

TE Vwgh Erkenntnis 2001/8/7 97/14/0109

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 07.08.2001

Index

39/03 Doppelbesteuerung;

Norm

DBAbk Japan 1963 Art11 Abs1;

DBAbk Japan 1963 Art19 Abs2;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss sowie die Hofräte Dr. Karger, Mag. Heinzl, Dr. Zorn und Dr. Robl als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Flendrovsky über die Beschwerde des R in T, vertreten durch Dr. Alfred Jaeger, Rechtsanwalt in 4020 Linz, Hauptplatz 21, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich, Berufungssenat I, vom 27. Juni 1997, RV/095- 06/Ma97, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1994, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen von 15.000 S binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Beschwerdeführer erzielte im Jahr 1994 neben Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit und Kapitalvermögen Einkünfte aus Gewerbebetrieb als Einzelunternehmer sowie als Mitunternehmer der E-GmbH & Co KG. In den Einkünften als Mitunternehmer sind Lizenzgebühren aus Japan enthalten, von denen Japan Quellensteuer erhoben hat, weswegen der Beschwerdeführer die Anrechnung der auf ihn entfallenden 10 %igen japanischen Quellensteuer von rund 170.000 S auf seine Einkommensteuerschuld beantragte.

Das Finanzamt rechnete die japanische Quellensteuer wegen der insgesamt negativen Einkünfte als Mitunternehmer auf die Einkommensteuerschuld nicht an.

In der Berufung führte der Beschwerdeführer im Wesentlichen aus, in den Einkünften als Mitunternehmer seien von der japanischen N-Ltd erhaltene Lizenzgebühren enthalten, von denen Japan nach Art XI DBA-Japan 10 % Quellensteuer erheben dürfe. Da die E-GmbH & Co KG in Japan lediglich als Sublizenzgeber auftrete, würden bei alleiniger Betrachtung des Lizenzgeschäftes nach Abzug der mit diesem im Zusammenhang stehenden Betriebsausgaben auf ihn Lizenzgebühren von rund 1 Mio S entfallen. Nur dieser Betrag, nicht jedoch die Höhe der von ihm als Mitunternehmer erzielten Einkünfte sei von Bedeutung. Denn unter dem Begriff der Einkünfte iSd Art XIX

DBA-Japan seien nicht die österreichischen Einkünfte als Mitunternehmer, sondern die Lizenzekünfte iSd Art XI leg cit zu verstehen. Österreich sei als Ansässigkeitsstaat nach Art XIX DBA-Japan verpflichtet, die in Japan erhobene Quellensteuer von 10% auf seine Einkommensteuerschuld anzurechnen. Diese Anrechnung habe allerdings nur insoweit zu erfolgen, als die Lizenzekünfte mit österreichischer Einkommensteuer belastet seien (Anrechnungshöchstbetrag). Zur Berechnung des Anrechnungshöchstbetrages sei sowohl nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes als auch nach der Verwaltungsauffassung die Formel "Einkommensteuer x Auslandseinkünfte / Einkommen = Anrechnungshöchstbetrag" anzuwenden. Da die Einkommensteuer im Jahr 1994 rund 850.000 S, das Einkommen rund 2 Mio S und die Lizenzekünfte rund 1 Mio S betragen hätten, ergebe sich ein Anrechnungshöchstbetrag von rund 470.000 S. Österreich sei somit zur Anrechnung der erhobenen japanischen Quellensteuer von rund 170.000 S auf seine Einkommensteuerschuld verpflichtet.

Im nunmehr angefochtenen Bescheid vertritt die belangte Behörde die Ansicht, Art XIX Abs 2 DBA-Japan sehe in Österreich als Methode für die Steuerentlastung das Anrechnungsverfahren vor. Die Anrechnung dürfe jedoch jenen Betrag nicht übersteigen, mit dem die Lizenzekünfte anteilmäßig mit österreichischer Einkommensteuer belastet seien. Die Anrechnung dürfe somit nicht höher sein als die österreichische Durchschnittssteuerbelastung der Lizenzekünfte. Der Anrechnungshöchstbetrag sei nach der Formel "Einkommensteuer x Auslandseinkünfte / Einkommen = Anrechnungshöchstbetrag" zu berechnen. Die japanische Quellensteuer dürfe jedoch nicht angerechnet werden, falls die Lizenzekünfte mit keiner österreichischen Einkommensteuer belastet seien. Auch wenn die österreichische Durchschnittssteuerbelastung bei bestimmten ausländischen Einkünften Null betrage (zB bei den befreiten internationalen Schachtelerträgen nach § 10 Abs 2 KStG), dürfe keine ausländische Steuer angerechnet werden. Es müsse daher zunächst das österreichische Einkommen ohne Berücksichtigung der Bestimmungen des DBA-Japan ermittelt werden. Sodann müsse der Anteil der Lizenzekünfte im österreichischen Einkommen und der Anteil der österreichischen Einkommensteuer, der auf diese Lizenzekünfte entfalle, bestimmt werden. Da die Einkünfte des Beschwerdeführers als Mitunternehmer mit den darin enthaltenen Lizenzekünften negativ seien, entfalle die österreichische Einkommensteuer nur auf die Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit, Kapitalvermögen und Gewerbebetrieb als Einzelunternehmer, nicht hingegen auf die Lizenzekünfte. Es bestehe folglich keine Möglichkeit, die erhobene japanische Quellensteuer auf die Einkommensteuerschuld anzurechnen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die Beschwerde erwogen:

Nach Art XI Abs 1 DBA-Japan darf der Satz der Steuer, die von einem der Vertragsstaaten von Lizenzgebühren erhoben wird, die aus Quellen innerhalb dieses Vertragsstaates von einer im anderen Vertragsstaat ansässigen Person bezogen werden, 10 % dieser Lizenzgebühren nicht übersteigen.

Nach Art XIX Abs 2 DBA-Japan darf Österreich bei Ermittlung seiner Steuern von Personen, die in Österreich ansässig sind, in die Grundlage, von der diese Steuern erhoben werden, alle Einkünfte einbeziehen, die nach den österreichischen Gesetzen steuerpflichtig sind. Der Betrag der japanischen Steuer, die von der in Österreich ansässigen Person nach den japanischen Gesetzen und in Übereinstimmung mit diesem Abkommen entweder unmittelbar oder im Abzugsweg von Einkünften, die ihre Quelle in Japan haben und in beiden Vertragsstaaten der Besteuerung unterliegen, erhoben wird, wird jedoch zur Anrechnung auf die österreichische Steuer für diese Einkünfte zugelassen, aber mit einem Betrag, der den Teil der österreichischen Steuer nicht übersteigt, der auf diese Einkünfte (oder das gesamte, der österreichischen Steuer unterliegende Einkommen, wenn dieses niedriger ist) im Verhältnis zum gesamten, der österreichischen Steuer unterliegenden Einkommen entfällt.

Unbestritten ist, dass der in Österreich ansässige Beschwerdeführer als Mitunternehmer Lizenzekünfte aus Japan bezogen hat, von denen Japan eine Quellensteuer von 10 % erhoben hat. Österreich ist nach Art XI Abs 1 iVm Art XIX Abs 2 DBA-Japan verpflichtet, die erhobene Quellensteuer auf die Einkommensteuerschuld anzurechnen. Im Art XIX Abs 2 zweiter Satz DBA-Japan wird auch ein Anrechnungshöchstbetrag normiert, wonach die Anrechnung der japanischen Quellensteuer nur bis zu jenem Betrag erfolgen darf, mit dem die japanischen Einkünfte mit österreichischer Einkommensteuer belastet sind. Durch die in Klammer gesetzte Wortgruppe wird zudem ausdrücklich auf den Fall eingegangen, dass im Hinblick auf Verluste aus anderen Einkunftsquellen oder auf andere einkommensmindernde Positionen das Einkommen geringer ist als der Betrag der japanischen Einkünfte. Diesfalls ist die Anrechnung mit dem Betrag der österreichischen Einkommensteuer begrenzt, die auf das gesamte Einkommen entfällt. Ist nun in jenem Veranlagungsjahr, in welchem die positiven japanischen Einkünfte in das in Österreich zu erfassende Einkommen einfließen, aufgrund von negativen Einkünften oder von anderen einkommensmindernden

Positionen das Einkommen so niedrig, dass sich keine österreichische Einkommensteuer ergibt, so unterliegen die japanischen Einkünfte keiner österreichischen Einkommensbesteuerung, weswegen die erhobene Quellensteuer auch nicht angerechnet werden darf (vgl das hg Erkenntnis vom 20. April 1999, 99/14/0012).

Die Bestimmung des Anrechnungshöchstbetrages erfolgt im Einklang mit den Ausführungen der Parteien im verwaltungsgerichtlichen Verfahren nach der Formel "Einkommensteuer x Auslandseinkünfte / Einkommen" (vgl das hg Erkenntnis vom 22. Februar 1994, 93/14/0202 mwA). Die belangte Behörde hat die japanische Quellensteuer auf die österreichische Einkommensteuerschuld mit der Begründung nicht angerechnet, die Einkünfte des Beschwerdeführer als Mitunternehmer mit den darin enthaltenen Lizenzeinkünften seien negativ, weswegen auf die Lizenzeinkünfte keine österreichische Einkommensteuer entfalle. Damit hat die belangte Behörde jedoch die Rechtslage verkannt. Der Beschwerdeführer hat nämlich unbestritten im Jahr 1994 ein Einkommen von rund 2 Mio S, in dem Lizenzeinkünfte enthalten sind, bezogen, woraus sich eine Einkommensteuer von rund 850.000 S ergeben hat. Ob die Lizenzeinkünfte nach den Bestimmungen der österreichischen Einkommensermittlung zunächst mit anderen Einkünften zusammengefasst und dadurch negativ werden, ist für die in Art XIX Abs 2 DBA-Japan normierte Anrechnungsverpflichtung nicht von Bedeutung, weil diese Bestimmung nur auf (im österreichischen Einkommen enthaltene) positive japanische Einkünfte abstellt (vgl in diesem Sinn das hg Erkenntnis vom 15. April 1997, 93/14/0135). Für die Anrechnung der japanischen Quellensteuer ist entscheidend, dass der Beschwerdeführer im Jahr 1994 unbestritten positive Lizenzeinkünfte iSd Art XI DBA-Japan und insgesamt ein positives Einkommen erzielt hat. Österreich ist somit zur Anrechnung von erhobener japanischer Quellensteuer auf die Einkommensteuerschuld des Beschwerdeführers verpflichtet, weswegen die von der belangten Behörde vertretene Ansicht mit der Rechtslage nicht im Einklang steht.

Die belangte Behörde wird jedoch im fortzusetzenden Verfahren die mit den Lizenzeinkünften im Zusammenhang stehenden Betriebsausgaben - erforderlichenfalls im Schätzungsweg - zu ermitteln haben.

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

Die Entscheidung über den Aufwandsatz stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der Verordnung BGBl Nr 416/1994.

Wien, am 7. August 2001

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2001:1997140109.X00

Im RIS seit

14.01.2002

Zuletzt aktualisiert am

17.05.2013

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

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at