

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden Dr. P und die weiteren Senatsmitglieder Dr. W, B und Mag. F im Beisein der Schriftführerin J in der Beschwerdesache der Bf GmbH, Gde X, B-Straße-xx, vertreten durch die XYZ Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung GmbH & Co KG, Gd Y, S-Straße-yy, gegen die Bescheide des Finanzamtes Z, Ge Z, T-Straße-zz, vertreten durch Mag. T, vom 27. Februar 2013 betreffend Abweisung des Antrages vom 9. Jänner 2013 auf Aufhebung der Feststellungsbescheide Gruppenmitglied 2010 und 2011 vom 17. Jänner 2012 bzw. vom 16. Oktober 2012 in der Sitzung am 30. März 2017 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Die berufungsführende (ab 1.1.2014: beschwerdeführende; in der Folge kurz: Bf.) Gesellschaft mit beschränkter Haftung mit Sitz in X ist in der Erzeugung von N und H, insbesondere in der Herstellung sN für Bt und Bh, tätig und ist ab der Veranlagung 2005 Gruppenmitglied einer Unternehmensgruppe iSd § 9 KStG 1988, deren Gruppenträger die HB GmbH ist (vgl. entsprechenden Gruppenfeststellungsbescheid des Finanzamtes V vom 7. Februar 2006).

Lt. (unstrittiger) Sachverhaltsdarstellung im Beschwerdeschriftsatz vom 27. März 2013 habe die Bf. mit der Wi ("WI") mit Adresse xyz, einen Vertrag über die Lieferung, die

Montage und die Inbetriebnahme von fünf CN für das L in kkk, Ohio, USA, abgeschlossen. Dieser Vertrag sei am 1. August 2009 unterzeichnet worden. Die wesentlichen Komponenten des Auftrages seien in Europa gefertigt und nach Ohio transportiert worden. Zusätzlich seien die Sp, Hz sowie Montage und Service von ihrem Partner abc, zugekauft worden. Der Verkaufspreis an den Kunden habe insgesamt rd. 18,6 Mio Euro betragen. Die Art der CNn habe es notwendig gemacht, dass die Komponenten für den Transport in Einzelteile zerlegt und diese vor Ort zu einer Gesamtanlage zusammengebaut worden seien (hinsichtlich der näheren Details des Auftrages verweist die Bf. auf <http://www.gggggggg>). Die Montage der Ne durch Mitarbeiter der Bf. habe am 15. Juni 2010 begonnen und sei mit 14. Februar 2011 abgeschlossen worden. Dabei seien ca. 15 Mitarbeiter größtenteils gleichzeitig vor Ort in den USA auf der Baustelle tätig gewesen. Die Abnahmen der Nn durch den Kunden seien im Zeitraum vom 30. Oktober 2010 bis zum 14. Februar 2011 erfolgt.

Nach zunächst erklärungsgemäß ergangenen Feststellungsbescheiden Gruppenmitglied Bf. für 2010 vom 17. Jänner 2012 bzw. für 2011 vom 16. Oktober 2012 beantragte die Bf. mit Schreiben vom 9. Jänner 2013 diese Feststellungsbescheide gemäß § 299 BAO aufzuheben und gleichzeitig neue Feststellungsbescheide für 2010 und 2011 mit Änderungen dahingehend zu erlassen, dass Quellensteuern des Bundesstaates Ohio im Betrage von 35.589,00 € (47.579,00 USD) für das Jahr 2010 sowie von 9.020,00 € (12.058,00 USD) für das Jahr 2011 auf die Körperschaftsteuer angerechnet werden; auf die zusätzlichen begründenden Ausführungen der steuerlichen Vertretung der Bf. vom 12. Februar 2013 wird an dieser Stelle verwiesen.

Mit Bescheiden vom 27. Februar 2013 wies das Finanzamt Z diese Anträge auf Aufhebung der Feststellungsbescheide Gruppenmitglied 2010 und 2011 vom 17. Jänner 2012 bzw. vom 16. Oktober 2012 als unbegründet ab; begründend führte es dabei aus, dass gemäß § 1 Abs. 3 der Verordnung, BGBl. II (wohl: Nr. 474/2002), die Anrechnung lokaler Steuern eines DBA-Vertragstaates voraussetze, dass es sich um Steuern vom Einkommen handle und die im Abkommen vorgesehene Anrechnungsmethode sinngemäß angewendet werde. Wie sich aus dem vorliegenden Antrag auf Bescheidaufhebung vom 9. Jänner 2013 ergebe, handle es sich bei der Commercial Activity Tax (CAT) des US-Bundesstaates Ohio um eine Steuer, welche auf die Umsatzerlöse erhoben werde. Sie stelle daher keine Steuer vom Einkommen (im Sinne der österreichischen Einkommensteuer) dar. Überdies sei eine Anrechnung von Steuer in Anwendung der im Abkommen vorgesehenen Anrechnungsmethode (Art. 22 Abs. 3 DBA-USA) nur dann zulässig, wenn die Einkünfte nach dem Abkommen in den USA besteuert werden dürften. Dies sei bei Unternehmensgewinnen ohne Vorliegen einer Betriebstätte gemäß Art. 7 DBA-USA nicht der Fall. Die Feststellungsbescheide Gruppenmitglied 2010 und 2011 würden sich somit im Spruch nicht als unrichtig erweisen.

Gegen diese Abweisungsbescheide 2010 und 2011 wandte sich die Bf. mit Berufung vom 27. März 2013 und nach Ergehen von abweisenden (auf die von der steuerlichen Vertretung der Bf. initiierte EAS-Auskunft 3327 des Bundesministeriums

für Finanzen vom 2. Juli 2013, GZ. BMF-010221/0299-IV/4/2013, verweisenden) Berufungsvorentscheidungen vom 9. Juli 2013 mit Vorlageantrag vom 7. August 2013 (ua. samt EAS-Anfrage vom 11.4.2013, EAS-Antwortschreiben vom 2.7.2013 sowie Berechnung CAT Ohio für 2010 und 2011) und beantragte, das Finanzamt möge die Quellensteuer des Bundesstaates Ohio im Betrage von 34.981,00 € (46.742,00 USD / 1,3362 per 31.12.2010) für das Jahr 2010 sowie von 9.663,00 € (12.503,00 USD / 1,2939 per 30.12.2011) für das Jahr 2011 auf die Körperschaftsteuer anrechnen. Begründend hat dabei die steuerliche Vertretung der Bf. unter Verweis auf entsprechende Quellen (diesbezüglich wird auf den Berufungsschriftsatz verwiesen) im Wesentlichen Folgendes vorgebracht:

"" 1. Vorliegen einer Steuer vom Einkommen

1. a) Die Geschichte der CAT:

Die USA haben ein föderalistisches Steuersystem, in welchem neben der Steuer des Bundes (Federal Tax) die einzelnen Bundesstaaten Ertragsteuern erheben. Alle Bundesstaaten mit Ausnahme von Alaska, Florida, Nevada, South Dakota, Texas, Washington und Wyoming erheben Einkommensteuern (State Personal Income Tax). Der US-Bundesstaat Ohio hat mit Wirkung zum 30. Juni 2005 eine große Steuerreform verabschiedet. Ziel war, den (Steuer)Standort Ohio attraktiver zu machen. Im Wesentlichen wurden die Vermögenssteuern (Personal Property Taxes) abgeschafft und an Stelle der Corporate Income Tax (Körperschaftsteuer) schrittweise die Commercial Activity Tax (CAT) eingeführt. Daneben kam es noch zur Reduktion der Individual Income Tax (Einkommensteuer).

Aus der Entwicklung des Steuersystems in Ohio der letzten Jahre ist daher erkennbar, dass an Stelle der früheren Corporate Income Tax die CAT getreten ist. Dem Grunde nach sollen damit die Geschäftsaktivitäten der Unternehmen besteuert werden. Dies soll nach dem neu geschaffenen Besteuerungsregime in Form einer einfachen pauschalierten Ertragsteuer erreicht werden, die sich vom Umsatz bemisst.

1. b) Erhebung der CAT:

Die CAT ist für in Ohio ansässige Unternehmen in gleicher Weise zu entrichten, wie für nicht in Ohio ansässige Unternehmen, wenn während eines Kalenderjahres in Ohio sogenannter Nexus vorliegt. Nexus liegt insbesondere dann vor, wenn:

- Vermögensgegenstände von mindestens USD 50.000,00 in Ohio,*
- USD 50.000,00 Lohnsumme in Ohio,*
- USD 500.000,00 Umsätze in Ohio,*
- 25% oder mehr aller Vermögensgegenstände, Lohnsumme oder Umsätze in Ohio, oder*
- eine Niederlassung/Betriebstätte in Ohio.*

Nexus ist ein über die Montagebetriebstätte im Sinne des DBA hinausgehender Steueranknüpfungspunkt. Aufgrund des eingangs beschriebenen Sachverhaltes liegt jedenfalls Nexus in Ohio vor. Daher war für die Jahre 2010 und 2011 CAT zu entrichten. Eine Entlastung aufgrund des DBA konnte nicht erreicht werden, da die Steuern der US-Gliedstaaten nicht vom Anwendungsbereich des DBA umfasst sind.

1.c) Haushalt vom Staat Ohio:

Aus der nachstehenden Grafik (diesbezüglich wird auf den Berufungsschriftsatz verwiesen) ist das Steueraufkommen des Bundesstaates Ohio für das Jahr 2012 dargestellt. Daraus ergibt sich, dass die CAT (Commercial Activity Tax) neben der Sales and Use Tax (Umsatzsteuer) und der Individual Income Tax (Einkommensteuer) mit einem erheblichen Anteil (7,0%) zum Haushalt von Ohio beiträgt. Das Aufkommen ist gemessen am Gesamthaushalt in etwa mit dem Aufkommen der österreichischen Körperschaftsteuer (6,7% für 2011) vergleichbar.

1 d) Negative Abgrenzung zur Verbrauchssteuer:

Sollte hinsichtlich der CAT keine Steuer vom Einkommen vorliegen, müsste im Sinne einer negativen Abgrenzung eine Verbrauchssteuer vorliegen.

"Eine Verbrauchsteuer ist eine Steuer, die den Verbrauch oder Gebrauch bestimmter Waren mit einer Steuer belastet. Meist handelt es sich um solche Waren, die zumindest im Zeitpunkt der Einführung der jeweiligen Steuer als Luxusgüter galten. Deshalb ist auch die Bezeichnung Verbrauchsteuer gebräuchlich. Die Steuerlast sollen die Verbraucher tragen. Sie gelten aber auch für Unternehmen. Als Kostensteuern gehen sie in die betriebliche Produktkalkulation ein und werden so auf den Endverbraucher überwältzt. Die wohl bedeutendste Verbrauchssteuer ist die Umsatzsteuer. Weiter werden aber noch folgende Verbrauchssteuern (Elektrizitätsabgabe; Mineralölsteuer; Biersteuer; usw.) in Österreich erhoben. Wesentliches Charakteristikum von Verbrauchssteuern ist, dass diese in aller Regel an die Kunden weiter belastet werden können bzw. durch den Verbraucher getragen werden. Hinsichtlich der CAT nimmt das Ohio Department of Taxation zur Weiterverrechnung an Kunden wie folgt Stellung:

"The CAT is not a transaction Tax like the Sales and Use Tax. Instead, the CAT is a Tax that is considered a cost of doing business in this state, and you may include it like other overhead costs (e.g., employee wages) in the part of the total price you charge your customers. Because the CAT is not a transactional Tax imposed on your customers, the CAT is not part of the Sales and Use Tax base. In addition, the law does not permit the CAT to be separately billed or invoiced to another person, except in the case where a lessor may invoice the CAT based on an estimate of the total Tax costs during the Tax period, and such invoice must be done pursuant to a written lease agreement."

Wie sich aus den vorstehenden Erläuterungen ergibt, ist keine Weiterverrechnung an die Kunden möglich, wie dies beispielsweise bei der Sales and Use Tax (Umsatzsteuer) möglich ist. Die Steuer ist daher durch das in Ohio tätige Unternehmen zu tragen.

Gegen das Vorliegen einer Verbrauchssteuer spricht auch, dass es sich um eine Personensteuer handelt, da die Abgabe für die Ausübung der betrieblichen Tätigkeit anfällt (vergleichbar der österreichischen "Ausländersteuer"-Bruttosteuer gemäß § 99 ff EStG).

Es gilt daher das Abzugsverbot des § 12 Abs. 1 Z 6 KStG.

1.e) Abzugsteuern im österreichischen Steuersystem:

Im österreichischen Steuersystem finden sich insbesondere im § 99 ff EStG pauschalisierte Einkommensteuern, welche sich vom Umsatz bemessen. Dabei werden ohne Berücksichtigung von Betriebsausgaben oder Werbungskosten 20%

bzw. 25% der Umsätze als Einkommensteuer einbehalten. Im Übrigen betrifft diese Einkommensbesteuerung im Inland beschränkt Steuerpflichtige, wie dies im vorliegenden Fall für die Bf GmbH in Ohio der Fall ist.

Zusammengefasst ist insbesondere aus den nachstehenden Gründen von einer Steuer vom Einkommen iSd der VO 2002/474 § 1 Abs. 3 auszugehen:

- Die CAT wurde vom Bundesstaat Ohio als Ersatz für die Corporate Income Tax eingeführt und stellt eine pauschalisierte Form der Ertragsbesteuerung dar.
- Neben der CAT werden keine weiteren Steuern auf Unternehmensgewinne im Bundesstaat Ohio erhoben.
- Das Steueraufkommen der CAT ist für den Staatshaushalt entscheidend und mit dem Aufkommen der österreichischen Körperschaftsteuer vergleichbar.
- Es liegt - im Sinne einer negativen Abgrenzung - keine Verbrauchssteuer vor.
- Es gilt aufgrund des Vorliegens einer Personensteuer das Abzugsverbot des § 12 Abs. 1 Z 6 KStG.
- Österreich hebt ebenfalls Ertragsteuern in pauschalierter Form mit den Umsatzerlösen als Steuerbemessungsgrundlage im Rahmen der Besteuerung von beschränkt Steuerpflichtigen (§ 99 ff EStG) ein.

Insgesamt liegt daher trotz des geringen Steuersatzes und der unterschiedlichen Bemessungsgrundlage eine Steuer vom Einkommen vor, da dies die Intention des Gesetzgebers war, dies die einzige Steuer auf Unternehmensaktivitäten des Bundesstaates darstellt und entsprechend budgetwirksam ist. Es zeigt sich auch, dass selbst im österreichischen Steuersystem die Umsätze als Bemessungsgrundlage für die Ertragssteuer herangezogen werden. Eine Verbrauchssteuer kann jedenfalls nicht vorliegen.

2. Erfordernis einer Betriebstätte

Das Finanzamt führt in der Bescheidebegründung vom 27. Februar 2013 aus, dass eine Anrechnung der Steuer in Anwendung der im Abkommen vorgesehenen Anrechnungsmethode (Art. 22 Abs. 3 DBA-USA) nur dann zulässig wäre, wenn die Einkünfte nach dem Abkommen in den USA besteuert werden dürfen. Dies sei ohne Vorliegen einer Betriebstätte im Sinne des Art. 7 DBA-USA nicht möglich.

Dem ist entgegen zu halten, dass die Einkünfte nach dem Abkommen alleine deswegen nicht besteuert werden dürften, da die Ertragsteuern der US-Gliedstaaten nicht vom Anwendungsbereich des DBA-USA umfasst sind. Wäre eine Anrechnung generell nur dann möglich, wenn die Besteuerung abkommensgemäß erfolgt, könnte ein Rechtsanspruch auf Steueranrechnung direkt aus dem DBA-USA abgeleitet werden. Damit würde eine Steueranrechnung auf Grundlage des § 48 BAO inkl. der VO 2002/474 obsolet werden.

Gemäß § 48 BAO sollten insbesondere jene Steuern zur Anrechnung gelangen, die nicht vom DBA umfasst sind. Dies betrifft daher auch die US-Amerikanischen State Taxes, wofür § 48 BAO anwendbar ist (vgl. R. Weninger, SWI 5/1999, 204; I. 1.4. mit

weiterer Verweisung auf Gröhs/Jirosek/M. Lang/Loukota, Kurzkomentar zum neuen Doppelbesteuerungsabkommen USA, Art. 2 Rz. 1).

Dass das Vorliegen einer Betriebsstätte in den USA für die Steueranrechnung - der im DBA-USA nicht umfassten State Tax - notwendig sein soll, können wir aus § 1 Abs. 3 der VO 2002/474 zu § 48 BAO nicht ableiten. Vielmehr kann der in Österreich ansässige Abgabepflichtige auch im Konfliktfall mit DBA-Grundsätzen, also zB dann, wenn seine Auslandstätigkeit auch ohne Vorliegen einer dortigen Betriebsstätte vom Tätigkeitsstaat besteuert wird, mit einer Steueranrechnung rechnen. Die Entlastung erfolgt dabei bei US-Einkünften, die einer gliedstaatlichen Besteuerung unterliegen, mittels der Anrechnungsmethode (vgl. R. Weninger, SWI 5/1999, 204; II. 1).

Im EAS 3216 vom 19. April 2011 führt das BMF aus, dass bei Vorliegen eines Auslieferungslagers in den USA, welches keine Betriebsstätte im Sinne des DBA-USA darstellt, die lokalen US-Steuern in Österreich anrechenbar sind. Auch daraus ist zu schließen, dass nach Auffassung des BMF keine Betriebsstätte im Sinne des DBA vorliegen muss, um eine Anrechnung der lokalen US-Steuern zu erreichen. Dabei ist zu berücksichtigen, dass im gegenständlichen Fall im US-Bundesstaat Ohio eine umfangreiche Tätigkeit in Form der Montage der CNe entfaltet wurde, die alleine deswegen nicht zu einer Betriebsstätte im Sinne des DBA-USA geführt hat, da die geforderte 12 Monatsfrist der Montage nicht überschritten wurde. Nach dem Steuerrecht von Ohio liegt jedoch Nexus vor und somit die Anknüpfung für die Commercial Activity Tax.

Zusammengefasst ist daher unseres Erachtens, in Übereinstimmung mit der BMF-Meinung gemäß EAS 3216 sowie der angeführten Literaten, der Ausdruck des § 1 Abs. 3 der VO 2002/474 "in sinngemäßer Anwendung der im Abkommen vorgesehenen Anrechnungsmethode" so auszulegen, dass keine Betriebsstätte im Sinne des Art. 7 DBA-USA vorliegen muss, um lokale US-Amerikanische Steuern auf die Körperschaftsteuer anzurechnen.""

In Ergänzung zu dieser Berufungsbegründung sowie zur gegenständlichen EAS-Anfrage an das Bundesministeriums für Finanzen verwies die steuerliche Vertretung der Bf. im Vorlageantrag noch auf Folgendes hin:

"- Vorausgeschickt sei, dass die Bf GmbH durch die Verweigerung der Anrechnung der CAT mit einer echten Doppelbesteuerung des Ertrages aus dem Ohio-Projekt belastet ist.
- Das BMF führt in EAS 3327 aus, dass es sich bei der Ohio CAT um eine Sachsteuer (Objektsteuer) und nicht um eine Personensteuer handle. Sachsteuern und Personensteuern unterscheiden sich insbesondere in der Berücksichtigung der persönlichen Leistungsfähigkeit bei der Erhebung von Personensteuern. Dabei sei darauf verwiesen, dass die Ohio CAT einen progressiven Verlauf hat. Für die erste Million Umsatz beträgt die Steuer USD 150,00, für die übersteigenden Beträge 0,26% des Umsatzes.
- Unseres Erachtens handelt es sich bei der Ohio CAT um eine Einkommensbesteuerung in pauschalierter Form. Im österreichischen Steuersystem finden sich insbesondere im § 99 ff EStG pauschalisierte Einkommensteuern, welche sich vom Umsatz bzw. Einnahmen bemessen. Dabei werden ohne Berücksichtigung von Betriebsausgaben

oder Werbungskosten 20% bzw. 25% der Umsätze als Einkommensteuer einbehalten. Im Übrigen betrifft diese Einkommensbesteuerung im Inland beschränkt Steuerpflichtige, wie dies im vorliegenden Fall für ein österreichisches N-Unternehmen in Ohio, USA, der Fall ist."

Die im Spruch genannten Berufungen wurden in der Folge der Abgabenbehörde zweiter Instanz (Unabhängigen Finanzsenat) zur Entscheidung vorgelegt.

Gemäß § 323 Abs. 38 der Bundesabgabenordnung (BAO) idF BGBl. I Nr. 70/2013 sind die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als **Beschwerden** im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

In der am 30. März 2017 abgehaltenen mündlichen Verhandlung erläuterten die Parteien des finanzgerichtlichen Verfahrens ihre Standpunkte. Soweit ihre Ausführungen ausschlaggebendes Gewicht für die getroffene Entscheidung haben und über die dargelegten Standpunkte in rechtlicher oder sachverhältnismäßiger Hinsicht hinausgehen, fanden sie Eingang in die nachfolgenden Überlegungen. Im Detail wird auf die diesbezügliche Verhandlungsniederschrift verwiesen.

Das Bundesfinanzgericht (Senat) hat über die Beschwerden erwogen:

Nach § 299 Abs. 1 BAO in der für die Streitjahre gültigen Fassung konnte die Abgabenbehörde erster Instanz ihre Bescheide auf Antrag der Partei oder von Amts wegen aufheben, wenn sich ihr Spruch als nicht richtig erwies. Solche Aufhebungen sind bis zum Ablauf eines Jahres nach Bekanntgabe (§ 97) des Bescheides zulässig (§ 302 Abs. 1 BAO). Einzige Voraussetzung ist damit - abgesehen vom Fristerfordernis - die Rechtswidrigkeit der aufgehobenen Bescheide.

Eine Rechtswidrigkeit im Sinne des § 299 Abs. 1 BAO haftet den gegenständlichen Feststellungsbescheiden Gruppenmitglied 2010 und 2011 nach dem Vorbringen der Bf. deshalb an, weil die von ihr dem Bundesstaat Ohio bezahlte Commercial Activity Tax (CAT) im Betrage von 34.981,00 € (46.742,00 USD / 1,3362 per 31.12.2010) für das Jahr 2010 sowie von 9.663,00 € (12.503,00 USD / 1,2939 per 30.12.2011) für das Jahr 2011 auf die Körperschaftsteuer nicht angerechnet worden sei.

Im konkreten Fall steht unstrittig fest, dass Einkommensteuern der US-Bundesstaaten vom Abkommen zwischen der Republik Österreich und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerumgehung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen (DBA-USA; BGBl. III Nr. 6/1998), welches im Übrigen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung in Art. 22 die Anrechnungsmethode vorsieht, nicht erfasst sind; nach Art. 2 DBA-USA gehören zu den bestehenden Steuern in den Vereinigten Staaten von Amerika, für die das Abkommen gilt, grundsätzlich (mit Ausnahme der Sozialversicherungsabgaben) nur die auf Grund des Internal Revenue Code erhobenen Bundeseinkommensteuern (federal income taxes). Fest

steht, dass § 1 Abs. 3 der Doppelbesteuerungsverordnung, BGBl. II Nr. 474/2002, eine Anrechenbarkeit für "Steuern vom Einkommen" lokaler Gebietskörperschaften zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung vorsieht.

Streit besteht nunmehr darüber, ob die von der Bf. in den Streitjahren entrichtete (örtlich erhobene) Commercial Activity Tax (CAT) des US-Bundesstaates Ohio unter § 1 Abs. 3 der auf § 48 BAO gestützten Doppelbesteuerungsverordnung, BGBl. II Nr. 474/2002, subsumiert und daher auf die österreichische Körperschaftsteuer angerechnet werden kann bzw. muss (Rechtsanspruch der Bf.).

Gemäß § 48 BAO kann das Bundesministerium für Finanzen (richtig: der Bundesminister für Finanzen; vgl. dazu Ritz, BAO⁵, § 48 Rz 1; Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO³ § 48 E 4) bei Abgabepflichtigen, die der Abgabehoheit mehrerer Staaten unterliegen, soweit dies zur Ausgleichung der in- und ausländischen Besteuerung oder zur Erzielung einer den Grundsätzen der Gegenseitigkeit entsprechenden Behandlung erforderlich ist, anordnen, bestimmte Gegenstände der Abgabenerhebung ganz oder teilweise aus der Abgabepflicht auszuschneiden oder ausländische, auf solche Gegenstände entfallende Abgaben ganz oder teilweise auf die inländischen Abgaben anzurechnen. Dies gilt nur für bundesrechtlich geregelte Abgaben, die von Abgabenbehörden des Bundes einzuheben sind.

Von dieser Ermächtigung kann sowohl generell im Wege einer Verordnung als auch individuell in Bescheidform Gebrauch gemacht werden. Auf § 48 BAO gestützt ist ua. die im gegenständlichen Fall in Rede stehende Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend die Vermeidung von Doppelbesteuerungen, BGBl. II Nr. 474/2002.

§ 1 dieser zu § 48 BAO ergangenen Verordnung lautet wie folgt:

"(1) Bei Ermittlung des Einkommens im Sinne von § 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 sowie § 7 Abs. 2 und 3 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 sind bei unbeschränkt Steuerpflichtigen zur Vermeidung einer internationalen Doppelbesteuerung folgende positive ausländische Einkünfte von der Besteuerung auszunehmen, wenn sie aus Staaten stammen, mit denen Österreich kein darauf anwendbares Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen hat und wenn sie im ausländischen Staat einer der österreichischen Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer vergleichbaren Besteuerung unterliegen, deren Durchschnittsteuerbelastung mehr als 15% beträgt:

- a) Einkünfte aus im Ausland belegenem unbeweglichem Vermögen;*
- b) Einkünfte aus Gewerbebetrieb sowie Einkünfte aus selbständiger Arbeit, die aus einer im Ausland gelegenen Betriebsstätte stammen;*
- c) Einkünfte, die aus einer im Ausland unternommenen Bauausführung oder Montage stammen;*
- d) Einkünfte aus einer im Ausland ausgeübten Vortrags- oder Unterrichtstätigkeit;*
- e) Einkünfte aus einer im Ausland erfolgten Mitwirkung an einer Unterhaltungsdarbietung;*
- f) Einkünfte aus einer im Ausland ausgeübten nichtselbständigen Arbeit.*

Die Durchschnittsteuerbelastung ist in sinngemäßer Anwendung jener Grundsätze zu ermitteln, die für die Berechnung der in der Verordnung BGBl. Nr. 57/1995 genannten Durchschnittsteuerbelastung festgelegt sind.

(2) Ist kein Doppelbesteuerungsabkommen anwendbar und wird der Eintritt einer internationalen Doppelbesteuerung nicht nach Abs. 1 beseitigt, sind bei unbeschränkt Steuerpflichtigen ausländische Steuern vom Einkommen auf die veranlagte österreichische Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer anzurechnen. Der anzurechnende Betrag darf jedoch den Teil der österreichischen Steuer nicht übersteigen, der unmittelbar auf die im Ausland besteuerten Einkünfte entfällt (Anrechnungshöchstbetrag). Werden Einkünfte aus mehreren ausländischen Staaten bezogen, ist für die Einkünfte aus jedem Staat eine gesonderte Höchstbetragsberechnung anzustellen.

(3) Besteht ein Doppelbesteuerungsabkommen, das zur Vermeidung der Doppelbesteuerung die Anrechnungsmethode vorsieht und das nicht für Steuern vom Einkommen lokaler Gebietskörperschaften des ausländischen Staates anwendbar ist, so gilt abweichend von Absatz 1 Folgendes: Die lokalen Steuern vom Einkommen sind in sinngemäßer Anwendung der im Abkommen vorgesehenen Anrechnungsmethode auf die österreichische Steuer vom Einkommen anzurechnen.

(4) Positive Einkünfte, die von der Besteuerung ausgenommen werden, sind bei der Festsetzung der Steuer, die auf das übrige Einkommen entfällt, einzubeziehen (Progressionsvorbehalt)."

Der Senat schließt sich grundsätzlich der Argumentation des Bundesministeriums für Finanzen in seiner EAS-Auskunft 3327 vom 2. Juli 2013, GZ. BMF-010221/0299-IV/4/2013, an; das BMF hat dabei ua. Nachstehendes ausgeführt:

""Als "Steuer vom Einkommen" können indessen nur Abgaben angesehen werden, die den wesentlichen systemischen Merkmalen der österreichischen Einkommensteuer bzw. Körperschaftsteuer entsprechen. Aus den vom Ohio Department of Taxation veröffentlichten Informationsblättern [http://www.tax.ohio.gov/commercial_activities.aspx] und [http://www.tax.ohio.gov/commercial_activities/cat_general_information.aspx] lässt sich hingegen eine solche ausreichende Vergleichbarkeit der Commercial Activity Tax (CAT) nicht entnehmen.

"The commercial activity tax (CAT) is an annual tax imposed on the privilege of doing business in Ohio, measured by gross receipts from business activities in Ohio."

Steuergegenstand ist sonach nicht die Einkommenserzielung, sondern das Vorrecht, eine gewerbliche Tätigkeit in Ohio ausüben zu können. Bemessungsgrundlage ist ebenfalls nicht das hierbei erzielte Einkommen bzw. der erzielte Ertrag, sondern der dem Umsatz vergleichbare Betrag der Roheinnahmen.

Es handelt sich bei dieser Steuer daher auch nicht um eine - vom Abzugsverbot des § 20 Abs. 6 EStG betroffene - Personensteuer, sondern um eine in Österreich steuerlich abzugsfähige Sachsteuer (Objektsteuer).

Der Umstand, dass diese Abgabe an die Stelle der früheren lokalen Einkommens-/Körperschaftsbesteuerung von Ohio tritt, vermag ihr nicht den Charakter einer mit der österreichischen Einkommensbesteuerung vergleichbaren Steuer zu vermitteln. Wohl war die seinerzeitige österreichische Gewerbeertragsteuer als von den DBA erfasste "Steuer vom Einkommen" angesehen worden, obgleich sie ebenfalls nicht als Personen-, sondern als Sachsteuer konzipiert war. Dies geschah aber allein deshalb, weil ihre Bemessungsgrundlage aus der Bemessungsgrundlage der Einkommen-/Körperschaftsteuer abzuleiten war und weil daher die Gewerbeertragsteuer nicht vom Rohertrag, sondern vom Reinertrag des Unternehmens erhoben worden ist. Dies ist aber bei der CAT nicht der Fall.

Dass bei Anwendung von § 48 BAO strenge Anforderungen an die Vergleichbarkeit ausländischer Abgaben mit österreichischen Abgaben sachgerecht sind, wird durch die Rechtsprechung bestätigt. Nach Auffassung des Verwaltungsgerichtshofes war die Verweigerung einer vermögensteuerlichen Entlastungsmaßnahme in Bezug auf die US-property tax gerechtfertigt, weil es sich bei der US-property tax wie bei der österreichischen Grundsteuer um eine bloße Objektsteuer handelte (VwGH 14.10.1987, 85/13/0014, und 28.10.1987, 85/13/0016)."

§ 48 BAO und die gegenständliche, auf diese Gesetzesbestimmung gestützte Doppelbesteuerungsverordnung sind Instrumente zur Vermeidung einer tatsächlich sonst eintretenden internationalen Doppelbesteuerung. Die Zulässigkeit einer Entlastungsmaßnahme nach § 48 BAO - wie auch der in Rede stehenden Verordnung - unter dem Gesichtspunkt des "Erfordernisses der Ausgleichung der in- und ausländischen Besteuerung" wird von Lehre und Rechtsprechung bejaht, wenn "echte internationale Doppelbesteuerung" vorliegt; darunter wird die Erhebung **gleicher oder gleichartiger Steuern von demselben Steuerpflichtigen für denselben Steuergegenstand und denselben Zeitraum** verstanden (vgl. VwGH 29.1.1998, 95/15/0043; VwGH 28.9.2004, 2000/14/0172; siehe zB auch Ritz, BAO⁵, § 48 Rz 4; Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO³ § 48 E 13).

Entgegen der Auffassung der Bf. liegt nach Ansicht des Senates eine derartige "echte Doppelbesteuerung" im konkreten Fall nicht vor, zumal - wie vom Bundesministerium für Finanzen in der oben zitierten, auf die vom Ohio Department of Taxation veröffentlichten Informationsblätter [http://www.tax.ohio.gov/commercial_activities.aspx und http://www.tax.ohio.gov/commercial_activities/cat_general_information.aspx] gestützten EAS-Auskunft ausgeführt wird - Steuergegenstand der in Rede stehenden CAT im Vergleich zur österreichischen Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer nicht die Einkommenserzielung, sondern das **Vorrecht, eine gewerbliche Tätigkeit in Ohio ausüben zu können**, ist. Es handelt sich bei der CAT somit um eine *Konzessionssteuer* für das Recht, im amerikanischen Bundesstaat Ohio geschäftlich tätig zu sein. Bemessungsgrundlage bildet außerdem nicht das erzielte Einkommen (Erfassung der persönlichen Leistungsfähigkeit einer natürlichen oder juristischen Person; Berücksichtigung der von Fall zu Fall unterschiedlichen finanziellen und persönlichen Verhältnisse der Steuerpflichtigen;

Personen-/Subjektsteuer), sondern es sind dies die dem Umsatz vergleichbaren Roheinnahmen (*Bruttoerlössteuer*; *Sach-/Objektsteuer*).

An dieser Stelle wird auch darauf hingewiesen, dass § 1 Abs. 3 der Doppelbesteuerungsverordnung ausdrücklich von "*Steuern vom Einkommen*" spricht (Einkommen als Gesamtbetrag der Einkünfte aus den einzelnen Einkunftsarten nach Berücksichtigung weiterer Abzugsposten) und § 1 - gerade auch unter Berücksichtigung der Formulierung in Abs. 3 "abweichend von Absatz 1" - in seiner Gesamtheit zu beurteilen ist; dabei nimmt der Verordnungsgeber in Abs. 1 ausdrücklich auf den Einkommensbegriff bzw. auf die Einkommensermittlung unbeschränkt Steuerpflichtiger im Sinne von § 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 sowie § 7 Abs. 2 und 3 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 Bezug.

Mit dem Verweis auf § 99 ff EStG 1988 ist für die Bf. im Übrigen auch deshalb nichts zu gewinnen, weil die österreichische beschränkte Steuerpflicht im Gegensatz zur CAT des Bundesstaates Ohio gerade auch durch personenbezogene Merkmale bestimmt wird, orientiert sich diese doch grundsätzlich am Katalog der sieben Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 EStG 1988, erfordert als Voraussetzung für die sachliche Steuerpflicht einen inländischen Anknüpfungspunkt und sieht als Bemessungsgrundlage für den vorzunehmenden Steuerabzug wahlweise den vollen Betrag der Einnahmen (Bruttobesteuerung) oder den um mit den Einnahmen unmittelbar zusammenhängenden Ausgaben gekürzten Betrag (Nettobesteuerung) vor, wobei beim Bruttoabzug einer fehlenden Berücksichtigung entsprechender Ausgaben durch einen niedrigeren Steuersatz (20% statt 35%) Rechnung getragen wird. Zudem sieht das österreichische Einkommensteuergesetz für bestimmte abzugspflichtige Einkünfte eine Pflichtveranlagung und außerdem auch die Möglichkeit einer Antragsveranlagung vor.

Gegen den Charakter einer Einkommens- bzw. Ertragssteuer spricht - neben der Höhe des Steuersatzes (0,26%) - zudem, dass sich die CAT nach den betrieblichen Roheinnahmen bemisst, unabhängig von der Art der Tätigkeit, der Art der erzielten Umsätze sowie der Rechtsform und der die Tätigkeit ausübenden Rechtsperson (wie der Steuergegenstand wird auch die Steuerbemessung nicht durch personenbezogene Merkmale bestimmt). Auch gibt es keine (für Personensteuern kennzeichnende) Unterscheidung zwischen beschränkter und unbeschränkter Steuerpflicht.

Dass die CAT, wie im Beschwerdeverfahren angewendet, als Ersatz für die Corporate Income Tax eingeführt wurde, daneben im Bundesstaat Ohio keine weiteren Steuern auf Unternehmensgewinne eingehoben werden, das Steueraufkommen für den Staatshaushalt wesentlich und mit jenem der österreichischen Körperschaftsteuer vergleichbar ist und die CAT keine Verbrauchssteuer darstellt, vermag auf Grund der obigen Überlegungen das Vorliegen einer den österreichischen Ertragsteuern vergleichbaren ausländischen Steuer nicht zu begründen.

Die Anrechnung der in den Streitjahren in Ohio entrichteten Quellensteuer auf die Körperschaftsteuer der fraglichen Jahre hat die belangte Behörde daher mangels Vorliegen einer "echten internationalen Doppelbesteuerung" (keine vergleichbare Steuern,

kein gleicher Steuergegenstand) zu Recht verneint. Den Feststellungsbescheiden Gruppenmitglied 2010 und 2011 vom 17. Jänner 2012 bzw. vom 16. Oktober 2012 haftet somit die eingewendete Rechtswidrigkeit nicht an, weshalb das Finanzamt die Anträge auf deren Aufhebung gemäß § 299 BAO richtigerweise abgewiesen hat; den dagegen erhobenen Beschwerden konnte sohin kein Erfolg beschieden sein.

Zulässigkeit der Revision:

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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 nicht einheitlich beantwortet wird.

Da zur Frage der Subsumtion der Commercial Activity Tax des US-Bundesstaates Ohio unter § 1 Abs. 3 der Doppelbesteuerungsverordnung, BGBl. II Nr. 474/2002, bzw. zu deren Anrechnung auf die österreichische Körperschaftsteuer noch keine Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes vorliegt, ist gegen dieses Erkenntnis eine (ordentliche) Revision zulässig.

Gesamthaft war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 4. April 2017