

Abkommensrecht, Außensteuerrecht, EU-Recht

Redaktion: MR Dr. Heinz Jirousek, BMF

■ ÖStZ 2008/149, 54

## Amurta: Diskriminierende Quellenbesteuerung und Anrechnungsmethode

Im Urteil in der Rs *Amurta*<sup>1)</sup> trifft der EuGH zwei wesentliche Aussagen: Erstens stehen Steuerrichtlinien dem Grundfreiheitschutz nicht entgegen, zweitens vermag eine abkommensrechtliche Anrechnung im Ansässigkeitsstaat eine steuerliche Diskriminierung durch den Quellenstaat zu „neutralisieren“. Der Beitrag geht der Frage nach, welche Konsequenzen dies für die österreichische Rechtslage hat.

Priv.-Doz. DDr. Georg Kofler, LL.M.

(NYU)

Univ.-Prof. Dr. Michael Tumpel

### 1. Rechtlicher Hintergrund und Ausgangssachverhalt<sup>1)</sup>

Die Besteuerung grenzüberschreitender Ausschüttungen und die daraus resultierenden Mehrfachbelastungen und Verzerrungen im Binnenmarkt stehen schon lange im Brennpunkt gemeinschaftsrechtlicher Überlegungen<sup>2)</sup>. Erst die Verabschiedung der Mutter-Tochter-Richtlinie<sup>3)</sup> hat aber eine gewisse Harmonisierung konzerninterner Gewinnausschüttungen gebracht, während die nicht von dieser Richtlinie erfassten grenzüberschreitenden Gewinnausschüttungen im Lichte der Grundfreiheiten nicht nur detaillierten Analysen durch die Kommission unterzogen wurden<sup>4)</sup>, sondern in vielfältigen Varianten auch bereits auf dem grundfreiheitsrechtlichen Prüfstand des EuGH standen: Die Rechtsprechung hat hier sowohl bei Dividenden aus dem Ausland („Hereindividenden“)<sup>5)</sup> als auch bei Ausschüttungen an ausländische Anteilseigner („Hinausdividenden“)<sup>6)</sup> eine diskriminierungsfreie Behandlung im Hinblick

auf die Entlastung von der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung gefordert. Auf Basis dieser Rechtsprechung hat die Kommission schließlich eine Reihe von Vertragsverletzungsverfahren gegen die Mitgliedstaaten im Bereich der diskriminierenden Dividendenbesteuerung eingeleitet<sup>7)</sup>.

Bei grenzüberschreitenden Ausschüttungen in der Gemeinschaft prallen zwangsläufig die nicht harmonisierten Körperschaftsteuersysteme „ungebremst“ aufeinander. Die gemeinschaftsrechtlichen Diskriminierungsverbote treffen freilich beide Mitgliedstaaten gleichzeitig und unabhängig voneinander. Jeder Mitgliedstaat hat sein nationales Entlastungssystem diskriminierungsfrei auszurichten<sup>8)</sup>. Anders gewendet besteht also gemeinschaftsrechtlich keine systemunabhängige Verpflichtung zur Entlastung, sondern nur eine Pflicht zur Gleichbehandlung mit Inlandssachverhalten, worin auch deutlich wird, dass die steuerliche Benachteiligung nicht dadurch eine Rechtfertigung erfahren kann, dass Ansässigkeits- und Quellenstaat wechselseitig auf eine gebotene Entlastung im jeweils anderen Staat verweisen<sup>9)</sup>. Ein wesentlicher Teilaspekt dieser Gleichbehandlungsverpflichtung betrifft die Frage der Quellenbesteuerung der grenzüberschreitenden Ausschüttung, wenn im vergleichbaren Inlandsfall eine Steuerbefreiung besteht. Die Rs *Amurta*<sup>10)</sup> bot dem EuGH nunmehr Gelegenheit, erneut Position zu einigen höchst umstrittenen Fragestellungen – etwa zur Auswirkung einer Anrechnungsverpflichtung im Ansässigkeitsstaat – zu beziehen und die bereits in *Denkavit Internationaal*<sup>11)</sup> zur

1) EuGH, Urteil vom 8. 11. 2007, C-379/05, *Amurta SGPS* (Vorlage des Gerichtshof te Amsterdam).

2) Für eine ausführliche Analyse siehe G. Kofler, Doppelbesteuerungsabkommen und Europäisches Gemeinschaftsrecht (2007) 934 ff.

3) Richtlinie des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten (90/435/EWG), ABl L 225/6 ff (20. 8. 1990).

4) Siehe zB die Studie „Unternehmensbesteuerung im Binnenmarkt“, SEK(2001)1681, und die Mitteilung der Kommission zur „Besteuerung von Dividenden natürlicher Personen im Binnenmarkt“, KOM(2003)810 endg.

5) EuGH 6. 6. 2000, C-35/98, Slg 2000, I-4071, *Verkooijen* (Dividendenfreibetrag); EuGH 15. 7. 2004, C-315/02, Slg 2004, I-7063, *Lenz* (Schedulensystem aus der Sicht des Ansässigkeitsstaates des Anteilseigners); EuGH 7. 9. 2004, C-319/02, Slg 2004, I-7477, *Manninen*, EuGH 6. 3. 2007, C-292/04, *Meilicke*, und EuGH 12. 12. 2006, C-446/04, Slg 2006, I-11753, *FII Group Litigation* (Anrechnungssysteme aus der Sicht des Ansässigkeitsstaates des Anteilseigners); EuGH 14. 11. 2006, C-513/04, Slg 2006, I-10967, *Kerckhaert und Morres* (Abzugssystem aus der Sicht des Ansässigkeitsstaates des Anteilseigners); EuGH 18. 12. 2007, C-101/05, A (betreffend Dividenden aus Drittstaaten). Siehe auch die anhängigen Rs C-194/06, *Orange European Smallcup Fund* (betreffend Anrechnung ausländischer Quellensteuern bei einem Kapitalanlagefonds), sowie C-406/07, *Kommission/Griechenland* (diskriminierende Besteuerung von Auslandsdividenden).

6) EuGH 12. 12. 2006, C-374/04, Slg 2006, I-11673, *ACT Group Litigation* (Anrechnungssystem aus der Sicht des Quellenstaates); EuGH 14. 12. 2006, C-170/05, Slg 2006, I-11949, *Denkavit Internationaal BV*, und EuGH 8. 11. 2007, C-379/05, *Amurta* (Freistellungssystem aus der Sicht des Quellenstaates); siehe auch EFTA Court 23. 11. 2004, E-1/04, EFTA

Court Report 2004, 11, *Fokus Bank* (Anrechnungssystem und Quellenbesteuerung).

7) Siehe zB zur diskriminierenden Besteuerung von Dividendenzahlungen ins Ausland durch Belgien, Spanien, Italien, die Niederlande und Portugal „Direkte Steuern: Kommission verklagt Belgien, Spanien, Italien, die Niederlande und Portugal beim Gerichtshof wegen diskriminierender Behandlung von Dividendenzahlungen ins Ausland und fordert Lettland zur Einstellung einer solchen Behandlung auf“, IP/07/66 (22. 1. 2007).

8) Treffend *Staringer in Lechner/Staringer/Tumpel* (Hrsg), Kapitalverkehrsfreiheit und Steuerrecht (2000) 93 (116).

9) Siehe nur *Schaumburg in Ebling* (Hrsg), Besteuerung von Einkommen, DStJG 24 (2001) 225 (273).

10) EuGH 8. 11. 2007, C-379/05, *Amurta*, abgedruckt zB in IStR 2007, 853 m Anm *Englisch* und Anm *Rainer*.

11) EuGH 14. 12. 2006, C-170/05, Slg 2006, I-11949, *Denkavit Internationaal BV*, abgedruckt zB in IStR 2007, 62 m Anm *Rainer*. Für Analysen siehe zB *Biebl*, SWI 2007, 65 ff; *Haslinger*, SWI 2007, 175 ff; *Röhrbein*, RfW

Niederlassungsfreiheit eingeschlagene Rechtsprechungslinie konsequent auch für die Kapitalverkehrsfreiheit fortzusetzen. Das Urteil ist auch für Österreich im Hinblick auf das bereits gegen Österreich eingeleitete Vertragsverletzungsverfahren<sup>12)</sup> von höchster Relevanz.

## 2. Die Entscheidung des EuGH

**2.1.** Die portugiesische Gesellschaft *Amurta* erhielt Gewinnausschüttungen von einer niederländischen Gesellschaft, an der sie zu 14 % beteiligt war. Hierauf wurde in den Niederlanden eine 25%ige Quellensteuer einbehalten, da das an der Mutter-Tochter-RL orientierte Mindestbeteiligungsausmaß von 25 % nicht erreicht war, während bei einem rein nationalen Sachverhalt bereits ab einer Beteiligungshöhe von 5 % der Quellensteuerabzug entfällt. Der vorlegende Gerichtshof te Amsterdam wollte dementsprechend vom EuGH in Erfahrung bringen, ob die inlandsbezogene Freistellung mit der Kapitalverkehrsfreiheit vereinbar ist, und ob es für die Beantwortung dieser Frage darauf ankommt, dass der Sitzstaat der Muttergesellschaft eine Vollanrechnung für die niederländische Dividendensteuer gewährt. Sowohl GA *Mengozzi*<sup>13)</sup> als auch der EuGH<sup>14)</sup> erblickten einen Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit, erachteten aber eine mögliche Anrechnung im Ansässigkeitsstaat als möglicherweise „neutralisierend“.

**2.2.** Hinsichtlich der ersten Frage nach dem prinzipiellen Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit wies der EuGH zunächst das Vorbringen der Mitgliedstaaten zurück, die Behandlung von Dividenden aus Beteiligungen, die von der Mutter-Tochter-RL nicht erfasst würden, falle ausschließlich in die nationale Gesetzgebungsbefugnis (RN 19 ff). Vielmehr erblickte der EuGH eine grundfreiheitsrelevante Ungleichbehandlung von im Hinblick auf die wirtschaftliche Doppelbesteuerung vergleichbaren Situationen (RN 24 ff und RN 33 ff), die weder auf Basis der Kohärenz des Steuersystems (RN 42 ff) noch im Hinblick auf die ausgewogene Aufteilung der Steuerhoheit zwischen den Mitgliedstaaten (RN 53 ff) gerechtfertigt werden könne. Der EuGH beantwortete diese Frage daher folgendermaßen:

Die Art 56 EG und 58 EG stehen Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats entgegen, die für den Fall, dass die in Art 5 Abs 1 der [Mutter-Tochter-RL] vorgesehene Mindestbeteiligung der Muttergesellschaft am Kapital der Tochtergesellschaft nicht erreicht ist, einen Quellensteuerabzug von Dividenden vorsehen, die von einer in diesem Mitgliedstaat ansässigen Gesellschaft an eine in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Empfänger-gesellschaft ausgeschüttet werden, von diesem Abzug aber Dividenden ausnehmen, die an eine Empfänger-gesellschaft gezahlt werden, die in dem erstgenannten Mitgliedstaat der Körperschaftsteuer unterliegt oder in diesem Staat über eine feste Niederlassung verfügt, der die an der ausschüttenden Gesellschaft gehaltenen Anteile gehören.

2007, 194 ff; *Behrens/Renner*, BB 2007, 1320 ff; weiters die Beiträge von *Vanistendael, Pons, Denys, Fortuin und Meussen* in ET 2007/5, 210 ff; ausführlich zur Frage der gemeinschaftsrechtlichen Konsequenzen einer Anrechnungsverpflichtung *G. Kofler*, *Doppelbesteuerungsabkommen und Europäisches Gemeinschaftsrecht* (2007) 564 ff.

12) Siehe „Besteuerung von Auslandsdividendenzahlungen: Kommission leitet weitere Schritte gegen Deutschland, Finnland, Italien und Österreich ein“, IP/07/1152 (23. 7. 2007), und die Mitteilung in ÖStZ 2007/737, 369.

13) Schlussanträge GA *Mengozzi* 7. 6. 2007, C-379/05, *Amurta*.

14) EuGH 8. 11. 2007, C-379/05, *Amurta*; siehe dazu auch bereits die Besprechung von *Biebl*, SWI 2008, 29 ff.

**2.3.** Im Rahmen der Beantwortung der zweiten Vorlagefrage wies der EuGH zunächst darauf hin, dass sich die Niederlande nicht auf das Bestehen eines von einem anderen Mitgliedstaat einseitig gewährten Vorteils berufen könne, um den Verpflichtungen aus dem Vertrag zu entgehen (RN 75 ff), es sich hingegen nicht ausschließen ließe, dass ein Mitgliedstaat die Beachtung seiner Verpflichtungen aus dem Vertrag dadurch sicherzustellen vermag, dass er mit einem anderen Mitgliedstaat ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung schließt (RN 79 ff); dies zu bestimmen sei aber Sache des nationalen Gerichts (RN 84). Diese Überlegungen führten zu folgendem Ergebnis:

Ein Mitgliedstaat, der die wirtschaftliche Doppelbesteuerung von Dividenden, die an in seinem Hoheitsgebiet ansässige Empfänger-gesellschaften ausgeschüttet werden, vermeidet, kann sich nicht auf eine volle Steuergutschrift, die ein anderer Mitgliedstaat einer in diesem Mitgliedstaat ansässigen Empfänger-gesellschaft einseitig gewährt, berufen, um seiner Verpflichtung zu entgehen, eine sich aus der Ausübung seiner Steuerhoheit ergebende wirtschaftliche Doppelbesteuerung von Dividenden zu vermeiden. Beruft sich ein Mitgliedstaat auf ein mit einem anderen Mitgliedstaat geschlossenes Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, so ist es Sache des nationalen Gerichts zu bestimmen, ob dieses Abkommen im Ausgangsrechtsstreit zu berücksichtigen ist, und gegebenenfalls zu prüfen, ob es dieses Abkommen ermöglicht, die Wirkungen der Beschränkung des freien Kapitalverkehrs zu neutralisieren.

**EU- und EWR-Gesellschaften können gemeinschaftsrechtlich eine Rückerstattung der Dividenden-KEST verlangen.**

## 3. Gemeinschaftsrechtliche Folgerungen

Das vom EuGH in *Amurta* gefundene Ergebnis dürfte im Lichte des *Denkavit Internationaal*-Urteils<sup>15)</sup> wenig überraschen. Bereits dort hat der Gerichtshof den Grundsatz bestätigt, dass Dividendenzahlungen ins Ausland im Quellenstaat nicht höher besteuert werden dürfen als Inlandsdividendenzahlungen; aus der Zusammenschau mit der *Rs ACT Group Litigation*<sup>16)</sup> ergibt sich somit eindeutig, dass ein Mitgliedstaat (nur) dann zur Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung in Form der Ausdehnung innerstaatlicher Begünstigungen verpflichtet ist, wenn er den Dividendenbezug des Anteilseigners in die beschränkte Steuerpflicht einbezieht.

**3.1.** In *Amurta* hat der EuGH deutlich gemacht, dass die Grundfreiheiten auch Steuerpflichtige schützen, die nicht vom persönlichen oder sachlichen Schutzbereich der jeweiligen Richtlinie erfasst sind<sup>17)</sup>. Das nicht von der Hand zu weisende Argument, eine Richtlinie stelle den politischen Konsens des Rates und der Mitgliedstaaten dar und ihre Umsetzung könne daher gemeinschaftsrechtlich nicht unter Diskriminierungsgesichtspunkten releviert werden, konnte den Gerichtshof demnach nicht überzeugen. Der EuGH liegt damit auf einer Linie

15) EuGH 14. 12. 2006, C-170/05, Slg 2006, I-11949, *Denkavit Internationaal BV*.

16) EuGH 12. 12. 2006, C-374/04, Slg 2006, I-11673, *ACT Group Litigation*.

17) EuGH 8. 11. 2007, C-379/05, *Amurta* – RN 20 ff.

mit dem einmütigen Schrifttum<sup>18)</sup>. Selbst wenn also das nationale Recht bestimmte Steuerpflichtige von einer vorteilhaften Behandlung ausschließt, weil diese die persönlichen oder sachlichen Anwendungsvoraussetzungen einer Richtlinie nicht erfüllen, muss solch nationales Recht dennoch den Grundfreiheiten entsprechen; dies gilt selbst dann, wenn die Mitgliedstaaten zu erkennen gegeben haben, dass das Richtlinienrecht eine diskriminierende Praxis vor dem grundfreiheitsrechtlichen Zugriff „immunisieren“ sollte<sup>19)</sup>. Vor diesem Hintergrund entpuppt sich also vor allem die typische Unterscheidung zwischen nationalen und internationalen Schachtelbeteiligungen in einigen mitgliedstaatlichen Steuersystemen als bedenklich<sup>20)</sup>.

**3.2.** Grundsätzlich sind für die Beurteilung des diskriminierenden Charakters einer nationalen Rechtsvorschrift rechtliche Beurteilungen auszublenden, die sich in anderen Mitgliedstaaten hinsichtlich derselben grenzüberschreitenden Tätigkeit ergeben. Somit trifft zwar jeden der an einem grenzüberschreitenden Wirtschaftsvorgang beteiligten Mitgliedstaaten eine Gleichbehandlungspflicht, dies allerdings unabhängig voneinander und nur innerhalb der jeweils eigenen Rechtsordnung<sup>21)</sup>. Fraglich ist aber, ob eine vom diskriminierungsverdächtigen Staat einem anderen Mitgliedstaat abkommensrechtlich auferlegte Kompensationsverpflichtung etwa in Form der Steueranrechnung in die Betrachtung einzubeziehen ist<sup>22)</sup>.

In der Rs *Amurta* bringt der EuGH zum Ausdruck, dass zwar das bloße Bestehen eines DBA nicht auf Ebene der Kohärenz eine Diskriminierung rechtfertigen kann<sup>23)</sup>, allerdings lässt es „sich nicht ausschließen, dass ein Mitgliedstaat die Beachtung seiner Verpflichtungen aus dem Vertrag dadurch sicherzustellen vermag, dass er mit einem anderen Mitgliedstaat ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung schließt“<sup>24)</sup>. Somit sei es „Sache des nationalen Gerichts, festzustellen, ob das DBA im Ausgangsrechtsstreit zu berücksichtigen ist, und gegebenenfalls zu prüfen, ob es dieses Abkommen ermöglicht, die Wirkungen der [...] Beschränkung des freien Kapitalverkehrs zu neutralisieren“<sup>25)</sup>. Es kommt daher nicht darauf an, dass das DBA bereits abstrakt eine Mehrbelastung der grenzüberschreitenden Transaktion vermeidet, sondern lediglich auf die Auswirkungen des DBA im jeweiligen Einzelfall<sup>26)</sup>.

Das Ergebnis des EuGH lässt sich auch dogmatisch untermauern: Einerseits steht es den Mitgliedstaaten frei, „nicht nur die Besteuerungskompetenz, sondern auch den Vorrang bei der Besteuerung unter sich aufzuteilen“, und damit auch durch ein Doppelbesteuerungsabkommen den anderen Staat zur Entlastung und damit zur gesamthaften Gleichbehandlung zu ver-

pflichten<sup>27)</sup>. Würde andererseits die Wirkung der Doppelbesteuerungsabkommen im Einzelfall nicht berücksichtigt, würden „die wirtschaftliche Realität der Tätigkeit dieses Steuerpflichtigen und die Anreize in einem grenzüberschreitenden Zusammenhang verkannt“, also „die tatsächlichen Auswirkungen der Verpflichtungen im Sitzstaat in Verbindung mit denjenigen im Quellenstaat auf diesen Steuerzahler [...] verzerrt“<sup>28)</sup>. Diesen Ansatz greift auch der EuGH im Rahmen einer tatbestandlichen Benachteiligungsanalyse auf, wenn er impliziert, dass die Abkommensanwendung „die Auswirkungen der Beschränkung der Niederlassungsfreiheit zu neutralisieren“ vermag<sup>29)</sup>. Hinzu tritt die auf *Gilly*<sup>30)</sup> basierende Überlegung, dass eine Nichtberücksichtigung der Abkommensrechtslage und damit die Annahme eines gemeinschaftsrechtlichen Verbotes einer diskriminierenden Quellenbesteuerung lediglich dazu führen würde, dass im Ansässigkeitsstaat des Investors typischerweise die Quellensteuer-Anrechnungsverpflichtung entfällt; dies würde im Ergebnis allerdings einen Eingriff in die durch *Gilly* immunisierte abkommensrechtliche Allokation der Besteuerungsrechte bedeuten, zumal über die Grundfreiheiten letztlich – ohne absolute Besserstellung des Steuerpflichtigen – der Besteuerungszugriff und auch die dadurch intendierte Aufkommensverteilung entgegen den DBA-Zuweisungen verschoben würde<sup>31)</sup>.

Die Frage nach der Einbeziehung von abkommensrechtlichen Entlastungseffekten unter der Anrechnungsmethode ist primär eine Frage nach der Priorität der gemeinschaftsrechtlichen Verpflichtungen: Könnte der Ansässigkeitsstaat nämlich darauf verweisen, dass der Steuerpflichtige im Quellenstaat sämtliche – auch gemeinschaftsrechtliche – Möglichkeiten zur Reduktion der anrechenbaren Steuerbelastung auszuschöpfen hat, wäre eine Berufung des Quellenstaates auf die Anrechnungsverpflichtung des Ansässigkeitsstaates und damit zum „Ausgleich“ einer Diskriminierung zirkulär und zum Scheitern verurteilt. Der EuGH hat diesen Zirkel in *Denkavit International* und *Amurta* zu Gunsten des Quellenstaates durchbrochen und solcherart die gegenteilige Ansicht des EFTA-Gerichtshofes in der Rs *Fokus Bank*<sup>32)</sup> implizit abgelehnt. Wie vom EuGH bereits in *De Groot*<sup>33)</sup> angedeutet, ist eine abkommensrechtliche und damit völkerrechtlich vereinbarte Entlastungsverpflichtung als Bestandteil der beiden beteiligten Rechtsordnungen in die Diskriminierungs- und damit auch die Benachteiligungsanalyse einzubeziehen. Wird allerdings beispielsweise wegen Eingreifens des Anrechnungshöchstbetrags eine Quellensteuer zur effektiven Kostenbelastung, geht die grenzüberschreitende Kompensationsüberlegung schon deshalb ins Leere, weil auch der Anrechnungshöchstbetrag als Teil der Rechtsordnung des Quellenstaates anzusehen ist und damit der Ansässigkeitsstaat

18) G. Kofler/Toifl, ET 2005, 232 (236 ff); siehe auch *Staringer*, ÖStZ 2000/119, 26 (31); *Tumpel in Pelka* (Hrsg), Europa- und verfassungsrechtliche Grenzen der Unternehmensbesteuerung, DStJG 23 (2000) 322 (359); *Gudmundsson*, Intertax 2006, 58 (74); *Lüdicke/Hummel*, IStR 2006, 694 (694 ff); vgl weiters *Eilers in Gockel/Goschl/Lang* (Hrsg), Körperschaftsteuer – Internationales Steuerrecht – Doppelbesteuerung, FS Wassermeyer (2005) 323 (330 f).

19) Siehe auch *Lüdicke/Hummel*, IStR 2006, 694 (696); kritisch *Forsthoff*, IStR 2006, 222 (223); *Forsthoff*, IStR 2006, 698 (699 f).

20) Dazu zuletzt G. Kofler/Tumpel in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), Tax Treaty Law and EC Law (2007) 191 (200 ff mwN).

21) Siehe etwa *Staringer in Lechner/Staringer/Tumpel* (Hrsg), Kapitalverkehrsfreiheit und Steuerrecht (2000) 93 (116); *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002) 829 f mwN; siehe auch *Kokott in Lehner* (Hrsg), Grundfreiheiten im Steuerrecht der EU-Staaten (2000) 1 (6).

22) Dazu ausf G. Kofler, Doppelbesteuerungsabkommen und Europäisches Gemeinschaftsrecht (2007) 564 ff mwN.

23) EuGH 8. 11. 2007, C-379/05, *Amurta* – RN 52.

24) EuGH 8. 11. 2007, C-379/05, *Amurta* – RN 79; siehe auch EuGH 12. 12. 2006, C-374/04, Slg 2006, I-11673, *ACT Group Litigation* – RN 71.

25) EuGH 8. 11. 2007, C-379/05, *Amurta* – RN 83.

26) Ebenso *Englisch*, IStR 2007, 853 (859).

27) Schlussanträge GA Geelhoed 23. 2. 2006, C-374/04, Slg 2006, I-11673, *ACT Group Litigation* – RN 71.

28) Schlussanträge GA Geelhoed 23. 2. 2006, C-374/04, Slg 2006, I-11673, *ACT Group Litigation* – RN 71.

29) EuGH 14. 12. 2006, C-170/05, Slg 2006, I-11949, *Denkavit International BV* – RN 46 f.

30) EuGH 12. 5. 1998, C-336/96, Slg 1998, I-2793, *Gilly*.

31) In diese Richtung auch deutlich *Loukota*, SWI 2006, 13 (16); *Bellingwout/Baranger*, ET 2006, 457 (461 m FN 34); kritisch hingegen *Weber*, Intertax 2006, 582 (598 ff), der die budgetären Effekte von der Aufteilung der Steuerhoheit trennen möchte, hierbei aber den bilateralen Aspekt eines Doppelbesteuerungsabkommens und die daraus folgende wechselseitige Verpflichtung außer Betracht lässt; siehe daher auch Schlussanträge GA Kokott 14. 7. 2005, C-265/04, Slg 2006, I-923, *Bouanich* – RN 68 m FN 55 („Verteilung der Steuereinnahmen untereinander“).

32) EFTA-Gerichtshof 23. 11. 2004, E-1/04, EFTA Court Report 2004, 11, *Fokus Bank*, und dazu G. Kofler, ÖStZ 2005/279, 143 ff; G. Kofler, ÖStZ 2005/357, 169 ff; *Cordewener*, FR 2005, 345 ff.

33) EuGH 12. 12. 2002, C-385/00, Slg 2002, I-11819, *De Groot*.

abkommensrechtlich insofern nicht zur Entlastung verpflichtet ist<sup>34</sup>). Damit macht der Gerichtshof auch deutlich, dass die abkommensrechtliche Möglichkeit der Quellenbesteuerung einen Mitgliedstaat nicht von der Beachtung der Grundfreiheiten und dem Gebot der Inländergleichbehandlung entbindet<sup>35</sup>). Aus dieser Perspektive ist es dann aber auch einleuchtend, die Verpflichtung zur Beseitigung der Diskriminierung beim Quellenstaat zu belassen, wenn abkommensrechtlich die Befreiungsmethode vorgesehen ist oder sonst keine Entlastung erfolgt<sup>36</sup>). Es ist zwar zutreffend, dass die Anrechnungs- und Befreiungsmethode lediglich unterschiedliche Varianten der Entlastung von der juristischen Doppelbesteuerung sind<sup>37</sup>), allerdings wirkt sich je nach gewählter – und abkommensrechtlich vereinbarter – Methode die Quellensteuer unterschiedlich auf die Gesamtsituation des Steuerpflichtigen aus. Es erscheint daher der falsche Ansatz zu sein, hinsichtlich der Wirkung der beiden Entlastungsmethoden von einer hypothetischen Gleichheit der Steuersysteme auszugehen und eine isolierte Betrachtung der beteiligten Steuersysteme vorzunehmen<sup>38</sup>), wenn gerade ein Doppelbesteuerungsabkommen diese beiden Systeme verbindet. Zu betonen ist schließlich, dass – wie der EuGH deutlich gemacht hat – eine bloß unilaterale Entlastung durch den Ansässigkeitsstaat ebenfalls nichts am Diskriminierungsvorwurf gegen den Quellenstaat zu ändern vermag, sondern sich eine gemeinschaftsrechtliche Akzeptanz des Verpflichtungsüberganges einzig auf einer völkerrechtlichen Basis ergeben kann<sup>39</sup>).

**3.3.** Das Urteil in *Amurta* steht somit für zwei klare Aussagen: Erstens stehen Steuerrichtlinien nicht dem Grundfreiheitsschutz jener Steuerpflichtigen entgegen, die nicht vom persönlichen oder sachlichen Schutzbereich der jeweiligen Richtlinie erfasst sind. Zweitens kann ein Doppelbesteuerungsabkommen zwei Steuersysteme derart „verknüpfen“, dass eine Entlastung in einem Partnerstaat eine Diskriminierung im anderen Partnerstaat zu „neutralisieren“ vermag; erfolgt eine solche „Neutralisierung“ nicht oder nur unvollständig – etwa wegen eines Schachtelprivilegs<sup>40</sup>), eines Anrechnungsüberhangs oder einer

Verlustsituation<sup>41</sup>) ohne Anrechnungsvortrag –, so obliegt dem Quellenstaat eine entsprechende Entlastung. Ein derartiger „abkommensrechtlicher Gesamtansatz“ unter Einbeziehung von Abkommenswirkungen gliedert sich uE nahtlos in die bisherige Dogmatik der Grundfreiheiten ein und ist daher zu begrüßen<sup>42</sup>). Nichtsdestoweniger ist unklar, wie weit dieser abkommensbasierende Kompensationsgedanke zu reichen vermag: Die Rechtsprechung und das Schrifttum haben bisher den Fokus auf die relativ einfache Situation der Quellenbesteuerung von Dividenden gelegt; der Grundgedanke ist aber zweifelsfrei generell anwendbar und durchaus geeignet, beispielsweise auch Betriebsstättensituationen zu erfassen<sup>43</sup>), wenngleich hier die Fragen der Anrechnungsbegrenzungen natürlich komplexere Problemstellungen aufwerfen<sup>44</sup>).

#### 4. Folgerungen für das österreichische Steuerrecht und Ausblick

**4.1.** Bei einer Ausschüttung einer österreichischen Tochtergesellschaft an ihre EU-Muttergesellschaft entfällt nach der in Umsetzung des Art 5 der Mutter-Tochter-RL ergangenen Bestimmung des § 94a EStG der Quellensteuerabzug nur dann, wenn die EU-Muttergesellschaft unmittelbar<sup>45</sup>) zu mindestens 10 % beteiligt ist und die Beteiligung während eines ununterbrochenen Zeitraums von mindestens einem Jahr besteht; demgegenüber wird bei rein nationalen Sachverhalten auf Ausschüttungen an österreichische Muttergesellschaften unabhängig von der Beteiligungshöhe oder Beteiligungsdauer die – unterhalb des Schwellenwertes des § 94 Z 2 erhobene – Kapitalertragsteuer zumindest erstattet. Vor diesem Hintergrund kann die Entscheidung des EuGH in der Rs *Amurta* daher als weiteres Argument dafür herangezogen werden, dass die österreichische Besteuerung von Hinausschüttungen an EU-Gesellschaften nicht vollständig dem Gemeinschaftsrecht entspricht. Gewinnausschüttungen an bestimmte ausländische Anteilseigner werden zwar insoweit bevorzugt behandelt, als eine Befreiung vom Kapitalertragsteuerabzug bereits ab einer Mindestbeteiligungshöhe von 10 % eintritt, wohingegen inländische körperschaftsteuerpflichtige Anteilseigner eine Mindestbeteiligungshöhe von 25 % (§ 94 Z 2 EStG) vorweisen müssen; allerdings kommt es im Inlandsfall wegen § 10 Abs 1 KStG auf Ebene der Muttergesellschaft stets zu einer Anrechnung oder Rückerstattung der Kapitalertragsteuer, während es im Fall einer grenzüberschreitenden, nicht unter § 94a EStG fallenden Ausschüttung bei einer definitiven Belastung mit der – allenfalls abkommensrechtlich reduzierten – KESSt bleibt (§ 93 1 iVm § 98 Abs 1 Z 5 lit a EStG und § 21 KStG). Die-

34) EuGH 14. 12. 2006, C-170/05, Slg 2006, I-11949, *Denkavit Internationaal BV* – RN 53 unter Hinweis auf EuGH 28. 1. 1986, 270/83, Slg 1986, 273, *Kommission/Frankreich* („avoir fiscal“) – RN 26. Dies gilt zumindest insofern, als auch inländische Quellensteuern nicht erstattet oder angerechnet werden; nach bisher hA trifft den Ansässigkeitsstaat aber ganz generell keine gemeinschaftsrechtliche Verpflichtung, die im Ausland erhobene Quellensteuer wie eine inländische Kapitalertragsteuer zu erstatten, wenn eine Anrechnung der ausländischen Quellensteuer (zB wegen des Anrechnungshöchstbetrags) nicht möglich ist; siehe dazu FG Köln 11. 7. 2002, 7 K 8572/98, EFG 2002, 1391; BFH 3. 12. 2003, I S 10/03 (PKH), IStR 2004, 279 m Anm *Wassermeyer*. Der VwGH konnte diese Frage unlängst noch offen lassen; siehe VwGH 21. 1. 2004, 2001/13/0017, ÖStZ 2005/132 = *ecolex* 2005/81 m Anm *Petritz*, und VwGH 21. 10. 2004, 2001/13/0264, ÖStZ 2005/133. Die Situation könnte freilich an Komplexität gewinnen, wenn der Ansässigkeitsstaat einen Anrechnungsvortrag oder Anrechnungsrücktrag gewährt oder die ausländische Steuer im Falle der Nichtanrechenbarkeit als Betriebsausgabe zum Abzug zulässt; hier ist allerdings darauf hinzuweisen, dass das OECD-MA und die entsprechend textierten DBA dies nicht erfordern; siehe dazu *Vogel in Vogel/Lehner* (Hrsg), DBA<sup>4</sup> (2003) Art 23 Rz 154.

35) Siehe auch *Pistone*, *Intertax* 2007, 70 (73).

36) Ebenso wohl *Leegaard/Valat*, ET 2004 207 (213).

37) Siehe die diesbezügliche Kritik bei *Weber*, *Intertax* 2006, 582 (603 f).

38) In diese Richtung *Weber*, *Intertax* 2006, 582 (603 f).

39) Siehe EuGH 8. 11. 2007, C-379/05, *Amurta* – RN 84; deutlich auch Schlussanträge GA *Mengozzi* 7. 6. 2007, C-379/05, *Amurta* – RN 77 ff; aA womöglich Schlussanträge GA *Geelhoed* 27. 4. 2006, C-170/05, Slg 2006, I-11949, *Denkavit Internationaal BV* – RN 52 („entweder nach dem einschlägigen DBA oder auf andere Weise“); weitergehend im Bereich persönlicher Abzugspositionen auch EuGH 12. 12. 2002, C-385/00, Slg 2002, I-11819, *De Groot* – RN 99.

40) So die Situation in EuGH 14. 12. 2006, C-170/05, Slg 2006, I-11949, *Denkavit Internationaal BV*; siehe auch Schlussanträge GA *Mengozzi* 7. 6. 2007, C-379/05, *Amurta* – RN 89.

41) Siehe zB *Biebl*, *SWI* 2007, 65 (72).

42) *Auf G. Kofler*, *Doppelbesteuerungsabkommen und Europäisches Gemeinschaftsrecht* (2007) 564 ff.

43) Diesen Schritt scheinen allerdings Generalanwalt *Léger* und der EuGH (noch) nicht gehen zu wollen, wenn hinsichtlich der Berücksichtigung von Betriebsausgaben dem Quellenstaat ungeachtet der Anrechnungsverpflichtung des Ansässigkeitsstaats die Pflicht zur Inländergleichbehandlung auferlegt wird; siehe Schlussanträge GA *Léger* 22. 6. 2006, C-345/04, Slg 2007, I-1425, *Centro Equestre* – RN 12, 61, sowie EuGH 15. 2. 2007, C-345/04, Slg 2007, I-1425, *Centro Equestre* – RN 34 f.

44) Für eine Übersicht zu den Voraussetzungen für eine Steueranrechnung siehe zuletzt *W. Loukota in Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), *Tax Treaty Law and EC Law* (2007) 125 (128 ff).

45) Zur Zwischenschaltung einer Personengesellschaft siehe EAS 2630 = SWI 2005, 458 = ÖStZ 2006/346, 173, in Abkehr von EAS 2052 = SWI 2002, 310 = ÖStZ 2002/776, 441, und ausführlich *Bendlinger/G. Kofler*, ÖStZ 2005/791, 332 (332 ff).

sen von der hA im Schrifttum<sup>46)</sup> monierten Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit nach Art 56 EG hat unlängst auch die Kommission aufgegriffen und ein Vertragsverletzungsverfahren gegen Österreich eröffnet<sup>47)</sup>. Aus dem *Fokus Bank*-Urteil wird man auch folgern können, dass die Kapitalverkehrsfreiheit des Art 40 EWR-Abkommen eine entsprechende Gleichbehandlung von EWR-Muttergesellschaften fordert, die Dividenden von ihren österreichischen Tochtergesellschaften beziehen<sup>48)</sup>. Während dies im Verhältnis zu Norwegen bereits abkommensrechtlich gesichert ist<sup>49)</sup>, könnte eine Entlastungsverpflichtung im Verhältnis zu Island und Liechtenstein dann auf Bedenken stoßen, wenn der Verdacht besteht, dass die Auslandsgesellschaft Bestandteil einer Umgehungsstruktur ist<sup>50)</sup>, der EuGH hat jedenfalls in der Rs *A<sup>51)</sup>* judiziert, dass die mangelnde Amtshilfe eine Versagung einer Entlastung rechtfertigen kann.

4.2. Die gemeinschaftsrechtlichen Bedenken gegen die derzeitige Besteuerung von grenzüberschreitenden Ausschüttungen betreffen somit nicht das Erhebungsverfahren in Form des KEST-Abzuges, sondern die nachfolgende Nichtentlastung und richten sich damit gegen die Nichtanwendung des § 10 Abs 1 KStG für beschränkt steuerpflichtige, vergleichbare Gesellschaften außerhalb der Betriebsstättensituation des § 21 Abs 1 Z 2a KStG. Da nämlich die Quellensteuerentlastung des § 94a großzügiger ist als jene des § 94 Z 2 EStG<sup>52)</sup>, folgt aus österreichischer Sicht zunächst, dass eine Ausdehnung der Quellensteuerfreiheit des § 94a EStG auf sämtliche Ausschüttungen an EU- oder EWR-Muttergesellschaften nicht geboten ist; vielmehr wäre es ausreichend, eine Gleichbehandlung mit inländischen Ausschüttungen im Rahmen des nationalen Schachtelprivilegs durch ein Rückerstattungssystem herzustellen. Selbst eine Erstattung muss aber nicht schrankenlos erfolgen: Entgegen der *Fokus Bank*-Entscheidung des EFTA-Gerichtshofs<sup>53)</sup> ist nämlich nach der jüngeren Rechtsprechung des EuGH in den Rs *Denkavit Internationaal* und *Amurta* eine Ungleichbehandlung dann zulässig, wenn im Ansässigkeitsstaat der Muttergesellschaft eine abkommensrechtliche Anrechnung der Quellensteuer erfolgt. Das Einbeziehen abkommensrechtlicher Entlastungseffekte wird auch dann rechtmäßig sein, wenn die Ausschüttung an eine EWR-Muttergesellschaft erfolgt, kommt doch der Rechtsprechung des EFTA-Gerichtshofs in *Fokus Bank*<sup>54)</sup> – anders als

jener des EuGH – keine bindende Wirkung zu<sup>55)</sup>; dieser Ansicht dürfte auch die Kommission folgen<sup>56)</sup>. Demnach kann für Gewinnausschüttungen österreichischer Kapitalgesellschaften bei Beteiligungen unter 10 % der KEST-Abzug jedenfalls beibehalten werden, wenn im anderen Staat eine volle Anrechnung der österreichischen Quellensteuer erfolgt.

4.3. *De lege lata* steht daher zumindest<sup>57)</sup> EU- oder EWR-Muttergesellschaften die Möglichkeit offen, eine im Widerspruch zum Gemeinschaftsrecht erhobene Quellensteuer auf Grundlage des § 240 Abs 3 BAO zurückzufordern, sofern die Steuer im Ansässigkeitsstaat nicht angerechnet werden konnte oder kann<sup>58)</sup>. *De lege ferenda* wäre der Gesetzgeber im Lichte des anhängigen Kommissionsverfahrens gut beraten, im Rahmen einer Anpassung des § 21 Abs 1 Z 1 KStG die Befreiung des § 10 Abs 1 KStG auf vergleichbare<sup>59)</sup> beschränkt steuerpflichtige EU- und EWR-Gesellschaften auszudehnen und einen Erstattungsmechanismus vorzusehen, sofern keine Anrechnung der österreichischen Quellensteuer im Ansässigkeitsstaat erfolgt. Aufgrund dieser Abhängigkeit von der Entlastung im Partnerstaat ist es uE auch nicht ratsam, eine Quellensteuerbefreiung vorzusehen; denn selbst beim einfachsten Fall eines Schachtelprivilegs im Partnerstaat ist eine Anrechnung zB bei einer *overall* oder *per-country limitation* nicht prinzipiell ausgeschlossen<sup>60)</sup>, weshalb zum Zeitpunkt des Steuerabzuges typischerweise eine nur unvollständige Informationslage bestehen wird. Fraglich ist sodann im Wesentlichen, wer die Beweislast für die „Nichtanrechnung“ im Ansässigkeitsstaat zu tragen hat. Im Schrifttum wird davon ausgegangen, dass diese beim *prima vista* diskriminierenden Quellenstaat angesiedelt sei<sup>61)</sup>, der dann allenfalls vom DBA-Partnerstaat in Erfahrung bringen müsste, ob dieser eine Anrechnung vorgenommen hat oder vornehmen wird; andererseits war der EuGH in der jüngeren Rechtsprechung durchaus bereit, dem Steuerpflichtigen sogar die Nachweispflicht der Nicht(mehr)verwertbarkeit von Verlusten aufzuerlegen<sup>62)</sup>. Aus praktischer Sicht bestehen aber keinerlei Bedenken, es dem Steuerpflichtigen aus Gründen der Verwaltungsökonomie freizustellen, die Nichtanrechnung nachzuweisen oder nach § 166

46) Siehe zB *Blasina*, SWI 2003, 14 (16); *W. Loukota*, SWI 2004, 504 ff; *W. Loukota*, EG-Grundfreiheiten und beschränkte Steuerpflicht (2006) 273 ff; *Biebl/Pfeiffer*, SWI 2006, 307 ff; *Biebl*, SWI 2007, 65 ff; *Haslinger*, SWI 2007, 175 ff; zweifelnd für den EWR-Raum *H. Loukota*, SWI 2006, 13 ff.

47) Siehe „Besteuerung von Auslandsdividendenzahlungen: Kommission leitet weitere Schritte gegen Deutschland, Finnland, Italien und Österreich ein“, IP/07/1152 (23. 7. 2007), die Mitteilung in ÖStZ 2007/737, 369, und schließlich auch das Protokoll Außensteuerrecht und Internationales Steuerrecht 2006, ARD 5745/12/2007.

48) Siehe zB *Biebl*, SWI 2006, 309 ff, sowie die Ansicht der Kommission in IP/07/1152 (23. 7. 2007); aA *H. Loukota*, SWI 2006, 13 ff.

49) Siehe die Quellensteuerbefreiung für Ausschüttungen an eine nutzungsberechtigte Gesellschaft Art 10 Abs 2 des DBA Österreich-Norwegen, BGBl III 1997/1 idF BGBl III 2006/181.

50) Dazu *H. Loukota*, SWI 2006, 13 (14 ff), und kritisch zB *Biebl*, SWI 2006, 307 (309 ff).

51) EuGH 18. 12. 2007, C-101/05, A, wonach es grundsätzlich gerechtfertigt ist, dass ein Mitgliedstaat die Gewährung eines Steuervorteils ablehnt, wenn es sich als unmöglich erweist, die relevanten Auskünfte von einem Drittland zu erhalten.

52) Siehe auch *H. Loukota*, SWI 2006, 13 (15).

53) EFTA Court 23. 11. 2004, E-1/04, EFTA Court Report 2004, 11, *Fokus Bank*; für eine Analyse der Entscheidung aus österreichischer Sicht siehe *G. Kofler*, ÖStZ 2005/279, 143 (143 ff), und ÖStZ 2005/357, 169 (169 ff).

54) Zur norwegischen Umsetzung siehe *Bullen*, ET 2007, 273 (273 ff).

55) Siehe zB *Baudenbacher*, EuZW 1998, 391 (391 ff); *Cordewener*, FR 2005, 236 (237); *Baudenbacher*, 40 Texas Int'l Law J. 383 (411) (2005).

56) Siehe „Besteuerung von Auslandsdividendenzahlungen: Kommission leitet weitere Schritte gegen Deutschland, Finnland, Italien und Österreich ein“, IP/07/1152 (23. 7. 2007).

57) Die Frage der Einbeziehung von Drittstaatsituationen auf Basis der Kapitalverkehrsfreiheit ist höchst umstritten und eine Untersuchung würde den Rahmen dieses Beitrages sprengen; für eine Anwendung auch auf Portfoliodividenden in Drittstaatsituationen zB *Rainer*, IStR 2007, 62 (66), *Rainer*, IStR 2007, 853 (861), und *Englisch*, IStR 2007, 853 (860); siehe zur Dogmatik grundsätzlich *Cordewener/Kofler/Schindler*, ET 2007, 107 ff, und ET 2007, 371 ff, sowie *Haslinger/Plansky*, taxlex 2007, 516 ff, für eine Analyse des umgekehrten Falles von Hereinausschüttungen aus Drittstaaten.

58) Ebenso *Haslinger*, SWI 2007, 175 (180). Zur Anwendbarkeit des § 240 Abs 3 BAO siehe *Toifl* in *Althuber/Toifl* (Hrsg), Rückforderung rechtswidrig erhobener Abgaben (2005) 169 (172 ff, 176), sowie tendenziell auch das Protokoll Außensteuerrecht und Internationales Steuerrecht 2006, ARD 5745/12/2007, betreffend „KSt-Freiheit bei Ausschüttungen an Nicht-EU-Gesellschaften“. Es ist sicherlich vertretbar, solche Anträge nach § 240 Abs 3 letzter Satz BAO iVm § 13a AVOG an das FA Bruckensstadt-Oberwart zu richten (so zB *Haslinger*, SWI 2007, 175 [180]), zumal zu der „aufgrund völkerrechtlicher Verträge vorgesehene[n] Rückzahlung von Abgaben“ auch jene auf Basis des EG-Vertrages gerechnet werden kann.

59) Einer besonderen Untersuchung bedürften Ausschüttungen an ausländische Nicht-Kapitalgesellschaften, und zwar einerseits auf der Vergleichbarkeits- und der Rechtfertigungsebene im Hinblick auf die Zielsetzungen der § 1 Abs 3 iVm §§ 5, 6 und § 21 KStG und andererseits auch im Hinblick auf die KEST-Befreiung des § 94 Z 6 EStG.

60) Anders für Österreich jedoch zB Rz 7585 EStR 2000.

61) Siehe auch *Fortuin*, ET 2007, 239 (242).

62) EuGH 13. 12. 2005, C-446/03, Slg 2005, I-10837, *Marks & Spencer* – RN 56.

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*<sup>63)</sup> 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 Brugger<sup>1)</sup>  
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 Steueranrechnung<sup>2)</sup> nach den Doppelbesteuerungsabkommen ist umstritten.

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 KStR<sup>3)</sup> und *Atzmüller*<sup>4)</sup> können ausländische Steuern nicht auf die Mindeststeuer angerechnet werden. *Bauerl/Quantschnigg/Schellman/Werilly*<sup>5)</sup> und *Wiesner*<sup>6)</sup> 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.

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

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 Körperschaftsteuergesetz<sup>6</sup>, § 24 Rz 57.

6) Vgl *Wiesner*, RdW 1995, 160.