

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende R und die weiteren Senatsmitglieder B1-3 in der Beschwerdesache NN, vertreten durch Rabel & Partner GmbH, Hallerschloßstraße 1, 8010 Graz, über die Beschwerden vom 30.04.2012 und 11.03.2013 gegen die Bescheide der belangten Behörde FA Graz-Umgebung vom 24.02.2012 und 26.02.2013 betreffend Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2009 gem. § 299 BAO und Einkommensteuer 2009, sowie Einkommensteuer 2010 in der Sitzung am 26.06.2019 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde gegen den Bescheid vom 24.02.2012 betreffend Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2009 vom 02.03.2011 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Den Beschwerden gegen den Einkommensteuerbescheid 2009 vom 24.02.2012 und gegen den Einkommensteuerbescheid 2010 vom 26.02.2013 wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Einkommensteuer 2009

Einkommen	-41,80 €
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	0,00 €
Steuer auf Kapitalerträge aus in- und ausländischen Kapitalanlagen	186.230,00 €
Kapitalertragsteuer	-37.246,00 €
Festgesetzte Einkommensteuer	148.948,00 €

Einkommensteuer 2010

Einkommen	32.158,14 €
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	12.058,00 €

Steuer auf Kapitalerträge aus in- und ausländischen Kapitalanlagen	138.552,25 €
Einkommensteuer	150.610,25 €
Kapitalertragsteuer	-27.710,45 €
Festgesetzte Einkommensteuer	122.899,80 €

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf) ist Gesellschafter der in Malta ansässigen X (X) Holding Ltd., die in Malta dem Regime für "International Holding Companies" unterliegt. Diese X Holding Ltd. ist wiederum Alleingesellschafterin der ebenfalls in Malta ansässigen operativ tätigen X Ltd, die dem maltesischen Regime für "International Trading Companies" unterliegt. Die X Ltd. wurde im Jahr 2006 aus betriebswirtschaftlichen Gründen gegründet.

Im Jahr 2009 sind dem Bf von der X Holding Ltd. ausgeschüttete Kapitalerträge iHv 744.920 Euro und im Jahr 2010 iHv 554.229 Euro zugeflossen. Diese Kapitalerträge sind mit maltesischer Quellensteuer iHv 216.448 Euro (2009) und 170.783 Euro (2010) vorbelastet. In den Steuererklärungen für die Streitjahre wurden diese Vorbelastungen als bis zum Anrechnungshöchstbetrag anzurechnende ausländische Quellensteuer geltend gemacht.

Die Veranlagung erfolgte für das Jahr 2009 erklärungsgemäß. Im Zuge einer Nachbescheidkontrolle hob das Finanzamt den Bescheid für das Jahr 2009 gemäß § 299 BAO auf und erließ einen neuen Sachbescheid.

In den in der Folge ergangenen Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 2009 und 2010 setzte das Finanzamt die Steuer von Kapitalerträgen aus ausländischen Kapitalanlagen in Höhe von 25% fest und ließ die Anrechnung der maltesischen Quellensteuer nicht zu. Dies im Wesentlichen mit nachstehender Begründung:

"Erstens handelt es sich bei der von der ITC zu leistenden Abgabe nicht um eine Steuerschuld des österreichischen Gesellschafters, sondern der maltesischen Gesellschaft. Dies wird im Zusammenhang mit der Erstattung an die IHC deutlich. Demzufolge ist eine Anrechnung von vornherein nicht möglich: Denn die Anrechnungsfähigkeit kommt einer ausländischen Steuer nur dann zu, wenn sie die Einkunftserzielung des Gesellschafters betrifft (BMF 5.1.2005, EAS 2549, in SWI 3/2005, 108).

Davon abgesehen kann ein Doppelbesteuerungsabkommen nicht so interpretiert werden, dass es den DBA-Partnerstaaten die Verpflichtung auferlegt, internationale Steuerumgehung zu dulden. Wird eine mit 35% erhobene Steuer fast zur Gänze -mit knapp 31% - wiederum refundiert, verbliebe für die Anrechnung jedenfalls nur die verbleibenden Differenz von 4,17% (vgl. dazu im Detail und mit weiterführenden Hinweisen schon BMF 2.1.1995, EAS 558)."

Gegen die Aufhebung gemäß § 299 BAO und den in der Folge ergangenen Einkommensteuerbescheid 2009 sowie gegen den Einkommensteuerbescheid 2010 wandte sich der Bf mit dem Rechtsmittel der *Berufung* (nunmehr *Beschwerde*) und führte begründend aus, dass das zwischen Österreich und Malta abgeschlossene Doppelbesteuerungsabkommen die Republik Österreich zur Anerkennung der in Malta erhobenen Quellensteuer im Ausmaß des Anrechnungshöchstbetrages auf die Einkommensteuerschuld verpflichte.

In einem ersten Schritt stehe das DBA-Malta dem Besteuerungsbegehren Österreichs nicht im Wege. Gem. Art.10 Abs. 1 DBA-Malta dürfen Dividenden, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Gesellschaft (hier die in Malta ansässige X Holding Ltd.) an eine in dem anderen Vertragsstaat ansässige Person (Bf) zahle, in dem anderen Staat (Österreich) besteuert werden.

Gem. Art. 10 Abs. 2 DBA-Malta dürfen diese Dividenden jedoch auch in dem Vertragsstaat, in dem die die Dividenden zahlende Gesellschaft ansässig sei (Malta), besteuert werden. Art. 10 Abs. 2 lit. b DBA-Malta gestehe dem Quellenstaat ein mehrfach beschränktes Besteuerungsrecht zu. Malta habe von diesem Quellenbesteuerungsrecht in abkommenskonformer Weise Gebrauch gemacht.

Dementsprechend verpflichte Art. 23 Abs. 2 DBA-Malta den Ansässigkeitsstaat Österreich diese Quellensteuer auf die vom Einkommen des Bf zu erhebende Steuer bis zum Anrechnungshöchstbetrag (das sei jener "Teil der vor der Anrechnung ermittelten Steuer...., der auf die Einkünfte entfalle, die aus Malta bezogen worden seien") anzurechnen. Das Österreich zunächst zugestandene Besteuerungsrecht spiegle sich aufgrund dieser Anrechnungsverpflichtung damit nicht in entsprechendem Steueraufkommen wieder. Dies entspreche dem Wesen der von den Vertragsstaaten zur Vermeidung der Doppelbesteuerung gewählten Anrechnungsmethode: In einer Gesamtschau komme dem Quellenstaat Malta damit gewissermaßen ein primäres, wenngleich der Höhe nach eingeschränktes Besteuerungsrecht zu; der Ansässigkeitsstaat Österreich sei in Bezug auf sein sekundäres und an sich uneingeschränktes Besteuerungsrecht dahingehend eingeschränkt, dass die auf der vom Bf bezogenen Bruttodividende lastende Doppelbesteuerung dadurch ausgeglichen werde, dass ihm eine Steuergutschrift für die von ihm in Malta ordnungsgemäß abgeführte Steuer zu gewähren sei.

Die Auffassung der Abgabenbehörde, wonach der maltesischen Quellensteuer die Anrechnungsfähigkeit nicht zukomme, verkenne dass das DBA-Malta - im Gegensatz zum dieser Auffassung offenbar zugrundeliegende Musterabkommen der OECD - in Art. 10 Abs. 2

lit. b ausdrücklich auf das in Malta nach innerstaatlichem Recht geltende Anrechnungsverfahren Bezug nehmen und in Verbindung mit Art. 23 Abs. 2 jedenfalls eine Anrechnung der dem österreichischen Gesellschafter angelasteten Dividendensteuer vorsehe. Es sei unbestritten, dass die maltesische Steuer, die von der in Malta ansässigen ausschüttenden Gesellschaft an der Quelle entrichtet wurde, eine Reduktion dessen darstelle, was der in Österreich ansässige Anteilseigner erhalten hätte, wären diese Steuern nicht bezahlt worden.

Die sich aus dem Abkommen dementsprechend ergebende Anrechnungsverpflichtung werde von der maltesischen Steuerbehörde auch ausdrücklich bestätigt (siehe beiliegende Bestätigung des maltesischen Commissioner of Inland Revenue).

Die gem. Art. 10 Abs. 2 DBA-Malta in Malta besteuerten Einkünfte würden sich auf die Bruttodividende beziehen, die in Malta bereits einer Quellenbesteuerung unterworfen worden sei. Klare Intention der Vertragsstaaten zum Zeitpunkt des Abschlusses des Abkommens wäre, dass Österreich die in Malta auf Dividenden erhobene Quellensteuer - die auch im rechtlichen Sinne eine Steuer auf die Bruttodividende des Anteilseigners sei - anerkenne und dem Abkommen gemäß auf die österreichische Einkommensteuerschuld anrechne. Der Telos der speziellen Abkommensbestimmung wäre missachtet, würde sich Österreich über diese Verpflichtung hinwegsetzen und den österreichischen Anteilseigner damit einer unentlasteten Doppelbesteuerung aussetzen.

Obwohl die Rechtslage keinen Zweifel an der vollen Anrechenbarkeit der maltesischen Quellensteuer lasse, werde in eventu ausgeführt, dass eine Anrechnung der ausländischen Quellensteuer zumindest im Ausmaß der nicht refundierten maltesischen Quellensteuer (dh im Ausmaß von 4,17%) zu gewähren sei. Diese Quellensteuer stelle unter Berücksichtigung aller involvierten Steuersubjekte eine vom österreichischen Anteilseigner zu tragende endgültige maltesische Quellensteuerbelastung dar, die nach den Vorschriften des DBA-Malta in Österreich einer Steueranrechnung zuzuführen sei.

Abgesehen davon verkenne die bescheiderlassende Abgabenbehörde, dass nach dem DBA-Malta selbst nicht dem österreichischen Gesellschafter angelastete Dividendensteuern zur Anrechnung verpflichten (fiktive Anrechnung). Art. 23 Abs. 4 lit. c DBA-Malta normiere nämlich, dass die maltesische Steuer im Zusammenhang mit aus Malta stammenden Dividenden iSd Art. 10 Abs. 2 lit. b sublit. ii DBA-Malta jedenfalls mit dem sich aus Art. 10 Abs. 2 lit. b sublit. i DBA-Malta ergebenden Betrag als erhoben gilt. Da die in Malta erhobene Quellensteuer die Grenzen des Art. 10 Abs. 2 lit. b sublit. i DBA-Malta ohnehin nicht übersteige, sei sie im vollem Ausmaß anzurechnen.

An dieser Stelle sei erwähnt, dass Doppelbesteuerungsabkommen in der Tat nicht dahingehend zu interpretieren seien, dass sie die DBA-Partnerstaaten zur Duldung internationaler Steuerumgehung verpflichten. Sinn und Zweck der abkommensrechtlichen Bestimmungen seien aber jedenfalls zu berücksichtigen und im Zuge der Interpretation zu

würdigen. Das gelte nicht nur für das oben dargestellte Zusammenwirken der Art. 10 Abs. 2 lit. b, 23 Abs. 2 DBA-Malta, die klar erkennen lassen, dass das im maltesischen innerstaatlichen Recht vorgesehene Anrechnungsverfahren auf die im DBA-Malta verankerte Anrechnung durchschlagen soll, sondern - in eventu - auch für die fiktive Anrechnung gem. Art. 23 Abs. 4 lit. c DBA-Malta. Zweck einer fiktiven Anrechnung sei gerade die Anrechnung von nicht oder nicht im entsprechenden Ausmaß erhobenen Quellensteuern, um im Quellenstaat vorgesehene steuerliche Anreize nicht zugunsten des Steueraufkommens im Ansässigkeitsstaat zu neutralisieren. Eine Anrechnung habe daher unabhängig von der - zudem ja ohnehin tatsächlich erhobenen - Quellensteuer zu erfolgen.

In Anbetracht dieser Umstände sei die maltesische Steuer iHv EUR 186.230,00 auf die Einkommensteuerschuld des Bf anzurechnen, weshalb sich auch der Bescheid über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2009 als rechtswidrig erweise.

In eventu werde beantragt, dass eine Anrechnung der ausländischen Quellensteuer zumindest im Ausmaß der nicht (ohnehin nur mittelbar und einem anderen Steuersubjekt) refundierten maltesischen Quellensteuer (dh im Ausmaß von 4,17%) zu gewähren sei.

Für das Jahr 2009 erließ das Finanzamt keine *Beschwerdevorentscheidung* und legte die Beschwerde dem UFS (nunmehr Bundesfinanzgericht) vor.

In der *Beschwerdevorentscheidung* für das Jahr 2010 wurde darauf hingewiesen, dass das innerstaatliche maltesische Recht über bestimmte Besonderheiten verfüge, die, wenn sie in bestimmten Bezug zu den Abkommensvorschriften gesetzt würden, eine missbräuchliche internationale Auslegung und Rechtsanwendung ermöglichen ("ITC International Trading Companies" mit bestimmten Beschränkungen ihrer Handelsaktivitäten und einem effektiven Steuersatz von nur 4,17%).

Weiters seien maltesische "IHC International Holding Companies" möglich und zulässig, die - entsprechende Beteiligung an einer ITC vorausgesetzt - von den maltesischen Steuerbehörden 30,83% der zugeführten 35% im Erstattungswege zurückerhalten können.

Nach der geltenden inländischen Gesetzeslage seien somit Gewinnausschüttungen seitens einer "ITC" durch eine zwischengeschaltete "IHC" an eine inländische natürliche Person gem. § 37 Abs. 8 EStG als Sondereinkünfte mit 25% der österreichischen Einkommensteuer zu unterwerfen. Dagegen sei der Anrechnung von 25% maltesischer Steuer (im Sinne eines Anrechnungshöchstbetrages) aus österreichischer Sicht aus mehrfachen Erwägungen entgegen zu treten.

In der Folge wiederholte das Finanzamt die Ausführungen der Begründung des Einkommensteuerbescheides 2009.

Dagegen richtete sich der Bf mit seinem Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Bundesfinanzgericht, verwies darin auf die Ausführungen der

Berufung vom 11. März 2013 und wiederholte seinen Antrag auf Aufhebung des bekämpften Bescheides bzw. seinen Eventualantrag.

In der mündlichen Verhandlung führte der steuerliche Vertreter des Bf ergänzend aus, dass es durch die maltesische Steuerreform zu einer Anpassung des Anrechnungsbetrages für den Eventualantrag komme, da durch die nunmehr 6/7 Refundierung an die Holding deren effektive Steuerlast auf 5% sinke. Das seien im Jahr 2009 37.246 Euro und im Jahr 2010 27.710, 45 Euro.

Das Beschwerdebegehren - die Anrechnung der maltesischen Steuer von 35% - werde aber grundsätzlich aufrechterhalten. Würde man die Anrechnung der maltesischen Steuer verneinen, weil das maltesische Steuersystem keine direkte Besteuerung der natürlichen Person vorsehe, sondern nur eine kombinierte Besteuerung der juristischen Person und des dahinter stehenden Gesellschafters kenne, würde man dem Doppelbesteuerungsabkommen die Anwendungsgrundlage entziehen.

Den Eventualantrag betreffend entgegnete das Finanzamt, dass auch die 5% die Einkünfte der Gesellschaft und nicht die Einkünfte des Gesellschafters betreffen.

Abschließend brachte der steuerliche Vertreter des Bf vor:

"Folge man den Ausführungen der Amtspartei, würde es aus unserer Sicht zu einem mit dem Ziel des Doppelbesteuerungsabkommens - Förderung der Ansiedlung betrieblicher Aktivitäten auf Malta - nicht zu vereinbarendem Ergebnis kommen, da der österreichische Fiskus den Löwenanteil des Steueraufkommens für sich lukrieren würde und nicht die eigentlich zu fördernde Insel im Mittelmeer."

Über die Beschwerde wurde erwogen:

I. § 299 BAO

Gemäß § 299 BAO kann die Abgabenbehörde erster Instanz auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz "aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist".

Der Inhalt eines Bescheides ist nicht richtig, wenn der Spruch des Bescheides nicht dem Gesetz entspricht. Weshalb diese Rechtswidrigkeit vorliegt (etwa bei einer unrichtigen Auslegung einer Bestimmung, bei mangelnder Kenntnis des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes, bei Übersehen von Grundlagenbescheiden), ist für die Anwendbarkeit des § 299 Abs 1 nicht ausschlaggebend.

Die Aufhebung setzt weder ein Verschulden der Abgabenbehörde noch ein Verschulden (bzw ein Nichtverschulden) des Bescheidadressaten voraus.

Die Aufhebung setzt die Gewissheit der Rechtswidrigkeit voraus; die bloße Möglichkeit reicht nicht (zB BMF, AÖF 2003/65, Abschn 3; vgl zu § 299 aF zB Gassner, ÖStZ 1985, 5; VwGH 5.8.1993, 91/14/0127, 0128; Stoll, BAO, 2888).

Die Aufhebung nach § 299 Abs 1 liegt im Ermessen der Abgabenbehörde.

Bei der Ermessensübung kommt dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung eine zentrale Bedeutung zu (vgl zB VwGH 25.10.1994, 94/14/0099; 27.4.2000, 96/15/0174). Grundsätzlich kommt dem Prinzip der Rechtmäßigkeit (Rechtsrichtigkeit) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtssicherheit (Rechtsbeständigkeit) zu (hA, zB VwGH 26.11.2002, 98/15/0204; 5.6.2003, 2001/15/0133; 7.7.2004, 2001/13/0053; 14.12.2006, 2002/14/0022).

Eine Aufhebung wird idR dann zu unterlassen sein, wenn die Rechtswidrigkeit bloß geringfügig ist (zB VfGH 19.6.1965, G 24/64; VwGH 27.5.1999, 97/15/0028, 0029; 14.12.2000, 95/15/0113; 5.6.2003, 2001/15/0133).

Wie das Finanzamt begründend ausführte, hat der Erstbescheid die rechtliche Situation verkannt, weshalb der Erstbescheid mit Rechtswidrigkeit belastet war. Da die Folgen dieser unrichtigen rechtlichen Beurteilung nicht nur geringfügiger Natur sind und dem Prinzip der Rechtmäßigkeit (Rechtsrichtigkeit) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtssicherheit (Rechtsbeständigkeit) zu geben war, hat das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid 2009 vom 02.03.2011 zurecht aufgehoben.

II. DBA Malta

Gemäß Art. 10 Abs. 1 des Doppelbesteuerungsabkommens (DBA) mit Malta, BGBl Nr. 294/1979, dürfen Dividenden, die in einem Vertragsstaat ansässige Gesellschaft an eine in dem anderen Vertragsstaat ansässige Person zahlt, in dem anderen Staat besteuert werden.

Diese Dividenden dürfen jedoch in dem Vertragsstaat, in dem die Dividenden zahlende Gesellschaft ansässig ist, nach dem Recht dieses Staates besteuert werden; aber

b) bei Dividenden, die von einer in Malta ansässigen Gesellschaft an eine in Österreich ansässige Person gezahlt werden, darf die maltesische Steuer die Steuer nicht übersteigen, der die Gesellschaft, die die Dividenden zahlt, hinsichtlich der so ausgeschütteten Gewinne unterliegt, und sie darf keinesfalls 32,5 vom Hundert des Bruttobetrages der Dividende übersteigen.

Bezieht eine in einem Vertragsstaat ansässige Person Einkünfte, die nach den Absätzen 2 der Artikel 10, 11 und 12 in dem anderen Vertragsstaat besteuert werden können, so rechnet der erstgenannte Staat auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag

an, der der in dem anderen Vertragsstaat *gezahlten Steuer* entspricht. In Österreich darf der anzurechnende Betrag jedoch den Teil der vor der Anrechnung ermittelten Steuer nicht übersteigen, der auf die Einkünfte entfällt, die aus Malta bezogen werden (Art. 23 Abs. 2 DBA).

Dem Bf sind im Jahr 2009 Kapitalerträge von einer in Malta ansässigen Gesellschaft iHv 744.920 Euro und im Jahr 2010 iHv 554.229 Euro zugeflossen, die in Österreich als ausländische Kapitalerträge dem besonderen Steuersatz iHv 25% unterliegen.

Strittig ist die Frage, ob bzw. in welcher Höhe eine maltesische Steuer angerechnet werden kann.

Unbestritten ist im vorliegenden Fall, dass durch das DBA-Malta Österreich grundsätzlich eine Anrechnung der ausländischen Quellensteuer zu erfolgen hat.

Die Abgabenbehörde vertritt jedoch die Auffassung, dass die anlässlich der Gewinnausschüttung erhobene 35-prozentige Körperschaftssteuer nicht anrechnungsbegünstigt ist. Dies mit der Begründung, dass die Anrechnungsfähigkeit einer ausländischen Steuer nur dann zukomme, wenn sie die Einkunftserzielung des Gesellschafters und nicht jene der Gesellschaft betrifft. Darüberhinaus bestehe kein Anrechnungsbedarf, wenn die dem Gesellschafter angelastete Dividendensteuer in Malta durch Anrechnung der Körperschaftssteuer in ein rückzahlbares Guthaben gewandelt wird.

Zu berücksichtigen ist bei der Beurteilung dieser Frage, dass das in Malta bestehende Steuersystem keinen Unterschied in der Besteuerung von natürlichen und juristischen Personen kennt. Der maximale income tax Steuersatz betrug 32,5% bzw. beträgt 35%.

Dazu führte der BFH im Urteil vom 19.07.1990, I R 115/88 unter Hinweis auf Ziff. 2 des Protokolls zum DBA Malta aus, *"wonach nach maltesischem Recht die von einer Gesellschaft gezahlte oder zu zahlende Einkommensteuer, die auf den in Form von Dividenden ausgeschütteten Teil ihres Gewinns entfällt, der persönlichen Einkommensteuer gleichgestellt wird, die der die Dividende beziehende Anteilseigner zu entrichtet hat, und beim Anteilseigner der Dividende brutto besteuert wird, wobei der entsprechende, der persönlichen Einkommensteuer gleichgestellte Betrag mit der Steuerschuld des Anteilseigners hinsichtlich seines gesamten steuerpflichtigen Einkommens verrechnet wird."*

Auch das Bundesfinanzgericht vertritt die Auffassung, dass im Hinblick auf diese Besonderheit des maltesischen Systems im gegenständlichen Fall die für die Gesellschaft berechnete Steuer mit der persönlichen Steuer des Bf gleichzustellen ist.

Zu beachten ist aber, dass Malta mit dem attraktiven Steuergutschriftsystem und dem EU-weit einmaligen Steuerrückerstattungssystem die Rangliste der

begehrtesten Unternehmensstandorte für Österreicher anführt. Österreicher könne bei Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen das Steuergutschriftsystem (tax credit system) und das Steuerrückerstattungssystem (tax refund system) unabhängig und parallel nutzen. Die beiden Systeme sind EU-konform und von der OECD gebilligt.

Das mit der Steuerreform 2007/2008 wiedereingeführte maltesische Steuerrückerstattungssystem (tax refund system) stellt insbesondere für österreichische Unternehmer mit Tochtergesellschaft in Malta bei entsprechender Konzipierung eine attraktive Optimierungsvariante für die gesamten Unternehmenssteuern dar. Benötigt wird hierzu eine Kapitalgesellschaft und ggf. eine Malta Holding. Bei Vorliegen aller Voraussetzungen kommen die Anteilseigner der Kapitalgesellschaft bei Dividendenausschüttungen in den Genuss einer Steuerrückerstattung von sechs Siebenteln (Anton-Rudolf Götzenberger, "Steuerstandort Malta", SWI 2012, S 501).

Somit wird die Steuer (income tax) bei Gewinnen von juristischen Personen mit 35% berechnet und bei Dividendenausschüttungen in eine vorläufige Steuerzahlung für den Gesellschafter umgewandelt. Diese advanced tax wird für den Dividendenempfänger einbehalten und bei Besteuerung der ausgeschütteten Dividende an den Gesellschafter bei diesem als Vorauszahlung auf die persönliche income tax Schuld angerechnet.

Entscheidungsrelevant ist auch der Zweck eines Doppelbesteuerungsabkommens, der - bereits dem Wortlaut nach - in der Vermeidung einer doppelten Besteuerung liegt.

Dabei darf aber nicht außer Acht gelassen werden, dass Doppelbesteuerungsabkommen wie alle anderen Staatsverträge den allgemeinen Auslegungsgrundsätzen des Artikels 31 der Wiener Vertragsrechtskonvention (BGBl. Nr. 40/1980) unterliegen. Sie müssen im Lichte ihres Zieles und Zweckes ausgelegt werden.

Zweck eines Doppelbesteuerungsabkommens ist, wie bereits erwähnt, die Beseitigung der internationalen Doppelbesteuerung, nicht aber die Herbeiführung von Doppelnichtbesteuerungen und ähnlichen Effekten, die zum Nachteil eines oder beider Vertragsstaaten für Steuerumgehungszwecke genutzt werden können (Loukota, SWI 2000, Seite 115).

Gegenständlichenfalls ist unstrittig, dass ein Teil der Steuer rückerstattet wurde.

Die Anrechnungsmethode verpflichtet, dem Wortlaut des DBA folgend, zur Anrechnung der *im anderen Vertragsstaat bezahlten Steuer*.

Dabei ist der Steuerbetrag gemeint, der im anderen Vertragsstaat zulässigerweise erhoben wurde. Das Höchstmaß der anzurechnenden Steuer ist mit der tatsächlich erhobenen Steuer beschränkt. Schöpft der Quellenstaat das ihm zugewiesene Besteuerungsrecht nicht oder nicht zur Gänze aus, mindert dies auch den Betrag der im Ansässigkeitsstaat anrechenbaren

Steuer (vgl. Michael Lang, Einführung in das Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, 2. Auflage, Rz 479 ff.).

Dem folgend vertritt das Bundesfinanzgericht die Auffassung, dass eine Anrechnung - dem Zweck eines Doppelbesteuerungsabkommens entsprechend - nur in Höhe der *tatsächlich* entrichteten Quellensteuer erfolgen kann (auch UFS 29.10.2008, RV/0301-W/08). Nur in diesem Ausmaß kann es zu einer - wie der Bf in seiner Beschwerde ausführt - "unentlasteten Doppelbesteuerung" kommen, zu deren Vermeidung die Bestimmungen des Doppelbesteuerungsabkommens heranzuziehen sind.

Den Ausführungen in der Beschwerde unter Hinweis auf Art. 23 Abs. 4 lit. c DBA-Malta, dass die maltesische Steuer im Zusammenhang mit aus Malta stammenden Dividenden iSd Art. 10 Abs. 2 lit. b sublit. ii DBA-Malta jedenfalls mit dem sich aus Art. 10 Abs. 2 lit. b sublit. i DBA-Malta ergebenden Betrag als erhoben gilt, ist Nachstehendes zu entgegnen:

Bei dieser angesprochenen Bestimmung, die von einer fiktiven Anrechnung ausländischer Steuer ausgeht, handelt es sich um den Sonderfall, dass Dividenden aus Gewinnen in einem Jahr erzielt worden sind, für das die Gesellschaft Vergünstigungen im Rahmen der Bestimmungen über die Unterstützung der Industrie in Malta erhalten hat und die Anteilseigner den maltesischen Steuerbehörden Steuererklärungen und Abrechnungen bezüglich der Einkünfte vorgelegt haben. Nach dem Industrial Development Act 1988 können solche Vergünstigungen in Form einer Steuerfreiheit für 10 Jahre oder andere Befreiungen für exportorientierte Gesellschaften, Investitionsbeiträge für Maschinen, maschinelle Anlagen und industrielle Gebäude und Anlagen bzw. vorzeitige Abschreibungen gewährt werden (Gassner/Lang/Lechner, Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, Linde 1995, Seite 68 ff).

Davon ist vorliegendenfalls jedoch nicht auszugehen. Auch in dem vom Bf in der mündlichen Verhandlung nachgereichten Schriftsatz vom 25. Juni 2019 (Mazars) wird ausdrücklich bestätigt, dass weder die X Ltd. noch die X Holding Ltd. Steuervergünstigungen gemäß den Bestimmungen zur Industrienförderung erhalten haben.

Letztlich wird zu der Behauptung in der Beschwerde, dass die sich aus dem Abkommen ergebende *Anrechnungsverpflichtung* von der maltesischen Steuerbehörde auch ausdrücklich bestätigt werde, bemerkt:

In diesem Schreiben wird lediglich die persönliche *Meinung* des Verfassers, das Abkommen sei so zu *interpretieren*, dass die Basissteuer zu berücksichtigen sei, wieder gegeben.

Die tatsächlich erhobene und somit nach Auffassung des Bundesfinanzgerichtes anzurechnende Steuer beträgt, den Angaben des steuerlichen Vertreters folgend, im Jahr 2009 37.246 Euro und im Jahr 2010 27.710,45 Euro.

Zulässigkeit 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.

Da eine Rechtsprechung zu der grundsätzlichen Rechtsfrage, ob die für die maltesische Gesellschaft einbehaltene Steuer überhaupt angerechnet werden kann bzw. ob das der maltesischen Besteuerung immanente Steuerrückerstattungssystem den Anrechnungsbetrag mindert, fehlt, ist die Revision zulässig.

Es war somit wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 5. Juli 2019