



Die österreichische DBA-Politik

Dienstag, 3. Mai 2022

Prof. Dr. Stefan Bendlinger, Senior Partner
ICON Wirtschaftstreuhand GmbH

Was will die Wirtschaft?

...Zitat des CFO eines österreichischen Konzerns

*„Es ist uns egal, in welchem Land wir Steuern zahlen.
Als unser Steuerberater müssen Sie aber sicherstellen, dass
wir unsere Gewinne nur einmal und nicht doppelt oder gar
mehrfach versteuern müssen und sich der damit verbundene
Verwaltungsaufwand in Grenzen hält.“*

Doppelbesteuerungsabkommen

Die aktuellen Zielsetzungen

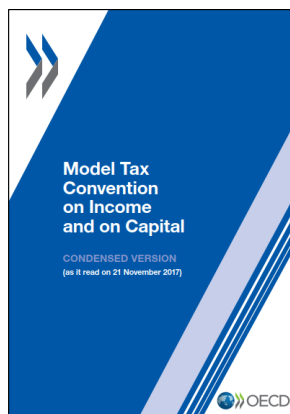
1. Umsetzung der OECD-BEPS-Standards betreffend **Gewinnverkürzung und –verlagerung**
2. **Verhinderung von Abkommensmissbrauch (Art. 6 Abs. 1 MLI)**

„In der Absicht, die Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen (und Vermögen) zu beseitigen, ohne die Möglichkeit zur Nicht- oder Niedrigbesteuerung durch Steuerverkürzung und -umgehung (unter anderem durch missbräuchliche Gestaltungen mit dem Ziel des Erhalts von in diesem Abkommen vorgesehenen Erleichterungen zum mittelbaren Nutzen von in Drittstaaten ansässigen Personen) zu schaffen.“

3. Steuerliche Transparenz, Amts- und Vollstreckungsamtshilfe
4. Informationsaustausch
5. Förderung der wirtschaftlichen Beziehungen
6. Vermeidung von Doppelbesteuerung
7. Vermeidung unnötigen Verwaltungsaufwandes

Doppelbesteuerungsabkommen

...und die Wünsche an die österreichischen DBA-Verhandler



- **Entlastung von Doppel-/Mehrfachbesteuerung**
- OECD-MA als Vertragsschablone
- Abweichungen vom OECD-MA **haben mangels belastbarer Interpretationsgrundlage** regelmäßig bilaterale Auslegungskonflikt zur Folge
 - zB Art. 15 Abs. 3 DBA-DE zur Arbeitskräfteüberlassung
 - Art. 16 Abs. 2 DBA-DE (Geschäftsführer, Vorstände)
 - Grenzgängerregelungen in den DBA mit I, DE und FL
 - Art. 12 DBA-Indien iZm „technischen Dienstleistungen“
 - Art. 14 Abs. 2 DBA-Türkei (Einkünfte aus einem freien Beruf oder aus einer „...sonstigen Tätigkeit ähnlicher Art...“)
 -
 -

Doppelbesteuerungsabkommen

...und die Wünsche an die österreichischen DBA-Verhandler



- Deutlich **mehr Besteuerungsrechte für den Quellenstaat**
 - Sechsmontatige BS-Frist für B & M (Art. 5 Abs 3 lit a UN-MA)
 - Dienstleistungsbetriebsstätte (Art. 5 Abs. 3 lit b UN-MA)
 - (Eingeschränkte) Betriebsstätten-Attraktivkraft (Art. 7 Abs. 1 UN-MA)
 - Technische Dienstleistungen (Art. 12A OECD-MA, zB Art. 12 DBA-Indien)
 - Quellenbesteuerung/30 %ige Gewinnschätzung bei Vergütungen für automatisierte digitale Dienstleistungen (Art. 12 B OECD-MA)
 - Quellensteuern auf Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren
 - Erweiterung der „Freiberufler-Betriebsstätte“ (Art. 14 UN-MA)
 - Besteuerungsrecht des Quellenstaates für „andere Einkünfte“ (Art. 21 Abs. 3 UN-MA)

Entlastung von Doppelbesteuerung

Wirkungsweise der Befreiungsmethode (Art. 23A OECD-MA)

- In den österreichischen DBA idR für „**Aktiveinkünfte**“ vorgesehen
- Steuerfreistellung jener Einkünfte, die im anderen DBA-Staat **besteuert werden dürfen**
 - Keine Entlastung bei DBA-widriger Besteuerung im Quellenstaat
 - Niedrigeres Besteuerungsniveau im Quellenstaat bleibt erhalten
 - Ausnahme „**subject-to-tax-Klausel**“
- **Progressionsvorbehalt**
 - Derzeit kein PV im Quellenstaat (anders in Deutschland)
 - Anders jedoch BFG 14.5.2020, RV/7100310/2020 und BFG 18.3.2021, RV/7100347/2021 – Revision beim VwGH anhängig (Progressionsvorbehalt auch bei unbeschränkter Steuerpflicht im Inland)
 - Veranlagungspflicht bei DBA-befreiten Auslandseinkünften (zB § 41 Abs. 1 Z 1 EStG)
 - Bei Versäumnis der Angabe progressionsbefreiter Auslandseinkünfte in der Steuererklärung - Vorsatzdelikt der Abgabenhinterziehung iS d§ 33 Abs 1 FinStrG, (Verjährungsfrist von zehn Jahren, BFG 29.4.2021, RV/7100535/2021)

Entlastung von Doppelbesteuerung

Wirkungsweise der Befreiungsmethode (Art. 24 Abs. 2 lit a DBA-China)

Beispiel:

Die in AT ansässige AT GmbH unterhält in China eine Dienstleistungsbetriebsstätte (DL-BS) iSd Art. 5 Abs. 3 lit a) DBA-China. Die Gewinne, die dieser DL-BS zugeordnet werden 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.

Der durch die DL-BS erwirtschaftete Umsatz beträgt EUR 1 Mio. China ermittelt die Gewinne der DL-Betriebsstätte pauschal, indem der Gewinn in Höhe von 25 % des Umsatzes (=EUR 250.000) geschätzt wird auf die eine 25 %ige Enterprise Income Tax erhoben wird (=EUR 62.500). Nach österreichischen Gewinnermittlungsvorschriften errechnet sich nur ein Gewinn von EUR 100.000.

Auslandseinkünfte (nach Gewinnermittlungsvorschriften in AT)	100.000
Steuerfreistellung gem. Art. 24 Abs. 2 lit a) DBA-ROC	100.000
Österreichische KöSt	0
Steuerliche Bemessungsgrundlage in China	250.000
25 % Chinesische KöSt	62.500
„Überbesteuerung“ (EUR 62.500 – EUR 25.000)	37.500
Steuerbelastung der Auslandseinkünfte	62,5 %

Entlastung von Doppelbesteuerung

Wirkungsweise der Anrechnungsmethode (Art. 23 B OECD-MA)

- In den österreichischen DBA **generell für „Passiveinkünfte“** vorgesehen
- **Generelle Methode** zur Entlastung von Doppelbesteuerung **aller Einkünfte**
 - Finnland, UK, IR, I, CAN, FL, Montenegro, San Marino, Schweden, Turkmenistan, USA
 - Im Verhältnis zu Steueroasen (zB Bahrain, Barbados, Belize, San Marino, VAE ab 2023)
- **Anrechnungshöchstbetrag (Art. 23 B Abs. 2 letzter Satz)**
„Der anzurechnende Betrag darf jedoch den Teil der vor der Anrechnung ermittelten Steuer nicht übersteigen, der auf die aus bezogenen Einkünfte entfällt.“
 - Keine Berücksichtigung von Auslandseinkünften, die in AT steuerfrei sind (zB Dividenden)
- **Begrenzung der anrechenbaren Steuern auf jenen Betrag**
 - den der Quellenstaat gemäß DBA erheben darf
 - der nach Ausnutzung aller Steuervorteile im Quellenstaat **tatsächlich bezahlt** werden musste
- Ermittlung der Auslandseinkünfte **nach österreichischem Steuerrecht**
 - Länderweise Zusammenrechnung („per country limitation“), Rz 7584 EStR
 - Berechnung je Einkunftsquelle möglich („per item limitation“), Rz 7585 EStR, EAS 2968
- Anrechnung auch auf **Verzugszinsen** (EAS 3021)
- Anrechnung **im Jahr der steuerlichen Erfassung** der Auslandseinkünfte in Österreich

Entlastung von Doppelbesteuerung

Wirkungsweise der Anrechnungsmethode (Art. 24 Abs. 2 lit b DBA-China)

Beispiel:

Die in AT ansässige Planungsgesellschaft mbH erbringt für ihren indischen Auftraggeber Engineering-Leistungen in Höhe von EUR 1 Mio. Gemäß Art. 12 Abs. 2 DBA-Indien gelten diese Leistungen als „technische Dienstleistungen“ iSd Art. 12 Abs. 4 DBA-Indien. Die Entgelte dafür dürfen gemäß Art. 12 Abs. 6 DBA-Indien allein deshalb in Indien besteuert werden, weil der Schuldner der Entgelte in Indien ansässig ist. Gemäß Art. 12 Abs. 2 DBA-Indien darf Indien vom Bruttobetrag der Entgelte eine 10 %ige Quellensteuer erheben, die gem. Art. 23 Abs. 2 lit b DBA-Indien auf die österreichische KöSt angerechnet werden muss. Nach österreichischen Gewinnermittlungsvorschriften erwirtschaftet die Planungsgesellschaft mbH mit diesen Leistungen einen steuerlichen Gewinn von EUR 100.000.

Auslandseinkünfte (nach Gewinnermittlungsvorschriften in AT)	100.000
Österreichische KöSt	25.000
Indische Quellensteuer	100.000
Anrechnungshöchstbetrag (25 % von EUR 100.000)	25.000
„Überbesteuerung“ (EUR 100.000 – EUR 25.000)	75.000
Steuerbelastung der Auslandseinkünfte	100 %

Entlastung von Doppelbesteuerung

Folgen eines fehlenden Anrechnungsvortrages

- Wirtschaftliche Doppelbesteuerung bei periodenübergreifender Betrachtung
- Durch geringeren Verlustvortrag höhere Steuerbelastung in Folgejahren
- Einkünfte werden nur aufgrund einer zeitlichen Verschiebung doppelt besteuert

AT GmbH	Jahr 1	Jahr 2	Gesamt
Inlandseinkünfte (Verlust)	- 100.000	200.000	100.000
Betriebsstättengewinn aus Italien	100.000	0	100.000
Steuerpflichtiges Einkommen	- 0	200.000	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
Gesamtsteuerbelastung der AT GmbH			74.000

Anrechnungsvortrag

zur Vermeidung wirtschaftlicher Doppelbesteuerung

- Rechtsprechung und Verwaltungspraxis **lässt Anrechnungsvortrag nicht zu**
EStR Rz 7587, EAS 3113 – Verweis auf EuGH 16.7.2009, C-128/08, *Damseaux*
Wohnsitzstaat ist nicht verpflichtet, Vorkehrungen gegen Nachteile zu treffen, die sich aus der Ausübung der auf diese Weise zwischen den Mitgliedstaaten verteilten Besteuerungsbefugnisse ergeben
- **Argumente gegen einen Anrechnungsvortrag:**
VwGH 20.4.1999, 99/14/0012, UFS 5.1.2007, RV/010-L/04, VwGH 28.9.2004, VwGH 28.2.2004, 2000/14/0172, VwGH 21.10.2004, 2001/13/0017 und 2001/13/0264; BFG 11.5.2015, RV/1100212/2012, VwGH 28.2.2007, 2003/13/0064, VwGH 27.11.2014, 2012/15/0002
 - Anrechnung nur in dem Jahr, in dem das WJ endet, in dem die Einkünfte steuerlich erfasst worden sind
 - Anrechnungsvortrag aus Art. 23B OECD-MA nicht ableitbar
 - Keine einheitliche Staatenpraxis, keine abkommensrechtliche Verpflichtung (Rz 66 OECD-MK zu Art. 23A/B OECD-MA)
 - Identität der jeweils einer Besteuerung unterworfenen Einkünfte
 - Keine unionsrechtliche Anrechnungsverpflichtung (EuGH 10.2.2011, C-436/08 und C-437/08 „*Haribo und Salinen*“)
 - Grundsatz der Periodenbesteuerung (§ 2 Abs. 1 und § 4 Abs. 1 KStG iVm § 24 Abs. 1 und Abs. 2 KStG)
 - Anrechnungsvortrag bedarf einer **innerstaatlichen Rechtsgrundlage** (zB § 10a Abs. 9 Z 4 KStG)

Anrechnungsvortrag

zur Vermeidung wirtschaftlicher Doppelbesteuerung

- **Argumente für einen Anrechnungsvortrag**
 - Ableitung aus dem Methodenartikel (zB Art. 23A Abs. 2 OECD-MA)
„Bezieht eine Person Einkünfte und können diese Einkünfte...im anderen Vertragsstaat besteuert werden, so rechnet der erstgenannte Staat auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der der im anderen Staat gezahlten Steuer entspricht.“
 - Keine Einschränkung auf einen bestimmten Zeitraum
 - Doppelbesteuerung aufgrund **zeitlich unterschiedlicher Besteuerung** von Einkünften kann nicht dem Zweck eines bilateralen Steuervertrages entsprechen
 - Anrechnungsvortrag zB in *Dänemark, Großbritannien, Irland, Niederlande...*

Anrechnungsüberhang

Mögliche Lösungen

Bilaterale Lösungen

- Keine Quellensteuern auf Aktiveinkünfte in den österreichischen DBA
 - iVz Entwicklungs- und Schwellenländern wohl nicht durchsetzbar

Unilaterale Lösungen

- Überhang nicht anrechenbarer ausländischer Steuern als Betriebsausgabe
- Betriebsausgabe statt Anrechnung (zB § 34c Abs. 2 iVm Abs. 6 dEStG)
 - Ähnliche Regelungen in Irland, Luxemburg und Tschechien
- Anrechnungsvortrag
- Ermittlung des Anrechnungshöchstbetrags durch „*overall limitation*“



ICON.

YOUR GLOBAL TAXPERTS

wtsglobal

Prof. Dr. Stefan Bendlinger
Steuerberater, Senior Partner

Stahlstrasse 14, 4020 Linz

Tel. +437/732/69412-9274
Mobil +43/664 144 89 88

www.icon.at
www.wts.com



ICON.
YOUR GLOBAL TAXPERTS