

Dividendenbesteuerung

Die Anrechnungsmethode im Lichte der Kapitalverkehrsfreiheit

EuGH-Entscheidung vom 25. 2. 2021, *Société Générale*, C-403/19

STEFAN BENDLINGER*)



In einer kürzlich ergangenen Entscheidung hatte sich der EuGH damit auseinanderzusetzen, ob die Anrechnung ausländischer Steuern auf Dividenden durch einen Mitgliedstaat, die auf den Betrag begrenzt ist, den der Mitgliedstaat erhalten würde, wenn nur diese Dividende der in diesem Mitgliedstaat erhobenen Körperschaftsteuer unterliegen würde, ohne dass die im Quellenstaat entrichtete Steuer in voller Höhe ausgeglichen wird, mit Art 63 AEUV vereinbar ist.

1. Anrechnung ausländischer Steuern in Österreich

Die Doppelbesteuerung ausländischer Einkünfte wird entweder durch deren Freistellung unter Progressionsvorbehalt (Befreiungsmethode) oder durch Steueranrechnung (Anrechnungsmethode) beseitigt. Die Rechtsgrundlage dafür findet sich entweder in den von Österreich abgeschlossenen DBA oder im innerstaatlichen Recht. In den österreichischen DBA ist die Anrechnungsmethode generell für ausländische „Passiv-einkünfte“ vorgesehen, in einzelnen DBA auch für „Aktiveinkünfte“. ¹⁾ Im Verhältnis zu Nicht-DBA-Staaten eröffnen § 48 BAO und die dazu ergangene Verordnung ²⁾ die Möglichkeit, internationale Doppelbesteuerung nach einer der beiden Methoden zu beseitigen. Auch im Bereich der Hinzurechnungsbesteuerung (§ 10a Abs 4 KStG) und beim Methodenwechsel (§ 10a Abs 7 KStG) kann die Anrechnung ausländischer Steuern (§ 10a Abs 9 Z 3 und 4 KStG) von Relevanz sein.

Zur Berechnung des „anrechenbaren Höchstbetrags“ ist die Formel „Einkommensteuer x Auslandseinkünfte : Welteinkommen“ heranzuziehen (Anrechnungshöchstbetrag). ³⁾ Die Formel hat zur Folge, dass der Durchschnittssteuersatz (Einkommensteuer : Einkommen) ermittelt und auf die ausländischen Einkünfte angewandt wird. ⁴⁾ Die anrechenbare Steuer des Quellenstaates darf demnach jenen Betrag nicht übersteigen, mit dem die ausländischen Einkünfte anteilig mit österreichischer Steuer belastet sind. Die Auslandseinkünfte sind – unabhängig von der Vorgangsweise im Ausland – nach österreichischen Gewinnermittlungsvorschriften zu berechnen, ⁵⁾ wobei alle in einem (erkennbaren) ⁶⁾ wirtschaftlichen Zusammenhang mit den ausländischen Einkünften stehenden Betriebsausgaben, Betriebsvermögensminderungen oder Werbungskosten berücksichtigt werden müssen. ⁷⁾ Ausländische Steuern dürfen sonach maximal jene österreichische Steuer aufzehren, welche auf die (nach österreichischem Steuerrecht ermittelten)

*) Prof. Dr. Stefan Bendlinger ist Steuerberater und Senior Partner der ICON Wirtschaftstreuhand GmbH in Linz.

1) Im Verhältnis zu folgenden österreichischen DBA-Staaten wird Doppelbesteuerung grundsätzlich durch die Anrechnungsmethode vermieden, wobei in einzelnen DBA „Aktivitätsklauseln“ einen Wechsel zur Befreiungsmethode zulassen: Bahrain, Barbados, Belize, Finnland, Großbritannien, Irland, Italien, Kanada, Katar, Liechtenstein, Montenegro, San Marino, Schweden, Turkmenistan, USA.

2) BGBl II 2002/474.

3) Rz 7583 EStR.

4) Loukota/Jirousek/Schmidjell-Dommes/Daurer, Internationales Steuerrecht (44. Lfg, 2020) Z 23 Rz 98.

5) BFH 22. 6. 2011, I R 103/10.

6) EAS 257 vom 9. 4. 1993; EAS 2512 vom 16. 8. 2004.

7) Englmaier in Aigner/Kotler/Tumpel, DBA² (2019) Art 23B OECD-MA Rz 35 f.

ausländischen Einkünfte entfällt.⁸⁾ Die anrechnungsberechtigten Auslandseinkünfte können zwecks Ermittlung des Anrechnungshöchstbetrags länderweise zusammengefasst werden („*per country limitation*“), wobei eine für den Steuerpflichtigen günstigere, auf die einzelne Einkunftsquelle bezogene Berechnung („*per item limitation*“) zulässig ist.⁹⁾ Ein Vortrag eines „*Anrechnungsüberhangs*“ ist nach Rechtsprechung¹⁰⁾ und Verwaltungspraxis nicht möglich.¹¹⁾

Die Methodik der Ermittlung des Anrechnungshöchstbetrags kann bewirken, dass tatsächlich im Ausland entrichtete Steuern in der österreichischen Steuer, die auf die Auslandseinkünfte entfällt, keine Deckung finden. Das ist insbesondere dann der Fall, wenn der Quellenstaat eine Abzugsteuer vom Bruttobetrag erhebt, während der Ansässigkeitsstaat auf Nettobasis besteuert. So kann eine Kapitalgesellschaft, die einer 25%igen Körperschaftsteuer unterliegt, eine 10%ige auf Bruttobasis erhobene ausländische Quellensteuer nur dann in voller Höhe auf die österreichische KöSt anrechnen, wenn es gelingt, mit dem Auslandsgeschäft einen steuerlichen Gewinn von 40 % zu erwirtschaften ($25 \% \text{ KöSt} \times 40 = 10$). Beträgt dieser nur die Hälfte, ist auch nur ein Betrag von 5 anrechenbar, der andere Teil ist nicht verwertbar, kann nicht vorgetragen und auch nicht als Betriebsausgabe abgezogen werden.¹²⁾

2. Vermeidung von Doppelbesteuerung im Unionsrecht

2.1. Kein Gebot zur Vermeidung von Doppelbesteuerung

Dem AEUV ist kein ausdrückliches Gebot zu entnehmen, Doppelbesteuerung innerhalb der EU beseitigen zu müssen.¹³⁾ Der EuGH hat juristische Doppelbesteuerung sogar als grundfreiheitsrechtlich unbedenklich eingestuft.¹⁴⁾ Mangels Vereinheitlichungs- und Harmonisierungsmaßnahmen in der EU ist es nach ständiger Rechtsprechung des EuGH¹⁵⁾ deshalb Sache der Mitgliedstaaten, die Kriterien für die Aufteilung ihrer Steuerhoheit vertraglich oder einseitig festzulegen, um Doppelbesteuerung zu beseitigen.¹⁶⁾ Bemühungen zur Schaffung eines multilateralen DBA sind über das Entwurfsstadium eines Richtlinienvorschlags aus 1986 nicht hinausgekommen.¹⁷⁾ Nach dem derzeitigen Stand des Unionsrechts sind die Mitgliedstaaten in der Aufteilung ihrer Besteuerungsbefugnisse frei,¹⁸⁾ wobei der EuGH festgehalten hat, dass es für die Mitgliedstaaten nicht sachfremd ist, „*sich zum Zweck der Aufteilung der Steuerhoheit an der internationalen Praxis und insbesondere den von der OECD erarbeiteten Musterabkommen zu*

⁸⁾ EAS 2962 vom 30. 4. 2008.

⁹⁾ Rz 7585 EStR; EAS 2968 vom 26. 5. 2008; *Loidl/Moshammer/Rosenberger*, Anrechnungsmethode(n), SWK 16/2013, 756 (758).

¹⁰⁾ VwGH 20. 4. 1999, 99/14/0012; 28. 2. 2007, 2003/13/0064; UFS 5. 1. 2007, RV/010-L/04; 14. 12. 2005, RV/4438-W/02.

¹¹⁾ Rz 7585 EStR; EAS 3113 vom 22. 1. 2010, unter Berufung auf EuGH 16. 7. 2009, *Damseaux*, C-128/08. Kritisch dazu *Bendlinger*, DBA als Rechtsgrundlage für den Anrechnungsvortrag, SWI 2015, 168 (176); *Krickl/Jerabek/Rittsteuer*, BMF kippt Anrechnungsvortrag für ausländische Quellensteuern, SWI 2010, 152 (152); *Kühbacher*, Zum Anrechnungsvortrag für ausländische Quellensteuern, ÖStZ 2010, 245 (245 ff); *Peyrer*, Die Anrechnung ausländischer Quellensteuern bei Unternehmensgruppen, ÖStZ 2013, 183 (183 ff).

¹²⁾ *Bendlinger*, Die Betriebsstätte in der Praxis des internationalen Steuerrechts (2021) 506.

¹³⁾ EuGH 14. 11. 2006, *Kerckhaert und Morres*, C-513/04; 12. 2. 2009, *Block*, C-67/08; 16. 7. 2009, *Damseaux*, C-128/08; *Bendlinger*, Das internationale Ertragsteuerrecht der EU, ÖStZ 2020, 209 (210 ff).

¹⁴⁾ EuGH 14. 11. 2006, *Kerckhaert und Morres*, C-513/04; 12. 2. 2009, *Block*, C-67/08; 16. 7. 2009, *Damseaux*, C-128/08; 15. 4. 2010, *CIBA*, C-96/08; 19. 9. 2012, *Levy und Sebbag*, C-540/11.

¹⁵⁾ EuGH 14. 11. 2006, *Kerckhaert und Morres*, C-513/04.

¹⁶⁾ EuGH 23. 2. 2006, *van Hilten*, C-513/03; 3. 10. 2006, *FKP Scorpio Konzertproduktionen*, C-290/04; 17. 9. 2015, *FE Familienprivatstiftung Eisenstadt*, C-589/13.

¹⁷⁾ *Kommission der Europäischen Gemeinschaften*, Vorentwurf 1968 zu einem Europäischen DBA (Multilaterales Abkommen der Mitgliedstaaten der Europäischen Gemeinschaften zur Vermeidung der Doppelbesteuerung des Einkommens und des Vermögens und über gegenseitige Amtshilfe auf dem Gebiet der direkten Steuern), EG-DOK 11.414/XIV/68-D (1. 7. 1968).

¹⁸⁾ EuGH 3. 10. 2006, *FKP Scorpio Konzertproduktionen*, C-290/04; 17. 9. 2015, *FE Familienprivatstiftung Eisenstadt*, C-589/13.

orientieren“.¹⁹⁾ Eine „Meistbegünstigung“ ist dabei nicht geboten.²⁰⁾ In Zusammenhang mit der Aufteilung von Besteuerungsbefugnissen kann der EuGH die Beachtung der Grundfreiheiten überwachen, nicht jedoch über die Einhaltung bzw Auslegung von DBA entscheiden.²¹⁾ Nachteile, die sich aus der parallelen Ausübung der Besteuerungsbefugnisse der Mitgliedstaaten ergeben können, lösen keine durch den AEUV verbotene Beschränkung aus, sofern sich daraus keine Diskriminierung ergibt.²²⁾

2.2. EuGH zur Anrechnungs- und Befreiungsmethode

In der Rs *Columbus Container Services*²³⁾ hatte sich der EuGH mit der Frage zu befassen, inwieweit ein der Missbrauchsabwehr dienender Wechsel von der Befreiungs- zur Anrechnungsmethode („switch over“) gemeinschaftsrechtskonform ist. Das Gericht kam zu dem Schluss, dass durch die Anwendung der Anrechnungsmethode auf ausländische Gewinne nur bewirkt wird, dass diese demselben Steuersatz wie die im Ansässigkeitsstaat erwirtschafteten Gewinne unterliegen würden und damit keine Benachteiligung der in anderen Mitgliedstaaten erwirtschafteten Gewinne gegeben sei. Insoweit sei der Befreiungsmethode kein Vorrang vor der Anrechnungsmethode einzuräumen, beide Methoden seien gleichwertig. Auch aus den Urteilen in den Rs *FII Group Litigation*²⁴⁾ und *Haribo und Österreichische Salinen*²⁵⁾ wird abgeleitet, dass aus unionsrechtlicher Sicht die Anrechnungs- und die Befreiungsmethode zu gleichwertigen Ergebnissen führen – eine in der Fachwelt allerdings umstrittene Auslegung.²⁶⁾

2.3. Anrechnungshöchstbetrag in der EuGH-Rechtsprechung

In der Rs *de Groot*²⁷⁾ hatte sich der EuGH mit dem Mechanismus zur Entlastung von Doppelbesteuerung in den Niederlanden zu beschäftigen, die faktisch durch die Anrechnung ausländischer Steuern erfolgt ist, indem die auf die Auslandseinkünfte anteilig entfallende niederländische Einkommensteuer nach dem Verhältnis zwischen ausländischem Einkommen (im Zähler) und Bruttoeinkommen (im Nenner) berechnet wurde. Da im Nenner familiäre Lasten nicht berücksichtigt worden sind – im konkreten Fall Unterhaltsleistungen –, wurden diese Ausgaben gleichmäßig auf das in- und das ausländische Einkommen verteilt, was im Vergleich zu einem reinen Inlandssachverhalt für *de Groot* eine höhere Besteuerung zur Folge hatte, weil damit die familienbezogenen Ausgaben nur entsprechend seinen in den Niederlanden erzielten Einkünften berücksichtigt wurden. Damit hätte er einen Teil der im niederländischen Steuerrecht vorgesehenen steuerlichen Abzüge verloren, auf die er bei einer reinen Inlandstätigkeit Anspruch gehabt hätte. Darin sah der EuGH eine nicht zu rechtfertigende Behinderung der Arbeitnehmerfreizügigkeit (Art 39 AEUV, ex Art 48 EGV), die auch nicht auf die Unterschiede in nationalen Steuersystemen zurückgeführt werden konnte.²⁸⁾ Sofern die „Schumacker-Kriterien“²⁹⁾ nicht erfüllt seien, habe der Ansässigkeitsstaat sicherzustellen, dass bei der

¹⁹⁾ EuGH 15. 5. 2008, *Lidl Belgium*, C-414/06, Rn 22; 12. 5. 1998, *Gilly*, C-336/96, Rn 31; 23. 2. 2006, *van Hilten*, C-513/03, Rn 48.

²⁰⁾ EuGH 5. 7. 2005, *D*, C-376/03.

²¹⁾ EuGH 6. 12. 2007, *Columbus Container Services*, C-298/05, Rn 46 f. Nur in einem deutsch-österreichischen Konflikt über die abkommensrechtliche Aufteilung des Besteuerungsrechts von Vergütungen aus Genussrechten hat sich der EuGH aufgrund seiner Nominierung als Schiedsrichter in Art 25 Abs 6 DBA Deutschland (BGBl III 2002/182 idF BGBl III 2012/32) gemäß Art 273 AEUV (ex Art 239 EGV) zur Auslegung des Art 11 DBA Deutschland geäußert; EuGH 12. 9. 2017, *Österreich/Deutschland*, C-648/15.

²²⁾ EuGH 10. 2. 2011, *Haribo Lakritzen Hans Riegel und Österreichische Salinen*, C-436/08 und C-437/08.

²³⁾ EuGH 6. 12. 2007, *Columbus Container Services*, C-298/05.

²⁴⁾ EuGH 12. 12. 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04.

²⁵⁾ EuGH 10. 2. 2011, *Haribo Lakritzen Hans Riegel und Österreichische Salinen*, C-436/08 und C-437/08.

²⁶⁾ *Massoner/Stürzlinger*, Gleichwertigkeit von Anrechnungs- und Befreiungsmethode aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht, SWI 2009, 281 (281).

²⁷⁾ EuGH 12. 12. 2002, *de Groot*, C-385/00.

²⁸⁾ EuGH 12. 12. 2002, *de Groot*, C-385/00, Rn 83, 91 und 97.

²⁹⁾ EuGH 14. 2. 1995, *Schumacker*, C-279/93.

Steuerbemessung die persönlichen und familiären Verhältnisse vollständig berücksichtigt werden, soweit diese nicht im Quellenstaat berücksichtigt werden können.³⁰⁾

In der Rs *Beker*³¹⁾ ging es um die unionrechtliche Zulässigkeit einer vergleichbaren deutschen Regelung zur Ermittlung des Anrechnungshöchstbetrags. Nach der streitgegenständlichen, in § 34c Abs 1 Satz 2 dEStG geregelten Formel errechnete sich der Anrechnungshöchstbetrag durch Multiplikation des Betrags der tariflichen Einkommensteuer mit dem Bruch, der in seinem Zähler die ausländischen Einkünfte und in seinem Nenner die Summe der Einkünfte enthielt.³²⁾ In dem letztgenannten Betrag wurden jedoch die Sonderausgaben und die außergewöhnlichen Belastungen als Kosten der persönlichen Lebensführung sowie der personenbezogenen Umstände nicht berücksichtigt, während sich diese Ausgaben sehr wohl auf die Berechnung der tariflichen Einkommensteuer ausgewirkt hatten.³³⁾ Damit ergab sich – vergleichbar der Rs *de Groot* – ein niedrigerer Anrechnungshöchstbetrag als bei Berücksichtigung dieser Absetzbeträge. Der EuGH sah in der deutschen Berechnung des Anrechnungshöchstbetrags einen nicht zu rechtfertigenden Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit (Art 63 AEUV).³⁴⁾ Im fortgesetzten Verfahren vor dem BFH ging es auch um die Zulässigkeit der länderbezogenen Begrenzung der ausländischen Ertragsteuer auf die deutsche Einkommensteuer („*per country limitation*“), worin der BFH keinen Verstoß gegen die Grundfreiheiten ortete.³⁵⁾

Wenngleich für die Auslegung des AEUV nicht von Bedeutung, sei am Rande erwähnt, dass sich auch der EFTA-Gerichtshof in der Rs *Seabrokers*³⁶⁾ mit der Höhe der Anrechnung britischer Steuern einer dort gelegenen Betriebsstätte auf die norwegische Steuer zu beschäftigen hatte. Dabei entschied der EFTA-Gerichtshof unter Bezugnahme auf die einschlägige EuGH-Rechtsprechung, dass die Kürzung des Betriebsstättenergebnisses und damit des Anrechnungshöchstbetrags durch die anteilige Zuordnung von Aufwandszinsen, die nicht kausal durch die Betriebsstätte veranlasst waren, der Niederlassungsfreiheit iSd Art 31 EWR-Abkommen widersprechen würde.

3. EuGH 25. 2. 2021, *Société Générale*, C-403/19

3.1. Sachverhalt

In dem Vorabentscheidungsersuchen ging es um einen Rechtsstreit zwischen der *Société Générale* (SG) und dem *Ministre de l'Action et des Comptes publics* betreffend die Höhe anrechenbarer ausländischer Steuern auf Dividenden, die durch ihre Tochtergesellschaft, die *Société Générale Asset Management Banque* (SGAM) aus Italien, Großbritannien und den Niederlanden bezogen wurden und sich im Rahmen der französischen Konzernbesteuerung auf die KöSt-Belastung der SG ausgewirkt hatten.³⁷⁾

SGAM tätigte einerseits Wertpapierleihgeschäfte, bei denen der Entleiher als Sicherheit Wertpapiere für die von SGAM verliehenen Wertpapiere übertragen hatte. SGAM wurde damit vorübergehend Eigentümer der vom Entleiher übergebenen Wertpapiere. SGAM war verpflichtet, dem Entleiher Wertpapiere zurückzugeben, die den zur Sicherheit hinterlegten Wertpapieren gleichwertig waren, um dem Entleiher den Dividendenanspruch zu sichern oder diesen in Höhe des Dividendenbetrags zu entschädigen. Andererseits verwaltete die Gesellschaft Aktienfonds („*Aktienkörbe*“) entsprechend den von den Anlegern vorgegebenen Verwaltungsprofilen. Die Dividenden wurden von SGAM verein-

³⁰⁾ EuGH 12. 12. 2002, *de Groot*, C-385/00, Rn 98 und 110.

³¹⁾ EuGH 28. 2. 2013, *Beker*, C-168/11.

³²⁾ *Pohl*, Der Anrechnungshöchstbetrag iSd § 34c Abs 1 Satz 2 EStG, IWB 2013, 365 (365).

³³⁾ EuGH 28. 2. 2013, *Beker*, C-168/11, Rn 9 f.

³⁴⁾ EuGH 28. 2. 2013, *Beker*, C-168/11, Rn 45 und 63.

³⁵⁾ BFH 18. 12. 2013, I R 71/10, Rn 13.

³⁶⁾ EFTA-Gerichtshof 7. 5. 2008, *Seabrokers*, E-7/07, ABI C 239 vom 18. 9. 2008, S 21.

³⁷⁾ Zum Sachverhalt: EuGH 25. 2. 2021, *Société Générale*, C-403/19, Rn 12 ff.

nahmt, die aber gleichzeitig verpflichtet war, eine der Dividende und der Wertsteigerung der Aktien entsprechende Summe an die Anleger zu zahlen, wofür diese an SGAM eine feste Vergütung zu entrichten hatten. Im Zuge dieser Transaktionen bezog SGAM Dividenden aus Italien, Großbritannien und den Niederlanden, die auf Grundlage der von Frankreich mit den drei Staaten abgeschlossenen DBA in diesen Staaten einem abkommensrechtlich beschränkten Steuereinbehalt unterlagen und auch in Frankreich besteuert werden durften, wobei Frankreich im jeweiligen Methodenartikel der drei DBA zur Anrechnung der Abzugsteuer verpflichtet war, soweit der Betrag dieser Steuer den Betrag der diesen Einkünften entsprechenden französischen Steuer nicht überstieg.

SG nahm im Rahmen ihrer KöSt-Erklärung als Konzernobergesellschaft die Anrechnung der ausländischen Quellensteuern in voller Höhe vor, die Finanzverwaltung kürzte die Steueranrechnung, das Erstgericht hob die Kürzung wiederum auf, während das Zweitegericht die Rechtsansicht der Finanzverwaltung bestätigte. SG erhob Beschwerde beim *Conseil d'État*, begründet damit, dass die französischen Regeln zur Berechnung des Anrechnungshöchstbetrags mit Art 63 AEUV nicht vereinbar seien, weil damit Wertpapiertransaktionen mit ausländischen Gesellschaften im Vergleich zu rein innerstaatlichen Transaktionen benachteiligt würden, da die innerstaatliche und abkommensrechtliche Anrechnung nur eine unzureichende Gegenrechnung ausländischer Steuern mit der französischen KöSt ermöglichen würde.

3.2. Rechtsgrundlagen Steueranrechnung in Frankreich

Die für die Aufteilung des Besteuerungsrechts an Dividenden und die Anrechnung ausländischer Steuern relevanten Rechtsgrundlagen finden sich einerseits in den (in ihrer für das Verfahren relevanten Fassung) von Frankreich abgeschlossenen DBA mit Großbritannien (Art 9 und Art 24 lit b sublit ii), Italien (Art 10 und Art 24 Abs 2 lit a) und den Niederlanden (Art 10 und Art 24 Teil B lit b), andererseits im nationalen französischen Steuerrecht. Art 39 Abs 1 *Code général des impôts* (CGI) regelt, dass „[l]e bénéfice net est établi sous déduction de toutes charges“, dass also der Nettogewinn unter Abzug aller Aufwendungen zu ermitteln ist.³⁸⁾

Die für die Anrechnung ausländischer Steuern relevante innerstaatliche Regelung findet sich in Art 209 Nr 1 Abs 1 CGI. Darin heißt es, dass Frankreich bei der Ermittlung der KöSt-Bemessungsgrundlage nur die Gewinne von Gesellschaften besteuern darf, die in Frankreich tätig sind, sowie jene, die durch ein DBA Frankreich zur Besteuerung zugewiesen werden. In Art 220 Abs 2 lit a CGI findet sich eine unilaterale Regelung zur Steueranrechnung, nach der die auf ausländische Kapitaleinkünfte anrechenbare Steuer mit dem Betrag der darauf entfallenden französischen Steuer begrenzt ist. In Art 220 Abs 1 lit b CGI wird auf Abkommensrecht Bezug genommen, wonach der anrechenbare Betrag auf jenen begrenzt wird, zu dessen Einbehaltung der Quellenstaat nach einem DBA berechtigt ist. Soweit sich aus einem DBA nichts anderes ergibt, ist der Anrechnungshöchstbetrag auf Grundlage von Art 39 Abs 1 CGI und Art 209 Nr 1 Abs 1 CGI zu berechnen. Das bedeutet, dass von den empfangenen Dividenden (vor dem Abzug ausländischer Quellensteuern) die damit in Zusammenhang stehenden Aufwendungen iZm dem Erwerb, dem Halten oder der Veräußerung der Wertpapiere in Abzug gebracht werden müssen und nur die auf den Nettobetrag entfallenden Quellensteuern auf die französische KöSt anrechenbar sind.

3.3. Argumentation des Conseil d'État

Der *Conseil d'État* führte in seiner Begründung aus, dass eine Anrechnung, die höher ausfalle, als im innerstaatlichen Steuerrecht vorgesehen, nicht nur zu einem Steuerverzicht Frankreichs führen würde, sondern auch dazu, dass Frankreich die Steuer-

³⁸⁾ Zu den Rechtsgrundlagen: EuGH 25. 2. 2021, *Société Générale*, C-403/19, Rn 3 ff.

belastung des Quellenstaates ganz oder teilweise tragen müsste.³⁹⁾ Aus der Rechtsprechung des EuGH in den Rs *Orange European Smallcap Fund*⁴⁰⁾ und *Sauvage und Lejeune*⁴¹⁾ gehe hervor, dass ein Mitgliedstaat unionsrechtlich nicht verpflichtet sei, den Nachteil auszugleichen, der sich aus einer Mehrfachbelastung ergebe, die ausschließlich durch die parallele Wahrnehmung der Steuerhoheit der Mitgliedstaaten bewirkt werde. Eine steuerliche Benachteiligung, die sich aus der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten und den Unterschieden zwischen ihren Steuersystemen ergebe, könne nicht als verbotene Ungleichbehandlung angesehen werden. Mangels Rechtsprechung zum Ermessensspielraum der Mitgliedstaaten bei der Anwendung eines Anrechnungsmechanismus hat der *Conseil d'État* das Verfahren ausgesetzt und am 24. 4. 2019 dem EuGH die Frage der Vereinbarkeit der Ermittlung des Anrechnungshöchstbetrags mit Art 63 AEUV zur Entscheidung vorgelegt.⁴²⁾

3.4. Entscheidung des EuGH

Der EuGH hatte sich also damit auseinanderzusetzen, ob die Anrechnung ausländischer Steuern auf Dividenden durch einen Mitgliedstaat, die auf den Betrag begrenzt ist, den der Mitgliedstaat erhalten würde, wenn nur diese Dividende der in diesem Mitgliedstaat erhobenen KöSt unterliegen würde, ohne dass die im Quellenstaat entrichtete Steuer in voller Höhe ausgeglichen wird, mit Art 63 AEUV vereinbar ist.⁴³⁾ Einleitend hielt der EuGH fest, dass es Sache jedes Mitgliedstaates sei, unter Beachtung des Unionsrechts System und Höhe der Besteuerung von Gewinnausschüttungen zu bestimmen.⁴⁴⁾ Daraus folgt, dass sich eine rechtliche Doppelbesteuerung ergeben kann, wenn sowohl der Ansässigkeitsstaat der ausschüttenden Gesellschaft als auch der Ansässigkeitsstaat des Dividendenempfängers ihre Besteuerungsbefugnis ausüben. Nachteile, die sich aus einer solchen parallelen Ausübung der Besteuerungsbefugnis durch die Mitgliedstaaten ergeben, könnten jedoch keine nach dem AEUV verbotene Beschränkung bewirken, sofern eine solche Ausübung nicht diskriminierend ist. Nach gegenwärtigem Stand des Unionsrechts seien keine Kriterien für die Verteilung der Zuständigkeiten zwischen den Mitgliedstaaten in Bezug auf die Beseitigung der Doppelbesteuerung vorgegeben. Auch der Ansässigkeitsstaat sei unionsrechtlich nicht verpflichtet, Nachteile auszugleichen, die sich aus der zwischen den Mitgliedstaaten aufgeteilten Besteuerungsbefugnis ergeben.⁴⁵⁾ Die den Mitgliedstaaten überlassene Aufteilung von Besteuerungssubstrat erlaubt es ihnen aber nicht, Maßnahmen anzuwenden, die gegen die vom AEUV garantierten Verkehrsfreiheiten verstoßen, weil die Mitgliedstaaten verpflichtet sind, insbesondere den Grundsatz der Gleichbehandlung einzuhalten.⁴⁶⁾

Auf Grundlage des von der französischen Regierung und SG geschilderten Sachverhalts stellte der EuGH fest, dass die von den in Italien, Großbritannien und den Niederlanden ansässigen Gesellschaften ausgeschütteten Dividenden in Frankreich tatsächlich keiner höheren KöSt unterliegen würden als inländische Dividenden.⁴⁷⁾ Der iZm der

³⁹⁾ EuGH 25. 2. 2021, *Société Générale*, C-403/19, Rn 21.

⁴⁰⁾ EuGH 20. 5. 2008, *Orange European Smallcap Fund*, C-194/06, Rn 37.

⁴¹⁾ EuGH 24. 10. 2018, *Sauvage und Lejeune*, C-602/17, Rn 28; *Bendlinger*, DBA und das Recht der EU, WT 2020, 100 (101 ff).

⁴²⁾ EuGH 25. 2. 2021, *Société Générale*, C-403/19, Rn 22 bis 24.

⁴³⁾ EuGH 25. 2. 2021, *Société Générale*, C-403/19, Rn 25.

⁴⁴⁾ EuGH 25. 2. 2021, *Société Générale*, C-403/19, Rn 26; 20. 5. 2008, *Orange European Smallcap Fund*, C-194/06, Rn 30.

⁴⁵⁾ EuGH 25. 2. 2021, *Société Générale*, C-403/19, Rn 27 und 29; 10. 2. 2011, *Haribo Lakritzen Hans Riegel und Österreichische Salinen*, C-436/08 und C-437/08, Rn 168 bis 170 und die dort angeführte Rechtsprechung.

⁴⁶⁾ EuGH 25. 2. 2021, *Société Générale*, C-403/19, Rn 30; 24. 10. 2018, *Sauvage und Lejeune*, C-602/17, Rn 24; 14. 3. 2019, *Jacob und Lennertz*, C-174/18, Rn 25.

⁴⁷⁾ EuGH 25. 2. 2021, *Société Générale*, C-403/19, Rn 35.

Anrechnung ausländischer Steuern entstehende Nachteil beruhe auf den unterschiedlichen Bemessungsgrundlagen in den Quellenstaaten und im Ansässigkeitsstaat Frankreich, der für die Obergrenze der anrechenbaren Steuergutschrift maßgeblich ist. Während in Großbritannien, Italien und den Niederlanden zu entrichtende Steuer vom Bruttobetrag der Dividenden erhoben wurde, wurde die französische KöSt auf Grundlage des nach Abzug von Aufwendungen niedrigeren Nettobetrags ermittelt.⁴⁸⁾ Da es jedem Mitgliedstaat freistünde, unter Beachtung des Unionsrechts die Besteuerungsgrundlagen zu bestimmen, sei in der Berechnung des Anrechnungshöchstbetrags kein Verstoß gegen Art 63 AEUV zu erkennen.⁴⁹⁾ Ein Steuerpflichtiger kann sich demnach nicht auf die Grundfreiheiten berufen, wenn sich eine steuerliche Mehrbelastung daraus ergibt, dass er im Quellenstaat höher besteuert wird als in seinem Ansässigkeitsstaat.

Unter Verweis auf die Rs *Gilly* stellt der EuGH weiters fest, dass ein DBA lediglich verhindern solle, dass ein und dieselben Einkünfte in zwei Mitgliedstaaten besteuert werden, jedoch nicht gewährleisten kann, dass die Steuern des Quellenstaates nicht höher sind als jene des Ansässigkeitsstaates. Der sich daraus ergebende Nachteil sei eine Folge der parallelen Wahrnehmung der Steuerhoheit durch zwei Mitgliedstaaten und könne deshalb keine Beschränkung des freien Kapitalverkehrs bewirken.⁵⁰⁾ Die Schlussfolgerungen aus den von SG ins Treffen geführten EuGH-Entscheidungen *Beker* und *Miljoen ua*⁵¹⁾ seien nicht auf den streitgegenständlichen Fall übertragbar.⁵²⁾

Folglich kam der EuGH zum Schluss, dass die Ermittlung des Anrechnungshöchstbetrags für steuerpflichtige Auslandsdividenden nach der in Frankreich gesetzlich vorgesehenen Formel nicht gegen Art 63 AEUV verstößt, wenngleich die Steuerbelastung für aus Frankreich bezogene Dividenden niedriger gewesen wäre.⁵³⁾

4. Relevanz für die Praxis

Vermeidet der Ansässigkeitsstaat Doppelbesteuerung durch die Anrechnungsmethode, kann das zur Folge haben, dass ausländische Einkünfte höher besteuert werden als vergleichbare Inlandseinkünfte. Das ist in der Regel dann der Fall, wenn ausländische Steuern im Anrechnungshöchstbetrag keine Deckung finden, weil der Quellenstaat Steuern vom Bruttobetrag erhebt, während der Ansässigkeitsstaat die Anrechnung auf jenen Steuerbetrag begrenzt, der auf den Nettobetrag der Einkünfte entfällt. Nach der durch die Rs *Société Générale* bestätigten Rechtsprechung des EuGH resultiert aus der unterschiedlichen Vorgangsweise im Ansässigkeits- und im Quellenstaat kein Verstoß gegen Unionsrecht. Allerdings hat der Ansässigkeitsstaat sicherzustellen, dass persönliche und familienbezogene Abzüge im Zuge der Anrechnung ausländischer Steuern in voller Höhe berücksichtigt werden, indem in den Nenner der Anrechnungsformel nicht der „Gesamtbetrag der Einkünfte“, sondern das „Einkommen“ aufgenommen wird.⁵⁴⁾

Das ändert nichts daran, dass die Anrechnungsmethode in der Praxis zu unbefriedigenden Ergebnissen führt, wenn auf Bruttobasis besteuerten Einnahmen im Ansässigkeitsstaat hohe Aufwendungen gegenüberstehen (wie das in der Rs *Société Générale* der Fall war), im Anrechnungszeitraum insgesamt Verluste erwirtschaftet worden sind oder Gewinne mit Verlustvorträgen gegengerechnet werden müssen. Obwohl die aus-

⁴⁸⁾ EuGH 25. 2. 2021, *Société Générale*, C-403/19, Rn 37.

⁴⁹⁾ EuGH 25. 2. 2021, *Société Générale*, C-403/19, Rn 38; 12. 5. 1998, *Gilly*, C-336/96, Rn 47.

⁵⁰⁾ EuGH 25. 2. 2021, *Société Générale*, C-403/19, Rn 39 f.

⁵¹⁾ EuGH 17. 9. 2015, *Miljoen ua*, C-10/14, C-14/14 und C-17/14.

⁵²⁾ EuGH 25. 2. 2021, *Société Générale*, C-403/19, Rn 41 f.

⁵³⁾ EuGH 25. 2. 2021, *Société Générale*, C-403/19, Rn 43.

⁵⁴⁾ Das entspricht dem österreichischen Anrechnungsmodus, weil sich Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen nicht nur im Zähler der Formel (Einkommensteuer) höchstbetragskürzend, sondern auch im Nenner (Einkommen) den Anrechnungshöchstbetrag erhöhend auswirken; *Loukotal Jirousek/Schmidjell-Dommes/Daurer*, Internationales Steuerrecht (44. Lfg, 2020) Z 23 Rz 99.

ländischen Einkünfte in solchen Fällen den Verlustvortrag kürzen, sind die darauf lastenden Steuern nicht verwertbar. Dem Leistungsfähigkeitsprinzip entsprechend wäre es deshalb geboten – nicht nur iZm der Hinzurechnungsbesteuerung und dem Methodenwechsel, sondern für alle nach der Anrechnungsmethode zu entlastenden Auslandseinkünfte –, ein unbegrenztes Vortragsrecht für nicht anrechenbare ausländische Steuern vorzusehen⁵⁵⁾ oder auf Antrag ausländische Steuern als Betriebsausgabe zum Abzug zuzulassen, wie das gemäß § 34c Abs 2 dEStG⁵⁶⁾ in Deutschland möglich ist. Auch iZm der Anrechnung ausländischer Steuern im Rahmen der Gruppenbesteuerung (§ 9 KStG) sollten Verbesserungen in Erwägung gezogen werden.⁵⁷⁾



Auf den Punkt gebracht

Der AEUV enthält kein ausdrückliches Gebot, Doppelbesteuerung zu beseitigen. Eine rechtliche (juristische) Doppelbesteuerung aufgrund der parallelen Ausübung der Besteuerungsbefugnisse der einzelnen Mitgliedstaaten wurde vom EuGH als unbedenklich eingestuft, solange keine Diskriminierung erfolgt. Unionsrechtlich ist kein Mitgliedstaat verpflichtet, Doppelbesteuerung zu beseitigen, wenngleich deren Vermeidung zu den Zielen der EU zählt. Wie dieses Ziel zu verwirklichen ist, wie Besteuerungsrechte zwischen den Mitgliedstaaten aufgeteilt werden, welche Anknüpfungspunkte dafür gewählt werden und nach welcher Methode Doppelbesteuerung vermieden wird, bleibt allerdings den Mitgliedstaaten überlassen, die sich diesbezüglich am OECD-MA orientieren können.

In der Rs *Société Générale* hat der EuGH festgehalten, dass kein Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit vorliegt, wenn der Modus der Steueranrechnung bewirkt, dass ausländische Einkünfte höher besteuert werden als vergleichbare Inlandseinkünfte. Dieses unbefriedigende Ergebnis sollte der österreichische Gesetzgeber zum Anlass nehmen, den Modus der Anrechnung ausländischer Steuern zu verbessern, zumindest durch die Vortragsmöglichkeit der in einem Besteuerungszeitraum nicht anrechenbaren ausländischen Steuern.

⁵⁵⁾ Bendlinger in Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger, Internationales Steuerrecht (2019) XIV/45 ff mwN.

⁵⁶⁾ § 34c Abs 2 dEStG: Statt des Abzugs (Abs 1) ist die ausländische Steuer auf Antrag bei der Ermittlung der Einkünfte abzuziehen, soweit sie auf ausländische Einkünfte entfällt, die nicht steuerbefreit sind.

⁵⁷⁾ Bendlinger in Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger, Internationales Steuerrecht, XIV/49 ff mwN.

Keine verdeckte Ausschüttung bei fehlender Absicht zur Vorteilszuwendung

Entscheidung: BFG 9. 3. 2021, RV/5101598/2016, Revision nicht zugelassen.

Normen: § 167 Abs 2 BAO; § 8 Abs 1 KStG.

Rechtssatz: Es darf nicht nur aus einem überhöhten Kaufpreis auf die Zuwendungsabsicht geschlossen werden, wenn andere dagegen sprechende Umstände vorgebracht werden, die den Preis aus der maßgeblichen Sicht der kaufenden Gesellschaft als fremdüblich erscheinen lassen. Ein zwischen einem Gesellschafter und der Gesellschaft vereinbarter Preis, der über dem Wert laut eines in Auftrag gegebenen Gutachtens liegt, führt zu keiner verdeckten Ausschüttung, wenn aufgrund der näheren Umstände eine subjektive Vorteilszuwendungsabsicht nicht erkennbar bzw auszuschließen ist.