



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Christian Lenneis und die weiteren Mitglieder Hofrat Dr. Peter Davidik, Dr. Dieter Simon und Walter Supper im Beisein der Schriftführerin FOI Ingrid Pavlik über die Berufung des Bw., in W., vom 13. August 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 6/7/15, vertreten durch Claudia Gindl, vom 14. Juli 2004 betreffend Einkommensteuer 2002 nach der am 25. Juni 2008 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) erzielt als Opernsänger neben lohnsteuerpflichtigen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit von der Wiener Staatsoper auch Einkünfte aus selbständiger Arbeit aus seiner künstlerischen Tätigkeit im Ausland.

Weiters bezieht er als Beteiligter an Gemeinschaften (anteilige) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

In der Beilage zur Einkommensteuererklärung für 2002 werden zu den Einkünfte aus selbständiger Arbeit folgende Einnahmen und Ausgaben aufgelistet:

Einnahmen (brutto)	EUR
Lizenzeinnahmen Österreich	637,68
Umsatzsteuerveranlagung 2000	1.349,24
Einnahmen Großbritannien	24.673,68
Lizenzeinnahmen Italien	1.084,55
Einnahmen Italien	52.444,05

Summe der Einnahmen (brutto)	80.189,20
Ausgaben (brutto) insgesamt	- 85.570,76
hievon die selbständige Arbeit (GB und Italien) betreffend (68 Tage; 18%)	- 15.402,74
(zusätzl.) Ausgaben Großbritannien	- 6.047,25
(zusätzl.) Ausgaben Italien	- 27.891,67
Summe dieser Ausgaben (brutto)	- 49.341,66
Gewinn lt. Überschussrechnung	30.847,54

Als einbehaltene Steuern werden ausgewiesen:

Einbehaltene Steuern Großbritannien	5.428,21
Einbehaltene Steuern Italien	16.058,58
Summe der einbehaltenen Steuern	21.486,79

Zur Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes infolge Progressionsvorbehalt werden die Einnahmen aus der künstlerischen Tätigkeit des Bw. in Deutschland, Schweiz, Frankreich, Niederlande und Spanien (insgesamt € 569.450,12) abzüglich der darauf entfallenden Ausgaben (insgesamt € 71.613,81) sowie des Anteiles der allgemeinen Ausgaben, die die „Progressionsvorbehaltstätigkeit“ betreffen (140 Tage; 38% von € 85.570,76 = € 32.516,89), dargestellt; das ergibt unter Progressionsvorbehalt steuerbefreite Auslandseinkünfte in Höhe von € 465.319,42.

Die nichtselbständigen Einkünfte von der Wiener Staatsoper betragen laut Lohnzettel € 71.061,89; hievon wird als Werbungskosten der Anteil an den allgemeinen Ausgaben, die nach der Aufstellung des Bw. die nichtselbständige Arbeit betreffen (157 Tage; 44% von € 85.570,76 = € 37.651,13), zum Abzug gebracht.

Der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2002 wurde auf Basis der Angaben des Bw. in der Beilage zur Einkommensteuererklärung erlassen; dabei wurde entsprechend dem Durchschnittssteuersatz von 48,31% laut Einkommensteuerbescheid als anrechenbare ausländische Steuer € 14.902,44 (= 48,31% von den Einkünften aus selbständiger Arbeit iHv € 30.847,54) ausgewiesen und von der errechneten Einkommensteuer zum Abzug gebracht.

Gegen den Einkommensteuerbescheid erhob der Bw. Berufung mit folgender Begründung:

*In dem angefochtenen Bescheid wird meine in Großbritannien und Italien in Höhe von insgesamt EUR 21.486,79 gezahlte Einkommensteuer nur mit einem Betrag von EUR 14.902,44 angerechnet; die Differenz von EUR 6.584,35 wurde allerdings nicht als weitere Betriebsausgabe, die sie zweifelsohne darstellt, berücksichtigt.*

*Ich stelle daher den Antrag, den angefochtenen Bescheid dahingehend zu ändern, dass ausländische nicht angerechnete Steuern für in Österreich steuerpflichtige Einkünfte als Betriebsausgabe Berücksichtigung finden.*

Das Finanzamt wies die Berufung mit der Begründung als unbegründet ab, die Einkommensteuer sowie sonstige Personensteuern gehörten zu den nichtabzugsfähigen Betriebsausgaben.

In dem daraufhin eingebrachten Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz führt der Bw. aus:

*Nach dem Aufbau des Einkommensteuergesetzes beziehen sich Begriffe wie „Steuern“, „steuerfreie Einkünfte“ etc. ohne nähere Bezeichnung immer auf den Begriffsinhalt des österreichischen Einkommensteuergesetzes. Soll dies ausnahmsweise nicht gelten, wird es ausdrücklich gesagt oder die Gesetzesstelle entsprechend ergänzt bzw. novelliert: Als Beispiel sei auf das BGBl I 1999/106, ab 1.8.1999 gültig, hingewiesen, das ausdrücklich „auf Grund zwischenstaatlicher Vereinbarungen steuerfreie Einkünfte“ in die Berechnung des Höchstbetrages für steuerlich unschädliche Einkünfte des Ehepartners gem. § 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 einbezog.*

*In dem angefochtenen Bescheid wird meine in Großbritannien bzw. Italien in Höhe von insgesamt EUR 21.486,79 gezahlte Einkommensteuer - richtigerweise - nur mit einem Betrag von EUR 14.902,44 angerechnet. Ein Betrag in Höhe von EUR 6.584,35 bleibt unberücksichtigt; dieser stellt jedoch eine Betriebsausgabe dar, ohne die zu tätigen ich die in Österreich zu versteuernden ausländischen Einkünfte hätte nicht erzielen können. Daher sind meine geltend gemachten Betriebsausgaben um diesen Betrag zu erhöhen.*

Über Schreiben der Abgabenbehörde zweiter Instanz, in welchem festgehalten wurde, eine Doppelbesteuerung sei im gegenständlichen Fall dadurch vermieden worden, dass die ausländischen Steuern in der Höhe angerechnet worden seien, in der (österreichische) Einkommensteuer auf die diesbezüglichen ausländischen Einkünfte entfalle, gab der Bw. folgende Stellungnahme ab:

*Laut Einkommensteuerbescheid 2002 habe ich von österreichischen und in Österreich steuerpflichtigen ausländischen Einkünften in Gesamthöhe von EUR 66.247,88 48,1% (richtig: 48,31%) an österreichischer Einkommensteuer in Höhe von EUR 32.004,35 zu bezahlen, wovon mir EUR 9.738,34 gutgeschrieben wurden, sodass ich insgesamt EUR 22.266,01 leistete.*

*Im Ausland (Italien, Großbritannien) bezahlte ich weitere EUR 21.486,79, sodass ich insgesamt EUR 43.752,80 im Jahr 2002 leistete, was einem Steuersatz von 66,05% des obgenannten steuerpflichtigen Einkommens von EUR 66.247,88 entspricht.*

*Dass dies eine verfassungsrechtliche Ungleichbehandlung meiner Person – selbst bei korrekter Anwendung des Anrechnungsverfahrens – gegenüber anderen in Österreich Steuerpflichtigen darstellt, bedarf keiner weiteren Begründung und ist eine Folge der verfassungswidrigen Interpretation des Begriffes „Steuern vom Einkommen und sonstige Personensteuern“ des*

*§ 20 Abs. 1 Z 6 EStG 1988: denn darunter werden auch ausländische Einkommensteuern subsumiert.*

*Dies ist nicht zwingend.*

*Denn das System des österreichischen Einkommensteuergesetzes bezieht sich stets auf österreichische Begriffe mit auf Österreich beschränkte Geltung: „Steuerfrei“ heißt in Österreich steuerfrei, „steuerpflichtig“ heißt in Österreich steuerpflichtig; daher ist „Einkommensteuer“ immer die österreichische Einkommensteuer.*

*Soll dies ausnahmsweise nicht gelten, so wird es immer gesagt. Ich habe im Vorlageantrag vom 17.9.2004 bereits darauf hingewiesen: in § 33 Abs. 4 Z 1, 2. Absatz EStG 1988 heißt es ausdrücklich „... und auf Grund zwischenstaatlicher Vereinbarungen steuerfreien Einkünften sind in diese Grenzen miteinzubeziehen. Andere steuerfreie Einkünfte sind nicht zu berücksichtigen“.*

*Legt man daher den Begriff „Steuern vom Einkommen“ des § 20 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 verfassungskonform dahingehend aus, dass man ihn auf Österreich einschränkt, so sind die ausländischen Einkommensteuern, ohne die zu verausgaben ich die in Österreich steuerpflichtigen ausländischen Anrechnungseinkünfte gar nicht erzielen kann, zumindest als Betriebsausgaben von den Einkünften abzuziehen.*

*Dadurch ließe sich die Einkommensteuer um rd. EUR 3.200 vermindern.*

*Im Übrigen war die Anrechnung der ausländischen Steuer im Betrag von EUR 14.902,44 im Hinblick auf die Höhe der italienischen Einkünfte mit EUR 25.636,93 und der britischen Einkünfte in Höhe von EUR 18.626,43 nicht nachvollziehbar.*

In der am 25. Juni 2008 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wiederholte der steuerliche Vertreter sein bisheriges Vorbringen und brachte ergänzend vor, wie er bereits in seiner Berufung bzw. seiner Stellungnahme ausgeführt habe, gingen seiner Ansicht nach die Einkommensteuerrichtlinien von einem falschen Begriff der nicht abzugsfähigen Steuern aus. Hierunter seien seines Ermessens ausschließlich inländische Steuern zu verstehen, nicht aber die im gegenständlichen Fall als Betriebsausgaben beantragten Steuern.

Hinzuzufügen sei, dass auch § 48 BAO im Berufungsfall keine Entlastung bringen könne, da diese Bestimmung nur dann anwendbar sei, wenn es zwischen zwei Staaten kein DBA gebe bzw. wenn es trotz Verständigungsverfahren zu keiner Einigung zwischen den beiden Staaten komme sowie bei unrichtiger Anwendung des Doppelbesteuerungsabkommens durch einen Staat.

Die Finanzamtsvertreterin führte aus, unstrittig sei, dass die Ermittlung des Anrechnungshöchstbetrages nach den geltenden Vorschriften des innerstaatlichen Rechts bzw. des jeweils anwendbaren Doppelbesteuerungsabkommens erfolgt sei. Dies werde auch

vom steuerlichen Vertreter keineswegs bestritten. Anzumerken sei allerdings, dass es sich nach Ansicht des Finanzamtes bei der ausländischen Steuer sehr wohl um eine gemäß § 20 Abs. 1 Z 6 EStG nicht abzugsfähige Personensteuer handele. Zu berücksichtigen sei weiters, dass dann, wenn man die ausländische Steuer als Betriebsausgabe ansetzen würde, sich der Gewinn reduzieren würde und damit konsequenterweise auch der Anrechnungshöchstbetrag wiederum absinken würde.

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

Der Bw. hat seinen Wohnsitz in Österreich, er ist in Österreich ansässig und unbeschränkt steuerpflichtig.

Nach den Angaben des Bw. in der Beilage zur Einkommensteuererklärung für 2002 erhielt er Einnahmen für seine Tätigkeit aus selbständiger Arbeit in Großbritannien und Italien in der oben genannten Höhe und wurde in diesen Staaten Einkommensteuer mit den oben angeführten Beträgen einbehalten.

Wie auch im Vorlageantrag vom Bw. ausgeführt wird, erfolgte die Anrechnung der in Großbritannien und Italien gezahlten Einkommensteuer in dem gegenständlich angefochtenen Bescheid *richtigerweise nur mit einem Betrag von € 14.902,44*.

Strittig ist allein, ob die Differenz zwischen insgesamt angefallener ausländischer Steuer (€ 21.486,79) und der im österreichischen Einkommensteuerbescheid angerechneten ausländischen Steuer (€ 14.902,44), somit ein Betrag von € 6.584,35, als Betriebsausgabe zu berücksichtigen ist.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem den Bw. betreffenden (über die Veranlagungsjahre 1986 bis 1988 absprechenden) Erkenntnis vom 4. November 1998, Zl. 93/13/0201, ausgeführt hat, kommt für Vergütungen, die der Bw. in Ausübung seiner künstlerischen Tätigkeit in Italien bezogen hat, Artikel 17 Abs. 1 des Abkommens vom 29. Juni 1981 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 Vermögen, BGBl. Nr. 125/1985 (DBA-Italien) zur Anwendung und wird für diesen Fall in Art. 23 Abs. 3 lit. a DBA-Italien (Methoden-Artikel) normiert, dass Einkünfte, die eine in Österreich ansässige Person bezieht und die nach dem Abkommen in Italien besteuert werden dürfen (darunter fallen auch die im Art. 17 genannten Einkünfte, sofern die Tätigkeit in Italien ausgeübt wird), auch in Österreich einkommensteuerlich erfasst werden dürfen, wobei die in Italien gezahlte Steuer auf die österreichische Einkommensteuer anzurechnen ist.

Gemäß dem 2. Satz des Art. 23 Abs. 3 lit. a DBA-Italien darf der anzurechnende Betrag jedoch den Teil der vor der Anrechnung ermittelten Steuer vom Einkommen nicht übersteigen, der auf die Einkünfte, die in Italien besteuert werden dürfen, entfällt.

Sinngemäße Regelungen finden sich in Art. 17 Abs. 1 und Art. 24 Abs. 2 des Abkommens vom 30. April 1969 zwischen der Republik Österreich und dem Vereinigten Königreich von Großbritannien und Nordirland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerumgehung bei den Steuern vom Einkommen, BGBl. Nr. 390/1970 idF BGBl. Nr. 585/1978 und 835/1994 (DBA-Großbritannien).

Wie dem berufungsgegenständlichen Einkommensteuerbescheid zu entnehmen ist, wurde eine Doppelbesteuerung dadurch vermieden, dass die ausländischen Steuern in der Höhe angerechnet wurden, wie (österreichische) Einkommensteuer auf die ausländischen Einkünfte entfällt.

Gemäß den Artikeln 23 Abs. 3 lit. a DBA-Italien und 24 Abs. 2 DBA-Großbritannien ist Österreich verpflichtet, zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung 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 und Großbritannien besteuerten Einkünfte entfällt. Die Auslandsteuer darf sonach maximal jenen österreichischen Steuerteil aufzehren, 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.

Hinsichtlich des Berufungsbegehrens, die Differenz zwischen insgesamt angefallener ausländischer Steuer und dem nach DBA-Recht in Österreich angerechneten Betrag der ausländischen Steuern in Höhe von € 6.584,35 als weitere Betriebsausgabe anzuerkennen, ist Folgendes festzuhalten:

Zum einen ist – wie schon in der Berufungsvorentscheidung seitens des Finanzamtes geschehen – darauf zu verweisen, dass Steuern vom Einkommen und sonstige Personensteuern gemäß § 20 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden dürfen.

Wenn vom Bw. in diesem Zusammenhang vorgebracht wird, *Steuern vom Einkommen des § 20 Abs. 1 Z 6 EStG 1988* seien *verfassungskonform dahingehend auszulegen*, dass nur *österreichische Einkommensteuer* darunter zu verstehen sei, ist darauf hinzuweisen, dass nicht abzugsfähig auch eine entsprechende ausländische Personensteuer ist (vgl. Jakom/Baldauf EStG § 20 Rz 87).

Zum anderen ist auszuführen, dass die Höhe der in Großbritannien und Italien jeweils erhobenen Steuern auf den Rechtsvorschriften dieser Staaten basiert und der österreichische Gesetzgeber darauf keinen Einfluss hat. Nach DBA-Recht wird in Österreich nur soviel der ausländischen Steuern angerechnet, als nach österreichischem Steuerrecht von diesen im Einkommen enthaltenen ausländischen Einkunftsteilen an Einkommensteuer anfällt.

Weshalb nach ausländischen Gesetzen erhobene Steuern in Österreich als Betriebsausgaben berücksichtigt werden sollten, ist nicht einsichtig. In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass die Anrechenbarkeit ausländischer Quellensteuern auf die inländische Steuer 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 begehren hat, mit der Konsequenz, dass der erstattungsfähige Teil der Steuer nicht angerechnet wird (vgl. Doralt/Ruppe, Steuerrecht II<sup>5</sup>, Tz. 638).

Darüber hinaus darf die ausländische Quellensteuer nur insoweit angerechnet werden, als sie auf die nach innerstaatlichem Steuerrecht ermittelten ausländischen (Netto)Einkünfte entfällt. Daraus ergibt sich einerseits, dass die aus einer Einkunftsquelle fließenden Einkünfte in den jeweiligen DBA-Staaten mangels Harmonisierung der Bemessungsgrundlagen in unterschiedlicher Höhe anzusetzen sein können.

Andererseits ist zu beachten, dass der Abzug von unmittelbar mit den Einnahmen (Betriebseinnahmen) zusammenhängenden Betriebsausgaben oder Werbungskosten gemeinschaftsrechtlich auch beschränkt Steuerpflichtigen (wie dem Bw. in Großbritannien und Italien) zusteht. Es ist damit die alleinige Zuständigkeit des Quellenstaates, für die Erstattung von entgegen den gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben brutto erhobenen Quellensteuern zu sorgen (vgl. Kofler, Doppelbesteuerungsabkommen und Europäisches Gemeinschaftsrecht, 683).

Infolgedessen können die auf Grund ausländischer Rechtsvorschriften erhobenen Steuern nach österreichischem Recht keine Betriebsausgaben bilden.

Durch die Anrechnungsmethode wird erreicht, dass die ausländischen Einkunftsteile 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 gesagt nicht in der Sphäre österreichischer Gesetzgebung und Rechtsanwendung.

Wenn der Bw. vorbringt, durch Abzug eines Betrages von € 6.584,35 (die laut Bw. unberücksichtigt gebliebene in Großbritannien und Italien gezahlte Einkommensteuer) als zusätzliche Betriebsausgaben ließe sich die Einkommensteuer (in Österreich) um rund € 3.200,00 vermindern (wobei er offensichtlich rechnet: € 6.584,35 x 48,31% = € 3.180,90), ist dem entgegenzuhalten:

Vermindert man die Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von € 30.847,54 um den erwähnten Betrag, verringern sich nicht nur diese Einkünfte auf € 24.263,19, sondern im gleichen Maße auch die ausländischen Einkünfte, für die Österreich das Besteuerungsrecht zusteht (KZ 395). Da mit der auf diese Einkünfte entfallenden Einkommensteuer die zur Vermeidung der Doppelbesteuerung anrechenbare ausländische Steuer wiederum begrenzt ist, vermindert sich die anzurechnende ausländische Steuer auf € 11.716,69 (= € 24.263,19 x Durchschnittssteuersatz von 48,29%);

dadurch ergäbe sich zwar eine niedrigere rechnerische Einkommensteuer im Betrage von € 28.811,52 (= verringertes Einkommen iHv € 59.663,53 x Durchschnittssteuersatz 48,29%), nach Anrechnung der nunmehr verringerten ausländischen Steuer (eben € 11.716,69) und der anrechenbaren Lohnsteuer (€ 26.840,25) betrüge die Abgabengutschrift aber nur € 9.745,42 (vgl. beiliegendes Berechnungsblatt).

Die gegenüber dem angefochtenen Bescheid um € 7,08 höhere Gutschrift steht aber nach den obigen Ausführungen nicht zu.

Im Übrigen ist zum Vorbringen des Bw. in der Stellungnahme, von der österreichischen Einkommensteuer in Höhe von € 32.004,35 seien ihm € 9.738,34 gutgeschrieben worden, sodass er (in Österreich) € 22.266,01 geleistet habe und er im Ausland (Italien, Großbritannien) weitere € 21.486,79 bezahlt habe, sodass er insgesamt € 43.752,80 im Jahr 2002 geleistet habe, was einem Steuersatz von 66,05% des steuerpflichtigen Einkommens von € 66.247,88 entspreche, Folgendes anzumerken:

Betrachtet man die Einkünfte, für die Österreich das Besteuerungsrecht zusteht, so beträgt die Höhe der im österreichischen Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr vorgeschriebenen Steuer € 32.004,35; zuzüglich der in Großbritannien und Italien einbehaltenen Steuern (insgesamt € 21.486,79) und abzüglich der laut Einkommensteuerbescheid angerechneten ausländischen Steuer (von € 14.902,44) ergibt eine Steuerlast von € 38.588,70.

Dieser Steuerlast entspricht jener Betrag, den der Bw. auch tatsächlich entrichtet bzw. zu tragen hat, nämlich:

Tatsächlich vom Bw. gezahlte Steuern in Großbritannien und Italien (€ 21.486,79), einbehaltene Lohnsteuer in Höhe von € 26.840,25; hiervon ist die Abgabengutschrift laut Einkommensteuerbescheid in Höhe von € 9.738,34 abzuziehen, wodurch sich ebenderselbe Betrag von € 38.588,70 als Steuerlast errechnet.

Im Verhältnis zum Einkommen als Steuerbemessungsgrundlage errechnet sich ein Steuersatz von 58,25%, allerdings sind in diese Berechnung Steueranteile anderer Staaten miteinbezogen, auf die Österreich, wie oben gesagt, keinen Einfluss hat.



Die abschließende Bemerkung in der Stellungnahme, die Anrechnung der ausländischen Steuer im Betrag von € 14.902,44 sei im Hinblick auf die Höhe der italienischen und britischen Einkünfte nicht nachvollziehbar, widerspricht der Darstellung des Bw. im Vorlageantrag (*„In dem angefochtenen Bescheid wird meine in Großbritannien bzw. Italien in Höhe von EUR 21.486,79 gezahlte Einkommensteuer – richtigerweise – nur mit einem Betrag von EUR 14902,44 angerechnet.“*) und wird angesichts der Berechnung: Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von € 30.847,54 x Durchschnittssteuersatz von 48,31% = € 14.902,44 entkräftet.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 25. Juni 2008