

VWGH: KEIN ANRECHNUNGSVORTRAG AUF BASIS VON § 48 BAO

1. Durch die Kürzung abzugsfähiger Verlustvorträge um in Japan versteuerte Lizenz Einkünfte kommt es in den Folgejahren zwar zu einer entsprechend höheren Steuerbelastung, nicht jedoch zu einer tatbestandlichen Nachversteuerung der seinerzeit in Österreich nicht besteuerten ausländischen Einkünfte.
2. Die Gewährung von Anrechnungsvorträgen durch einige Staaten lässt noch nicht erkennen, dass eine bestimmte Vorgangsweise in der Anrechnung ausländischer Steuern international üblich geworden ist.

§ 48 BAO 1961

VwGH 28.9.2004, 2000/14/0172

Kurzdarstellung des Sachverhalts:

Die Beschwerdeführerin beantragte beim BMF die Anrechnung der in den Jahren 1993 bis 1997 einbehaltenen japanischen Quellensteuer auf die Körperschaftsteuer gem § 48 BAO für 1996 und die Folgejahre. Die Behörde lehnte dies mit der Begründung ab, das DBA Österreich–Japan enthalte eine abschließende Regelung bezüglich der Behandlung japanischer Quellensteuern bei der Ertragsbesteuerung in Österreich, sodass eine Maßnahme iSd § 48 BAO nicht erforderlich sei. Zudem sei die Anwendbarkeit des § 48 BAO zweifelhaft, wenn eine Doppelbesteuerung über mehrere Perioden vorliegt. Auch die Erzielung einer den Grundsätzen der Gegenseitigkeit entsprechenden Behandlung sei in Fällen, in denen ein DBA einen Sachverhalt abdecke, nicht erforderlich.



Aus den Entscheidungsgründen:

[...] Die Notwendigkeit einer derartigen unilateralen Maßnahme [Anm: 48 BAO 1961] ist auch im Geltungsbereich internationaler Doppelbesteuerungsabkommen nicht grundsätzlich ausgeschlossen (vgl in diesem Sinne VwGH 12.7.1990, 89/16/0069). [...] Die Zulässigkeit einer Entlastungsmaßnahme unter dem Gesichtspunkt des „Erfordernisses der Ausgleichung der in- und ausländischen Besteuerung“ wird von Lehre und Rechtsprechung bejaht, wenn eine „echte internationale Doppelbesteuerung“ vorliegt; worunter die Erhebung gleicher oder gleichartiger Steuern von demselben Steuerpflichtigen für denselben Steuergegenstand und denselben Zeitraum verstanden wird (vgl mit zahlreichen Literaturhinweisen [...] VwGH 29.1.1998, 95/15/0043). Eine derartige „echte Doppelbesteuerung“ liegt im Beschwerdefall nicht vor. Den japanischen Einkünften standen in den Jahren ihrer steuerlichen Erfassung in Österreich jeweils höhere Verluste aus öster-

reichischen Steuerquellen gegenüber, sodass eine österreichische Steuer nicht zur Vorschreibung gelangte. Eine Doppelbesteuerung der japanischen Einkünfte trat somit bereits aufgrund der innerstaatlichen Gewinnermittlungsvorschriften nicht ein. Die in Art 19 Abs 2 DBA – Österreich–Japan zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung vorgesehene Anrechnung der japanischen Steuer auf die österreichische Steuer für diese Einkünfte ging daher ins Leere bzw war zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung nicht erforderlich. Soweit die Beschwerdeführerin ihr Begehren auf die Überlegung stützt, dass bei Nichterzielung der japanischen Einkünfte die inländischen Verluste (ungekürzt) auf spätere Veranlagungszeiträume hätten vorgetragen werden können, zeigt sie damit eine Doppelbesteuerung der japanischen Einkünfte im oben dargestellten Sinn nicht auf. Durch die Kürzung der als Sonderausgaben abzugsfähigen Verlustvorträge kommt es in den Folgejahren zu einer entsprechend höheren Steuerbelastung der in diesen Jahren erzielten Einkünfte, nicht jedoch – im juristischen Sinne – zu einer Nachversteuerung der seinerzeit in Österreich nicht besteuerten ausländischen Einkünfte. Die Beschwerdeführerin hat ihre Anträge auf Anrechnung japanischer Quellensteuer [...] auch darauf gestützt, dass die Maßnahme zur „Erzielung einer den Grundsätzen der Gegenseitigkeit entsprechenden Behandlung“ erforderlich sei. Sie hat in diesem Zusammenhang auf das japanische Steuerrecht verwiesen. Dieses sehe vor, dass die in Japan infolge der Begrenzung durch den Anrechnungshöchstbetrag nicht anrechenbaren ausländischen Steuern auf die folgenden drei Jahre insoweit übertragbar seien, als in den betreffenden Jahren der Höchstbetrag nicht ausgenutzt werde. Zudem sei auch ein nicht ausgeschöpfter Höchstbetrag vortragsfähig, indem er den anrechenbaren Höchstbetrag der nächstfolgenden drei Jahre erhöhe. Statt einer Anrechnung ausländischer Steuern

könne nach japanischen Steuerrecht wahlweise auch ein Abzug als Betriebsausgabe erfolgen. Diesem Vorbringen hat die belangte Behörde zu Recht entgegnet, dass § 48 BAO nicht dazu dient, die in anderen Rechtsordnungen enthaltenen Begünstigungen generell zu rezipieren (vgl Gassner/Lang/Lechner, Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, 372, mit weiteren Nachweisen, sowie [...] VwGH 29.1.1998, 95/15/0043). Auch der Hinweis der Beschwerdeführerin, neben Japan würden einige weitere Staaten einen Anrechnungsvortrag gewähren, lässt nicht erken-

nen, dass eine bestimmte Vorgangsweise in der Anrechnung ausländischer Steuern international üblich geworden und solcherart die Herstellung von Gegenrecht im Sinne des § 48 BAO „erforderlich“ sei (vgl dazu auch Debatin/Wassermeyer, Doppelbesteuerung, Rz. 66 zu Art. 23 B MA, die darauf hinweisen, dass einige Staaten bei der Anwendung der Anrechnungsmethode sehr großzügig verfahren und manche Staaten auch die Möglichkeit des Übertrags nicht in Anspruch genommener Anrechnungsbeträge erwägen würden oder einen Übertrag bereits zuließen). [...]

ANMERKUNG

Für den VwGH ist § 48 BAO im vorliegenden Fall nicht anwendbar, weil einerseits – mangels Vorliegens positiver Einkünfte in Österreich im Jahr der Erzielung von Quelleinkünften in Japan – keine Doppelbesteuerung bezogen auf eine Periode vorliegt (keine periodenübergreifende Beurteilung der Doppelbesteuerung durch den VwGH!) und andererseits die Gewährung von Anrechnungsvorträgen durch einige Staaten noch keine internationale Üblichkeit bezüglich der Anrechnung ausländischer Steuern nach sich zieht.

Der VwGH folgt damit seiner ständigen Rsp So ist zwar die Notwendigkeit unilateraler Maßnahmen wie § 48 BAO auch im Geltungsbereich internationaler Doppelbesteuerungsabkommen nicht grundsätzlich ausgeschlossen (siehe VwGH 12.7.1990, 89/16/0069), doch soll eine tatbestandliche „echte“ internationale Doppelbesteuerung nur dann vorliegen, wenn gleiche oder gleichartige Steuern von demselben Steuerpflichtigen für denselben Steuergegenstand und denselben Zeitraum erhoben werden (vgl VwGH 29.1.1998, 95/15/0043). Weiters diene § 48 BAO nicht dazu, die in anderen Rechtsordnungen enthaltenen Steuerbegünstigungen generell zu rezipieren (so VwGH 29.1.1998, 95/15/0043).

Auch die hL lehnt eine Rezipitätsautomatik iRd § 48 BAO insofern ab, als dadurch nicht günstigeres ausländisches Außensteuerrecht gleichsam spiegelbildlich in Österreich einzuführen sei (vgl Loukota, Vermeidung internationaler Doppelbesteuerungen gemäß § 48 BAO, in Doralt et al (Hrsg) Steuern im Rechtsstaat, FS Stoll [1990] 407 [413]; Urtz, § 48 BAO und die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, in Gassner/

Lang/Lechner [Hrsg] Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung [1995] 359 [372 ff]). Allerdings kann dem VwGH nicht gefolgt werden, wenn er für die Feststellung einer tatbestandlichen Doppelbesteuerung lediglich auf eine Periode abstellt. Es darf nämlich keinen Unterschied machen, ob die Steuer in Österreich bar (durch einen Geldabfluss durch eine Steuerzahlung) oder – wie eben bei negativen Einkünften in Österreich in der Besteuerungsperiode – unbar (durch Kürzung des entsprechenden Verlustvortrags) erhoben wird. Entsprechend dem Ziel von § 48 BAO – der Vermeidung der Doppelbesteuerung – müsste die in einer Periode im Quellenstaat gezahlte Steuer im Ansässigkeitsstaat vielmehr auch in einer späteren Periode angerechnet werden können, weil dann die entsprechende Steuer – bei negativem Welteinkommen im Ansässigkeitsstaat – erst in einer späteren Periode anfällt (vgl zur ähnlichen Problematik bei DBA grundlegend Schuch, Die Zeit im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen [2002] 258). Auf die Zufälligkeit der innerstaatlichen Steuererhebung kann es nicht ankommen, wenn man die Wertungen der DBA auf die insoweit vergleichbaren Wertungen des § 48 BAO überträgt. Darüber hinaus ist zu beklagen, dass sich der VwGH in jüngerer Zeit offenbar gerade im Bereich des Internationalen Steuerrechts mehr und mehr mit in der Literatur erfundenen rechtswissenschaftlichen Begriffen (hier: „echte“ Doppelbesteuerung) anstatt mit vom Gesetzgeber vorgegebenen Rechtsbegriffen auseinandersetzt. Ein Ableiten auf die Frage, wann eine „echte“ Doppelbesteuerung vorläge, geht an der dogmatischen Grundfrage schlichtweg vorbei.

CHRISTINE OBERMAIR / PATRICK WENINGER

