jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vwgh Erkenntnis 2007/5/24 2006/15/0045

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 24.05.2007

Index

E6J;
39/03 Doppelbesteuerung;

Norm

62002CJ0315 Lenz VORAB;
DBAbk BRD 1955 Art10a;
DBAbk BRD 1955 Art15 Abs2;
DBAbk Schweiz 1975 Art10;
DBAbk Schweiz 1975 Art23 Abs2;
DBAbk USA 1998 Art10;
DBAbk USA 1998 Art22 Abs3 lita;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Stoll und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Zorn, Dr. Büsser und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein der Schriftführerin Dr. Kinsky, über die Beschwerde des Finanzamtes Landeck-Reutte, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Innsbruck, vom 15. Oktober 2004, GZ. RV/0341-I/04, betreffend Einkommensteuer 2000 (mitbeteiligte Partei: Dipl.Ing. F M), zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Begründung

Der Mitbeteiligte erklärte für das Jahr 2000 u.a. Einkünfte aus Kapitalvermögen und beantragte die Anrechnung folgender ausländischer Quellensteuern:

Dividenden aus

Einkünfte

ausländische Steuer

Deutschland

208.282,77 S

54.934,84 S

Schweiz

8.711,81 S

3.049,13 S

USA

36.842,17 S

11.052,65 S

Mit Einkommensteuerbescheid vom 4. April 2002 versagte das Finanzamt die beantragte Steueranrechnung.

Der vom Mitbeteiligten dagegen erhobenen Berufung gab das Finanzamt mit Berufungsvorentscheidung vom 2. Februar 2004 keine Folge. Durch den nach österreichischem Recht vorzunehmenden vertikalen Verlustausgleich - dabei seien vorrangig nicht begünstigte Einkünfte auszugleichen (vgl. Doralt, Tz. 175 zu § 2 EStG) - falle im Jahr 2000 keine Tarifsteuer nach § 33 EStG 1988 an. Besteuert würden ausschließlich die vom Mitbeteiligten (mit 2,832.612 S) erklärten Einkünfte aus Beteiligungsveräußerungen mit dem begünstigten Steuersatz nach § 37 Abs. 1 EStG. Auf die erklärten Auslandseinkünfte in Höhe von insgesamt 254.096 S entfalle damit keine österreichische Steuer. Eine Anrechnung ausländischer Steuer sei nur insoweit zulässig, als die ausländischen Einkünfte mit Steuern des Ansässigkeitsstaates belastet seien. Da diese Belastung im Beschwerdefall Null betrage, könne keine ausländische Steuer auf die österreichische Einkommensteuer angerechnet werden.

In der Folge eines hier nicht näher interessierenden Feststellungsbescheides erging ein gemäß§ 295 BAO geänderter Einkommensteuerbescheid vom 23. Februar 2004, in dem eine "Tarifsteuer" in Höhe von 4.699,54 S aufscheint und ausländische Steuer in eben dieser Höhe angerechnet wird.

Mit dem angefochtenen Bescheid setzte die belangte Behörde die Einkommensteuer für das Jahr 2000 fest, indem sie den anzurechnenden Steuerbetrag - für die einzelnen Staaten getrennt - nach der Formel

"Einkommensteuer x Auslandseinkünfte / Einkommen" ermittelte und dabei zu folgenden anrechenbaren

Quellensteuern gelangte:

deutsche Quellensteuer

48.144,17 S

schweizerische Quellensteuer

2.013,72 S

in den USA erhobene Quellensteuer

8.575,97 S

Begründend wird im angefochtenen Bescheid ausgeführt, die Doppelbesteuerungsabkommen mit Deutschland, der Schweiz und den USA teilten das Besteuerungsrecht für die angeführten Einkünfte grundsätzlich dem Staat zu, in dem der Empfänger ansässig sei. Dem Quellenstaat verbleibe jeweils ein betragsmäßig begrenztes Besteuerungsrecht (vgl. Art. 10a DBA Deutschland idF BGBl. Nr. 361/1994 sowie jeweils Art. 10 der mit der Schweiz und den USA abgeschlossenen Abkommen).

Zur Vermeidung der Doppelbesteuerung sähen die Abkommen jeweils vor, dass die abkommenskonform vom Nichtansässigkeitsstaat erhobenen Steuern auf die Steuern des Ansässigkeitsstaates angerechnet werden (vgl. Art. 15 DBA Deutschland, Art. 23 Z. 2 DBA Schweiz, Art. 22 Abs. 3 lit. a DBA USA).

Dabei sei zu beachten, dass die ausländische Steuer nicht jenen österreichischen Steuerbetrag übersteigen dürfe, der auf die durch Anrechnung begünstigten Auslandseinkünfte entfalle. Durch die Steueranrechnung solle lediglich die sonst eintretende Doppelbesteuerung vermieden werden. Der Anrechnungshöchstbetrag sei durch Anwendung des Durchschnittssteuersatzes auf die durch Anrechnung begünstigten ausländischen Einkünfte nach der angeführten Formel - getrennt für die einzelnen Staaten - zu ermitteln. "Unbestritten" sei, dass es sich bei den geltend gemachten ausländischen Steuerbeträgen um die abkommenskonform einbehaltene Steuer handle. Die Einkommensteuer errechne sich wie folgt:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb

-731.662 S

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit

389.532 S

Einkünfte aus Kapitalvermögen

567.571 S

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung

- 224.076 S

sonstige Einkünfte

2,862.612 S

nicht ausgleichsfähige Verluste

1.491 S

Gesamtbetrag der Einkünfte

2,865.468 S

Renten, dauernde Lasten

-21.595 S

Kirchenbeitrag

-1.000 S

Einkommen gerundet

2,842.900 S

Steuer nach Abzug der Absetzbeträge

1,301.950 S

Steuer nach Abzug der Absetzbeträge

Einkommen x 100

45,80%

Hälftesteuersatz

22,90%

Steuer gemäß § 33 Abs. 1-8

4.699,54 S

mit halbem Steuersatz

648.674,33 S

mit festem Steuersatz (6%)

3.750,84 S

Einkommensteuer

657.124,71 S

Anrechnungshöchstbetrag D

- 48.144,17 S

Anrechnungshöchstbetrag CH

-2.013,72 S

Anrechnungshöchstbetrag USA

- 8.575,97 S

anrechenbare Lohnsteuer

-122.440,40 S

Einkommensteuer gerundet

475.950 S

Dagegen wendet sich die gemäß § 292 BAO erhobene Beschwerde des Finanzamtes, mit der der Bescheid insoweit angefochten wird, als die belangte Behörde einen die Tarifsteuer von 4.699,54 S übersteigenden Betrag an ausländischen Quellensteuern angerechnet hat.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Innerstaatliche Normen zur Durchführung der abkommensrechtlich vorgesehenen Anrechnung ausländischer Quellensteuern bestehen nicht. Dies betrifft sowohl die Berechnung des anrechenbaren Betrags als auch die im Zuge der Durchführung der Anrechnung auftretenden Verfahrensfragen. Die einzelnen Doppelbesteuerungsabkommen bilden daher die einzige Rechtsgrundlage für die Anrechnung (vgl. Schuch, Der Anrechnungshöchstbetrag, in Gassner/Lang/Lechner, Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, 17f).

Im Beschwerdefall waren folgende Bestimmungen der mit Deutschland, der Schweiz und den Vereinigten Staaten von Amerika abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen zu beachten:

Art. 10a des im Beschwerdefall noch anzuwendenden Abkommens vom 4. Oktober 1954 zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie der Gewerbesteuern und der Grundsteuern (BGBl. Nr. 221/1955 idF BGBl. Nr. 361/1994, im Folgenden: DBA-Deutschland):

"(1) Bezieht eine Person mit Wohnsitz in einem der Vertragstaaten aus dem anderen Staat Einkünfte aus Dividenden, so hat der Wohnsitzstaat das Besteuerungsrecht für diese Einkünfte.

(2) Soweit in dem anderen Vertragstaat die Steuer von Dividenden im Abzugsweg (an der Quelle) erhoben wird, wird das Recht zur Vornahme des Steuerabzugs durch Absatz 1 nicht berührt. Die Steuer darf aber, wenn der Empfänger der Dividendeneinkünfte der Nutzungsberechtigte ist, nicht übersteigen:

5 vom Hundert des Bruttobetrages der Dividenden, wenn der Nutzungsberechtigte eine Kapitalgesellschaft ist, ...

15 vom Hundert des Bruttobetrags der Dividenden in allen anderen Fällen.

Die zuständigen Behörden der Vertragstaaten regeln in gegenseitigem Einvernehmen, wie diese Begrenzungsbestimmungen durchzuführen sind. ..."

Art. 15 Abs. 2 DBA-Deutschland:

"... Die Artikel 10a Abs. 2, Artikel 11 Abs. 2 und Artikel 12 Abs. 1 Satz 2 bleiben unberührt; die nach diesen Bestimmungen zu erhebende Steuer wird unter Beachtung der Vorschriften des Steuerrechts des Wohnsitzstaats über die Anrechnung ausländischer Steuern auf die Steuer angerechnet, die nach dem Recht dieses Staates und in Übereinstimmung mit diesem Abkommen von diesen Einkünften gezahlt worden ist. ..."

Art. 10 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 30. Jänner 1974 (BGBl. Nr. 64/1975 idF BGBl. Nr. 161/1995, im Folgenden: DBA-Schweiz):

"1. Dividenden, die eine Gesellschaft mit Sitz oder Geschäftsleitung in einem Vertragstaat an eine in dem anderen Vertragstaat ansässige Person zahlt, dürfen in dem anderen Staat besteuert werden.

2. Diese Dividenden dürfen jedoch in dem erstgenannten Vertragstaat, in dem die die Dividenden ausschüttende Gesellschaft ihren Sitz oder Geschäftsleitung hat, nach dem Recht dieses Staates besteuert werden; die Steuer darf aber 5 vom Hundert des Bruttobetrages der Dividenden nicht übersteigen. ..."

Art. 23 Z. 2 DBA-Schweiz:

"2. ... Bezieht eine in Österreich ansässige Person unter

Artikel 10, 11, 12 und 19 fallende Einkünfte, die nach diesem Abkommen in der Schweiz und in Österreich besteuert werden dürfen, so rechnet Österreich auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der der in der Schweiz gezahlten Steuer entspricht; der anzurechnende Betrag darf jedoch den Teil der vor der Anrechnung ermittelten Steuer nicht übersteigen, der auf die aus der Schweiz bezogenen Einkünfte entfällt."

Art. 10 des Abkommens vom 31. Mai 1996 zwischen der Republik Österreich und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerumgehung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen (BGBl. III Nr. 6/1998, im Folgenden: DBA-USA):

"(1) Dividenden, die eine in einem Vertragstaat ansässige Gesellschaft an eine im anderen Vertragstaat ansässige Person zahlt, dürfen im anderen Staat besteuert werden.

(2) Diese Dividenden dürfen jedoch auch in dem Vertragstaat, in dem die die Dividenden zahlende Gesellschaft ansässig ist, nach dem Recht dieses Staates besteuert werden; die Steuer darf aber, wenn der Empfänger der Dividenden der Nutzungsberechtigte ist, nicht übersteigen:

5 vom Hundert des Bruttobetrags der Dividenden, wenn der Nutzungsberechtigte eine Gesellschaft (jedoch keine Personengesellschaft) ist, die unmittelbar über mindestens 10 vom Hundert der stimmberechtigten Anteile der die Dividenden zahlenden Gesellschaft verfügt;

15 vom Hundert des Bruttobetrags der Dividenden in allen

anderen Fällen. ..."

Art. 22 Absatz 3 lit. a des DBA-USA:

"(3) In Österreich wird die Doppelbesteuerung wie folgt vermieden:

Bezieht eine in Österreich ansässige Person Einkünfte und dürfen diese Einkünfte nach diesem Abkommen in den Vereinigten Staaten besteuert werden - ausgenommen eine Besteuerung ausschließlich auf Grund der Staatsbürgerschaft gemäß Artikel 1 Absatz 4 (Persönlicher Geltungsbereich) -, so rechnet Österreich auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der der in den Vereinigten Staaten gezahlten Steuer entspricht. Der anzurechnende Betrag darf jedoch den Teil der vor der Anrechnung ermittelten österreichischen Steuer vom Einkommen nicht übersteigen, der auf die Einkünfte, die in den Vereinigten Staaten besteuert werden dürfen, entfällt. ..."

Den genannten Doppelbesteuerungsabkommen ist gemeinsam, dass sie den anrechenbaren Betrag der auf die ausländischen Einkünfte entfallenden ausländischen Steuern in mehrfacher Hinsicht begrenzen.

Zunächst sehen alle genannten Doppelbesteuerungsabkommen für Dividenden nur ein eingeschränktes Quellenbesteuerungsrecht vor:

Nach Art. 10a DBA-Deutschland beträgt die zulässige Quellensteuer auf Dividenden natürlicher Personen 15%; nach Art. 10 Z. 2 DBA-Schweiz 5% und nach Art. 10 Abs. 2 lit. b DBA-USA 15%.

Belassen die Verteilungsnormen für Dividenden dem Quellenstaat ein eingeschränktes Besteuerungsrecht und zieht der jeweilige Quellenstaat den nach seinem innerstaatlichen Recht höheren Satz ab, kann nur bis zum Betrag des abkommenskonformen Quellensteuerabzugs angerechnet werden (vgl. Schuch, aaO, 23ff).

Im Beschwerdefall hat die belangte Behörde einen auf die deutschen Dividenden in Höhe von 208.282,77 S entfallenden Anrechnungsbetrag von 48.144,17 S ermittelt. Dies entspricht einem Steuersatz von rund 23,11%. Einer Anrechnung deutscher Quellensteuer auf Dividenden in diesem Ausmaß fehlt es an der gesetzlichen Grundlage, sodass sich der angefochtene Bescheid im Rahmen der Anfechtungserklärung des Finanzamtes bereits aus diesem Grund als inhaltlich rechtswidrig erweist. Auch hinsichtlich der aus der Schweiz und aus den Vereinigten Staaten bezogenen Dividenden ist nicht ersichtlich, dass die belangte Behörde auf das Vorliegen eines abkommenskonformen Quellensteuerabzugs Bedacht genommen hätte. Anders als im angefochtenen Bescheid zum Ausdruck gebracht, handelt es sich bei der Frage, ob eine ausländische Steuer "abkommenskonform" einbehalten wurde, um eine solche der rechtlichen Beurteilung des Sachverhaltes, welche der belangten Behörde auch dann obliegt, wenn das Finanzamt die Anrechnung aus einem anderen, von ihr als unzutreffend erkannten Grund verweigert hat.

Weiters darf der Anrechnungsbetrag den Teil der vor der Anrechnung ermittelten Steuer nicht übersteigen, der auf die im Quellenstaat erzielten Einkünfte entfällt. In diesem Zusammenhang hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 15. April 1997, 93/14/0135, ausgesprochen, dass die Anrechnung ausländischer Steuern nicht alleine deswegen versagt werden darf, weil innerstaatliche Rechtsvorschriften eine bestimmte Reihenfolge des Verlustausgleichs vorsehen. Auch im Beschwerdefall stützt sich das beschwerdeführende Finanzamt auf derartige Aspekte der Verlustverrechnung, wenn es vorbringt, die vorgeschriebene Einkommensteuer entfalle (mit Ausnahme der "Tarifsteuer in Höhe von 4.699,54 S") ausschließlich auf die inländischen Einkünfte aus der Beteiligungsveräußerung. Diese - innerstaatlich zweifellos zutreffende Sichtweise - wird dem Zweck der Doppelbesteuerungsabkommen nicht gerecht, weil dabei eine Doppelbesteuerung nur unvollständig hintan gehalten wird. Die jeweils positiven ausländischen Einkünfte haben nämlich zu einem entsprechend höheren - in Österreich steuerpflichtigen - Welteinkommen des Mitbeteiligten beigetragen und wurden im Ergebnis mit dem Durchschnittssteuersatz, der zugleich die Grenze der Anrechnung bildet, belastet.

Im fortgesetzten Verfahren wird zudem zu beachten sein, dass die Anwendung des normalen Steuertarifs jedenfalls für Kapitalerträge von dividendenauszahlenden Gesellschaften, die ihren Sitz in einem Mitgliedstaat der Europäischen Gemeinschaft haben, dem Gemeinschaftsrecht widerspricht (vgl. EuGH vom 15. Juli 2004, Rechtssache C-315/02, Lenz).

Der angefochtene Bescheid war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z. 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben.

Wien, am 24. Mai 2007

Gerichtsentscheidung

EuGH 62002J0315 Lenz VORAB

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2007:2006150045.X00

Im RIS seit

20.06.2007

Zuletzt aktualisiert am

17.05.2013

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, http://www.vwgh.gv.at

© 2025 JUSLINE
JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.
www.jusline.at