



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 8

GZ. RV/4438-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Stb., gegen den Bescheid des FA, betreffend Körperschaftsteuer 2000 nach der am 13. Dezember 2005 auf Antrag der Partei in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Bw. betreibt einen Großhandel mit Baumaschinen. Mit Berufung vom 21. Mai 2002 gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2000 beantragte die Bw. die Anrechnung und Rückzahlung der in den Jahren 1998 und 1999 nicht anrechenbaren Teilbeträge der slowakischen Quellensteuer (7.520,18 € und 1.604,00 €).

Mit Berufungsvorentscheidung vom 23. August 2002 wies das FA die Berufung mit folgender Begründung ab: *Ausländische Steuern, die wegen Höchstbetragsüberschreitung in Österreich nicht angerechnet werden können, sind damit von der steuerlichen Verwertung und demzufolge auch von einem "Anrechnungsvortrag" in Österreich ausgeschlossen (VwGH 20.04.1999, 99/14/0012). Daraus ergibt sich zwingend, dass die in den Jahren 1998 und 1999 nicht angerechneten Teilbeträge der slowakischen Quellensteuer jedenfalls nicht im Veranlagungsjahr 2000 angerechnet werden können (kein Anrechnungsvortrag!).*

Ein Doppelbesteuerungsfall liegt eben nur dann vor, wenn ein und dasselbe Steuersubjekt von zwei oder mehreren Staaten auf Grund desselben steuerlichen Tatbestandes für denselben Zeitraum oder zum selben Zeitpunkt zu gleichen oder gleichartigen Steuern herangezogen wird (Jirousek, ÖStZ 1985, 45, VwGH 29.01.1998, 95/15/0043).

Im Vorlageantrag vom 30. Oktober 2002 wendete die Bw. ein, dass das FA die Abweisung der Berufung einzig und allein auf das angeführte Erkenntnis des VwGH vom 20.4.1999, 99/14/0012 gestützt habe. Der Verwaltungsgerichtshof stütze dabei seine Ausführungen insbesondere auf die in Klammer gesetzte – von Art. 23a Abs. 2 OECD-Musterabkommen (OECD-MA) abweichende – Wortfolge des Art. 19 Abs. 2 DBA Japan.

Der Art. 23 Abs. 2 lit. b des DBA CSSR, welches gemäß BGBl. 1994/1045 auf die Slowakei anwendbar sei, enthalte hingegen eine dem Art. 23a Abs. 2 OECD-MA wortgleiche Regelung. Eine wie in Art. 19 Abs. 2 DBA Japan normierte Wortfolge existiere in Art. 23 Abs. 2 lit. b DBA CSSR nicht. Da sich der VwGH aber ausschließlich auf diese besondere Wortfolge des Art. 19 Abs. 2 DBA Japan in seiner Urteilsbegründung stütze, sei das Erkenntnis des VwGH vom 20.4.1999, 99/14/0012 auf den im gegenständlichen Fall zutreffenden Sachverhalt nicht anwendbar und die Begründung der Berufungsvorentscheidung daher vollkommen unzutreffend.

Aus diesem Grund sei der Anrechnungsvortrag der slowakischen Quellensteuer der Jahre 1998 und 1999 (siehe dazu Vorkorrespondenz bzw. Rückzahlungsanträge) zu gewähren, um dem Ziel und Zweck des Abkommens gerecht zu werden. Der Wortlaut des Art. 23 Abs. 2 lit. b DBA CSSR gebe nämlich nicht vor, ob und wann eine Anrechnung zu erfolgen habe und stehe somit der Forderung der Bw. nach Anerkennung eines Anrechnungsvortrages nicht entgegen.

Das Recht auf den Anrechnungsvortrag werde auch von Seiten der Finanzbehörde geteilt. MR L. habe in einem Beitrag anlässlich des 13. Österreichischen Juristentages 1997 dargelegt, dass im Fall der Versagung der Anrechnung mangels vorliegender positiver inländischer Einkünfte eine Berechtigung auf den Anrechnungsvortrag vorliege. So habe L. zutreffend erkannt, dass bei Verlustsituationen im Ansässigkeitsstaat eine Anrechnung auf nachfolgende Veranlagungszeiträume geboten sei, um eine Benachteiligung gegenüber der Steuerfreistellungsmethode zu vermeiden.

Wolle man also dem Sinn und Zweck des DBA CSSR gerecht werden, sei ein Verständnis des Ausdrucks "zu erhebende Steuer" geboten, das den Abkommensschutz nicht ins Leere laufen lasse. Deshalb müsse diese Vorschrift so verstanden werden, dass die in einer Periode im Quellenstaat Slowakei gezahlte Steuer im Ansässigkeitsstaat Österreich auch in einer späteren Periode angerechnet werden könne, weil die entsprechende Steuer – bei einem negativen Welteinkommen in Österreich – erst in einer späteren Periode erhoben werde.

In der am 13. Dezember 2005 abgehaltenen Berufungsverhandlung wiederholte der steuerliche Vertreter der Bw. das bisherige Berufungsvorbringen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist die Frage, ob die Bw. die in den (Verlust-)Jahren 1998 und 1999 entrichtete slowakische Quellensteuer auf die österreichischen Körperschaftsteuer im Veranlagungsjahr 2000 anrechnen kann (Anrechnungsvortrag).

Die Bw. vertritt die Ansicht, dass der Anrechnungsvortrag zu gewähren sei, weil der Wortlaut des Art. 23 Abs. 2 lit. b DBA CSSR nicht vorgebe, ob und wann eine Anrechnung zu erfolgen habe. Die Bw. begründet dies unter Hinweis auf Art. 23 A Abs. 2 des OECD-Musterabkommens, dem das DBA CSSR folge. Ein in diesem Zusammenhang zum DBA Japan ergangenes, den Anrechnungsvortrag ablehnendes Verwaltungsgerichtshofurteil vom 20.4.1999, 99/14/0012, könne im gegenständlichen Fall nicht als Begründung für die Abweisung herangezogen werden, da sich dieses ausschließlich auf die besondere – vom DBA CSSR abweichende – Wortfolge des Art. 19 Abs. 2 DBA Japan stütze.

Die maßgeblichen Artikel über die jeweilige Methode der Vermeidung der Doppelbesteuerung im DBA CSSR und im DBA Japan lauten:

Art. 23 Abs. 2 lit. b DBA CSSR (BGBl. Nr. 34/1979): *Bezieht eine in der Republik Österreich ansässige Person Einkünfte, die nach den Artikeln 10 oder 12 in der Tschechoslowakischen Sozialistischen Republik besteuert werden dürfen, so rechnet die Republik Österreich auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der der in der Tschechoslowakischen Sozialistischen Republik gezahlten Steuer entspricht. Der anzu-*

rechnende Betrag darf jedoch den Teil der vor der Anrechnung ermittelten Steuer nicht übersteigen, der auf die Einkünfte entfällt, die aus der Tschechoslowakischen Sozialistischen Republik bezogen werden.

Artikel 19 Abs. 2 DBA Japan (BGBl. Nr. 127/1963): *Österreich darf bei Ermittlung seiner Steuern von Personen, die in Österreich ansässig sind, in die Grundlage, von der diese Steuern erhoben werden, alle Einkünfte einbeziehen, die nach den österreichischen Gesetzen steuerpflichtig sind. Der Betrag der japanischen Steuer, die von der in Österreich ansässigen Person nach den japanischen Gesetzen und in Übereinstimmung mit diesem Abkommen entweder unmittelbar oder im Abzugsweg von Einkünften, die ihre Quelle in Japan haben und in beiden Vertragsstaaten der Besteuerung unterliegen, erhoben wird, wird jedoch zur Anrechnung auf die österreichische Steuer für diese Einkünfte zugelassen, aber mit einem Betrag, der den Teil der österreichischen Steuer nicht übersteigt, der auf diese Einkünfte (oder das gesamte, der österreichischen Steuer unterliegende Einkommen, wenn dieses niedriger ist) im Verhältnis zum gesamten, der österreichischen Steuer unterliegenden Einkommen entfällt.*

Der Verwaltungsgerichtshof hat in dem von der Bw. zitierten Erkenntnis vom 20.4.1999, 99/14/0012, welches sich auf Art. 19 Abs. 2 DBA Japan bezog, den Anrechnungsvortrag nicht zugelassen. In diesem Erkenntnis wurde zum Ausdruck gebracht, dass die Anrechnung nur bis zu jenem Betrag erfolgen kann, mit welchem die österreichische Steuer auf die ausländischen Einkünfte entfällt. Im Falle der österreichischen Steuerbelastung mit Null könne daher keine Anrechnung Platz greifen (Hinweis auf Doralt/Ruppe, Steuerrecht II³, 289), und zwar auch nicht in den Folgejahren. Nicht diese, sondern andere Einkünfte würden mit einem positiven Einkommen von Folgejahren erfasst.

Diese Aussagen des Gerichtshofes unter Bezugnahme auf die von der Lehre vertretene, nicht nur das DBA Japan betreffende Ansicht der Unzulässigkeit des Anrechnungsvortrages, lassen erkennen, dass der VwGH den Anrechnungsvortrag generell, weil periodenübergreifend, ablehnt.

Inhaltlich bedeutet dies, dass die ausländische Steuer nur auf jenen Teil der österreichischen Steuer angerechnet wird, der auf die ausländischen Einkünfte entfällt. Fällt in Österreich keine Steuer an, etwa auf Grund negativer Einkünfte, kann ausländische Steuer nicht angerechnet werden.

Der Gerichtshof führt weiters aus, dass *zudem* durch die in Klammer gesetzte Wortgruppe des Art. 19 Abs. 2 DBA Japan ausdrücklich auf den Fall eingegangen werde, in dem im Hinblick auf Verluste aus anderen Einkunftsquellen oder auf andere einkommensmindernde Positionen das Einkommen geringer ist als der Betrag der japanischen Einkünfte. Durch die Wortwahl

zudem zeigt der Gerichtshof aber auf, dass die genannte Wortfolge im Klammerausdruck die Unzulässigkeit des Anrechnungsvortrages nur verdeutliche, der Anrechnungsvortrag aber auch ohne diese Wortfolge im Klammerausdruck unzulässig sei.

Ein Anrechnungsvortrag würde nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes im Übrigen auch zu einer Abhängigkeit der Anrechnung von Zufälligkeiten führen. Der Zweck von Doppelbesteuerungsabkommen liege zwar in der Vermeidung von Doppelbesteuerung, die Abkommensparteien legen jedoch fest, bis zu welchem Ausmaß sie dieses Ziel verwirklichen wollen. Der Verwaltungsgerichtshof sah sich sohin nicht veranlasst von seiner bisherigen Rechtsansicht abzugehen, wonach die Anrechnung den Betrag der österreichischen Steuer nicht übersteigen kann, der sich für jedes Veranlagungsjahr ergibt.

Daraus ist erkennbar, dass der Verwaltungsgerichtshof den Anrechnungsvortrag auch ohne die in Klammer gesetzte Wortfolge des Art 19 Abs. 2 des DBA Japan für nicht zulässig erachtet hätte und dieser Klammerausdruck lediglich eine Präzisierung für eine bestimmte Fallgestaltung darstellt, die ohnehin bereits aus dieser Abkommensbestimmung ableitbar ist, nämlich dass die Anrechnung den Betrag der österreichischen Steuer, der auf die japanischen Einkünfte entfällt, nicht überschreiten darf.

Demnach hat der Verwaltungsgerichtshof nicht, wie die Bw. vermeint, seine Entscheidung einzig auf die spezielle Textierung des DBA Japan gestützt, sondern hat ganz allgemein den Anrechnungsvortrag nicht zugelassen.

Die Bw. geht weiters davon aus, dass es der Wortlaut des Art. 23 Abs. 2 lit. b DBA CSSR, welcher dem Art. 23 A Abs. 2 OECD-MA nachgebildet sei, offen ließe, **wann** im Ansässigkeitsstaat die Anrechnung zu erfolgen habe. Um den Abkommenschutz nicht ins Leere laufen zu lassen bzw. eine Benachteiligung zur Steuerfreistellungsmethode zu vermeiden, sei in abkommensautonomen Auslegung der Wortfolge "zu erhebende Steuer", ein Anrechnungsvortrag jedenfalls zulässig.

Art. 23 A Abs. 2 OECD-MA lautet: *Bezieht eine in einem Vertragsstaat ansässige Person Einkünfte, die nach Art. 10 und 11 im anderen Vertragsstaat besteuert werden dürfen, so rechnet der erstgenannte Staat auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der der im anderen Staat gezahlten Steuer entspricht. Der anzurechnende Betrag darf jedoch den Teil, der vor der Anrechnung ermittelten Steuer nicht übersteigen, der auf die aus dem anderen Staat bezogenen Einkünfte entfällt.*

Nach der Judikatur des VwGH ist auch eine Ableitung der Zulässigkeit des Anrechnungsvortrages aus Art. 23 OECD-MA nicht zulässig. Im oben zitierten Erkenntnis 99/14/0012 hat der VwGH – unter Verweis auf VwGH 15.4.1997, 93/14/0135, welches sich auf das DBA Italien bezog – klar zum Ausdruck gebracht, dass die Anrechnung den Betrag der österreichischen

Steuer nicht übersteigen kann, der sich für jenes Veranlagungsjahr ergibt, in welchem die ausländischen Einkünfte im Rahmen des Einkommens zu erfassen sind.

Eine ausdrückliche Anrechnungsvorschrift findet sich im innerstaatlichen österreichischen Steuerrecht nicht. Der maßgebende inländische Abgabenzeitraum, in dem die Anrechnung durchzuführen ist, bestimmt sich daher nach den allgemeinen innerstaatlichen Einkunftsermittlungsgesetzen. Bei der Ermittlung betrieblicher Einkünfte sind die Gewinnermittlungsvorschriften heranzuziehen. Der maßgebende inländische Veranlagungszeitraum, innerhalb dessen die Anrechnung ausländischer Steuer möglich ist, bestimmt sich danach, wann die ausländischen Einkünfte nach den allgemeinen österreichischen Einkunftsermittlungsvorschriften erzielt wurden (Gassner/Lang/Lechner, Die Methoden zur Vermeidung von Doppelbesteuerung, Wien, Linde Verlag, S 46).

Da die dem strittigen Anrechnungsbetrag zu Grunde liegenden Lizenzeinkünfte einen Teil der Gewinne der Veranlagungsjahre 1998 und 1999 darstellen, ist die Anrechnung demnach auch in diesen Perioden und nicht in den folgenden zu berücksichtigen.

Ist der inländische Verlust höher als der ausländische Gewinn, so ergibt sich insgesamt kein steuerpflichtiges Einkommen im Inland. Durch den Ausgleich reduziert sich ein eventueller Verlustvortrag. Zwar fällt im Inland keine Steuer an, es kann aber auch die im Ausland gezahlte Steuer nicht angerechnet werden (Djanani, Internationales Steuerrecht, 2. Auflage, Wien, Linde Verlag, S 113).

Ist die Steuerbelastung in Österreich Null kann keine Anrechnung erfolgen (siehe auch Doralt/Ruppe, Steuerrecht Bd II⁴, S 323).

Auslandssteuern, die wegen Höchstbetragsüberschreitung im maßgebenden Jahr nicht mehr angerechnet werden können, können auch auf Folgejahre nicht vorgetragen werden.

Auch aus EAS 1150 (Express Answer Service des Bundesministeriums für Finanzen) vom 31.10.1997, SWI 1997, S 532, betreffend den Anwendungsbereich des DBA Italien ist diese Auslegung ableitbar.

Ein Anrechnungsvortrag, wie er von der Bw. gefordert wird, hieße, dass anzurechnende Steuer ausländischer Quellen mit anderen Einkünften folgender Jahre verrechnet würde. Dieser Wortsinn kann dem DBA CSSR aber auch bei weiter Auslegung unter Berücksichtigung des Zweckes der Vermeidung von Doppelbesteuerung nicht entnommen werden.

Im Übrigen dürfen bei der Auslegung von Abgabengesetzen (und Doppelbesteuerungsabkommen) Gesichtspunkte der Verwaltungsökonomie nicht außer Betracht bleiben. Eröffnet nämlich ein Abgabengesetz einen Auslegungsspielraum, der eine verwaltungsaufwendige und eine verwaltungsökonomische Vorgangsweise zulässt, so kann dem Gesetz nicht der Sinn

beigemessen werden, dass der Gesetzgeber die verwaltungsaufwendige Lösung wünscht (siehe Loukota, SWI 1991, 139ff). Die Evidenzierung derartiger Anrechnungsvorträge wäre die verwaltungsaufwendigere Lösung und ist daher der Anrechnungsvortrag auch unter diesem Gesichtspunkt abzulehnen.

Diese Regelung entspricht dem Prinzip der Periodenbesteuerung im Sinne der Erfassung der im jeweiligen Kalenderjahr manifestierten Leistungsfähigkeit und geht einem – aus dem Inhalt des Abkommens nicht in der von der Bw. gewollten Form ableitbaren – übergeordneten Leistungsfähigkeitsprinzip, welches die totale Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen innerhalb seiner gesamten Erwerbsphase erfasst, vor (vgl. Doralt-Ruppe, Grundriss Steuerrecht, 3. Aufl. 1986, Band I, Seite 18).

Ziel des gegenständlichen Doppelbesteuerungsabkommens ist die Vermeidung einer Doppelbesteuerung in der betreffenden Veranlagungsperiode. Ist in jenem Veranlagungsjahr, in welchem die positiven ausländischen Einkünfte in das in Österreich zu erfassende Einkommen einfließen, aufgrund von negativen Einkünften oder von anderen einkommensmindernden Positionen das Einkommen so niedrig, dass sich keine österreichische Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer ergibt, so unterliegen die ausländischen Einkünfte keiner österreichischen Ertragsbesteuerung, weswegen die erhobene Quellensteuer aus Vorjahren auch nicht angerechnet werden darf.

Wien, am 14. Dezember 2005