

34. Jahrgang / Juni 2024 / Nr. 6

SWI

Steuer und Wirtschaft International
Tax and Business Review

Katharina Deutsch

Entgeltfortzahlungen nach dem DBA USA

Subsequent Payment of Wages Under the Tax Treaty with the U.S.

Michael Lang

Anrechnungshöchstbetrag und steuerfreie Einkünfte

Maximum Tax Credit and Tax-Exempt Income

Stefan Bendlinger / Daniel Blum

Der Verwertungstatbestand der beschränkten Steuerpflicht

Utilization as a Nexus Criterion for Taxing Non-Residents

Karin Andorfer / Nina Gindl

Umsetzung des öffentlichen CbCR in Österreich

Implementation of Public CbCR in Austria

Vera Hellebrandt / Philipp Walter Scharizer

CFC-Regeln bei einem Handelsunternehmen

CFC Rules for a Trading Company

EAS, News aus der EU, Rechtsprechung

Legal Opinions, EU News, Court Decisions

Michael Lang*)

Anrechnungshöchstbetrag und steuerfreie Einkünfte

MAXIMUM TAX CREDIT AND TAX-EXEMPT INCOME

The case in question concerned an Austrian private foundation that received dividends that are tax-exempt in Austria in accordance with Section 10 CITA and on which withholding taxes were levied abroad. The Austrian Federal Fiscal Court had to deal with the question of whether it was permissible to offset the foreign withholding taxes against the domestic corporate income tax. It held that the maximum creditable amount was zero because the dividends were tax-exempt in Austria. However, *Michael Lang* argues that tax exemption in the residence state does not prevent the withholding tax from being offset.

I. Erkenntnis des BFG

Im Erkenntnis des BFG vom 15. 2. 2024, RV/7102886/2022, ging es um eine österreichische Privatstiftung, die aus den USA, Deutschland, der Schweiz und Norwegen Dividenden bezog, die bei ihr nach § 10 KStG steuerbefreit waren. In den genannten Staaten – mit Ausnahme von Norwegen – wurden auf die Dividenden Quellensteuern im jeweils abkommensrechtlich zulässigen Ausmaß erhoben. Das BFG lehnte die Anrechnung der ausländischen Quellensteuern auf die österreichische Körperschaftsteuer ab.¹⁾

Im Kern lautete die Begründung des BFG wie folgt: „Zumal die beschwerdegegenständlichen Beteiligungserträge in Österreich steuerfrei behandelt werden, beträgt der Anrechnungshöchstbetrag jeweils EUR Null. Eine Anrechnung der ausländischen Quellensteuern auf die inländische Körperschaftsteuer ist im Beschwerdefall somit in abkommensrechtlicher Hinsicht nicht vorgesehen.“²⁾

Im konkreten Fall ging es um eine Privatstiftung. Die Rechtsfrage kann aber auch andere Steuerpflichtige betreffen. Denn die Befreiung des § 10 KStG greift auch für andere juristische Personen. § 10 KStG ist auch nur eine von vielen Steuerbefreiungen, die die österreichische Rechtsordnung kennt. Das BFG hätte vermutlich aufgrund anderer Rechtsgrundlagen steuerbefreite Einkünfte nicht anders behandelt. Das BFG sprach daher eine interessante Grundsatzfrage an. Zu Recht – und insbesondere mangels einschlägiger Rechtsprechung des VwGH – hat das BFG die Revision zugelassen.

II. Anrechenbare ausländische Steuern

Die maßgebenden Vorschriften über die Anrechnung ausländischer Steuern in Art 23A Abs 2 OECD-MA lauten: „Erzielt eine in einem Vertragsstaat ansässige Person Einkünfte, die in dem anderen Vertragsstaat nach den Artikeln 10 und 11 besteuert werden

*) Univ.-Prof. Dr. DDr. h.c. Michael Lang ist Vorstand des Instituts für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU, wissenschaftlicher Leiter des LL.M.-Programms International Tax Law und Sprecher des Doctoral Program in International Business Taxation (DIBT) der WU. – Frau Juliane Beverungen danke ich für die kritische Durchsicht des Manuskripts und die Unterstützung bei der Erstellung des Anmerkungsapparats.

1) Vgl auch Rz 7585 EStR.

2) Das BFG berief sich auch auf Zorn, VwGH zur Anrechnung ausländischer Quellensteuern bei Privatstiftungen, RdW 2023, 595 (596), der die Auffassung vertritt, dass ausländische Quellensteuern auf Beteiligungserträge (Dividenden), die gemäß § 13 Abs 2 KStG iVm § 10 Abs 1 KStG steuerbefreit sind, „stets als nicht anrechenbar“ zu behandeln wären, diese Auffassung aber nicht begründet. Das BFG und Zorn zitieren ein früheres Erkenntnis des BFG (30. 6. 2020, RV/7105144/2016), in dem das BFG tatsächlich diese Auffassung schon vertrat.

können ([...]), 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. Der anzurechnende Betrag darf jedoch den Teil der von der Anrechnung ermittelten Steuer nicht übersteigen, der auf die aus dem anderen Staat bezogenen Einkünfte entfällt.“

Die entsprechende – nicht bloß auf Dividenden und Zinsen bezogene – Regelung in Art 23B Abs 1 OECD-MA hat folgenden Wortlaut: „*Bezieht eine in einem Vertragsstaat ansässige Person Einkünfte [...], die in dem anderen Vertragsstaat besteuert werden können ([...]), so rechnet der erstgenannte Staat [...] auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der der im anderen Staat gezahlten Steuer vom Einkommen entspricht; [...]. Der anzurechnende Betrag darf jedoch [...] den Teil der vor der Anrechnung ermittelten Steuer vom Einkommen [...] nicht übersteigen, der auf die Einkünfte, die im anderen Staat besteuert werden können [...], entfällt.“*

Entscheidend ist nach diesen Vorschriften der Begriff der „Einkünfte“.³⁾ Die bisher umfassendste Analyse dieses abkommensrechtlichen Begriffs – und zwar nicht bloß auf das deutschsprachige Fachschrifttum bezogen – lieferte *Schuch*. Er kam zum überzeugenden Ergebnis, dass unter Einkünften die Besteuerungsvorschriften zu verstehen sind, die zumindest in einem der beiden Vertragsstaaten im Rahmen einer Steuer vom Einkommen vorgesehen sind.⁴⁾ Der Begriff hat in beiden Vertragsstaaten denselben Inhalt: Wenn zumindest *einer* der beiden Staaten besteuert, handelt es sich für *beide* Staaten um Einkünfte im abkommensrechtlichen Sinn.⁵⁾

Daraus folgt: Für Zwecke des Methodenartikels ist in jedem der beiden Vertragsstaaten von der Bemessungsgrundlage, die dem Staat abkommensrechtlich zur Besteuerung verbleibt, zunächst der gesamte Betrag der Steuer zu ermitteln, der auf die unter die Anrechnungsmethode fallenden Einkünfte entfällt. Im Quellenstaat geht es um „*den Betrag [...], der der [...] gezahlten Steuer vom Einkommen entspricht*“. Auch im Ansässigkeitsstaat ist nur ein *einzig*er Betrag für Zwecke der Anwendung der Anrechnungsmethode nach jedem Abkommen zu ermitteln: Es handelt sich dabei um den Betrag, „*der auf die aus dem anderen Staat bezogenen Einkünfte*“ oder „*der auf die Einkünfte, die im anderen Staat besteuert werden können, [...] entfällt*“. Die Steuer des Ansässigkeitsstaates ist dann um den erstgenannten Betrag zu kürzen, soweit er im zweitgenannten Betrag gedeckt ist.

Für die von der Privatstiftung bezogenen Dividenden bedeutet dies: Sofern sie nach dem Recht eines der beiden Vertragsstaaten steuerpflichtig sind, handelt es sich um „*Einkünfte*“ im abkommensrechtlichen Sinn. Wenn sie daher nach dem Steuerrecht der USA, Deutschlands oder der Schweiz steuerpflichtig sind, liegen auch für Österreich als jeweiligen Ansässigkeitsstaat Einkünfte im abkommensrechtlichen Sinn vor.⁶⁾ Die nach § 10 KStG gegebene Steuerbefreiung in Österreich ändert daran nichts.⁷⁾ Die auf die Dividenden entfallende und im abkommensrechtlich zulässigen Ausmaß erhobene Steuer geht daher in den Gesamtbetrag der Steuer ein, die im Quellenstaat für Zwecke

³⁾ *Drüen* in *Wassermeyer*, DBA (165. Lfg, 2024) Vor Art 6 bis 22 Rz 3 mwN.

⁴⁾ *Schuch*, *Der Anrechnungshöchstbetrag*, in *Gassner/Lang/Lechner*, *Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung* (1995) 11 (19 ff); *Schuch*, *Verluste im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen* (1998) 61 ff.

⁵⁾ *Schuch* in *Gassner/Lang/Lechner*, *Vermeidung der Doppelbesteuerung*, 11 (22).

⁶⁾ Vgl auch die vom VwGH im Erkenntnis vom 27. 11. 2014, 2012/15/0002, verwendete Formulierung: „[...] vielmehr ist davon auszugehen, dass auch die hier anzuwendenden Abkommen ebenso wie das in den vorgenannten Erkenntnissen maßgebende Abkommen die Anrechnung auf Steuern auf ‚diese‘ Einkünfte, d.h. auf dieselben Einkünfte, die auch Gegenstand der Besteuerung im Quellenstaat waren, beschränken“ (Hervorhebung nicht im Original).

⁷⁾ Anderer Ansicht Rz 7585 EStR; zur Kritik an der Auffassung des BMF S. *Bendlinger* in *Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger*, *Internationales Steuerrecht*² (2019) Rz XIV/39.

der Anwendung der Anrechnungsmethode ermittelt wird.⁸⁾ Um diesen Betrag ist dann die Steuer des Ansässigkeitsstaates zu kürzen, soweit sie in dem Gesamtbetrag an Steuern gedeckt ist, der auf diese Einkünfte im Ansässigkeitsstaat entfällt. Aufgrund ihrer Steuerfreiheit in Österreich erhöhen die Dividenden klarerweise diesen Anrechnungshöchstbetrag nicht. Die auf sie entfallende Steuer des Quellenstaates ist aber auch dort nicht zu separieren. Jedes Abkommen lässt nur die Ermittlung eines einzigen Gesamtbetrags an anrechnungsfähiger Steuer des Quellenstaates und einen einzigen Betrag an auf diese Einkünfte entfallender Steuer des Ansässigkeitsstaates zu. Ein Herauslösen der Dividenden mit dem Ziel einer gesonderten Berechnung eines Anrechnungshöchstbetrags bloß für diese Dividenden – wie es das BFG vorgenommen hat – ist nicht mit DBA, die dem OECD-MA nachgebildet sind, zu vereinbaren.⁹⁾

In etlichen Rechtsordnungen ist die Frage, wie mit nach dem Recht des Ansässigkeitsstaates steuerbefreiten Einkünften für Zwecke der Anrechnungsmethode umzugehen ist, allerdings umstritten.¹⁰⁾ Aus diesen Diskussionen ist aber für die Interpretation der österreichischen DBA nichts zu gewinnen: In Deutschland ist beispielsweise die Durchführung der Anrechnungsmethode im innerstaatlichen Recht geregelt. Die Frage, ob allenfalls restriktivere Möglichkeiten zur Anrechnung ausländischer Steuern überhaupt mit den DBA vereinbar sind, stellt sich dort im Regelfall nicht: Die meisten deutschen DBA weichen insoweit vom OECD-MA ab, als sie bei der Anrechnung ausländischer Steuern einen Vorbehalt zugunsten des deutschen Steuerrechts vorsehen.¹¹⁾ In Österreich ist ein vor fast 30 Jahren vorgeschlagener Entwurf eines DBA-Durchführungsgesetzes niemals umgesetzt worden.¹²⁾ Eine der damals strittigen Fragen war, ob ein in diesem Entwurf vorgesehener Ausschluss der in Österreich steuerbefreiten Einkünfte von der Anrechnung überhaupt abkommenskonform wäre.¹³⁾ Wenige Jahre später legte die Finanzverwaltung einen Entwurf für ein österreichisches Außensteuergesetz vor: Mit § 7 dieses Entwurfs wurde ein neuerlicher Versuch unternommen, die Anrechnung von ausländischen Steuern auf in Österreich steuerbefreite Einkünfte zu verhindern.¹⁴⁾ *Staringer* wies auf die Abkommenswidrigkeit einer solchen Regelung hin.¹⁵⁾ Der Entwurf erlangte niemals Gesetzeskraft. Anders als in Deutschland gibt es im österreichischen Steuerrecht nach wie vor keine spezifischen Regelungen zur Anrechnung ausländischer Steuern. Daher ist ausschließlich auf die unmittelbar anwendbaren Abkommensvorschriften zurückzugreifen. Die österreichischen DBA folgen in Hinblick auf den Methodenartikel dem OECD-MA. Die Vorschriften der österreichischen DBA über die Anrechnungsmethode lassen keine gesonderte Behandlung steuerbefreiter Einkünfte zu.

⁸⁾ *Schuch* in *Gassner/Lang/Lechner*, Vermeidung der Doppelbesteuerung, 11 (31); *Ratzinger*, Die Berechnung des Anrechnungshöchstbetrages, in *Sutter/Wimpissinger*, Freistellungs- und Anrechnungsmethode in den Doppelbesteuerungsabkommen (2002) 225 (242).

⁹⁾ So auch *Ismer* in *Vogel/Lehner*, DBA⁷ (2021) Art 23 Rz 141.

¹⁰⁾ Vgl zB *Wassermeyer*, Anrechnung ausländischer Steuern, FR 1991, 680 (680 ff); *Mathiak*, Anrechnung ausländischer Steuern, FR 1991, 735 (735 ff); *Köhler*, Anrechnung und Abzug ausländischer Steuern vom Einkommen nach § 34c Abs 1 und 3 EStG, FR 1993, 489 (489 ff); *Kaufmann*, Sonderprobleme bei der Anrechnung schweizerischer Steuern auf die deutsche Einkommen- oder Körperschaftsteuer, IStR 1994, 419 (419 ff); *Schnitger*, Anrechnung ausländischer Quellensteuern bei steuerfreien ausländischen Einkünften unter besonderer Beachtung von § 8b Abs 5 KStG, IStR 2003, 298 (298 ff); *Frotscher*, Internationales Steuerrecht⁵ (2020) Rz 334; zum Diskussionsstand vgl auch *Koffler/Pötgens*, Article 23: Methods for Elimination of Double Taxation, in *IBFD*, Global Tax Treaty Commentary (Stand 17. 4. 2023).

¹¹⁾ Vgl *Ismer* in *Vogel/Lehner*, DBA⁷, Art 23 Rz 141; ebenso *Heinicke* in *Schmidt*, EStG⁴³ (2024) § 34c Rn 11.

¹²⁾ Dazu ausführlich *Loukota*, Wohin geht das österreichische internationale Steuerrecht? 12. ÖJT, Band III/1 (1997) 101 (120 ff).

¹³⁾ Dazu näher *Lang*, Neue Entwicklungen im Internationalen Steuerrecht – Wohin geht das österreichische Internationale Steuerrecht? 13. ÖJT, Band III/2 (1997) 63 (84 f).

¹⁴⁾ Dazu *Loukota*, Die Gründe für die Schaffung eines AStG, in *Gassner/Lang/Lechner*, Der Entwurf eines österreichischen Außensteuergesetzes (2001) 15 (31).

¹⁵⁾ *Staringer*, Die Anrechnung ausländischer Steuern nach dem AStG-E, in *Gassner/Lang/Lechner*, Entwurf eines österreichischen AStG, 207 (214 ff).

Für die österreichischen DBA gilt daher: Die Anrechnungsmethode verlangt die Zusammenfassung aller ihr unterliegenden Einkünfte im abkommensrechtlichen Sinn.¹⁶⁾ Der Wortlaut des Methodenartikels des OECD-MA lässt für eine „*per item limitation*“ keinen Raum.¹⁷⁾ Die sich daraus bei unmittelbarer Anwendung des DBA ergebende Einbeziehung der auf den Dividenden lastenden ausländischen Quellensteuern in den Betrag der anrechnungsfähigen Einkünfte kann für die Privatstiftung im konkreten Fall von Vorteil sein. Dieser Effekt kann auch in anderen Konstellationen eintreten. Ein einfaches Beispiel illustriert dies: Ein im Staat A ansässiger Steuerpflichtiger bezieht aus dem Quellenstaat Q Dividenden in Höhe von 1,1 Mio Euro, die in Q im abkommensrechtlich zulässigem Ausmaß von 15 % des Bruttobetrags besteuert werden. Die Steuer in Q beträgt daher 165.000 Euro. Der Steuerpflichtige hat die Anschaffung dieser Beteiligung fremdfinanziert und in derselben Periode Zinsen in Höhe von 1 Mio Euro dafür bezahlt, die nach dem Recht des Staates A die Bemessungsgrundlage mindern. Die auf die Dividenden entfallende Bemessungsgrundlage beträgt in Staat A somit 100.000 Euro. Bei einem Steuersatz von 40 % im Staat A werden die Dividenden dort im Ausmaß von 40.000 Euro besteuert. Von der im Staat Q erhobenen Quellensteuer in Höhe von 165.000 Euro können daher nur 40.000 Euro angerechnet werden. Wenn der Steuerpflichtige aber auch ein Unternehmen betreibt, das eine Betriebsstätte in Q unterhält, der ein Gewinn von 1 Mio Euro zugerechnet wird, und für diese Unternehmensgewinne im DBA auch die Anrechnungsmethode vereinbart ist, ist dieser Gewinn in A ebenfalls mit 40 % zu besteuern. Auf die Steuer des Staates A von 400.000 Euro ist die in Q erhobene Steuer anzurechnen. Bei einem angenommenen Steuersatz in Q von 20 % sind das 200.000 Euro. Daher verbleibt in A ein Betrag von 200.000 Euro, auf den die 40.000 Euro übersteigende Betrag an von den Dividenden in Q erhobener und in A noch nicht berücksichtigter Steuer in Höhe von 115.000 Euro angerechnet werden kann. Auf diese Weise kann die gesamte von den Dividenden in Q erhobene Quellensteuer in A verwertet werden.

Wenn nun im kommenden Jahr wiederum Dividenden in Höhe von 1,1 Mio Euro bezogen werden, die mit diesen Dividenden zusammenhängenden Aufwendungen – beispielsweise aufgrund gestiegener Zinsen – aber 1,1 Mio Euro betragen, beträgt die auf die Dividenden entfallende Bemessungsgrundlage in A null. Dementsprechend fällt auf die

¹⁶⁾ Dazu Rz 7584 EStR: „Eine Zusammenfassung der anrechnungsbegünstigten Einkünfte ist je DBA-Partnerstaat zulässig („*per country limitation*“).“ Vgl auch *Englmair in Aigner/Kofler/Tumpel*, DBA² (2019) Art 23B Rz 57: „Österreich folgt der *per-country-limitation*.“ Keine Rechtsgrundlage lässt sich allerdings für das in den EStR unmittelbar im Anschluss an die zuvor zitierte Aussage postulierte Wahlrecht finden: „[...] sollte von Steuerpflichtigen für jede Einkunftsquelle eine gesonderte Höchstbetragsberechnung vorgezogen werden (*per item limitation*), so ist die Anwendung dieser genaueren Methode nicht ausgeschlossen.“ Bei der „*per item limitation*“ handelt es sich keineswegs um eine „*genauere Methode*“, sondern um eine andere Berechnungsweise, die je nach Fallkonstellation für den Steuerpflichtigen günstigeren und ungünstigeren Ergebnissen führen kann. Wenn das BMF den Steuerpflichtigen ein Wahlrecht eröffnen will, statt der „*per country limitation*“ die „*per item limitation*“ heranzuziehen, handelt es sich um eine rechtlich nicht gedeckte Begünstigung. Abgesehen davon ist bei Anwendung der „*per item limitation*“ völlig unklar, was als „*item*“ zu verstehen ist: Das BMF will sogar eine Trennung der Einkunftsquellen innerhalb der einzelnen Einkunftsarten zulassen (dazu S. *Bendlinger in Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger*, Internationales Steuerrecht², Rz XIV/42).

¹⁷⁾ Zutreffend *Ismer in Vogel/Lehner*, DBA⁷, Art 23 Rz 145; dazu schon die Diskussion zwischen *Lang und Jirousek in Simader*, SWI-Jahrestagung – Per-Item-Limitation, SWI 2009, 237 (237 ff). – Tz 64 OECD-MK zu Art 23 OECD-MA wirft nur die Frage auf, ob der Anrechnungshöchstbetrag nach der Per-Item-, Per-Country- oder Overall-Methode berechnet werden soll, ohne sie explizit zu beantworten, und erweckt in Tz 66 dann den Eindruck (wenn man die Wortfolge „*mentioned problems*“ auch auf Tz 64 bezieht), dass die Lösung dieser Fragen vom nationalen Recht abhängen würde, ohne dabei aber zu berücksichtigen, dass keineswegs alle Staaten die Durchführung der Anrechnungsmethode im nationalen Recht regeln. *Ismer in Vogel/Lehner*, DBA⁷, Art 23 Rz 145 am Ende, will dem OECD-MK sogar entnehmen, dass dort die „*per item limitation*“ als Regelfall angesehen wird, wofür er aber eine Begründung vermisst. Allerdings isoliert Tz 64 OECD-MK zu Art 23 OECD-MA nur die im Quellenstaat nach dessen Steuerrecht steuerfreien Einkünfte, die im Ansässigkeitsstaat nicht in den Anrechnungshöchstbetrag einbezogen werden sollen, wofür sich jedoch ebenso wenig eine Begründung finden lässt.

Dividenden in A keine Steuer an. Dennoch wird die in Q im Ausmaß von 15 % des Bruttobetrags der Dividenden erhobene Quellensteuer von 165.000 Euro in A angerechnet werden können, wenn über die Betriebsstätte in Q weiterhin Gewinne in Höhe von 1 Mio Euro erwirtschaftet werden. Der Anrechnungshöchstbetrag im Staat A macht 400.000 Euro aus: Da auf die Betriebsstättengewinne in Q nur eine Steuer von 200.000 Euro erhoben wird, findet die auf den Dividenden lastende Quellensteuer in Q in Höhe von 165.000 Euro im Anrechnungshöchstbetrag Platz.

Bleibt es aber – wie im Jahr davor – bei Zinsen in Höhe von 1 Mio Euro, die für die Anschaffung der Beteiligung zu zahlen sind, und sieht das Steuerrecht des Staates A – beispielsweise, um Investitionen im Ausland zu begünstigen – vor, dass solche Zinsen nicht bloß zu 100 %, sondern zu 110 % die Bemessungsgrundlage kürzen, kommen dieselben Konsequenzen zum Tragen: Die auf die Dividenden im Staat A entfallende Bemessungsgrundlage und daher auch die Steuer betragen null. Der Anrechnungshöchstbetrag von 400.000 Euro erlaubt sowohl die Anrechnung der in Q auf den Betriebsstättengewinn erhobenen Steuer von 200.000 Euro als auch der Steuer von 165.000 Euro, die in Q auf die Dividenden entfällt.

Das Beispiel zeigt: Die Anrechnung der im Quellenstaat auf die Dividenden erhobenen Steuer ist auch dann möglich, wenn die Dividenden im Ansässigkeitsstaat nicht besteuert werden. Die Gründe für die Nichtbesteuerung im Ansässigkeitsstaat sind irrelevant: Hohe Aufwendungen können dafür genauso verantwortlich sein wie besondere Regelungen des Ansässigkeitsstaates über die steuerliche Bemessungsgrundlage. Ob der Ansässigkeitsstaat deshalb die Dividenden nicht besteuert, weil er Regelungen über die Bemessungsgrundlage vorsieht, die dazu führen, dass die Bemessungsgrundlage null ist, oder ob er die Dividenden – wie es sich aus der Vorschrift des § 10 KStG ergibt – von vornherein von der Steuer befreit, kann auch keinen Unterschied machen: Die vom nationalen Normsetzer gewählte Gesetzgebungstechnik kann keinen Einfluss auf das aus dem DBA zu gewinnende Auslegungsergebnis haben.

Interessant ist die Entscheidung des australischen Federal Court in der Rechtssache *Burton v. Commissioner of Taxation*:¹⁸⁾ Sie ist zwar nicht unmittelbar für die hier zu entscheidende Rechtsfrage relevant, da das anzuwendende australische DBA in entscheidenden Formulierungen vom OECD-MA abwich. Die australische Regelung sah vor, dass die Hälfte der *capital gains* in Australien nicht besteuert werden. Der Federal Court nahm dies zum Anlass, die ausländische Quellensteuer nur auf den Teil der in Australien steuerpflichtigen *capital gains* anzurechnen. Zu Recht wurde das Gericht dafür heftig kritisiert:¹⁹⁾ Australien wollte bloß *capital gains* steuerlich begünstigen. Wenn dies auf die Weise erfolgt wäre, dass zwar alle *capital gains* in Australien zu besteuern gewesen wären, aber zum halben Steuersatz, wäre dies aus australischer Sicht auf dasselbe Ergebnis hinausgelaufen. Es wäre dann aber klar gewesen, dass die gesamte ausländische Steuer anzurechnen gewesen wäre. Dass die australische Gesetzgebungstechnik, die sich stattdessen für eine Befreiung von 50 % der Einkünfte entschied, nach der vom Gericht vertretenen Auffassung auch auf abkommensrechtlicher Ebene das Ergebnis ändern sollte, stieß aus nachvollziehbaren Gründen auf vehemente Kritik.

¹⁸⁾ FCAFC 22. 8. 2019, *Burton v. Commissioner of Taxation*, (2019) FCAFC 141 (Logan, Steward and Jackson JJ).

¹⁹⁾ Vgl insbesondere *Avery Jones*, Editors notes on *Burton v Commissioner of taxation*, ICLR 2019, 58 (58 ff); *Kofler*, Credit Where Credit Is Due: Partial Exemptions as Implicit Foreign Tax Credit Limitations? in *Kofler/Mason/Rust*, Thinker, Teacher, Traveler: Reimagining International Tax – Essays in Honor of David Rosenbloom (2021) 303 (303 ff); *Dirkis*, Australia: The Application of the Australia-United States Income Tax Treaty for Relieving Double Taxation and Its Interaction with the Provisions of Domestic Law, in *Essers et al*, Tax Treaty Case Law Around the Globe 2020 (2021) 297 (304 f); *Boccabella*, Reviewing *Burton*: Has the Australia-U.S. Tax Treaty's TFC Article Failed to Deliver? TNI 2023, 399 (399 ff).

III. „Per Country Limitation“

Ob die hier vertretene Argumentation der Privatstiftung im konkreten Fall letztlich zum Erfolg verhelfen würde, ist wiederum eine andere Frage: Zwar erteilen das OECD-MA und damit auch die österreichischen DBA einer „*per item limitation*“ eine Absage. Der Berechnung des Anrechnungshöchstbetrags liegt aber die „*per country limitation*“ zugrunde.²⁰⁾ Es ist jeweils für jedes DBA der Betrag an ausländischer Steuer zu ermitteln, „*der auf die aus dem anderen Staat bezogenen Einkünfte*“ oder „*der auf die Einkünfte, die im anderen Staat besteuert werden können, [...] entfällt*“. Wenn es also um Dividenden aus den USA, Deutschland und der Schweiz geht, ist für jedes DBA der Anrechnungshöchstbetrag gesondert zu berechnen.

Dies bedeutet, dass nach jedem DBA die anrechnungsfähigen Einkünfte zusammenzurechnen sind: Nach Art 22 Abs 3 DBA USA ist die österreichische Steuer zu ermitteln, die „*auf die Einkünfte, die in den Vereinigten Staaten besteuert werden dürfen, entfällt*“. Dies ist der Anrechnungshöchstbetrag nach diesem DBA.²¹⁾ Bezieht die Privatstiftung beispielsweise auch Einkünfte aus einem Forstbetrieb in den USA (Art 6 DBA USA), handelt es sich dabei genauso um „*Einkünfte, die in den Vereinigten Staaten besteuert werden dürfen*“, wie dies bei den von einer US-amerikanischen Gesellschaft gezahlten Dividenden im nach Art 10 Abs 2 lit b DBA USA zulässigen Ausmaß von 15 % des Bruttobetrags der Fall ist. Der Umstand, dass die Dividenden in Österreich steuerbefreit sind, und der Steuerbetrag, der auf sie entfällt, isoliert betrachtet daher null ausmacht, ist nicht von Bedeutung. Art 23 Abs 3 lit a DBA USA verlangt, die anrechenbaren Einkünfte für diese Zwecke zusammenzufassen. Im Ergebnis könnte daher in diesem Beispiel die auf die aus den USA bezogenen Dividenden entfallende Quellensteuer insoweit auf die österreichische Körperschaftsteuer angerechnet werden, als der Differenzbetrag zwischen dem auf den US-amerikanischen Forstbetrieb entfallenden Betrag an österreichischer Körperschaftsteuer und der auf diese Einkünfte erhobenen, vom Anwendungsbereich des Abkommens umfassten US-amerikanischen Steuer dafür ausreicht.

Im Verhältnis zu Deutschland ist die Abkommensrechtslage aber anders: Das DBA sieht für Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen die Freistellungsmethode vor. Gewinne aus einem deutschen Forstbetrieb können daher aus abkommensrechtlichen Gründen nicht in Österreich besteuert werden. Es handelt sich daher nicht um „*aus der Bundesrepublik Deutschland bezogene Einkünfte*“ nach Art 23 Abs 2 lit b DBA Deutschland. Wenn die Privatstiftung hingegen an einer deutschen stillen Gesellschaft beteiligt ist und daraus Einkünfte bezieht, die nach Art 11 Abs 2 DBA Deutschland im Quellenstaat besteuert werden können, ist für diese Einkünfte nach Art 23 Abs 2 lit b DBA Deutschland die Anrechnungsmethode vorgesehen. Diese Einkünfte dürften daher mit den aus Deutschland stammenden Dividenden für Zwecke der Anrechnung der deutschen Steuer zusammengefasst werden. Für diese aus Deutschland stammenden Einkünfte ist ein gemeinsamer Anrechnungshöchstbetrag zu ermitteln.²²⁾

²⁰⁾ *Schuch* in *Gassner/Lang/Lechner*, Vermeidung der Doppelbesteuerung, 11 (32); *Schuch*, Verluste im Recht der DBA, 93 ff; *Lang*, Neue Entwicklungen im Internationalen Steuerrecht, 63 (83); *Staringer* in *Gassner/Lang/Lechner*, Entwurf eines österreichischen AStG, 207 (214 mwN); BFG 17. 3. 2014, RV/7100201/2012.

²¹⁾ Zur diesbezüglichen Übereinstimmung des Art 22 DBA USA mit Art 23 OECD-MA näher *Lechner*, Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung nach dem DBA Österreich-USA, in *Gassner/Lang/Lechner*, Das neue Doppelbesteuerungsabkommen Österreich – USA (1997) 255 (263); *Jirousek* in *Gröhs/Jirousek/Lang/Loukota*, Kurzkommentar zum neuen Doppelbesteuerungsabkommen Österreich – USA (1997) Art 22 Rz 12.

²²⁾ Zur länderweisen Berechnung des Anrechnungshöchstbetrags nach dem DBA Deutschland auch *Schuch/Fürnsinn* in *Wassermeyer/Kaesler/Lang/Schuch*, Doppelbesteuerungsabkommen³ (2015) Art 23 DBA Österreich 2000 Rz 38.

Anderes gilt aber, wenn es um Dividenden geht, die aus einer Beteiligung an einer deutschen Gesellschaft stammen, an der die Privatstiftung „*unmittelbar über mindestens 10 vom Hundert des Kapitals*“ verfügt: Diese Dividenden sind nämlich nach Art 23 Abs 3 lit c iVm Art 10 Abs 2 lit a DBA Deutschland von der Besteuerung in Österreich ausgenommen. Für sie ist abkommensrechtlich die Freistellung vorgesehen.²³⁾ Es handelt sich daher um keine unter die Anrechnungsmethode fallenden Einkünfte. Folglich sind sie auch nicht in die Berechnung des Anrechnungshöchstbetrags einzubeziehen.²⁴⁾ Der Umstand, dass diese Dividenden auch nach § 10 KStG – und damit nach innerstaatlichem Recht – steuerbefreit sind, ändert daran nichts.

Für Zwecke des DBA Schweiz ist ebenfalls ein gesonderter Anrechnungshöchstbetrag für alle nach Art 23 Abs 2 DBA Schweiz „*aus der Schweiz bezogenen Einkünfte*“ zu berechnen. Da aber die anderen Einkünfte, für die neben den Dividenden noch die Anrechnungsmethode vorgesehen ist, unter einzelne Absätze der Art 15 und 19 DBA Schweiz fallen und daher nur für natürliche Personen in Betracht kommen,²⁵⁾ können im Falle einer Privatstiftung nur Dividenden umfasst sein. Schweizer Zinsen können beispielsweise nach Art 11 Abs 1 DBA Schweiz nur in Österreich besteuert werden und gehören daher gar nicht zu den „*aus der Schweiz stammenden Einkünften*“ nach Art 23 Abs 2 DBA Schweiz. Eine Anrechnung der auf die Dividenden erhobenen Schweizer Quellensteuer auf jenen Betrag österreichischer Körperschaftsteuer, der auf Schweizer Zinsen entfällt, ist daher nicht möglich.

Zutreffend entschied der VwGH daher mit Erkenntnis vom 26. 5. 2010, 2005/13/0031, zum DBA Ungarn, dass eine ungarische Quellensteuer, die auf in Österreich als Gewinnanteile aus internationalen Schachtelbeteiligungen nach § 10 Abs 2 KStG von der Körperschaftsteuer befreite Dividenden erhoben wurde, nicht auf die Körperschaftsteuer angerechnet werden darf, die auf ungarische Zinsen entfällt: Die Zinsen konnten nach Art 11 Abs 1 DBA Ungarn nur in Österreich besteuert werden und waren daher nach Art 22 Abs 2 DBA Ungarn nicht als Einkünfte zu qualifizieren, „*die aus dem anderen Vertragsstaat bezogen werden*“.²⁶⁾

Stammen die bei der Privatstiftung steuerpflichtigen Einkünfte aus österreichischen Quellen, ist eine Anrechnung der in den USA, Deutschland und der Schweiz auf die Dividenden erhobenen Quellensteuern jedenfalls ausgeschlossen: Sie gehören nach keinem der drei DBA zu den aus dem jeweiligen anderen Vertragsstaat „*bezogenen Einkünften*“ oder zu den Einkünften, die dort „*besteuert werden können*“.

IV. Zusammenfassende Würdigung

Das BFG hat die Anrechnung der in den USA, Deutschland und der Schweiz erhobenen Quellensteuern im Ergebnis vermutlich zu Recht versagt.²⁷⁾ Die dafür gegebene Begründung, wonach die Dividenden in Österreich steuerbefreit sind und daher der Anrechnungshöchstbetrag null beträgt, ist aber nicht überzeugend. Die fehlende Besteue-

²³⁾ Dazu *Schuch/Fürsinn* in *Wassermeyer/Kaesler/Lang/Schuch*, DBA³, Art 23 DBA Österreich 2000 Rz 35.

²⁴⁾ *Schuch* in *Gassner/Lang/Lechner*, Vermeidung der Doppelbesteuerung, 11 (31); *Ratzinger* in *Sutter/Wimpissinger*, Freistellungs- und Anrechnungsmethode, 225 (242).

²⁵⁾ Dazu *Lang*, Der Anwendungsbereich der Anrechnungsmethode nach dem DBA Österreich – Schweiz, SWI 2011, 192 (192 ff).

²⁶⁾ *Englmair* in *Aigner/Kofler/Tumpel*, DBA², Art 23B Rz 59, nennt hingegen das Erkenntnis des VwGH vom 26. 5. 2010, 2005/13/0031, als Beleg für die Auffassung, wonach „*keine Anrechnung ausländischer Steuern auf Einkünfte*“ erfolgt, „*die im Ansässigkeitsstaat von der Steuer befreit sind*“. In dem diesem Erkenntnis zugrunde liegenden Fall kam es aber deshalb nicht zur Anrechnung ausländischer Steuern, weil der Anrechnungshöchstbetrag null betrug: Bei den Zinsen handelte es sich nicht um Einkünfte „*aus dem anderen Vertragsstaat*“.

²⁷⁾ *Ehgartner/Knechtl*, Ertragsteuer-Update April 2024: Aktuelle BFG-Rechtsprechung auf einen Blick, SWK 12/2024, 566 (571), zufolge wurde keine Revision eingebracht.

zung der Dividenden in Österreich schadet im Hinblick auf die Anrechnung der Quellensteuern nicht, wenn andere Einkünfte vorhanden sind, die in Österreich besteuert werden. Der jeweilige Anrechnungshöchstbetrag ist allerdings für jedes DBA gesondert zu ermitteln. Nur Einkünfte, die aus demselben Vertragsstaat stammen und für die auch die Anrechnungsmethode vorgesehen ist, können für diese Zwecke zusammengefasst werden. Ob aber die in Österreich steuerpflichtigen Einkünfte der Privatstiftung zumindest anteilig aus den USA, Deutschland oder der Schweiz stammten, ist aus der Entscheidung des BFG nicht ersichtlich.

Stefan Bendlinger / Daniel Blum*)

Der Verwertungsstatbestand der beschränkten Steuerpflicht – kritische Würdigung und steuerpolitischer Reformaufruf

UTILIZATION AS A NEXUS CRITERION FOR TAXING NON-RESIDENTS – CRITICAL ASSESSMENT AND CALL FOR REFORM

Subject I of the 2024 Congress of the International Fiscal Association, which will be held from October 27th to 31st, 2024, in Capetown, South Africa, deals with the finding of the meaning of nexus for taxes in the past, the present, and the future. In their Austrian branch report, *Stefan Bendlinger* and *Daniel Blum* describe and analyze the key connecting factors for taxation established by Austrian tax legislation and the rationale underlying these rules. In this article, the authors – by reference to the utilization criterion applied for defining limited tax liability with regard to independent services and labour – intend to highlight a key finding of their report: the Austrian income tax rules defining the limited tax liability of non-residents are partially outdated, show inconsistencies, and would require substantial reform by the legislator.

I. Das Nexusverständnis des § 98 EStG

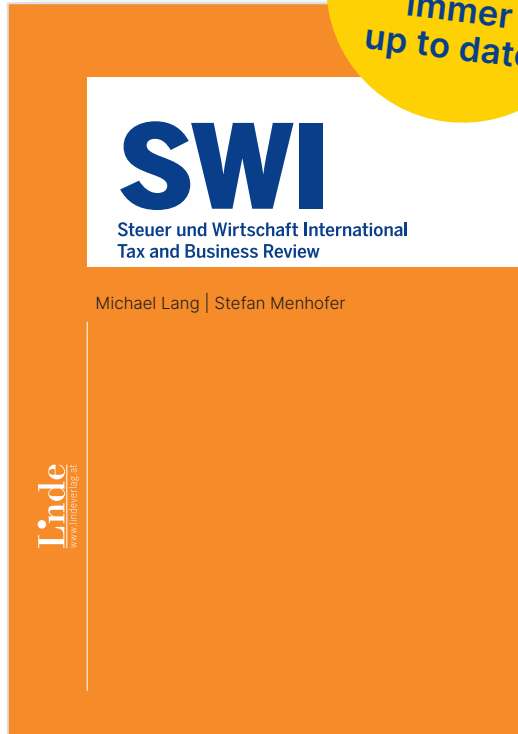
Den im österreichische Ertragsteuerrecht anzutreffenden Definitionen der persönlichen und materiellen Steuerpflicht liegt der Gedanke zugrunde, dass die Annahme eines Besteuerungsrechts dem Grunde nach einen bestimmten persönlichen bzw territorialen Bezug zum österreichischen Bundesgebiet voraussetzt. Während natürliche Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben (§ 1 Abs 2 EStG iVm § 26 BAO), bzw Körperschaften mit Geschäftsleitung oder Sitz im Inland (§ 1 Abs 2 iVm § 27 BAO) mit ihrem Welteinkommen der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegen, gilt für jenen Personenkreis, der diese Voraussetzungen nicht erfüllt, das Territorialitätsprinzip.¹⁾

Demnach unterliegen beschränkt steuerpflichtige Personen nur mit den in § 98 EStG taxativ aufgezählten Einkünften der Einkommen- (§ 1 Abs 3 EStG) bzw Körperschaft-

¹⁾ Prof. Dr. *Stefan Bendlinger* ist Steuerberater und Senior Partner der ICON Wirtschaftstreuhänder GmbH. Priv.-Doz. Dr. *Daniel W. Blum*, LL.M. (NYU) ist Senior Manager bei Deloitte in Wien und Gastprofessor am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der Wirtschaftsuniversität Wien.

²⁾ *Göcke*, Das Territorialitätsprinzip im Kontext der fortschreitenden Digitalisierung, DStR 2022, 2654; *Hey*, Die beschränkte Steuerpflicht im Licht von Territorialitätsprinzip, Isolationstheorie und Objektsteuercharakter, in *Gassner et al*, Die beschränkte Steuerpflicht im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht (2004) 15 f; *Kanduth-Kristen/Kofler* in *Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger*, Internationales Steuerrecht² (2019) 187 (187 ff); *Jakom/Marschner*, EStG¹⁶ (2023) § 98 Rz 4 ff.

Mit dem
Jahresabo
immer
up to date!



Jetzt 20 % Rabatt auf Ihr Abo 2024!

Der Kompass für internationale Steuerfragen

DBA, Unionsrecht, Außensteuerrecht

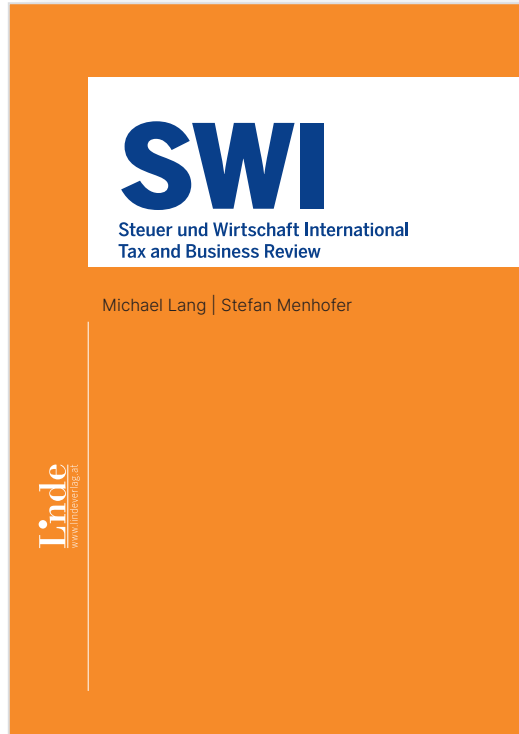
Entwicklungen, Trends, Analysen

Praxis & Wissenschaft

Fundierte Fachinformation, kritischer Diskurs

News aus der EU, Rechtsprechung, EAS

EuGH-Urteile, (inter)nationale Entscheidungen, BMF-Auskünfte



SWI – Jahresabonnement 2024

Bestellen unter:

- www.lindeverlag.at/swi
- fachzeitschriften@lindeverlag.at



Bitte geben Sie bei Ihrer Bestellung
den Aktionscode V-24 an.

Print & Digital: **€ 359,30** (statt € 449,10)

Preisänderung und Irrtum vorbehalten.
(Preis inkl. MwSt., zzgl. Versandkosten)

Weitere Informationen zur Zeitschrift
und alle Abo-Varianten finden Sie unter
www.lindeverlag.at/swi