

taxlex

Steuerrecht ■ Sozialversicherungs- und Arbeitsrecht
für die betriebliche Praxis

Schwerpunkt
Steuerreform

Zum Schwerpunkt
Die Änderung des Einkommensteuertarifs
Der neue Gewinnfreibetrag
Die geplante vorzeitige Absetzung für Abnutzung
Familienförderung 2009
Abzugsfähigkeit von Spenden

Arbeitsrecht für die betriebliche Praxis
Geschlechtsbezogene Belästigung
am Arbeitsplatz

ZEITSCHRIFT FÜR
STEUER UND BERATUNG
MÄRZ 2009

03

77 – 124

Schriftleitung:

Markus Achatz
Sabine Kirchmayr

Redaktion:

Dietmar Aigner
Gernot Aigner
Nikolaus Arnold
Heribert Bach
Andreas Damböck
Tina Ehrke-Rabel
Johann Fischerlehner
Friedrich Fraberger
Klaus Hirschler
Sabine Kanduth-Kristen
Georg Köfler
Roman Leitner
Andreas Sauer
Niklas Schmidt
Friedrich Schrenk
Kurt Schweighart
Stefan Steiger
Gerhard Steiner
Johannes Stipsits
Gerald Toifl



Helwig Aubauer
Thomas Neumann
Günter Steinlechner

MANZ

Fiktivsteueranrechnung und Endbesteuerung

Nach hA kann die Fiktivsteueranrechnung bei endbesteuerten Kapitalerträgen nur im Wege der Veranlagung gem § 97 Abs 4 Satz 3 EStG erfolgen. Im Beitrag wird näher untersucht, ob dieses Ergebnis tatsächlich aus § 97 Abs 4 Satz 3 EStG abgeleitet werden kann.

FLORIAN BRUGGER

A. Problemstellung

Gem § 1 Abs 1 Auslands-KESTVO 2003¹⁾ ist „*bei im Inland bezogenen Auslandskapitalerträgen aus Forderungswertpapieren [...] der Steuerabzug [...] ungeachtet der Bestimmung der Doppelbesteuerungsabkommen vorzunehmen, wenn bei unmittelbarer Abkommensanwendung der Gesamtbetrag des in- und ausländischen Steuerabzuges unter den in § 95 Abs 1 des Einkommensteuergesetzes 1988 vorgesehenen Steuersatz sinkt*“. Nach der VO muss die kuponanzahlende Stelle daher ua dann den vollen²⁾ KEST-Abzug vornehmen, wenn

gem DBA eine Anrechnung zu erfolgen hat, obwohl im Ausland keine Steuer erhoben wurde („*Matching Credit*“ oder „*Tax Sparing Credit*“).³⁾ Sind die Kapitalerträge endbesteuert, kann die abkommensrechtlich gebotene Steuerentlastung nach hA nur im Wege eines Antrags gem § 97 Abs 4 Satz 3 EStG erreicht werden: Der Steuerpflichtige soll demnach vor die Wahl gestellt sein, es entweder beim KEST-Abzug zu belassen und damit auf die Abkommensvorteile zu verzichten oder zur Tarifbesteuerung zu optieren, um die Fiktivsteueranrechnung geltend zu machen.⁴⁾

Mag. Florian Brugger ist wissenschaftlicher Mitarbeiter am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der Wirtschaftsuniversität Wien. Der Autor dankt Univ.-Prof. Dr. Michael Lang, MMag. Matthias Hofstätter, Mag. Birgit Stürzlinger und Mag. Nicole Tüchler für wertvolle Anregungen und die kritische Durchsicht des Manuskripts.

1) BGBl II 2003/393.

2) Wird im Ausland zwar eine Steuer erhoben, bleibt der Gesamtbetrag des in- und ausländischen Steuerabzuges bei unmittelbarer Abkommensanwendung aber dennoch unter 25%, soll die kuponanzahlende Stelle in Übereinstimmung mit der VO berechtigt sein, die im Ausland tatsächlich gezahlte Steuer anzurechnen; vgl Erlass des BMF v 19. 8. 1998, Steuerliche Behandlung von Zinsen ausländischer Wertpapiere mit inländischer kuponanzahlender Stelle, AÖF 1998/157 Punkt 1; Loukota, Durchführungserlaß zur Verordnung gegen die Steuerflucht in Auslandskapitalanlagen, SWI 1998, 413 (418) Bsp 4; ders, Österreichs Außensteuerrecht (2002) Rz 441; Kuschill/Kofler, Ab-

kommensrechtliche Entlastung von österreichischen Quellensteuern auf Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren, ÖStZ 2003, 225 (227); aA Schönstein, Auslandszinsen und KEST-Entlastung, SWI 1998, 126 (133).

3) Vgl zur fiktiven Anrechnung *Timpel*, Die fiktive Anrechnung (matching credit, tax sparing credit), in *Gassner/Lang/Lechner* (Hrsg), Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (1995) 61 (61 ff).
4) Vgl *Doralt/Kirchmayr*, EStG⁸ § 97 Rz 57; *Jakom/Marschner*, EStG § 97 Rz 43; *Marschner*, Auslandsveranlagung bevorzugt, ÖStZ 2004, 202 (202); *Zehetner*, Kapitalertragsteuer im Internationalen Steuerrecht (2001) 158; *ders*, Der neue Entwurf einer DBA-KEST-Entlastungsverordnung, in *Gassner/Lang* (Hrsg), Besteuerung und Bilanzierung international tätiger Unternehmen (1998) 529 (540); *Thunshirn*, Kapitalertragsteuer und „Matching Credit“, SWI 1998, 135 (138); *Loukota*, SWI 1998, 413; krit *Schönstein*, SWI 1998, 133.

§ 97 Abs 4 EStG;
§§ 1 f EndbesteuerungsG

Matching Credit;
Fiktivsteueranrechnung;
Endbesteuerung;
Veranlagung;
Günstigkeitsvergleich

Vor dem Hintergrund einer aktuellen UFS-Entscheidung⁵⁾ soll näher untersucht werden, ob die Fiktivsteueranrechnung tatsächlich nur im Wege der Veranlagung gem § 97 Abs 4 Satz 3 EStG erfolgen kann. Gegenstand der Entscheidung des UFS war ua die Frage, ob eine abkommenskonform erhobene schweizerische Quellensteuer, die auf endbesteuerte Kapitalerträge entfällt, im Veranlagungsverfahren auf die Einkommensteuerschuld angerechnet werden kann, obwohl § 97 Abs 4 EStG nicht zur Anwendung kommt. Der UFS hat die Anrechnung zugelassen. Dem dagegen vorgebrachten Einwand, dass die Anrechnung unzulässig sei, da die Einkünfte keine tarifmäßig zu steuernden Einkünfte sind, ist der UFS nicht gefolgt. Eine solche Anrechnung im Veranlagungsverfahren trotz Steuerabgeltung durch den KESt-Abzug könnte auch dann in Betracht kommen, wenn es sich nicht um gezahlte, sondern fiktive Steuerbeträge handelt, die gem DBA anzurechnen sind.

B. Veranlagung gem § 97 Abs 4 Satz 3 EStG

1. Verhältnis zu den ersten beiden Sätzen des § 97 Abs 4 EStG

Gem § 97 Abs 4 Satz 3 EStG ist „eine solche Anrechnung und Erstattung [...] weiters bei Erhebung der Kapitalertragsteuer von Kapitalerträgen vorzunehmen, hinsichtlich derer in Anwendung eines Doppelbesteuerungsabkommens eine über das entrichtete Ausmaß hinausgehende Anrechnung ausländischer Steuer beantragt wird“. Der dritte Satz des § 97 Abs 4 EStG wurde mit dem AbgÄG 1997⁶⁾ als Begleitmaßnahme zur VO zur Durchführung der KESt-Entlastung in Bezug auf Auslandszinsen⁷⁾ (deren § 1 inhaltlich unverändert als § 1 Abs 1 der Auslands-KEStVO 2003 übernommen wurde) eingeführt. Nach den ErläutRV sollte „ein neuer Veranlagungstitel für an sich endbesteuerte Kapitalerträge geschaffen werden, bei denen es aber wegen bestimmter Klauseln in Doppelbesteuerungsabkommen (*matching-credit*) zu einer Kapitalertragsteuerentlastung kommen muß“.⁸⁾ Die hA leitet aus § 97 Abs 4 Satz 3 EStG ab, dass der Steuerpflichtige zwischen der Belastung mit 25% KESt ohne Fiktivsteueranrechnung und der Besteuerung zum progressiven Tarif unter Berücksichtigung der Fiktivsteueranrechnung wählen kann.⁹⁾ Diese Ansicht wird durch die Mat zum AbgÄG 1997 gestützt. Die ErläutRV gehen davon aus, dass die Fiktivsteueranrechnung einzig im Wege des § 97 Abs 4 Satz 3 EStG erfolgen kann.¹⁰⁾ Der in den ersten beiden Sätzen des § 97 Abs 4 EStG angeordnete Günstigkeitsvergleich dürfte nach dem in den Mat zum Ausdruck gebrachten Verständnis des § 97 Abs 4 Satz 3 EStG bei einem Antrag auf Fiktivsteueranrechnung nicht vorzunehmen sein.¹¹⁾ Der Antrag auf Fiktivsteueranrechnung soll demnach einzige Anwendungsvoraussetzung des § 97 Abs 4 Satz 3 EStG sein und daher zwingend die Tarifbesteuerung der anrechnungsbegünstigten Einkünfte zur Folge haben. Teile des Schrifttums sehen darin einen Verstoß gegen die in den DBA eingegangenen Verpflichtungen.¹²⁾

Es ist allerdings fraglich, ob § 97 Abs 4 Satz 3 EStG tatsächlich der in den Mat dargestellte Anwendungsbereich zukommt. Ein Antrag gem § 97 Abs 4 Satz 3 EStG kommt für sämtliche Kapitalerträge in Betracht, die der Endbesteuerung unterliegen. Damit erfasst § 97 Abs 4 Satz 3 EStG auch solche Kapitalerträge, bei denen die Steuerabgeltung durch den KESt-Abzug gem § 1 Endbesteuerungsg iVm § 93 EStG idF BGBl 1988/400 verfassungsrechtlich zwingend vorzusehen ist.¹³⁾ Die Tarifbesteuerung dieser Kapitalerträge ist nur in den Grenzen des § 1 Abs 5 Endbesteuerungsg zulässig. Eine Interpretation des § 97 Abs 4 Satz 3 EStG, die darin einen von dem in § 1 Abs 5 Endbesteuerungsg vorgesehenen Günstigkeitsvergleich losgelösten Veranlagungstitel sieht, ist mit den verfassungsrechtlichen Vorgaben des Endbesteuerungsg unvereinbar. § 97 Abs 4 Satz 3 EStG zwingt jedoch nicht zu einer solchen Interpretation. Die Vorschrift bezieht sich auf die ersten beiden Sätze des § 97 Abs 4 EStG („eine solche Anrechnung und Erstattung ist weiters [...]“). Berücksichtigt man die Vorgaben des Endbesteuerungsg, müsste man in dieser Wortfolge die Bezugnahme auf den in den ersten beiden Sätzen des § 97 Abs 4 EStG angeordneten Günstigkeitsvergleich sehen, der damit auch Anwendungsvoraussetzung des § 97 Abs 4 Satz 3 EStG ist.¹⁴⁾ Wird ein Antrag auf Fiktivsteueranrechnung gestellt, kommt es daher nur dann zur Tarifbesteuerung der anrechnungsbegünstigten Kapitalerträge, wenn die Tarifbesteuerung günstiger ist als die Steuerabgeltung durch den KESt-Abzug.

2. Gegenstand der Veranlagung gem § 97 Abs 4 Satz 3 EStG

Damit stellt sich die Frage, wie der Günstigkeitsvergleich bei Anwendung des § 97 Abs 4 Satz 3 EStG durchzuführen ist. Nach hA kann die Veranlagungsoption gem § 97 Abs 4 Satz 1 und 2 EStG nur gemeinsam für sämtliche endbesteuerten und gem § 37 Abs 8 EStG zu versteuernden Kapitalerträge ausgeübt

5) UFS 29. 10. 2008, RV/0301-W/08 ua.

6) BGBl I 1998/9.

7) BGBl II 1998/43.

8) ErläutRV 933 BlgNR 20. GP 10.

9) Vgl FN 4.

10) Vgl ErläutRV 933 BlgNR 20. GP 12.

11) Andernfalls könnte die Anrechnung nicht in jeder Konstellation im Wege des § 97 Abs 4 Satz 3 EStG erfolgen; vgl auch Schönstein, SWI 1998, 134.

12) Vgl Zehetner, Kapitalertragsteuer 160f; Zehetner in Gassner/Lang (Hrsg), Besteuerung und Bilanzierung 542f.

13) § 1 Endbesteuerungsg stellt darauf ab, dass die in § 1 Abs 1 Z 1 Endbesteuerungsg genannten Kapitalerträge „nach der für das Kalenderjahr 1993 geltenden Rechtslage einem Kapitalertragsteuerabzug unterliegen“. Maßgebend ist daher § 93 EStG idF BGBl 1988/400. Vgl dazu VfGH 7. 3. 2002, G 278/01 VfSlg 16.475; Haidinger/Schragl, VfGH-Erkenntnis über die Nicht-Endbesteuerung von ausländischen Investmentfonds, ÖStZ 2002, 262 (263); Kirchmayr, Nicht-Endbesteuerung von Erträgen aus ausländischen Fonds verfassungswidrig! SWK 2002 S 389 (390); Achatz, Kapitalertragsteuer und Endbesteuerung, in Lechner/Staringer/Tumpel (Hrsg), Kapitalertragsteuer (2003) 71 (80).

14) So wohl auch Schönstein, SWI 1998, 133 FN 34.

werden.¹⁵⁾ Es ist demnach unzulässig, lediglich für bestimmte (zB gem § 37 Abs 4 EStG begünstigt besteuerte) Kapitalerträge zur Tarifbesteuerung zu optieren. Demgegenüber soll die Anrechnung und Erstattung gem § 97 Abs 4 Satz 3 EStG nur für Kapitalerträge erfolgen, „*hinsichtlich derer in Anwendung eines Doppelbesteuerungsabkommens eine über das entrichtete Ausmaß hinausgehende Anrechnung ausländischer Steuer beantragt wird*“. Bei der Veranlagung gem § 97 Abs 4 Satz 3 EStG sind daher auch nur diese Kapitalerträge in den Günstigkeitsvergleich einzubeziehen.¹⁶⁾ Zweifelhaft könnte allerdings sein, ob es vor dem Hintergrund des § 1 Abs 5 EndbesteuerungsG zulässig ist, nur für bestimmte endbesteuerte Kapitalerträge die Tarifbesteuerung vorzusehen, während es für die übrigen endbesteuerten Kapitalerträge bei der Steuerabgeltung durch den KESt-Abzug bleibt. Leitet man aus § 1 Abs 5 EndbesteuerungsG ab, dass die Tarifbesteuerung zwingend alle Kapitalerträge umfassen muss, für die das EndbesteuerungsG die Steuerabgeltung durch den KESt-Abzug vorsieht, wäre die in § 97 Abs 4 Satz 3 EStG normierte Einschränkung der Tarifbesteuerung auf Kapitalerträge, für die eine Fiktivsteueranrechnung geltend gemacht wird, unzulässig.

Dem EndbesteuerungsG dürfte eine solche Vorgabe allerdings nicht zu entnehmen sein. § 1 Abs 5 EndbesteuerungsG stellt zwar auf das Einkommen des Steuerpflichtigen als Grundlage des Günstigkeitsvergleichs ab. Da jedoch gerade die Nichtberücksichtigung der Kapitalerträge im Einkommen die Konsequenz der im EndbesteuerungsG vorgesehenen Steuerabgeltung ist, kann daraus nicht geschlossen werden, dass zwingend alle endbesteuerten Kapitalerträge in die Tarifbesteuerung einzubeziehen sind. Zu bedenken ist weiters, dass § 97 Abs 4 Satz 1 und 2 EStG nur auf Antrag des Steuerpflichtigen zur Anwendung kommen. Der Wortlaut des § 1 Abs 5 EndbesteuerungsG spricht jedoch dafür, dass die Tarifbesteuerung zwingend zu erfolgen hat, wenn sie vorteilhaft ist. Die Einschränkung auf jene Fälle, in denen die Tarifbesteuerung vom Steuerpflichtigen beantragt wird, dürfte dennoch von § 1 Abs 5 EndbesteuerungsG gedeckt sein, da durch die Abgeltungswirkung des KESt-Abzugs gerade jenen Vollzugsproblemen begegnet werden sollte, die mit der zwingenden Erfassung der Kapitalerträge verbunden sind.¹⁷⁾ Steht es dem einfachen Gesetzgeber offen, die in § 1 Abs 5 EndbesteuerungsG vorgesehene Tarifbesteuerung generell von einem Antrag des Steuerpflichtigen abhängig zu machen, sollte es auch zulässig sein, die Tarifbesteuerung für bestimmte endbesteuerte Kapitalerträge unter der Voraussetzung der Günstigkeit zwingend anzuordnen (gem § 97 Abs 4 Satz 3 EStG, wenn eine Fiktivsteueranrechnung beantragt wird) und ergänzend auf Antrag (§ 97 Abs 4 Satz 1 und 2 EStG) die übrigen endbesteuerten Kapitalerträge einzubeziehen.

3. Berücksichtigung der Fiktivsteueranrechnung beim Günstigkeitsvergleich

Zu klären ist weiters, ob die mit der Fiktivsteueranrechnung verbundene Minderung der Steuerbelastung bei der Durchführung des Günstigkeitsver-

gleichs zu berücksichtigen ist. Die in § 1 Abs 5 Satz 1 EndbesteuerungsG vorgesehene „*Anwendung des [...] Steuertarifs auf das Einkommen*“ spricht dafür, die Fiktivsteueranrechnung beim Günstigkeitsvergleich nicht zu berücksichtigen, da die Anrechnung ausländischer Steuern erst in einem der Tarifierstellung nachgelagerten Schritt erfolgt.¹⁸⁾ Diese Überlegung wird durch den Normzweck des § 1 Abs 5 EndbesteuerungsG bestätigt. Das EndbesteuerungsG soll ua die mit der Steuerabgeltung verbundene Durchbrechung des Grundsatzes der synthetischen Einkommensbesteuerung verfassungsrechtlich absichern.¹⁹⁾ § 1 Abs 5 EndbesteuerungsG soll in jenen Fällen, in denen sich die Steuerabgeltung nachteilig auswirkt, die Tarifbesteuerung ermöglichen.²⁰⁾ Stellt man der um die Fiktivsteueranrechnung geminderten Tarifsteuerbelastung jene Steuerbelastung gegenüber, die sich mit Steuerabgeltung jedoch ohne Fiktivsteueranrechnung ergibt, unterstellt man damit, dass als Folge der Steuerabgeltung die Anrechnung nicht möglich ist. Da aber – wie in Abschn C zu zeigen sein wird – die Möglichkeit der Anrechnung durch die Steuerabgeltung nicht berührt wird, kann sich die Steuerabgeltung insoweit nicht negativ auswirken. Der Günstigkeitsvergleich ist daher ohne Berücksichtigung der Fiktivsteueranrechnung vorzunehmen.²¹⁾

4. Abzug von Betriebsausgaben oder Werbungskosten

Gem § 97 Abs 4 Z 1 EStG sind „*die Kapitalerträge [...] ohne jeden Abzug anzusetzen. Dies gilt ungeachtet des § 20 Abs 2 nicht hinsichtlich jener Kapitalerträge, für die eine über das entrichtete Ausmaß hinausgehende Anrechnung ausländischer Steuern beantragt wird*“. Abweichend vom sonst geltenden Abzugsverbot bei der Tarifbesteuerung endbesteuerten Kapitalerträge ist demnach bei einer Veranlagung gem § 97 Abs 4 Satz 3 EStG der Abzug von Betriebsausgaben oder Werbungskosten zulässig. Werden Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgezogen, die iZm den anrechnungsbegünstigten Einnahmen stehen, kann da-

15) Vgl EStR 2000 Rz 7820; Erl des BMF v 8. 4. 1994, Durchführungserl zur Endbesteuerung von Kapitalanlagen, AÖF 1994/175 Punkt 5; Doralt/Kirchmayr, EStG⁸ § 97 Rz 46; UFS 3. 8. 2007, RV/1208-W/07 ua.

16) Auch die hA geht davon aus, dass bei einer Veranlagung gem § 97 Abs 4 Satz 3 EStG nur jene Kapitalerträge in die Tarifbesteuerung einzubeziehen sind, für die eine Fiktivsteueranrechnung beantragt wird; vgl Erl des BMF v 19. 8. 1998, Steuerliche Behandlung von Zinsen ausländischer Wertpapiere mit inländischer kuponanzahlender Stelle, AÖF 1998/157 Punkt 4; EStR 2000 Rz 7820; Doralt/Kirchmayr, EStG⁸ § 97 Rz 58; Jakoml/Marschner, EStG § 97 Rz 38; Schönstein, SWI 1998, 132; Thunshirn, SWI 1998, 137; Loukota, SWI 1998, 414.

17) Vgl ErläutRV 810 BlgNR 18. GP 5.

18) Vgl auch Schönstein, SWI 1998, 133.

19) Vgl ErläutRV 810 BlgNR 18. GP 5.

20) Vgl ErläutRV 810 BlgNR 18. GP 7 f.

21) Dieses Ergebnis wird von § 97 Abs 4 Satz 1 EStG getragen, der darauf abstellt, dass „*die nach dem Steuertarif für Kapitalerträge im Sinne des Abs 1 und 2 [...] zu erhebende Einkommensteuer geringer [ist] als die Kapitalertragsteuer*“. Auch die Mat zur Stammfassung des § 97 Abs 4 EStG sprechen dafür, die Anrechnung ausländischer Steuern beim Günstigkeitsvergleich nicht zu berücksichtigen (vgl ErläutRV 811 BlgNR 18. GP 11).

mit auch eine Kürzung des für die Fiktivsteueranrechnung zur Verfügung stehenden Anrechnungshöchstbetrags verbunden sein.²²⁾ Eine Begründung, wieso der Abzug von Betriebsausgaben oder Werbungskosten gerade in den Fällen der Fiktivsteueranrechnung zulässig sein soll, ist nicht ersichtlich.

Zweifelhaft ist, ob die Ausnahme vom Abzugsverbot im Bereich der Fiktivsteueranrechnung im Auftrag des EndbesteuerungsG Deckung findet. Gem § 2 Abs 1 EndbesteuerungsG „ist bundesgesetzlich vorzusehen, daß für Kapitalerträge [...], für die eine Abgeltung der Steuern (§ 1 Abs 2 Z 1) eintritt, bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs 2 des Einkommensteuergesetzes 1988, § 7 Abs 2 des Körperschaftsteuergesetzes 1988) [und] des Einkommens für Zwecke der Erstattung (§ 1 Abs 5) [...] Werbungskosten [...] nicht berücksichtigt werden“. Die Reichweite dieses Auftrags ist zwar strittig,²³⁾ aus dem Verweis auf § 1 Abs 2 Z 1 EndbesteuerungsG ergibt sich jedoch, dass das Abzugsverbot zumindest für die in § 1 Abs 1 Z 1 lit a und b EndbesteuerungsG genannten Kapitalerträge (ua Kapitalerträge aus Forderungswertpapieren iSd § 93 Abs 3 EStG idF BGBl 1988/400) vorzusehen ist. Da § 97 Abs 4 Z 1 Satz 2 EStG ua solche Kapitalerträge erfasst und § 2 Abs 1 EndbesteuerungsG das Abzugsverbot auch ausdrücklich für das Erstattungsverfahren anordnet („bei der Ermittlung [...] des Einkommens für Zwecke der Erstattung [§ 1 Abs 5] [...]“),²⁴⁾ entspricht § 97 Abs 4 Z 1 Satz 2 EStG nicht den Vorgaben des EndbesteuerungsG.

5. Kürzung der Anrechnung bei vermitteltem Alleinverdiener- oder Kinderabsetzbetrag

Gem § 97 Abs 4 Z 2 EStG „ist die Anrechnung [...] betraglich insoweit ausgeschlossen, als der Steuerpflichtige den Anspruch auf einen Alleinverdienerabsetzbetrag oder einen Kinderabsetzbetrag vermittelt. Der Kinderabsetzbetrag ist dabei [...] mit 50,90 Euro monatlich anzusetzen“. § 97 Abs 4 Z 2 EStG unterscheidet nicht, ob eine Veranlagung nach den ersten beiden Sätzen oder nach dem dritten Satz des § 97 Abs 4 EStG erfolgt. Eine solche Unterscheidung wäre auch von § 1 Abs 5 EndbesteuerungsG nicht gedeckt. Vermittelt der Steuerpflichtige den Anspruch auf einen Alleinverdiener- oder Kinderabsetzbetrag, kommt es daher auch dann zur Kürzung der KEST-Anrechnung, wenn eine Fiktivsteueranrechnung beantragt wird.²⁵⁾ Soweit die KEST-Anrechnung gem § 97 Abs 4 Z 2 EStG unterbleibt, bleibt es bei der Belastung der ausländischen Einkünfte mit KEST. Die nicht angerechnete KEST ist daher als eine auf die ausländischen Einkünfte entfallende Steuer bei der Berechnung des Anrechnungshöchstbetrags zu berücksichtigen. Ausländische Steuern können demnach in Höhe der gem § 97 Abs 4 Z 2 EStG verbleibenden KEST-Belastung angerechnet werden.

C. Fiktivsteueranrechnung außerhalb des Anwendungsbereichs des § 97 Abs 4 Satz 3 EStG

Die in Abschn B angestellten Überlegungen haben gezeigt, dass die Fiktivsteueranrechnung nicht in je-

dem Fall im Wege einer Veranlagung gem § 97 Abs 4 Satz 3 EStG erfolgen kann, da der in den ersten beiden Sätzen des § 97 Abs 4 EStG normierte Günstigkeitsvergleich auch Anwendungsvoraussetzung des dritten Satzes ist. Kommt § 97 Abs 4 Satz 3 EStG nicht zur Anwendung, bleibt es trotz Antrags auf Fiktivsteueranrechnung bei der Steuerabgeltung durch den KEST-Abzug. Die abkommensrechtliche Verpflichtung zur Fiktivsteueranrechnung wird dadurch allerdings nicht berührt. Die Frage der Steuererhebung wird in den DBA regelmäßig nicht näher geregelt, sondern bleibt dem innerstaatlichen Recht der Vertragsstaaten überlassen.²⁶⁾ Ergibt sich aus einem DBA die Verpflichtung, ausländische (auch fiktive) Steuerbeträge anzurechnen, so besteht diese Verpflichtung unabhängig davon, wie die Steuer nach innerstaatlichem Recht erhoben wird. Aus abkommensrechtlicher Sicht hat die Anrechnung daher auch dann zu erfolgen, wenn die Steuer für die anrechnungsbegünstigten Einkünfte durch den KEST-Abzug abgegolten ist.²⁷⁾ Dabei macht es keinen Unterschied, ob gem DBA eine tatsächlich gezahlte oder eine fiktive Steuer anzurechnen ist. Wird zunächst der volle KEST-Abzug vorgenommen (wie dies für Auslandszinsen im Fall der Fiktivsteueranrechnung gem § 1 Abs 1 Auslands-KESTVO 2003 zwingend angeordnet ist), ist zu klären, ob die Durchführung der abkommensrechtlich gebotenen Steueranrechnung im Veranlagungsverfahren oder in einem gesonderten Rückzahlungsverfahren zu erfolgen hat.

Nach hA sind ausländische Steuern bei der Veranlagung jenes Veranlagungszeitraums anzurechnen, dem die Einkünfte in zeitlicher Hinsicht zuzurechnen sind.²⁸⁾ Nach Teilen des Schrifttums soll dieser

22) Vgl Schönstein, SWI 1998, 132; Doralt/Kirchmayr, EStG⁸ § 97 Rz 57; fraglich ist allerdings, in welchen Fällen ein aus abkommensrechtlicher Sicht hinreichender Zusammenhang zwischen den anrechnungsbegünstigten Einnahmen und den Betriebsausgaben oder Werbungskosten besteht; vgl Lang, Die Zuordnung von Finanzierungsaufwendungen im DBA-Recht, SWI 1995, 289 (289 ff); vgl auch Tumpel in Gassner/Lang/Lechner (Hrsg), Methoden 88 ff; Mühlhner, Zum Umfang der ausländischen Einkunftsquelle in Art 11 OECD-MA, SWI 1999, 295 (295 ff); Bergmann, Die Reichweite des steuerlichen Abzugsverbots von Aufwendungen für Beteiligungen und Kapitalveranlagungen mit DBA-Vorteilen, in Bergmann (Hrsg), Praxisfragen zum Körperschaftsteuerrecht in FS Werilly (2000) 31 (65 ff); Zorn, Neue Rechtsprechung des VwGH zu Zinserträgen und Verlusten am Kapitalstamm im DBA-Recht, SWI 2003, 7 (7 ff); Polivanova-Rosenauer, Der Begriff der Einkünfte im zwischenstaatlichen Steuerrecht, eolex 2003, 267 (267 ff); Nowotny, VwGH zum abkommensrechtlichen Begriff der Einkünfte aus Zinsen iSv Art 11 Abs 3 OECD-MA, ÖStZ 2004, 51 (51 ff).

23) Vgl Achatz, Die Endbesteuerung von Gewinnausschüttungen aus Aktien und anderen Anteilen, GesRZ 1993, 221 (223); ders, Zweifelsfragen der Endbesteuerung, in Bertl/Mandl/Mandl/Ruppe (Hrsg), Steuerreform 1993 (1994) 129 (140); Tissot, Besteuerung ausländischer Kapitaleinkünfte verfassungs- und EU-konform? RdW 2003, 672 (673); Doralt/Kofler, EStG¹¹ § 20 Rz 159/1 ff.

24) AA Doralt/Kofler, EStG¹¹ § 20 Rz 159/3.

25) Krit Jakom/Marschner, EStG § 97 Rz 38.

26) Vgl zu Ausnahmen Staringer, Verfahrensrecht und die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, in Gassner/Lang/Lechner (Hrsg), Methoden 207 (207 ff); Zehetner, Kapitalertragsteuer 79 ff.

27) Vgl Lechner, Kapitalertragsteuer und Doppelbesteuerungsabkommen, in Lechner/Staringer/Tumpel (Hrsg), Kapitalertragsteuer 241 (259).

28) Vgl Schuch, Der Anrechnungshöchstbetrag, in Gassner/Lang/Lechner (Hrsg), Methoden 11 (46); Ritz, BAO³ (2005) § 295 a Rz 8.

Grundsatz jedoch bei Kapitalerträgen, die im Wege des KESt-Abzugs mit Abgeltungswirkung besteuert werden, nicht gelten. In diesen Fällen soll die Anrechnung außerhalb des Veranlagungsverfahrens auf Grundlage von § 240 Abs 3 BAO erfolgen.²⁹⁾ Als Begründung für diese Unterscheidung könnte ins Treffen geführt werden, dass aufgrund der Steuerabgeltung keine Veranlagung der anrechnungsbegünstigten Einkünfte erfolgt und daher auch die Auslandssteueranrechnung im Veranlagungsverfahren nicht zulässig ist.³⁰⁾ Eine solche Einschränkung besteht für die Anrechnung der „durch Steuerabzug einbehaltenen Beträge“ gem § 46 Abs 1 Z 2 EStG. Diese Beträge sind nur anzurechnen, „soweit sie auf veranlagte Einkünfte entfallen“.³¹⁾ Da § 46 Abs 1 Z 2 EStG allerdings nur die Anrechnung der nach österr Recht einbehaltenen Abzugsteuerbeträge regelt,³²⁾ lassen sich daraus keine Schlussfolgerungen für die Anrechnung ausländischer Steuern ziehen.

Für eine Beschränkung der Auslandssteueranrechnung auf Steuerbeträge, die auf veranlagte Einkünfte entfallen, ist daher keine Rechtsgrundlage ersicht-

lich.³³⁾ Bedenkt man weiters, dass die DBA nicht zwischen verschiedenen Formen der Steuererhebung unterscheiden und die anrechenbare ausländische Steuer nach hA nicht gesondert für jede Einkunftsquelle, sondern länderspezifisch zu berechnen ist („per-country-limitation“),³⁴⁾ scheint es nicht nur zulässig, sondern abkommensrechtlich geboten, auch die mit Abgeltungswirkung besteuerten Kapitalerträge bei der Auslandssteueranrechnung im Rahmen der Veranlagung zu berücksichtigen. Diese Kapitalerträge sind bei der Anrechnung daher grundsätzlich nicht anders zu behandeln als Einkünfte, die der Tarifbesteuerung unterliegen. Die Anrechnung erfolgt in jenem Veranlagungszeitraum, in dem die Kapitalerträge bei einer Veranlagung gem § 97 Abs 4 EStG zu erfassen wären.³⁵⁾ Bei der Ermittlung des Anrechnungshöchstbetrags ist allerdings der Abgeltungswirkung des KESt-Abzugs Rechnung zu tragen. Da der KESt-Abzug ausschließlich anrechnungsbegünstigte Einkünfte belastet, sind ausländische Steuern jedenfalls, dh auch bei Verlusten aus anderen Einkunftsquellen, in Höhe der KESt-Belastung anrechenbar.

29) Vgl *Loukota*, Internationale Aspekte der neuen Kapitalertragsteuer, SWI 1993, 39 (40 f); *Lechner* in *Lechner/Staringer/Tumpel* (Hrsg), Kapitalertragsteuer 259 ff; *Tumpel*, Endbesteuerung von Zinsen und Kapitalverkehrsfreiheit, in *Lechner/Staringer/Tumpel* (Hrsg), Kapitalverkehrsfreiheit und Steuerrecht (2000) 63 (78); *Jakom/Marschner*, EStG § 97 Rz 38; ErläutRV 933 BlgNR 20. GP 12; vgl allerdings UFS 29. 8. 2008, RV/2264-W/08.

30) So die Begründung des Finanzamts in UFS 29. 10. 2008, RV/0301-W/08 ua.

31) Vgl dazu näher *Brugger*, Anrechnung von Abzugsteuer auf steuerbefreite Einkünfte, ÖStZ 2008, 396 (396 ff).

32) Vgl *Doralt*, EStG¹¹ § 46 Rz 4; *Jakom/Baldauf*, EStG § 46 Rz 12; *Hofstätter/Fellner* in *Hofstätter/Reichel* (Hrsg), Einkommensteuer § 46 Rz 5; EStR 2000 Rz 7583.

33) Vgl UFS 29. 10. 2008, RV/0301-W/08 ua; vgl auch *Staringer*, Die Anwendung der DBA auf im Inland bezogene Auslandszinsen, SWI 1997, 304 (309 FN 34).

34) Vgl *Schuch* in *Gassner/Lang/Lechner* (Hrsg), Methoden 28 ff; *Lang*, Einführung in das Recht der Doppelbesteuerungsabkommen² (2002) Rz 490; nach Ansicht des BMF kann die Berechnung des Anrechnungshöchstbetrags auch für die einzelne Einkunftsquelle („per-item-limitation“) erfolgen, wenn dies für den Steuerpflichtigen günstiger ist; vgl EStR 2000 Rz 7584; BMF 26. 5. 2008, EAS 2968, FJ 2008, 281 (281).

35) Unklar UFS 29. 10. 2008, RV/0301-W/08 ua, wonach die im Veranlagungszeitraum entrichtete Steuer anzurechnen ist.

SCHLUSSSTRICH

Wird für endbesteuerte Kapitalerträge die Anrechnung fiktiver Steuerbeträge beantragt, kommt es nur dann zur Veranlagung gem § 97 Abs 4 Satz 3 EStG, wenn die Tarifbesteuerung günstiger ist als die Steuerabgeltung durch den KESt-Abzug. Bei diesem Günstigkeitsvergleich ist die mit der Fiktivsteueranrechnung verbundene Minderung der Steuerbelastung nicht zu berücksichtigen.

In vielen Fällen wird eine Veranlagung daher nicht möglich sein. Kann keine Veranlagung erfolgen, bleibt es bei der Steuerabgeltung durch den KESt-Abzug. Die Nichtberücksichtigung der Kapitalerträge im Einkommen ändert jedoch nichts daran, dass die auf diese Einkünfte entfallende (fiktive) ausländische Steuer im Veranlagungsverfahren anzurechnen ist.