

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch

den Richter

Ri.

in der Beschwerdesache Bf. vertreten durch Mag. Dr. Ulrike Pilsbacher, Preinsbacher Straße 41, 3300 Amstetten, gegen die Bescheide des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs vom 17.3. und 17.8.2011, betreffend Einkommensteuer 2006, 2007, 2008 und 2010 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf.) bezog in den Streitjahren neben hier nicht interessierenden inländischen Einkünften ausländische Einkünfte aus Kapitalvermögen (USA), die zum Teil unter Artikel 10 und zum Teil unter Artikel 11 DBA Ö-USA fallen.

In den Einkommensteuerbescheiden 2006 bis 2008 wurde die us-amerikanische Quellensteuer für die unter Artikel 10 zu subsumierenden Einkünfte nach Maßgabe des Artikel 22 Abs. 3 lit. a DBA USA-Ö auf die inländische Einkommensteuer angerechnet, allerdings nicht zur Gänze, was insbesondere auf die Berücksichtigung von Verlustabzügen zurückzuführen ist. Für die unter Artikel 11 zu subsumierenden Einkünfte, für die das Besteuerungsrecht nur Österreich zusteht - die USA haben kein Recht zur Erhebung einer Quellensteuer - erfolgte keine Steueranrechnung.

In der dagegen gerichteten Berufung brachte der Bf. auszugsweise Folgendes vor:

"Einkünfte aus Kapitalvermögen:

In den Veranlagungsjahren 2006 bis 2008 erzielte mein Mandant zudem Zinserträge (Zurechnung aus dem "C-Trust"), auf die keine us-amerikanischen Steuern angerechnet wurden. Die festgesetzte inländische Steuerbelastung (25% nach § 37 Abs. 8 EStG) betrug

- o 2006: 12.831,70 €,
- o 2007: 13.971,20 €,
- o 2008: 10.671,16 €.

Obwohl mein Mandant in den Veranlagungsjahren 2006 bis 2008 in den USA Steuern iHv 100.673,77 € bezahlen musste, wurde eine Anrechnung der ausländischen Steuern verneint, und meinem Mandanten für die Jahre 2006 bis 2008 eine Einkommensteuer von insgesamt 37.474,06 € vorgeschrieben. Eine Anrechnung ausländischer Steuern dürfte mit dem Verweis auf Art 11 DBA-USA abgelehnt worden sein, was vermuten lässt, dass die Behörde der per item limitation den Vorzug gegenüber der per country limitation gibt. Zwar hätte das Instrument der Veranlagungsoption (§ 97 Abs 4 EStG idF vor BBG 2011) in den Jahren 2006 bis 2008 die Steuerbelastung verringern können. Dies hätte aber dazu geführt, dass mein Mandant 2010 deutlich mehr an Steuern bezahlt hätte, als er sich in den Veranlagungsjahren 2006 bis 2008 ersparen hätte können (Verzicht der Besteuerung mit 25%; Zinserträge wären zu 3/4 vom Verlustabzug (§ 2 Abs 2b EStG) gekürzt worden; der durch die Zinserträge verkürzte Verlustvortrag hätte zu einer über 25% liegenden Besteuerung im Jahr 2010 geführt).

Der Behandlung der in den Jahren 2006 bis 2010 erzielten Einkünfte durch das zuständige Finanzamt ist zwar grundsätzlich vollinhaltlich zu folgen und entsprechen die Einkommensteuerbescheide auch den eingereichten Erklärungen. Eine andere Meinung wird allerdings im Hinblick auf die Anrechnung der ausländischen Steuern vertreten. Zum einen besteht auch in den Veranlagungsperioden 2006 bis 2008 eine **Verpflichtung, ausländische Steuern auch auf die Zinseinkünfte anzurechnen**. Dies deshalb da auch die österreichische Finanzverwaltung grundsätzlich der per country limitation den Vorzug gibt und die per item limitation nur bei befreiten Erträgen anwendet. Auf die festgesetzte Einkommensteuer in den Jahren

- o 2006 iHv 12.831,70 €,
- o 2007 iHv 13.971,20 €,
- o 2008 iHv 10.671,16 €,

hätte daher eine Anrechnung ausländischer Steuern

- o 2006 iHv 12.831,70 €,
- o 2007 iHv 13.971,20 €,
- o 2008 iHv 5.626,96 €,

erfolgen müssen, da sämtliche Erträge aus den USA stammen. Dadurch ergibt sich zum einen eine volle Anrechnung der us-amerikanischen Steuern im Veranlagungsjahr 2008 und zum anderen kürzt sich der Anrechnungsvortrag aus 2006 und 2007 von 95.046,81 € um 26.802,90 € auf 68.243,91 €. Bejaht man einen **Anrechnungsvortrag** könnten zudem von diesem Betrag **5.044,20 € in der Veranlagung 2008** angerechnet werden und würde der Anrechnungsvortrag auf 63.199,71 € sinken. Durch die Veranlagung 2009 würde sich der Anrechnungsvortrag wiederum um 30.693,73 € erhöhen und somit vor der Veranlagung 2010 93.893,44 € und nicht 131.367,50 € betragen. Durch die Verrechnung mit den steuerpflichtigen Zinseinkünften und die Berücksichtigung eines Anrechnungsvortrages wäre daher in den betroffenen Veranlagungsjahren 2006 bis 2008 und 2010 keine Einkommensteuer festzusetzen und würde der Anrechnungsvortrag für die kommenden Veranlagungsjahre (mit 2011 beginnend) mit 88.386,58 € anzunehmen (**Kürzung** von 93.893,44 € **um 5.506,85 € in 2010 bei Bejahung eines Anrechnungsvortrages**).

Neben der **verpflichtend vorzunehmenden** Anrechnung der ausländischen Steuern auf die Zinseinkünfte in den Veranlagungsperioden 2006 bis 2008 ist allerdings - entgegen der von der Finanzverwaltung vertretenen Meinung - zusätzlich ein Anrechnungsvortrag zu berücksichtigen und wird nachfolgend auch dargelegt, warum ein solcher zu gewähren ist.

Die Berufung richtet sich somit zum einen gegen die Nichtanrechnung der us-amerikanischen Steuern auf die auch aus den USA stammenden Zinserträge in den Veranlagungsperioden 2006 bis 2008 und zum anderen gegen die Nichtberücksichtigung eines Anrechnungsvortrages und der dadurch entstehenden Besteuerung in den Veranlagungsjahren 2008 und 2010, da es ansonsten zu einer **verfassungswidrigen Ungleichbehandlung** kommt.

2. Begründung:

Den Bescheidebegründungen der betroffenen Jahre ist grundsätzlich nicht zu entnehmen, warum in den Jahren 2006 bis 2008 keine Anrechnung auf die Zinserträge erfolgte bzw. kein Anrechnungsvortrag gewährt worden ist. Die Versagung des Anrechnungsvortrages dürfte aber - wie nachfolgend dargestellt - auf die allgemeine Meinung der Finanzverwaltung zurück zu führen sein, wonach ein solcher im innerstaatlichen Recht nicht vorgesehen ist. In diese Richtung geht auch die Rechtsprechung des UFS (ua GZ RV/0686-L/10).

2.1 Vorrangige Verrechnung der ausländischen Steuern auf die Zinseinkünfte:

Wie oben dargestellt, bezog mein Mandant in den Veranlagungsjahren 2006 bis 2008 Zinserträge und wurde auf diese Zinserträge keine ausländische Steuer angerechnet. Diese Versagung entspricht aber weder dem Meinungsstand der Lehre noch der von der **Finanzverwaltung vertretenen Auffassung**: Nach Rz 7584 der EStR 2000 ist eine Zusammenfassung der anrechnungsbegünstigten Einkünfte je DBA-Partnerstaat zulässig ("per country limitation").

Der Steuerpflichtige könnte aber für jede Einkunftsquelle eine gesonderte Höchstbetragsberechnung beantragen ("per item limitation"), was im vorliegenden Fall nicht geschehen ist. Eine nach der "per country limitation" vorgenommene länderweise Einkünftezusammenfassung ist aber bedingt an steuerpflichtige Einkünfte. Auch diese Voraussetzung ist erfüllt, da sowohl die gewerblichen Einkünfte aus der "D-LLC" als auch die aus dem "C-Trust" stammenden Zinserträge der inländischen Besteuerung unterliegen.

Aus alldem folgt, dass in den Veranlagungsjahren

- o 2006 ausländische Steuern iHv 12.831,70 €,
- o 2007 ausländische Steuern iHv 13.971,20 €,
- o 2008 (zumindest) ausländische Steuern iHv 5.626,96 €

anzurechnen sind. Art 11 DBA-USA weist zwar der Republik Österreich das ausschließlich Besteuerungsrecht an den Zinseinkünften zu und normiert, dass die USA keine Quellensteuern auf Zinserträge einheben dürfen (zutreffend wurden daher auch die auf die Zinserträge entfallenden us-amerikanischen Steuern aliquot gekürzt). Der als Verteilungsartikel zu qualifizierende Art 11 DBA-USA vermeidet aber noch nicht die Doppelbesteuerung, sondern hält lediglich fest, dass die USA diesbezüglich keine Quellensteuern einheben dürfen. Für die Vermeidung der Doppelbesteuerung ist der Methodenartikel des Art 22 DBA-USA verantwortlich. Nach Art 22 Abs 3 lit a dieser völkerrechtlichen Bestimmung rechnet Österreich auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der der in den Vereinigten Staaten gezahlten Steuer vom Einkommen entspricht. Eine Einschränkung auf gewisse Einkünfte ist dem Methodenartikel diesbezüglich nicht zu entnehmen, weshalb die von der Finanzverwaltung in den EStR vertretene Auffassung, wonach grundsätzlich eine per country limitation zu unterstellen ist, zumindest hinsichtlich des DBA mit den USA gesetzlich gedeckt ist.

Als **Zwischenergebnis** kann somit festgehalten werden, dass zwar die USA hinsichtlich der Zinseinkünfte kein Besteuerungsrecht haben. Der zur Vermeidung der Doppelbesteuerung verantwortliche Art 22 Abs 3 lit a bestimmt aber, dass Österreich auf die vom Einkommen festgesetzte Einkommensteuer den Betrag an us-amerikanischer Steuer anzurechnen hat, die die USA nach dem DBA zurecht erhoben haben (daher wurden die Steuern auf die Zinserträge ausgeschieden) und die auf Einkünfte erhoben wurden, die auch der inländischen Besteuerung unterliegen (nachdem alle Einkünfte als Besteuerungsgrundlage herangezogen wurden gibt es diesbezüglich keine Einschränkung).

Daher ist - unabhängig von der Gewährung eines Anrechnungsvortrages - die gesamte us-amerikanische Steuer einer Veranlagungsperiode auf die in Österreich erhobene Einkommensteuer anzurechnen, die auf die us-amerikanischen Einkünfte entfällt (da keine steuerbefreiten Einkünfte enthalten sind gibt es - mit Ausnahme des Anrechnungshöchstbetrages - keine Einschränkungen bei der Verrechnung!)

Daher sind folgende ausländische Steuern in den Veranlagungsjahren 2006 bis 2008 zwingend zu berücksichtigen (bzw ein höherer Betrag in den Jahren 2006 und 2007, sollten sich die Bemessungsgrundlagen ändern):

- o 2006 iHv 12.831,70 € (max 31.608,70 €),
- o 2007 iHv 13.971,20 € (max 63.438,11 €),
- o 2008 iHv 5.626,96 €.

2.2 Anrechnungsvortrag:

Nachfolgende Ausführungen beziehen sich auf einen Anrechnungsvortrag nach Vornahme einer vorrangigen verpflichtenden Verrechnung ausländischer Steuern mit Zinseinkünften.

2.2.1 Allgemeines:

Dem EStG ist (wie auch dem KStG) nicht zu entnehmen, dass im Ausland einbehaltene Steuern, die auf Einkünfte entfallen, für die nach dem anzuwendenden DBA-USA (BGBl III 6/1998) der Republik Österreich das Besteuerungsrecht zusteht, zwingend auf die inländische Steuerschuld anzurechnen sind. Nach § 46 Abs 1 EStG 1988 sind zwar die durch Steuerabzug einbehaltenen Beträge, soweit sie auf veranlagte Einkünfte entfallen, auf die Einkommensteuerschuld anzurechnen (vgl hierzu auch den Verweis in § 24 Abs 3 KStG 1988). Nach den Ausführungen von Quantschnigg/Schuch, ESt-HB, § 46 Tz 3.1 kommt eine Anrechnung der durch Steuerabzug einbehaltenen Beträge aber nur insoweit in Betracht, als die Abzugssteuern eine Vorentrichtung der Einkommensteuer darstellen (zB KEST). Abzugssteuern außerhalb des EStG (also ausländische Steuern) finden demnach keine Berücksichtigung. Eine **Verpflichtung zur Anrechnung** ergibt sich daher lediglich aufgrund des anzuwendenden DBA-USA, das in Art 22 Abs 3 lit a OECD-MA die **Anrechnungsmethode** vorsieht. Wird die Anrechnungsmethode angewendet, besteuert der Ansässigkeitsstaat auch die ausländischen Einkünfte, rechnet jedoch jene Steuer, die im anderen Staat erhoben wird, auf seine eigene Steuer an.

2.2.2 Verwaltungspraxis:

Auch die Verwaltungspraxis (EStR 2000, Rz 7583) geht davon aus, dass sich die Berechtigung zur Anrechnung ausländischer Steuern auf die inländische Steuerschuld nur aufgrund des anzuwendenden DBA (oder der Doppelbesteuerungsverordnung), nicht jedoch auf Grund der Bestimmung des § 46 EStG 1988 ergibt. Eine explizite innerstaatliche Rechtsvorschrift, wonach zwingend eine Anrechnung ausländischer Steuern im betroffenen oder in späteren Veranlagungsjahren vorzunehmen ist, fehlt im EStG. Eine Verpflichtung zur Anrechnung der us-amerikanischen Bundessteuer kann sich daher im vorliegenden Fall nur aus dem DBA-USA ergeben und hinsichtlich der Steuern der US-Bundesstaaten Maryland und Virginia aufgrund des § 1 Abs 3 der VO des BMF betreffend die Vermeidung von Doppelbesteuerung (BGBl II 274/2002). Diese Bestimmungen schränken dem Wortlaut nach eine Anrechnung nicht nur auf den betroffenen Zeitraum ein, sondern sehen ganz allgemein vor, dass der Ansässigkeitsstaat, dh in diesem Fall die Republik Österreich, bei der Steuerfestsetzung den Betrag

anzurechnen hat, der der im anderen Vertragsstaat gezahlten Steuer entspricht. Das DBA-USA schränkt eine Anrechnung us-amerikanischer Steuern aber dahingehend ein, dass eine Anrechnung nur auf jene inländische Steuer zulässig ist, die - vor Vornahme der Anrechnung - auf die Auslandseinkünfte entfällt (§ 1 Abs 3 letzter Satz der Doppelbesteuerungs-VO verweist auf eine sinngemäße Anwendung der Bestimmungen des DBA). Ausländische Steuern, die wegen einer Höchstbetragsüberschreitung (Anrechnungshöchstbetrag) in Österreich nicht angerechnet werden können, sind - so der UFS 18.2.2011, Außenstelle Linz, GZ RV/0686-L/10 - von der steuerlichen Verwertbarkeit und demzufolge auch von einem Anrechnungsvortrag in Österreich ausgeschlossen.

2.2.3 Rechtsprechung des VwGH:

Diese Auffassung stützt sich grundsätzlich auf die Rechtsprechung des VwGH (99/14/0012), der in einer Entscheidung zum DBA-Japan wie folgt ausgeführt hat: "Art 19 Abs 2 Satz 2 des OBA Japan 1963 stellt darauf ab, dass von den ausländischen Einkünften österreichische Steuer erhoben wird. In Präzisierung dieses Gedankens und nicht in einem systematisch getrennten zweiten Schritt, wird in der genannten Abkommensbestimmung ausgeführt, dass die Anrechnung nur bis zu jenem Betrag erfolgen kann, mit welchem die österreichische Steuer auf die ausländischen Einkünfte entfällt. Durch die in Klammer gesetzte Wortgruppe wird zudem ausdrücklich auf den Fall eingegangen, dass im Hinblick auf Verluste aus anderen Einkunftsquellen oder auf andere einkommensmindernde Positionen das Einkommen geringer ist als der Betrag der japanischen Einkünfte; in diesem Fall soll die Anrechnung mit dem Betrag der österreichischen Steuer begrenzt sein, die auf das gesamte Einkommen entfällt. Ist nun in jenem Veranlagungsjahr, in welchem die positiven japanischen Einkünfte in das in Österreich zu erfassenden Einkommen einfließen, aufgrund von negativen Einkünften oder von anderen einkommensmindernden Positionen das Einkommen so niedrig, dass sich keine österreichische Steuer errechnet, so unterliegen die japanischen Einkünfte keiner österreichischen Besteuerung und kann eine Anrechnung nicht Platz greifen. Ist die Steuerbelastung in Österreich Null, kann keine Anrechnung erfolgen, und zwar auch nicht in den Folgejahren. Nicht diese, sondern **andere** Einkünfte werden mit einem positiven Einkommen von Folgejahren erfasst".

2.2.4 Periodenabgrenzung:

Nach der oben zitierten Meinung des UFS, Außenstelle Linz, sind die Bestimmungen der DBA so auszulegen, dass eine Anrechnung ausländischer Quellensteuern ausschließlich in jener Veranlagungsperiode zu erfolgen hat, in dem die ausländischen Einkünfte tatsächlich erzielt wurden (strikte Periodenabgrenzung). Insoweit daher ein Steuerpflichtiger in einem Verlustjahr quellensteuerbelastete Einkünfte erzielt, scheidet mangels inländischer Besteuerung eine Anrechnung der nach den jeweiligen DBA zu berücksichtigenden ausländischen Quellensteuern aus. Obwohl Auslandseinkünfte dazu führen, dass sie in Verlustjahren den Verlustvortrag reduzieren und somit in einer Folgeperiode eine tatsächliche (indirekte) Besteuerung nach sich ziehen, verneint der

UFS eine Anrechnung der auf Auslandseinkünften lastenden Steuerbelastungen in jener Folgeperiode, in der die Besteuerung erfolgt.

Die vom UFS und der Finanzverwaltung verfolgte strikte Periodenabgrenzung führt aber zu einer Differenzierung der Steuerpflichtigen dahingehend, ob sich diese in jenen Jahren, in denen sie mit ausländischen Steuern belastete Auslandseinkünfte beziehen, in einer Gewinn- oder Verlustsituation befinden (bzw einer Gewinnsituation befinden aber einen Verlustvortrag berücksichtigen müssen). Wenngleich daher die Auslandseinkünfte - aufgrund des Welteinkommensprinzips - unabhängig davon, ob sich der Steuerpflichtige in der Gewinn- oder Verlustsituation befindet, mit steuerlicher Wirkung erfasst werden (ob gewinnerhöhend oder verlustreduzierend), kommen nur diejenigen Steuerpflichtigen in den Genuss der Quellensteueranrechnung, die entsprechend hohe Einkünfte in dieser Veranlagungsperiode erzielt haben, durch die eine volle Anrechnung möglich ist. Daraus folgt, dass jenen Steuerpflichtigen, die in einem bestimmten Jahr ausländische Einkünfte beziehen, für die im jeweiligen DBA die Anrechnungsmethode vorgesehen ist, sich in diesem Jahr aber in einer Verlustsituation befinden, der Schutz vor Doppelbesteuerung verwehrt wird.

Noch problematischer stellt sich die Situation in dem der Berufung zugrundeliegenden Sachverhalt dar, da mein Mandant ausreichend positive Einkünfte in den betroffenen Veranlagungsjahren erzielt hat, eine (volle) Anrechnung letztlich aber nur an dem zwingend vorzunehmenden Verlustabzug gescheitert ist. Obwohl durch die Auslandseinkünfte der gesamte Verlustvortrag in den Veranlagungsjahren 2006 bis 2010 aufgebraucht wurde und daher ab dem Veranlagungsjahr 2010 inländische Steuerpflicht auflebt, wird ein Anrechnungsvortrag der von meinem Mandant in den Veranlagungsperioden 2006 bis 2009 in den USA bezahlten Steuern iHv umgerechnet 131.367,50 € verneint. Durch die Versagung der (anteiligen) Anrechnung wird daher willentlich eine Doppelbesteuerung in Kauf genommen.

Eine solche Rechtsauslegung ist weder mit dem Gleichheitssatz noch mit dem daraus abgeleiteten Leistungsfähigkeitsprinzip, das als Ausfluss des allgemeinen Gleichheitssatzes zu verstehen ist, vereinbar. Das Leistungsfähigkeitsprinzip verlangt als zentrale Forderung eine gleiche Steuerbelastung von Individuen mit gleicher Leistungsfähigkeit (= horizontale Steuergerechtigkeit) sowie eine differenzierte steuerliche Behandlung von Individuen mit unterschiedlicher Leistungsfähigkeit (= vertikale Steuergerechtigkeit). Das Leistungsfähigkeitsprinzip stellt im Bereich der direkten Steuern den zentralen Besteuerungsgrundsatz in Österreich dar und wird regelmäßig das Einkommen als der geeignetste Maßstab zur Bestimmung der Leistungsfähigkeit der Individuen herangezogen.

2.2.5 Ungleichbehandlung:

Die Ungleichbehandlung ist ausschließlich darauf zurück zu führen, dass mein Mandant einen Teil seiner Einkünfte im Ausland erzielt. Würde es sich bei der "D-LLC" um eine inländische Personengesellschaft handeln, hätte mein Mandant

in den Veranlagungsperioden 2006 bis 2009 um 131.367,50 € (bzw 98.937,64 € bei Berücksichtigung der auf die Zinserträge anzurechnenden ausländischen Steuern) weniger an Einkommensteuer bezahlen müssen. Eine Versagung des Anrechnungsvortrages wäre dann noch verständlich, wenn die Auslandseinkünfte nicht den inländischen Verlustvortrag gekürzt hätten (zumindest nicht jener Teil der Bemessungsgrundlage, der den nicht angerechneten Steuern zugerechnet werden kann). Aber den Anrechnungsvortrag zu versagen und gleichzeitig die gesamten Auslandseinkünfte dazu zu verwenden, um den inländischen Verlustvortrag zu reduzieren bzw aufzubrechen, erscheint nicht nur gleichheitswidrig, sondern ist gleichheitswidrig. Insbesondere deshalb, da sich die Situation im **vergleichbaren Inlandsfall** anders darstellen würde. Würde man die Besteuerung so vornehmen, wie wenn es sich bei der "D-LLC" um eine inländische Personengesellschaft handeln würde, hätte sich zwar ebenfalls der Verlustvortrag reduziert bzw wäre er 2010 aufgebraucht gewesen. Mein Mandant hätte aber in den Jahren 2006 bis 2010 um insgesamt 131.367,50 € (bzw 98.937,64 € bei Berücksichtigung der auf die Zinserträge anzurechnenden ausländischen Steuern) weniger an Steuern zahlen müssen. Die Versagung eines Anrechnungsvortrages bei gleichzeitiger Kürzung des Verlustvortrages iHd vollen Auslandseinkünfte führt somit dazu, dass mein Mandant einer höheren Gesamtsteuerbelastung bzw durch das indirekte Aufleben der Auslandseinkünfte in den Veranlagungszeiträumen ab 2010 einer Doppelbesteuerung unterworfen wird, die er - bei gleicher Leistungsfähigkeit - nicht erlitten hätte, wenn er seine Einkünfte nur im Inland bezogen hätte.

Mein Mandant wird daher gegenüber dem Inlandsfall bzw **generell gegenüber allen Steuerpflichtigen, die nur inländische Einkünfte beziehen, ungleich behandelt.**

Die Bestimmung über die Anrechnung der ausländischen Steuern in Art 22 Abs 3 lit DBA-USA ist daher **verfassungskonform** so auszulegen, dass ein Steuerpflichtiger, der steuerpflichtige Auslandseinkünfte in Veranlagungsjahren bezogen hat, in denen eine Anrechnung mangels Verrechnung von Verlustvorträgen nicht oder nur eingeschränkt möglich war, durch die Auslandseinkünfte aber der vorhandene Verlustvortrag reduziert wurde, dann berechtigt sein muss, eine Anrechnung der aus Vorperioden stammenden Steuern vorzunehmen, wenn dieser wieder steuerpflichtige Gewinne erwirtschaftet. Mögen dann zwar nicht unmittelbar jene Einkünfte als Besteuerungsgrundlagen aufleben, auf die die ausländischen Steuern zurückzuführen sind, so leben die Auslandseinkünfte jedoch zumindest indirekt wieder auf. Daher kann nur durch einen Anrechnungsvortrag eine **verfassungskonforme Einmalbesteuerung** sichergestellt werden.

In diese Richtung geht auch die Rechtsprechung des VwGH (99/14/0217), wonach durch Doppelbesteuerungsabkommen eine Doppelbesteuerung als auch eine Doppelnichtbesteuerung vermieden werden soll. Ein DBA richtet sich daher gegen die überhöhte Besteuerung durch mehrfache Erfassung der Einkünfte. "Dies schließt aber auch den Zweck der Vermeidung einer begünstigenden Wettbewerbsverzerrung durch Nichtbesteuerung bestimmter Einkünfte ein. **Es soll bei grenzüberschreitenden Sachverhalten grundsätzlich eine solche Besteuerung wie bei rein innerstaatlichen**

Sachverhalten erfolgen.... " (allerdings stehen diese Aussagen des VfGH in Widerspruch zu den Aussagen im oben zitierten Japan-Erkenntnis; 99/14/0012).

2.2.6 Keine sachliche Rechtfertigung ersichtlich:

Die Gründe für eine mögliche sachliche Ungleichbehandlung können zwar vielfältig sein. Bei der Prüfung des Vorliegens eines solchen vernünftigen Grundes beschränkt sich der VfGH (vgl. hierzu die Nachweise bei Korinek/Holoubek, Gleichheitsgrundsatz und Abgabenrecht, S 86) im Wesentlichen auf eine Vertretbarkeitskontrolle. Eine rechtliche Ungleichbehandlung entbehrt aber nicht schon deswegen eines vernünftigen Grundes, weil Gründe vorgebracht werden können, die eine andere Regelung für sinnvoller oder zweckmäßiger erscheinen lassen. Eine Regelung widerspricht demnach dann dem Gleichheitsgrundsatz, wenn für die Differenzierung **kein sachlicher, objektiver, im "Tatsächlichen liegender", vernünftiger Grund für die Ungleichbehandlung vorliegt**. Findet sich **kein sachlich einleuchtender Grund**, muss eine Gesetzesbestimmung bzw. deren Auslegung als **willkürlich** bezeichnet werden.

Das sich aus dem Gleichheitsgebot ergebende Sachlichkeitsgebot ist nach der Rechtsprechung des VfGH verletzt, wenn "zur Zielerreichung völlig ungeeignete Mittel vorgesehen sind oder wenn die vorgesehenen, an sich geeigneten Mittel zu einer **sachlich nicht begründbaren Unterscheidung** führen". Die Notwendigkeit der sachlichen Rechtfertigung von Regelungen erschöpft sich aber nicht nur in dem Umstand, dass die Norm einem vertretbarerweise sachlich-objektiven Ziel dient. Sachliche Rechtfertigungen für eine differenzierende Lösung können sich zum einen aus steuersystematischen Überlegungen ergeben, Ungleichbehandlungen können bis zu einem gewissen Grad jedoch auch durch verwaltungsökonomische Überlegungen gerechtfertigt werden.

Aber selbst wenn man der Finanzverwaltung aus verfahrensökonomischen Gründen zubilligt, Vereinfachungen vorzusehen, die leicht handhabbar sind, so müssen diese aber auf Dauer gesehen geeignet sein, dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz zu entsprechen. Sie müssen also bei einer Durchschnittsbetrachtung zu einem **realistischen** Ergebnis führen. Die bloße Versagung des Anrechnungsvortrages erfüllt den Grundsatz der Verwaltungsökonomie unzweifelhaft nicht, führt sie doch wie bei meinem Mandanten zu einer **übermäßigen Besteuerung**.

3. Zusammenfassung:

Aufgrund der zwingend anzuwendenden per country limitation (Rz 7584 der EStR 2000) ist - unabhängig von der Frage eines Anrechnungsvortrages - vorrangig eine Anrechnung der us-amerikanischen Steuern in den Veranlagungsjahren

- o 2006 iHv 12.831,70 €,
- o 2007 iHv 13.971,20 €,
- o 2008 iHv (zumindest) 5.626,96 €

vorzunehmen.

Darüber hinaus stellt sich zudem die Frage, ob für die von meinem Mandanten bezahlten ausländischen Steuern ein Anrechnungsvortrag zu gewähren ist. Die Bestimmungen über die Anrechnung ausländischer Steuern sind nämlich **verfassungskonform** so auszulegen, dass ein Steuerpflichtiger, der steuerpflichtige Auslandseinkünfte in Veranlagungsjahren erzielt hat, in denen eine Anrechnung mangels Verrechnung von Verlustvorträgen nicht oder nur eingeschränkt möglich war, dann **berechtigt** sein muss, eine Anrechnung vorzunehmen, wenn die zur Anrechnung geführten Einkünfte indirekt (durch Verkürzung des Verlustvortrages) wieder aufleben.

Je nachdem ob Steuerpflichtige in jener Veranlagungsperiode, in der sie steuerbelastende Auslandseinkünfte erzielen, über ausreichende steuerpflichtige Einkünfte verfügen, ist eine Anrechnung möglich oder wird eine solche eben aufgrund der strikten Periodenabgrenzung untersagt, obwohl in beiden Fällen die Auslandseinkünfte mit steuerlicher Wirkung (gewinnerhöhend oder verlustreduzierend) zu erfassen sind.

Insbesondere tritt durch die Versagung des Anrechnungsvortrages eine übermäßige Besteuerung ein, die meinen Mandanten bei **verfassungskonformer Auslegung** der anzuwendenden Bestimmungen (Art 22 Abs 3 lit a DBA-USA sowie § 1 Abs 3 der VO des BMF betreffend die Vermeidung von Doppelbesteuerung (BGBl II 274/2002)) nicht treffen würde.

Nach ständiger Judikatur des VfGH verletzt ein Bescheid einer Verwaltungsbehörde den Gleichheitssatz ua dann, wenn die Behörde dem anzuwendenden Gesetz (in diesem Fall Art 22 Abs 3 lit a DBA-USA sowie § 1 Abs 3 der VO des BMF betreffend die Vermeidung von Doppelbesteuerung (BGBl II 274/2002)) einen **gleichheitswidrigen Inhalt** unterstellt."

Zusammenfassend sind daher folgende Beschwerdepunkte strittig:

- Vermutet wird vom Bf., dass die Behörde, die die Anrechnung mit dem Verweis auf Artikel 11 begründet habe, der per item limitation den Vorzug gegenüber der per country limitation gegeben habe. Allerdings gebe auch die österreichische Finanzverwaltung der per country limitation den Vorzug und wende die per item limitation nur bei befreiten Erträgen an. Somit werde beantragt, bei der Berechnung des Höchstbetrages der us-amerikanischen Quellensteuer auch die unter Artikel 11 fallenden Einkünfte einzubeziehen.
- Da aber auch dadurch nicht die gesamte einbehaltene Quellensteuer angerechnet würde, wären nach Ansicht des Bf. die verbleibenden Quellensteuern im Rahmen eines Anrechnungsvortrages zu berücksichtigen. Dies betreffe die Einkommensteuerbescheide 2008 und 2010.

Hingewiesen wird darauf, dass die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat anhängigen Berufungen gemäß § 323 Abs. 38 BAO vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen sind.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

1. Anrechnungshöchstbetrag

1.1 Rechtsgrundlagen

Artikel 10 und 11 DBA Ö-USA lauten:

"Artikel 10

Dividenden

(1) Dividenden, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Gesellschaft an eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person zahlt, dürfen im anderen Staat besteuert werden.

(2) Diese Dividenden dürfen jedoch auch in dem Vertragsstaat, in dem die Dividenden zahlende Gesellschaft ansässig ist, nach dem Recht dieses Staates besteuert werden; die Steuer darf aber, wenn der Empfänger der Dividenden der Nutzungsberechtigte ist, nicht übersteigen:

a) 5 vom Hundert des Bruttobetrags der Dividenden, wenn der Nutzungsberechtigte eine Gesellschaft (jedoch keine Personengesellschaft) ist, die unmittelbar über mindestens 10 vom Hundert der stimmberechtigten Anteile der die Dividenden zahlenden Gesellschaft verfügt;

b) 15 vom Hundert des Bruttobetrags der Dividenden in allen anderen Fällen.

Im Fall von Dividenden, die von einer Person der Vereinigten Staaten gezahlt werden, bei der es sich um eine Regulated Investment Company handelt, ist lit. b und nicht lit. a anzuwenden. Lit. a ist nicht auf Dividenden anzuwenden, die von einer Person der Vereinigten Staaten gezahlt werden, bei der es sich um einen Real Estate Investment Trust handelt; lit. b ist nur anzuwenden, wenn der Nutzungsberechtigte der Dividenden eine natürliche Person ist, die mit weniger als 10 vom Hundert an dem Real Estate Investment Trust beteiligt ist. Dieser Absatz berührt nicht die Besteuerung der Gesellschaft in bezug auf die Gewinne, aus denen die Dividenden gezahlt werden.

(3) Der in diesem Artikel verwendete Ausdruck „Dividenden“ bedeutet Einkünfte aus Aktien oder anderen Rechten - ausgenommen Forderungen - mit Gewinnbeteiligung sowie aus sonstigen Gesellschaftsanteilen stammende Einkünfte, die nach dem Recht des Staates, in dem die ausschüttende Gesellschaft ansässig ist, den Einkünften aus Aktien steuerlich gleichgestellt sind, sowie Einkünfte aus Vereinbarungen, einschließlich Schuldverpflichtungen, die ein Recht auf Gewinnbeteiligung verleihen oder gewinnbezogen sind, und zwar insoweit, als dies nach dem Recht des Vertragsstaats, aus dem die Einkünfte stammen, festgelegt ist.

(4) Die Absätze 1 und 2 sind nicht anzuwenden, wenn der in einem Vertragsstaat ansässige Empfänger der Dividenden im anderen Vertragsstaat, in dem die Dividenden zahlende Gesellschaft ansässig ist, eine gewerbliche Tätigkeit durch eine dort gelegene Betriebsstätte oder eine selbständige Arbeit durch eine dort gelegene feste Einrichtung ausübt und die Beteiligung, für die die Dividenden gezahlt werden, tatsächlich zu dieser Betriebsstätte oder festen Einrichtung gehört. In diesem Fall ist Artikel 7 (Unternehmensgewinne) beziehungsweise Artikel 14 (Selbständige Arbeit) anzuwenden.

(5) Ist eine Gesellschaft in einem Vertragsstaat ansässig, so darf der andere Vertragsstaat die von der Gesellschaft gezahlten Dividenden nicht besteuern, es sei denn

- a) daß diese Dividenden an eine im anderen Staat ansässige Person gezahlt werden, oder
- b) daß die Beteiligung, für die die Dividenden gezahlt werden, tatsächlich zu einer im anderen Staat gelegenen Betriebstätte oder festen Einrichtung gehört.

(6) Eine in Österreich ansässige Gesellschaft, die eine Betriebstätte in den Vereinigten Staaten hat oder die in den Vereinigten Staaten mit Einkünften auf Nettobasis steuerpflichtig ist, die dort nach Artikel 6 (Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen) oder Artikel 13 Absatz 1 (Gewinne aus der Veräußerung von Vermögen) besteuert werden dürfen, darf in den Vereinigten Staaten neben der nach anderen Bestimmungen dieses Abkommens zulässigen Steuer einer weiteren Steuer unterliegen. Diese Steuer darf jedoch nur

- a) von dem Teil der der Betriebstätte zurechenbaren gewerblichen Gewinne der Gesellschaft und
- b) von dem Teil der im vorhergehenden Satz genannten Einkünfte, die nach Artikel 6 (Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen) oder Artikel 13 (Gewinne aus der Veräußerung von Vermögen) besteuert werden dürfen,

erhoben werden, der dem ausschüttungsgleichen Betrag (dividend equivalent amount) entspricht, wobei dieser Ausdruck nach dem Recht der Vereinigten Staaten unter Beachtung künftiger, seine allgemeinen Grundsätze währenden Änderungen definiert wird.

(7) Die Steuer im Sinne des Absatzes 6 darf den in Absatz 2 lit. a vorgesehenen Satz nicht übersteigen."

Artikel 11

Zinsen

(1) Zinsen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person als Nutzungsberechtigter bezieht, dürfen nur in diesem Staat besteuert werden.

(2) Der in diesem Artikel verwendete Ausdruck „Zinsen“ bedeutet Einkünfte aus Forderungen jeder Art, auch wenn die Forderungen durch Pfandrechte an Grundstücken gesichert oder mit einer Beteiligung am Gewinn des Schuldners ausgestattet sind, und insbesondere Einkünfte aus öffentlichen Anleihen und aus Obligationen einschließlich der damit verbundenen Aufgelder und der Gewinne aus Losanleihen und einschließlich des Überschusseinschlusses (excess inclusion) hinsichtlich des Restanteiles an einem Real Estate Mortgage Investment Conduit. Zuschläge für verspätete Zahlung gelten nicht als Zinsen im Sinne dieses Artikels. Der Ausdruck „Zinsen“ umfaßt jedoch nicht Einkünfte, die in Artikel 10 (Dividenden) behandelt werden.

(3) Absatz 1 ist nicht anzuwenden, wenn der in einem Vertragsstaat ansässige Nutzungsberechtigte im anderen Vertragsstaat, aus dem die Zinsen stammen, eine gewerbliche Tätigkeit durch eine dort gelegene Betriebstätte oder eine selbständige

Arbeit durch eine dort gelegene feste Einrichtung ausübt und die Forderung, für die die Zinsen gezahlt werden, tatsächlich zu dieser Betriebsstätte oder festen Einrichtung gehört. In diesem Fall ist Artikel 7 (Unternehmensgewinne) beziehungsweise Artikel 14 (Selbständige Arbeit) anzuwenden.

(4) Bestehen zwischen dem Schuldner und dem Nutzungsberechtigten oder zwischen jedem von ihnen und einem Dritten besondere Beziehungen und übersteigen deshalb die Zinsen, gemessen an der zugrundeliegenden Forderung, den Betrag, den Schuldner und Nutzungsberechtigter ohne diese Beziehungen vereinbart hätten, so wird dieser Artikel nur auf den letzteren Betrag angewendet. In diesem Fall kann der übersteigende Betrag nach dem Recht eines jeden Vertragsstaats und unter Berücksichtigung der anderen Bestimmungen dieses Abkommens besteuert werden.

(5) Absatz 1 ist nicht anzuwenden

a) auf den Überschusseinschluß (excess inclusion) hinsichtlich des Restanteiles an einem Real Estate Mortgage Investment Conduit oder

b) auf abhängige Zinsen („contingent interest“) jener Art, die nach amerikanischem Recht nicht die Voraussetzungen für Portfoliozinsen erfüllt, sowie auf gleichartige Beträge nach österreichischem Recht.

Die in diesem Absatz beschriebenen Arten von Zinsen unterliegen in dem Vertragsstaat, aus dem sie stammen, nach den Bestimmungen des innerstaatlichen Rechts dieses Staates der Besteuerung“.

Artikel 23 Abs. 3 lit. a DBA Ö-USA lautet:

"In Österreich wird die Doppelbesteuerung wie folgt vermieden:

a) Bezieht eine in Österreich ansässige Person Einkünfte und dürfen diese Einkünfte nach diesem Abkommen in den Vereinigten Staaten besteuert werden - ausgenommen eine Besteuerung ausschließlich auf Grund der Staatsbürgerschaft gemäß Artikel 1 Absatz 4 (Persönlicher Geltungsbereich) -, so rechnet Österreich auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der der in den Vereinigten Staaten gezahlten Steuer vom Einkommen entspricht. Der anzurechnende Betrag darf jedoch den Teil der vor der Anrechnung ermittelten österreichischen Steuer vom Einkommen nicht übersteigen, der auf die Einkünfte, die in den Vereinigten Staaten besteuert werden dürfen, entfällt. Eine gemäß Artikel 10 Absatz 6 (Dividenden) erhobene Steuer wird den steuerpflichtigen Einkünften zugerechnet, die im Rahmen der Betriebsstätte in dem Jahr, für das die Steuer erhoben wird, erzielt werden."

1.2 Sachverhalt und rechtliche Würdigung

Der dieser Entscheidung zugrundegelegte Sachverhalt ist unstrittig und ist rechtlich wie folgt zu beurteilen:

Abweichend von Artikel 11 OECD-Musterabkommen wird in Artikel 11 DBA Ö-USA dem Quellenstaat kein Recht zur Erhebung einer Quellensteuer auf Zinsen

eingeräumt (sh. Gröhs/Jirousek/Lang/Loukota, Kurzkomentar zum neuen Doppelbesteuerungsabkommen Österreich-USA, Arikel 11 Tz 2). Zu einem vergleichbaren Fall, das ebenfalls vom OECD-Musterabkommen abweichende DBA Ö-Ungarn betreffend, ist aus VwGH 26.5.2010, 2005/13/0031, Folgendes zu entnehmen (sh. auch Jakom/Marschner EStG, 2013, § 97 Rz 23):

"Die Argumentation der Beschwerdeführerin stellt - hinsichtlich der in Österreich zu versteuernden Zinseinkünfte - auf Fälle ab, in denen "aus der Sicht des innerstaatlichen Rechts des Quellenstaates keine steuerpflichtigen Einkünfte vorliegen". Im vorliegenden Fall geht es aber nicht darum, ob der Quellenstaat ein ihm abkommensrechtlich zugestandenes Besteuerungsrecht innerstaatlich ausschöpft. Das Abkommen selbst nimmt Ungarn hinsichtlich der von der Beschwerdeführerin erzielten Zinseinkünfte das Besteuerungsrecht. Einkünfte, auf die das zutrifft, fließen auch nach Ansicht des von der Beschwerdeführerin zitierten Autors nicht in die Höchstbetragsberechnung ein (vgl. Schuch, Verluste im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (1998), 98 (Fußnote 372) und 105 f). Art. 22 DBA-Ungarn bezieht sich sowohl dem Zweck als auch - bei Beachtung des Zusammenhanges - dem Wortlaut nach insgesamt nur auf Einkünfte, die dem Abkommen zufolge im Quellenstaat besteuert werden dürfen (vgl. Schuch, a.a.O., dessen Ausführungen sich explizit auch auf Abkommenstexte beziehen, die im Zusammenhang mit dem Anrechnungshöchstbetrag auf die "aus" dem anderen Staat "bezogenen" Einkünfte abstellen, ohne die Bezugnahme auf dessen Besteuerungsrecht an dieser Stelle zu wiederholen). An Einkünften aus Ungarn, die in die Höchstbetragsberechnung einbezogen werden könnten, verbleiben danach nur die Dividendeneinkünfte, von denen auch die Beschwerdeführerin nicht bestreitet, dass auf sie keine österreichische Steuer entfällt (vgl. dazu Schuch, a.a.O., 95; Staringer, Die Anrechnung ausländischer Steuern nach dem AStG-E, in Gassner/Lang/Lechner, Der Entwurf eines österreichischen Außensteuergesetzes (2001), 207 (215))."

Daraus folgt, dass auch im vorliegenden Beschwerdefall zwar grundsätzlich von einer per country limitation auszugehen ist; einbezogen werden können aber für Ermittlung des Höchstbetrages nur solche ausländischen Einkünfte, für die dem Quellenstaat tatsächlich ein Besteuerungsrecht zusteht. Zinsen nach Artikel 11 können somit nicht berücksichtigt werden.

2. Anrechnungsvortrag

Unbestritten ist, dass ein Anrechnungsvortrag im innerstaatlichen Recht nicht vorgesehen ist; aus der Judikatur des UFS - zitiert wird in der Folge UFS 18.2.2011, RV/0686-L/10 - ist zu diesem Thema Folgendes zu entnehmen:

"2. Nach bisheriger Rspr des VwGH und Verwaltungspraxis des BMF wird ein Anrechnungsvortrag in Bezug auf Quellensteuern abgelehnt.

Der VwGH stellt in ständiger Rspr fest, dass zwar der Zweck von DBA die Vermeidung der Doppelbesteuerung ist, es aber in der Hand der Abkommensparteien liegt, bis zu welchem Ausmaß sie das Ziel verwirklichen wollen (VwGH 20.4.1999, 99/14/0012 zu

Lizenz Einkünften; ebenso VwGH 28.2.2007, 2003/13/0064). Eine Anrechnung hat bei der Veranlagung zur Körperschaftsteuer desjenigen Jahres zu erfolgen, in welchem das Wirtschaftsjahr endet, in dem die Zinseinkünfte steuerlich erfasst worden sind (VwGH 21.10.2004, 2001/13/0017 zu Zinseinkünften). Der VwGH hat sich in dieser Rspr dabei nicht nur auf bestimmte Wortfolgen einzelner DBA bezogen, sondern ganz allgemein den Anrechnungsvortrag verneint, weil ein solcher aus Art 23 OECD-MA nicht ableitbar ist (UFS 14.12.2005, RV/4438-W/02).

In EAS 2021 vom 26. März 2002 wird (zu kanadischen Lizenzgebühren) ausgeführt, ein Anrechnungsvortrag könne nicht von der Abgabenverwaltung durch Nichtbeachtung eines klaren und eindeutigen Wortlautes der auf Gesetzesstufe stehenden DBA herbeigeführt werden (ebenso EAS 2591 vom 24. März 2005 zu Zinsquellensteuern nach dem DBA Kroatien). Nach Loukota muss in Verlustfällen kein Anrechnungsvortrag gewährt werden, dies ergibt sich aus Art 23 OECD-MA, wonach der anzurechnende Betrag den Teil der vor der Anrechnung zu ermittelnden Steuer nicht übersteigen darf, der auf die aus dem anderen Staat bezogenen Einkünfte entfällt. Das hat zur Folge, dass dem Abkommensrecht keine Pflicht für einen Anrechnungsvortrag betreffend die Quellensteuer zu entnehmen ist. Auch die übrigen EU-Staaten leiten aus den DBA keine Verpflichtung zum Anrechnungsvortrag ab (SWI 2006, 250).

3. Gegenteilige Auffassungen der Lehre stützen sich auf (1) die Zielsetzung der DBA, bei grenzüberschreitenden Konstellationen dieselbe Besteuerung anzustreben, wie bei innerstaatlichen Sachverhalten und (2) das Erfordernis einer abkommensautonomen Auslegung (zB Gassner, SWI 1999, 59; Kühbacher, SWI 9/2008, 387).

Die unterschiedlichen Rechtsauffassungen ergeben sich offenkundig daraus, dass Teile der Lehre die DBA autonom (aus sich heraus) auslegen (s zB Schuch, Verluste im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, 163 ff.; Gassner, SWI 1999, 59), während dagegen andere Teile der Lehre und die Finanzverwaltung (abgeleitet aus Art 3 Abs 2 OECD-MA) die Maßgeblichkeit des innerstaatlichen Rechts (soweit sich das DBA verschweigt) bei der Auslegung betonen (so zB Loukota, SWI 2001, 203; landesrechtliche Theorie). Die Lehre vertritt im ersten Fall die Auffassung, dass der Ausdruck "auf die vom Einkommen zu erhebende Steuer" in einer Weise verstanden werden muss, dass "der Abkommensschutz nicht ins Leere läuft" (Gassner, SWI 1999, 59; Schuch SWI 1999, 469) und die Steuer erst in jenem Zeitraum zu erheben ist, in welchem kein Verlustvortrag mehr zur Verfügung steht, weil Art 23 OECD-MA keine zeitliche Schranke enthält (Nowotny, SWI 1999, 388). Sie kommt auf diese Weise zum Anrechnungsvortrag bei Quellensteuern.

Der BFH nimmt bezüglich der strittigen Frage der Auslegung von Art 23 OECD-MA an, dass innerstaatliches Recht und Recht der DBA zwei Rechtskreise bilden und diese dabei jeweils ihre eigenen Begriffsbestimmungen haben. Allgemeine Begriffsbestimmungen des innerstaatlichen Rechts können nur herangezogen werden, wenn sie im DBA erwähnt sind. Nach dem BFH ist eine bestimmte Reihenfolge bei der Auslegung einzuhalten, nämlich zuerst Auslegung nach "Wortlaut und Definition des Abkommens", "Sinnzusammenhang und Vorschriftenzusammenhang innerhalb des Abkommens" sowie "Begriffsbestimmung des innerstaatlichen Rechts".

Ungeachtet der Frage nach der Art der Auslegung der DBA ist auch auf das innerstaatliche Recht Bezug zu nehmen, dieses bildet eine Schranke in bestimmten Bereichen (Sinzger, Die Anwendung des Art 23 OECD Musterabkommen, 2006, Pkt 2.1.1.). Gelingt zudem die autonome Auslegung nicht, besteht ein "non liquet" und der Mitgliedstaat kann gemäß Art 3 Abs 2 OECD-MA die Bestimmung nach seinem nationalen Recht auslegen, "wenn der Zusammenhang nichts anderes erfordert". Damit wird auch eine unterschiedliche Auslegung der Vertragsstaaten in Kauf genommen (Sinzger, aaO, Pkt 2.1.2).

Letztlich ist die Interpretation von Art 23 OECD-MA aus dem Kontext heraus vorzunehmen, unter Berücksichtigung von Ziel und Zweck des Abkommens. Ziel ist die Vermeidung der Doppelbesteuerung durch einheitliche Abkommensinterpretation (Sinzger, aaO, Pkt 2.1.2. mit Verweis auf Art 31 ff WÜRF). Damit reduziert sich die Frage nach dem Anrechnungsvortrag auf die Untersuchung, ob ein solcher Anrechnungsvortrag von den Vertragsstaaten gewollt und in den DBA geregelt ist. Die Lehre leitet ihre Schlüsse, wonach der Anrechnungsvortrag bereits dem Ziel der DBA entnehmbar ist, daraus ab, dass der Abkommensschutz in der Vermeidung der Doppelbesteuerung liegt, die der Nichtanwendung des Anrechnungsvortrages entspringt. Sie setzt damit das in den DBA schon voraus, was sie erst dort zu finden hofft (und gerät damit in einen selbstverschuldeten Zirkelschluss). Es liegt nämlich in der Privatautonomie der Mitgliedstaaten, welche Sachverhalte in den DBA geregelt werden und in welchem Ausmaß Doppelbesteuerungen, die sich aus den verschiedensten Gestaltungen ergeben können, tatsächlich ausgeschlossen werden sollen. Den vertragschließenden Staaten kann nicht von vorneherein unterstellt werden, dass alle Doppelbesteuerungen im jeweiligen DBA definitiv ausgeschlossen werden. Der überwiegende Teil der Mitgliedstaaten wendet daher das Instrument des Anrechnungsvortrages bei Quellensteuern auch nicht an. Diejenigen Staaten, die einen Anrechnungsvortrag zulassen, tun dies ohne Bezug auf die DBA hilfsweise mit innerstaatlichen (verfahrensrechtlichen) Mitteln. So hat auch Österreich - allerdings nur kurzfristig gestützt auf § 48 BAO - einen Anrechnungsvortrag zugelassen. Gerade die Tatsache, dass sich die Mitgliedstaaten in diesen Fällen nicht auf die DBA (und deren Auslegung) stützen, legt nahe, dass ein Anrechnungsvortrag den Abkommen nicht inhärent ist.

Aus der allgemein den DBA zugrundeliegenden Absicht der Vermeidung von Doppelbesteuerungen kann für die Auslegung im speziellen Fall gerade nichts gewonnen werden. Das ergibt sich auch aus jenen Zweifelsregelungen, die im Musterkommentar (OECD-MK) dezidiert aufgezählt werden und deren Anführung sinnlos wäre, wenn Doppelbesteuerungen durch bloße Auslegung der DBA vermieden werden könnten. In der Kommentierung der OECD zu Art. 23 B findet sich in Rz 66 (Grundwerk/September 2004, Seite 18, Schmidt, Chr. Blöchle) folgender Passus: "Die erwähnten Probleme werden weitgehend vom innerstaatlichen Recht und der innerstaatlichen Verwaltungspraxis bestimmt und daher ist die Lösung jedem Staat überlassen. Bemerkt sei in diesem Zusammenhang, dass einige Staaten bei der Anwendung der Anrechnungsmethode sehr großzügig verfahren. Manche Staaten erwägen auch die Möglichkeit des

Übertrags nicht in Anspruch genommener Anrechnungsbeträge oder haben diesen Übertrag bereits zugelassen. Die Vertragsstaaten können selbstverständlich den Artikel in bilateralen Verhandlungen ändern, um jeglichen der erwähnten Probleme zu begegnen." Diesen (und den vorangehenden) Passagen der OECD-MK kann entnommen werden, dass sich der Übertrag von Anrechnungsbeträgen (dh ein Anrechnungsvortrag) eben nicht aus den DBA selbst ergibt, weil es andernfalls gesonderter Begünstigungsregelungen der einzelnen Staaten auf freiwilliger Basis (in Österreich zB gemäß § 48 BAO) nicht bedarf.

4. Eine gemeinschaftsrechtliche Anrechnungsverpflichtung von Quellensteuern aus Dividenden hat der EuGH im Urteil vom 10.2.2011, verbundene Rs Haribo/Saline, C-436/08 und C-437/08 verneint. Ausgeschüttete Dividenden können Gegenstand einer rechtlichen Doppelbesteuerung sein, wenn sich beide Mitgliedstaaten dafür entscheiden, ihre Besteuerungsbefugnis auszuüben (Rn 168). Im Unionsrecht gibt es beim gegenwärtigen Stand keine allgemeinen Kriterien für die Zuständigkeitsverteilung zwischen den Mitgliedstaaten in Bezug auf die Beseitigung der Doppelbesteuerung innerhalb der Union (Rn 170). Art 63 AEUV kann nicht dahin ausgelegt werden, dass er einen Mitgliedstaat verpflichtet, in seinem Steuerrecht die Anrechnung der in einem anderen Mitgliedstaat erhobenen Quellensteuer vorzusehen, um zu verhindern, dass eine rechtliche Doppelbesteuerung eintritt (Rn 170).

Damit ist ein Anrechnungsvortrag für Quellensteuern aus Dividenden gemeinschaftsrechtlich nicht geboten. Der UFS kann auch nicht erkennen, dass für Quellensteuern aus anderen Quellen - also Zinsen oder Lizenzgebühren - etwas anderes gelten soll.

5. Zusammengefasst ist daher festzuhalten:

- a. Auf eine innerstaatliche Norm die verpflichtend eine Anrechnung in Folgejahren regeln würde, kann sich die Bw. nicht stützen. Nach innerstaatlichem Recht ist die Anrechnung im (Wirtschafts)Jahr der Einkünfteerzielung vorzunehmen. Vereinzelt freiwillige Maßnahmen der Finanzverwaltung nach § 48 BAO (die im übrigen nach derzeitigem Rechtsstand bezüglich des Anrechnungsvortrages ausgesetzt sind) ändern daran nichts.
- b. Nach den vorangehenden Ausführungen kann den DBA im Auslegungsweg kein Ansatz für einen Anrechnungsvortrag bei Quellensteuern entnommen werden. Zwar dienen DBA unbestritten der Vermeidung von Doppelbesteuerungen, das bedeutet aber nicht im Umkehrschluss, dass der Text eines DBA jede Doppelbesteuerung generell unmöglich macht. Tatsächlich dienen DBA nicht generell der Vermeidung jeder Doppelbesteuerung, sondern nur jener, die vereinbart ist.
- c. Mit EuGH 10.2.2011, C-436/08 und 437/08, Rs Haribo/Saline ist klargestellt, dass für Quellensteuern von Dividenden ein Anrechnungsvortrag unionsrechtlich nicht notwendig ist. Das gilt nach Ansicht des UFS auch für Quellensteuern anderer Einkunftsquellen (zB aus Lizenzen), zumal es in der Hand der Mitgliedstaaten liegt, Regelungen zur Vermeidung solcher Doppelbesteuerungen zu entwickeln. Das Unionsrecht kennt bei seinem gegenwärtigen Stand keine allgemeinen Kriterien für die Zuständigkeitsverteilung zwischen den Mitgliedstaaten in Bezug auf die Beseitigung der Doppelbesteuerung (C-436/08, Rn 170). Aus dem Verweis im bezeichneten Urteil in Rn 169, die parallele Ausübung der Besteuerungsbefugnis dürfe nicht diskriminierend sein (mit Querverweis

auf EuGH 3.6.2010, C-487/08), kann die Bw. für ihre Argumentation nichts gewinnen: In der genannten Entscheidung geht es um die Ungleichbehandlung gebietsfremder zu gebietsansässigen Anteilseignern, die Dividenden einer gebietsansässigen Gesellschaft beziehen, wobei das Investment Ersterer benachteiligt wird, was auch durch Verweis auf DBA-Regelungen nicht saniert werden kann. Diese Konstellation ist schon deshalb in keiner Weise mit dem gegenständlich zu beurteilenden Fall vergleichbar, weil bezüglich des Anrechnungsvortrages im gegenständlich zu entscheidenden Fall Gleichstand herrscht, dh jene Staaten die DBA abschließen, lassen jeder für sich einen Anrechnungsvortrag nicht zu. Es wird daher nicht ein Bürger eines Mitgliedstaates gegenüber dem Bürger eines anderen Mitgliedstaates diskriminiert. Vielmehr bleibt der Anrechnungsvortrag auch in den anderen Mitgliedstaaten verwehrt. Es liegt daher keine diskriminierende Ausübung von Besteuerungsbefugnissen im Sinne der Rspr EuGH C-487/08 vor.

d. Die Bw. kann sich daher mit ihrer Forderung auf Anerkennung eines Anrechnungsvortrages weder auf unionsrechtliche Normen stützen, noch auf innerstaatliche Rspr (VwGH, UFS) oder die Auslegung der DBA. Spezifisch verfassungsrechtliche Fragen (dort wären Gleichmäßigkeit der Besteuerung und Leistungsfähigkeit zu prüfen) waren vom UFS nicht zu beantworten.

e. Die von Teilen der Lehre vorgebrachten Argumente konnten den Unabhängigen Finanzsenat nicht überzeugen; dieser geht vielmehr davon aus, dass ein Anrechnungsvortrag für Quellensteuern gesetzlich (innerstaatlich) geregelt werden müsste, damit er umsetzbar ist. Die von der Bw angeführten VwGH-Entscheidungen vom 25.11.2002, 99/14/0099 und vom 25.9.2001, 99/14/0217 betreffen völlig andere Sachverhalte (ausländische Anleihen und Kredite bzw Auslandsverluste) und tragen zum gegenständlich zu entscheidenden Berufungsvorbringen nichts bei.

f. Dass in den die Bw betreffenden DBA ein Anrechnungsvortrag ausdrücklich geregelt ist, hat die Bw nicht vorgebracht."

Das Bundefinanzgericht teilt die schlüssigen Aufführungen dieser UFS-Entscheidung.

Zu ergänzen ist, dass auch der EuGH im Urteilstenor EuGH 16.7.2009, C-128/08

"Damseaux", folgende Ansicht vertreten hat:

"Da das Gemeinschaftsrecht bei seinem gegenwärtigen Stand und in einer Situation wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden in Bezug auf die Beseitigung der Doppelbesteuerung innerhalb der Europäischen Gemeinschaft keine allgemeinen Kriterien für die Verteilung der Befugnisse der Mitgliedstaaten untereinander vorschreibt, steht Art. 56 EG einem bilateralen Steuerabkommen wie dem im Ausgangsverfahren in Rede stehenden nicht entgegen, nach dem die Dividenden, die von einer in einem Mitgliedstaat ansässigen Gesellschaft an einen in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Anteilseigner gezahlt werden, in beiden Mitgliedstaaten besteuert werden können und das für den Wohnsitzmitgliedstaat des Anteilseigners keine unbedingte Verpflichtung zur Verhinderung der sich daraus ergebenden juristischen Doppelbesteuerung vorsieht."

Hieraus folgt ebenfalls, dass die Normierung eines Anrechnungsvortrages auch gemeinschaftsrechtlich nicht geboten ist.

3. Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist 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 nicht einheitlich beantwortet wird.

Die Judikatur des VwGH hat bislang die Notwendigkeit eines Anrechnungsvortrages abgelehnt. In dem - allerdings vor dem oben zitierten Urteil des EuGH 16.7.2009, C-128/08 "Damseaux", ergangenen - Erkenntnis des VwGH 28.2.2007, 2003/13/0064, deutete der Gerichtshof jedoch eine mögliche Abkehr von der bisherigen Judikatur an, wenn er ausführt: "Dass es in Folgejahren durch die Kürzung der als Sonderausgaben abziehbaren Verlustvorträge in wirtschaftlicher Betrachtung zu einer "Nachversteuerung" der in den Streitjahren in Österreich nicht besteuerten ausländischen Einkünfte kommen könnte, mag sein, belastet die hier allein streitgegenständlichen Körperschaftsteuerbescheide 1995 bis 1997 aber selbst dann nicht mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit, wenn die von der Beschwerdeführerin vorgebrachten gemeinschaftsrechtlichen Gründe die Anrechnung der in den Streitjahren angefallenen ausländischen Steuern (gegebenenfalls in Abweichung von der bisherigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, vgl. insbesondere das Erkenntnis vom 28. September 2004, 2000/14/0172) in künftigen Veranlagungsjahren erfordern sollten."

Gegen diese Erkenntnis ist daher die (ordentliche) Revision zulässig.