

# ÜBERBESTEUERUNG TROTZ DOPPELBESTEUERUNGSABKOMMEN

## PRAKTISCHE PROBLEME DES INTERNATIONALEN STEUERRECHTS



PROF. DR. STEFAN BENDLINGER

StB, ICON Wirtschaftstreuhand GmbH  
Stv. Landespräsident der VWT Oberösterreich

### 1. SICH VERÄNDERNDE ABKOMMENSZIELE

Österreich verfügt über ein dichtes Netz von Doppelbesteuerungsabkommen (DBA), die überwiegend dem OECD-Musterabkommen (OECD-MA)<sup>1</sup> nachgebildet sind. In den von Österreich mit Entwicklungs- und Schwellenländern abgeschlossenen DBA finden sich auch Elemente aus dem UN-Musterabkommen,<sup>2</sup> das zwar weitgehend dem OECD-MA entspricht, tendenziell aber den Quellenstaaten mehr Besteuerungsrechte einräumt. In den einleitenden Bemerkungen zum OECD-MA heißt es, dass es Hauptzweck eines DBA sein soll, die meistverbreiteten, auf dem Gebiet der internationalen juristischen Doppelbesteuerung auftretenden gemeinsamen Probleme auf einheitlicher Grundlage zu lösen.<sup>3</sup> Unter „juristischer“ Doppelbesteuerung wird die Erhebung vergleichbarer Steuern in zwei (oder mehreren) Staaten von demselben Steuerpflichtigen für denselben Steuergegenstand und denselben Zeitraum verstanden.<sup>4</sup> „Wirtschaftliche“ Doppelbesteuerung liegt vor, wenn eines der Merkmale nicht vorliegt und z.B. dieselben Einkünfte nach dem innerstaatlichen Recht eines der beiden DBA-Staaten verschiedenen Personen zugerechnet werden.<sup>5</sup>

Getrieben von dem Kampf gegen die *internationale Gewinnverlagerung und Steuerumgehung* sind aber neben dem Ziel der Förderung wirtschaftlicher Beziehung, und der Vermeidung von unnötigem Verwaltungsaufwand für Steuerpflichtige und Finanzverwaltung, auch andere Abkommensziele in den Vordergrund gerückt, wie die Umsetzung der OECD-BEPS-Standards betreffend Gewinnverkürzung und -verlagerung (z.B. im Wege des Multilateralen Instruments)<sup>6</sup>, die Verhinderung von Abkommensmissbrauch, steuerliche Transparenz und Amtshilfe

und die Möglichkeit zum internationalen Informationsaustausch in Steuersachen. So wird z.B. im Vortrag an den Ministerrat<sup>7</sup> zur Abänderung des DBA mit den Vereinigten Arabischen Emiraten (DBA-VAE)<sup>8</sup> darauf hingewiesen, dass das Abkommen deshalb geändert werden soll, weil es weder dem OECD-Standard betreffend Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung noch dem OECD-Standard betreffend die steuerliche Transparenz und Amtshilfebereitschaft entspricht.

Die Vermeidung von Doppel- (und Mehrfach-)besteuerung ist heute nur eines der Abkommensziele. Es irrt allerdings wer meint, dass ein DBA sicherstellen kann, dass grenzüberschreitende Sachverhalte *nicht höher besteuert* werden als Inlandssachverhalte. Wie im Folgenden zu zeigen sein wird, ergibt sich das im Wesentlichen daraus, dass Abkommensrecht nur regelt, welcher Staat welche Einkünfte besteuern darf und welcher Staat auf die Besteuerung verzichten muss (*Schrankenwirkung eines DBA*). Die Vorgangsweise bei der Erhebung der abkommensrechtlich einem Staat zustehenden Steuern bzw die Berechnung der im Ansässigkeitsstaat zu entlastenden Einkünfte bzw die Ermittlung der anrechenbaren Auslandssteuern (z.B. Bemessungsgrundlage, Tarif) wird – unter Beachtung von Diskriminierungsverboten – jedoch den beiden DBA-Staaten überlassen.<sup>9</sup>

### 2. VERMEIDUNG VON DOPPELBESTEUERUNG DURCH STEUERFREISTELLUNG

#### 2.1. WIRKUNGSWEISE DER BEFREIUNGSMETHODE

Zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung kommen zwei Methoden in Frage. Die *Befreiungsmethode* und die *Anrechnungsmethode*. Nach der Befreiungsmethode iSd Art. 23 Abs. 1 OECD-MA stellt der Wohnsitzstaat –unter *Progressionsvorbehalt* iSd Art.

23 Abs. 3 OECD-MA– jene Einkünfte steuerfrei, die nach dem Abkommen im anderen Staat besteuert werden dürfen. Die Befreiungsmethode soll *Kapitalimportneutralität* sicherstellen und ausländische Unternehmen mit ihren im Quellenstaat ansässigen Konkurrenten gleichstellen, indem auch für sie ein allenfalls günstigeres Besteuerungsniveau erhalten bleibt. Ist in einem DBA die Anrechnungsmethode vorgesehen, besteuert der Ansässigkeitsstaat das Welteinkommen, so als wäre es insgesamt im Inland erwirtschaftet worden, rechnet jedoch jene Steuer, die im Quellenstaat erhoben werden kann, auf seine eigene Steuer an.

Österreich wendet bisher nur dann den *Progressionsvorbehalt* an, wenn ein Abgabepflichtiger in Österreich nicht nur unbeschränkt steuerpflichtig ist, sondern auch die *Ansässigkeitskriterien* des Art. 4 Abs. 1 OECD-MA erfüllt,<sup>10</sup> also z.B. zu Österreich die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen unterhält (Mittelpunkt der Lebensinteressen iSd Art. 4 Abs. 2 lit a OECD-MA<sup>11</sup>).

Die Berechnung des Progressionssteuersatzes erfolgt in vier Schritten. Im ersten Schritt ist das progressionswirksame Welteinkommen (inklusive ausländischer Progressionseinkünfte) zu ermitteln, in zweiten Schritt wird die auf das Welteinkommen entfallende Tarifeinkommensteuer ermittelt, im dritten Schritt wird nach der Formel „*österreichische Tarifeinkommensteuer/veranlagungspflichtiges Welteinkommen*“ der Durchschnittssteuersatz und im vierten Schritt die inländische Steuerschuld durch Multiplikation des Durchschnittssteuersatzes mit den nicht-DBA-befreiten Inlandseinkünften berechnet.<sup>12</sup> Der Bezug abkommensrechtlich befreiter Auslandseinkünfte verpflichtet gem. § 41 Abs. 1 Z 1 EStG zur Abgabe einer Steuererklärung. Im Zuge der Veranlagung wird der Progressionsvorbehalt wahrgenommen. Versäumnisse bei der Erklärung progressionsbefreiter Auslandseinkünfte in der Steuererklärung lösen nach der Rechtsprechung des BFG<sup>13</sup> finanzstrafrechtlich das Vorsatzdelikt der Abgabenhinterziehung iSd § 33 Abs. 1 FinStrG aus (Verjährungsfrist 10 Jahre).

Das BFG hat allerdings der österreichischen Verwaltungspraxis eine Absage erteilt und in zwei Erkenntnissen<sup>14</sup> festgehalten, dass der Progressionsvorbehalt aus § 1 Abs. 2 EStG abzuleiten ist und dessen Anwendung keiner abkommensrechtlichen Ansässigkeit bedarf. Auch der Kommentar zu Art. 23A und Art. 23B OECD-MA würde Quellenstaaten nicht verbieten, den Progressionsvorbehalt allein bei Bestehen unbeschränkter Steuerpflicht geltend zu machen.<sup>15</sup> Wie der VwGH die zum (unveröffentlichte) Erkenntnis des BFG v. 18.3.2021, RV/7100347/2021 anhängige Revision entscheiden wird, ist mit Spannung zu erwarten.

Für *Aktiveinkünfte*, z.B. *Unternehmensgewinne* (Art. 7 OECD-MA),

Einkünfte aus *selbständiger* (Art. 14 OECD-MA vor dem Update 2000) und *unselbständiger Arbeit* (Art. 15 OECD-MA), *Vergütungen aus öffentlichem Dienst* (Art. 19 OECD-MA) oder für *Aufsicht- und Verwaltungsratsvergütungen* (Art. 16 OECD-MA) sehen die österreichischen DBA überwiegend die Befreiungsmethode vor. „*Subject-to-tax*“ bzw. „*Rückfallklauseln*“, sind in den österreichischen DBA nur selten vorgesehen, sodass eine tatsächliche Besteuerung im Quellenstaat keine Voraussetzung für eine Freistellung von ausländischen Einkünften in Österreich ist, vorausgesetzt das Besteuerungsrecht an den Einkünften wird zweifelsfrei dem anderen Staat überlassen.<sup>16</sup> Eine „*Subject-to-tax*“-Klausel findet sich z.B. in Art. 15 Abs. 4 des deutsch-österreichischen DBA (DBA-DE)<sup>17</sup> wonach bei Bezug von Einkünften aus unselbständiger Arbeit gilt, dass diese nur dann als im Quellenstaat ausgeübt angesehen werden, wenn dieser die Vergütungen auch tatsächlich besteuert. In einzelnen DBA, die generell die Steueranrechnung zur Vermeidung von Doppelbesteuerung vorsehen, ist eine „*Aktivitätsklausel*“ iVm einer „*Subject-to-tax*-Klausel“ enthalten, so z.B. in Art. 22 Abs. 2 lit b DBA-Bahrain<sup>18</sup>, wonach Einkünfte aus einer nachhaltigen aktiven Geschäftstätigkeit, die in Bahrain gemäß den Bestimmungen des bahrainischen nationalen Rechts einer Besteuerung unterliegen, in Österreich von der Besteuerung ausgenommen werden.

**2.2. ÜBERBESTEUERUNG TROTZ BEFREIUNGSMETHODE**

Nachdem abkommensrechtlich geklärt ist, welche Staat welche Einkünfte besteuern darf und nach welcher Methode der Ansässigkeitsstaat entlasten muss, sind Art, Höhe und Zeitpunkt der Besteuerung im Quellenstaat allein nach dessen Steuerrecht zu beurteilen. Gleiches gilt gemäß § 2 Abs. 8 EStG bzw. § 7 Abs. 2 KStG aus österreichischer Sicht, worin es heißt, dass dann, wenn für die Ermittlung des Einkommens ausländische Einkünfte berücksichtigt werden müssen, die Bestimmungen des EStG maßgeblich sind. Das hat zur Folge, dass es aufgrund *weltweit unterschiedlicher Steuerbemessungsgrundlagen* keine Übereinstimmung zwischen den im Quellenstaat besteuerten und den in Österreich steuerfrei zu stellenden Einkünfte geben kann. Die daraus folgenden Konsequenzen sind in in dem folgenden Beispiel dargestellt:

**Beispiel:**

Die in Österreich ansässige AT GmbH unterhält in China eine Dienstleistungsbetriebsstätte iSd Art. 5 Abs. 3 lit b) DBA-China. Die Gewinne, die dieser Betriebsstätte zugeordnet werden

Nach österreichischen Gewinnermittlungsvorschriften berechnete Auslandseinkünfte	100.000
Steuerfreistellung gem. Art. 24 Abs. 2 lit a DBA-China	100.000
Österreichische KöSt auf Auslandseinkünfte	0
Steuerliche Bemessungsgrundlage in China	250.000
25% Chinesische KöSt	62.500
„Überbesteuerung“ (EUR 62.500 – EUR 25.000)	37.500
<b>Steuerbelastung der Auslandseinkünfte insgesamt</b>	<b>62,5 %</b>

können, dürfen gemäß Art. 7 DBA-China in China besteuert werden und sind in Österreich gem. Art. 24 Abs. 2 lit b DBA-China steuerfrei. Es sei angenommen dass der durch diese Betriebsstätte erwirtschaftete Umsatz EUR 1 Mio. beträgt. In China werden Gewinne einer Dienstleistungsbetriebsstätte pauschal durch eine 25%ige Gewinnschätzung ermittelt (25% von 1 Mio. = EUR 250.000), worauf die 25%ige Enterprise Income Tax erhoben wird (=EUR 62.500). Nach österreichischen Gewinnermittlungsvorschriften errechnet sich für die China-Aktivitäten ein steuerlicher Gewinn von EUR 100.000.

### 3. VERMEIDUNG VON DOPPELBESTEUERUNG DURCH STEUERANRECHNUNG

#### 3.1. WIRKUNGSWEISE DER ANRECHNUNGSMETHODE

Die in Art 23B OECD-MA generell und in Art. 23A Abs. 2 OECD-MA für Dividenden (Art. 10 OECD-MA) und Zinsen (Art. 11 OECD-MA) vorgesehene Anrechnungsmethode hat keine Auswirkungen auf die steuerliche Bemessungsgrundlage im Ansässigkeitsstaat, sondern verpflichtet diesen nur zur Anrechnung der im Quellenstaat abkommenskonform erhobenen (der österreichischen ESt oder KöSt vergleichbaren) Steuern.

In einzelnen österreichischen DBA wird Doppelbesteuerung für alle dem Quellenstaat zur Besteuerung überlassenen Einkünfte durch die Anrechnungsmethode vermieden. So z.B. in den DBA mit *Finnland, Großbritannien, Irland, Italien, Kanada, Liechtenstein, Montenegro, San Marino, Schweden, Turkmenistan und den USA*, sowie im Verhältnis zu Niedrigsteuerrändern, wie *Bahrain, Barbados, Belize, San Marino und den Vereinigten Arabischen Emiraten* (ab 2023). Im Verhältnis zu Nicht-DBA-Staaten kann sich die Möglichkeit zur Anrechnung ausländischer Steuern aus der Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend die Vermeidung von Doppelbesteuerungen<sup>19</sup> ergeben. Die Anrechnungsmethode soll der Umsetzung der *Kapitalexportneutralität* dienen, indem das *Steuerniveau des Ansässigkeitsstaates* die Gesamtsteuerbelastung für die In- und Auslandseinkünfte eines Steuerpflichtigen bestimmen soll. Die Methode ist resistenter gegen Gewinnverlagerungen und wird deshalb auch in DBA, welche für Aktiveinkünfte grundsätzlich die Steuerfreistellung als Entlastungsmethode vorsehen, fallweise in Form von „*switch-over Klauseln*“ genutzt.

Die Anrechnung ausländischer Steuern ist durch den *Anrechnungshöchstbetrag* begrenzt, das heißt der anzurechnende Betrag darf jenen Teil der vor der Anrechnung ermittelten Steuern nicht übersteigen, der auf die (nach österreichischen Gewinnermittlungsvorschriften berechneten) Einkünfte entfällt, die entsprechend der jeweiligen DBA-Verteilungsnorm im Quellenstaat besteuert werden dürfen (*Proportionalanrechnung*). Eine Anrechnung ausländischer Steuern auf Einkünfte, die in Österreich steuerfrei sind (z.B. Schachteldividenden), ist nicht möglich. Der *Anrechnungshöchstbetrag* ergibt sich daher aus folgender Formel: „*Einkommensteuer x Auslandseinkünfte/ Einkommen*“ bzw. *aus dem Produkt von „(Durchschnitts-*

*steuersatz multipliziert mit den* (nach inländischen Gewinnermittlungsvorschriften berechneten) *Auslandseinkünften*“. Sind Verluste zu berücksichtigen (Verlustausgleich, Verlustvortrag) hat die Ermittlung der bei der Höchstbetragsberechnung anzusetzenden Auslandseinkünfte stets in der Weise zu erfolgen, dass anrechnungsbegünstigte Auslandseinkünfte möglichst erhalten bleiben.<sup>20</sup> Eine Anrechnung ausländischer Steuern auf die Mindest-KöSt (§ 24 Abs. 4 KStG) ist nicht zulässig<sup>21</sup>, wogegen aber bereits gemeinschaftsrechtliche Bedenken erhoben worden sind.<sup>22</sup>

Im Rahmen der Gruppenbesteuerung hat die tatsächliche Anrechnung ausländischer Steuern *beim Gruppenträger* zu erfolgen. Dabei ist die Anrechnung *doppelt* gedeckelt. Erstens auf Ebene des Gruppenmitglieds bzw. des Gruppenträgers mit der auf die ausländischen Einkünfte des jeweiligen Steuersubjekts entfallenden KöSt und zweitens mit der auf das Gruppenergebnis insgesamt entfallenden KöSt.<sup>23</sup>

Anrechenbar sind nur Steuern, die der Quellenstaat dem DBA entsprechend *erheben darf* und die *nach Nutzung aller Steuervorteile* nach dessen Steuerrecht *tatsächlich bezahlt werden mussten*. Nach Ansicht des BMF erstreckt sich die Anrechnungsverpflichtung auch auf ausländische Verzugszinsen.<sup>24</sup> Entgegen den Bestimmungen eines DBA erhobene Steuern können nicht angerechnet werden. Überlässt ein DBA z.B. dem Quellenstaat eine Abzugssteuer auf Lizenzgebühren von 10, werden vom Vergütungsschuldner tatsächlich jedoch die im nationalen Steuerrecht vorgesehenen 20 abgezogen, sind nur 10 auf die österreichische Steuer anrechenbar, 10 müssen im Quellenstaat zur Rückerstattung beantragt werden. Im Konfliktfall muss möglicherweise ein Verständigungsverfahren iSd Art. 25 OECD-MA bzw. ein Schiedsverfahren im Sinne des Teil VI des MLI oder auf Grundlage des EU-Besteuerungsstreitbeilegungsgesetzes<sup>25</sup> eingeleitet werden.

Die Steueranrechnung hat *im Jahr der steuerlichen Erfassung* der Auslandseinkünfte in der österreichischen Steuererklärung zu erfolgen. Der Zeitpunkt der Steuerzahlung im Ausland ist nicht relevant.<sup>26</sup> Das gilt auch dann, wenn im Ausland Steuern *rückwirkend* erhoben werden. Die Anrechnung hat auf Grundlage des § 295a BAO auf die Steuern jenes Veranlagungszeitraumes zu erfolgen, in dem die nachträglich besteuerten Auslandseinkünfte der österreichischen Besteuerung unterzogen worden sind. Eine anrechenbare ausländische Steuer kann immer nur von jener österreichischen Steuer in Abzug gebracht werden, die auf die betreffenden ausländischen Einkünfte entfällt.

#### 3.2. ÜBERBESTEUERUNG DURCH ANRECHNUNGSHÖCHSTBETRAG

Die Begrenzung der Steueranrechnung durch den Anrechnungshöchstbetrag, der nur jenen Steuerbetrag zur Anrechnung zulässt, mit dem die nach österreichischen Gewinnermittlungsgrundsätzen berechneten ausländischen Einkünfte mit österreichischer ESt oder KöSt belastet sind,

hat die zwangsläufige Folge, dass aufgrund unterschiedlicher Gewinnermittlungsvorschriften im In- und Ausland ein *Anrechnungsüberhang* bestehen bleibt, der nach derzeitiger Rechtslage steuerlich in keiner Weise verwertet werden kann. Insbesondere dann, wenn dem Quellenstaat auch für *Aktiveinkünfte eine Quellensteuer überlassen* wird (was in einzelnen österreichischen DBA der Fall ist), kommt es zu erheblicher Überbesteuerung, wie das folgende Beispiel zeigt.

### Beispiel:

Die in AT ansässige Planungs GmbH hat für ihren indischen Auftraggeber Engineering-Leistungen in Höhe von EUR 1 Mio. erbracht. Gemäß Art. 12 Abs. 2 DBA-Indien<sup>27</sup> gelten diese Leistungen als „technische Dienstleistungen“ iSd Art. 12 Abs. 4 DBA- Indien. Die dafür bezogen Vergütungen dürfen gemäß Art. 12 Abs. 6 DBA-Indien allein deshalb in Indien besteuert werden, weil der Schuldner der Vergütungen in Indien ansässig ist. Gemäß Art. 12 Abs. 2 DBA-Indien darf Indien vom Bruttobetrag der Vergütung eine 10%ige Quellensteuer erheben, die gem. Art. 23 Abs. 2 lit b DBA-Indien auf die österreichische KöSt angerechnet werden kann. Nach österreichischen Gewinnermittlungsvorschriften berechnet erwirtschaftet die Planungs GmbH mit diesen Leistungen einen Gewinn von EUR 100.000.

Auslandseinkünfte (nach Gewinnermittlungsvorschriften in AT)	100.000
Österreichische KöSt	25.000
Indische Quellensteuer (10% von EUR 1Mio)	100.000
Anrechnungshöchstbetrag (25% von EUR 100.000)	25.000
„Überbesteuerung“ (EUR 100.000 – EUR 25.000)	75.000
<b>Steuerbelastung der Auslandseinkünfte</b>	<b>100 %</b>

Dieser Effekt ergibt sich vor allem dann, wenn den im Quellenstaat auf *Bruttobasis besteuerten Einnahmen* hohe Aufwendungen gegenüberstehen (z.B. Refinanzierungskosten iZm Zinsen, Sublizenzen bei Lizenzgebühren). Deshalb bemüht sich das BMF bei DBA-Verhandlungen und DBA-Revisionen Abzugssteuern auf Aktiveinkünfte möglichst zu vermeiden. Das kann aber im Verhältnis zu Entwicklungs- und Schwellenländern meist nicht durchgesetzt werden, die das UN-MA als Vorlage heranziehen, das z.B. in Art. 12A UN-MA für *technische Dienstleistungen* und in Art. 12B für *Entgelte aus automatisierten digitalen Dienstleistungen* ein Quellensteuerabzug vorsieht.

Solche *Anrechnungsüberhänge* werden für den Steuerpflichtigen zum Kostenfaktor, da diese weder anrechenbar sind, noch als Betriebsausgabe zum Ansatz gebracht werden können (§ 20 Abs. 1 Z 6 EStG iVm § 12 Abs. 1 Z 6 KStG). Von der Rechtsprechung europäischer Gerichtshöfe werden auch Billigkeitsmaßnahmen ausgeschlossen.<sup>28</sup> So hat der BFH festgehalten, dass den Erlass der Steuer rechtfertigende sachliche Billigkeitsgründe nicht vorliegen, wenn in Deutschland ansässige Steuerpflichtige nach Bruttofrachteinnahmen bemessene ausländische Steuern, die bei der Einkommensermittlung in Deutschland

nicht abziehbar sind, nicht auf die deutsche KöSt anrechnen können, weil die entsprechende Tätigkeit (nach deutschen Gewinnermittlungsgrundsätzen) im Ausland verlustbringend war und es daher mangels einer Belastung durch die KöSt an einer Doppelbesteuerung fehlt.<sup>29</sup>

### 3.3. ANRECHNUNG FIKTIVER STEUERN

In einzelnen österreichischen DBA mit Entwicklungs- und Schwellenländern sind für Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren „*matching tax credits*“ und teilweise „*tax sparing credits*“ vorgesehen. Solche Regelungen ermöglichen es, im Ansässigkeitsstaat einen fiktiven Steuerbetrag anzurechnen, der im Quellenstaat tatsächlich gar nicht bezahlt werden musste.<sup>30</sup> Ist ein „*matching credit*“ vorgesehen, darf im Ansässigkeitsstaat eine im jeweiligen DBA definierte prozentuell festgelegte Quellensteuer angerechnet werden. Ein „*tax sparing credit*“ findet sich z.B. in den DBA mit *Israel*<sup>31</sup> und *Vietnam*<sup>32</sup>, der Österreich verpflichtet, jene Steuer anzurechnen, die der Quellenstaat nach seinem innerstaatlichen Steuerrecht ohne eine begünstigende Sondermaßnahme erhoben hätte. Beide Maßnahmen sollen bewirken, dass ausländischen Investoren steuerliche Begünstigungen des Quellenstaates erhalten bleiben, und nicht durch die „*Nachversteuerung*“ im *Ansässigkeitsstaat* wieder verloren gehen. Die Vereinbarung einer fiktiven Steueranrechnung entspricht aber inzwischen nicht mehr österreichischer DBA-Politik. „*Matching-*“ und „*Tax Sparing Credits*“ werden – nicht zuletzt aufgrund unionsrechtlicher Bedenken<sup>33</sup> – deshalb vom BMF im Zuge von DBA-Revisionen sukzessive aus bestehenden DBA *eliminiert* bzw. bei DBA-Neuverhandlungen *nicht mehr vereinbart*.

Zwecks Ermittlung des Anrechnungshöchstbetrages sind die Auslandseinkünfte länderweise (je DBA-Staat) zusammenzurechnen („*per country limitation*“), wobei von der Verwaltungspraxis eine gesonderte Höchstbetragsberechnung für jede Einkunftsquelle („*per item limitation*“) zugelassen wird,<sup>34</sup> wonach der Anrechnungshöchstbetrag für die aus einem DBA-Staat stammenden *Einkunftsquellen* (z.B. Betriebsstättengewinne, Zinsen) jeweils gesondert berechnet wird. Selbst eine Trennung der Einkunftsquellen innerhalb der einzelnen Einkunftsarten (z.B. Anrechnung ausländischer Steuern von zwei in einem DBA-Staat gelegenen Betriebsstätten) wird als zulässig angesehen.<sup>35</sup>

### 3.4. KEIN ANRECHNUNGSVORTRAG BEI VERLUSTEN

Nachdem bei Anwendung der Anrechnungsmethode positive Auslandseinkünfte mit negativen Inlandseinkünften verrechnet werden müssen, scheidet im Verlustfall mangels einer inländischen Steuerbelastung eine Anrechnung ausländischer Steuern aus. Nachdem in solchen Fällen die Auslandseinkünfte auch *den Verlustvortrag kürzen*, wäre es sachgerecht, einen *Anrechnungsvortrag* zuzulassen, um den Entlastungseffekt in

einen späteren Veranlagungszeitraum zu verschieben. Das sei anhand des folgenden Beispiels dargestellt:

**Beispiel:**

Die AT GmbH weist im Jahr 1 Inlandsverluste von EUR 100.000 aus und erwirtschaftet aus einer italienischen Betriebsstätte Gewinne von EUR 100.000. Darauf entfällt eine italienische KöSt von EUR 24.000, die mangels österreichischer KöSt im Jahr 1 nicht angerechnet werden kann. Im Jahr 2 erwirtschaftet die AT GmbH Inlandsgewinne von EUR 200.000, worauf eine österreichische KöSt von EUR 50.000 entfällt. Nachdem im Jahr 1 die Auslandseinkünfte mit den Inlandsverlusten verrechnet worden sind, steht im Jahr 2 kein Verlustvortrag zur Verfügung. In einer periodenübergreifenden Betrachtung unterliegt deshalb das Welteinkommen der AT GmbH einer KöSt-Belastung von insgesamt EUR 74.000.

AT GmbH	Jahr 1	Jahr 2	Gesamt
Inlandseinkünfte	- 100.000	200.000	100.000
Betriebsstättengewinn aus Italien	100.000	0	100.000
Steuerpflichtiges Einkommen	-	0	200.000
Verlustvortrag	0	0	0
Österreichische KöSt	0	50.000	50.000
Ausländische KöSt	24.000	0	24.000
Anrechenbare ausländische KöSt	0	0	0
<b>Gesamtsteuerbelastung der AT GmbH</b>			<b>74%</b>

Rechtsprechung<sup>36</sup> und Verwaltungspraxis<sup>37</sup> lassen den Vortrag der in einem Veranlagungszeitraum nicht anrechenbaren ausländischen Steuern auf die Folgejahre nicht zu. Begründet damit, dass eine Anrechnung ausländischer Steuern bei der Veranlagung jenes Kalenderjahres zu erfolgen habe, in dem das Wirtschaftsjahr endet, in dem die Zinseinkünfte steuerlich erfasst worden sind. Das ergäbe sich im Körperschaftsteuerrecht z.B. aus dem aus § 2 Abs. 1 iVm § 24 Abs. 1 und 3 KStG ableitbaren Grundsatz der *Periodenbesteuerung* und aus dem Wortlaut des Art. 23A Abs. 2 OECD-MA und Art. 23B OECD-MA, wonach die Steuer des Quellenstaates *auf die vom Einkommen* einer Person im Ansässigkeitsstaat zu erhebenden Steuer anzurechnen ist. Auch ein Rechtsvergleich würde zeigen, dass nur jene Staaten einen Anrechnungsvortrag für ausländische Quellensteuern gewähren würden, in denen ein solcher *ausdrücklich* gesetzlich vorgesehen wird,<sup>38</sup> wie das in Österreich in Zusammenhang mit dem Methodenwechsel gemäß §10a Abs. 7 KStG in §10a Abs. 9 letzter Satz vorgesehen ist.

Auch aus dem OECD-MK ist diesbezüglich nichts zu gewinnen. Darin heißt es nur, dass manche Staaten die Möglichkeit eines Vortrags nicht verbrauchter Steueranrechnungsbeträge in Erwägung ziehen oder sogar umgesetzt haben. Es bestünde diesbezüglich aber weder eine einheitliche Staatenpraxis noch eine aus den Abkommen resultierende Verpflichtung.<sup>39</sup> Deshalb sei bei fehlender Steuerbelastung im Jahr der

Erfassung der ausländischen Einkünfte in Österreich keine Anrechnung ausländischer Steuern möglich und auch nicht in Folgejahren, weil dann *nicht mehr dieselben, sondern andere Einkünfte* erfasst würden. Auch eine Verfassungswidrigkeit der Anrechnungsregelungen eines DBA sei nicht zu erkennen.<sup>40</sup>

Bevor der EuGH in der Rechtssache „*Damseaux*“<sup>41</sup> ausgesprochen hatte, dass internationale Doppelbesteuerung nicht gegen Gemeinschaftsrecht verstößt, hat das BMF sehr wohl noch seine Bereitschaft bekundet, „...ein auf § 48 BAO<sup>42</sup> gestütztes Entlastungsverfahren zum Ausgleich der in- und ausländischen Besteuerung einzuleiten, wenn das Vorliegen einer ausgleichsbedürftigen wirtschaftlichen Doppelbesteuerung der anrechnungsbegünstigten Auslandseinkünfte ausreichend dokumentiert wird.“<sup>43</sup> Damals wurde es noch als Aufgabe des

Ansässigkeitsstaates angesehen, für seine mit dem Welteinkommen zu erfassenden Steuerpflichtigen, den Eintritt internationaler Doppelbesteuerungen abzuwehren.<sup>44</sup>

**3.5. UNIONSRECHTLICHE ASPEKTE DER STEUERANRECHNUNG**

Aus unionsrechtlicher Sicht hat der EuGH festgehalten, dass es nicht gegen die *Niederlassungs-* (Art. 49 AEUV) und *Kapitalverkehrsfreiheit* (Art. 63 AEUV) verstößt, wenn eine ausländische Quellensteuer im Ansässigkeits- bzw. Wohnsitzstaat

nicht anrechenbar ist, weil dieser bei Berechnung der Steuergutschrift eine geringere Bemessungsgrundlage (Nettobemessungsgrundlage) zugrunde legt, als der Quellenstaat, der einen Steuerabzug auf Bruttobasis vornimmt.<sup>45</sup> Der Wohnsitz- bzw. Ansässigkeitsstaat ist auch nicht verpflichtet, Vorkehrungen gegen Nachteile zu treffen, die sich aus der *parallelen Ausübung der Besteuerungsbefugnisse* durch zwei Staaten ergeben können, solange die angewandte Methodik des Besteuerungssystems des Ansässigkeitsstaates zu einer Gleichbehandlung von in- und ausländischen Sachverhalten führt.<sup>46</sup> Eine rückzuerstattende Inlands-KESt, die eine Vorauszahlung auf die Einkommensteuer ist, ist nach Ansicht des BFH mit einer ausländischen Quellensteuer nicht vergleichbar, was darin zum Ausdruck komme, dass die Anrechnung der durch einen ausländischen Fiskus vereinnahmten Steuer die Ebene der *Steuerfestsetzung*, die Anrechnung der inländischen KESt jedoch die Ebene der *Steuererhebung* betreffe.<sup>47</sup>

Demnach verstößt es nicht gegen die Grundfreiheiten, wenn mit (Quellen-)Steuern belastete ausländische Erträge vollständig mit negativen Inlandseinkünften verrechnet werden müssen, auch wenn hierdurch das Anrechnungspotential der ausländischen Steuern nicht genutzt werden kann und die verbrauchten Verluste nicht mehr mit künftigen Gewinnen des Klägers verrechnet werden können. Voraussetzung ist nur, dass die Auslandseinkünfte nicht schlechter als

Inlandseinkünfte behandelt werden.<sup>48</sup> Auch in dem Umstand, dass inländische Kapitalertragsteuern (KESt) auf die Einkommensteuer anrechenbar sind und allenfalls (wegen einer Verlustverrechnung) erstattet werden, ausländische Quellensteuern jedoch verfallen können, hat der BFH keine Beschränkung der Niederlassungs- oder Kapitalverkehrsfreiheit gesehen.<sup>49</sup> Dann die Mitgliedstaaten sind nicht verpflichtet, die Anrechnung der in einem anderen Mitgliedstaat erhobenen Quellensteuern vorzusehen, um zu verhindern, dass auf die Vergütungen, die eine im ersten Mitgliedstaat ansässige Gesellschaft bezieht, (juristische) Doppelbesteuerung eintritt, die daraus resultiert, dass die betreffenden Staaten ihre jeweilige Besteuerungsbefugnis parallel ausüben.<sup>50</sup>

Der Ansässigkeitsstaat ist demnach *nicht verpflichtet*, ausländische Steuern zu Lasten des eigenen Steueraufkommens zu erstatten oder einen Anrechnungsvortrag zu gewähren.<sup>51</sup> Nachdem der Gesetzgeber von seiner Normsetzungsbefugnis nicht Gebrauch gemacht hat, sei deshalb auch aus unionsrechtlicher Sicht das Fehlen eines Anrechnungsvortrages nicht zu beanstanden.

#### 4. ÜBERBESTEUERUNG VON AUSLANDSTÄTIGKEITEN – LÖSUNGSANSÄTZE

Internationale Organisationen wie die OECD und die EU beschäftigen sich derzeit fast ausschließlich mit Maßnahmen zur Verhinderung von Gewinnverlagerungen und Steuervermeidung. Die möglichst breite Einführung von Säule 1 mit neuen Nexus- und Gewinnverteilungsregeln und die durch Säule 2 zu implementierende globale Mindestbesteuerung bindet die Kapazitäten auf lokaler und globaler Ebene. Lösungsansätze und Vorgaben zur Verhinderung von Doppel- bzw. Überbesteuerungen, die sich aus der Systematik der Befreiungs- bzw. der Anrechnungsmethode ergeben, stehen derzeit nicht auf den Tagesordnungen. Nur in Zusammenhang mit der Einführung eines gemeinsamen EU-weiten Systems für Quellensteuern auf Dividenden und Zinsen hat die EU-Kommission eine öffentliche Konsultation gestartet, die aber die Verwaltungsvereinfachung und den Informationsaustausch zum Aufspüren von Missbrauchsfällen zum Ziel hat und sich nicht mit den Entlastungsmechanismen im Ansässigkeitsstaat beschäftigt.<sup>52</sup>

Für den grenzüberschreitend tätigen Unternehmer ist die Möglichkeit, internationale Doppelbesteuerung zu beseitigen ein *Wettbewerbsfaktor*. Ein internationaler Vergleich zeigt, dass viele Staaten den verlustbedingten Untergang von Anrechnungssubstrat unterbinden und einen *Anrechnungsvortrag* und zum Teil auch einen *Anrechnungsrücktrag* zulassen.<sup>53</sup> Entgegen der Ansicht des VwGH ließe sich die Notwendigkeit eines Anrechnungsvortrages sehr wohl aus dem Methodenartikel eines DBA selbst ableiten. Denn in Art. 23A Abs. 2 OECD-MA heißt es, dass dann, wenn eine Person aus dem Quellenstaat Einkünfte bezieht, die dort besteuert werden dürfen, *der erstgenannte Staat auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer*

*den Betrag [anrechnet], der der im anderen Staat gezahlten Steuer entspricht.*“ Daraus ist keine Einschränkung auf einen bestimmten Zeitraum abzuleiten. Eine Mehrfachbesteuerung aufgrund zeitlich unterschiedlicher Erfassung von Einkünften kann auch nicht dem Zweck eines DBA entsprechen. Selbst das BMF hat bereits einmal ein Entgegenkommen avisiert und auf Grundlage von § 48 BAO eine periodenübergreifende Steueranrechnung in Aussicht gestellt, was auch von ehemalige Vertretern der Finanzverwaltung als begrüßenswert angesehen worden ist.<sup>54</sup>

Eine Lösungsmöglichkeit würde auch darin bestehen, *Anrechnungsüberhänge als Betriebsausgabe* zum Abzug zuzulassen oder Steuerpflichtigen die Wahl zu lassen, statt einer Steueranrechnung Auslandssteuern als Betriebsausgabe geltend machen zu können, wie das im deutschen Steuerrecht vorgesehen ist. Gemäß § 34c Abs. 2 dEStG ist *„...statt der Anrechnung...die ausländische Steuer auf Antrag bei der Ermittlung der Einkünfte abzuziehen, soweit sie auf ausländische Einkünfte entfällt, die nicht steuerfrei sind.“* Das gilt gemäß § 34c Abs. 6 dEStG auch soweit in einem DBA die Anrechnung einer ausländischen Steuer auf die deutsche Einkommen- (bzw. KöSt) vorgesehen ist. Ähnliche Regelungen sind z.B. in Irland, Luxemburg und Tschechien vorgesehen. Mangels einer Vortragsmöglichkeit ausländischer Steuern würde ein optionaler Abzug ausländischer (Ertrag-)steuern als Betriebsausgabe in Verlustjahren zumindest bewirken, dass die nicht anrechenbaren Steuern *in den Verlustvortrag Eingang* finden und damit zumindest eine teilweise Steuerentlastung bewirken.

Auch eine Steueranrechnung auf Basis einer *„overall limitation“*, bei der im Rahmen der Ermittlung des Anrechnungshöchstbetrages alle aus DBA-Staaten bezogener Einkünfte gemeinsam berücksichtigt werden, könnte für international tätige Unternehmen eine Erleichterung bringen. ■

- 1 OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version, as it read on 21 November 2017 (OECD-MA).
- 2 United Nations, Department of Economic & Social Affairs, Model Double Taxation Convention between Developed and Developing countries, 2021 (UN-MA).
- 3 Rz 2 OECD-MK (Introduction).
- 4 Rz 1 OECD-MK (Introduction).
- 5 Vogel/Lehner, DBA<sup>7</sup>, Grundlagen, Rz 181.
- 6 BGBl 2018/93.
- 7 Bundesministerium für europäische und internationale Angelegenheiten, BMEIA: 2021-0.433.292 v. 22.6.2021; Schmidjell-Dommes, Das Revisionsprotokoll zum Doppelbesteuerungsabkommen mit den Vereinigten Arabischen Emiraten, SWI 2022, 63 (63 ff.).
- 8 BGBl III 2004/88.
- 9 EStR 2000, Rz 33.
- 10 EStR 2000, Rz 7595.
- 11 EStR 2000, Rz 7596.
- 12 EStR 2000, Rz 7598 ff.
- 13 BFG 29.4.2021, RV/7100535/2021.
- 14 BFG 14.5.2020, RV/7100310/2020; BFG 18.3.2021, RV/7100347/2021; Gombotz/Neumüller, SWI-Jahrestagung: Anwendung des Progressionsvorbehalts bei einer in der Slowakei ansässigen Person, SWI

- 2022, 127 (127).
- 15 Rz 56 OECD-MK zu Art. 23A und Art. 23B OECD-MA: „Paragraph 3 of Article 23A relates only to the State of residence. The form of the Article does not prejudice the application by the State of source of the provisions of its domestic laws concerning the progression.“
- 16 *Bendlinger*, Besteuerungsnachweise als Voraussetzung für die DBA-rechtliche Steuerfreistellung von Auslandseinkünften, SWI 2013, 244 (2519):
- 17 BGBl III 2002/182 idF BGBl III 2012/32.
- 18 BGBl III 2011/14 idF BGBl III 2016/163.
- 19 VO BGBl II 2002/474; EStR 2000, Rz 7583; *Kanduth-Kristen in Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger*, Internationales Steuerrecht<sup>2</sup> (2019), VI/170 ff.
- 20 EStR 2000, Rz 7583 unter Verweis auf VwGH 15.04.1997, 93/14/0135.
- 21 UFS 29.6.2004, RV/0158-L/04; UFS 25.1.2005, RV/0256-6/04; UFS 27.9.2005, RV/0651-W/04; UFS 27.9.2005, RV/4311-W/02; UFS 7.11.2007, RV/0737-W/06; UFS 17.12.2009, RV/1793-W/03.
- 22 *Peyerl*, Ist die Mindestkörperschaftsteuer doch gemeinschaftswidrig, SWK 2010, 369 (372).
- 23 KStR 2013, Rz 1073; *Bendlinger*, Die Betriebsstätte in der Praxis des internationalen Steuerrechts<sup>4</sup> (2021), 510 ff.
- 24 EAS 3031 v. 18.12.2008.
- 25 BGBl I 62/2019.
- 26 EAS 888 v 29. 5. 1996.
- 27 BGBl II 2001/231 idF BGBl III 2018/92.
- 28 Conseil d'Etat vom 11.7.1991, Nr. 57391.
- 29 Zu § 34c EStG siehe BFH 26.10.1972, I R 125/70, BStBl II 1973, 271.
- 30 Ein „matching credit“ für Zinsen und/oder Dividenden und/oder Lizenzgebühren findet sich unter anderem in den folgenden österreichischen DBA: *Brasilien* (Art 23 Abs. 4 DBA-BR); *China* (Art 24 Abs 2 DBA-ROC); *Indonesien* (Art 24 Abs. 3 DBA-IND); *Korea* (Art 23 Abs 2 DBA-ROK); *Malaysia* (Art 22 Abs. 2 DBA-MY); *Malta* (Art 23 Abs. 4 DBA-MT); *Mongolei* (Art 24 Abs. 1 lit b DBA-MNL); *Philippinen* (Art 23 Abs. 2 DBA-PH); *Portugal* (Art 23 Abs. 2 DBA-P, durch innerstaatliche Rechtsänderungen in *Portugal* ist die Anwendungsgrundlage für den „matching credit“ allerdings entzogen worden, siehe AÖF 1995/118); *Thailand* (Art 24 Abs 3 DBA-TH); *Tunesien* (Art 23 Abs 4 DBA-TN); *Türkei* (Art 23 Abs 3 DBA-TR); *Zypern* (Art 23 Abs 2 DBA-ZY).
- 31 BGBl 85/1971 idF BGBl III 31/2008; EAS 2468 v 19. 7. 2004.
- 32 BGBl III 135/2009.
- 33 *Leitsch*, Stellt die fiktive Quellensteueranrechnung gemäß DBA eine unzulässige staatliche Beihilfe dar?, SWI 2018, 217 (217).
- 34 EStR 2000, Rz 7584; *Loidl/Moshammer/Rosenberger*, Anrechnungsmethode(n), SWK 2013, 756 (758).
- 35 EAS 2968 v, 26.5.2008; *Simader*, SWI-Jahrestagung: Per-item-Limitation, SWI 2009, 237 (238).
- 36 VwGH 20.4.1999, 99/14/0012; VwGH 28.9.2004, 2000/14/0172; VwGH 21.10.2004, 2001/13/0017; VwGH 21.10.2004, 2001/13/0264; VwGH 28.2.2007, 2003/13/0064; BFG 16.5.2012, RV/4152-W/02; BFG 11.5.2015, RV/1100212/2012, VwGH 27.11.2014, 2012/15/0002; BFG 1.4.2019, RV/5101813/2017.
- 37 EStR 2000, Rz 7587, EAS 2591 v. 24.3.2005; EAS 3113 v. 22.1.2010.
- 38 *Vogel*, Doppelbesteuerungsabkommen<sup>5</sup> (2008), Art. 23 Rz. 154.
- 39 OECD-MK zu Art. 23 A und Art. 23B OECD-MA, Rz 66.
- 40 VwGH 27.11.2014, 2012/15/0002.
- 41 EuGH 16.07.2009, C-128/08, *Damseaux*.
- 42 In der Fassung vor der Änderung durch das EU-Finanz-Anpassungsgesetz 2019, BGBl 2019/62.
- 43 EAS 3065 v. 22.5.2009; Z 1.4 des Erlasses vom 24.09.2009, BMF-010221/2415-IV/4/2009 v. 24.9.2009, Salzburger Steuerdialog 2009 – Außensteuerrecht und Internationales Steuerrecht, Tz 4.1.
- 44 VwGH 14.03.1990, 89/13/0115.
- 45 EuGH 25.2.2021, C-403/19, *Société Générale. Bendlinger*, Die Anrechnungsmethode im Lichte der Kapitalverkehrsfreiheit, SWK 2021, 701 (707).
- 46 EuGH 16.7.2009, C-128/08, *Damseaux*, Rz 34; EuGH 10.2.2011, C-436/08, *Haribo Lakritzen Hans Riegel und Österreichische Salinen*, Rz 170; EuGH 4.2.2016, C-194/15, *Baudinet u.a.*, Rz 33.
- 47 BFH 23.11.2021 – VII R 22/18, Rz 66.
- 48 BFH 23.11.2021 – VII R 22/18, Rz 60.
- 49 BFH 23.11.2021 – VII R 22/18, Rz 65.
- 50 EuGH 10.2.2011, verbundene Rechtssachen C-436/08 und C-437/08 *Haribo und Österreichische Salinen*, Rz ff. mwN.
- 51 BFH 23.11.2021 – VII R 22/18, Rz 66.
- 52 [https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/13031-Retenues-a-la-source-nouveau-systeme-de-l%E2%80%99UE-visant-a-eviter-la-double-imposition/public-consultation\\_de](https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/13031-Retenues-a-la-source-nouveau-systeme-de-l%E2%80%99UE-visant-a-eviter-la-double-imposition/public-consultation_de).
- 53 *Bendlinger*, DBA als Rechtsgrundlage für den Anrechnungsvortrag, SWI 2015, 168 (177).
- 54 *Steiner*, Entlastungsverfahren gemäß § 48 BAO: Anrechnungsvortrag ausländischer Quellensteuern, SWI 2009, 579 (582).