

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende Mag. Andrea Müller-Dobler MBA MSc, die Richterinnen Mag. Christine Gruber-Nadlinger sowie die fachkundigen Laienrichterinnen Laura Tremmel LLB und Mag. Belinda Maria Eder in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Wolfgang Erich Loitsberger, Loquaipplatz 11 Tür 8, 1060 Wien, über die Beschwerde vom 30. Juni 2017 gegen den Bescheid des damaligen Finanzamtes Wien 1/23 (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 24. Mai 2017 betreffend Einkommensteuer 2015, Steuernummer ***BF1StNr1***, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 4. Mai 2023 in Anwesenheit der Schriftführerin ***7***, zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die anrechenbare Quellensteuer wird iHv € 5.155,18 festgesetzt.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin (Bf.) ist deutsche Staatsbürgerin.

Sie ist im Inland ansässig und unbeschränkt steuerpflichtig.

Die Bf. erzielt im Jahr 2015 neben gewerblichen Einkünften auch Einkünfte aus Kapitalvermögen.

In der Einkommensteuererklärung für 2015 erklärte die Bf. ausländische Kapitaleinkünfte aus Dividenden und Zinsen (iHv € 90.360,12) sowie Überschüsse aus Veräußerungen von Aktien (iHv € 34.598,11) und des Weiteren unter Progressionsvorbehalt steuerbefreite positive Auslandseinkünfte (iHv € 10.933,50). Die anzurechnende ausländische Quellensteuer wurde iHv € 5.033,38 (Kz 900/901) angegeben und unter der KZ 942 (Abgeltungssteuer nach dem Steuerabkommen mit der Schweiz und Liechtenstein) ein Betrag iHv € 10.063,38 erklärt.

Im Zuge der Durchführung der **Einkommensteuerveranlagung** brachte die Abgabenbehörde für die ausländischen Einkünfte aus Kapitalvermögen (Dividenden, Zinsen, Überschüsse) den besonderen Steuersatz von 25% zur Anwendung und stellte die erklärten Auslandseinkünfte iHv € 10.933,50 unter Progressionsvorbehalt. An anzurechnender Quellensteuer wurde der erklärte Betrag iHv € 5.033,33 entsprechend berücksichtigt.

Gleichzeitig wurden die beantragten Kinderbetreuungskosten für das Kind der Bf. mit der SVNr. ***1*** iHv € 229,00 nicht anerkannt. Begründet wurde dies damit, dass dieses Kind zu Beginn des Kalenderjahres das 10. Lebensjahr bereits vollendet habe.

In der Beschwerde gegen den betreffenden Einkommensteuerbescheid brachte die Bf. vor, dass in der Verordnung der Bundesministerin für Finanzen zur Durchführung der KEST-Entlastung in Bezug auf Auslandszinsen sowie zur Anrechnung ausländischer Quellensteuer bei Kapitalertragssteuerabzug (Auslands-KEST Verordnung 2012) in § 1 Absatz 2 wie folgt ausgeführt werde:

„Beim Abzug von Kapitalertragsteuer von ausländischen Kapitalerträgen im Sinne des § 27 Absatz 2 Ziffer 1 lit. a bis c des Einkommensteuergesetzes 1988 kann der zum Abzug Verpflichtete (§ 95 Absatz 2 Ziffer 1 lit. b fünfter Teilstrich des Einkommensteuergesetzes 1988) eine tatsächlich entrichtete ausländische Quellensteuer auf die Kapitalertragsteuer anrechnen. Der Anrechnungsbetrag darf jedoch 15% der Kapitalerträge nicht übersteigen.“

Gemäß § 27 Absatz 2 EStG 1988 gehörten unter anderem sowohl Zinsen als auch Dividenden zu den Kapitalerträgen.

Sofern die im Einkommensteuerbescheid 2015 angewendete Rechtsansicht des Finanzamtes Platz greifen würde, müsste der in der Auslands-KEST Verordnung 2012 im § 1 Absatz 2 genannte letzte Satz wie folgt lauten:

Der Anrechnungsbetrag darf jedoch 15% der Kapitalerträge gemäß § 27 Absatz 2 Ziffer 1 EStG 1988 nicht übersteigen.

Da jedoch in § 1 Absatz 2 letzter Satz der Auslands-KEST Verordnung 2012 die Einschränkung der Kapitalerträge auf Kapitalerträge gemäß § 27 Absatz 2 Ziffer 1 EStG 1988 nicht enthalten sei, sei es offensichtlicher Wille des Gesetzgebers, alle ausländischen Kapitalerträge in die

Bemessungsgrundlage des Anrechnungsbetrages der 15% Grenze der Anrechenbarkeit der einbehaltenen ausländischen Quellensteuer einzubeziehen.

Die ausländischen Kapitalerträge würden sich unstrittig auf € 124.958,20 belaufen (Einkommensteuerbescheid 2015: Steuer für Einkünfte aus Kapitalvermögen besonderer Steuersatz 25% € 31.239,55). 15 % von € 124.958,20 seien aber € 18.743,73, in denen die gesamte entrichtete ausländische Quellensteuer in der Höhe von € 16.418,64 ihre Deckung finde.

Mit **Beschwerdevorentscheidung** wurde gegenständliches Rechtsmittel als unbegründet abgewiesen. Die Abgabenbehörde führte dazu aus, die einzige Abweichung von der Steuererklärung sei, dass der unter KZ 942 geltend gemachte Betrag iHv € 10.063,38 nicht berücksichtigt worden sei. Dies deshalb, da gar keine Abgeltungsteuer nach dem Steuerabkommen mit der Schweiz vorliege. Dies ergäbe sich unzweifelhaft aus den vorgelegten Bankunterlagen. Die € 10.063,38 würden vielmehr die Summe der in der Schweiz bzw. in den USA entrichteten Quellensteuer für Dividenden (Steuersatz 35 % bzw. 30 %) aus der Beteiligung an *****2*****, *****3*****, *****4***** sowie *****5***** darstellen.

Die entsprechende Anrechnung für diese Gewinnausschüttungen - zu welcher Österreich iHv max. 15 % gem. DBA-Schweiz bzw. DBA-USA verpflichtet sei - erfolge richtigerweise in KZ 901.

Für diese 4 Aktienbeteiligungen habe der Anrechnungsbetrag somit jeweils 15 % der Dividenden betragen und setzten sich die dafür insg. berücksichtigten € 4.350,90 wie folgt zusammen:

	Dividenden in €	CH-Qu.steuer 35 %, in €	anzurechnen 15%, in €
2	5.696,01	1.993,60	854,40
3	5.605,28	1.961,85	840,79
4	15.930,02	5.575,51	2.389,50
		US-Qu.steuer 30 %	
5	5.696,01 (Anm. BFG: richtigerweise € 1.774,72)	532,43	266,21
Gesamt	29.006,03	10.063,39	4.350,90

Da es sich beim Betrag von € 10.063,39 weder um eine gemäß Steuerabkommen mit der Schweiz anzurechnende Abgeltungssteuer, noch um eine gem. DBA in dieser Höhe anzurechnende Steuer handle, hätten richtigerweise lediglich die bereits bisher berücksichtigten 15 % iHv insgesamt € 4.350,90 angerechnet werden können.

Dieser Betrag entspräche sowohl den von der Bf. vorgelegten Bankunterlagen der ***6*** AG als auch dem in der Aufstellung enthaltenen Betrag. Eine darüber hinausgehende Anrechnung sei nicht zulässig.

Hingewiesen werde, dass die im Zuge der Beschwerde erwähnte Verordnung (Auslands-KEST VO 2012) für einen inländischen KEST-Abzug (§ 93 EStG) und darüber hinaus für im Inland bezogene ausländische Kapitalerträge gelten würde.

Im vorliegenden Fall würden beide Voraussetzungen nicht vorliegen, weshalb der Hinweis auf diese VO völlig ins Leere ginge.

Die Anrechnung gem. DBA-Schweiz und DBA-USA iHv jeweils 15 % sei erfolgt, eine darüber hinaus gehende Anrechnung sei gesetzlich nicht gedeckt.

Aus o.a. Gründen komme eine Änderung des angefochtenen Bescheides nicht in Betracht, und es sei wie im Spruch zu entscheiden gewesen.

Hinweis für Folgeveranlagungen: Auch in den Folgejahren sei die Berücksichtigung von unter KZ 942 geltend gemachten Beträgen nicht möglich, da es sich nicht um eine Abgeltungssteuer handeln würde.

Im **Vorlageantrag** führte die Bf. aus, dass auf die ausführlichen Ausführungen in der Beschwerde hingewiesen werde.

In der Berufungsentscheidung (Anm. BFG: gemeint ist wohl die Beschwerdeverentscheidung) werde Folgendes angeführt:

„Hingewiesen wird, dass das im Zuge der Beschwerde erwähnte Gesetz (Auslands-Kest VO 2012) für inländischen KEST-Abzug (§ 93 EstG) und darüber hinaus für im Inland bezogene Kapitalerträge gilt.“

Den gesetzlichen Bestimmungen kann jedoch nicht entnommen werden, dass eine Einschränkung auf im Inland bzw. Ausland oder im Inland und Ausland bezogene Kapitalerträge gelten würde.

In der Beschwerdeverentscheidung werde fernerhin ausgeführt:

„Die Anrechnung gemäß dem DBA-Schweiz und USA in der Höhe von jeweils 15% ist erfolgt, eine darüberhinausgehende Anrechnung ist gesetzlich nicht gedeckt.“

Wie jedoch bereits in der Beschwerde ausführlich dargelegt, sei eine Einschränkung von 15% auf bestimmte Kapitalerträge dem Gesetz aufgrund der gesetzlichen Textierung nicht zu entnehmen. Würde die Rechtsmeinung des Finanzamtes Platz greifen, müsste die Auslands-KEST Verordnung wie bereits in der Beschwerde dargelegt anders textiert sein.

Gleichzeitig beantragte die Bf. die Durchführung einer mündlichen Verhandlung und die Entscheidung durch den Senat.

Mit **Beschluss des Bundesfinanzgerichtes** vom 18.10.2022 wurde die Bf. aufgefordert, die in der Beschwerde angeführte ausländische Quellensteuer iHv € 16.418,64 aufzugliedern.

In Beantwortung des gegenständlichen Beschlusses übermittelte die Bf. die Berechnung der Einkommensteuer 2015, die Aufstellung der Kapitalerträge und den Steuerreport der ***6***.

Im Rahmen der **mündlichen Verhandlung** führte der steuerliche Vertreter der Bf. ergänzend zu seinem bisherigen Beschwerdevorbringen aus, dass die Beträge unstrittig seien und die einzige zu klärende Frage in der Interpretation des § 1 Abs. 2 letzter Satz der Auslands-KEST Verordnung bestehen würde. Es stelle sich lediglich die Frage, ob die Kapitalerträge einzuschränken seien bzw. sich dieser letzte Satz auf alle Kapitalerträge des § 27 EStG beziehen würde.

Der Vertreter des FA führte aus, dass der einzige Streitpunkt, die Anrechenbarkeit der im Ausland einbehaltenen Steuer sei. Der steuerliche Vertreter stütze sich lediglich auf die Auslands-KEST Verordnung, diese Verordnung sei jedoch in diesem Fall nicht anwendbar, weil sie für im Inland bezogene ausländische Kapitalerträge anwendbar sei. Im gegenständlichen Fall seien die strittigen Kapitalerträge in der Schweiz bezogen worden.

Entsprechend den Doppelbesteuerungsabkommen mit der Schweiz und den USA sei die in der Schweiz abgeführte Steuer angerechnet worden.

Im Übrigen werde auf die Begründung in der Beschwerdevorentscheidung verwiesen und der Antrag, die Beschwerde als unbegründet abzuweisen, gestellt.

Zudem verwies der Vertreter des FA nochmals auf die Auslands-KEST Verordnung. Der § 1 Abs. 2 letzter Satz sei in Verbindung mit den § 1 Abs. 2 erster Satz zu lesen. Der erste Satz nehme Bezug auf ausländische Kapitalerträge im Sinne des § 27 Abs. 2 Z 1. lit. a - c EStG und genau von diesem würde die Steuer angerechnet werden, wenn die Auslands-KEST Verordnung anwendbar wäre.

Dem hielt der steuerliche Vertreter der Bf. entgegen, dass - wenn man die Gesetzesstelle so lesen würde - der Anrechnungsbetrag eingeschränkt wäre. Er würde die Verordnung anders lesen. Wenn der Gesetzgeber diese Einschränkung gewollt hätte, hätte er den letzten Satz präzisieren müssen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf. ist deutsche Staatsbürgerin.

Sie ist im Inland ansässig und unbeschränkt steuerpflichtig.

Im Jahr 2015 erzielte die Bf. ausländische Kapitalerträge iHv insgesamt € 124.958,22 unter anderem aus Dividenden, Veräußerungsgewinnen aus Aktien und Zinsen.

Die Bf. besitzt Bankguthaben und mehrere Depots bei zwei Banken in Deutschland.

Daneben besitzt die Bf. in der Schweiz ein Wertpapierdepot bei der ***6***.

Auf diesen werden (unter anderem) Beteiligungen an den Firmen ***2*** (CH), ***3*** (CH), ***4*** (CH) und ***5*** (USA) verwahrt und verwaltet.

Von den gegenständlichen Firmen erhielt die Bf. im Jahr 2015 Beteiligungserträge (Dividenden) insgesamt iHv € 29.006,03 (***2***: € 5.696,01; ***3***: € 5.605,28; ***4*** € 15.930,02; ***5*** € 1.774,72).

Für die auf dem Depot der ***6*** verwahrten Beteiligungen an Schweizer Firmen wurde von der Schweiz eine Quellensteuer iHv 35% einbehalten.

Für die auf dem gegenständlichen Depot verwahrte Beteiligung an ***5*** wurde von den USA eine Quellensteuer iHv 30% einbehalten.

In Summe wurde für die auf dem Depot der ***6*** verwalteten Beteiligungen ein Betrag iHv € 10.063,38 an ausländischer Quellensteuer einbehalten und von der Bf. bezahlt.

Auf Kapitalerträge iHv € 8,18 von Konten bei der ***8*** entfiel eine Quellensteuer iHv € 0,02.

Im Jahr 2015 erzielte die Bf. aus dem Verkauf von Aktien (CH) einen Veräußerungsgewinn iHv € 34.598,11.

Dafür wurde in der Schweiz keine Quellensteuer einbehalten.

Die einbehaltene Kapitalertragsteuer für Dividenden aus Deutschland beträgt € 804,26. Gegenständliche Höhe ist nicht strittig.

Die Bf. erzielte aus bei einer deutschen Bank in Deutschland befindlichen Sparguthaben Zinsen. Für gegenständliche Zinsen wurde keine Quellensteuer einbehalten.

Im Zusammenhang mit den aus Deutschland und der Schweiz erzielten ausländischen Dividendenerträgen wurde seitens der Bf. eine anzurechnende ausländische Quellensteuer iHv 15% der Dividendenerträge, nämlich € 5.155,18, bekannt gegeben.

Die in der Einkommensteuererklärung beantragten und im strittigen Bescheid nicht gewährten Kinderbetreuungskosten für das Kind mit der SVNr. ***1*** sind nicht mehr strittig.

Strittig ist im vorliegenden Beschwerdefall die Berechnung der Höhe der anzuerkennenden Quellensteuer.

2. Beweiswürdigung

Gegenständlicher Sachverhalt ergibt sich aus dem im Akt aufliegenden Unterlagen und den Beschwerdeausführungen.

Im vorliegenden Fall ist unstrittig, dass die Bf. unter anderem neben aus einem Schweizer Depot stammenden Dividendenerträgen auch aus den bei einer Bank in Deutschland befindlichen Depots Dividendenerträge erzielt hat. Hinsichtlich der aus den Depots in Deutschland stammenden Dividenden wurde die darauf entfallende anzurechnende Quellensteuer iHv € 804,26 seitens der Bf. berechnet. Gegenständlicher Betrag wurde seitens der Abgabenbehörde nicht in Zweifel gezogen, weshalb davon auszugehen ist, dass die durch die Bf. berechnete Höhe auch glaubwürdig ist.

Ebenso unstrittig ist die Höhe der in der Schweiz (und den USA) entrichteten Quellensteuer für die auf dem Schweizer Depot verwalteten Beteiligungen.

3. Rechtliche Beurteilung

§ 1 Abs. 2 EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung bestimmt:

"Unbeschränkt steuerpflichtig sind jene natürlichen Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte."

Eine Doppelbesteuerung im Bereich der Einkommensteuer kann aufgrund einer Kollision von unbeschränkter Steuerpflicht im Wohnsitzstaat und beschränkter Steuerpflicht im Quellenstaat oder aufgrund eines Doppelwohnsitzes und der damit verbundenen unbeschränkten Steuerpflicht in zwei Staaten entstehen (vgl. Doralt, EStG⁹, Kommentar, Bd. I, Tz 45 zu § 1).

In den Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) wird die Doppelbelastung entweder nach der Befreiungsmethode (in der Regel mit Progressionsvorbehalt) oder nach der Anrechnungsmethode vermieden. Nach der Befreiungsmethode scheidet der Wohnsitzstaat jene Einkünfte aus der Bemessungsgrundlage aus, die dem anderen Staat zur Besteuerung

aufgrund des DBA zugeteilt worden sind. Mit der Befreiungsmethode ist regelmäßig ein Progressionsvorbehalt für den Wohnsitzstaat verbunden, d.h. der Steuersatz wird für die inländischen Einkunftsquellen nach dem Welteinkommen bestimmt. Dies führt bei positiven ausländischen Einkünften zu einer Progressionsverschärfung und bei negativen ausländischen Einkünften (Verlusten) zu einer Progressionsentlastung (vgl. Doralt, EStG⁹, Kommentar, Bd. I, Tz 47 ff zu § 1).

Bei der Anrechnungsmethode hat der Wohnsitzstaat das Recht sämtliche Einkünfte der Besteuerung zu unterwerfen. Die im anderen Staat tatsächlich gezahlte Steuer wird bei diesem Verfahren auf die inländische Steuerschuld angerechnet und mindert so die Steuerbelastung (vgl. Doralt, EStG⁹, Kommentar, Bd. I, Tz 51 zu § 1).

§ 27 EStG 1988 bestimmt:

„(1) Einkünfte aus Kapitalvermögen sind Einkünfte aus der Überlassung von Kapital (Abs. 2), aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen (Abs. 3) und aus Derivaten (Abs. 4), soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 4 gehören.

(2) Zu den Einkünften aus der Überlassung von Kapital gehören:

1. a) Gewinnanteile (Dividenden) und sonstige Bezüge aus Aktien oder Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung;

....

2. Zinsen, und andere Erträge aus Kapitalforderungen jeder Art, beispielsweise aus Darlehen, Anleihen, Hypotheken, Einlagen, Guthaben bei Kreditinstituten und aus Ergänzungskapital im Sinne des Versicherungsaufsichtsgesetzes, ausgenommen Stückzinsen;

....“

Gemäß § 27a Abs. 1 EStG 1988 unterliegen Einkünfte aus Kapitalvermögen einem besonderen Steuersatz von 25% und sind bei der Berechnung der Einkommensteuer des Steuerpflichtigen weder beim Gesamtbetrag der Einkünfte noch beim Einkommen (§ 2 Abs. 2) zu berücksichtigen, sofern nicht die Regelbesteuerung (Abs. 5) anzuwenden ist.

Art 10 des DBA-CH (Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen) bestimmt:

„1. Dividenden, die eine Gesellschaft mit Sitz oder Geschäftsleitung in einem Vertragsstaat an eine in dem anderen Vertragsstaat ansässige Person zahlt, dürfen in dem anderen Staat besteuert werden.

(2) Diese Dividenden dürfen jedoch in dem erstgenannten Vertragsstaat, in dem die die Dividenden ausschüttende Gesellschaft ihren Sitz oder Geschäftsleitung hat, nach dem Recht dieses Staates besteuert werden; die Steuer darf aber 15 vom Hundert des Bruttobetrag der Dividenden nicht übersteigen. Diese Dividenden sind jedoch im erstgenannten Vertragsstaat von der Steuer befreit, wenn der Empfänger eine Gesellschaft (jedoch keine Personengesellschaft) ist, die unmittelbar über mindestens 20 vom Hundert des Kapitals der die Dividenden zahlenden Gesellschaft verfügt.

3. Der in diesem Artikel verwendete Ausdruck "Dividenden" bedeutet Einkünfte aus Aktien, Genußaktien oder Genußscheinen, Kuxen, Gründeranteilen oder anderen Rechten - ausgenommen Forderungen - mit Gewinnbeteiligung sowie aus sonstigen Gesellschaftsanteilen stammende Einkünfte, die nach dem Steuerrecht des Staates, in dem die ausschüttende Gesellschaft ansässig ist, den Einkünften aus Aktien gleichgestellt sind.

...."

Art 11 des DBA-CH bestimmt:

„Zinsen, die aus einem Vertragsstaat stammen und an eine in dem anderen Vertragsstaat ansässige Person gezahlt werden, dürfen, nur in dem anderen Staat besteuert werden.“

Art 13 des DBA-CH bestimmt:

„1. Gewinne aus der Veräußerung unbeweglichen Vermögens im Sinne des Artikels 6 Absatz 2 dürfen in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem dieses Vermögen liegt.

2. Gewinne aus der Veräußerung beweglichen Vermögens, das Betriebsvermögen einer Betriebstätte darstellt, die ein Unternehmen eines Vertragsstaates in dem anderen Vertragsstaat hat, oder das zu einer festen Einrichtung gehört, über die eine im einem Vertragsstaat ansässige Person für die Ausübung eines freien Berufes in dem anderen Vertragsstaat verfügt, einschließlich derartiger Gewinne, die bei der Veräußerung einer solchen Betriebstätte (allein oder zusammen mit dem übrigen Unternehmen) oder einer solchen festen Einrichtung erzielt werden, dürfen in dem anderen Staat besteuert werden. Jedoch dürfen Gewinne aus der Veräußerung des in Artikel 22 Absatz 3 genannten beweglichen Vermögens nur in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem dieses bewegliche Vermögen nach dem angeführten Artikel besteuert werden darf.

3. Gewinne aus der Veräußerung des in den Absätzen 1 und 2 nicht genannten Vermögens dürfen nur in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem der Veräußerer ansässig ist.

...."

Artikel 23 des DBA-CH bestimmt:

„1. Bezieht eine in einem Vertragsstaat ansässige Person Einkünfte oder hat sie Vermögen und dürfen diese Einkünfte oder dieses Vermögen nach diesem Abkommen in dem anderen Vertragsstaat besteuert werden, so nimmt der erstgenannte Staat, vorbehaltlich der nachfolgenden Absätze, diese Einkünfte oder dieses Vermögen von der Besteuerung aus; dieser Staat darf aber bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen oder das übrige Vermögen dieser Person den Steuersatz anwenden, der anzuwenden wäre, wenn die betreffenden Einkünfte oder das betreffende Vermögen nicht von der Besteuerung ausgenommen wären.

2. Ungeachtet des Absatzes 1 darf Österreich Einkünfte im Sinne des Artikels 15 Absatz 1 sowie Einkünfte im Sinne des Artikels 19 (ausgenommen Ruhegehälter), die eine in Österreich ansässige Person aus ihrer in der Schweiz ausgeübten Arbeit aus öffentlichen Kassen der Schweiz bezieht, besteuern. Bezieht eine in Österreich ansässige Person unter Artikel 10, 15 und 19 fallende Einkünfte, die nach diesem Abkommen in der Schweiz und in Österreich besteuert werden dürfen, so rechnet Österreich auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der der in der Schweiz gezahlten Steuer entspricht; der anzurechnende Betrag darf jedoch den Teil der vor der Anrechnung ermittelten Steuer nicht übersteigen, der auf die aus der Schweiz bezogenen Einkünfte entfällt.

....“

Art 10 des DBA-USA (Abkommens zwischen der Republik Österreich und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerumgehung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen) bestimmt:

„(1) Dividenden, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Gesellschaft an eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person zahlt, dürfen im anderen Staat besteuert werden.

(2) Diese Dividenden dürfen jedoch auch in dem Vertragsstaat, in dem die die Dividenden zahlende Gesellschaft ansässig ist, nach dem Recht dieses Staates besteuert werden; die Steuer darf aber, wenn der Empfänger der Dividenden der Nutzungsberechtigte ist, nicht übersteigen:

a) 5 vom Hundert des Bruttobetrags der Dividenden, wenn der Nutzungsberechtigte eine Gesellschaft (jedoch keine Personengesellschaft) ist, die unmittelbar über mindestens 10 vom Hundert der stimmberechtigten Anteile der die Dividenden zahlenden Gesellschaft verfügt;

b) 15 vom Hundert des Bruttobetrags der Dividenden in allen anderen Fällen.

Im Fall von Dividenden, die von einer Person der Vereinigten Staaten gezahlt werden, bei der es sich um eine Regulated Investment Company handelt, ist lit. b und nicht lit. a anzuwenden. Lit. a ist nicht auf Dividenden anzuwenden, die von einer Person der Vereinigten Staaten gezahlt werden, bei der es sich um einen Real Estate Investment Trust handelt; lit. b ist nur anzuwenden, wenn der Nutzungsberechtigte der Dividenden eine natürliche Person ist, die mit

weniger als 10 vom Hundert an dem Real Estate Investment Trust beteiligt ist. Dieser Absatz berührt nicht die Besteuerung der Gesellschaft in Bezug auf die Gewinne, aus denen die Dividenden gezahlt werden.

(3) Der in diesem Artikel verwendete Ausdruck „Dividenden“ bedeutet Einkünfte aus Aktien oder anderen Rechten - ausgenommen Forderungen - mit Gewinnbeteiligung sowie aus sonstigen Gesellschaftsanteilen stammende Einkünfte, die nach dem Recht des Staates, in dem die ausschüttende Gesellschaft ansässig ist, den Einkünften aus Aktien steuerlich gleichgestellt sind, sowie Einkünfte aus Vereinbarungen, einschließlich Schuldverpflichtungen, die ein Recht auf Gewinnbeteiligung verleihen oder gewinnbezogen sind, und zwar insoweit, als dies nach dem Recht des Vertragsstaats, aus dem die Einkünfte stammen, festgelegt ist.

....“

Art 22 Abs. 3 des DBA-USA bestimmt:

„3) In Österreich wird die Doppelbesteuerung wie folgt vermieden:

- a) Bezieht eine in Österreich ansässige Person Einkünfte und dürfen diese Einkünfte nach diesem Abkommen in den Vereinigten Staaten besteuert werden - ausgenommen eine Besteuerung ausschließlich auf Grund der Staatsbürgerschaft gemäß Artikel 1 Absatz 4 (Persönlicher Geltungsbereich) -, so rechnet Österreich auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der in den Vereinigten Staaten gezahlten Steuer vom Einkommen entspricht. Der anzurechnende Betrag darf jedoch den Teil der vor der Anrechnung ermittelten österreichischen Steuer vom Einkommen nicht übersteigen, der auf die Einkünfte, die in den Vereinigten Staaten besteuert werden dürfen, entfällt. Eine gemäß Artikel 10 Absatz 6 (Dividenden) erhobene Steuer wird den steuerpflichtigen Einkünften zugerechnet, die im Rahmen der Betriebstätte in dem Jahr, für das die Steuer erhoben wird, erzielt werden.*
- b) Einkünfte einer in Österreich ansässigen Person, die nach dem Abkommen von der Besteuerung in Österreich auszunehmen sind, dürfen gleichwohl in Österreich bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen der Person einbezogen werden.“*

Art 11 Abs. 1 des DBA-Deutschland (Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen) bestimmt:

„Zinsen, die aus einem Vertragsstaat stammen und an eine in dem anderen Vertragsstaat ansässige Person gezahlt werden, dürfen, wenn diese Person der Nutzungsberechtigte ist, nur in dem anderen Staat besteuert werden.“

Die Bf. ist deutsche Staatsbürgerin und unbestritten im Inland ansässig.

Gemäß den gesetzlichen Bestimmungen des § 1 EStG 1988 ist die Bf. in Folge ihrer Ansässigkeit in Österreich mit sämtlichen in- und ausländischen Einkünften unbeschränkt steuerpflichtig.

Entsprechend den im Akt aufliegenden Unterlagen erzielte die Bf. Kapitalerträge iHv € 124.958,22 (bestehend aus Zinserträgen von Sparkonten bei Banken in Deutschland, Kapitalerträgen aus bei einer deutschen Bank bestehenden Depots, Kapitalerträgen aus der Veräußerung von Aktien und Beteiligungserträge aus Dividenden iHv € 29.006,03 aus einem bei der ***6*** befindlichen Depots), welche in Folge der vorliegenden unbeschränkten Steuerpflicht der Bf. im Inland gemäß den gesetzlichen Bestimmungen des § 27a EStG mit 25% zu besteuern sind.

Sowohl gemäß Art 11 des DBA-D als auch gemäß Art 13 Abs. 3 DBA-CH sind die in Deutschland erzielten Zinsgewinne aus Sparguthaben und die in der Schweiz erzielten Veräußerungsgewinne aus Aktien gemäß den jeweiligen DBA's im Quellenstaat der Besteuerung entzogen, weshalb diesbezüglich keine Quellensteuer angefallen ist.

Gegenständliches ist nicht strittig.

Ebenso unbestritten ist, dass von der Summe der insgesamt erwirtschafteten Kapitalerträgen iHv € 124.958,22 ein Dividendenertrag iHv € 29.006,03 aus dem bei der Schweizer Bank ***6*** bestehenden Depot, auf welchen Beteiligungen bei den Firmen ***2***, ***3***, ***4*** und ***5*** verwahrt wurden, erzielt wurde.

Die aus den einzelnen auf dem betreffenden Depot verwahrten Beteiligungen erzielten Dividenden betrugen nachfolgende Höhe und wurden gleichzeitig die angeführten Quellensteuern für die Schweiz und die USA einbehalten:

	Dividenden in €	CH-Qu.steuer 35 %, in €
2	5.696,01	1.993,60
3	5.605,28	1.961,85
4	15.930,02	5.575,51
		US-Qu.steuer 30 %, in €
5	1.774,72	532,43
Gesamt	29.006,03	10.063,39

Entsprechend den gesetzlichen Bestimmungen des DBA-CH als auch jenem mit den USA normiert jeweils der Art 10 iVm Art 23 DBA-CH bzw. Art 22 DBA-USA, für den Fall, dass eine in Österreich ansässige Person unter Art 10 fallende Einkünfte bezieht, die nach dem jeweiligen Abkommen in der Schweiz bzw. den USA und in Österreich besteuert werden dürfen, Österreich auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebenden Steuer jenen Betrag anrechnet, der in der Schweiz bzw. den USA gezahlten Steuer entspricht.

Für den vorliegenden Fall bedeutet dies jeweils in Anwendung des DBA-CH und DBA-USA, dass 15% des Bruttobetrages der jeweiligen Dividendenerträge als ausländische Quellensteuer auf die im Inland zu erhebende Steuer anzurechnen sein werden. Von den insgesamt aus dem Schweizer Depot erzielten Dividendenerträgen iHv € 29.006,03 sind daher 15%, nämlich ein Betrag iHv 4.350,90, anzurechnen.

Gleichzeitig ergibt sich aus den auf deutschen Depots erzielten Dividenerträgen ein anzurechnender Betrag iHv € 804,26.

Wenn die Bf. in diesem Zusammenhang vermeint, es seien im vorliegenden Fall unter Anwendung der gesetzlichen Bestimmungen der Auslands-KESt Verordnung alle ausländischen Kapitalerträge der Bf., nämlich sowohl die erzielten Zins- und Dividendenerträge als auch die aus der Veräußerung von Aktien erzielten Kapitalerträge in die Bemessungsgrundlage des Anrechnungsbetrages der 15%-Grenze zur Anrechnung der einbehaltenen ausländischen Quellensteuer miteinzubeziehen, so ist dem nicht zu folgen.

Gemäß den Bestimmungen des § 1 Auslands-KESt Verordnung nimmt diese eindeutig Bezug auf die Bestimmung des § 27 Abs. 2 Z 1 lit. a bis c EStG 1988, wodurch auch bei der Berücksichtigung der 15%-Grenze zur Anrechnung der auf ausländische Kapitalerträge entfallene Quellensteuer auch nur jene Erträge aus Kapitalvermögen im Sinne des § 27 Abs. 2 Z 1 lit. a bis c EStG 1988 umfasst sein können, wozu eben Gewinnanteile (Dividenden) und sonstige Bezüge aus Aktien oder Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung (lit a), gleichartige Bezüge und Rückvergütungen aus Anteilen an Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften (lit b) und gleichartige Bezüge aus Genussrechten und sonstigen Finanzierungsinstrumenten sowie welche sich aus Partizipationskapital gemäß § 8 Abs. 3 Z 1 KStG 1988 (lit c) gehören. Da Zinserträge und Gewinne aus der Veräußerung von Aktien nicht von der gesetzlichen Bestimmung des § 27 Abs. 2 Z 1 lit. a bis c EStG 1988 umfasst sind, sind sie auch nicht in die Bemessungsgrundlage des Anrechnungsbetrages der 15%-Grenze zur Anrechnung der einbehaltenen ausländischen Quellensteuer miteinzubeziehen. In diesem Zusammenhang irrt daher auch die Bf., wenn sie vermeint, in Hinblick darauf, dass im letzten Satz des § 1 Absatz 2 Auslands-KESt Verordnung keine Einschränkung der Kapitalerträge auf Kapitalerträge gemäß § 27 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 vorgenommen werde, seien alle Kapitalerträge in die Bemessungsgrundlage des Anrechnungsbetrages, der 15%-Grenze, zur Anrechnung der einbehaltenen ausländischen Quellensteuer, miteinzubeziehen. Vielmehr steht der letzte Satz

des § 1 Abs. 2 der Auslands-KEST Verordnung im Gesamtkontext mit dem ersten Satz des § 1 Abs. 2 leg. cit., weshalb auch nur eine Anrechenbarkeit von 15% der Kapitalerträge iSd § 27 Abs. 2 Z 1 lit. a bis c EStG 1988 gegebenenfalls möglich ist.

Gleichzeitig bestimmt § 1 Abs. 2 der Auslands-KEST Verordnung, dass beim Abzug von Kapitalertragsteuer von ausländischen Kapitalerträgen nur der zum Abzug Verpflichtete (§ 95 Abs. 2 Z 1 lit. b fünfter Teilstrich) eine tatsächlich entrichtete ausländische Quellensteuer auf die Kapitalertragsteuer anrechnen kann. Dies bedeutet aber, dass nur bei Vorliegen einer inländischen auszahlenden Stelle als Abzugsverpflichteter auch die Auslands-KEST Verordnung zur Anwendung kommen kann. Im vorliegenden Fall mangelt es aber in Bezug auf die strittigen Dividenden zweifelsfrei einer im Inland gelegenen auszahlenden Stelle als Abzugsverpflichteter zur KEST, sodass die Auslands-KEST Verordnung im vorliegenden Beschwerdefall gar nicht zur Anwendung kommen kann. Vielmehr richtet sich die Auslands-KEST Verordnung an inländische Kreditinstitute bzw. Banken sowie inländische Zweigstellen eines Kreditinstitutes aus Mitgliedstaaten, um als Abzugsverpflichtete die KEST für auf deren Depots verwahrte Beteiligungen bei Auszahlung von Dividenden bzw. Gewinnanteilen in Abzug zu bringen.

Die anzurechnende ausländische Quellensteuer beträgt daher (Beträge in €):

auf Dividendenerträge aus Deutschland entfallene Quellensteuer	804,26
auf Dividendenerträge aus der Schweiz und den USA entfallene Quellensteuer	4.350,90
auf Kapitalerträge bei der ***8*** entfallene Quellensteuer	0,02
Anzurechnende Quellensteuer	5.155,18

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt in €

Zulässigkeit der Revision:

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im vorliegenden Beschwerdefall wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Das Bundesfinanzgericht orientierte sich bei den zu lösenden Rechtsfragen an den gesetzlichen Bestimmungen der jeweiligen DBA's

und der einheitlichen höchstgerichtlichen Judikatur, darüber hinaus hing die Entscheidung von den Umständen des Einzelfalles sowie auf der Ebene der Beweiswürdigung zu beantwortenden Sachfragen (insbesondere, der Höhe der in der Schweiz entrichteten Quellensteuer) ab. Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher unzulässig.

Wien, am 9. Mai 2023