

Gruppenträger nach § 19 KStG kein „Einkommen“, sondern nur ein „Vermögen“ ermitte,⁵ oder (3) formal aufgrund eines abweichenden Gewinnermittlungszeitraumes durch Konkursöffnung eine periodengerechte Zu-

rechnung nach §§ 9 Abs 1, 10 KStG unmöglich wäre.⁶ Zur Frage des späteren Eintretens des Gruppenträgers in die Liquidation folgt ein Beitrag von *Wurm* in einem der nächsten Hefte der GES.

5 So UFS 31. 8. 2006, RV/0194-K/06, GeS 2007, 29 m krit Anm *Urtz*; krit auch *Urtz in Achatz/Kirchmair* (Hrsg), KStG (2011) § 9 Tz 586; *Vock* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock* (Hrsg), KStG (24. Lfg, 2013) § 9 Tz 957.

6 So UFS 7. 12. 2010, RV/1176-W/10 und RV/1224-W/10, ecolex 2011, 267 m Anm *Renner* = GES 2011, 138 m Anm *Haslehner*.

Kein Recht auf einen Anrechnungsvortrag

Ein Recht auf einen Anrechnungsvortrag ausländischer Steuern ergibt sich weder aus dem nationalen Verfassungsrecht, dem Abkommensrecht noch dem Unionsrecht.

VwGH 27.11.2014, 2012/15/0002
(vorgehend UFS 18.02.2011, RV/0686-L/10)
Deskriptoren: Anrechnungshöchstbetrag, Anrechnungsvortrag.
Normen: § 9 KStG, Art 23 OECD-MA.

Sachverhalt

Die beschwerdeführende AG begehrte bei der Veranlagung des Jahres 2005 die Anrechnung von ausländischen Quellensteuern aus den Jahren 1998 bis 2003. Die Gesellschaft (bzw deren Rechtsvorgängerin) habe in diesen Jahren ausländische Einkünfte in Form von Zinsen, Lizenzzahlungen und Dividenden aus geringfügigen Beteiligungen erzielt, die sowohl in Österreich als auch im jeweiligen Quellenstaat der Besteuerung unterworfen worden seien. Die auf diese Einkünfte erhobenen ausländischen Quellensteuern hätten jedoch aufgrund des in diesen Jahren negativen Welteinkommens in Österreich nicht auf die Körperschaftsteuer angerechnet werden können, weshalb nun eine Anrechnung dieser Quellensteuern auf die Körperschaftsteuer des Jahres 2005 beantragt werde. Ein solcher periodenübergreifender Anrechnungsvortrag ergebe sich aus den jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen und sei auch aus verfassungs- und gemeinschaftsrechtlichen Gründen geboten.

Aus den Entscheidungsgründen¹

Das Recht auf einen Anrechnungsvortrag ergibt sich weder aus Doppelbesteuerungsabkommen, ...

„Die Beschwerde macht ausschließlich die Anrechnung von Quellensteuern auf Einkünfte im Sinne der Art 10 („Dividenden-Artikel“) der jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen geltend. Den jeweiligen Art 10 der mit der Volksrepublik China, Frankreich, Großbritannien, Italien, Malaysia, den Niederlanden, Polen, der Schweiz, der Slowakischen Republik, Spanien, Südafrika, Ungarn, den USA und der Bundesrepublik Deutschland abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen ist gemein, dass sie das grundsätzliche Besteuerungsrecht an Dividenden dem Ansässigkeitsstaat des Empfängers der Einkünfte zuteilen, aber auch dem Quellenstaat ein (der Höhe nach begrenztes) Besteuerungsrecht an den aus seinem Gebiet abfließenden Dividenden einräumen. [Im Folgenden gibt das Erkenntnis auszugsweise die jeweiligen Methodenartikel der betroffenen Doppelbesteuerungsabkommen wieder.]

Wie der Verwaltungsgerichtshof bereits in den Erkenntnissen vom 21. Oktober 2004, 2001/13/0017, und 2001/13/0264, betreffend die Anrechnung belgischer Quellensteuer auf Zinseinkünfte, ausgesprochen hat, hat die Anrechnung einer derartigen ausländischen Steuer

1 Die Zwischenüberschriften sind redaktionell eingefügt (nichtamtlich).

bei der Veranlagung zur Körperschaftsteuer desjenigen Kalenderjahres zu erfolgen, in welchem das Wirtschaftsjahr endet, in dem die Zinseinkünfte steuerlich erfasst worden sind. Dies ergibt sich aus dem aus § 2 Abs 1 und § 4 Abs 1 EStG in Verbindung mit § 24 Abs 1 und 3 KStG ersichtlichen Grundsatz der Periodenbesteuerung und aus dem Wortlaut der Anrechnungsbestimmung des Doppelbesteuerungsabkommens, wonach die ausländische Quellensteuer auf die von *diesen* Einkünften (dh den der ausländischen Steuer unterworfenen Zinseinkünften) erhobene (österreichische) Steuer anzurechnen ist.

Diese zu Zinseinkünften ergangene Rechtsprechung gilt in gleicher Weise für Dividendeneinkünfte. Was die Abweichung des Wortlautes des in den beiden genannten Vorerkenntnissen anzuwendenden österreichisch-belgischen Doppelbesteuerungsabkommens von den im gegenständlichen Beschwerdefall anzuwendenden Doppelbesteuerungsabkommen betrifft – während ersterer Text eine auf die Höhe der auf „*diese*“ Einkünfte ermittelten Steuer begrenzte Anrechnung der ausländischen Steuer auf die von „*diesen*“ Einkünften erhobene Steuer normiert, ist in den anderen Abkommen regelmäßig von einer auf die Höhe der auf „*die*“ ausländischen Einkünfte ermittelten Steuer begrenzten Anrechnung auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer die Rede –, so besteht entgegen der in der Beschwerde vertretenen Ansicht kein Grund zu der Annahme, die Vertragsparteien hätten damit jeweils andere Einkünfte als Anrechnungsobjekt bzw. unterschiedliche Anrechnungsgrenzen definieren wollen; vielmehr ist davon auszugehen, dass auch die hier anzuwendenden Abkommen ebenso wie das in den vorgenannten Erkenntnissen maßgebende Abkommen die Anrechnung auf Steuern auf „*diese*“ Einkünfte, dh auf dieselben Einkünfte, die auch Gegenstand der Besteuerung im Quellenstaat waren, beschränken.

Diese Auffassung wird im Übrigen auch durch die französische Fassung als eine der beiden Originalfassungen des OECD-Musterabkommens (vgl. zur Bedeutung der Sprachfassungen *Lang*, The Interpretation of Tax Treaties and Authentic Languages, in Guglielmo Maisto, Angelo Nikolakakis and John M. Ulmer, eds, Essays on Tax Treaties: A Tribute to David A. Ward, 2013, 15, 17, sowie *Vogel*, Doppelbesteuerungsabkommen⁵, 2008, Einl Rz 81), dessen Textierung die meisten der im Beschwerdefall anwendbaren Doppelbesteuerungsabkommen folgen, insofern gestützt, als dort in Art 23 A Abs 2 die Anrechnung ausländischer Quellensteuern ausdrücklich auf bestimmte Einkommensbestandteile beschränkt und somit die geforderte Identität der jeweils einer Besteuerung unterworfenen Einkünfte noch deutlicher zu Tage tritt (vgl. auch beispielsweise die fran-

zösische Fassung des zwischen Österreich und Frankreich abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommens, wo – anders als in der obzitierten, gleichermaßen authentischen deutschen Fassung – ebenfalls ausdrücklich auf die auf bestimmte Einkommensbestandteile („ces éléments de revenu“) erhobene österreichische Steuer abgestellt wird).

Der Verwaltungsgerichtshof geht daher davon aus, dass die unterschiedlichen Formulierungen in den Abkommen im hier gegenständlichen Punkt keine bewusste Differenzierung implizieren sollen und dass somit auch jene Formulierungen, die nicht ausdrücklich auf eine Identität der Einkünfte abstellen, keine Erweiterung der Anrechenbarkeit auf andere Einkommensbestandteile (nämlich solche aus Folgeperioden) vorsehen.

Dass sich die Beschränkung durch die jeweils normierten Anrechnungsgrenzen nicht auf die Identität der Einkünfte beziehen würde, wie in der Beschwerde vorgebracht wird, ergibt sich auch keineswegs zwingend aus teleologischen Erwägungen. Wie der Verwaltungsgerichtshof schon im Erkenntnis vom 20. April 1999, 99/14/0012, ausgeführt hat, liegt es in der Hand der Vertragsparteien eines Doppelbesteuerungsabkommens, bis zu welchem Ausmaß sie das Ziel der Vermeidung von Doppelbesteuerungen verwirklichen wollen.

Auch ein Rechtsvergleich zeigt, dass ein Anrechnungsvortrag für ausländische Quellensteuern regelmäßig nur in jenen Staaten gewährt wird, in denen er gesetzlich ausdrücklich vorgesehen ist (vgl. *Vogel*, Doppelbesteuerungsabkommen⁵, 2008, Art 23 Rz 154), während er sonst von der Judikatur verneint bzw. die tatsächliche Besteuerung der betreffenden Einkünfte im Ansässigkeitsstaat im Veranlagungsjahr verlangt wird (vgl. etwa für Deutschland zu § 34c d EStG: BFH vom 26. Oktober 1972, I R 125/70, wonach Anrechnungsüberhänge auch nicht über Billigkeitsmaßnahmen berücksichtigt werden; für Frankreich: Conseil d'Etat vom 11. Juli 1991, Nr 57391). Dazu wird im OECD-Musterkommentar (2010) festgehalten, dass manche Staaten die Möglichkeit eines Vortrags nicht verbrauchter Steueranrechnungsbeträge in Erwägung ziehen oder sogar umgesetzt haben (Art 23 B Rz 66), es besteht diesbezüglich aber weder eine einheitliche Staatenpraxis noch eine aus den Abkommen resultierende Verpflichtung.

Der Verwaltungsgerichtshof sieht sich daher durch den gegenständlichen Beschwerdefall nicht veranlasst, von der bereits im zitierten Erkenntnis vom 20. April 1999 dargelegten Ansicht abzugehen, dass bei fehlender Steuerbelastung im Jahr der Erfassung der ausländischen Einkünfte in Österreich keine Anrechnung ausländischer Steuern erfolgen kann, und zwar auch nicht in Folgejahren, weil in Folgejahren nicht mehr dieselben, sondern andere Einkünfte erfasst werden.“

... noch aus dem Verfassungsrecht oder dem Unionsrecht

„Soweit die Beschwerde verfassungsrechtliche – insbesondere gleichheitsrechtliche – Aspekte ins Treffen führt, ist auf den Ablehnungsbeschluss des Verfassungsgerichtshofes vom 29. November 2011 zu verweisen. Aus den im zitierten Ablehnungsbeschluss dargelegten Gründen ist eine Verfassungswidrigkeit der hier maßgeblichen Bestimmungen der Doppelbesteuerungsabkommen nicht zu erkennen.“

Schließlich ist auch aus unionsrechtlichen Gründen ein Anrechnungsvortrag für ausländische Quellensteuern auf Dividenden nicht geboten: Wie der Europäische Gerichtshof in seinem Urteil vom 10. Februar 2011, ver-

bundene Rechtssachen C-436/08 und C-437/08 – Haribo und Österreichische Salinen –, ausgesprochen hat, sind die Mitgliedstaaten beim gegenwärtigen Stand des Unionsrechts nicht verpflichtet, die Anrechnung der in einem anderen (Mitglied-)Staat auf Dividenden erhobenen Quellensteuer vorzusehen, um zu verhindern, dass bei den Dividenden, die eine im ersten Mitgliedstaat ansässige Gesellschaft bezieht, eine (rechtliche) Doppelbesteuerung eintritt, die daraus resultiert, dass die betreffenden Staaten ihre jeweilige Besteuerungsbefugnis parallel ausüben (Rn 169 ff, mwN). Daher ist auch aus unionsrechtlicher Sicht das Fehlen eines Anrechnungsvortrages – der Gesetzgeber hat von seiner diesbezüglichen Normsetzungsbefugnis unstrittig keinen Gebrauch gemacht – nicht zu beanstanden.“

Anmerkung

Von Georg Kofler

1. Das vorliegende Erkenntnis befasst sich mit einem besonders relevanten Fall der zeitverschobenen Doppelbesteuerung, die durch den Anrechnungshöchstbetrag in Verlustsituationen verursacht wird: So führt eine Versagung eines Anrechnungsvortrages zu einer zeitverschobenen Doppelbesteuerung, wenn ausländische Gewinne einen inländischen Verlustvortrag kürzen, ohne dass dafür in späteren Perioden ein Anrechnungsguthaben im Hinblick auf eine im Ausland angefallene Quellensteuer bestünde. Schon bislang haben sowohl die Rechtsprechung² als auch Verwaltungspraxis³ gegen die Kritik im Schrifttum⁴ einen Anrechnungsvortrag im Hinblick auf ausländische Quellensteuern auf Basis des Abkommensrechts stets versagt;⁵ auch aus uni-

onsrechtlicher Sicht wurde ein solcher nicht als geboten angesehen.⁶ Der VwGH bestätigt dies nunmehr mit einer relativ ausführlichen Begründung und führt überdies aus, dass angesichts eines Ablehnungsbeschlusses des VfGH in diesem Streitfall⁷ auch keine verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die Nichtgewährung eines Anrechnungsvortrages bestünden.

2. Ergibt sich aber kein Rechtsanspruch auf einen Anrechnungsvortrag, so bleibt dennoch zu prüfen, ob im Einzelfall eine Entlastung nach § 48 BAO möglich ist. Der VwGH hat auch dies bisher abgelehnt: Dass durch die Auslandseinkünfte zwar die inländischen vortragsfähigen Verluste gekürzt werden (und es somit quasi zu einer „unbaren“ Besteuerung

2 ZB VwGH 20. 4. 1999, 99/14/0012, ÖStZB 1999, 696; VwGH 28. 9. 2004, 2000/14/0172, ÖStZB 2005/219 = ecolex 2005, 166 m Ann. P. Weninger = GeS 2005, 168 m Ann. Obermaier/P. Weninger = SWI 2005, 302 m Ann. R. Weninger; UFS 5. 1. 2007, RV/0121-K/04; UFS 16. 5. 2012, RV/1213-W/08; BFG 17. 3. 2014, RV/7100201/2012 (Revision zu Zl 2014/13/0027).

3 ZB EAS 1150 – SWI 1997, 532; EAS 2021 – SWI 2002, 206; EAS 2036 = SWI 2002, 320; EAS 2591 = SWI 2005, 253.

4 Siehe etwa Schuch, Verluste im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (1998) 163 ff; Schuch, Die Zeit im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2002) 255 ff; weiters auch Nowotny, Erkenntnis des VwGH zur Anrechnung ausländischer Quellensteuern bei Verlusten im Ansässigkeitsstaat, SWI 1999, 388 (390 ff); Schuch, VwGH verneint Anrechnungsvortrag, SWI 1999, 469 (469 ff).

5 Offen in Art 23 Tz 65 f OECD-MK.

6 EuGH 10. 2. 2011, C-436/08 und C-437/08, *Haribo und Salinen* – Rz 166-172; UFS Klagenfurt 5. 1. 2007, RV/0121-K/04; UFS 27. 2. 2012, RV/0226-L/12 (das Beschwerdeverfahren zu Zl 2012/15/0080 wurde vom VwGH aus formalen Gründen mit Beschluss vom 20. 3. 2014 eingestellt); UFS 16. 5. 2012, RV/1213-W/08; BFG 17. 3. 2014, RV/7100201/2012 (Revision zu Zl 2014/13/0027); offen gelassen in VwGH 28. 2. 2007, 2003/13/0064, ÖStZB 2007/410, 541; aA noch zB Petritz, Gebieten Abkommens- und/oder Gemeinschaftsrecht einen Anrechnungsvortrag? RdW 2007/331, 311 (315); Marschner, EuGH in Columbus und Sammelverfahren CFC and Dividend sowie VwGH zu § 10 Abs 2 KStG: Der ungebremste Siegeszug der Anrechnungsmethode, FJ 2008, 260 (263); vgl in diese Richtung auch Loukota, Neuerungen bei der zwischenstaatlichen Verlustverwertung, SWI 2001, 163 (169). Zusammenfassend zur Diskussion im Schrifttum zB Kofler in Achatz/Kirchmayer (Hrsg), KStG (2011) § 10 Tz 318.

7 Die entsprechende VfGH-Beschwerde zu Zl B 442/11 wurde mit Beschluss vom 29. 11. 2011 abgelehnt.

kommt), ohne dass es periodengleich oder zukünftig zu einer Entlastung der auf den Auslandseinkünften lastenden Quellensteuer kommt, hielt der VwGH nicht für relevant.⁸ Die Verwaltungspraxis hat demgegenüber in dieser Frage gezögert: Im Jahr 2009 hat sich der BMF- unter dem Eindruck, dass eine Doppelbesteuerung unionsrechtliche Bedenken aufwerfen würde⁹ – „aus wirtschaftlichen und standortpolitischen Gründen“ und auch aus „gemeinschaftsrechtlicher Sicht“ bereit erklärt, einzelfallbezogen im Wege des § 48 BAO zur Vermeidung einer zeitverschobenen, wirtschaftlichen Doppelbesteuerung einen Anrechnungsvortrag zu gewähren.¹⁰ Im Jahr 2010 folgte der „Rückzieher“: Da im Lichte der Entscheidung des EuGH in der Sache *Damseaux*¹¹ nicht zu erwarten sei, dass der VwGH von seiner Ablehnung eines Anrechnungsvortrags abgehen könnte, sei „die Frage einer Anwendbarkeit von § 48 BAO neu zu überdenken“ und es müsse „damit gerechnet werden, dass bis auf Weiteres im Rahmen des dem BMF eingeräumten Ermessens keine positiven Bescheide erteilt werden können“.¹² Obwohl dieser Rückzieher durch die Rechtsprechung des VwGH gedeckt ist, besteht doch ein gewisses Spannungsverhältnis zur

Verwaltungspraxis, die eine Entlastung in sonstigen Fällen der zeitverschobenen Doppelbesteuerung durchaus gewährt.¹³ 3. Aus rechtspolitischer Sicht erscheint es freilich unbefriedigend, dass die abschnittsbezogene Betrachtung des Anrechnungshöchstbetrages dazu führt, dass der Steuerpflichtige in Verlustsituationen keinerlei Entlastung von der zeitverschobenen Doppelbesteuerung erfährt. Der VwGH weist aber implizit auch darauf hin, dass die Einführung eines Anrechnungsvortrages Sache des Gesetzgebers sei. Kann sich dieser aus politischen oder budgetären Gründen zu einer solchen Änderung nicht überwinden, könnte *de lege ferenda* aber zumindest eine „Zwischenlösung“ angedacht werden: Es könnten nämlich ausländische Steuern in wirtschaftlicher Betrachtungsweise als Kosten der Wirtschaftstätigkeit angesehen und – wie bis zum EStG 1972¹⁴ und auch derzeit in § 34c Abs 2 dEStG – für unbeschränkt Steuerpflichtige die antragsgebundene Möglichkeit vorgesehen werden, die ausländische Einkommensteuer von der inländischen Bemessungsgrundlage abzuziehen,¹⁵ also das Abzugsvorbot für (auch ausländische) Personensteuern (§ 20 Abs 1 Z 6 EStG, § 12 Abs 1 Z 6 KStG) insofern durchbrochen werden.

8 VwGH 28. 9. 2004, 2000/14/0172, ÖStZB 2005/219 = ecolex 2005, 166 m Anm P. Weninger = GeS 2005, 168 m Anm Obermair/P. Weninger = SWI 2005, 302 m Anm R. Weninger.

9 Dazu ausführlich Loukota in GedS Quantschnigg (2010) 243 (243 ff).

10 Siehe EAS 3065 = SWI 2009, 418 (zu belgischen Zinseinkünften); ebenso Pkt 1.4 Salzburger Steuerdialog 2009 – Außensteuerrecht und Internationales Steuerrecht, 010221/2415-IV/4/2009; dazu zB Steiner, T., Entlastungsverfahren gemäß § 48 BAO: Anrechnungsvortrag ausländischer Quellensteuern, SWI 2009, 579 (579 ff); Loukota, Verlustvortrag und Anrechnungsvortrag, in: BMF/JKU (Hrsg), Einkommensteuer Körperschaftsteuer Steuerpolitik, GedS Quantschnigg (2010) 243 (243 ff).

11 EuGH 16.7.2009, C-128/08, Slg 2009, I-6823, *Damseaux*.

12 EAS 3113 = SWI 2010, 98; dazu Loukota, Verlustvortrag und Anrechnungsvortrag, in: BMF/JKU (Hrsg), Einkommensteuer Körperschaftsteuer Steuerpolitik, GedS Quantschnigg (2010) 243 (243 ff); Krickl/Jerabek/Rittsteuer, BMF kippt Anrechnungsvortrag für ausländische Quellensteuern, SWI 2010, 152 (152 ff); Novacek, Anrechnungsvortrag für ausländische Quellensteuern endgültig aus? FJ 2010, 296 (296 ff).

13 Dazu Kofler, Unilaterale Vermeidung der Doppelbesteuerung durch Einzelmaßnahmen nach § 48 BAO, in: Blasina/Kirchmayr-Schlieselberger/Knörzer/Mayr/Unger (Hrsg), Die Bedeutung der BAO im Rechtssystem, FS Tanzer (2014) 377 (391 ff).

14 BGBI 1972/440.

15 Siehe § 10 Abs 1 Z 7 EStG 1953, BGBI 1954/1, durch die EStG-Novelle 1957, BGBI 1957/283, in Z 6 verschoben und von dort inhaltlich unverändert übernommen in § 10 Abs 1 Z 6 EStG 1967, BGBI 1967/268. Diese Vorschrift definierte als vom Gesamtbetrag der Einkünfte abziehbare Sonderausgaben „bei unbeschränkt Steuerpflichtigen, die im Ausland zu einer Steuer herangezogen werden, die der inländischen Einkommensteuer entspricht, die ausländische Steuer in der Höhe des nachweislich gezahlten Betrages, soweit diese Steuer auf Einkünfte entfällt, die der inländischen Einkommensteuer unterliegen. Dies gilt nicht, soweit die ausländische Steuer auf inländische Einkünfte im Sinne des § 96 entfällt“. Der damalige § 96 entsprach dem heutigen § 98 EStG. Diese Sonderausgabenbestimmung wurde damals nicht in das EStG 1972 übernommen, da sie „im Hinblick auf die Regelung des § 48 BAO und jene der zahlreichen Abkommen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung“ entbehrlich sei; siehe ErlRV 474 BlgNR XIII. GP, 65 (zu § 18 EStG 1972).