



GZ. RV/0487-I/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Westrevision WTPR-STB GmbH, gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber erhielt im Jahr 1996 im Erbgang 100 % der Aktien der Schweizerischen S-AG übertragen, welche im Jahr 2001 liquidiert wurde. Im Jahr 2001 bezog der Berufungswerber eine "Dividendenausschüttung" in Höhe von 60.000 CHF (Kurs 891,79 zum

30.04.2001 d.s. 535.074 ATS) sowie eine "Ausschüttung aus der Liquidation" der S-AG in Höhe von 3.532.547 CHF (31.916.564,95 ATS).

In der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2001 erklärte der Berufungswerber neben anderen Einkünften (Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit, Einkünfte aus Kapitalvermögen, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung), Einkünfte aus Kapitalvermögen aus der "Dividendenausschüttung" in Höhe von 535.074,00 ATS sowie sonstige Einkünfte in Höhe von 6.068.556,07 ATS. Weiters beantragte er in der Steuererklärung für die sonstigen Einkünfte in Höhe von 6.068.556,07 ATS die Berücksichtigung des Hälftesteuersatzes sowie in der Kennzahl 375 "sonstige anzurechnende Steuern" die Anrechnung der schweizerischen Verrechnungssteuer in Höhe von 1.623.526,95 ATS (1.595.824,95 ATS aus Liquidation zuzüglich 27.702,00 ATS aus Dividendenausschüttung).

In einer Beilage zur Einkommensteuererklärung bzw. in einem Schreiben der steuerlichen Vertretung vom 29. November 2002 wurden die sonstigen Einkünfte bzw. die der Erhebung der schweizer Abzugssteuer zu Grunde gelegten Bemessungsgrundlagen wie folgt ermittelt und dargelegt:

	Schweiz (CHF)	Österreich (ATS)
Liquidationserlös lt. Liquidationsbilanz zum 31.08.2001	4.132.547,20	37.337.563,95
AK Schweiz (Stammkapital)	- 600.000,00	(5.421.000,00)
gemeiner Wert der S-AG per 30.4.1996	(3.788.346,00)	- 31.269.007,88
Liquidationsgewinn in Schweiz zum 31.08.2001	3.532.547,00	(31.916.564,95)
Liquidationsgewinn in Österreich zum 31.08.2001		6.068.556,07
anrechenbare schweizerische Verrechnungssteuer in Höhe von 5 % (31.08.2001)	176.627,00	1.595.824,95

Kurs per 30.04.1996: 825,40		
Kurs per 31.08.2001: 903,50		

Weiters wurde im oben angeführten Schreiben seitens der steuerlichen Vertretung ausgeführt, dass der Liquidationsgewinn in der Einkommensteuererklärung unter den sonstigen Einkünften deklariert würde (KZ 380 der Erklärung) und dass gemäß dem DBA Österreich/Schweiz die Schweiz eine solche Liquidation einer schweizer Kapitalgesellschaft nicht als Veräußerungsvorgang sondern als Gewinnausschüttung betrachte, weshalb die Schweiz gemäß dem DBA ein Quellensteuerrecht in Höhe von 5 % habe (Art. 10 DBA Österreich/Schweiz) in der für 2001 gültigen Fassung). Diese Schweizer Quellensteuer (Verrechnungssteuer) könne laut EAS Nummer 1891 auf die österreichische Einkommensteuer angerechnet werden. Im konkreten Fall seien in der Schweiz lt. beiliegendem schweizer Steuerformular für die Liquidation insgesamt 176.627,00 CHF (1.595.824,95 ATS) an Quellensteuer einbehalten worden, wobei Bemessungsgrundlage für die Quellensteuer ein Liquidationsüberschuss in Höhe von 31.916.564 ATS (3.532.547 CHF) gewesen sei.

Nach Ansicht der steuerlichen Vertretung könne die gesamte auf den Liquidationsgewinn entfallende schweizer Quellensteuer auf die österreichische Einkommensteuer angerechnet werden und nicht nur jener Teil, der auf die österreichische Bemessungsgrundlage entfalle, da die anzurechnende Steuer nicht über dem Anrechnungshöchstbetrag in Höhe von 1.704.381,34 ATS liege.

Der Anrechnungshöchstbetrag errechne sich wie folgt:

Auslandseinkünfte x österreichische Einkommensteuer: Einkommen

$6.068.556,07 \times 2.027.595,89: 7.219.381,65$

Eine Anrechnung der schweizer Verrechnungssteuer lediglich in dem Ausmaß, in dem sie auf die österreichische Bemessungsgrundlage entfalle, sei durch den Gesetzestext nicht gedeckt.

Das Finanzamt Innsbruck erließ mit Ausfertigungsdatum vom 27. Februar 2003 einen von der Erklärung abweichenden Bescheid betreffend Einkommensteuer 2001 und führte in der

Bescheidbegründung aus, dass sich eine Doppelbesteuerung nur hinsichtlich der in Österreich zu versteuernden Einkünfte ergäbe. Die aus der Schweiz bezogenen Einkünfte aus der Liquidation der schweizerischen AG betragen 6.068.556,07 ATS, weshalb nur die hierauf entfallende Steuer in Anrechnung gebracht werden könne.

(Berechnung: $1.595.824,95 \times 6.068.556,07 : 31.269.007,88 = 309.710,92$

$309.711,00 + 27.702,00 = 337.413,00$).

Mit Schreiben vom 24. März 2003 wurde seitens der steuerlichen Vertretung gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer 2001 Berufung erhoben und darin begründend ausgeführt, dass die Schweiz eine Liquidation einer schweizerischen Kapitalgesellschaft nicht als Veräußerungsvorgang sondern als Gewinnausschüttung ansehe und sohin ein Quellensteuerrecht in Höhe von 5 % besitze.

Nach Artikel 23 DBA Österreich/Schweiz dürfe der anzurechnende Betrag den Teil der vor Anrechnung ermittelten Steuer nicht übersteigen, der auf die in der Schweiz bezogenen Einkünfte entfalle (Anrechnungshöchstbetrag). Die zur Ermittlung des Anrechnungshöchstbetrages verwendete Formel entspreche der herrschenden Lehre und werde auch vom Verwaltungsgerichtshof verwendet. Durch diese Formel werde der Wortlaut des Artikel 23 DBA Österreich/Schweiz umgesetzt, denn es werde ermittelt, welcher Teil der österreichischen Einkommensteuer (vor der Anrechnung) auf die ausländischen Einkünfte entfalle.

Im Gegensatz dazu habe das Finanzamt Innsbruck den Anrechnungshöchstbetrag nach der Formel

Schweizer Quellensteuer x Auslandseinkünfte: Steuerbemessungsgrundlage Schweiz ermittelt.

Das Finanzamt vergleiche offenkundig die inländische mit der ausländischen Steuerbemessungsgrundlage. Dies sei aber nicht sachgerecht, weil dieser Vergleich nichts darüber aussage, welcher Teil der österreichischen Einkommensteuer auf die Auslandseinkünfte entfalle. Dr. Vogel beschäftige sich in seinem Kommentar (DBA Österreich/Schweiz Art 23 Rz 163 a) mit der Frage der Maßgeblichkeit der Steuerbemessungsgrundlage für den Anrechnungshöchstbetrag und verweise darauf, dass der BFH eine frühere Rechtsprechung, nach der auch auf die Steuerbemessungsgrundlage abgestellt worden sei, inzwischen aufgegeben habe.

Würde man der Berechnungsmethode des Finanzamtes folgen, müssten sämtliche anzurechnenden ausländischen Quellensteuern vorher unter Anwendung der österreichischen steuerlichen Bestimmung auf der Basis einer fiktiven österreichischen Bemessungsgrundlage berechnet werden.

Auch stehe die vom Finanzamt verwendete Formel im Widerspruch zu Artikel 23 DBA Österreich/Schweiz, nach dem der anzurechnende Betrag den Teil der vor der Anrechnung ermittelten Steuer nicht übersteigen dürfe, der auf die aus der Schweiz bezogenen Einkünfte entfalle. Es sei daher darauf abzustellen, welcher Teil der österreichischen Einkommensteuer auf die Auslandseinkünfte entfalle. Nur bis zu diesem Betrag sei eine Anrechnung möglich. Allein schon aus dieser Formulierung werde ersichtlich, dass weder die Höhe der ausländischen Quellensteuer noch die ausländische Bemessungsgrundlage für die Berechnung des Anrechnungshöchstbetrages eine Rolle spiele.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung vom 28. August 2003 wurde seitens des Finanzamtes darauf verwiesen, dass den Ausführungen in den Beilagen zur Einkommensteuererklärung bzw. in der Berufung bezüglich der Berechnung des Anrechnungshöchstbetrages der schweizerischen Quellensteuer grundsätzlich zu folgen sei.

Die Formel zur Berechnung des Anrechnungshöchstbetrages gehe jedoch davon aus, dass die erzielten Einkünfte in beiden Vertragsstaaten in selber Höhe erklärt würden. Im gegenständlichem Fall sei jedoch zu beachten, dass von unterschiedlichen Bemessungsgrundlagen ausgegangen werde. Es könne daher die dargestellte Formel nicht angewendet werden. Vielmehr könne nur jener Teil der Schweizer Steuer angerechnet werden, der auf das in Österreich erklärte ausländische Einkommen entfalle.

Mit Schreiben vom 3. September 2003 wurde seitens der steuerlichen Vertretung der Vorlageantrag gestellt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Berufungswerber bezog 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.

Die maßgeblichen Bestimmungen lauten wie folgt:

Das Abkommen vom 30. Jänner 1974, BGBl. Nr. 64/1975, zwischen der Republik Österreich und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen in der Fassung des Änderungsprotokolls vom 18. Jänner 1994, BGBl. 161/1995, bzw. vom 20. Juli 2000, BGBl. 2001/204 III (im Folgenden kurz DBA) normiert in 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.

Diese Dividenden dürfen jedoch im erstgenannten Vertragsstaat, in dem die die Dividenden zahlende Gesellschaft ihren Sitz oder Geschäftsleitung hat, nach dem Recht dieses Staates besteuert werden; die Steuer darf aber 5 vom Hundert des Bruttobetrages der Dividenden nicht übersteigen (Art 10 Abs 2 DBA).

Das DBA normiert zur Vermeidung der Doppelbesteuerung in Art. 23 Abs 2 zweiter Satz weiters: 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;

Art. 23 Z 2 letzter Satz DBA beschränkt die Anrechnung der in der Schweiz gezahlten Steuer vom Einkommen dahingehend, dass der anzurechnende Betrag jedoch den Teil der vor der Anrechnung ermittelten Steuer vom Einkommen nicht übersteigen darf, der auf die aus der Schweiz bezogenen Einkünfte entfällt.

Nach Art. 23 DBA hat also eine Anrechnung schweizerischer Steuern insoweit stattzufinden, als Einkünfte bezogen wurden, die nach diesem Abkommen in der Schweiz und in Österreich besteuert werden dürfen.

Sowohl von der Dividendenausschüttung als auch vom Liquidationsüberschuss wurde in der Schweiz Verrechnungssteuer einbehalten.

Die Bestimmungen des DBA verpflichten Österreich als Ansässigkeitsstaat sohin dazu, auf die Einkommensteuer jenen Betrag anzurechnen, der der in der Schweiz als Quellenstaat gezahlten Steuer entspricht. Hierbei darf jedoch dieser Betrag den Teil der vor der Anrechnung ermittelten Steuer nicht übersteigen.

Eine grundsätzliche Schranke für die Anrechnung der Steuer stellt der so genannte Anrechnungshöchstbetrag dar. Dieser ist nach der überwiegend in der Lehre und Rechtsprechung vertretenen Auffassung in der Form zu ermitteln, dass der sich bei der Veranlagung des Einkommens (einschließlich der ausländischen Einkünfte) ergebende Betrag an Einkommensteuer im Verhältnis der ausländischen Einkünfte zum Einkommen aufgeteilt wird. Grundsätzlich lautet die Formel für die Ermittlung des Anrechnungshöchstbetrages also:

$$\text{Einkommensteuer} \times \text{Auslandseinkünfte} / \text{Einkommen} \text{ (proportionale Methode).}$$

Auch das Berufungsbegehren stützt sich auf diese formelhafte Berechnung des Anrechnungshöchstbetrages.

Eine weitere Schranke für die Anrechnung der Steuer stellt aber unter Umständen auch die im Ausland entrichtete Steuer dar.

Der errechnete Anrechnungshöchstbetrag ist nämlich in weiterer Folge mit der im Quellenstaat entrichteten Steuer in Vergleich zu setzen. Der niedrigere dieser Beträge stellt im konkreten Fall den eigentlichen Höchstbetrag dar. Somit ist der nach der proportionalen Methode errechnete Anrechnungshöchstbetrag nicht notwendigerweise stets der tatsächlich schlagend werdende Höchstbetrag. Liegt das Euroäquivalent der im Quellenstaat entrichteten Steuer unter dem errechneten Anrechnungshöchstbetrag, limitiert bereits dieser Betrag den anrechenbaren Steuerbetrag (Schuch in Gassner, Lang, Lechner: Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, S 28).

Da im vorliegenden Fall, die im Ausland entrichtete Quellensteuer unter dem Anrechnungshöchstbetrag liegt, wäre die im Ausland entrichtete Steuer grundsätzlich zur Gänze zu verrechnen.

Die Ermittlung des Anrechnungshöchstbetrages nach der so genannten proportionalen Methode unterstellt aber einerseits, dass die Tarifsteuer im Verhältnis gleichmäßig auf alle Einkommensteile entfällt und andererseits, dass nicht errechnet werden kann, welcher Teil der Tarifsteuer auf die inländischen und welcher Teil auf die ausländischen Einkünfte entfällt.

Unberücksichtigt bleibt sohin der Umstand, dass nach der österreichischen Steuergesetzgebung gewisse Einkünfte begünstigt besteuert werden oder überhaupt nicht der Besteuerung unterliegen. Eine an der durchschnittlichen Belastung aller Einkünfte orientierte Berechnung des Anrechnungshöchstbetrages führt sohin nicht in allen Fällen zum rechtlich richtigen Ergebnis, welches nach dem Abkommenswortlaut geboten wäre. In manchen Fällen

resultiert nämlich aus dieser Durchschnittsrechnung ein zu hoher und in manchen Fällen ein zu niedriger Anrechnungshöchstbetrag (vgl. Schuch in SWI 1995, S 313 f).

Im vorliegenden Fall sind diesbezüglich vor allem die Bestimmungen des § 31 sowie des § 37 EStG 1988 zu berücksichtigen.

Gem. § 31 Abs 1 erster Satz EStG 1988 gehören zu den sonstigen Einkünften die Einkünfte aus der Veräußerung eines Anteils an einer Körperschaft, wenn der Veräußerer innerhalb der letzten fünf Jahre zu mehr als 10 % beteiligt war.

Nach Abs 2 Z 1 dieser Bestimmung gelten als Veräußerung auch der Untergang von Anteilen auf Grund der Auflösung (Liquidation) oder Beendigung einer Körperschaft für sämtliche Beteiligte unabhängig vom Ausmaß der Beteiligung.

Nach Abs 3 dieser Bestimmung sind als Einkünfte im Fall des Abs. 2 Z 1 der Unterschiedsbetrag zwischen dem Abwicklungsguthaben einerseits und den Anschaffungskosten sowie den Werbungskosten andererseits anzusetzen. Im Falle des Eintritts in das Besteuerungsrecht der Republik Österreich im Verhältnis zu anderen Staaten gilt der gemeine Wert als Anschaffungskosten.

Das Besteuerungsrecht Österreichs ist also auf Grund der Bestimmung des § 31 EStG insoweit eingeschränkt, als nicht die gesamten in der Schweiz bezogenen Einkünfte besteuert werden dürfen. Während in der Schweiz die gesamte Wertsteigerung der Anteile (Differenz zwischen Stammkapital und Liquidationserlös) als Dividendenausschüttung erfasst und der Besteuerung unterzogen wurde, darf Österreich lediglich die Wertsteigerung der Anteile seit dem Eintritt des Besteuerungsrechtes in Österreich (April 1996) erfassen.

Darüber hinaus ermäßigt sich gemäß § 37 Abs 1 in Verbindung mit Abs 4 Z 2 lit a EStG 1988 der Steuersatz für Gewinne auf Grund der Auflösung (Liquidation) auf die Hälfte des auf das gesamte Einkommen entfallenden Durchschnittsteuersatzes.

Im gegenständlichen Fall wird sohin weiters die Einkommensteuer von den ausländischen **Einkünften** unter Anwendung des Hälftesteuersatzes ermittelt, während die Einkommensteuer vom verbleibenden **Einkommen** nach Abzug der Sonderausgaben und Absetzbeträge ermittelt wird. Bemessungsgrundlage für die Ermittlung der Einkommensteuer sind sohin im einen Fall die Einkünfte unter Zugrundelegung des Hälftesteuersatzes und im anderen Fall das Einkommen unter Anwendung des Durchschnittsteuersatzes.

Gerade in einem solchen Fall, in welchem das österreichische Einkommensteuergesetz das Besteuerungsrecht für die ausländischen Einkünfte einschränkt, darüber hinaus für die

ausländischen Einkünfte einen ermäßigten Steuersatz vorsieht, und weiters unterschiedliche Bemessungsgrundlagen (Einkünfte – Einkommen) zugrunde legt, würde die Anwendung der proportionalen Methode (Österreichische Steuer x ausländische Einkünfte : Welteinkommen) zur Ermittlung des Anrechnungshöchstbetrages nach Ansicht des UFS nicht zu einem abkommensrechtlich gebotenen Ergebnis führen.

Je nach dem Verhältnis der begünstigten zu den nicht begünstigten Einkünften sowie der jeweils unterschiedlichen Ermittlung der Bemessungsgrundlagen aufgrund der innerstaatlichen Steuergesetzgebung führt die proportionale Methode zur Errechnung des Anrechnungshöchstbetrages zur Überwälzung der Steuer von einem Staat auf den anderen. Ziel der Anrechnungsmethode ist es aber nicht, eine Verschiebung der Besteuerungsrechte herbeizuführen, sondern vielmehr eine Doppelbelastung des Steuerpflichtigen zu beseitigen.

In einem solchen Fall ist daher nach Ansicht des UFS die Anrechnung ausländischer Steuern jedenfalls in dem Ausmaß eingeschränkt, als sie auf Einkünfte entfallen, die dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind, in Österreich aber nicht der Besteuerung unterliegen. Aufgrund der Bestimmung des § 31 Abs 3 EStG 1988 unterliegt in Österreich – wie bereits ausgeführt - die Wertsteigerung der Anteile an der schweizer AG bis zum Zeitpunkt des Eintrittes in das Besteuerungsrecht Österreichs im Jahr 1996 nicht der Besteuerung, während in der Schweiz die gesamte Wertsteigerung steuerlich erfasst wird.

Hinsichtlich der Ermittlung des Anrechnungshöchstbetrages ist sohin das Verhältnis der in der Schweiz steuerpflichtigen Einkünfte zu den in Österreich steuerpflichtigen ausländischen Einkünften zu berechnen und der so ermittelte Prozentsatz mit der in der Schweiz entrichteten Quellensteuern zu multiplizieren. Dieser Betrag begrenzt der Höhe nach in weiterer Folge die in Österreich anrechenbare ausländische Quellensteuer, weil jede darüberhinausgehende Berücksichtigung eine Verschiebung der Besteuerungsrechte insoweit bewirken würde, als es zu einer Anrechnung von ausländischen Steuern kommen würde, die auf Einkünfte entfallen, hinsichtlich derer Österreich kein Besteuerungsrecht hat.

Insoweit wird der vom Finanzamt vertretenen Rechtsauffassung gefolgt, sodass die Berufung als unbegründet abzuweisen war.

