

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Peter Bilger in der Beschwerdesache \*\*\*Bf1\*\*\*, \*\*\*Bf1-Adr\*\*\*, über die Beschwerden vom 28. Oktober 2018, vom 9. Februar 2019 und vom 7. Februar 2020 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 26. Juli 2018 betreffend Abweisung eines Antrages auf Aufhebung des Körperschaftsteuerbescheides 2016 sowie vom 31. Jänner 2019 und vom 16. Jänner 2020 betreffend Körperschaftsteuer 2017 und 2018 zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Abweisung eines Antrages auf Aufhebung des Körperschaftsteuerbescheides 2016 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

II. Der Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer 2017 und 2018 wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

## Entscheidungsgründe

### I. Verfahrensgang

Mit Antrag vom 19.7.2018 stellte die Beschwerdeführerin (in der Folge kurz: Bf.) den Antrag auf Aufhebung des Körperschaftsteuerbescheides 2016. Zur Begründung führte sie aus, für ihre Tätigkeiten in Indien sei eine Abzugsteuer in Höhe 41.751,82 Euro abgeführt worden, die nicht zur Gänze auf die festgesetzte Körperschaftsteuer (31.501,96 Euro) habe angerechnet werden können. Es werde daher der Antrag gestellt, das Finanzamt möge den Körperschaftsteuerbescheid 2016 aufheben und in einem neuen Sachbescheid feststellen, dass

der Differenzbetrag in Höhe von 10.249,86 Euro in den Folgejahren auf die Körperschaftsteuer anzurechnen sei.

Mit dem angefochtenen Bescheid vom 26.7.2018 wies das Finanzamt den Antrag ab. Zur Begründung führte es im Wesentlichen aus, im Antrag seien keine Gründe aufgezeigt worden, aus denen sich die Unrichtigkeit des ergangenen Bescheides ergebe. Die in Indien einbehaltene Quellensteuer sei DBA-konform auf die inländische Körperschaftssteuer angerechnet worden. Eine Anrechnung der indischen Quellensteuer über die rechnerische inländische Körperschaftssteuer hinaus und bescheidmäßige Absprache über die Anrechnung des Überhangs an indischer Quellensteuer auf die Körperschaftsteuern der Folgejahre sei nicht vorgesehen.

In der gegen diesen Bescheid rechtzeitig erhobenen Beschwerde wurde eingewandt, gemäß § 10 Abs. 6 KStG 1988 könne ein Anrechnungsvortrag in den Fällen des Abs. 4 und 5 beantragt werden. Im Beschwerdefall liege zwar kein Anwendungsfall des § 10 Abs. 4 oder 5 KStG 1988 vor, dennoch müsse in Analogie zu § 10 Abs. 6 KStG auch für diese Fälle ein Anrechnungsvortrag möglich sein, um eine gleichmäßige Besteuerung zu gewährleisten. Andernfalls würde ein grober Verstoß gegen den verfassungsmäßig verankerten Gleichheitsgrundsatz vorliegen.

Gleichartige Anträge auf Feststellung eines Anrechnungsvortrages stellte die Bf. auch in den Beschwerden gegen die antragsgemäß erlassenen Körperschaftssteuerbescheide 2017 und 2018. Auch in diesen Jahren haben die in Indien einbehaltenen Abzugssteuer (2017: 95.613,15 Euro; 2018: 79.627,30 Euro) nicht vollständig auf die bescheidmäßig festgesetzten Körperschaftssteuern (2017: 16.788 Euro; 2018: 18.597 Euro) angerechnet werden können.

Das Finanzamt wies die Beschwerden mit Beschwerdevorentscheidung vom 12.3.2020 mit der Begründung ab, sowohl die herrschende Literatur als auch die Rechtsprechung des Bundesfinanzgerichtes, des Verwaltungsgerichtshofes und des EuGH verträten die Auffassung, dass hinsichtlich einer nach DBA anrechenbaren ausländischen Quellensteuer ein Anrechnungsvortrag nicht möglich sei. Aus dieser Rechtslage lasse sich auch keine Verfassungswidrigkeit ableiten.

Am 24.3.2020 stellte die Bf. die Anträge auf Vorlage der Beschwerden zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht. Inhaltlich verwies sie auf die Begründungen in den Beschwerden und beantragte für das Jahr 2018 ergänzend zur Beschwerde die Anrechnung der Abzugsteuer aus Indien in Höhe von 79.627,30 Euro zumindest im Ausmaß der festgesetzten Körperschaftsteuer in Höhe von 16.847,00 Euro.

## II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

### 1. Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin ist eine in Österreich unbeschränkt steuerpflichtige GmbH. In den Streitjahren hat sie in Indien technische Leistungen erbracht, für deren Entgelte in Indien Quellensteuern in Höhe von 41.751,82 Euro (2016), 95.613,15 Euro (2017) und 79.627,30 Euro (2018) einbehalten und abgeführt wurden. Die mit Körperschaftsteuerbescheiden 2016 bis 2018 festgesetzten Körperschaftsteuern betrugen gerundet 31.502,00 Euro (2016), 16.788,00 Euro (2017) und 18.597,00 Euro (2018). Einer Anrechnung der indischen Quellensteuer bis zur Höhe der festgesetzten Körperschaftsteuer erfolgte nur im Körperschaftsteuerbescheid 2016.

### 2. Beweiswürdigung

Dieser Sachverhalt ergibt sich aus den dem Bundesfinanzgericht vorgelegten Unterlagen und ist zwischen den Parteien unstrittig.

### 3. Rechtliche Beurteilung

#### 3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung) und Spruchpunkt II. (Abänderung)

Unstrittig ist, dass das Besteuerungsrecht für die indischen Einkünfte der Bf. Österreich als Ansässigkeitsstaat zustand und Indien als Quellenstaat eine Quellensteuer in Höhe von maximal 10% der Bruttobetrag der Lizenzgebühren und Entgelte für technische Entgelte einbehalten durfte.

Strittig ist aber, ob analog zu § 10 Abs. 6 KStG 1988 die über die festgesetzte Körperschaftssteuer eines Jahres hinausgehende Quellensteuer auf die Folgejahre vorgetragen werden konnten und ob das Finanzamt in den Körperschaftsteuerbescheiden 2016 bis 2018 über diese Vortragsfähigkeit abzusprechen hatte.

Die maßgebenden Bestimmungen des Abkommens zwischen der Regierung der Republik Österreich und der Regierung der Republik Indien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerumgehung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen, BGBl. III Nr. 231/2001, (DBA-Indien) lauten:

*Artikel 12*

*Lizenzgebühren und Entgelte für technische Leistungen*

(1) *Lizenzgebühren und Entgelte für technische Leistungen, die aus einem Vertragsstaat stammen und an eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person gezahlt werden, dürfen im anderen Staat besteuert werden.*

(2) *Diese Lizenzgebühren und Entgelte für technische Leistungen dürfen jedoch auch in dem Vertragsstaat, aus dem sie stammen, nach dem Recht dieses Staates besteuert werden; die Steuer darf jedoch, wenn der Nutzungsberechtigte der Lizenzgebühren und der Entgelte für technische Leistungen eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person ist, 10 vom Hundert des Bruttobetrags der Lizenzgebühren und Entgelte für technische Leistungen nicht übersteigen.*

#### Artikel 23

##### Vermeidung der Doppelbesteuerung

(2) *In Österreich wird die Doppelbesteuerung wie folgt vermieden:*

*b) Bezieht eine in Österreich ansässige Person Einkünfte, die nach den Absätzen 2 der Artikel 10, 11, 12, den Absätzen 4 und 5 des Artikels 13 und dem Absatz 3 des Artikels 22 in Indien besteuert werden dürfen, so rechnet Österreich auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der der in Indien gezahlten Steuer entspricht. Der anzurechnende Betrag darf jedoch den Teil der vor der Anrechnung ermittelten Steuer nicht übersteigen, der auf die aus Indien bezogenen Einkünfte entfällt.*

Mit Entscheidung vom 18.2.2011, RV/0686-L/10, hat der unabhängige Finanzsenat die Anrechnung von Quellensteuern auf Einkünfte im Sinne des jeweiligen Art. 10 ("Dividenden-Artikel") 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, die das grundsätzliche Besteuerungsrecht an Dividenden ebenfalls dem Ansässigkeitsstaat des Empfängers der Einkünfte zuteilen und dem Quellenstaat ein (der Höhe nach begrenztes) Besteuerungsrecht an den aus seinem Gebiet abfließenden Dividenden einräumen, abgelehnt.

Die dagegen erhobene Beschwerde hat der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 7.11.2014, 2012/15/0002, als unbegründet abgewiesen und ausgesprochen, dass sich aus der österreichischen Rechtsordnung (einschließlich des DBA-Rechts) - auch unter Berücksichtigung unionsrechtlicher und verfassungsrechtlicher Vorgaben - kein Anrechnungsvortrag von ausländischen Quellensteuern ergebe.

In der Begründung hat der Verwaltungsgerichtshof u.a. wörtlich ausgeführt:

*"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*

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 (d.h. 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, d.h. 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, *Doppelbesteuerungsabkommen* 5, 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 französische 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 elements 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, Doppelbesteuerungsabkommen<sup>5</sup>, 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.

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, verbundene 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."*

Auch für die indische Quellensteuer kann nichts Anderes gelten (vgl. dazu schon BFG vom 11.5.2015, RV/1100212/2012). Ein Anrechnungsvortrag der die festgesetzte Körperschaftsteuer des jeweiligen Jahres übersteigenden indischen Quellensteuer kommt daher auch nicht in analoger Anwendung des § 10 Abs. 6 KStG 1988 in Frage.

Da ein Anrechnungsvortrag somit nicht möglich war und im Körperschaftsteuerbescheid 2016 auch die indische Quellensteuer bis zur Höhe festgesetzten Körperschaftsteuer angerechnet wurde, liegt keine inhaltliche Rechtswidrigkeit des Körperschaftsteuerbescheides 2016 vor und war die Beschwerde gegen den Bescheid über die Abweisung des Antrags auf Bescheidaufhebung daher abzuweisen.

Die Körperschaftsteuerbescheide 2017 und 2018 waren hingegen abzuändern. Zwar wurde auch in diesen Bescheiden zu Recht nicht über die Anrechnungsvortragsfähigkeit der indischen Quellensteuern abgesprochen, es wurde allerdings überhaupt keine Anrechnung indischer Quellensteuern auf die festgesetzten Körperschaftsteuern vorgenommen. Artikel 23 Abs. 2 lit. b DBA-Indien sieht aber für Einkünfte gemäß Artikel 12 DBA-Indien (Lizenzgebühren und Entgelte technischer Leistungen) ausdrücklich eine Anrechnung indischer Quellensteuer auf die vom Einkommen zu erhebende Steuer vor. Die angefochtenen Körperschaftsteuerbescheide 2017 und 2018 waren daher in diesem Sinne abzuändern.

### **3.2. Zu Spruchpunkt III. (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.

Die Frage, ob ein Anrechnungsvortrag ausländischer Quellensteuern möglich ist, hat der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 28.02.2007, 2003/13/0064, unter Verweis auf seine Vorjudikatur verneint. Das Bundesfinanzgericht ist dieser Rechtsprechung gefolgt. Damit liegt keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor und ist die Revision daher nicht zulässig.

Feldkirch, am 18. August 2022