

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden Dr. RR. und die weiteren Senatsmitglieder Dr. Mitglieder, über die Beschwerde des Bf., vertreten durch Vertr., gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 3/6/7/11/15 Schwechat Gerasdorf vom 8. August 2012, betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2003 bis 2008, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 12. März 2015, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Am 23. Mai 2012 richtete der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers (Bf.) nachfolgendes Schreiben an das Finanzamt:

"In der Anlage überreiche ich die berichtigten Einkommensteuererklärungen 2003 - 2009 sowie die Einkommensteuererklärungen 2010 und 2011 und ersuche um entsprechende Veranlassung und Kenntnisnahme.

Mit diesem Schreiben und den beigelegten Steuererklärungen samt den entsprechenden Dokumentationen erstatte ich Selbstanzeige im Sinne des § 29 FinStrG und darf ergänzend mitteilen:

Die berichtigten Steuererklärungen sowie die Steuererklärungen und die Berechnungsblätter mit sämtlichen Bankbelegen und Jahresübersichten meines Depotkontos bei der (Schweizer)Bank stellen eine untrennbare Einheit dar, d.h. dass mit diesen Unterlagen alle Sachverhalte für die Besteuerung meines Erträge der Finanzbehörde offengelegt sind.

Ich kann mich nicht mehr genau erinnern, wann ich dieses Konto eröffnet habe, jedoch dürfte es wahrscheinlich Ende der 80-/Anfang der 90er-Jahre des vorigen Jahrhunderts gewesen sein, wobei die veranlagten Gelder aus meinen damaligen Einkünften, insbesondere jenen aus Vermietung und inländischen Kapitalerträgen stammten und

daher im Laufe der Jahre eine entsprechende Akkumulation des Kapitals stattgefunden hat.

Wie sich aus meinen Steuerakten ergibt, stehe ich im 89. Lebensjahr und bitte daher um Verständnis, dass ich mich nicht mehr an alle Details der Kontobewegungen erinnere, jedoch erteile ich ausdrücklich und unwiderruflich der Finanzbehörde die Ermächtigung, bezüglich meines Depotkontos bei der ...bank allfällige weitere Auskünfte einzuholen, falls diese trotz der vorgelegten Unterlagen noch Informationen benötigen sollte.

Meine steuerliche Vertreterin ... hat zur Vorbereitung der in der Anlage überreichten Unterlagen versucht, sämtlich für die Darstellung der zu versteuernden Kapitalerträge notwendigen Information von der ...bank zu erhalten und wurde dieser von den Exponenten dieses Bankinstituts versichert, dass es sonst keine weiteren Konten oder sonstige Ertragsquellen bei dieser Bank gibt.

Diese Information ließ ich deswegen einholen, weil ich auf Grund meines hohen Lebensalters mich auch in den letzten Jahren nicht mehr um das Depot aktiv gekümmert habe und im Übrigen der Meinung war, dass bereits in der Schweiz alle Steuerabzüge getätigt werden und eine Endbesteuerung vorliegt. Erst durch ein Gespräch mit meiner steuerlichen Vertreterin habe ich erfahren, dass dem nicht so ist und daher den Auftrag gegeben, die Deklarierung meiner Einkünfte in Verbindung mit einer Selbstanzeige im Sinne des § 29 FinStrG durchzuführen. ...

Unter einem habe ich den gemäß den Berechnungen meiner steuerlichen Vertreterin resultierenden Abgabennachzahlungsbetrag ... auf das Bankkonto des Finanzamtes ... überwiesen."

In der Folge führte das Finanzamt eine Außenprüfung umfassend die Jahre 2003 bis 2011 durch (Prüfungsauftrag vom 13. Juli 2012).

Unter Tz. 1 des Berichtes traf die Prüferin folgende Feststellungen:

Bisher nicht erfasste, in der Selbstanzeige vom 23.05.2012 bekanntgegebene Einkünfte aus Kapitalvermögen sind bei Ermittlung der Einkommensteuer 2003 bis 2011 zu berücksichtigen. Für diese Einkünfte bereits im Ausland entrichtete Steuern sind jedoch höchstens in Höhe des im jeweiligen DBA genannten Ausmaßes anzurechnen (Neuberechnung der KZ 757 siehe Beilage 2).

	2003	2004	2005	2006	2007
KZ 754 lt. Selbstanzeige	77.323,43	73.142,39	73.164,18	54.979,86	64.032,20
[KZ 757 lt. Erkl.	3.784,68	3.881,62	7.016,54	6.264,94	4.194,93
KZ 757 korrigiert lt. BP	2.042,86	2.090,84	4.002,10	3.421,15	2.303,76
KZ 799 lt. Selbstanzeige			253,44	2.414,85	3.492,54
	2008	2009	2010	2011	
KZ 754 lt. Selbstanzeige	64.926,14	74.067,46	70.321,63	54.329,92	

[KZ 757 lt. Erkl.	4.677,09	2.715,46	3.223,78	5.223,25]	
KZ 757 korrigiert lt. BP	2.279,00	2.715,46	3.223,78	4.623,36	
KZ 799 lt. Selbstanzeige	2.169,76	1.710,27	3.201,30	2.576,69	

Die Beilage 2 enthält bspw. betreffend das Jahr 2008 Folgendes:

	2008
35% lt. Erklärung	
./8	1.512,36
./9	2.684,29
	4.196,65
lt. BP 15%	1.798,56
	-2.398,09

Die mit ./8 markierte Bank-Aufstellung beinhaltet folgende Angaben:

Transaktion	Ertragsart	Datum	Whg	Devisenk.	Einnahmen
Dividende	Dividende H.	07.03.2008	CHF	1,57555	4.321,03 €

[Hinweis: 35% der Einnahmen iHv 4.321,03 € ergeben 1.512,36 €.]

Die mit ./9 markierte Bank-Aufstellung beinhaltet folgende Angaben:

Transaktion	Ertragsart	Datum	Whg	Devisenk.	Einnahmen
Dividende	Dividende H.	16.04.2008	CHF	1,50074	7.669,39 €

[Hinweis: 35% der Einnahmen iHv 7.669,39 € ergeben 2.684,29 €.]

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Prüferin und erließ dementsprechend die beschwerdegegenständlichen Einkommensteuerbescheide.

Der Einkommensteuerbescheid 2008 weist auf Seite 2 folgende Positionen aus:

Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	12.061,15 €
Steuer sonstige Bezüge ...	113,88 €
Steuer von Kapitalerträgen aus ausländischen Kapitalanlagen	16.231,54 €
Einkommensteuer	28.406,57 €
Anrechenbare Lohnsteuer (260)	-1.717,99 €
Kapitalertragsteuer	-2.279,00 €
Anrechenbare EU-Quellensteuer	-2.169,76 €

Festgesetzte Einkommensteuer	22.239,82 €
------------------------------	-------------

Mit dem Rechtsmittel der Berufung wurde mit nachstehender Begründung beantragt, die volle dem Bf. in Abzug gebrachte Verrechnungssteuer bei seinen Einkünften aus Kapitalvermögen anzurechnen:

"Da die Steueranrechnung gemäß Kennziffer 757 bzw. Tz. 1 des Betriebsprüfungsberichtes vom 07.08.2012 ... unrichtig ist, erscheinen die angefochtenen Bescheide rechtswidrig.

Dies deswegen, weil die sämtliche einbehaltene Steuer anzurechnen ist, zumal, wie bereits in der Finanzbehörde übermittelten Aufstellung dargestellt, eine Teilrefundierung von der Schweizer Steuerverwaltung nicht mehr möglich ist.

Es liegt daher die unrichtige Anwendung des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Österreich und der Schweiz vor, was deswegen der Fall ist, weil darüber das inländische Steuerrecht nicht abspricht.

Überdies sei noch auf Folgendes hingewiesen:

Gemäß Art. 1 der Abänderung des am 30.01.1974 abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Österreich und der Schweiz wurde der Art. 10 Abs. 2 des genannten Abkommens dergestalt geändert, dass der Vertragsstaat, in welchem die Dividenden ausgeschüttet werden, maximal eine 15%ige Steuer einbehalten darf. Da ich jedoch die Steuer von insgesamt 35 %-Punkten nicht mehr zurückerhalten habe und dies auch nicht mehr kann, ist daher nach meinem Rechtsverständnis die volle Anrechnung vorzunehmen."

Die abweisende Berufungsvorentscheidung wurde mit nachstehender Begründung erlassen:

"Berufen wird gegen die Anrechnung der schweizerischen Verrechnungssteuer auf Dividenden im Ausmaß, das im Doppelbesteuerungsabkommen vorgesehen ist.

Bei Gewinnanteilen (Dividenden) handelt es sich um Einkünfte aus Kapitalvermögen gemäß § 27 Abs. 1 lit. a iVm § 2 Abs. 3 EStG 1988.

Der Steuerpflichtige ist aufgrund von Wohnsitz bzw. gewöhnlichem Aufenthalt gemäß § 26 Abs. 1 bzw. Abs. 2 BAO unbeschränkt in Österreich steuerpflichtig.

Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte (§ 1 Abs. 2 EStG 1988).

Aufgrund der beschränkten Steuerpflicht in der Schweiz als Quellenstaat der Dividenden ist das Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Österreich und der Schweiz heranzuziehen (BGBI. III 204/2001 zu Artikel 10).

Gemäß Art. 10 Abs. 1 DBA gilt:

Dividenden, die eine Gesellschaft mit Sitz oder Geschäftsleitung in einem Vertragsstaat an eine in dem anderen Vertragsstaat ansässige Person zahlt, dürfen in dem anderen Staat besteuert werden.

Gemäß Art. 10 Abs. 2 DBA gilt weiters:

Diese Dividenden dürfen jedoch in dem erstgenannten Vertragstaat, in dem die die Dividenden ausschüttende Gesellschaft ihren Sitz oder Geschäftsleitung hat, nach

dem Recht dieses Staates besteuert werden; die Steuer darf aber 15 vom Hundert des Bruttobetrages der Dividenden nicht übersteigen. ...

Gemäß Art. 23 Abs. 2 gilt:

Bezieht eine in Österreich ansässige Person unter Artikel 10, 15 und 19 fallende Einkünfte, die nach diesem Abkommen in der Schweiz und in Österreich besteuert werden dürfen, so rechnet Österreich auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der der in der Schweiz gezahlten Steuer entspricht; der anzurechnende Betrag darf jedoch den Teil der vor der Anrechnung ermittelten Steuer nicht übersteigen, der auf die aus der Schweiz bezogenen Einkünfte entfällt.

Somit ist die anrechenbare Quellensteuer auf 15 vom Hundert des Bruttobetrages beschränkt. Um eine Doppelbesteuerung zu vermeiden, ist daher in der Durchführungsvereinbarung zum DBA-Schweiz (BGBl. 1975/65) in Artikel 9 geregelt, dass der in Österreich ansässige Einkommensempfänger die Erstattung der schweizerischen Quellensteuer unter Verwendung des Formulars R-Sch 2 bzw. R 84 schriftlich zu beantragen hat, dieser Antrag ist innerhalb von drei Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Dividenden oder Zinsen fällig geworden sind (Art. 28 Abs. 3 DBA) beim zuständigen österreichischen Finanzamt einzureichen.

Der Steuerpflichtige hätte somit die Möglichkeit gehabt, eine unbotmäßige Belastung in Form einer Doppelbesteuerung zu vermeiden, zog es allerdings vor, die Erträge aus ausländischen Kapitalanlagen nicht in Österreich steuerlich zu erklären bzw. zu versteuern.

Falls sich aufgrund dieser freiwilligen Entscheidung des Steuerpflichtigen für diesen Nachteile bei der Anrechnung im Quellenstaat ergeben sollten, kann dieser Umstand nicht der österreichischen Finanzverwaltung vorgehalten werden. Die Höhe der maximal anrechenbaren Quellensteuer bleibt unverändert. Darüber hinaus wird darauf hingewiesen, dass auch nur tatsächlich abgeführte Quellensteuern angerechnet werden können."

Der Vorlageantrag wurde begründet wie folgt:

"Da, wie auch in der Begründung der Berufungsvorentscheidung vom 01.10.2012 dargelegt, gemäß Art. 10 Abs. 2 DBA die Steuer des Bruttobetrages der Dividende 15 von Hundert des Bruttobetrages nicht überschreiten darf, erscheinen die angefochtenen Bescheide rechtswidrig, weil sie eine höhere Dividendenbesteuerung vornehmen. Ich beantrage daher, wie bisher, die Aufhebung der angefochtenen Bescheide sowie die maximale Begrenzung der Dividendenbesteuerung auf 15% meiner Bruttodividenden."

In der über Antrag des Bf. durchgeführten mündlichen Senatsverhandlung ergab sich Folgendes:

Steuerl. Vertreter:

Der Sachverhalt ist unstrittig und besteht lediglich die Rechtsfrage, ob der Steuerpflichtige mit einer Steuer von 35% seiner Kapitalerträge besteuert werden darf bzw. inwieweit die Besteuerung von Kapitalerträgen den Maximalbetrag von 25% überschreiten darf.

Vorsorglich wird eingewandt, dass die angefochtenen Bescheide das verfassungsgesetzlich gewährleistete Recht auf Unversehrtheit des Eigentums verletzen bzw. das Europarecht dadurch verletzt wird.

Ich beantrage daher wie bisher, die angefochtenen Bescheide im Sinne der bereits gemachten Beschwerdeausführungen aufzuheben und dem Rechtsmittel statzugeben.

Vertreter des Finanzamtes:

Ich teile die Ansicht des steuerlichen Vertreters nicht. Es lag am Bf., die Konsequenzen zu vermeiden und zwar durch eine entsprechende Antragstellung bzw. eine Deklaration innerhalb der vorgesehenen Erstattungsfrist zu bewirken. Nach Ansicht des Finanzamtes soll es nicht der Disposition des Steuerpflichtigen obliegen, Österreich das Besteuerungsrecht zu entziehen. Im Übrigen besteht auch keine gesetzliche Verpflichtung zu einer Steuerpflicht, wie sie vom steuerlichen Vertreter genannt wird.

Steuerl. Vertreter:

Abschließend ersuche ich, meinem Rechtsmittel statzugeben.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Vorweg wird festgehalten, dass der steuerliche Vertreter in der mündlichen Verhandlung darauf verwies, dass "der Sachverhalt unstrittig (ist)" und lediglich die Rechtsfrage besteht, in welcher Höhe die Kapitalerträge des Bf. von Österreich besteuert werden dürfen.

Der Bf. bezog gemäß den diesbezüglich unbestrittenen Feststellungen der Prüferin mit ausländischer Quellensteuer belastete Einkünfte.

In dem mit der Schweiz abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen wird das Besteuerungsrecht an derartigen Einkünften neben dem Wohnsitzstaat in eingeschränktem Ausmaß auch dem Quellenstaat zugeordnet, der Wohnsitzstaat wird jedoch verhalten, derartige abkommenskonform erhobene Quellensteuern zur Vermeidung von Doppelbesteuerung auf seine Steuer anzurechnen.

Zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von *Dividenden* sehen die Abkommen jeweils vor, dass die abkommenskonform vom Nichtansässigkeitsstaat erhobenen Steuern auf die Steuern des Ansässigkeitsstaates angerechnet werden (vgl. Art. 15 DBA Deutschland; Art. 23 Z 2 DBA Schweiz, Art. 22 Abs. 3 lit. a DBA USA).

Die maßgeblichen Bestimmungen des DBA Schweiz lauten wie folgt:

Art. 2 Abs. 3: Zu den zur Zeit bestehenden Steuern, für die das Abkommen gilt, gehören insbesondere

1. in Österreich:

a) die Einkommensteuer...

2. in der Schweiz:

die vom Bund, Kantonen, Bezirken, Kreisen, Gemeinden und Gemeindeverbänden erhobenen Steuern

a) vom Einkommen (Gesamteinkommen, Erwerbseinkommen, Vermögensertrag, Geschäftsertrag, Kapitalgewinn usw.)

Art. 10:

Abs. 1:

Dividenden, die eine Gesellschaft mit Sitz oder Geschäftsleitung in einem Vertragsstaat an eine in dem anderen Vertragsstaat ansässige Person zahlt, dürfen in dem anderen Staat besteuert werden.

Abs 2:

Diese Dividenden dürfen jedoch in dem erstgenannten Vertragstaat, in dem die die Dividenden ausschüttende Gesellschaft ihren Sitz oder Geschäftsleitung hat, nach dem Recht dieses Staates besteuert werden; die Steuer darf aber 15 vom Hundert des Bruttobetrages der Dividenden nicht übersteigen. Diese Dividenden sind jedoch im erstgenannten Vertragstaat von der Steuer befreit, wenn der Empfänger eine Gesellschaft (jedoch keine Personengesellschaft) ist, die unmittelbar über mindestens 20 vom Hundert des Kapitals der die Dividendenzahlenden Gesellschaft verfügt. (BGBI III 2001/204).

Werden in einem der beiden Vertragsstaaten die Steuern von Dividenden, Zinsen oder Lizenzgebühren im Abzugswege (an der Quelle) erhoben, so wird das Recht zur Vornahme des Steuerabzuges durch dieses Abkommen nicht berührt (Artikel 28 Abs. 1 DBA-Schweiz).

Die im Abzugswege (an der Quelle) einbehaltene Steuer ist jedoch auf Antrag zu erstatten soweit ihre Erhebung durch das Abkommen eingeschränkt wird (Artikel 28 Abs. 1, 1. Satz DBA-Schweiz).

Art. 23 in der bis 1. Februar 2007 geltenden Fassung bestimmt:

1.

Bezieht eine in einem Vertragstaat ansässige Person Einkünfte oder hat sie Vermögen und dürfen diese Einkünfte oder dieses Vermögen nach diesem Abkommen in dem anderen Vertragstaat besteuert werden, so nimmt der erstgenannte Staat, vorbehaltlich der nachfolgenden Absätze, diese Einkünfte oder dieses Vermögen von der Besteuerung aus; dieser Staat darf aber bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen oder das übrige Vermögen dieser Person den Steuersatz anwenden, der anzuwenden wäre, wenn die betreffenden Einkünfte oder das betreffende Vermögen nicht von der Besteuerung ausgenommen wären.

2.

Ungeachtet des Absatzes 1 darf Österreich Einkünfte im Sinne des Artikels 19 (ausgenommen Ruhegehälter), die eine in Österreich ansässige Person aus ihrer in der Schweiz ausgeübten Arbeit aus öffentlichen Kassen der Schweiz bezieht, besteuern.

Bezieht eine in Österreich ansässige Person unter Artikel 10, 11, 12 und 19 fallende Einkünfte, die nach diesem Abkommen in der Schweiz und in Österreich besteuert werden dürfen, so rechnet Österreich auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der der in der Schweiz gezahlten Steuer entspricht; der anzurechnende Betrag darf jedoch den Teil der vor der Anrechnung ermittelten Steuer nicht übersteigen, der auf die aus der Schweiz bezogenen Einkünfte entfällt.

3.

Bezieht eine in der Schweiz ansässige Person Einkünfte, die nach den Artikeln 10, 11 und 12 in Österreich besteuert werden dürfen, so gewährt die Schweiz dieser Person auf Antrag eine Entlastung. Die Entlastung besteht

a)

in der Anrechnung der nach den Artikeln 10, 11 und 12 in Österreich erhobenen Steuer auf die vom Einkommen dieser Person geschuldete schweizerische Steuer, wobei der anzurechnende Betrag jedoch den Teil der vor der Anrechnung ermittelten schweizerischen Steuer nicht übersteigen darf, der auf die Einkünfte, die in Österreich besteuert werden, entfällt, oder

b)

in einer pauschalen Ermäßigung der schweizerischen Steuer, oder

c)

in einer teilweisen Befreiung der betreffenden Einkünfte von der schweizerischen Steuer, mindestens aber im Abzug der in Österreich erhobenen Steuer vom Bruttbetrag der aus Österreich bezogenen Einkünfte.

Die Schweiz wird gemäß den Vorschriften über die Durchführung von zwischenstaatlichen Abkommen des Bundes zur Vermeidung der Doppelbesteuerung die Art der Entlastung bestimmen und das Verfahren ordnen.

Art. 23 in der ab 2. Februar 2007 geltenden Fassung bestimmt:

1. Bezieht eine in einem Vertragstaat ansässige Person Einkünfte oder hat sie Vermögen und dürfen diese Einkünfte oder dieses Vermögen nach diesem Abkommen in dem anderen Vertragstaat besteuert werden, so nimmt der erstgenannte Staat, vorbehaltlich der nachfolgenden Absätze, diese Einkünfte oder dieses Vermögen von der Besteuerung aus; dieser Staat darf aber bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen oder das übrige Vermögen dieser Person den Steuersatz anwenden, der anzuwenden wäre, wenn die betreffenden Einkünfte oder das betreffende Vermögen nicht von der Besteuerung ausgenommen wären.

2. Ungeachtet des Absatzes 1 darf Österreich Einkünfte im Sinne des *Artikels 15 Absatz 1* sowie *Einkünfte im Sinne* des Artikels 19 (ausgenommen Ruhegehälter), die eine in Österreich ansässige Person aus ihrer in der Schweiz ausgeübten Arbeit aus öffentlichen Kassen der Schweiz bezieht, besteuern. Bezieht eine in Österreich ansässige Person unter Artikel 10, 15 und 19 fallende Einkünfte, die nach diesem Abkommen in der Schweiz und in Österreich besteuert werden dürfen, so rechnet Österreich auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der der in der Schweiz gezahlten Steuer entspricht; der anzurechnende Betrag darf jedoch den Teil der vor der Anrechnung ermittelten Steuer nicht übersteigen, der auf die aus der Schweiz bezogenen Einkünfte entfällt.

3. Bezieht eine in der Schweiz ansässige Person Einkünfte, die nach *Artikel 10* in Österreich besteuert werden dürfen, so gewährt die Schweiz dieser Person auf Antrag eine Entlastung. Die Entlastung besteht

a)

in der Anrechnung der nach den Artikeln 10, 11 und 12 in Österreich erhobenen Steuer auf die vom Einkommen dieser Person geschuldete schweizerische Steuer, wobei der anzurechnende Betrag jedoch den Teil der vor der Anrechnung ermittelten schweizerischen Steuer nicht übersteigen darf, der auf die Einkünfte, die in Österreich besteuert werden, entfällt, oder

b)

in einer pauschalen Ermäßigung der schweizerischen Steuer, oder

c)

in einer teilweisen Befreiung der betreffenden Einkünfte von der schweizerischen Steuer, mindestens aber im Abzug der in Österreich erhobenen Steuer vom Bruttbetrag der aus Österreich bezogenen Einkünfte.

Die Schweiz wird gemäß den Vorschriften über die Durchführung von zwischenstaatlichen Abkommen des Bundes zur Vermeidung der Doppelbesteuerung die Art der Entlastung bestimmen und das Verfahren ordnen.

Zur Vermeidung der Doppelbesteuerung der *Dividenden* sieht Art. 23 Abs 2, 2. Satz vor, dass die abkommenskonform vom Nichtansässigkeitsstaat erhobenen Steuern auf die Steuern des Ansässigkeitsstaates angerechnet werden.

In seinem Erkenntnis vom 24. Mai 2007, 2006/15/0045, erwog der Verwaltungsgerichtshof betreffend die Bestimmungen der mit Deutschland, der Schweiz und den Vereinigten Staaten von Amerika abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen:

Innerstaatliche Normen zur Durchführung der abkommensrechtlich vorgesehenen Anrechnung ausländischer Quellensteuern bestehen nicht. Dies betrifft sowohl die Berechnung des anrechenbaren Betrags als auch die im Zuge der Durchführung der Anrechnung auftretenden Verfahrensfragen. Die einzelnen Doppelbesteuerungsabkommen bilden daher die einzige Rechtsgrundlage für die Anrechnung (vgl. Schuch, Der Anrechnungshöchstbetrag, in Gassner/Lang/Lechner, Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, 17f).

Den genannten Doppelbesteuerungsabkommen ist gemeinsam, dass sie den anrechenbaren Betrag der auf die ausländischen Einkünfte entfallenden ausländischen Steuern in mehrfacher Hinsicht begrenzen.

Zunächst sehen alle genannten Doppelbesteuerungsabkommen für Dividenden nur ein eingeschränktes Quellenbesteuerungsrecht vor:

Nach Art. 10a DBA-Deutschland beträgt die zulässige Quellensteuer auf Dividenden natürlicher Personen 15%; nach Art. 10 Z. 2 DBA-Schweiz 5% und nach Art. 10 Abs. 2 lit. b DBA-USA 15%.

Belassen die Verteilungsnormen für Dividenden dem Quellenstaat ein eingeschränktes Besteuerungsrecht und zieht der jeweilige Quellenstaat den nach seinem innerstaatlichen Recht höheren Satz ab, kann nur bis zum Betrag des abkommenskonformen Quellensteuerabzugs angerechnet werden (vgl. Schuch, aaO, 23ff).

Im Beschwerdefall hat die belangte Behörde einen auf die deutschen Dividenden in Höhe von 208.282,77 S entfallenden Anrechnungsbetrag von 48.144,17 S ermittelt. Dies entspricht einem Steuersatz von rund 23,11%. Einer Anrechnung deutscher Quellensteuer auf Dividenden in diesem Ausmaß fehlt es an der gesetzlichen Grundlage, sodass sich der angefochtene Bescheid im Rahmen der Anfechtungserklärung des Finanzamtes bereits aus diesem Grund als inhaltlich rechtswidrig erweist. Auch hinsichtlich der aus der Schweiz und aus den Vereinigten Staaten bezogenen Dividenden ist nicht ersichtlich, dass die belangte Behörde auf das Vorliegen eines abkommenskonformen Quellensteuerabzugs Bedacht genommen hätte.

Der Methodenartikel eines DBA normiert, dass die Steuer auf jene ausländischen Einkünfte anzurechnen ist, die nach dem Abkommen im anderen Staat besteuert werden können. Wie Einkünfte im Quellenstaat besteuert werden können, bestimmen die Verteilungsnormen eines Abkommens. Der Ansässigkeitsstaat ist zur Anrechnung jenes Betrages verpflichtet, der auf die Einkünfte, die nach dem Abkommen im anderen Staat besteuert werden können, entfällt. Eine Besteuerung im Quellenstaat, die den Regelungen eines DBA widerspricht, kann bei der inländischen Besteuerung regelmäßig nicht berücksichtigt werden (vgl. Schuch, aaO, 25).

Der Steuerpflichtige hat alle Steuervorteile, die ihm im Quellenstaat zustehen, auszuschöpfen. Wird dies unterlassen, so wird der erstattungsfähige Teil der Steuer nicht angerechnet (siehe Doralt/Ruppe, Steuerrecht II, 5, Tz. 638).

UFSW vom 21.04.2010, RV/3624-W/09, UFSW vom 25.06.2008, RV/1663-W/04:
Die Anrechenbarkeit ausländischer Quellensteuern auf die inländische Steuer ist insofern beschränkt, als der Steuerpflichtige alle Steuervorteile, die ihm im Quellenstaat zustehen, auszuschöpfen hat, insbesondere eine nach dem maßgebenden DBA mögliche Erstattung der Quellensteuer zu begehen hat, mit der Konsequenz, dass der erstattungsfähige Teil der Steuer nicht angerechnet wird (vgl. Doralt/Ruppe, Steuerrecht II5, Tz. 638).

In seiner Entscheidung vom 11.06.2012, RV/3275-W/11, erwog der UFS:

Gem. Art 10 DBA hat Deutschland als Quellenstaat der Dividendenzahlung ein Quellenbesteuerungsrecht von 15%. D.h. die darüber hinausgehende Steuer kann in Österreich gem. DBA nicht angerechnet werden; sie kann nur im Quellenstaat rückerstattet werden.

In seiner Entscheidung vom 31.12.2012, RV/0292-I/11, erwog der UFS:

Für Dividenden iSd Artikel 10 DBA-Deutschland ist ein geteiltes Besteuerungsrecht vorgesehen. Danach darf der Ansässigkeitsstaat (hier:Österreich) die Dividenden nach seinem innerstaatlichen Recht (in Form der Bruttodividenden), der Quellenstaat (hier Deutschland) darf 15% der Bruttodividenden besteuern. Zur Vermeidung der Doppelbesteuerung hat Österreich als Ansässigkeitsstaat die in Deutschland bezahlte Steuer anzurechnen (Art 23 Abs. 2 lit b DBA-Deutschland).

Die Anrechnung der in Deutschland bezahlten Steuer ist in zweifacher Weise DBA-rechtlich begrenzt: mit der nach DBA-Recht maximal zulässigen 15% Quellenbesteuerung der Bruttodividenden und durch den - hier nicht relevanten - Anrechnungshöchstbetrag.

Der Verwaltungsgerichtshof hat im oben zitierten Erkenntnis in Bezug auf Dividenden ausgesprochen, dass dann, wenn die Verteilungsnormen für Dividenden dem Quellenstaat ein eingeschränktes Besteuerungsrecht belassen und der jeweilige Quellenstaat den nach seinem innerstaatlichen Recht höheren Satz abzieht, nur bis zum Betrag des abkommenskonformen Quellensteuerabzugs angerechnet werden kann.

Der in der mündlichen Verhandlung vom steuerlichen Vertreter ins Treffen geführten Verletzung des verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechtes auf Unversehrtheit des Eigentums bzw. des Europarechts ist Folgendes entgegenzuhalten: War es ALLEIN am Bf. gelegen, die vorgesehene Steuererstattung NICHT in Anspruch zu nehmen, kann er dem Wohnsitzstaat nicht vorwerfen, er nehme eine exzessive Besteuerung, vom Vorliegen welcher der steuerliche Vertreter offensichtlich ausgeht, vor.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht 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.

Wien, am 12. März 2015