer Steuer durch die Formel „Einkommensteuer x Auslandseinkünfte / Einkommen“ wie folgt:

Österreichische Einkommensteuer : € 27.033,87

Auslandseinkünfte: € 52.323,71

Steuerpflichtiges Welteinkommen: € 70.997,73

$$\text{€ } 27.033,87 \times \text{€ } 52.323,71 / \text{€ } 70.997,73 = \text{€ } 19.923,35$$

Dementsprechend ist die in Italien entrichtete Steuer im Ausmaß von € 19.923,35 auf die österreichische Einkommensteuer anzurechnen und der Berufung daher teilweise stattzugeben.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 21. April 2010