

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Bf., Adr1, vertreten durch SteuerberaterX, Adr2, über die Beschwerde vom 13.08.2013 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 28.05.2013 betreffend Feststellung des Ergebnisses 2005 als Gruppenmitglied der Gruppenträger-BC zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Ergebniszurechnung sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

Die Bf. (idF. Bf.) ist Gruppenmitglied der Gruppenträger-B (vormals: Gruppenträger-BC).

Die Bf. bezieht Dividenden aus Portfoliobeteiligungen aus Drittstaaten, mit denen eine umfassende Amtshilfe besteht. Strittig ist bei der Erlassung des Feststellungsbescheides Gruppenmitglied 2005, ob und in welcher Höhe ein Anrechnungsvortrag betreffend die ausländischen Körperschaftsteuern der Jahre 2001 bis 2003 aus diesen Beteiligungen zu berücksichtigen ist.

Mit dem AbgÄG 2011, BGBl. I 76/2011 vom 1.8.2011 wurde die Beteiligungsertragsbefreiung des § 10 Abs. 1 KStG 1988 auf Portfoliodividenden aus Drittstaaten, mit denen eine umfassende Amtshilfe besteht, erweitert (§ 10 Abs. 1 Z 6 KStG 1988, gültig ab Veranlagung 2011). Unter den in § 10 Abs. 5 KStG 1988 dargestellten Voraussetzungen ist die Steuerbefreiung anstelle der Befreiungsmethode (§ 10 Abs. 1 Z 6) über Antrag in Form der Anrechnung (§ 10 Abs. 6) durchzuführen. Dabei hat gemäß § 10 Abs. 6 KStG 1988 idF. des

AbgÄG 2011 vorrangig eine Anrechnung der ausländischen Körperschaftsteuern und erst danach die Anrechnung von einbehaltenen Quellensteuern zu erfolgen. Des Weiteren sieht § 10 Abs. 6 KStG 1988 einen Anrechnungsvortrag der ausländischen Körperschaftsteuer vor.

Der Verwaltungsgerichtshof entschied mit Erkenntnis 2011/15/0070 vom 25.10.2011, dass bei Portfoliodividenden aus Drittstaaten auch für Veranlagungen vor 2011 die Anrechnungsmethode zur Anwendung kommen soll.

Die Bf. beantragte mit Schreiben vom 7.7.2011, ergänzt am 14.02.2012, die Aufhebung der Körperschaftsteuerbescheide 2001 bis 2004 sowie (ua.) des Feststellungsbescheides Gruppenmitglied 2005 und die Neuveranlagung unter Anrechnung der ausländischen Körperschaftsteuern bzw. in Verlustjahren die Gewährung eines Anrechnungsvortrages für die ausländischen Körperschaftsteuern.

Das Finanzamt verfügte die Aufhebung der Bescheide betreffend Körperschaftsteuer 2001 bis 2004 und erließ neue Sachbescheide. Dabei wurde in den Begründungen der Körperschaftsteuerbescheide 2001 bis 2003 ausgeführt, dass es zu einem Anrechnungsvortrag von € 21.227,28 (2001), € 9.370,68 (2002), € 25.579,34 (2003) komme. Zur Körperschaftsteuer 2004 wurde die Bf. mit Bescheid vom 07.02.2013 wie folgt veranlagt:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb		860.426,21
Gesamtbetrag der Einkünfte		860.426,61
Verlustabzug		-645.319,66
Einkommen		215.106,55
Körperschaftsteuer vom Einkommen	34 % von 215.106,55	73.136,23
Anrechenbare Mindestkörperschaftsteuer		- 21.804,93
Körperschaftsteuer		51.331,30
Ausländische Steuer		-73.136,23
Einbehaltene Steuerbeträge		-525.468,18
Festgesetzte Körperschaftsteuer		-547.273,11
Begründend wurde ausgeführt:		

... Die ausländische Köst-Vorbelastung in Höhe von € 16.477,73 (betreffend die Dividenden aus Bulgarien, Brasilien, Rumänien, der Türkei und den USA) wurde als Betriebseinnahme den Einkünften hinzugerechnet und als anrechenbare ausländische Steuer berücksichtigt....

Hinweis: Aus den Vorjahren 2001 bis 2003 besteht ein Anrechnungsvortrag in Höhe von insgesamt € 56.177,30.

Sodann erging nachstehender Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2005 vom 28.05.2013:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	16.192.231,30
Gesamtbetrag der Einkünfte	16.192.231,30
Verlustabzug	-10.100.612,76
Einkommen des Gruppenmitgliedes	6.091.618,54
Ausländische Steuer	-301.773,04
Einbehaltene Steuerbeträge	-822.633,17
Ausländische Einkünfte	1.605.675,30
Ergebniszurechnung:	
Gruppenträger Gruppenträger-B	
Jahr der Zurechnung	2005
Prozentzahl der Zurechnung	100,0000 %
Bildungsfreibetrag	3.212,54
Pensionsrückstellungen	144.226,73
Abfertigungsrückstellungen	89.810,40

Begründend wurde ausgeführt:

Die Dividenden aus Norwegen iHv. € 10.507,64 wurden steuerfrei gestellt, die betreffenden anrechenbaren Quellensteuern um -€ 1.576,15 korrigiert. Die ausländische Köst-Vorbelastung in Höhe von € 185.748,94 (betreffend die Dividenden aus Bulgarien, Brasilien, Rumänien, der Türkei und den USA) wurde als Betriebseinnahme den Einkünften hinzugerechnet und als anrechenbare ausländische Steuer berücksichtigt...

Die anrechenbare ausländische Steuer wurde wie folgt festgesetzt:

€ 117.600,25 lt. Bescheid vom 20.10.2010

€ - 1.576,15 norwegische Quellensteuer

€ 185.748,94 zusätzlich anrechenbare ausländische Körperschaftsteuer

Mit gegenständlicher Berufung vom 13.08.2013 gegen den Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2005 beantragte die Bf. die Berücksichtigung eines verbleibenden Anrechnungsvortrages aus den Jahren 2001 bis 2003 in Höhe von € 27.268,41 und die Festsetzung der anrechenbaren ausländischen Steuern in Höhe von insgesamt € 329.041,45. Begründend führte die Bf. aus:

Inhaltlich geht es darum, dass wir in den Jahren 2001 bis 2005 Portfoliodividenden aus Drittländern mit umfassendem Informationsaustausch (sog. „großer Amtshilfe“) bezogen haben. Diese waren nach damaliger Rechtslage steuerpflichtig ohne die Möglichkeit der Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuern.

Der Europäische Gerichtshof hat in seiner Entscheidung vom 10.2.2011 „Haribo und Salinen“, C-436/08 und C-437/08 ausgesprochen, dass diese Rechtslage hinsichtlich Portfoliodividenden aus Drittstaaten diskriminierend ist und die daraus resultierende Beschränkung des Kapitalverkehrs zwischen Drittstaaten und Mitgliedstaaten nicht gerechtfertigt werden kann.

Zur Vermeidung dieser Diskriminierung wären nach Ansicht des EuGH die Befreiungs- und die Anrechnungsmethode gleichermaßen geeignet, wobei im Falle der Anrechnungsmethode ein Anrechnungsvortrag zu gewähren sei. Auch eine bedingte Befreiung wie sie derzeit in § 10 Abs. 1 Z 5 und 6 KStG für EU- und EWR-Dividenden vorgesehen ist, entspräche den Vorgaben des Art. 63 AEUV.

In seiner Entscheidung 2011/15/0070 vom 25.10.2011 hat der VwGH dazu ausgesprochen, dass nicht die Befreiungs-, sondern die Anrechnungsmethode zur Anwendung zu gelangen hat. Dies erfüllt nach Ansicht des VwGH einerseits uneingeschränkt die unionsrechtlichen Vorgaben und bewirkt andererseits im Vergleich zu anderen denkbaren Methoden den geringeren Eingriff in die Anordnung des nationalen Gesetzgebers. Es ist daher die ausländische Körperschaftsteuer anzurechnen; in Verlustjahren ist ein Anrechnungsvortrag zu gewähren.

In Entsprechung dieser Judikatur wurden uns nun für die Jahre 2001 bis inklusive 2003 Anrechnungsvorträge in Höhe von insgesamt € 56.177,30 gewährt (Bescheide vom 28.1.2013, 31.1.2013 und 4.2.2013). Im Kalenderjahr 2004 wurde ein steuerlicher Gewinn erzielt und konnte somit ein Teil der Anrechnungsvorträge verwertet werden. Der Körperschaftsteuerbescheid 2004 enthielt weder Feststellungen zum Verbrauch des

bestehenden Anrechnungsvortrages noch zum Weiterbestand eines Teiles dieses Anrechnungsvortrages für Folgejahre. Es wird lediglich ausgeführt: „Hinweis: Aus den Vorjahren 2001 bis 2003 besteht ein Anrechnungsvortrag in Höhe von insgesamt € 56.177,30.“

Im Jahr 2005 wurden nun die anrechenbaren Steuern (inklusive Quellensteuern) lediglich mit € 301.773,04 festgesetzt. Das Finanzamt ist dabei davon ausgegangen, dass der gesamte Anrechnungsvortrag aus den Jahren 2001 bis inklusive 2003 bereits im Jahr 2004 zur Gänze verbraucht sein soll. Unserer Ansicht nach wurden hingegen in 2004 lediglich € 28.908,89 verbraucht und sollte somit in 2005 noch ein Anrechnungsvortrag in Höhe von € 27.268,41 zur Verfügung stehen, womit die anrechenbaren ausländischen Steuern im Feststellungsbescheid 2005 in Höhe von € 329.041,45 festzusetzen wären.

Diese unterschiedliche Sichtweise ergibt sich aus der strittigen Rechtsfrage, in welcher Reihenfolge anrechenbare ausländische Steuern innerhalb des Allgemeinen Höchstbetrages (AHB) anzurechnen sind.

Unterschiedliche Berechnungsmethoden:

Unsere Berechnung des AHB im Jahr 2004 entnehmen Sie bitte der Beilage 2, jene des Finanzamtes, die uns freundlicherweise zur Verfügung gestellt wurde, der Beilage 1.

Zusammengefasst kann gesagt werden, dass für die Portfoliodividenden zuerst länderweise Anrechnungshöchstbeträge ermittelt wurden, wobei die anrechenbaren Quellensteuern bereits Berücksichtigung fanden. Die daraus resultierenden anrechenbaren ausländischen Körperschaftsteuern des Jahres 2004 betrugen € 16.477,73 (vgl. Beilage 1 und 2, in diesem Punkt übereinstimmend).

Für die Veranlagung des Jahres 2004 standen daher folgende anrechenbaren Beträge zur Verfügung, die, durch den allgemeinen AHB in Höhe von € 73.136,23 (= KSt 2004 unter Berücksichtigung des Verlustabzuges) begrenzt, angerechnet werden konnten:

<i>Anrechnungsvortrag 2001 - 2003</i>	<i>56.177,30</i>
KSt 2004 = AHB	73.136,23
<i>Anrechnung KSt 2004</i>	<i>16.477,73</i>
<i>Anrechnung QuEst 2004</i>	<i>27.749,61</i>
<i>Teilweise Verwendung Anrechnungsvortrag</i>	<i>28.908,89</i>
<i>Maximale Anrechnung in 2004</i>	<i>73.136,23</i>

Anrechnungsvortrag bisher	56.177,30
davon verwendet in 2004	-28.908,89
Verbleibender Anrechnungsvortrag	27.268,41

In rechtlicher Hinsicht ist auszuführen, dass es keine unmittelbar anwendbare Gesetzeslage gibt, auf die man sich in dieser Frage stützen könnte. Die damals geltende Rechtslage wurde durch die angesprochene Judikatur des EuGH und VwGH ausgehebelt, zur Frage der Berechnung des AHB nehmen die zitierten Judikate aber nicht Stellung.

Beide Gerichtshöfe haben jedoch betont, dass in Verlustjahren ein Anrechnungsvortrag gewährt werden muss, um die unionsrechtliche Diskriminierung zu beseitigen und die Gleichwertigkeit der Anrechnungs- mit der Befreiungsmethode zu garantieren.

Das Finanzamt hat sich bei seiner Vorgehensweise offenbar an der aktuell gültigen Rechtslage in den Fällen des Methodenwechsels - § 10 Abs. 6 KStG – orientiert und sich darauf berufen, dass „vorrangig die ausländische Körperschaftsteuer“ anzurechnen ist. Das Finanzamt interpretiert diese Vorrangigkeit nicht nur dahingehend, dass die ausländische Körperschaftsteuer desselben Jahres vor der ausländischen Quellensteuer desselben Jahres im Rahmen des AHB zu berücksichtigen ist (eine Vorgangsweise zu Lasten des Steuerzahlers, die man im vorliegenden Fall mangels gesetzlicher Grundlage bereits an sich in Frage stellen könnte, die hier aber nicht Gegenstand der Berufung sein soll), sondern sieht auch den Anrechnungsvortrag als „ausländische Körperschaftsteuer“ in diesem Sinne an, sodass es zwingend zu einem Verbrauch des Anrechnungsvortrages kommt, auch wenn im selben Jahr ausreichend anrechenbare Quellensteuern vorhanden wären, um den allgemeinen AHB auszuschöpfen.

Damit geht aber ein Teil des Anrechnungsvortrages wiederum ins Leere und der Sinn und Zweck eines Anrechnungsvortrages wird vereitelt: Es wird zwar im Verlustjahr (unter Erhöhung der steuerlichen Bemessungsgrundlage um die ausländische KSt !) ein Anrechnungsvortrag gewährt, dieser kann aber in der Folge nicht verwertet werden, weil dafür in gleicher Höhe anrechenbare ausländische Steuern des laufenden Jahres ersatzlos gestrichen werden. Dies widerspricht aber klar den Anforderungen des EuGH, eine Diskriminierung zwischen in- und ausländischen Beteiligungen zu unterbinden und den Anforderungen des VwGH an die Gleichwertigkeit der Anrechnungs- und Befreiungsmethode. Dies gilt noch viel mehr, als in den Vorjahren - zur Geltendmachung des Anrechnungsvortrages - die KSt-Bemessungsgrundlage um die ausländischen Körperschaftsteuern erhöht wurde. Würde die Anrechnung nun trotz Gewährung des Vortrages ins Leere greifen, könnte es in manchen Fällen durch den Anrechnungsvortrag sogar zu einer Schlechterstellung des Steuerzahlers kommen als ohne Anrechnung.

Unseres Erachtens kann sich die Bestimmung, dass die ausländische Körperschaftsteuer vorrangig auf den AHB anzurechnen ist (die, wie gesagt, auf unseren Fall überhaupt nicht anwendbar ist und allenfalls analog angewendet werden kann), daher nur auf das Verhältnis zwischen Körperschaftsteuern und Quellensteuern des laufenden Jahres beziehen. Ein Anrechnungsvortrag aus Vorjahren kann sowohl aus systematischen als auch aus unionsrechtlichen Überlegungen allenfalls erst nach der Verwertung der anrechenbaren Steuern des laufenden Kalenderjahres im Rahmen der allgemeinen AHB Berücksichtigung finden.

Der Vollständigkeit halber wird darauf hingewiesen, dass - selbst wenn man wie das Finanzamt von der vorrangigen Verwendung des Anrechnungsvortrages vor Quellensteuern des laufenden Jahres ausgeht – dem Finanzamt bei der Berechnung der folgende Fehler unterlaufen ist:

Wie bereits erwähnt, wurden in einem ersten Schritt die länderweisen Anrechnungshöchstbeträge betreffend die Dividenden ermittelt. Dabei wurden anrechenbare ausländische Quellensteuern berücksichtigt und haben die anrechenbaren Körperschaftsteuern gekürzt (siehe Berechnung des Finanzamtes, Beilage 2, Spalte „anger. QuEST“ und Spalte „Anrechnung“).

Geht man aber - wie das Finanzamt - davon aus, dass der Anrechnungsvortrag vorrangig zu verwerten ist und daher ausländische Quellensteuern des Jahres 2004 aufgrund des allgemeinen AHB überhaupt nicht zur Anrechnung gelangen können, so wäre es unzulässig, diese Quellensteuern von den länderweise berechneten AHBs (und somit anrechenbaren ausländischen Körperschaftsteuern) abzuziehen. Die anrechenbaren ausländischen Körperschaftsteuern des Jahres 2004 müssten sich demnach in Summe auf € 18.992,65 belaufen (vgl. Alternativberechnung Beilage 3), sodass für das Jahr 2005 auch in dieser Variante ein Anrechnungsvortrag übrigbleiben würde, allerdings lediglich in Höhe von € 2.033,72.

Sollte sich daher die Berufungsinstanz – wider Erwarten – unserer Rechtsansicht nicht anschließen, so beantragen wir in eventu die Abänderung des Bescheides entsprechend der Alternativberechnung Beilage 3.

Laut Beilage 1 zur Berufung wurden die länderweisen Anrechnungshöchstbeträge des Jahres 2004 vom Finanzamt wie folgt ermittelt:

Land	Steuersatz	Einkünfte	ausländische KöSt	länderweise AHB	angerechnete Quellensteuer	Anrechnung
------	------------	-----------	----------------------	--------------------	-------------------------------	------------

Bulgarien	20%	405,62	98,62	171,32	0,00	98,26
Brasilien	34%	341,06	175,70	175,70	41,49	134,21
Rumänien	25%	15.513,36	5.171,12	7.032,72	1.958,03	5.074,69
Türkei	33%	10.635,78	5.238,52	5.397,26	0,00	5.238,52
USA	35%	15.884,96	8.553,44	8.309,06	2.377,00	5.932,05
Summen		42.780,78	19.237,03		4.376,52	16.477,73

Laut Alternativberechnung der Bf. (Beilage 3 zur Berufung) ergeben sich für 2004 ohne Kürzung um die ausländischen Quellensteuern nachstehende Anrechnungshöchstbeträge:

Land	Steuersatz	Einkünfte	ausländische KöSt	länderweise AHB	angerechnete Quellensteuer	Anrechnung
Bulgarien	20%	405,62	98,62	171,32	0,00	98,26
Brasilien	34%	341,06	175,70	175,70	0,00	175,70
Rumänien	25%	15.513,36	5.171,12	7.032,72	0,00	5.171,12
Türkei	33%	10.635,78	5.238,52	5.397,26	0,00	5.238,52
USA	35%	15.884,96	8.553,44	8.309,06	0,00	8.309,06
Summen		42.780,78	19.237,03		0,00	18.992,65

Unter Zugrundelegung dieser Berechnung würden im Jahr 2004, selbst wenn, der Vorgangsweise des Finanzamtes folgend, vorrangig vor den ausländischen Quellensteuern die ausländischen Körperschaftsteuern auf die inländische Körperschaftsteuer angerechnet werden, die Anrechnungsvorträge aus den Jahren 2001 bis 2003 nicht zur Gänze verbraucht, sodass für das Jahr 2005 ein Anrechnungsvortrag im Betrag von € 2.033,72 verbleiben würde:

Allgemeiner Anrechnungshöchstbetrag 2004	73.136,23
Anrechnung ausländische Körperschaftsteuer 2004	-18.992,65
teilw. Verwendung Anrechnungsvortrag aus Vorjahren	-54.143,58

Anrechnung ausländische Quellensteuer 2004	0,00
inländische Körperschaftsteuer	0,00
für 2005 verbleibender Anrechnungsvortrag aus Vorjahren (56.177,30 – 54.143,5)	2.033,72

In verfahrensrechtlicher Hinsicht vertrat die Bf. die Ansicht, dass es sich bei der Frage, ob der gesamte Anrechnungsvortrag aus den Jahren 2001 bis 2003 bereits im Jahr 2004 verbraucht wurde, um eine Vorfrage handle, die allerdings im Körperschaftsteuerbescheid 2004 nicht festgestellt worden sei. Es sei daher der Bescheid 2005 aufzuheben und im Rahmen des gegenständlichen Beschwerdeverfahrens auch über die Vorfrage der Ausschöpfung des Allgemeinen Höchstbetrages im Jahr 2004 zu entscheiden.

Die Berufung wurde vom Finanzamt im Jahr 2013 ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31.12.2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Strittig ist im Beschwerdefall in Bezug auf § 10 KStG 1988 in der Fassung vor Inkrafttreten des JStG 2018, BGBl. I 62/2018 betreffend Veranlagungszeiträume vor 2011, in welcher Reihenfolge die auf Dividenden von Portfoliobeteiligungen aus Drittstaaten mit umfassender Amtshilfe entfallenden ausländischen Körperschaftsteuern und Quellensteuern anzurechnen sind.

Diese Rechtsfrage bezieht sich im vorliegenden Fall rechnerisch auf die Veranlagung des Vorjahres 2004. Die Bescheidebegründung des Körperschaftsteuerbescheides 2004 enthält zwar einen Ausspruch über die Höhe des Übersteigungsbetrages, jedoch lässt die Formulierung: „Hinweis: aus den Vorjahren 2001 bis 2003 **besteht** ein Anrechnungsvortrag in Höhe von gesamt € 56.177,30“, nicht eindeutig erkennen, ob damit zum Ausdruck gebracht werden soll, dass **vor** oder dass **nach** Veranlagung des Jahres 2004 ein Anrechnungsvortrag in der genannten Höhe besteht. Tatsächlich ist erst aus der Begründung des beschwerdegegenständlichen Feststellungsbescheides Gruppenmitglied 2005 nachvollziehbar, dass nach Ansicht des Finanzamtes die Anrechnungsvorträge aus ausländischen Körperschaftsteuern bereits im Jahr 2004 aufgebraucht wurden.

Es bleibt der Bf. daher unbenommen, in der Beschwerde gegen den Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2005 das Vorliegen eines Anrechnungsvortrages aus Vorjahren geltend zu machen, da aus dem Körperschaftsteuerbescheid 2004 nicht eindeutig erkennbar ist, ob dieser bereits im Jahr 2004 aufgebraucht wurde.

Unter „Portfoliodividenden“ werden Ausschüttungen aus Beteiligungen verstanden, welche eine Beteiligungshöhe von weniger als 10% betragen und somit auch nicht gemäß § 10 Abs. 2 KStG 1988 als internationale Schachtelbeteiligung steuerfrei sein können.

Mit dem BudgBG 2009, BGBl. I 52/2009 vom 17.06.2009 wurde die zuvor rein nationale Beteiligungsertragsbefreiung auf vergleichbare Gewinnanteile aus EU-Körperschaften gemäß Anlage 2 zum EStG 1988 (§ 10 Abs. 1 Z 5 KStG 1988) und auf vergleichbare Gewinnanteile aus mit einer „§ 7 Abs. 3-Körperschaft“ vergleichbaren EWR-Körperschaft, mit deren Ansässigkeitsstaat eine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe besteht, erweitert.

Dabei wurde in § 10 Abs. 5 KStG 1988 ein Methodenwechsel von der Befreiungs- zur Anrechnungsmethode eingeführt. Wenn eines der in § 10 Abs. 5 normierten Kriterien zutrifft, soll (über Antrag) gemäß § 10 Abs. 6 KStG 1988 anstelle der Steuerfreistellung der ausländischen Beteiligung die als Vorbelastung der Ausschüttung anzusehende ausländische Körperschaftsteuer auf Antrag auf die inländische Körperschaftsteuer angerechnet werden.

§ 10 KStG 1988 lautete demnach:

(1) Von der Körperschaftsteuer sind Beteiligungserträge befreit. Beteiligungserträge sind:

...

5. Gewinnanteile im Sinne der Z 1 bis 4 aus einer Beteiligung an einer ausländischen Körperschaft, die die in der Anlage 2 zum Einkommensteuergesetz 1988 vorgesehenen Voraussetzungen des Art. 2 der Richtlinie Nr. 90/435/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 (ABl. EG Nr. L 255 S. 6) erfüllt und die nicht unter Z 7 fällt.

6. Gewinnanteile im Sinne der Z 1 bis 4 aus einer Beteiligung an einer Körperschaft eines Staates des Europäischen Wirtschaftsraumes, die mit inländischen unter § 7 Abs. 3 fallenden Körperschaften vergleichbar ist und mit deren Ansässigkeitsstaat eine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe besteht, wenn sie nicht unter Z 7 fällt.

7. Gewinnanteile jeder Art auf Grund einer internationalen Schachtelbeteiligung im Sinne des Abs. 2.

...

(5) Abweichend von Abs. 1 Z 5 und 6 sind Gewinnanteile nicht von der Körperschaftsteuer befreit, wenn eine der folgenden Voraussetzungen zutrifft:

1. Die ausländische Körperschaft unterliegt im Ausland tatsächlich direkt oder indirekt keiner der österreichischen Körperschaftsteuer vergleichbaren Steuer.
2. Die Gewinne der ausländischen Körperschaft unterliegen im Ausland einer der österreichischen Körperschaftsteuer vergleichbaren Steuer, deren anzuwendender Steuersatz um mehr als 10 Prozentpunkte niedriger als die österreichische Körperschaftsteuer gemäß § 22 Abs. 1 ist.
3. Die ausländische Körperschaft ist im Ausland Gegenstand einer umfassenden persönlichen oder sachlichen Befreiung. Eine Befreiung im Sinne der Abs. 1 und 3 bleibt unbeachtlich.

(6) In den Fällen der Abs. 4 und 5 ist hinsichtlich von Gewinnanteilen die Entlastung von einer der Körperschaftsteuer entsprechenden ausländischen Steuer folgendermaßen herbeizuführen: Die als Vorbelastung der Ausschüttung anzusehende ausländische Steuer wird auf Antrag auf jene inländische Körperschaftsteuer angerechnet, die auf die aus der internationalen Schachtelbeteiligung bezogenen Gewinnanteile jeder Art entfällt. Die anrechenbare ausländische Steuer ist bei Ermittlung der Einkünfte den Gewinnanteilen jeder Art aus der internationalen Schachtelbeteiligung hinzuzurechnen.“

§ 10 KStG 1988 in der durch das BudgBG 2009 geänderten Fassung war gemäß § 26c Z 16 lit. b KStG 1988 auf alle offenen Veranlagungen anzuwenden.

Mit dem AbgÄG, BGBl. I 34/2010 vom 15.06.2010, wurde § 10 Abs. 6 wie folgt sprachlich angepasst:

In den Fällen der Abs. 4 und 5 ist die Entlastung der Gewinnanteile von einer der Körperschaftsteuer entsprechenden ausländischen Steuer folgendermaßen herbeizuführen: Die als Vorbelastung der Ausschüttung anzusehende ausländische Steuer wird auf Antrag auf jene inländische Körperschaftsteuer angerechnet, die auf die Gewinnanteile jeder Art gemäß Abs. 1 Z 5 bis 7 entfällt. Die anrechenbare ausländische Steuer ist bei Ermittlung der Einkünfte den Gewinnanteilen jeder Art gemäß Abs. 1 Z 5 bis 7 hinzuzurechnen.

Diese Bestimmung trat mangels gesonderter Regelung am 16.6.2010 in Kraft.

Der Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) regelt in Kapitel 4, Der Kapital- und Zahlungsverkehr, Art. 63 Abs. 1 (ex-Artikel 56 EGV):

Im Rahmen der Bestimmungen dieses Kapitels sind alle Beschränkungen des Kapitalverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten sowie zwischen den Mitgliedstaaten und dritten Ländern verboten.

Der EuGH beschäftigte sich in den verbundenen Verfahren Haribo Lakritzen Hans Riegel BetriebsgmbH (C-436/08) und Österreichische Salinen AG (C-437/08) aufgrund eines Vorabentscheidungsersuchen des UFS Linz mit der oa. durch das BudgBG 2009 eingeführten Rechtslage. Die wesentlichen Aussagen des Urteils des EuGH vom 10.2.2011 lassen sich wie folgt zusammenfassen (vgl. Univ.-Prof. DDr. Gunter Mayr, RdW 2011/501):

Die Veranlagung von Kapital durch Erwerb einer Portfoliobeteiligung an einer in einem anderen Staat ansässigen Kapitalgesellschaft ist ein Vorgang, der vom Schutz der Kapitalverkehrsfreiheit des Art. 63 AEUV erfasst wird (Rn. 37). Die Schutzwirkung der Kapitalverkehrsfreiheit erstreckt sich auch auf den Kapitalverkehr mit Drittstaaten.

Anrechnungs- und Befreiungsmethode sind gleichwertig, das Unionsrecht verbietet es nicht, für Dividenden von ausländischen Gesellschaften die Anrechnungsmethode (Anrechnung der ausländischen Körperschaftsteuer) anzuwenden, auch wenn für Dividenden von inländischen Gesellschaften die Befreiungsmethode zur Anwendung kommt.

Die Gleichwertigkeit von Anrechnungs- und Befreiungsmethode setzt voraus, dass im Falle der Anrechnungsmethode die ausländische Körperschaftsteuer tatsächlich angerechnet werden kann. Da in Verlustjahren der dividendenempfangenden inländischen Muttergesellschaft die Anrechnung ins Leere gehen würde, ist ein Anrechnungsvortrag für die ausländische Körperschaftsteuer geboten.

Zu der in der Rechtssache C-437/08 weiters vorgelegten Rechtsfrage, ob Art. 63 AEUV einen Mitgliedstaat verpflichtet, bei der Anwendung der Anrechnungsmethode auf Dividenden aus ausländischen Quellen nicht nur die im Sitzstaat der ausschüttenden Gesellschaft entrichtete Körperschaftsteuer, sondern auch die in diesem Staat einbehaltene Quellensteuer zu berücksichtigen, führte der EuGH aus (Rn. 166 bis 173):

166 Was zweitens die Frage anbelangt, ob im Rahmen der Anwendung der Anrechnungsmethode die im Staat der ausschüttenden Gesellschaft einbehaltene Quellensteuer berücksichtigt werden muss, ist darauf hinzuweisen, dass eine solche Steuer, wenn sie im Ansässigkeitsstaat der Empfängergesellschaft der betreffenden Dividenden nicht angerechnet wird, die Voraussetzungen für eine rechtliche Doppelbesteuerung schafft.

167 Dazu ist darauf hinzuweisen, dass es Sache jedes Mitgliedstaats ist, unter Beachtung des Unionsrechts sein System der Besteuerung von Gewinnausschüttungen auszugestalten und in diesem Rahmen die Besteuerungsgrundlage und den Steuersatz zu bestimmen, die für den die Ausschüttung erhaltenden Anteilseigner gelten (vgl. u. a. Urteile *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, Randnr. 50, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, Randnr. 47, und vom 20. Mai 2008, *Orange European Smallcap Fund*, C- 194/06, Slg. 2008, I- 3747, Randnr. 30).

168 Daraus folgt zum einen, dass Dividenden, die von einer in einem Mitgliedstaat ansässigen Gesellschaft an einen in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Anteilseigner ausgeschüttet werden, Gegenstand einer rechtlichen Doppelbesteuerung sein können, wenn sich beide Mitgliedstaaten dafür entscheiden, ihre Besteuerungsbefugnis auszuüben und die Dividenden beim Anteilseigner zu besteuern (Urteil vom 16. Juli 2009, *Damseaux*, C- 128/08, Slg. 2009, I- 6823, Randnr. 26).

169 Zum anderen hat der Gerichtshof bereits entschieden, dass die Nachteile, die sich aus der parallelen Ausübung der Besteuerungsbefugnisse der verschiedenen Mitgliedstaaten ergeben können, keine nach dem Vertrag verbotenen Beschränkungen darstellen, sofern eine solche Ausübung nicht diskriminierend ist (Urteil vom 3. Juni 2010, *Kommission/Spanien*, C- 487/08, noch nicht in der amtlichen Sammlung veröffentlicht, Randnr. 56 und die dort angeführte Rechtsprechung).

170 Da das Unionsrecht bei seinem gegenwärtigen Stand keine allgemeinen Kriterien für die Zuständigkeitsverteilung zwischen den Mitgliedstaaten in Bezug auf die Beseitigung der Doppelbesteuerung innerhalb der Union vorschreibt, bedeutet der Umstand, dass sowohl der Ursprungsmitgliedstaat der Dividenden als auch der Wohnsitzmitgliedstaat des Anteilseigners die Dividenden besteuern können, nicht, dass der Wohnsitzmitgliedstaat unionsrechtlich verpflichtet wäre, Vorkehrungen gegen die Nachteile zu treffen, die sich aus der Ausübung der auf diese Weise zwischen den beiden Mitgliedstaaten aufgeteilten Befugnis ergeben könnten (vgl. Urteile *Damseaux*, Randnrn. 30 und 34, sowie vom 15. April 2010, *CIBA*, C- 96/08, noch nicht in der amtlichen Sammlung veröffentlicht, Randnrn. 27 und 28).

171 Unter diesen Umständen kann Art. 63 AEUV nicht dahin ausgelegt werden, dass er einen Mitgliedstaat verpflichtet, in seinem Steuerrecht die Anrechnung der in einem anderen Mitgliedstaat auf Dividenden erhobenen Quellensteuer vorzusehen, um zu verhindern, dass bei den Dividenden, die eine im erstgenannten Mitgliedstaat ansässige Gesellschaft bezieht, eine rechtliche Doppelbesteuerung eintritt, die daraus resultiert, dass die betreffenden Mitgliedstaaten ihre jeweilige Besteuerungsbefugnis parallel ausüben (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 14. November 2006, *Kerckhaert und Morres*, C- 513/04, Slg. 2006, I- 10967, Randnrn. 22 bis 24).

172 Gleiches gilt umso mehr, wenn die rechtliche Doppelbesteuerung daraus resultiert, dass ein Mitgliedstaat und ein Drittstaat ihre jeweilige Besteuerungsbefugnis parallel ausüben, wie aus den Randnrn. 119 und 120 des vorliegenden Urteils hervorgeht.

173 Nach alledem ist auf die Vorlagefragen zu antworten, dass Art. 63 AEUV dahin auszulegen ist,

– dass er einer nationalen Regelung entgegensteht, nach der gebietsansässige Gesellschaften die Möglichkeit haben, in einem Veranlagungsjahr erlittene Verluste in die folgenden Veranlagungsjahre vorzutragen, und nach der die wirtschaftliche Doppelbesteuerung von Dividenden dadurch verhindert wird, dass auf Dividenden aus inländischen Quellen die Befreiungsmethode angewandt wird, während auf Dividenden, die von Gesellschaften mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat oder einem Drittstaat ausgeschüttet werden, die Anrechnungsmethode zur Anwendung gelangt, sofern eine solche Regelung es im Fall der Anwendung der Anrechnungsmethode nicht zulässt, dass die Anrechnung der Körperschaftsteuer, die im Ansässigkeitsstaat der die Dividenden ausschüttenden Gesellschaft entrichtet wurde, auf die folgenden Veranlagungsjahre vorgetragen wird, wenn die Empfänger-gesellschaft in dem Veranlagungsjahr, in dem sie die Dividenden aus einer ausländischen Quelle bezogen hat, einen Verlust ausgewiesen hat, und

– dass er einen Mitgliedstaat nicht verpflichtet, in seinem Steuerrecht die Anrechnung der in einem anderen Mitgliedstaat oder einem Drittstaat auf die Dividenden erhobenen Quellensteuer vorzusehen, um zu verhindern, dass bei den Dividenden, die eine im erstgenannten Mitgliedstaat ansässige Gesellschaft bezieht, eine rechtliche Doppelbesteuerung eintritt, die daraus resultiert, dass die betreffenden Staaten ihre jeweilige Besteuerungsbefugnis parallel ausüben.

In Reaktion auf dieses Urteil wurde mit Art. 3 Z 1 des AbgÄG 2011, BGBl. I Nr. 76/2011 vom 1.8.2011 § 10 KStG 1988 wie folgt geändert:

a) Abs. 1 Z 6 lautet: „6. Gewinnanteile im Sinne der Z 1 bis 4 aus einer Beteiligung an einer ausländischen Körperschaft, die mit einer inländischen unter § 7 Abs. 3 fallenden Körperschaft vergleichbar ist und mit deren Ansässigkeitsstaat eine umfassende Amtshilfe besteht, wenn sie nicht unter Z 7 fällt.“

Die Befreiungsbestimmung des § 10 Abs. 1 Z 6 KStG 1988 war erstmals bei der Veranlagung 2011 anzuwenden (§ 26c Z 26 KStG 1988).

b) In § 10 Abs. 6 zweiter Satz tritt an die Stelle der Wortfolge „anzusehende ausländische Steuer“ die Wortfolge „anzusehende ausländische Steuer, vorrangig die ausländische Körperschaftsteuer,“.

c) In Abs. 6 werden folgende Sätze angefügt: „Übersteigt die anrechenbare ausländische Körperschaftsteuer die Steuerschuld unter Außerachtlassung einer Mindeststeuer nach § 24 Abs. 4, kann der Übersteigungsbetrag auf die Steuerschuld in den folgenden Jahren auf Antrag angerechnet werden. Über die Höhe des Übersteigungsbetrages ist im Abgabenbescheid abzusprechen.“

§ 10 Abs. 6 idF des AbgÄG 2011 lautete somit:

In den Fällen der Abs. 4 und 5 ist die Entlastung der Gewinnanteile von einer der Körperschaftsteuer entsprechenden ausländischen Steuer folgendermaßen herbeizuführen: Die als Vorbelastung der Ausschüttung anzusehende ausländische Steuer, **vorrangig die ausländische Körperschaftsteuer**, wird auf Antrag auf jene inländische Körperschaftsteuer angerechnet, die auf die Gewinnanteile jeder Art gemäß Abs. 1 Z 5 bis 7 entfällt. Die anrechenbare ausländische Steuer ist bei Ermittlung der Einkünfte den Gewinnanteilen jeder Art gemäß Abs. 1 Z 5 bis 7 hinzuzurechnen. Übersteigt die anrechenbare ausländische Körperschaftsteuer die Steuerschuld unter Außerachtlassung einer Mindeststeuer nach § 24 Abs. 4, kann der Übersteigungsbetrag auf die Steuerschuld in den folgenden Jahren auf Antrag angerechnet werden. Über die Höhe des Übersteigungsbetrages ist im Abgabenbescheid abzusprechen.

Die Anrechnungsreihenfolge und der Anrechnungsvortrag in § 10 Abs. 6 KStG 1988 wurden nicht gesondert in Kraft gesetzt. Da laut EuGH der fehlende Anrechnungsvortrag gegen Unionsrecht verstößt, ist auch für vergangene Veranlagungszeiträume ein Anrechnungsvortrag zu gewähren. Das fehlende Inkrafttreten von § 10 Abs. 6 KStG 1988 spricht dafür, die Bestimmung auch auf vergangene Jahre anzuwenden (vgl. Mayr, aao., Pkt. 2.6).

Tritt gemäß § 10 Abs. 5 KStG 1988 ein Methodenwechsel ein, so wird nach der Anrechnungsmethode des § 10 Abs. 6 KStG 1988 über Antrag des Abgabepflichtigen die als Vorbelastung der Ausschüttung anzusehende ausländische Steuer (ausländische Körperschaftsteuer und einbehaltene Quellensteuer) auf die inländische Körperschaftsteuer angerechnet. Dabei hat nach dem AbgÄG 2011 vorrangig eine Anrechnung der ausländischen Körperschaftsteuer und erst danach die Anrechnung einer einbehaltenen Quellensteuer zu erfolgen.

Ausländische einbehaltene Quellensteuern können nur in derselben Periode und nur nachrangig angerechnet werden. Da unionsrechtlich keine Verpflichtung zur Anrechnung der ausländischen Quellensteuern besteht, gehen diese auch nicht in den Anrechnungsvortrag ein; in derselben Periode nicht angerechnete Quellensteuern gehen für den Steuerpflichtigen verloren (vgl. Mayr, aao, Pkt. 2.5).

Der Verwaltungsgerichtshof entschied in der Folge mit Erkenntnis 2011/15/0070 vom 25.10.2011, dass - im Hinblick auf die Unionsrechtswidrigkeit des § 10 KStG idF. vor dem BGBl. I 76/2011 betreffend Dividenden aus Portfoliobeteiligungen an in Drittstaaten ansässigen Gesellschaften - die Abgabenbehörden in Bezug auf solche Kapitalveranlagungen, und nur im Verhältnis zu solchen Drittstaaten, von welchen die dafür erforderlichen Informationen eingeholt werden können, das Gemeinschaftsrecht im Wege der Anrechnungsmethode durchzusetzen haben (vgl. EuGH-Urteil Haribo, Rn 37).

Denn die Veranlagung von Kapital durch Erwerb einer Portfoliobeteiligung an einer in einem anderen Staat ansässigen Kapitalgesellschaft ist ein Vorgang, der vom Schutz der Kapitalverkehrsfreiheit des Art. 63 AEUV erfasst wird. Die Schutzwirkung der Kapitalverkehrsfreiheit erstreckt sich auch auf den Kapitalverkehr mit Drittstaaten.

Nationales Recht bleibt insoweit unangewendet, als ein Verstoß gegen unmittelbar anwendbares Unionsrecht gegeben ist. Die Verdrängungswirkung des Unionsrechtes hat zur Folge, dass die nationale gesetzliche Regelung in jener Gestalt anwendbar bleibt, in der sie nicht mehr im Widerspruch zum Unionsrecht steht. Die Verdrängung erreicht dabei bloß jenes Ausmaß, das gerade noch hinreicht, um einen unionsrechtskonformen Zustand herbeizuführen (vgl. VwGH 17.04.2008, 2008/15/0064).

Bestehen mehrere gleichwertige unionsrechtliche Lösungen, hat der Rechtsanwender nicht in freies Wahlrecht, sondern hat eine Lösung zur Anwendung zu bringen, mit welcher materiell am wenigsten in das nationale Recht eingegriffen wird. ... Die Vollziehung hat sich daher darauf zu beschränken, die Anrechnungsmethode zur Anwendung zu bringen.

In § 10 KStG 1988 idF. des BudgBG 2009 ist allerdings für Portfoliodividenden aus Drittstaaten, die nicht zum EWR gehören, sowie aus zum EWR gehörenden Drittstaaten, mit welchen keine umfassende Amtshilfe besteht, weder die Befreiung von der Körperschaftsteuer noch die Anrechnung der im Ausland entrichteten Körperschaftsteuer eingeräumt. Portfoliodividenden aus Drittstaaten außerhalb des EWR werden in § 10 KStG 1988 gar nicht erwähnt. Eine solche Regelung führt zur Beschränkung des Kapitalverkehrs zwischen Mitgliedstaat und dem Drittstaat, sie verstößt grundsätzlich gegen die Kapitalverkehrsfreiheit (EuGH Urteil Haribo, Rn 60 bis 62 und 109,110).

Mit Erkenntnis vom 27.11.2014, 2012/15/0002 entschied der Verwaltungsgerichtshof zur Frage, ob für ausländische Quellensteuern (im Revisionsfall: Anrechnung belgischer Quellensteuer auf Zinseinkünfte) ein Anrechnungsvortrag zu gewähren ist:

Die Anrechnung einer derartigen ausländischen Steuer hat bei der Veranlagung desjenigen Kalenderjahres zu erfolgen, in welchem das Wirtschaftsjahr endet, in dem die Zinseinkünfte steuerlich erfasst worden sind.

Die österreichisch-belgischen Doppelbesteuerungsabkommen sehen keine Erweiterung der Anrechenbarkeit auf andere Einkommensbestandteile (nämlich solche aus Folgeperioden) vor. Es liegt in der Hand der Vertragsparteien eines Doppelbesteuerungsabkommens, bis zu welchem Ausmaß sie das Ziel der Vermeidung von Doppelbesteuerungen verwirklichen wollen.

Aus unionsrechtlichen Gründen ist ein Anrechnungsvortrag für ausländische Quellensteuern auf Dividenden nicht geboten: Wie der Europäische Gerichtshof in seinem Urteil vom

10. Februar 2011 in den verbundenen Rechtsachen C-436/08 und C-437/98, Haribo und Österreichische Salinen, ausgesprochen hat, sind die Mitgliedstaaten beim gegenwärtigen Stand des Unionsrechtes 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).

Auch Vock führt in Renner/Strimitzer/Vock, Kommentar zur Körperschaftsteuer, § 10 KStG Abs. 4-6 (alt) Tz 151 aus:

Auf die Körperschaftsteuer der inländischen beteiligten Körperschaft ist nicht nur die als Vorbelastung der Ausschüttung anzusehende ausländische Steuer anrechenbar, sondern auch die Quellensteuerbelastung aufgrund der beschränkten Steuerpflicht der inländischen Körperschaft im Ansässigkeitsstaat ihrer Beteiligungskörperschaft (...). Die Reihenfolge der Anrechnung der der Ausschüttung zugrunde liegenden Körperschaftsteuerbelastung der Tochterkörperschaft einerseits und der Quellensteuerbelastung der Mutterkörperschaft andererseits ist relevant, weil die Kapitalverkehrsfreiheit (Art 63 AEUV) nach der Rechtsprechung des EuGH eine Vortragsmöglichkeit des Anrechnungsbetrages verlangt, soweit eine Anrechnung im Jahr der Ausschüttung nicht möglich ist (...). **Dagegen ist ein Anrechnungsvortrag für nach einem Doppelbesteuerungsabkommen anrechenbare Quellensteuern nicht vorgesehen.** Daher kommt der Frage nach der Reihenfolge der Anrechnung der beiden ausländischen Steuern insofern Bedeutung zu, als die die österreichische Steuerschuld überschreitende Quellensteuer ungenützt verfällt, während die ausländische anrechenbare Körperschaftsteuer der Beteiligungskörperschaft in einem späteren Jahr angerechnet werden kann. **Daher sieht § 10 Abs. 6 zweiter Satz KStG in der Fassung AbgÄG 2011 eine bestimmte Anrechnungsreihenfolge vor: Vorrangig ist die ausländische Körperschaftsteuer der Beteiligungskörperschaft anzurechnen; nur der verbleibende Betrag an inländischer Steuer kann mit der Quellensteuer der beteiligten Körperschaft ausgeglichen werden (...).**

Für den vorliegenden Beschwerdefall ist somit im Ergebnis festzuhalten, dass sowohl für Veranlagungszeiträume ab Inkrafttreten des § 10 Abs. 6 KStG idF. des AbgÄG 2011, als auch für vorangehende Veranlagungszeiträume bis einschließlich 2010, weder im innerstaatlichen Recht noch nach Doppelbesteuerungsabkommen ein Anrechnungsvortrag betreffend Quellensteuern aus ausländischen Beteiligungen vorgesehen ist und dass ein derartiger Anrechnungsvortrag auch unionsrechtlich nicht geboten ist, sondern in die Zuständigkeit der Vertragspartner von Doppelbesteuerungsabkommen fällt.

Würde man, der Ansicht der Bf. folgend, bei der Veranlagung desjenigen Jahres, in welchem ausländische Quellensteuern angefallen sind, vorrangig diese Quellensteuern auf die

inländische Körperschaftsteuer anrechnen, so käme dies für Folgejahre rechnerisch einem Anrechnungsvortrag dieser Quellensteuern gleich, wenn, wie im Beschwerdefall, ein diese Quellensteuern übersteigender Betrag an ausländischen Körperschaftsteuern vorgelegen wäre.

Genau aus diesem Grund wurde in § 10 Abs. 6 zweiter Satz KStG 1988 idF. des AbgÄG 2011 verankert, dass von der als Vorbelastung der Ausschüttung anzusehenden ausländischen Steuer **vorrangig die ausländische Körperschaftsteuer** auf die inländische Körperschaftsteuer anzurechnen ist.

Das Vorbringen der Bf., dass aufgrund einer bei der Veranlagung zur Körperschaftsteuer 2004 vorrangig vorzunehmenden Anrechnung von ausländischen Quellensteuern bei der Veranlagung zur Körperschaftsteuer 2005 ein Anrechnungsvortrag in Höhe von € 27.268,41 zu berücksichtigen sei, erweist sich somit als unzutreffend.

Zu dem in der Beschwerde gestellten Alternativantrag, bei der Berechnung der länderweisen Anrechnungshöchstbeträge die darauf entfallenden ausländischen Quellensteuern nicht abzuziehen, sodass die anrechenbaren ausländischen Körperschaftsteuern des Jahres 2004 sich in Summe auf € 18.992,65 belaufen und für das Jahr 2005 ein Anrechnungsvortrag in Höhe von € 2.033,72 verbleiben würde (Beilage 3 der Beschwerde), wird ausgeführt, dass aus dem Wortlaut des § 10 Abs. 6 KStG 1988 in den Fassungen der BGBl. I 52/2009, I 34/2010 und I 76/2011 tatsächlich nicht ableitbar ist, dass die (nach der Verwaltungspraxis länderweise zu ermittelnden) Anrechnungshöchstbeträge um die jeweiligen ausländischen Quellensteuern zu kürzen sind.

Auch aus der Verwaltungspraxis ist eine derartige Vorgangsweise nicht ableitbar. Rz 591b KStR 2001 idF des Wartungserlasses 2010, BMF-010216/0016-VI/6/2010 vom 6.4.2010 lautete:

Liegt ein Anwendungsfall des Besteuerungsvorbehalts gemäß § 10 Abs. 5 KStG 1988 vor, hat die Erklärung des Steuerpflichtigen für Zwecke der Anrechnung zusätzlich zu den in Rz 591a genannten Inhalten folgende Angaben zu umfassen:

- Angabe des Körperschaftsteuersatzes, dem die ausschüttende Gesellschaft im Sitzstaat unterliegt. Gibt der Steuerpflichtige den Normalsteuersatz des Sitzstaates an, wird dies grundsätzlich als Erklärung zu werten sein, dass die Gesellschaft dem Normalsteuerregime und somit auch dem Normalsteuersatz des Sitzstaates unterliegt. Bestehen daran begründete Zweifel, hat der Steuerpflichtige glaubhaft zu machen, dass die Gesellschaft weder einem begünstigten Steuersatz noch einer persönlichen oder weitgehenden spezifischen sachlichen Steuerbefreiung oder -ermäßigung unterliegt.

- Angabe der auf Basis der obigen Angaben errechneten ausländischen Körperschaftsteuerbelastung, die auf seinen Körperschaftsanteil entfällt.

- Genaue Angabe der tatsächlich erhobenen Quellensteuer (beschränkt mit dem DBA-Quellensteuersatz).

- Eine Berechnung der anrechenbaren Steuer nach folgendem Muster:

Errechnete ausländische Körperschaftsteuerbelastung	xxx
tatsächlich einbehaltene Quellensteuer (beschränkt mit dem DBA-Quellensteuersatz)	yyy
Insgesamt anrechenbare Steuer	zzz

Auch das in Rz 1244 der KStR 2013 dargestellte Berechnungsbeispiel verdeutlicht, dass die auf den ausländischen Brutto-Beteiligungsertrag (Betrag vor Abzug der ausländischen Quellensteuer und der ausländischen Körperschaftsteuer) entfallende inländische Körperschaftsteuer den Anrechnungshöchstbetrag bildet, auf welchen die ausländische Körperschaftsteuer und Quellensteuer anzurechnen sind.

Somit war dem Alternativantrag, bei der Berechnung der länderweisen Anrechnungshöchstbeträge die darauf entfallenden ausländischen Quellensteuern nicht abzuziehen, stattzugeben.

Der Veranlagung des Jahres 2004 sind - abweichend von der Berechnung der Bf. - folgende Anrechnungshöchstbeträge und anzurechnenden Steuern zugrunde zu legen:

Land	Einkünfte	ausländ. KöSt	ausländ. QuSt	AHB	anzurechnende QuSt	Anrechnung insgesamt
Bulgarien	405,62	98,62	0,00	171,32	0,00	98,26
Brasilien	341,06	175,70	41,49	175,70	0,00	175,70
Rumänien	15.513,36	5.171,12	1.958,03	7.032,72	1.861,60	7.032,72
Türkei	10.635,78	5.238,52	0,00	5.397,26	0,00	5.238,52
USA	15.884,96	8.553,44	2.377,00	8.309,06	0,00	8.309,06
Summe						20.854,26

Demnach waren bei der Veranlagung des Jahres 2004 auf den allgemeinen Anrechnungshöchstbetrag von € 73.136,23 ausländische Steuern wie folgt anzurechnen:

Ausländische Körperschaftsteuern	18.992,66
Ausländische Quellensteuern	1.861,60
Summe	20.854,26
Anrechnungsvorträge aus 2001 bis 2003	52.281,97

Für Folgejahre verbleibt ein Anrechnungsvortrag (ausländische Körperschaftsteuer 2003) im Betrag von € 3.895,33, sodass im Jahr 2005 anrechenbare ausländische Steuern von insgesamt € 305.668,37 zu berücksichtigen sind.

Der angefochtene Bescheid ist somit wie folgt abzuändern:

Einkommen des Gruppenmitgliedes im Jahr 2005	6.091.618,54
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	16.192.231,30
Gesamtbetrag der Einkünfte	16.192.231,30
Verlustabzug	-10.100.612,76
Einkommen des Gruppenmitgliedes	6.091.618,54
Anrechenbare/Einbehaltene Steuern:	
Ausländische Steuer	- 305.668,37
Einbehaltene Steuerbeträge	-822.633,17
Ausländische Einkünfte	1.605.675,30
Ergebniszurechnung	
Gruppenträger Gruppenträger-B	
Jahr der Zurechnung	2005
Prozentzahl der Zurechnung	100%

Bildungsfreibetrag	3.212,54
Pensionsrückstellungen	144.226,73
Abfertigungsrückstellungen	89.810,40

Zulässigkeit einer Revision

Gegen das vorliegende Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision nicht zulässig, da die Rechtsfrage, ob für ausländische Quellensteuern ein Anrechnungsvortrag zu gewähren ist, mit Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 27.11.2014, 2012/15/0002 abschlägig entschieden worden ist. Das vorliegende Erkenntnis weicht daher weder von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ab, noch fehlt eine solche Rechtsprechung oder wird eine zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 14. Mai 2020