

BAO glaubhaft zu machen und solcherart langwierige Amtshilfungsverfahren zu vermeiden. Um flexibel auf die typischen Fragen wie zB Anforderungen an die optionale Glaubhaftmachung der Nichtanrechnung, Ausschluss möglicher Umgehungsstrukturen etc reagieren zu können, empfiehlt sich überdies, eine Verordnungsermächtigung vorzusehen; in dieser könnten dann

im Lichte des Urteils in der Rs *A*⁶³⁾ gegenüber den EWR-Staaten Lichtenstein und Island jedenfalls strenge Nachweisanforderungen installiert werden.

63) EuGH 18. 12. 2007, C-101/05, A.



Die Autoren:

Priv.-Doz. DDr. Georg Kofler, LL.M. (NYU), ist Assistenzprofessor im International Tax Program der New York University School of Law; zuvor war er als Universitätsassistent an der Abteilung für Finanz- und Steuerrecht der Universität Linz tätig.

Univ.-Prof. Dr. Michael Tumpel ist Professor für Betriebswirtschaftslehre an der Johannes Kepler Universität Linz und Vorstand des Instituts für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre.



■ ÖStZ 2008/150, 59

Mindeststeuer und Steueranrechnung

Das Verhältnis der Mindeststeuer zur Steueranrechnung nach den Doppelbesteuerungsabkommen ist umstritten. Dieser Beitrag untersucht, in welchem Ausmaß ausländische Steuern auf die Mindeststeuer angerechnet werden können und welche Auswirkungen sich aus der Anrechnung ausländischer Steuern auf die Mindeststeueranrechnung ergeben.

Mag. Florian Brugger¹⁾
Wirtschaftsuniversität Wien

1. Problemstellung

Gem § 24 Abs 4 KStG haben unbeschränkt steuerpflichtige inländische Kapitalgesellschaften und vergleichbare unbeschränkt steuerpflichtige ausländische Körperschaften eine Mindeststeuer zu entrichten, wenn die tatsächliche Körperschaftsteuerschuld im Veranlagungszeitraum den gem § 24 Abs 4 Z 1 bis Z 3 KStG zu berechnenden Mindeststeuerbetrag für diesen Veranlagungszeitraum nicht übersteigt. Die Mindeststeuer soll allerdings keine endgültige Steuerbelastung bewirken, sondern kann gem § 24 Abs 4 Z 4 KStG „wie eine Vorauszahlung im Sinne des § 45 des Einkommensteuergesetzes“ auf die Steuerschuld folgender Veranlagungszeiträume angerechnet werden. Diese Anrechnung ist in zweifacher Hinsicht begrenzt: Die Mindeststeuer ist nur in dem Umfang, in dem sie die tatsächliche Körperschaftsteuerschuld übersteigt, in folgenden Veranlagungszeiträumen anrechenbar. Die Anrechnung ist weiters nur möglich, soweit die tatsächliche Körperschaftsteuerschuld im Veranlagungszeitraum der Anrechnung den Mindeststeuerbetrag für diesen Veranlagungszeitraum übersteigt.

Das Verhältnis der Mindeststeuer zur Steueranrechnung²⁾ nach den Doppelbesteuerungsabkommen ist umstritten.

- 1) Der Autor dankt Univ.-Prof. Dr. Michael Lang und MMag. Marie-Ann Mamut für wertvolle Anregungen und die kritische Durchsicht des Manuskripts.
- 2) Zur Anwendung der Befreiungsmethode in Bezug auf § 24 Abs 4 KStG idF BGBl 1994/680 vgl Lang, Progressionsvorbehalt und Körperschaftsteuerrecht, in Gassner/Lang/Lechner (Hrsg) Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (1995) 187 (201 ff); Wiesner, Die Mindestkörperschaftsteuer, RdW 1995, 159 (160); zur Anwendung der Befreiungsmethode in Bezug auf die „Mindestbesteuerung“ des § 17

Fraglich ist, in welchem Ausmaß ausländische Steuern auf die Mindeststeuer angerechnet werden können. Im Jahr der Mindeststeueranrechnung stellt sich die Frage, ob die Anrechnung ausländischer Steuern das Anrechnungspotenzial für vorgetragene Mindeststeuerbeträge kürzt.

2. Anrechnung ausländischer Steuern auf die Mindeststeuer

Nach den KStR³⁾ und Atzmüller⁴⁾ können ausländische Steuern nicht auf die Mindeststeuer angerechnet werden. Bauerl/Quantschnigg/Schellman/Werilly⁵⁾ und Wiesner⁶⁾ sprechen sich für die Anrechnung aus, soweit die Steuer bei normaler Tarifbesteuerung angefallen wäre. Ist kein positives Einkommen vorhanden, soll auch die Anrechnung ausländischer Steuern nicht möglich sein. Dieser Linie scheint auch der UFS zu fol-

KStG 1934 vgl Philipp, Befreiungssystem mit Progressionsvorbehalt und Anrechnungsverfahren (1971) 167 f.

- 3) Nach den KStR 2001, Rz 1517 kommt „die Anrechnung von ausländischen Quellensteuern [...] nicht in Betracht, da sich aus dem Charakter der Mindeststeuer als ‚Vorauszahlung‘ eine falsche Periodenwirkung ergäbe“; anders noch KStR 2001, Rz 1517 vor dem Wartungserlass 2006, wonach „auf die Mindestkörperschaftsteuer [...] nach Maßgabe eines DBA allfällige ausländische Steuerbeträge (Quellensteuern) bis zur Höhe der auf die fiktive Bemessungsgrundlage entfallenden Steuer anzurechnen“ sind.
- 4) Vgl Atzmüller, Mindestkörperschaftsteuer: Anrechnung ausländischer Quellensteuern und Verlustberücksichtigung, RdW 2005, 572 (572 f).
- 5) Vgl Bauerl/Quantschnigg/Schellman/Werilly, Kommentar zum Körperschaftsteuergesetz⁶⁾, § 24 Rz 57.
- 6) Vgl Wiesner, RdW 1995, 160.

gen⁷⁾. Eine „steuerpflichtigenfreundlichere“⁸⁾ Auffassung wird in Anfragebeantwortungen des BMF vertreten. Demnach soll die Anrechnung auch dann möglich sein, wenn kein positives Einkommen in Österreich vorliegt⁹⁾.

Die Anrechnung ausländischer Steuern richtet sich nach dem jeweils anwendbaren DBA. Nach den Art 23B OECD-MA nachgebildeten Abkommensvorschriften ist eine im Quellenstaat abkommenskonform erhobene Steuer auf die Steuer im Ansässigkeitsstaat anzurechnen. Die Anrechnung ist allerdings mit jenem Steuerbetrag begrenzt, der im Ansässigkeitsstaat auf die anrechnungsbegünstigten Einkünfte entfällt¹⁰⁾. Ob die Anrechnung ausländischer Steuern auf die Mindeststeuer geboten ist, hängt daher davon ab, ob die anrechnungsbegünstigten ausländischen Einkünfte durch die Mindeststeuer in Österreich der Besteuerung unterliegen.

Die Mindeststeuer steht nicht unabhängig neben den sonstigen Tatbeständen des KStG. Dies wird schon durch die Bezeichnung als *Mindeststeuer* zum Ausdruck gebracht. Mindeststeuer fällt nur an, wenn der Mindeststeuerbetrag gem § 24 Abs 4 Z 1 bis Z 3 KStG die tatsächliche Körperschaftsteuerschuld übersteigt. Dass die „tatsächliche Körperschaftsteuerschuld“ als Vergleichsgröße heranzuziehen ist, ergibt sich aus den in § 24 Abs 4 Z 4 KStG getroffenen Regelungen über die Mindeststeueranrechnung. Im Gesetz wird der Begriff der „tatsächlichen Körperschaftsteuerschuld“ nicht näher definiert. Für die hier betrachtete Frage der Anrechnung ausländischer Steuern auf die Mindeststeuer ist zu untersuchen, ob die Steueranrechnung aufgrund eines DBA bereits in der tatsächlichen Körperschaftsteuerschuld Berücksichtigung findet, oder ob mit der tatsächlichen Körperschaftsteuerschuld ein Steuerbetrag vor Anrechnung ausländischer Steuern gemeint ist.

Der Begriff der „Körperschaftsteuerschuld“ des § 24 KStG weist Parallelen zum Begriff der „Einkommensteuerschuld“ der §§ 45 und 46 EStG auf. Die Einkommensteuerschuld iSd §§ 45 und 46 EStG ist jener Steuerbetrag, der auf die im Zuge der Veranlagung ermittelte Bemessungsgrundlage entfällt¹¹⁾. Anrechenbare ausländische Steuern sind – wie auch Vorauszahlungen und durch Steuerabzug einbehaltene Beträge – auf die Einkommensteuerschuld anzurechnen¹²⁾ und berühren somit nicht die Berechnung der Einkommensteuerschuld. Ein solches Begriffsverständnis wird auch in § 24a KStG zum Ausdruck gebracht. § 24a KStG regelt die Erhebung der Steuer in der Unternehmensgruppe. Nach § 24a Abs 3 vorletzter Satz KStG sind „auf die [...] Körperschaftsteuerschuld [des Gruppenträgers] anzurechnende inländische Steuern, anrechenbare ausländische Steuern und verrechenbare Mindeststeuern [...] anzurechnen“. Anrechenbare ausländische Steuern sind somit nicht bei der Berechnung der Körperschaftsteuerschuld zu berücksichtigen, sondern erst in einem folgenden Schritt in Abzug zu bringen. Aus systematischen Gesichtspunkten erscheint es daher geboten, dieses Begriffsverständnis auch § 24 KStG zugrunde zu legen

und demnach in der Körperschaftsteuerschuld des § 24 KStG einen Steuerbetrag vor Anrechnung ausländischer Steuern zu sehen. Der Hinweis auf die „tatsächliche“ Körperschaftsteuerschuld soll klarstellen, dass damit die Tarifbesteuerung gemeint ist. Zu berechnen ist also jener Steuerbetrag, der auf das zu versteuernde Einkommen entfällt. Dieser Steuerbetrag wird durch die Anrechnung ausländischer Steuern nicht gemindert.

Sind im zu versteuernden Einkommen anrechnungsbegünstigte ausländische Einkünfte enthalten und fällt Mindeststeuer an, da der Mindeststeuerbetrag gem § 24 Abs 4 Z 1 bis Z 3 KStG die tatsächliche Körperschaftsteuerschuld übersteigt, ist hinsichtlich der Anrechnung ausländischer Steuern zu unterscheiden: Für jenen Teil der Mindeststeuer, der die tatsächliche Körperschaftsteuerschuld übersteigt und der demnach gem § 24 Abs 4 Z 4 erster Satz KStG vorgetragen werden kann, ist eine Steueranrechnung nicht möglich, da keine Besteuerung der ausländischen Einkünfte erfolgt¹³⁾. Soweit die Mindeststeuer allerdings in der tatsächlichen Körperschaftsteuerschuld Deckung findet, ist die Anrechnung in folgenden Veranlagungszeiträumen gem § 24 Abs 4 Z 4 erster Satz KStG ausgeschlossen. Insoweit besteht kein Unterschied zwischen Mindeststeuer und Tarifbesteuerung. Im Ausmaß der tatsächlichen Körperschaftsteuerschuld kommt es durch die Mindeststeuer zur endgültigen Steuerbelastung. Soweit die tatsächliche Körperschaftsteuerschuld auf anrechnungsbegünstigte ausländische Einkünfte entfällt, besteht daher auch die abkommensrechtliche Verpflichtung zur Steueranrechnung¹⁴⁾.

Der Einwand, dass die Anrechnung ausländischer Steuern zu einer unter dem Mindeststeuerbetrag liegenden Steuerbelastung in Österreich führt¹⁵⁾, lässt sich mE nicht gegen das hier vertretene Ergebnis ins Treffen führen. Es entspricht gerade dem Wesen der DBA, dem originär innerstaatlichen Recht widersprechende Rechtsfolgen anzuordnen¹⁶⁾. Dieser Widerspruch wird zugunsten der DBA-Normen gelöst¹⁷⁾, sofern das Auslegungsmaterial nicht darauf hinweist, dass die originär innerstaatliche Regelung die entgegenstehenden abkommensrechtlichen Normen verdrängen soll¹⁸⁾. Anhaltspunkte für einen solchen „Treaty Override“ sind in Bezug auf die Mindeststeuer nicht ersichtlich.

3. Anrechnung ausländischer Steuern und Mindeststeueranrechnung

Die Anrechnung ausländischer Steuern wirft auch im Jahr der Mindeststeueranrechnung Fragen auf. In einer Anfragebeantwortung des BMF wurde zum Verhältnis der Anrechnung ausländischer Steuern zur Mindeststeueranrechnung folgende Auffassung vertreten: „Körperschaftsteuervorauszahlungen und damit auch die mit einer solchen Wirkung ausgestattete Mindestkörperschaftsteuer können und sollen die Verwert-

7) Vgl UFS 29. 6. 2004, RV/0158-L/04; UFS 25. 1. 2005, RV/0256-G/04; UFS 27. 9. 2005, RV/0651-V/04; UFS 27. 9. 2005, RV/4311-V/02.
8) BMF 30. 8. 2005, EAS 2652, SWI 2005, 508 (508).
9) Vgl BMF 31. 10. 1997, EAS 1150, SWI 1997, 532 (532); BMF 9. 12. 1996, EAS 985, SWI 1997, 44 (44); BMF 26. 7. 1999, EAS 1499, SWI 1999, 378 (378).
10) Vgl zur Anrechnungsmethode *Schuch*, Der Anrechnungshöchstbetrag, in Gassner/Lang/Lechner (Hrsg) Methoden, 11 (11 ff).
11) Vgl *Doralt*, in Doralt (Hrsg) Einkommensteuergesetz Kommentar⁴, § 46 Rz 1; *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch (1993) § 46 Rz 1; *Hofstätter/Fellner*, in *Hofstätter/Reichel* (Hrsg) Die Einkommensteuer²⁹, § 46 Rz 2.
12) Vgl *Doralt*, in Doralt (Hrsg) EStG⁴, § 46 Rz 4; *Quantschnigg/Schuch*, ESt-Handbuch, § 46 Rz 3.1.

13) Vgl *Bauer/Quantschnigg/Schellman/Werilly*, KStG⁶, § 24 Rz 57 sowie die in FN 7 zitierte Rechtsprechung des UFS; anders BMF 31. 10. 1997, EAS 1150, SWI 1997, 532; vgl auch VwGH 8. 9. 1970, 1199/70, ÖStZB 1971, 38 zur Anrechnung ausländischer Steuern im Rahmen der „Mindestbesteuerung“ des § 17 KStG 1934.
14) Vgl *Bauer/Quantschnigg/Schellman/Werilly*, KStG⁶, § 24 Rz 57; *Wiesner*, RdW 1995, 160; anders KStR 2001, Rz 1517; *Atzmüller*, RdW 2005, 572 f.
15) Vgl *Atzmüller*, RdW 2005, 572 f.
16) Vgl *Lang*, Doppelbesteuerungsabkommen und innerstaatliches Recht (1992) 99; *Lang*, Hybride Finanzierungen im Internationalen Steuerrecht (1991) 39.
17) Vgl *Lang*, Finanzierungen, 39 ff; *Lang*, DBA und innerstaatliches Recht, 99.
18) Vgl *Lang*, Finanzierungen, 41.

barkeit anrechenbarer Auslandssteuern nicht schmälern. Die Auslandssteueranrechnung hat daher im Verhältnis zur Anrechnung der Mindestkörperschaftsteuer vorrangig zu erfolgen¹⁹⁾.

Die in EAS 1981 geäußerte Auffassung legt nahe, dass die Anrechnung ausländischer Steuern das Anrechnungspotenzial für vorgetragene Mindeststeuerbeträge kürzt, da die „Auslandssteueranrechnung [...] im Verhältnis zur Anrechnung der Mindestkörperschaftsteuer vorrangig zu erfolgen“ hat. Gegen diese Auffassung lässt sich allerdings einwenden, dass die Mindeststeuer „wie eine Vorauszahlung im Sinne des § 45 des Einkommensteuergesetzes“ in folgenden Veranlagungszeiträumen anzurechnen ist. Vorauszahlungen sind gem § 46 Abs 1 Z 1 EStG auf die Einkommensteuerschuld anzurechnen. Diese Anrechnung erfolgt unabhängig davon, ob und in welchem Ausmaß ausländische Steuern anzurechnen sind. Nichts anderes kann für die den Vorauszahlungen gleichgestellten Mindeststeuerbeträge gelten. Die Anrechnung der Mindeststeuer unterliegt einzig den in § 24 Abs 4 Z 4 KStG normierten Beschränkungen. Demnach sind vorgetragene Mindeststeuerbeträge anzurechnen, soweit die tatsächliche Körperschaftsteuerschuld im Veranlagungszeitraum der Anrechnung den Mindeststeuerbetrag für diesen Veranlagungszeitraum übersteigt. Da die Anrechnung ausländischer Steuern nicht in die tatsächliche Körperschaftsteuerschuld eingeht²⁰⁾, kommt es durch die Steueranrechnung zu keiner Kür-

zung des Anrechnungspotenzials für vorgetragene Mindeststeuerbeträge. Die Anrechnung vorgetragener Mindeststeuerbeträge und die Anrechnung ausländischer Steuern erfolgt somit unabhängig voneinander.

4. Ergebnis

Sind im zu versteuernden Einkommen anrechnungsbegünstigte ausländische Einkünfte enthalten und fällt Mindeststeuer an, ist die ausländische Steuer auf die Mindeststeuer anzurechnen, soweit die Mindeststeuer in der tatsächlichen Körperschaftsteuerschuld Deckung findet und die tatsächliche Körperschaftsteuerschuld auf die anrechnungsbegünstigten ausländischen Einkünfte entfällt. Im Veranlagungszeitraum der Mindeststeueranrechnung wird das Anrechnungspotenzial für vorgetragene Mindeststeuerbeträge durch die Anrechnung ausländischer Steuern nicht gekürzt.



Der Autor:

Mag. Florian Brugger ist wissenschaftlicher Mitarbeiter am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht an der Wirtschaftsuniversität Wien.

19) BMF 16. 1. 2002, EAS 1981, SWI 2002, 111 (111).

20) Vgl Abschnitt 2.

Sadlo

Neues
Reisekostenrecht
ab 1.1.2008!

Die Lohn- und Einkommensteuer 2008

Kurzkomentar zum EStG 1988

LexisNexis
ARD Orac

ARD-Kurzkomentare

Sadlo

Die Lohn- und Einkommensteuer – Kurzkomentar zum EStG 1988

Jahr für Jahr kommt im Einkommensteuergesetz zu den zahlreichen **Gesetzesänderungen** auch noch die **Fortentwicklung durch die Rechtsprechung** aller Instanzen und durch teilweise widersprechende **Verordnungen, Erlässe und Richtlinien** der Finanzverwaltung hinzu.

Dies alles muss der Rechtsanwender beachten, sei es der Lohnsteuerpflichtige oder sein Arbeitgeber, der Einkommensbezieher oder seine Berater oder seien es die Finanzbehörden.

Mit diesem **jährlich erscheinenden Handbuch** erhält der Rechtsanwender ein kompaktes Nachschlagewerk: Die aktuelle Auflage enthält den **Text des EStG 1988 auf dem ab 1. 1. 2008 anzuwendenden Stand** – kommentiert durch Parlamentarische Erläuterungen, Rechtsprechungsleitsätze und Erlaussätze.

ARD-Kurzkomentar
Wien 2007, 640 Seiten
Preis € 55,-
Best.-Nr. 32.77.09
ISBN 978-3-7007-3878-7

Bestellen Sie jetzt:
Tel.: (01) 534 52-5555, Fax: (01) 534 52-141
E-Mail: bestellung@lexisnexus.at

LexisNexis®