

DBA als Rechtsgrundlage für den Anrechnungsvortrag

Tax Treaties as Legal Basis for a Tax Credit Carry-Forward

STEFAN BENDLINGER *

Austrian tax treaties eliminate double taxation either by exempting income (exemption method) or allowing, as a deduction from the tax on the income, an amount equal to the tax paid (credit method). In the event of losses suffered by the Austrian taxpayer, the source state's taxes cannot be credited, due to a lack of Austrian taxes to be paid. A recent judgment by the Austrian supreme Administrative Court (→ VwGH 27. 11. 2014, 2012/15/0002) did not allow a tax credit carry-forward in such a case, although the income attributable to the source state is taxed twice. This is due to the fact that the income taxed in the particular assessment period reduces the loss carry-forward in Austria in forthcoming periods. The court's reasoning underlying the judgment was that, by allowing a tax credit carry-forward, foreign taxes would be credited to a different subject which is taxed twice. Based on the wording of the OECD Model Tax Convention Stefan Bendlinger supports the view that Austrian tax treaties provide sufficient legal basis for granting a tax credit carry-forward in such situations.

I. Grundsätze der Steueranrechnung in Österreich

Auf Grundlage der von Österreich abgeschlossenen DBA wird Doppelbesteuerung entweder durch die Befreiungsmethode oder durch die Anrechnungsmethode nach Maßgabe von Art 23A Abs 2 OECD-MA bzw Art 23B Abs 1 OECD-MA vermieden. „Aktiveinkünfte“ aus DBA-Staaten werden überwiegend nach der Befreiungsmethode entlastet, manche DBA sehen dafür aber generell die Anrechnungsmethode vor.¹ „Passiveinkünfte“ (zB Zinsen, Dividenden, Lizenzgebühren) werden grundsätzlich durch die Steueranrechnung gem Art 23A Abs 2 OECD-MA entlastet. Für die Anrechnung ausländischer Steuern auf die österreichische Einkommen- oder Körperschaftsteuer gelten die folgenden Grundsätze:

- a) Nur *tatsächlich im Ausland bezahlte Steuern* sind in Österreich anrechenbar, sofern nicht in einem DBA die Möglichkeit der fiktiven Anrechnung durch „*tax sparing credit*“ oder „*matching tax credit*“ vorgesehen ist.²
- b) Die Anrechnungsverpflichtung erstreckt sich auf die im *sachlichen DBA-Anwendungsbereich* geregelten Abgaben (Art 2 OECD-MA), aber auch auf Verzugszinsen, da nach österreichischem Rechtssystem (§ 3 Abs 2 BAO) bei Abgaben und ihren Nebenansprüchen eine einheitliche Betrachtung anzustellen ist.³
- c) Dem Grundsatz der Proportionalanrechnung entsprechend ist die im Quellenstaat erhobene anrechenbare Steuer mit jenem Betrag der österreichischen Steuer begrenzt, Seite 169 der auf die Auslandseinkünfte entfällt (*Anrechnungshöchstbetrag*).⁴ Die Auslandseinkünfte sind dabei nach innerstaatlichen Gewinnermittlungsvorschriften zu berechnen. Ausländische Einkünfte, die in Österreich steuerfrei sind oder die der Quellenstaat nicht besteuern darf, können bei Ermittlung des Anrechnungshöchstbetrags nicht berücksichtigt werden.⁵
- d) Bei der Ermittlung der Auslandseinkünfte sind alle in „*erkennbarem wirtschaftlichem Zusammenhang*“ mit den ausländischen Einkünften stehenden Betriebsausgaben kürzend anzusetzen.⁶
- e) Die anrechenbaren ausländischen Steuern sind länderweise zusammenzufassen („*per country limitation*“). Nicht ausgenützte Anrechnungshöchstbeträge können deshalb nicht auf das Anrechnungssubstrat aus einem anderen DBA-Staat übertragen werden. In Ausnahmefällen kann auch die „*per item limitation*“ zur Anwendung kommen, wenn das für den Abgabepflichtigen von Vorteil ist.⁷
- f) Nur jene ausländischen Steuern dürfen angerechnet werden, die nach Inanspruchnahme aller Steuervorteile im Ausland *tatsächlich bezahlt werden mussten*. Der Ansässigkeitsstaat Österreich muss auch nur jene Steuern anrechnen, die der Quellenstaat entsprechend der jeweiligen DBA-Verteilungsnorm tatsächlich erheben darf.
- g) Die Steueranrechnung setzt nicht die Identität der Steuersubjekte, sondern nur die *Identität* der im Quellen- und im Ansässigkeitsstaat *besteuerten Einkünfte* voraus.⁸
- h) Die Steueranrechnung hat in dem Jahr zu erfolgen, in dem die Auslandseinkünfte *in der österreichischen Steuererklärung* erfasst worden sind. Der Zeitpunkt der Steuerzahlung im Ausland ist nicht relevant.⁹ Das gilt auch bei rückwirkender Erhebung von Auslandssteuern, die in jenem Veranlagungszeitraum anzurechnen sind, in dem die nachträglich besteuerten Auslandseinkünfte der österreichischen Besteuerung unterzogen worden sind (rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO).

Bezieht ein in Österreich ansässiger Steuerpflichtiger mit ausländischen Steuern belastete Auslandseinkünfte und befindet es sich im Inland in einer Verlustsituation, scheitert die Anrechnung mangels inländischen Steuersubstrats. Es bleibt ein „Anrechnungsüberhang“ bestehen. Da die ausländischen Einkünfte aber in den Folgejahren den Verlustvortrag kürzen, tritt bei periodenübergreifender Betrachtung Doppelbesteuerung ein. Bislang wurde von Verwaltungspraxis¹⁰ und Rechtsprechung¹¹ die Verpflichtung zur Gewährung eines *Anrechnungsvortrags* verneint. Zuletzt im Erkenntnis des VwGH vom 27. 11. 2014, 2012/15/0002. Und zwar mit dem Argument, dass ein *Anrechnungsvortrag* eine unzulässige Periodenverschiebung zur Folge habe und damit die *Identität* der in Ansässigkeits- und Quellenstaat einer Besteuerung unterworfenen Einkünfte nicht gegeben sei.

¹² Im Übrigen würde diese Periodenverschiebung „*wirtschaftliche*“ Doppelbesteuerung und keine durch *DBA* zu vermeidende „*juristische*“ Doppelbesteuerung bewirken.

Seite 170 II. Die Verwaltungspraxis zum *Anrechnungsvortrag*

Im Zuge des Salzburger Steuerdialogs 2009 ¹³ hat sich die Finanzverwaltung anhand eines österreichisch-brasilianischen Steuerfalls ausführlich mit der Problematik der fehlenden Möglichkeit, Auslandssteuern periodenübergreifend anzurechnen, auseinandergesetzt. In Abwandlung dieses Beispiels sei die Problematik des fehlenden *Anrechnungsvortrags* anhand des folgenden Steuerfalls dargestellt:

Beispiel

Der in Österreich ansässige Unternehmer A erwirtschaftet im Jahr 01 aus einer in Italien gelegenen Betriebsstätte einen Gewinn in Höhe von 100.000 Euro, der in Italien einer Ertragsbesteuerung in Höhe von 15.000 Euro ¹⁴ unterliegt. Mit seinen Österreich-Aktivitäten erzielt A einen Verlust von 100.000 Euro. Im Jahr 1 ist sein Welteinkommen daher 0 Euro. Mangels österreichischer Steuerbelastung kann die italienische Steuer im Jahr 01 nicht angerechnet werden. Die aus Italien bezogenen positiven Einkünfte bewirken jedoch, dass in dem Ausmaß, in dem sich durch den verminderten Verlustvortrag in den Folgejahren eine höhere Steuerbelastung im Inland ergibt, die Einkünfte der italienischen Betriebsstätte mit österreichischer Einkommensteuer belastet sind, weil sie infolge der Vernichtung des Verlustvortrags das Einkommen der Folgejahre erhöhen. ¹⁵

Im Jahr 02 erwirtschaftet Unternehmer A im Inland einen Gewinn von 100.000 Euro. Auch die italienische Betriebsstätte erwirtschaftet einen Gewinn von 100.000 Euro (Welteinkommen 200.000 Euro), der in Italien einer Einkommensteuer von 15.000 Euro unterliegt. Da im Jahr 01 die italienischen Verluste den inländischen Gewinn aufgesogen haben, ist der Verlustvortrag verbraucht. In Österreich sei im Jahr 2 ein Durchschnittssteuersatz von 45 % angenommen, die Steuerbelastung beträgt also 90.000 Euro, sodass die aus Italien bezogenen Gewinne des Jahres 02 mit einer Steuer von 45.000 Euro belastet sind. Die italienische Steuer des Jahres 02 (15.000 Euro) kann daher in voller Höhe auf die österreichische Einkommensteuer angerechnet werden, nicht jedoch die Steuer aus dem Jahr 01 (Reststeuerschuld in Österreich: 75.000 Euro).

Hätten die aus dem Jahr 01 stammenden Betriebsstättengewinne den Verlustvortrag nicht gekürzt, stünden noch 100.000 Euro an vortragsfähigen Verlusten zur Verfügung, und die österreichische Bemessungsgrundlage des Jahres 02 hätte nur 100.000 Euro betragen. Es sei angenommen, dass dann im Jahr 02 österreichische Einkommensteuer in Höhe von 40.000 Euro (Durchschnittssteuersatz 40 %) festgesetzt worden wäre. In diesem Fall wären die italienischen Betriebsstättengewinne des Jahres 02 mit 40.000 Euro belastet gewesen die im Jahr 02 in Italien angefallene Steuer hätte in voller Höhe angerechnet werden können. Die österreichische Einkommensteuer hätte also nur 25.000 Euro betragen. Im Ergebnis belastet daher die österreichische Einkommensteuer des Jahres 02 die im Jahr 01 erwirtschafteten italienischen Betriebsstättenergebnisse mit 50.000 Euro (75.000 Euro minus 25.000 Euro), weil diese den Verlustvortrag verbraucht haben. Es liegt daher jedenfalls Doppelbesteuerung vor. Wie noch zu zeigen wird, löst dieser Fall nicht (nur) „*wirtschaftliche*“ (unechte), sondern sehr wohl „*juristische*“ (echte) Doppelbesteuerung aus.

Abweichend von der bis dahin angewandten Verwaltungspraxis ¹⁶ hat das BMF im *Rahmen* des Salzburger Steuerdialogs 2009 seine Bereitschaft kundgetan, aus wirtschafts- und standortpolitischen Überlegungen in Einzelfällen auf Grundlage eines auf § 48 BAO gestützten Bescheids einen *Anrechnungsvortrag* zuzulassen. Denn es sei Aufgabe des Ansässigkeitsstaates, den Eintritt internationaler Doppelbesteuerung abzuwehren. ¹⁷ Allerdings unter der Voraussetzung, dass eine ausgleichsbedürftige wirtschaftliche Doppelbesteuerung ausreichend dokumentiert wird und sichergestellt werden kann, sodass auch bei komplizierten Sachverhaltsentwicklungen die Umsetzung des *Anrechnungsvortrags* verlässlich geprüft werden kann. ¹⁸ Eine fiktive Steueranrechnung sollte aber einem *Anrechnungsvortrag* nicht zugänglich sein, da § 48 BAO eben nur der „*Ausgleichung der in- und ausländischen Besteuerung*“ diene. ¹⁹

Seite 171 Das BMF hat dieses Zugeständnis (offenbar aus fiskalpolitischen Erwägungen) jedoch kurz darauf wieder zurückgezogen und kundgetan, dass zukünftige § 48 BAO-Anträge auf Gewährung eines *Anrechnungsvortrags* mit hoher Wahrscheinlichkeit nicht mehr positiv erledigt würden. ²⁰ Das BMF stützte seine Ablehnung auf das EuGH-Urteil in der Rechtssache *Damseaux*, ²¹ in dem der EuGH zum (vermeintlichen) Ergebnis kommt, dass eine diskriminierungsfreie internationale Doppelbesteuerung nicht gegen die Grundfreiheiten der EG verstoße und die Gewährung eines *Anrechnungsvortrags* aus unionsrechtlicher Sicht daher nicht mehr notwendig erscheinen würde. ²²

III. Die österreichische Rechtsprechung zum *Anrechnungsvortrag*

Die bisherige österreichische Rechtsprechung geht davon aus, dass eine Anrechnung ausländischer Steuern bei der Veranlagung jenes Kalenderjahres zu erfolgen habe, *in dem das Wirtschaftsjahr endet, in dem die Zinseinkünfte steuerlich erfasst worden sind*. Dies ergebe sich aus dem in § 2 Abs 1 und § 4 Abs 1 EStG iVm § 24 Abs 1 und 3 KStG ersichtlichen Grundsatz der Periodenbesteuerung und aus dem Wortlaut der Anrechnungsbestimmung der *DBA*, wonach die ausländische Steuer „... auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende [österreichische] Steuer ...“ anzurechnen ist. ²³ Ein *Anrechnungsvortrag* müsse auch nicht zur „Herstellung von Gegenrecht iSd § 48 BAO“ gewährt werden. ²⁴

Wenngleich es Zweck der *DBA* sei, Doppelbesteuerung zu vermeiden, liege es in der Hand der *DBA*-Vertragsstaaten, *bis zu welchem Ausmaß* sie dieses Ziel verwirklichen wollen. ²⁵ Tatsächlich würden *DBA* nämlich *nicht generell der Vermeidung jeder Doppelbesteuerung dienen*, sondern nur jener, die vereinbart ist. ²⁶ Eine Anrechnung habe demnach in jenem Jahr zu erfolgen, in dem das Wirtschaftsjahr endet, in dem die Auslands-einkünfte steuerlich erfasst worden sind. ²⁷ Die Notwendigkeit eines *Anrechnungsvortrags* sei aus dem *DBA*-Recht jedenfalls nicht ableitbar. ²⁸ Die Übertragung von Anrechnungsbeträgen ergebe sich also nicht aus dem *DBA* selbst, sondern bedürfe einer *innerstaatlichen gesetzlichen Grundlage*, die es in Österreich derzeit nicht gebe. ²⁹ Auch ein

Rechtsvergleich zeige, dass ein *Anrechnungsvortrag* für ausländische Quellensteuern nur in jenen Staaten gewährt würde, in denen er gesetzlich ausdrücklich vorgesehen ist.³⁰

Infolge eines beim VfGH angefochtenen Erkenntnisses des UFS,³¹ dessen Behandlung vom VfGH³² abgelehnt und an den VwGH abgetreten wurde, hatte sich der VwGH³³ im Jahr 2014 erneut mit der Frage des *Anrechnungsvortrags* zu beschäftigen. Seite 172 Das Höchstgericht kam neuerlich zu dem Ergebnis, dass ein *Anrechnungsvortrag* einer *Grundlage im nationalen Steuerrecht* bedürfe. Unter anderem unter Hinweis auf den OECD-MK idF des Updates 2010,³⁴ worin es heißt, dass die Probleme iZm der Anrechnungsmethode weitgehend von innerstaatlichem Recht und Verwaltungspraxis bestimmt würden, weshalb deren Lösung dem jeweiligen DBA-Staat zu überlassen sei. Einzelne Staaten würden demnach bei Anwendung der Anrechnungsmethode sehr großzügig verfahren und auch die Möglichkeit des Übertrags nicht in Anspruch genommener Anrechnungsbeträge zulassen. Der VwGH sehe sich daher nicht veranlasst, von seiner Ansicht abzugehen, dass bei fehlender Steuerbelastung im Jahr der Erfassung der ausländischen Einkünfte in Österreich keine Anrechnung ausländischer Steuern erfolgen kann, und zwar mangels Identität der Einkünfte. Denn in Folgejahren würden *nicht mehr dieselben*, sondern *andere Einkünfte* erfasst.

IV. Beseitigung juristischer Doppelbesteuerung im DBA-Recht

Anders als in anderen Staaten ist die Anrechnung ausländischer Steuern im Verhältnis zu DBA-Staaten in Österreich nicht ausdrücklich gesetzlich geregelt. Nur die Verordnung des BMF *betreffend* die Vermeidung von Doppelbesteuerung,³⁵ die nur auf Nicht-DBA-Staaten anwendbar ist, beschäftigt sich in § 1 Abs 2 mit der Anrechnung ausländischer Steuern. Im Verhältnis zu DBA-Staaten ergibt sich die Anrechnungsverpflichtung aus dem jeweiligen DBA selbst. Die Möglichkeit des *Anrechnungsvortrags* ist in den Methodenartikeln der österreichischen DBA, die überwiegend Art 23A Abs 2 OECD-MA und Art 23B Abs 1 OECD-MA folgen, nicht ausdrücklich geregelt. Dennoch wird im Schrifttum³⁶ mit guten Gründen vertreten, dass sich ein *Anrechnungsvortrag* unmittelbar aus Art 23A Abs 2 bzw Art 23B Abs 1 OECD-MA ableiten lässt, weil darin das Erfordernis der Steueranrechnung *nicht auf einen bestimmten Zeitraum eingeschränkt* ist. Art 23A Abs 2 OECD-MA und Art 23B Abs 1 OECD-MA sehen ganz allgemein vor, dass der Ansässigkeitsstaat bei der Steuerfestsetzung den Betrag anzurechnen hat, der der im anderen Vertragsstaat gezahlten Steuer entspricht.

Begründet wird die Ablehnung eines *Anrechnungsvortrags* überwiegend damit, dass DBA-Recht als Grundlage dafür ausscheidet, weil die Anrechnung ausländischer Steuern „*juristische Doppelbesteuerung*“ voraussetzen würde. Als solche gilt die Erhebung vergleichbarer Steuern in zwei (oder mehr) Staaten vom gleichen Steuersubjekt *für* denselben Besteuerungsgegenstand und *für* gleiche Besteuerungszeiträume.³⁷ Und die letzten beiden Merkmale seien in dem Beispiel eben nicht erfüllt. Dem ist jedoch entgegenzuhalten, dass im beschriebenen Beispielsfall die positiven, mit Steuern belasteten Auslandseinkünfte den inländischen Verlustvortrag kürzen. Dieser um die Auslandseinkünfte verringerte Verlustvortrag verschiebt die Besteuerungsbasis in die Zukunft. Diese höhere Bemessungsgrundlage führt jedoch, anders als vom VwGH angenommen, zur Doppelbesteuerung der *in Vorjahren erwirtschafteten* Auslandseinkünfte.³⁸ Die vom VwGH³⁹ geforderte *Identität* der in Ansässigkeits- und Quellenstaat besteuerten Einkünfte wäre damit gegeben. Die Argumentation des VwGH, dass bei fehlender Steuerbelastung im Jahr der Erfassung der ausländischen Einkünfte in Österreich auch in Folgejahren keine Anrechnung erfolgen könne, weil in den Folgejahren nicht dieselben, sondern andere Einkünfte erfasst werden, geht damit ins Leere.

Ein *Anrechnungsvortrag* würde daher nicht bewirken, dass Auslandssteuern „... *auf andere Einkünfte* ...“ angerechnet würden. Letztlich werden Einkünfte nur aufgrund einer (durch den Verlustvortrag bedingten) *zeitlichen Verschiebung* doppelt besteuert. Die im obigen Beispiel im Jahr 1 erwirtschafteten positiven Auslandseinkünfte erhöhen damit die Bemessungsgrundlage im Jahr 2. Wenngleich im Jahr 2 die im Jahr 1 erwirtschafteten Auslandseinkünfte nicht „*unmittelbar*“ besteuert werden, so ist die Steuerlast des Jahres 2 dennoch unmittelbar auf die im Jahr 1 erzielten Auslandseinkünfte zurückzuführen. Hätten nämlich die Auslandseinkünfte den Verlustvortrag nicht gekürzt, hätten in Österreich keine Steuern erhoben werden können. Das juristische Doppelbesteuerung immanente Merkmal der Besteuerung „*desselben Besteuerungsgegenstandes*“ („*the same subject matter*“) wäre somit erfüllt. Ebenso das Merkmal des gleichen Besteuerungszeitraums, weil die steuerbelasteten Auslandseinkünfte tatsächlich erst im Folgejahr in Österreich besteuert werden.

Weder Art 23A Abs 2 OECD-MA noch Art 23B Abs 1 OECD-MA enthalten eine Aussage dazu, zu welchem Zeitpunkt bzw *für* welchen Zeitraum ausländische Steuern anzurechnen sind. Eine autonome Interpretation des Art 23A Abs 2 OECD-MA bzw des Art 23B Abs 1 OECD-MA gebietet deshalb, das „*Beziehen*“ von „*Einkünfte[n]*, [die] *nach dem Abkommen im anderen Staat besteuert werden [können]*“, so zu verstehen, dass damit jene Einkünfte gemeint sind, die doppelt besteuert werden, unabhängig davon, in welchem Zeitraum sie in Ansässigkeits- bzw Quellenstaat steuerlich erfasst werden. Insoweit „*bezieht*“ eine Person ihre Einkünfte aus dem Quellenstaat erst in jenem Jahr, in dem diese aufgrund des gekürzten Verlustvortrags im Ansässigkeitsstaat steuerpflichtig werden.⁴⁰ Daraus ergibt sich, dass der Methodenartikel selbst eine periodenübergreifende Steueranrechnung erfordert. Art 23A Abs 2 OECD-MA und Art 23B Abs 1 OECD-MA verpflichten den Ansässigkeitsstaat dass er „... *auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag anrechnet, der der im anderen Staat gezahlten Steuer vom Einkommen entspricht*“. Sowohl der OECD-MK zu Art 23A und 23B OECD-MA als auch der Kommentar zum UN-MA⁴¹ beschäftigt sich in Rz 32.8. („*timing mismatch*“) mit den sich aus unterschiedlichen Besteuerungszeitpunkten ergebenden Folgen *für* die Anrechnungs- und Befreiungsmethode.⁴² Demnach besteht die Verpflichtung des Ansässigkeitsstaates zur Steueranrechnung unabhängig davon, in welchem Zeitraum die Steuer im Quellenstaat erhoben wurde. Da sowohl Art 23A OECD-MA als auch Art 23B OECD-MA dem Ansässigkeitsstaat auferlegen, dass Entlastung zu gewähren ist, wenn Einkünfte nach dem Abkommen im Quellenstaat besteuert werden können, muss diese Entlastung folgerichtig unabhängig davon gewährt werden, *für* welchen Zeitraum die Steuern vom Quellenstaat erhoben worden sind.

Wenngleich der OECD-MK davon ausgeht, dass Probleme der zeitlichen Inkongruenz weitgehend nach innerstaatlichem Recht und Verwaltungspraxis zu klären sind⁴³ und Seite 174 die Lösung daher jedem Staat überlassen werden müsse, wird festgehalten, dass manche Staaten den Übertrag nicht in Anspruch genommener

Anrechnungsbeträge (auf welcher *Rechtsgrundlage* auch immer) zulassen. ⁴⁴ Ziel und Zweck eines *DBA* ist es, „*juristische*“ Doppelbesteuerung zu vermeiden. Wie dargelegt wurde, ist in dem oben dargestellten Beispielfall eine solche gegeben. Auch das spricht dafür, die *Rechtsgrundlage für* den Vortrag verlustbedingt nicht anrechenbarer Auslandssteuern im jeweiligen *DBA* selbst zu sehen. Der VwGH hat auch in dem bahnbrechenden Erkenntnis aus dem Jahr 2001 zum Abzug von Auslandsverlusten trotz *DBA*-rechtlicher Befreiungsmethode, das letztlich die Schaffung von § 2 Abs 8 EStG im EStG durch das StRefG 2005 ⁴⁵ zur Folge hatte, nicht davor gescheut, den „Zweck“ eines *DBA*, nämlich die Vermeidung von Doppelbesteuerung, als Rechtfertigungsgrund für die Verlustberücksichtigung im Inland heranzuziehen. ⁴⁶

Nur dann, wenn Vertragsstaaten in ihren *DBA* nicht dem Wortlaut des OECD-MA folgen, sondern bezüglich der Ausgestaltung der Anrechnungsmethode ausdrücklich auf ihr nationales Steuerrecht verweisen, wie das zB in den von Schweden abgeschlossenen *DBA* idR der Fall ist, würde etwas anderes gelten. ⁴⁷ Aber selbst dann erwartet die OECD von diesen Ländern „... dass sie andere Wege ... zur Vermeidung von Doppelbesteuerung suchen, die sich andernfalls in Fällen, in denen der Quellenstaat die Steuer in einem anderen Steuerjahr erhebt, ergäbe“. ⁴⁸

V. Anrechnungsvortrag und EU-Recht

Fraglich ist, ob die Versagung des *Anrechnungsvortrags* auch vor europarechtlichem Hintergrund Bestand haben kann. ⁴⁹ Der EuGH geht zwar in ständiger Rechtsprechung ⁵⁰ davon aus, dass Doppelbesteuerung eine Folge der parallelen Ausübung von Besteuerungsbefugnissen durch die Mitgliedstaaten ist und damit den Grundfreiheiten der EU nicht widerspreche. In Richtung eines *Anrechnungsvortrags* deutet jedoch das Urteil des EuGH in der Rs *Cobelfret NV*. ⁵¹ Darin stand die belgische Regelung auf dem Prüfstand, durch die die Mutter-Tochter-Richtlinie ⁵² umgesetzt worden ist. Nach belgischem Steuerrecht wurde die EU-rechtlich gebotene Entlastung von Dividenden ausländischer Tochtergesellschaften herbeigeführt, indem in einem ersten Schritt die Dividenden in der steuerlichen Bemessungsgrundlage berücksichtigt wurden und in einem zweiten Schritt 95 % der Dividende davon abgezogen werden konnten, allerdings nur insoweit, als für den betreffenden Besteuerungszeitraum nach Abzug der anderen steuerfreien Einkünfte ein positiver Gewinnsaldo verblieb. ⁵³ Das hatte zur Folge, dass in den Jahren, in denen Verluste eingetreten sind, der nicht genutzte Teil des Abzugs auch nicht auf Folgejahre übertragen Seite 175 werden konnte, wenn der Abzug für die Auslandsdividenden höher als der steuerpflichtige Gewinn war. Die (in mehrperiodischer Betrachtung) daraus resultierende Doppelbesteuerung wurde vom EuGH als nicht mit Art 4 Abs 1 Teilstich 1 Mutter-Tochter-Richtlinie vereinbar gesehen. Die Mutter-Tochter-Richtlinie bezweckt, bestimmte Einkünfte (Dividenden) von doppelter Besteuerung zu entlasten. Der EuGH hat es als nicht ausreichend angesehen, eine Entlastung von der im jeweiligen Veranlagungszeitraum gegebenen Ergebnissituation der Steuerpflichtigen abhängig zu machen. Im Verhältnis zu *DBA*-Staaten sollte daher nichts anderes gelten.

Der UFS ⁵⁴ hat in einem Vorlageentscheidungsersuchen an den EuGH die Frage gestellt, ob dann, wenn bei ausländischen Portfoliobeteiligungen, wie vom VwGH bestätigt, ⁵⁵ die Anrechnungsmethode zum Tragen kommen soll, eine unionsrechtliche Verpflichtung besteht, einen *Anrechnungsvortrag für* im Ausland entrichtete Körperschaft- und Quellensteuern zu gewähren. In diesem Fall hat der EuGH in seinen Urteilen in den verb Rs *Haribo* und *Österreichische Salinen* eine Verpflichtung, einen *Anrechnungsvortrag* zu gewähren, nur hinsichtlich der ausländischen Körperschaftsteuer gesehen, nicht jedoch in Bezug auf Quellensteuern. ⁵⁶ In der zeitverschobenen Besteuerung von Dividenden hat er jedoch *keinen Fall einer „wirtschaftlichen“*, sondern einer „*juristischen*“ (echten) Doppelbesteuerung erkannt, solange das gleiche Besteuerungssubjekt und die gleichen Einkünfte der Besteuerung unterliegen.

Im Gefolge dieser Urteile wurde im Zuge des AbgÄG 2011 ⁵⁷ in § 10 Abs 6 KStG die Möglichkeit geschaffen, ausländische Körperschaftsteuern, die in „Switch-over-Fällen“ iSd § 10 Abs 4 und 5 KStG Abs 4 KStG auf die österreichische Körperschaftsteuer angerechnet werden kann, unbegrenzt zum Vortrag zuzulassen. Vortragfähig ist jedoch nur die ausländische KöSt, welche die Steuerschuld unter Außerachtlassung der Mindeststeuer gem § 24 Abs 4 KStG übersteigt, nicht jedoch eine allfällige Quellensteuer. ⁵⁸

In seinem Erkenntnis aus dem Jahr 2014 hat der VwGH auch die Rechtsprechung des EuGH in den verb Rs *Haribo* und *Österreichische Salinen* ⁵⁹ zum Anlass genommen, einen *Anrechnungsvortrag* abzulehnen. Denn beim gegenwärtigen Stand des Unionsrechts seien die Mitgliedstaaten nicht verpflichtet, die Anrechnung der in einem anderen 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. Daher sei auch aus unionsrechtlicher Sicht das Fehlen eines *Anrechnungsvortrags* nicht zu beanstanden. Außerdem habe auch der österreichische Gesetzgeber von seiner diesbezüglichen Normsetzungsbefugnis nicht Gebrauch gemacht.

VI. Anrechnungsvorträge im internationalen Vergleich

Ein internationaler Vergleich zeigt, dass, anders als von der Rechtsprechung unterstellt, viele Staaten den verlustbedingten Untergang von Anrechnungssubstrat unterbinden und einen *Anrechnungsvortrag* und teilweise auch einen Anrechnungsrücktrag zulassen. Die folgende Tabelle gibt einen Überblick der in den 28 EU-Mitgliedstaaten und ausgewählten Drittstaaten bestehenden Regelungen. ⁶⁰

Seite 176

	Vortrag	Rücktrag		Vortrag	Rücktrag
Bulgarien	-	-	Malta	-	-
Dänemark	unbegrenzt	-	Niederlande	unbegrenzt	-
Deutschland	-	-	Norwegen	5	1
Estland	-	-	Österreich	-	-

Finnland	5	–	Polen	–	–
Frankreich	–	–	Portugal	5	–
Griechenland	–	–	Rumänien	–	–
Großbritannien	unbegrenzt	3	Schweden	5	–
Irland	unbegrenzt	–	Slowakei	–	–
Italien	8	–	Slowenien	–	–
Kroatien	–	–	Spanien	10	–
Lettland	–	–	Tschechien	–	–
Litauen	–	–	Ungarn	–	–
Luxemburg	–	–	Zypern	–	–

Vortrag	Rücktrag		Vortrag	Rücktrag	
Argentinien	5	–	Mexiko	10	–
China	5	–	Südafrika	unbegrenzt	–
Chile	unbegrenzt	–	USA	10	1
Kanada	10	3			

Einzelne Staaten bieten ihren Steuerpflichtigen auch die Möglichkeit, den Überhang nicht anrechenbarer Auslandssteuer als Betriebsausgabe geltend zu machen.⁶² So zB Irland, Luxemburg und Tschechien. Auch in Deutschland besteht die Möglichkeit, auf die Anrechnung von Auslandssteuern zu verzichten und diese bei der Ermittlung der Einkünfte als Betriebsausgabe abzuziehen (§ 34c Abs 2 iVm Abs 6 dEStG).⁶³ Damit geht in Verlustjahren die nicht anrechenbare ausländische Steuer zumindest in den Verlustvor- oder Rücktrag ein.

Seite 177 VII. Ergebnis

Die Verpflichtung, die in einem Veranlagungszeitraum verlustbedingt nicht anrechenbaren Auslandssteuern zum Vortrag zuzulassen, lässt sich sowohl aus dem Unionsrecht als auch aus den österreichischen DBA ableiten. Anders als vom VwGH angenommen, löst die Versagung eines *Anrechnungsvortrags* nicht nur „*wirtschaftliche*“, sondern tatsächlich „*juristische*“ Doppelbesteuerung aus. Denn letztlich werden in Folgejahren jene den Verlustvortrag kürzenden Auslandseinkünfte nacherfasst, die doppelt besteuert worden sind. Dass sich die Finanzverwaltung selbst ihrer Sache nicht so sicher ist, zeigt das im Jahr 2009 avisierte Entgegenkommen, auf Grundlage von § 48 BAO eine periodenübergreifende Steueranrechnung zuzulassen. Selbst ehemalige Vertreter der Finanzverwaltung haben diesen Vorstoß als begrüßenswert angesehen.⁶⁴ Leider ist das ursprüngliche Zugeständnis des BMF, wohl aus budgetären Überlegungen, wieder zurückgenommen worden.

Ein internationaler Vergleich belegt, dass exportorientierte Staaten wie Großbritannien, die Niederlande oder Schweden schon lange einen *Anrechnungsvortrag* zulassen. Auch Deutschland ermöglicht es dem Steuerpflichtigen, bei fehlender Anrechnungsmöglichkeit ausländische Ertragsteuern bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage abzuziehen. Die Versagung des Vortrags verlustbedingt nicht anrechenbarer ausländischer Steuern in Österreich ist für österreichische Unternehmer ein Wettbewerbsnachteil. Sollte der VwGH seine diesbezügliche Rechtsprechungslinie beibehalten, wäre es am Gesetzgeber gelegen, diese Behinderung grenzüberschreitender Unternehmenstätigkeit zu beseitigen, und zwar sowohl im Verhältnis zu DBA-Staaten als auch im Verhältnis zu Nicht-DBA-Staaten. Von Vertretern der österreichischen Wirtschaft wird das seit Langem gefordert.⁶⁵

* Prof. Dr. Stefan Bendlinger ist Steuerberater und Partner einer international tätigen Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft in Linz.

1 Im Verhältnis zu folgenden DBA-Staaten wird auf österreichischer Seite Doppelbesteuerung auch für „Aktiveinkünfte“ generell durch die Anrechnungsmethode vermieden: Bahrain (außer für Unternehmensgewinne aus nachhaltiger aktiver Geschäftstätigkeit; Art 22 Abs 2 DBA Bahrain); Barbados (Art 24 Abs 1 DBA Barbados); Belize (Art 22 Abs 1 DBA Belize); Großbritannien/Nordirland (Art 24 Abs 2 DBA Großbritannien); Irland (Art 22 Abs 1 DBA Irland); Italien (Art 23 Abs 3 lit a DBA Italien); Japan (Art XIX Abs 2 DBA Japan); Kanada (Art 23 Abs 2 lit a DBA Kanada); Katar (Art 24 Abs 1 DBA Katar); Finnland (Art 23 Abs 1 lit a DBA Finnland); Liechtenstein (mit Ausnahmen für Einkünfte aus selbständiger Arbeit; Art 23 Abs 2 DBA Liechtenstein); Schweden (Art 20 Abs 1 DBA Schweden); Schweiz (für Einkünfte aus unselbständiger Arbeit; Art 23 Abs 2 DBA Schweiz), Vereinigte Staaten von Amerika (Art 23 Abs 3 DBA USA).

2 „*Matching tax credits*“ und „*tax sparing credits*“ als Formen fiktiver Steueranrechnung sind vor allem in Abkommen mit Entwicklungs- und Schwellenländern vorgesehen und sollen soll gewährleisten, dass steuerliche Anreize des Quellenstaates dem ausländischen Investor zugutekommen und nicht durch die Besteuerung in dessen Ansässigkeitsstaat wieder verloren gehen (zB Art 23 Abs 4 DBA Brasilien; Art 24 Abs 2 DBA China). Ausführlich dazu Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger, Internationales Steuerrecht (2015) Rz XV/58.

3 EAS 3021 vom 24. 11. 2008.

4 EStR 2000, Rz 7583.

5 EStR 2000, Rz 7585; BFG 17. 3. 2014, RV/7100201/2012.

6 Kessler/Dietrich, Praxis und Zweifelsfragen bei der Anrechnung ausländischer Steuern, IWB 2012, 544 (548).

7 EAS 2968 vom 26. 5. 2008.

- 8 *Beiser*, Mitunternehmensschaften und DBA (Teil 1), ÖStZ 2011, 456 (456 ff).
- 9 EAS 1120 vom 8. 8. 1997.
- 10 *Philipp*, Befreiungssystem mit Progressionsvorbehalt und Anrechnungsverfahren (1971) 113 (113); *Zorn*, Anrechnungshöchstbetrag bei Verlusten im Ansässigkeitsstaat, SWI 1993, 246 (248); *Loukota*, Gebietet EU-Recht einen DBA-Anrechnungsvortrag? SWI 2006, 250 (253); *Loukota*, Doppelbesteuerungsabkommen im Einflussbereich des Gemeinschaftsrechts, in *Quantschnigg/Wiesner/Mayr* (Hrsg), Steuern im Gemeinschaftsrecht, FS Nolz (2008) 131 (142);
- 11 VwGH 20. 4. 1999, 99/14/0012; 28. 9. 2004, 2000/14/0172; UFS 14. 12. 2005, RV/4438-W/02; VwGH 28. 2. 2007, 2003/13/0064; UFS 5. 1. 2007, RV/010-L/04.
- 12 VwGH 20. 4. 1999, 99/14/0012, dazu: *Schuch*, VwGH verneint Anrechnungsvortrag, SWI 1999, 469 (469 ff); UFS 5. 1. 2007, RV/010-L/04; VwGH 28. 2. 2007, 2003/13/0064; 27. 11. 2014, 2012/15/0002.
- 13 BMF-Erlass vom 24. 9. 2009, BMF-01022/2415-IV/4/2009, Salzburger Steuerdialog 2009 – Außensteuerrecht und Internationales Steuerrecht, Pkt 1.4.
- 14 Bei den dem Beispiel zugrunde liegenden Steuersätzen handelt es sich um Annahmen.
- 15 Die Auswirkungen der bis zum Veranlagungszeitraum 2013 in § 2 Abs 2b Z 1 EStG vorgesehenen 75%igen Verlustvortragsgrenze, die letztlich durch das AbgÄG 2014, BGBl I 2014/13, wieder abgeschafft worden ist, werden in diesem Beispiel vernachlässigt.
- 16 EAS 2021 vom 26. 3. 2002; EAS 2591 vom 24. 3. 2005.
- 17 VwGH 13. 3. 1990, 83/19/0115.
- 18 EAS 3035 vom 21. 1. 2009; EAS 3065 vom 22. 5. 2009; *Steiner*, Entlastungsverfahren gemäß § 48 BAO: Anrechnungsvortrag ausländischer Quellensteuern, SWI 2009, 589.
- 19 Salzburger Steuerdialog 2009, Pkt 1.4.
- 20 EAS 3113 vom 22. 1. 2010; *Krickl/Jerabek/Rittsteuer*, BMF kippt Anrechnungsvortrag für ausländische Quellensteuern, SWI 2010, 152 (152 ff); *Loukota*, Verlustvortrag und Anrechnungsvortrag, in *BMF/JKU* (Hrsg), Einkommensteuer – Körperschaftsteuer – Steuerpolitik, GS Quantschnigg (2010) 243 (243 ff); *Novacek*, Anrechnungsvortrag für ausländische Quellensteuern endgültig aus? FJ 2010, 296 (256 ff).
- 21 EuGH 16. 7. 2009, Rs C-128/08, *Damseaux*.
- 22 *Krickl/Jerabek/Rittsteuer*, SWI 2010, 152; *Kühbacher*, Zum Anrechnungsvortrag für ausländische Quellensteuern, ÖStZ 2010, 245 (245 ff).
- 23 VwGH 27. 11. 2014, 2012/15/0002.
- 24 VwGH 28. 9. 2004, 2000/14/0172.
- 25 VwGH 20. 4. 1999, 99/14/0012; 28. 2. 2007, 2003/13/0064.
- 26 BFG 17. 3. 2014, RV/7100201/2012.
- 27 VwGH 21. 10. 2004, 2001/13/0017 und 2001/13/0264.
- 28 VwGH 21. 10. 2004, 2001/13/0017 und 2001/13/0264.
- 29 BFG 17. 3. 2014, RV/7100201/2012.
- 30 VwGH 27. 11. 2014, 2012/15/0002, unter Verweis auf *Vogel*, DBA⁵ (2008) Rz 154, und BFH 26. 10. 1972, I R 125/70, wonach Anrechnungsüberhänge auch nicht über Billigkeitsmaßnahmen berücksichtigt werden.
- 31 UFS 18. 2. 2011, RV/0686-L/10; dazu VwGH 27. 11. 2014, 2012/15/0002.
- 32 VfGH 29. 11. 2011, B 442/11.
- 33 VwGH 27. 11. 2014, 2012/15/0002; *Schmidjell-Dommes*, Rechtsprechung zum Internationalen Steuerrecht: VwGH festigt Rechtsprechung zum Anrechnungsvortrag, SWI 2015, 145 (145 ff); *Laudacher*, Kein Anrechnungsvortrag für ausländische Quellensteuern aus Dividenden, Zinsen und Lizenzzahlungen, SWK 7/2015, 385 (385 ff).
- 34 Rz 66 OECD-MK zu Art 23 OECD-MA.
- 35 BGBl II 2002/474.
- 36 *Schuch*, Verluste im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (1998) 61 (61 ff); *Gassner*, Anrechnungsvortrag schon nach derzeit geltendem Recht möglich? SWI 1999, 59 (59 f); *Nowotny*, Erkenntnis des VwGH zur Anrechnung ausländischer Quellensteuern bei Verlusten im Ansässigkeitsstaat, SWI 1999, 388 (388 ff); *Petriz*, Gebieten Abkommens- und/oder Gemeinschaftsrecht einen Anrechnungsvortrag? RdW 2007, 311 (311); *Kühbacher*, Erfordert § 10 Abs 2 KStG bei ausländischen Portfoliobeteiligungen einen Anrechnungsvortrag? SWI 2008, 387 (399); *Schuch*, SWI 1999, 469 ff; *Nowotny*, Erkenntnis des VwGH zur Anrechnung ausländischer Quellensteuern bei Verlusten im Ansässigkeitsstaat, SWI 1999, 388 (392); *Peyerl*, Anrechnung ausländischer Quellensteuern bei Unternehmensgruppen – Frage von Anrechnungshöchstbetrag und Anrechnungsvortrag, ÖStZ 2013, 182 (182).
- 37 Rz 1 der Einleitung zum OECD-MA.
- 38 *Daurer/Tüchler*, Foreign Tax Credit – Is a Carry-Forward Obligatory? IBFD Bulletin 2012, 563 (569).
- 39 VwGH 27. 11. 2014, 2012/15/0002.
- 40 *Daurer/Tüchler*, IBFD Bulletin 2012, 569.
- 41 *United Nations*, Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries (2011).
- 42 Rz 32.8 Satz 3 OECD-MK zu Art 23A und 23B OECD-MA: „The state of residence must therefore provide relief of double taxation through the credit or exemption method with respect to such item of income or capital even though the State of source taxes it in an earlier or later year.“ Dieser Kommentar wurde auf Grundlage der Arbeiten der OECD zur DBA-rechtlichen Behandlung von Stock-Options im Zuge des Updates 2005 in den OECD-MK aufgenommen. *OECD*, Cross-border Income Tax Issues Arising from Employee Stock Option Plans (2008) 8.
- 43 Rz 65 OECD-MK zu Art 23A und Art 23B OECD-MA.
- 44 Rz 66 OECD-MK zu Art 23A und Art 23B OECD-MA.

- 45 BGBl I 2004/57.
- 46 VwGH 25. 9. 2001, 99/14/0217.
- 47 So heißt es in Art 23 Abs 2 lit a des deutsch-schwedischen DBA (BStBl I 1994, 422): „*Bezieht eine in Schweden ansässige Person Einkünfte, die nach diesem Abkommen in der Bundesrepublik Deutschland besteuert werden können, so rechnet Schweden unter Beachtung der Bestimmung des schwedischen Steuerrechts (unter Beachtung der jeweils anzuwendenden Änderungen, die den allgemeinen Grundsatz dieser Bestimmung unberührt lassen) auf seine von diesen Einkünften erhobene Steuer den Betrag an, der der in der Bundesrepublik Deutschland hierfür gezahlten Steuer vom Einkommen entspricht.*“
- 48 Rz 32.8. letzter Satz OECD-MK zu Art 23A und Art 23B OECD-MA.
- 49 *Prechtl*, Steuerpflicht von Portfoliodividenden erneut auf dem Prüfstand, SWI 2008, 503 (503 f).
- 50 EuGH 10. 2. 2011, verb Rs C-436/08 und C-437/08, *Haribo und österreichische Salinen*; 14. 11. 2006, Rs C-513/04, *Kerckhaert und Morres*; 12. 2. 2009, Rs C-67/08, *Margarete Block*; 16. 7. 2009, Rs C-128/08, *Jacques Damseaux*; 15. 4. 2010, Rs C-96/98, *CIBA*.
- 51 EuGH 12. 2. 2009, Rs C-138/07, *Cobelfret NV*.
- 52 Richtlinie 90/435/EWG vom 23. 7. 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten idF ABl L 225 vom 30. 7. 1990, S 6.
- 53 EuGH 12. 2. 2009, Rs C-138/7, *Cobelfret NV*, Rn 9.
- 54 UFS 29. 9. 2008, RV/0611-L/05 und RV/0493-L/08.
- 55 VwGH 17. 4. 2008, 2008/15/0064.
- 56 EuGH 10. 2. 2011, verb Rs C-436/08 und C-437/08, *Haribo und Österreichische Salinen*, Rn 166 bis 172; BFG 17. 3. 2014, RV/7100201/2012.
- 57 BGBl I 2011/76.
- 58 KStR 2013, Rz 1246.
- 59 EuGH 10. 11. 2011, verb Rs C-436/08 und C-437/08.
- 60 Quelle: *IBFD Tax Reseach Platform* (Zugriff am 9. 3. 2015).
- 62 *Blanluet/Durand*, General Report on Subject II, Key practical issues to eliminate double taxation of business income, CDFI Vol 96 b (2011) 17 (42).
- 63 Gemäß § 34c Abs 2 dEStG ist statt der Anrechnung (Abs 1) die ausländische Steuer auf Antrag bei der Ermittlung der Einkünfte abzuziehen, soweit sie auf ausländische Einkünfte entfällt, die nicht steuerfrei sind. Gemäß § 34c Abs 6 Satz 2 dEStG gilt das auch *für* die nach einem DBA anrechenbaren Steuern.
- 64 *Steiner*, Entlastungsverfahren gemäß § 48 BAO: Anrechnungsvortrag ausländischer Quellensteuern, SWI 2009, 579 (582).
- 65 *ZB Kammer der Wirtschaftstrehänder*, Memorandum 2008 der Kammer der Wirtschaftstrehänder zur Steuerreform 2010, Pkt 10.1., 57, abrufbar unter "<http://www.kwt.or.at/de/PortalData/2/Resources/downloads/presse/KWT-Steuermemorandum-2008-fuer-Steuerreform-2010.pdf>" (Zugriff am 9. 3. 2015); *Industriellenvereinigung*, FAIR Steuern, Ein neues Steuersystem für Österreich (2014) 33.