

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. R in der Beschwerdesache A-GmbH, vertreten durch die B Steuerberatungs GmbH, gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 10. Februar 2012 betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 2010 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

## Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 10. Februar 2012 hat das Finanzamt die Körperschaftsteuer der beschwerdeführenden GmbH für das Jahr 2010 erklärungsgemäß festgesetzt, wobei die Mindestkörperschaftsteuer sowie einbehaltene Steuerbeträge angerechnet wurden.

Gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2010 wurde Berufung erhoben und die Berücksichtigung indischer Quellensteuern in Höhe von [...] € beantragt. Begründend wurde vorgebracht, die Gesellschaft erbringe fortlaufend und in erheblichem Umfang Leistungen in Indien. Bei diesen Leistungen handle es sich um die Vermietung von X-systemen bzw. das Erbringen von Leistungen im Bereich der Y-logistik .

Die indischen Auftraggeber würden von den gebührenden Vergütungen gemäß Art. 12 Abs. 1 DBA-Indien eine Abzugsteuer in der Höhe von 10% des Umsatzes einbehalten.

Gemäß Art. 12 Abs. 1 DBA-Indien unterliegen neben Lizenzgebühren auch Entgelte für technische Leistungen der Abzugssteuerregelung des Art. 12 Abs. 2 DBA-Indien. Diese Vorgangsweise basiere auf der Annahme, dass die GmbH in Indien über keine Betriebsstätte im Sinne des Art. 5 DBA-Indien verfüge.

Im Jahr 2009 seien indische Abzugsteuern im Gesamtbetrag von [...] € einbehalten worden. In Folge des Umstandes, dass die Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Jahr 2009 negativ gewesen seien, hätten diese in Österreich nicht angerechnet werden können.

Die Anrechnung indischer Abzugsteuer gemäß Art. 23 Abs. 2 lit. b DBA-Indien sei betragsmäßig mit jener Körperschaftsteuer begrenzt, die auf die in Indien bezogenen Einkünfte entfalle. Die in Indien abgewickelten Geschäfte seien wirtschaftlich erfolgreich. Bei Außerachtlassung der in Indien erzielten Erfolgskomponenten bei der Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb des Jahres 2009 wäre ein deutlich höherer Verlust entstanden. Dieser Verlust würde in Österreich als Verlustvortrag für zukünftige Perioden zur Verfügung stehen. Nachdem nunmehr durch die Verrechnung mit in Indien erzielten Gewinnen der Verlustvortrag entsprechend vermindert worden sei, sei die Gewährung eines Anrechnungsvortrages hinsichtlich der im Jahre 2009 in Indien angefallenen Abzugsteuer sachlich geboten, um eine ansonsten eintretende Doppelbesteuerung zu vermeiden. Dabei sei insbesondere zu berücksichtigen, dass auch im Jahre 2010 wieder aus Indien stammende Ertragskomponenten im steuerpflichtigen Ergebnis enthalten seien, der Anfall der indischen Abzugsteuer allerdings nicht vom Zeitpunkt der Leistungserbringung und damit vom Zeitpunkt der Bilanzierung in Österreich abhängig sei, sondern von der tatsächlichen Zahlung durch die indischen Kunden. Eine steuerliche Negierung daraus allenfalls resultierender zeitlicher Verwerfungen könne zu unbilligen Ergebnissen führen, deren Eintritt durch eine teleologische Interpretation des Art. 23 Abs. 2 DBA-Indien zu lösen sei bzw. eine Maßnahme gemäß § 48 BAO erfordere.

Die in der EAS 3113 getroffene Aussage könne nicht auf das EuGH-Urteil vom 26.7.2009, Rs. C-128/08, Damseaux, gestützt werden. Eine der Intension des DBA-Indien gerecht werdende Interpretation des § 23 DBA-Indien könne nicht dazu führen, dass die Anrechenbarkeit ausländischer Quellensteuern davon abhänge, in welchem Jahr der in Abhängigkeit von der Zahlung durch den Kunden vorzunehmende Quellensteuerabzug tatsächlich erfolge. Wenn somit der Quellensteuerabzug nicht im selben Veranlagungszeitraum anfalle, in dem die zugrundeliegenden Erträge nach österreichischem Recht zu bilanzieren und damit der Besteuerung zu unterwerfen seien, führe dies zu einem den Intensionen des DBA-Indien widersprechenden Ergebnis.

Das Finanzamt wies die Berufung mit der Begründung, dass die Berücksichtigung eines Anrechnungsvortrages nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 20.4.1999, 99/14/0012; VwGH 28.9.2004, 2000/14/0172; VwGH 21.10.2004, 2001/13/0017) nicht zulässig sei und eine Anrechnung auch aus gemeinschaftsrechtlichen Gründen nicht geboten sei, als unbegründet ab.

Mit Schriftsatz vom 9. Mai 2012 beantragte die steuerliche Vertretung unter Bezugnahme auf die die Berücksichtigung eines Anrechnungsvortrages ablehnende Entscheidung des unabhängigen Finanzsenates vom 18.2.2011, RV/0686-L/10, sowie die dagegen erhobene Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof (GZ. 2012/15/0002) die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Begründend wurde ergänzend ausgeführt, der unabhängige Finanzsenat halte es in

der angeführten Entscheidung für rechtens, wenn es durch die Nichtgewährung eines Anrechnungsvortrages im Ergebnis zu einer Doppelbesteuerung komme. Er begründe dies damit, dass - bei Fehlen einer positivierten innerstaatlichen Rechtsgrundlage - das OECD-MA nicht zwingend die Verneinung eines Anrechnungsvortrages ausschließe und messe somit dem OECD-MA und dem in Betracht kommenden konkreten DBA die rechtliche Bedeutung zu, das Entstehen einer Doppelbesteuerung nur insoweit vermeiden zu wollen, als deren Vermeidung selbst durch Einnahme von argumentativen Extrempositionen nicht mehr verhindert werden könne. Die auch für Doppelbesteuerungsabkommen geltenden Interpretationsregeln würden dabei ebenso negiert, wie die von Teilen der Literatur herausgearbeitete Theorie der autonomen Interpretation von Doppelbesteuerungsabkommen (zB Schuch, Verluste im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, 163 ff mwN).

Das DBA-Indien stehe im Stufenbau der Rechtsordnung einem Gesetz gleich und sei somit gleich einem Gesetz zu interpretieren. Ziel der Vertragsparteien sei wohl die Vermeidung von Doppelbesteuerungen. Es könne den Vertragsparteien nicht zugesonnen werden, eine "Placebo-Regelung" schaffen zu wollen, die den Eintritt des gewünschten Erfolges, nämlich die Vermeidung einer Doppelbesteuerung, möglichst zu vermeiden trachte. Ein Doppelbesteuerungsabkommen sei wie ein Abgabengesetz auch nach den allgemeinen Regeln zu interpretieren, wobei auch in diesem Zusammenhang die "ergebnisorientierte" Interpretation keinen Platz haben dürfe. Wenn aber mehrere Interpretationen denkbar seien, so könne ein Interpretationsergebnis jedenfalls dann nicht fehlerfrei sein, wenn es zu einem wirtschaftlich und im Lichte des von den Vertragsparteien gesteckten Ziels unsinnigen Ergebnis führe, während eine andere Interpretation zu einem gemessen an den Intensionen der Vertragspartner sinnvollen Ergebnis führen würde. Die vom unabhängigen Finanzsenat getroffene Entscheidung und insbesondere deren Begründung überzeugten somit nicht.

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

Vorauszuschicken ist: Mit 1. Jänner 2014 wurde der unabhängige Finanzsenat gemäß Art. 151 Abs. 1 Z 8 B-VG aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging auf das Bundesfinanzgericht über. Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 beim unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden iSd Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Die beschwerdeführende GmbH ist in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig. Außer Streit steht, dass das Besteuerungsrecht für die in Rede stehenden indischen Einkünfte Österreich als Ansässigkeitsstaat zukommt und Indien das Quellenbesteuerungsrecht gemäß Art. 12 Abs. 2 DBA-Indien zusteht. Strittig ist einzig, ob die auf diese Einkünfte im Jahr 2009 erhobenen indische Quellensteuer, die aufgrund des in diesem Jahr

in Österreich zu erfassenden negativen Welteinkommens nicht auf die inländische Körperschaftsteuer angerechnet werden konnte, antragsgemäß auf die Körperschaftsteuer des Jahres 2010 angerechnet werden kann.

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 Gebiete 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 der in der Berufung angesprochenen 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.

Mit Erkenntnis vom 27.11.2014, 2012/15/0002, hat der Verwaltungsgerichtshof die (vom Verfassungsgerichtshof nach Ablehnung ihrer Behandlung mit Beschluss vom 29. November 2011, Zl. B 442/11-3, an ihn abgetretene) Beschwerde 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.

Begründend hat der Verwaltungsgerichtshof 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*<sup>5</sup>, 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 éléments 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."*

Nichts anderes kann daher auch bezüglich der indischen Quellensteuer auf die von der Beschwerdeführerin erzielten Einkünfte aus Lizenzgebühren bzw. Entgelten für technische Leistungen gelten und konnte der Beschwerde sohin kein Erfolg beschieden sein.

## **Zulässigkeit der Revision**

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichts 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 uneinheitlich beantwortet wird.

Die im Beschwerdefall strittige Frage, ob infolge eines im Inland zu erfassenden negativen Gesamteinkommens nicht anrechenbare ausländische Quellensteuern in einem Folgejahr berücksichtigt werden können (Anrechnungsvortrag), hat der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 27.11.2014, 2012/15/0002, unter Verweis auf seine Vorjudikatur verneint.

Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung wird durch das vorliegende Erkenntnis somit nicht berührt, eine (ordentliche) Revision ist daher nicht zulässig.

Feldkirch, am 11. Mai 2015