



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Berufungswerbers, vom 24. Juli 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Gmunden Vöcklabruck vom 16. Juli 2009 betreffend Einkommensteuer 2008 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen, das Bestandteil dieses Bescheidspruches ist.

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (in der Folge kurz Bw) ist Arbeitnehmer einer inländischen GmbH. In der mit FinanzOnline am 22. März 2009 elektronisch eingebrachten **Einkommensteuererklärung 2008** bezeichnete der Bw seine Tätigkeit als Operations Manager und machte als Werbungskosten das große Pendlerpauschale über 60 km (KZ 718), Arbeitsmittel (KZ 719) in Höhe von 771,11 € und Reisekosten (KZ 721) in Höhe von 6.308,80 geltend.

Weiters erklärte der Bw Kapitalerträge aus ausländischen Kapitalanlagen, die mit dem besonderen Steuersatz von 25% zu besteuern sind (KZ 754) in Höhe von 6.701,50 € und

machte die Anrechnung darauf entfallender ausländischer Quellensteuer (KZ 757) in Höhe von 1.046,15 € geltend.

Mit **Schreiben** vom **25. Juni 2009** forderte das Finanzamt den Bw zur Vorlage sämtlicher Belege und Rechnungen der beantragten Aufwendungen und erhaltenen Ersätze und dem Nachweis der Höhe der Quellensteuer auf.

Am **2. Juli 2009** legte der **Bw** hierauf folgende **Unterlagen vor**, die in Kopie zum Akt genommen wurden:

Beginn des **Dienstvertrages** mit der GmbH, wonach Arbeitsort Wörgl und Salzburg sind, auf Grund der Tätigkeit im Rahmen des Aufbaues des operativen Geschäfts in den USA als **Einsatzort in den USA Madison** in Wisconsin (WI) vereinbart wird.

Anlage Werbungskosten mit Aufgliederung der Reisekosten von 6.308,80 €

Die Reisekosten des die BRD betreffenden Teiles (München, Hannover, Ingolstadt) betragen insgesamt 1.340,30 €. Für den Aufenthalt in Madison in den USA macht der Bw Taggeld in Höhe von insgesamt 4.968,56 € sinngemäß wie folgt geltend:

Taggeld von bis an den Tagen in Höhe von	Summe
<b>06:00-24:00</b> am 20.1., 4.2., 9.3., 13.4. 26.5., 24.6., 7.7., 24.7. 18.8., 21.9., 17., 11. und 1.12.: 12 Tage a` 52,30 € =	627,60 €
<b>00:00-24:00:</b> 74 Tage a` 52,30 € =	3.870,20 €
<b>00:00-09:00</b> am 25.1., 8.2., 14.3., 24.4., 5.6., 1.7., 11.7., 2.8., 29.8., 28.9., 21.11. und 10.12.: 12 Tage a` 39,23 € =	<u>470,76 €</u>
Summe Taggeld USA	4.968,56 €
Summe Reisekosten BRD	<u>1.340,30 €</u>
Summe der vom Arbeitgeber nicht ersetzen Reisekosten	6.308,86 €

Mit **Einkommensteuerbescheid 2008** vom **16. Juli 2009** berücksichtigte das Finanzamt außer dem Pendlerpauschale von 3.151,50 € Werbungskosten von 4.571,97 € (Arbeitsmittel in Höhe von 771,11 € + Reisekosten 3.800,86 €). Bei den Reisekosten in den USA kürzte das Finanzamt den vom Bw geltend gemachten Tagesatz ab Beginn von 52,30 € auf 25,90 €. Im genannten Bescheid besteuerte das Finanzamt die erklärten ausländischen Kapitaleinkünfte von 6.701,50 € mit 1.675,38 € (25%), rechnete die geltend gemachte Kapitalertragsteuer von 1.046,15 € zur Gänze an, stellte ein Einkommen von 75.482,89 € fest und setzte unter Anrechnung der Lohnsteuer von 32.766,53 € und der Kapitalertragsteuer von 1.046,15 € eine

Einkommensteuer von -3.266,76 € (Gutschrift) fest. Das Finanzamt begründete die Kürzung der Reisekosten auf 3.800,86 € wie folgt:

Werde im Rahmen der Auslandstätigkeit ein Mittelpunkt im Ausland begründet, werde der Differenzbetrag zwischen dem Inlandstagessatz und dem höheren Auslandstagessatz als Werbungskosten angesetzt (Kaufkraftausgleichszulage gem. § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988).

Mit **Schriftsatz** vom **24. Juli 2009** er hob der Abgabepflichtige **Berufung** gegen den Einkommensteuerbescheid 2008, beantragte die Anerkennung von Reisekosten in Höhe von 4.210,00 € (zuzüglich Arbeitsmittel von 771,11 € = 4.981,11 € Werbungskosten) und begründete dies sinngemäß wie folgt:

Die Reisekosten für die Auslandsreisen des Bw in die USA seien auf 3.800,86 € gekürzt worden. Bei einem wiederkehrenden, aber nicht regelmäßigen Auslandseinsatz könnten die ersten 15 Tage Taggelder in voller Höhe geltend gemacht werden. Es seien die Taggelder aber bereits vom ersten Einsatz an gekürzt worden. Der Bw habe die Reisekosten entsprechend der 15 Tage-Regel überarbeitet.

Aus der modifizierten Anlage Werbungskosten ist ersichtlich, dass der Bw nunmehr für die ersten 15 Tage des Jahres 2008 in des USA (einschließlich 13. März 2008) einen Tagessatz von 52,30 € geltend macht und danach pro Tag eine Kürzung um 26,40 € vornimmt (52,30-26,40=25,90).

Mit **Vorhalt** vom **6. August 2009** forderte das Finanzamt den Bw auf, die Unterlagen betreffend die Einkünfte aus Kapitalvermögen und die angerechnete Quellensteuer vorzulegen.

Am 1. September 2009 legte der Bw hierauf eine Jahressteuerbescheinigung 2008 der Bayerischen Hypo- und Vereinsbank vom 15. Jänner 2009 vor, in der insgesamt folgende Beträge ausgewiesen sind:

	Erträge	KeSt
Zinsen, die grundsätzlich dem 30% Zinsabschlag unterliegen (Anleihen)	1.759,00 €	0,00 €
Dividenden, für die das Halbeinkünfteverfahren gilt (Aktien)	3.789,50 €	757,90 €
Zinsen, die grundsätzlich der 25% KeSt unterliegen (Genussscheine)	<u>1.153,00 €</u>	<u>288,25 €</u>
	6.701,50 €	1.046,15 €

Mit **Berufungsvorentscheidung** vom **18. September 2009** erhöhte das Finanzamt die anerkannten Reisekosten von bisher 3.800,86 € auf 3.952,66 € (zuzüglich Arbeitsmittel von 771,11 € + 3.952,66 € = Werbungskosten 4.723,77 €) und kürzte die ausländische Quellensteuer von bisher 1.046,15 € auf 113,69 €. Daraus resultierte bei einem auf 75.331,09 € geänderten Einkommen eine festgesetzte Einkommensteuer(gutschrift) von -2.410,20 € (Verminderung der Gutschrift um 856,56 €). Das Finanzamt begründete dies sinngemäß wie folgt:

Da die USA-Reise vom 20. Jänner 2008 bis zum 25. Jänner 2008 durchgehend fünf Tage gedauert habe, sei ein neuer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet worden. Das volle Taggeld könne daher nur für die ersten fünf Tage gewährt werden. Anschließend sei die Kaufkraftausgleichszulage (vgl. Begründung des Erstbescheides) berücksichtigt worden. Seien im Quellenstaat von den gemeldeten Zinsen Abzugssteuern einbehalten worden, so könne eine Anrechnung auf die österreichische Einkommensteuer maximal in der Höhe erfolgen, die im jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) vorgesehen sei, was allerdings nur für Dividenden gelte. Laut DBA seien bei deutschen Dividenden maximal 15% Quellensteuer anzurechnen, auch wenn die im Ausland einbehaltene Quellensteuer höher sei. Die Rückerstattung der einbehaltenen Quellensteuer könne bei der ausländischen Steuerverwaltung beantragt werden.

Mit **Schriftsatz** vom **22. September 2009** stellte der Bw einen **Vorlageantrag** („Einspruch“) und führte ergänzend sinngemäß im Wesentlichen Folgendes aus:

### **Reisekosten in die USA**

Das Finanzamt habe in der Begründung angegeben, dass Taggeld nur für die ersten fünf Tage gewährt werde. Dies gelte jedoch nur für Reisen im Nahbereich. Bei den Reisen in die USA handle es sich nachweislich um Dienstreisen außerhalb des Nahbereichs. Der Bw beziehe sich hier auf die Reisekostennovelle 2007, BMF 010222/0171-VI/7/2007:

„Bei einer Dienstreise, bei der der Arbeitnehmer so weit weg von seinem ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) arbeitet, dass ihm eine tägliche Rückkehr an seinen ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) nicht zugemutet werden kann (2. Tatbestand), ist davon auszugehen, dass der Arbeitsort (Einsatzort) erst nach einem Zeitraum von sechs Monaten analog zu § 26 Abs. 2 BAO zum Mittelpunkt der Tätigkeit wird. .... Kehrt der Arbeitnehmer innerhalb von sechs Monaten an den seinerzeitigen Arbeitsort zurück, kann unter Einrechnung der dort bereits verbrachten Arbeitszeiten nur die restliche, auf die Sechsmonatsfrist entfallende Zeitspanne als Dienstreise gewertet werden. Die Tage des Aufenthaltes am Einsatzort (soweit keine länger als sechs Kalendermonate dauernde Unterbrechung vorliegt) sind zusammenzurechnen, bis ein Zeitraum von sechs Monaten (das sind 183 Tage) erreicht ist. Maßgebend ist also der tatsächliche Aufenthalt am Einsatzort (inkl. An- und Abreisetag),

sodass bei Unterbrechungen eine tageweise Berechnung zu erfolgen hat, bis 183 Tage erreicht sind.“

Unter Anwendung dieser Regelung des BMF könnten somit alle 74 Tage des Einsatzes des Bw in den USA geltend gemacht werden. Er beantrage daher für Reisen den Betrag von 6.308,80 €, insgesamt somit 7.079,91 € als Werbungskosten anzuerkennen.

### **Quellensteuer**

Das Finanzamt habe nur mehr 113,69 € ausländische Kapitalertragssteuer angerechnet. Die Anrechnung von maximal 15% der in Deutschland einbehaltenen Quellensteuer betrage jedoch auf Grund nachstehender Aufstellung 15% von 4.952,00 € (richtig 4.942,50 €) und somit 741,38 €.

	Einkünfte in Deutschland	ausländische Quellensteuer
Dividenden	3.789,50 €	757,90 €
Genussscheine	<u>1.153,00 €</u>	<u>288,25 €</u>
gesamt	4.942,50 €	1.046,15 €

Über **Vorhalt der Abgabenbehörde zweiter Instanz** vom **17. Februar 2011** legte der Bw mit **Schriftsatz** vom **8. Februar 2011** Kopien der Dienstverträge vom 27. August 2007 (01.09.2007-29.02.2008) und vom 5. März 2008 (ab 01.03.2008 unbefristet) mit der österreichischen GmbH, Abrechnungsbelege der GmbH für 1-12/2008, eine Teilkopie des Reisepasses und Kopien der Bedingungen der beiden Genussscheine des Bw vor und teilte mit, dass der inländische Familienwohnsitz (verheiratet, drei Kinder) sein einziger sei. Aus den vorgelegten Bedingungen der Genusscheine der Bertelsmann AG und der Drägerwerk AG ist eine Beteiligung am Gewinn und Verlust auf schuldrechtlicher Basis ersichtlich, während eine Beteiligung am Abwicklungserlös der jeweiligen AG und Gesellschafterrechte ausgeschlossen sind.

Über telefonische Anfrage des Referenten stellte der Bw am 2. März 2011 klar, dass er 2008 in den USA für die inländische GmbH am Aufbau der US-Gesellschaft (LLC) in Madison tätig gewesen ist, die österreichische GmbH in den USA jedoch weder eine eigene Betriebsstätte noch eine feste Einrichtung hatte.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

### **Tagesgelder USA**

Nach § 1 Abs. 2 Einkommensteuergesetz 1988, BGBl. Nr. 400/1988 (EStG 1988), unterliegen natürliche Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben,

mit all ihren in- und ausländischen Einkünften, wozu gemäß § 2 Abs. 3 Z 4 EStG 1988 auch die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25) gehören, der Einkommensteuer.

Da der Bw. einen Wohnsitz im Inland hat, unterliegt er mit seinem **Welteinkommen** und somit nicht nur mit seinem inländischen, sondern auch für die Tätigkeit in den USA bezogenen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit der österreichischen Einkommensteuer. Im Hinblick auf den Auslandsbezug ist jedoch zu prüfen, inwiefern das inländische Besteuerungsrecht durch ein Abkommen mit den USA eingeschränkt wird. Doppelbesteuerungsabkommen entfalten nämlich eine Schrankenwirkung insofern, als sie eine sich aus dem innerstaatlichen Steuerrecht ergebende Steuerpflicht begrenzen. Ob Steuerpflicht besteht, ist zunächst stets nach innerstaatlichem Steuerrecht zu beurteilen. Ergibt sich aus dem innerstaatlichen Steuerrecht eine Steuerpflicht, ist in einem zweiten Schritt zu beurteilen, ob das Besteuerungsrecht durch ein Doppelbesteuerungsabkommen eingeschränkt wird (VwGH 28.11.2007, 2006/14/0057; 25.09.2001, 99/14/0217).

Das zwischen Österreich und den USA bestehende Abkommen vom 31. Mai 1996, BGBl III Nr. 6/1998 (AÖFV Nr. 46/1998) zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerumgehung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen (im Folgenden: **DBA-USA**) enthält für den gegenständlichen Fall folgende relevante Bestimmungen in den Artikeln 15 und 22 (Fettdruck durch die Berufungsbehörde):

### **Artikel 15 Unselbständige Arbeit**

(1) ...

*(2) Ungeachtet des Absatzes 1 dürfen Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person für eine im anderen Vertragsstaat ausgeübte unselbständige Arbeit bezieht nur im erstgenannten Staat besteuert werden, wenn*

- a) der Empfänger sich im anderen Staat insgesamt **nicht länger als 183 Tage** innerhalb eines Zeitraumes von 12 Monaten, der während des betreffenden Steuerjahres beginnt oder endet, aufhält **und***
- b) die Vergütungen von einem **Arbeitgeber** oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden, der **nicht im anderen Staat ansässig** ist, **und***
- c) die Vergütungen **nicht** von einer **Betriebsstätte** oder einer festen Einrichtung getragen werden, die **der Arbeitgeber** im anderen Staat hat.*

### **Artikel 22**

#### **Vermeidung der Doppelbesteuerung**

*(1) In Übereinstimmung mit dem Recht der Vereinigten Staaten und vorbehaltlich der dort vorgesehenen Begrenzungen (unter Beachtung künftiger, seine allgemeinen Grundsätze wahrender Änderungen) rechnen die Vereinigten Staaten bei einer in den Vereinigten Staaten ansässigen Person oder einem Staatsbürger der Vereinigten Staaten auf die Einkommensteuer der Vereinigten Staaten folgendes an:*

- a) die von dem Staatsbürger oder der ansässigen Person oder für diese Person an Österreich gezahlte Einkommensteuer und
- b) im Fall einer Gesellschaft der Vereinigten Staaten, der mindestens 10 vom Hundert der stimmberechtigten Anteile einer in Österreich ansässigen Gesellschaft gehören, von der die Gesellschaft der Vereinigten Staaten Dividenden bezieht, die von der ausschüttenden oder für die ausschüttende Gesellschaft an Österreich gezahlte Einkommensteuer auf die Gewinne, aus denen die Dividenden gezahlt werden.

*Im Sinne dieses Absatzes gelten die in Artikel 2 Absätze 2 lit. b und 3 (Unter das Abkommen fallende Steuern) genannten Steuern als Einkommensteuern.*

(2) Ist ein Staatsbürger der Vereinigten Staaten in Österreich ansässig, so gilt folgendes:

...

(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 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.

(4) Zur Vermeidung der Doppelbesteuerung gemäß Absatz 1 dieses Artikels und vorbehaltlich der Quellenregeln des innerstaatlichen Rechts der Vertragsstaaten, die für die Begrenzung der Anrechnung ausländischer Steuern gelten, ist die Quelle der Einkünfte und Gewinne ausschließlich wie folgt zu bestimmen:

a) Einkünfte und Gewinne, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person bezieht und die im anderen Vertragsstaat nach diesem Abkommen besteuert werden dürfen - ausgenommen eine Besteuerung ausschließlich auf Grund der Staatsbürgerschaft gemäß Artikel 1 Absatz 4 (Persönlicher Geltungsbereich) -, gelten als aus dem anderen Staat stammend;

b) Einkünfte und Gewinne, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person bezieht und die im anderen Vertragsstaat nach diesem Abkommen nicht besteuert werden dürfen, gelten als aus dem erstgenannten Staat stammend.

*Die Bestimmungen dieses Absatzes gelten nicht für die Anrechnung von anderen als den in Artikel 2 Absätze 2 lit. b und 3 (Unter das Abkommen fallende Steuern) genannten ausländischen Steuern auf die Steuer der Vereinigten Staaten*

Die internationale Doppelbesteuerung kann auf zwei verschiedene Arten in Abkommen der beiden betroffenen Staaten über die miteinander konkurrierenden Besteuerungsansprüche vermieden bzw. beseitigt werden. Der Wohnsitzstaat kann entweder für die Einkünfte, die nach dem Abkommen im Quellenstaat besteuert werden dürfen, eine Steuerbefreiung - im

Regelfall unter Progressionsvorbehalt - gewähren (Befreiungsmethode) oder der Wohnsitzstaat besteuert das gesamte (auch aus dem Quellenstaat stammende) Einkommen, rechnet aber die Steuer, die der Quellenstaat nach dem Abkommen erheben darf, auf die eigene Steuer an (Anrechnungsmethode).

Der angloamerikanische Rechtskreis präferiert an sich das Anrechnungssystem. Das Besteuerungsrecht für kurzfristige nichtselbständige Arbeit wird jedoch entsprechend dem OECD-Musterabkommen nach der sog. Monteursklausel bzw. 183Tage-Regel dem Wohnsitzstaat zugewiesen. Der Bw ist nach der Aktenlage in Österreich ansässig (Wohnsitz, verheiratet und drei Kinder im Inland). Das Besteuerungsrecht an der unter 183 Tage (98 Tage) in den USA für seinen Österreichischen Arbeitgeber ohne Betriebsstätte oder feste Einrichtung desselben ausgeübte nichtselbständige Arbeit steht daher allein Österreich zu.

Die Werbungskosten sind in § 16 Einkommensteuergesetz, BGBl. Nr. 400/1988 idF BGBl. I Nr. 85/2008 (EStG 1988) wie folgt geregelt:

*§ 16. (1) Werbungskosten sind die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Aufwendungen und Ausgaben für den Erwerb oder Wertminderungen von Wirtschaftsgütern sind nur insoweit als Werbungskosten abzugsfähig, als dies im Folgenden ausdrücklich zugelassen ist. Hinsichtlich der durchlaufenden Posten ist § 4 Abs. 3 anzuwenden. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind.*

*Werbungskosten sind auch:*

...

*9. Reisekosten bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen. Diese Aufwendungen sind ohne Nachweis ihrer Höhe als Werbungskosten anzuerkennen, soweit sie die sich aus § 26 Z 4 ergebenden Beträge nicht übersteigen. Höhere Aufwendungen für Verpflegung sind nicht zu berücksichtigen.*

Gemäß § 26 Z 4 lit. b und d EStG 1988 in der ab dem Veranlagungsjahr 2008 geltenden Fassung BGBl. I Nr. 102/2007 ist das Tagesgeld wie folgt geregelt:

*b) Das Tagesgeld für Inlandsdienstreisen darf bis zu 26,40 Euro pro Tag betragen. Dauert eine Dienstreise länger als drei Stunden, so kann für jede angefangene Stunde ein Zwölftel gerechnet werden. Das volle Tagesgeld steht für 24 Stunden zu, ausgenommen eine lohngestaltende Vorschrift im Sinne des § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 sieht eine Abrechnung des Tagesgeldes nach Kalendertagen vor; in diesem Fall steht das Tagesgeld für den Kalendertag zu.*

*c) ...*

*d) Das Tagesgeld für Auslandsdienstreisen darf bis zum täglichen Höchstsatz der Auslandsreisesätze der Bundesbediensteten betragen. Dauert eine Dienstreise länger als drei Stunden, so kann für jede angefangene Stunde ein Zwölftel gerechnet werden. Das volle Tagesgeld steht für 24 Stunden zu. Erfolgt eine Abrechnung des Tagesgeldes nach Kalendertagen, steht das Tagesgeld für den Kalendertag zu.*

Gemäß § 1 der ab 2002 geltenden Verordnung der Bundesregierung über die Festsetzung der Reisezulagen für Dienstverrichtungen im Ausland, BGBl. II Nr. 434/2001, beträgt der Höchstsatz der Auslandsreiseersätze für die USA (mit Ausnahme von New York und Washington) 52,30 €.

Gemäß § 20. Abs. 1 Z 1 und 2 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 106/1999 dürfen bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden:

- 1. Die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge.*
- 2. a) Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.*
- b) Betrieblich oder beruflich veranlasste Aufwendungen oder Ausgaben, die auch die Lebensführung des Steuerpflichtigen berühren, und zwar insoweit, als sie nach allgemeiner Verkehrsauffassung unangemessen hoch sind. Dies gilt für Aufwendungen im Zusammenhang mit Personen- und Kombinationskraftwagen, Personenluftfahrzeugen, Sport- und Luxusbooten, Jagden, geknüpften Teppichen, Tapisserien und Antiquitäten.*
- c) Reisekosten, soweit sie nach § 4 Abs. 5 und § 16 Abs. 1 Z 9 nicht abzugsfähig sind.*

Gemäß § 20 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften Reisekosten, soweit sie nach § 16 Abs. 1 Z 9 nicht abzugsfähig sind, nicht abgezogen werden (Z 2 lit. c). Zu den nach § 20 EStG nicht abzugsfähigen Aufwendungen gehört auch jener Verpflegungsmehraufwand, der einer Vielzahl von Steuerpflichtigen regelmäßig dadurch erwächst, dass sie aus beruflichen Gründen genötigt sind, Mahlzeiten außer Haus einzunehmen (VwGH 05.10.1994, 92/15/0225).

Eine Reise i.S.d. § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 liegt vor, wenn sich der Steuerpflichtige zwecks Verrichtung beruflicher Obliegenheiten vom Mittelpunkt seiner Tätigkeit ( über eine bestimmte Distanz hinaus vom örtlichen Nahebereich ) entfernt, ohne dass dadurch der bisherige Mittelpunkt aufgegeben wird, solange der aufgesuchte Ort oder das aufgesuchte Gebiet nicht ein weiterer Tätigkeitsmittelpunkt geworden ist. Für eine Reise muss die Entfernung vom Ort der ständigen Tätigkeit zumindest etwa 25 km betragen (VwGH 08.10.1998, 97/15/0073; Hofstätter-Reichel, § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988, Tz 2 ) und bei Inlandsreisen eine Reisedauer von mehr als drei Stunden, bei Auslandsreisen eine Reisedauer von mehr als fünf Stunden gegeben sein.

Die Begründung eines weiteren Mittelpunktes der Tätigkeit ist dann anzunehmen, wenn sich die Dienstverrichtung auf einen anderen Einsatzort oder auf ein mehrere Orte umfassendes Einsatzgebiet oder Zielgebiet durchgehend oder wiederkehrend über einen längeren Zeitraum erstreckt. Eine Differenzierung erfolgt zwischen der Bereisung eines Einsatzortes und eines Einsatzgebietes über einen längeren Zeitraum.

---

Zum Begriff anderer Einsatzort und längerer Zeitraum (UFS 31.07.2009, RV/1266-L/07):

Von einem längeren Zeitraum ist auszugehen, wenn sich aus dem Sachverhalt eine tägliche Dienstverrichtung an einem Einsatzort, eine Dienstverrichtung an mehreren aufeinander folgenden Tagen an einem Einsatzort oder eine regelmäßig wiederkehrende Tätigkeit an einem Einsatzort oder eine unregelmäßig wiederkehrende Tätigkeit an einem Einsatzort ergibt. Wird an einem Einsatzort dadurch ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet, stehen Tagesgelder bei durchgehender Tätigkeit oder bei Regelmäßigkeit nur für eine jeweilige Anfangsphase für fünf Tage zu. Würde innerhalb von 6 Kalendermonaten kein weiterer Einsatz an diesem Einsatzort erfolgen, wäre mit der Berechnung der Anfangsphase von 5 Tagen neu zu beginnen. Wird an einem Einsatzort ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet, stehen bei unregelmäßig wiederkehrender Tätigkeit Tagesgelder für insgesamt fünfzehn Tage pro Kalenderjahr zu (VwGH 05.10.1994, 92/15/0225; VwGH 20.04.1999, 98/14/0156).

Das Entstehen von Werbungskosten bei Reisebewegungen liegt in dem dabei in typisierender Betrachtungsweise angenommenen Verpflegungsmehraufwand gegenüber den ansonsten am jeweiligen Aufenthaltsort anfallenden und gemäß § 20 EStG 1988 nicht abzugsfähigen (üblichen) Verpflegungsaufwendungen (VwGH 28.5.1997, 96/13/0132). Diese die Einkünfte mindernde Berücksichtigung von Verpflegungsmehraufwendungen nach § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 findet ihre Begründung darin, dass einem Steuerpflichtigen die besonders preisgünstigen Verpflegungsmöglichkeiten am jeweiligen Aufenthaltsort i.d.R. nicht bekannt sind, weshalb die Verpflegung durch die örtliche Gastronomie typischerweise zu Mehraufwendungen führt (VwGH 30.10.2001, 95/14/0013; 29.05.1996, 93/13/0013). Daher ist bei längeren oder wiederkehrenden Aufenthalten an einem Einsatzort oder in einem Einsatz- oder Zielgebiet in der gebotenen typisierenden Betrachtungsweise von der Kenntnis über die Möglichkeit der Inanspruchnahme der üblichen (günstigeren) Verpflegungsmöglichkeiten auszugehen, deren Aufwendungen als Teil der Kosten der Lebensführung nicht abzugsfähig sind (VwGH 22.03.2000, 95/13/0167; VwGH 28.05.1997, 96/13/0132; VwGH 29.05.1996, 93/13/0013; VwGH 20.09.1995, 94/13/0253, 0254). Dahinter steht die Überlegung, dass es der längere Aufenthalt dem Steuerpflichtigen ermöglicht, sich dort über die Verpflegungsmöglichkeiten zu informieren und so einen Verpflegungsmehraufwand zu vermeiden (VwGH 28.05.1997, 96/13/0132).

Der Bw hat sich nach der vorgelegten Kopie des Dienstvertrages zum Aufbau des operativen Geschäftes in den USA am Einsatzort Madison, WI, verpflichtet. Der Bw macht für das Jahr 2008 als Reisekosten von seinem Arbeitgeber nicht ersetze Tagesgelder in Madison (der Hauptstadt des Bundesstaates Wisconsin) für seine dortigen Aufenthalte von zunächst 5 1/3

---

Tagen am 20. bis 25. Jänner 2008 und danach jedes Monat – ausgenommen Oktober – von vier bis elf Tagen geltend.

Nach Ansicht der Berufungsbehörde besteht daher kein Zweifel, dass dem Bw nach dem ersten Aufenthalt in Madison von über fünf Tagen die dortigen preisgünstigen Verpflegungsmöglichkeiten bekannt gewesen sind.

Wird im Ausland ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet, kann auf Grund des Kaufkraftunterschiedes ein beruflich bedingter Verpflegungsmehraufwand anfallen (Doralt EStG 13. Auflage, § 16 Tz 197/1, unter Hinweis auf VwGH 13.02.1991, 90/13/0199; und VwGH 11.08.1993, 91/13/0150). Dabei kann der Differenzbetrag zwischen dem Inlandstagessatz und dem höheren Auslandstagessatz als Werbungskosten abgesetzt werden. Sind die ausländischen Einkünfte im Wege eines Progressionsvorbehaltes zu berücksichtigen, dann sind allfällige Differenzbeträge nur zur Ermittlung der Progressionseinkünfte heranzuziehen (Hinweis auf LStR 2002 Rz 313).

Der Bw. macht sinngemäß geltend, das Finanzamt müsse hinsichtlich des zu berücksichtigenden Verpflegungsmehraufwandes die Reisekostennovelle 2007, BMF 010222/0171-VI/7/2007, des Bundesministeriums für Finanzen beachten. Diese stellt offensichtlich eine Novelle zu den Lohnsteuerrichtlinien 2002 (LStR 2002) dar. Auf die mit der vom Bw zitierten Passage inhaltsgleiche Tz 721 der LStR (Richtlinie des BMF 04.07.2008, GZ BMF-010222/0157-VI//2008) wird hingewiesen.

Die vom Bw indirekt ins Treffen geführten LStR 2002 stellen nach deren Präambel lediglich einen "Auslegungsbehelf" zum EStG 1988 dar, "der im Interesse einer einheitlichen Vorgangsweise mitgeteilt wird" aus dem "über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten nicht abgeleitet werden können" und keine Weisung an die Abgabenbehörden. Durch eine solche Präambel werden regelmäßig die Qualifikation derartiger Richtlinien als Verordnungen durch den Verfassungsgerichtshof und dessen Überprüfung derselben auf ihre Gesetzmäßigkeit vermieden (vgl. Art. 139 B-VG).

Nach der Verfassungsbestimmung des § 6 iVm § 2 UFG, BGBl I 2002/97, sind jedenfalls die Mitglieder des Unabhängigen Finanzsenates ua bei Besorgung der ihnen durch Abgabenvorschriften übertragenen Vorschriften weisungsfrei. § 271 BAO bestätigt dies ("Die Mitglieder des Unabhängigen Finanzsenates sind in Ausübung ihres Amtes an keine Weisung gebunden.")

Die Berufungsbehörde sieht daher im Lichte der oben zitierten ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes keinen Grund, für das Berufungsjahr 2008 das erhöhte Auslandstagesgeld von 52,30 € länger als fünf Tage zuzuerkennen. Das Finanzamt hat jedoch

erst in der Berufungsvorentscheidung für diese ersten 5 1/3 Tage den ungekürzten Satz von 52,30 € zuerkannt. Insoweit kommt der Berufung Berechtigung zu. Für die danach liegenden Tätigkeit in den USA hat das Finanzamt zu Recht die Differenz zwischen dem erhöhten Auslandstagesgeld (52,30 €) und dem Inlandstagesgeld (26,40 €) von 25,90 € als tägliche Werbungskosten anerkannt.

Im Ergebnis war daher der Berufung in diesem Punkt wie in der Berufungsvorentscheidung teilweise zu entsprechen.

### **Anrechnung in Deutschland einbehaltener Quellensteuer**

Der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht unterliegen gemäß § 1 Abs. 2 iVm § 2 Abs. 3 Z 5 EStG 1988 auch die Einkünfte aus Kapitalvermögen iSd § 27 EStG 1988, wozu ua Dividenden (Abs. 1 Z 1 lit. a) und Zinsen und andere Erträge aus sonstigen Kapitalforderungen jeder Art (Abs. 1 Z 4) gehören.

In § 93 EStG 1988 in der 2008 geltenden Fassung BGBl. I Nr. 100/2006 sind die steuerabzugspflichtigen Kapitalerträge wie folgt geregelt:

*§ 93. (1) Bei inländischen Kapitalerträgen (Abs. 2) sowie bei im Inland bezogenen Kapitalerträgen aus Forderungswertpapieren (Abs. 3) wird die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer).*

*(2) Inländische Kapitalerträge liegen vor, wenn der Schuldner der Kapitalerträge Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat oder Zweigstelle im Inland eines Kreditinstituts ist und es sich um folgende Kapitalerträge handelt:*

- 1. a) Gewinnanteile (Dividenden), Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien, Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung.*
  - b) Gleichartige Bezüge und Rückvergütungen aus Anteilen an Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften.*
  - c) Gleichartige Bezüge aus Genußrechten und aus Partizipationskapital im Sinne des Kreditwesengesetzes oder des Versicherungsaufsichtsgesetzes.*
  - d) Zuwendungen jeder Art von nicht unter § 5 Z 6 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 fallenden Privatstiftungen. Als Zuwendungen gelten auch Einnahmen einschließlich sonstiger Vorteile, die anlässlich der unentgeltlichen Übertragung eines Wirtschaftsgutes an die Privatstiftung vom Empfänger der Zuwendung erzielt werden. Dies gilt nicht hinsichtlich der bei der Zuwendung von Grundstücken mitübertragenen Belastungen des Grundstückes, soweit sie mit dem Grundstück in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen.*
  - e) Ausländische Kapitalerträge im Sinne der lit. a bis c, die von einer inländischen auszahlenden Stelle (§ 95 Abs. 3 Z 4) ausbezahlt werden.*
- 2. Einkünfte aus der Beteiligung an einem Unternehmen als stiller Gesellschafter.*
  - 3. a) Zinserträge aus Geldeinlagen bei Kreditinstituten (§ 1 des Kreditwesengesetzes). Als Geldeinlagen bei Kreditinstituten gelten auch von Kreditinstituten treuhändig oder zur Verwaltung aufgenommene Gelder, für deren Verlust sie das wirtschaftliche Risiko tragen.*

b) Zinserträge aus sonstigen Forderungen gegenüber Kreditinstituten, denen ein Bankgeschäft zugrunde liegt.

(3) Kapitalerträge aus Forderungswertpapieren sind Kapitalerträge aus Wertpapieren, die ein Forderungsrecht verbrieften und nach dem 31. Dezember 1983 in Schilling oder Euro begeben wurden,

2. Wertpapieren, die ein Forderungsrecht verbrieften und nach dem 31. Dezember 1988 in anderer Währung als Schilling oder Euro begeben wurden,

3. Wandel- und Gewinnschuldverschreibungen,

4. Anteilscheinen an einem Kapitalanlagefonds im Sinne des Investmentfondsgesetzes 1963 sowie im Sinne des Investmentfondsgesetzes 1993, soweit die ausgeschütteten oder als ausgeschüttet geltenden Beträge

- aus Kapitalerträgen gemäß Abs. 2 Z 3,

- aus Kapitalerträgen gemäß Z 1, 2, 3 und 6,

- aus Kapitalerträgen gemäß Z 5, sofern es sich um Immobilienfonds im Sinne des § 42 Abs. 1 zweiter Satz des Immobilien-Investmentfondsgesetzes handelt,

- um gemäß § 40 Abs. 2 Z 1 des Immobilien-Investmentfondsgesetzes als ausgeschüttet geltende Erträge eines ausländischen Immobilienfonds im Sinne des § 42 Abs. 1 zweiter Satz des Immobilien-Investmentfondsgesetzes handelt und

- aus Substanzgewinnen, die im Sinne des § 40 Abs. 1 des Investmentfondsgesetzes 1993 Einkünfte gemäß § 30 darstellen,

- aus Kapitalerträgen gemäß Abs. 2 Z 1 lit. e,

bestehen,

5. Anteilsrechten an ausländischen Kapitalanlagefonds (§ 42 Abs. 1 des Investmentfondsgesetzes 1993) sowie an einem ausländischen Immobilienfonds (§ 42 Abs. 1 zweiter Satz des Immobilien-Investmentfondsgesetzes), soweit die ausgeschütteten oder als ausgeschüttet geltenden Beträge aus den in Z 4 angeführten Ertragsbestandteilen bestehen, und Kapitalerträge im Sinne des § 42 Abs. 4 Investmentfondsgesetzes 1993 und § 42 Abs. 2 erster Satz des Immobilien-Investmentfondsgesetzes.

6. Anteilscheinen an einem Immobilienfonds im Sinne des Immobilien-Investmentfondsgesetzes einschließlich der als ausgeschüttet geltenden Erträge und

7. Anteilscheine an einen Kapitalanlagefonds, der Anteilen an anderen in oder ausländischen Kapitalanlagefonds hält, soweit diese Erträge aus anderen Kapitalanlagefonds

- aus Kapitalerträgen gemäß Z 4 bis 6 mit Ausnahme von gemäß § 40 Abs. 4 des Investmentfondsgesetzes 1993 als ausgeschüttet geltenden Kapitalerträgen,

- aus gemäß § 40 Abs. 2 Z 1 des Investmentfondsgesetzes 1993 als ausgeschüttet geltende und im Privatvermögen steuerpflichtige Kapitalerträge eines ausländischen Kapitalanlagefonds im Sinne des § 42 Abs. 1 des Investmentfondsgesetzes 1993,

- aus gemäß § 40 Abs. 2 Z 1 des Immobilien-Investmentfondsgesetzes als ausgeschüttet geltende und im Privatvermögen steuerpflichtige Erträge eines ausländischen Immobilienfonds im Sinne des § 42 Abs. 1 zweiter Satz des Immobilien-Investmentfondsgesetzes

bestehen.

*Diese Kapitalerträge sind im Inland bezogen, wenn sich die kuponauszahlende Stelle (§ 95 Abs. 3 Z 2) im Inland befindet.*

Gemäß § 37 Abs. 8 EStG 1988 in der 2008 geltenden Fassung BGBl. I Nr. 85/2008 sind ua folgende Kapitalerträge bei der Berechnung der Einkommensteuer desselben Einkommensteuerpflichtigen weder beim Gesamtbetrag der Einkünfte noch beim Einkommen (§ 2 Abs. 2) zu berücksichtigen und mit einem besonderen Steuersatz von 25% zu versteuern:

...

*2. Ausländische Kapitalerträge im Sinne des § 93 Abs. 2 Z 1 lit. a bis c, die nicht von einer inländischen auszahlenden Stelle (§ 95 Abs. 3 Z 4) ausbezahlt werden, sowie Zuwendungen einer ausländischen Stiftung oder sonstigen Vermögensmasse, die mit einer Privatstiftung vergleichbar sind.,*

*3. Nicht im Inland bezogene Kapitalerträge im Sinne des § 93 Abs. 2 Z 3 sowie des § 93 Abs.*

Der Bw hat 2008 folgende Einkünfte aus Kapitalvermögen auf seinem Wertpapierdepot bei der Bayerischen Hypo- und Vereinsbank in Deutschland bezogen (lt. in Kopie vorliegender Jahressteuerbescheinigung 2008):

**Zinsen** aus **Anleihen**, die in Deutschland grundsätzlich dem 30%-igen Zinsabschlag unterliegen, in Höhe von insgesamt **1.759,00 €**. Hierzu wurde offensichtlich wegen der Ausländereigenschaft des Bw **keine Quellensteuer** einbehalten.

**Dividenden** aus **Aktien**, für die in Deutschland das Halbeinkünfteverfahren gilt, in Höhe von insgesamt **3.789,50 €**. Davon wurde als **Quellensteuer** eine in Deutschland „anrechenbare Kapitalertragsteuer im Sinne des § 43 a Abs. 1 Nr. 1 und 2 (d) EStG in Höhe von **757,90 €** abgezogen. Dies entspricht einem Steuersatz von **20%**.

**Kapitalerträge** aus **Genussscheinen** 2001 der Bertelsmann AG und Genussscheinen SER. D EO der Drägerwerk AG & Co, KgaA in Höhe von insgesamt **1.153,00 €**. Davon wurde als **Quellensteuer** eine in Deutschland „anrechenbare Kapitalertragsteuer im Sinne des § 43 a Abs. 1 Nr. 2 (d) EStG in Höhe von **288,25 €** abgezogen. Dies entspricht einem Steuersatz von **25%**.

Strittig ist die Höhe der bei der Veranlagung der aus Deutschland stammenden Kapitaleinkünfte des Bw anzurechnenden Quellensteuer.

Das zwischen Österreich und der Bundesrepublik Deutschland bestehende Abkommen vom 24. August 2000, BGBl III Nr. 182/2002 (AÖFV Nr. 214/2002) zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (im Folgenden: **DBA-BRD**) enthält für den gegenständlichen Fall folgende relevante Bestimmungen in den Artikeln 10, 11, 23 und 27 (Fettdruck durch die Berufungsbehörde):

## **Artikel 10 Dividenden**

**(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 Nutzungsberechtigte der Dividenden eine in dem anderen Vertragsstaat ansässige Person 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 des Kapitals der die Dividenden zahlenden Gesellschaft verfügt;

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

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, Genussrechten oder Genussscheinen, Kuxen, Gründeranteilen oder sonstige Einkünfte, die nach dem Recht des Staates, in dem die ausschüttende Gesellschaft ansässig ist, den Einkünften aus Aktien steuerlich gleichgestellt sind.** Der Ausdruck "Dividenden" umfasst auch Einkünfte eines stillen Gesellschafters aus seiner Beteiligung als stiller Gesellschafter, Einkünfte aus partiarischen Darlehen, Gewinnobligationen und ähnliche Vergütungen, wenn sie nach dem Recht des Staates, aus dem sie stammen, bei der Ermittlung des Gewinns des Schuldners nicht abzugsfähig sind, sowie Ausschüttungen auf Anteilscheine an einem Investmentvermögen.

## **Artikel 11 Zinsen**

**(1) Zinsen, die aus einem Vertragsstaat stammen und an eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person gezahlt werden, dürfen, wenn diese Person der Nutzungsberechtigte ist, nur im anderen Staat besteuert werden.**

**(2) Einkünfte aus Rechten oder Forderungen mit Gewinnbeteiligung einschließlich der Einkünfte eines stillen Gesellschafters aus seiner Beteiligung als stiller Gesellschafter oder aus partiarischen Darlehen und Gewinnobligationen dürfen jedoch auch in dem Vertragsstaat, aus dem sie stammen, nach dem Recht dieses Staates besteuert werden.**

**(3) Der in diesem Artikel verwendete Ausdruck "Zinsen" bedeutet Einkünfte aus Forderungen jeder Art,** auch wenn die Forderungen durch Pfandrechte an Grundstücken gesichert oder mit einer Beteiligung am Gewinn des Schuldners ausgestattet sind, und insbesondere Einkünfte aus öffentlichen Anleihen und aus Obligationen einschließlich der damit verbundenen Aufgelder und der Gewinne aus Losanleihen. Zuschläge für verspätete Zahlung gelten nicht als Zinsen im Sinne dieses Artikels. Der Ausdruck "Zinsen" umfasst **nicht die in Artikel 10 behandelten Einkünfte.**

**(4) Die vorstehenden Absätze 1 und 2 sind nicht anzuwenden, wenn der in einem Vertragsstaat ansässige Nutzungsberechtigte im anderen Vertragsstaat, aus dem die Zinsen stammen, eine gewerbliche Tätigkeit durch eine dort gelegene Betriebsstätte oder eine selbständige Arbeit durch eine dort gelegene feste Einrichtung ausübt und die Forderung, für**

*die die Zinsen gezahlt werden, tatsächlich zu dieser Betriebsstätte oder festen Einrichtung gehört. In diesem Fall ist Artikel 7 beziehungsweise Artikel 14 anzuwenden.*

*(5) Zinsen gelten dann als aus einem Vertragsstaat stammend, wenn der Schuldner eine in diesem Staat ansässige Person ist. Hat aber der Schuldner der Zinsen, ohne Rücksicht darauf, ob er in einem Vertragsstaat ansässig ist oder nicht, in einem Vertragsstaat eine Betriebsstätte oder eine feste Einrichtung und ist die Schuld, für die die Zinsen gezahlt werden, für Zwecke der Betriebsstätte oder der festen Einrichtung eingegangen worden und trägt die Betriebsstätte oder die feste Einrichtung die Zinsen, so gelten die Zinsen als aus dem Staat stammend, in dem die Betriebsstätte oder die feste Einrichtung liegt.*

*(6) Bestehen zwischen dem Schuldner und dem Nutzungsberechtigten oder zwischen jedem von ihnen und einem Dritten besondere Beziehungen und übersteigen deshalb die Zinsen, gemessen an der zugrundeliegenden Forderung, den Betrag, den Schuldner und Nutzungsberechtigter ohne diese Beziehungen vereinbart hätten, so wird dieser Artikel nur auf den letzteren Betrag angewendet. In diesem Fall kann der übersteigende Betrag nach dem Recht eines jeden Vertragsstaats und unter Berücksichtigung der anderen Bestimmungen dieses Abkommens besteuert werden.*

### **Artikel 23 Vermeidung der Doppelbesteuerung**

*(1) Bei einer in der Bundesrepublik Deutschland ansässigen Person wird die Steuer wie folgt festgesetzt:*

...

***(2) Bei einer in der Republik Österreich ansässigen Person wird die Steuer wie folgt festgesetzt:***

*a) Bezieht eine in der Republik Österreich ansässige Person Einkünfte oder hat sie Vermögen und dürfen diese Einkünfte oder dieses Vermögen nach diesem Abkommen in der Bundesrepublik Deutschland besteuert werden, so nimmt die Republik Österreich vorbehaltlich der Buchstaben b und c diese Einkünfte oder dieses Vermögen von der Besteuerung aus.*

***b) Bezieht eine in der Republik Österreich ansässige Person Einkünfte, die nach den Artikeln 10, 11, 13 Absatz 2 und 17 Absatz 1 Satz 2 und 3 in der Bundesrepublik Deutschland besteuert werden dürfen, so rechnet die Republik Österreich auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der der in der Bundesrepublik Deutschland gezahlten Steuer entspricht.*** Der anzurechnende Betrag darf jedoch den Teil der vor der Anrechnung ermittelten Steuer nicht übersteigen, der auf die aus der Bundesrepublik Deutschland bezogenen Einkünfte entfällt.

### **Artikel 27 Erstattung der Abzugsteuern**

***(1) Werden in einem Vertragsstaat die Steuern von Dividenden, Zinsen, Lizenzgebühren oder sonstigen von einer im anderen Vertragsstaat ansässigen Person bezogenen Einkünften im Abzugsweg (an der Quelle) erhoben, so wird das Recht des erstgenannten Staates zur Vornahme des Steuerabzuges zu dem nach seinem innerstaatlichen Recht vorgesehenen Satz durch dieses Abkommen nicht berührt. Die im Abzugsweg (an der Quelle) erhobene Steuer ist auf Antrag des Steuerpflichtigen zu erstatten, wenn und soweit sie durch das Abkommen ermäßigt wird oder entfällt.***

***(2) Die Anträge auf Erstattung müssen vor dem Ende des vierten auf das Kalenderjahr der Festsetzung der Abzugsteuer auf Dividenden, Zinsen, Lizenzgebühren oder anderen Einkünften folgenden Jahres eingereicht werden.***

*(3) Der Vertragsstaat, aus dem die Einkünfte stammen, kann eine Bescheinigung der zuständigen Behörde über die Ansässigkeit in dem anderen Vertragsstaat verlangen.*

*(4) Die zuständigen Behörden können im gegenseitigen Einvernehmen die Durchführung dieses Artikels regeln und gegebenenfalls andere Verfahren zur Durchführung der im Abkommen vorgesehenen Steuerermäßigungen oder –befreiungen festlegen.*

Nach Artikel 23 Abs. 2 lit. b DBA-BRD kommt für den Bw die Anrechnung der in Deutschland von seinen Einkünften aus Kapitalvermögen einbehaltenen Quellensteuer jedenfalls bei den **Dividenden** iSd Artikel 10 in Betracht. Der Dividendenbegriff des Art. 10 DBA-BRD ist weiter als im OECD-Musterabkommen. Die Definition in Art. 10 Abs. 3 DBA-BRD schließt nämlich auch Gewinnobligationen und ähnliche Vergütungen, wenn sie nach dem Recht des Quellenstaates bei Ermittlung des Gewinnes des Schuldners nicht abzugsfähig sind, mit ein (vgl. Jirousek, in ÖStZ 2000, 374). Weiters werden ausdrücklich „Genussrechte oder **Genussscheine**, die nach dem Recht des Staates, in dem die ausschüttende Gesellschaft ansässig ist, den Einkünften aus Aktien steuerlich gleichgestellt sind“, dem Dividendenbegriff zugeordnet.

Genussrechte werden im Fachwörterbuch zum Steuerrecht von Achatz (Hrsg.) wie folgt definiert (vgl. Aigner, Die Sparzinsenrichtlinie, S 258f):

Zivilrechtlich versteht man unter Genussrechten solche Rechte, die ihrem Inhalt nach typische Vermögensrechte eines Gesellschafters sein können. Sie entspringen aber nicht einem Gesellschaftsverhältnis, sondern sind Gläubigerrechte schuldrechtlicher Art (VwGH 16.12.1993, 92/16/0025). Genussrechte können durch Begebung eines Wertpapiers verbrieft werden (Genussscheine).

Ertragssteuerlich wird zwischen Substanzgenussrechten und obligationenähnlichen Rechten unterschieden, wobei Substanzgenussrechte einen Anspruch auf Beteiligung am laufenden Gewinn und am Liquidationsgewinn des Steuerpflichtigen vermitteln (§ 8 Abs. 3 KStG). In der steuerlichen Behandlung werden Substanzgenussrechte dem Eigenkapital gleichgestellt, obligationenähnliche Genussrechte sind demgegenüber steuerlich als Fremdkapital zu qualifizieren.

Zur steuerlichen Behandlung von Aktien und Genussscheinen in Deutschland ist dem Kommentar zum (d) EStG und KStG von Herrman/Heuer/Rauppach Folgendes zu entnehmen:

Nach dem mit der Überschrift „Bemessung der Kapitalertragsteuer“ versehenen § 43a Abs. 1 dEStG 1997 idF BStBl I 2002, 4, beträgt die Kapitalertragsteuer, wenn der Gläubiger die Kapitalertragsteuer trägt in den Fällen des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr.

§ 43 Abs. 1 Satz 1	<b>Nr. 1</b>	<b>Nr. 2 bis 4</b>	Nr. 7 und 8
Kapitalertragsteuer	<b>20%</b>	<b>25%</b>	30%

In dem mit der Überschrift „Kapitalerträge mit Steuerabzug“ versehenen § 43 Abs. 1 dEStG wird ua bei folgenden inländischen Kapitalerträgen die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag (Kapitalertragsteuer) erhoben:

**Nr. 1. Kapitalerträgen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 und 2**

**Nr. 2. Zinsen aus Teilschuldverschreibungen ...und Zinsen aus Genussrechten, die nicht in § 20 Abs. 1 Nr. 1 genannt sind. ...**

Nr. 3. Einnahmen aus der Beteiligung an einem Handelsgewerbe als stiller Gesellschafter und Zinsen aus einem partiarischen Darlehen (§ 20 Abs. 1 Nr. 4)

Nr. 4. Kapitalerträge im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 6.

Nach dem mit der Überschrift „Kapitalvermögen“ versehenen **§ 20 Abs. 1 dEStG** gehören zu den Einkünften aus Kapitalvermögen:

**Nr. 1. Gewinnanteile (**Dividenden**), Ausbeuten **und** sonstige Bezüge aus Aktien, Genussrechten, mit denen das Recht am Gewinn und Liquidationserlös einer Kapitalgesellschaft verbunden ist. ...**

Nr. 2. Bezüge, die nach der Auflösung einer Körperschaft oder Personenvereinigung im Sinne der Nr. 1 anfallen und ...

Nr. 3. weggefallen

Nr. 4 Einnahmen aus der Beteiligung an einem Handelsgewerbe als stiller Gesellschafter und Zinsen aus partiarischen Darlehen, es sei denn, dass der Gesellschafter oder Darlehnsgeber als Mitunternehmer anzusehen ist. ...

Von den gegenständlichen Kapitalerträgen des Bw aus Aktien wurden in Entsprechung der in Deutschland geltenden Rechtslage 20% (757,90 € von 3.789,50 €) Kapitalertragsteuer abgezogen. Von den Erträgen des Bw aus Genussscheinen wurden hingegen 25% (288,25 € von 1.153,00 €) abgezogen. Die Erträge aus den Genussscheinen wurden, da sie offensichtlich kein Recht am Liquidationserlös verbrieft und daher Fremdkapital und nicht Eigenkapital der Schuldner darstellen, in Deutschland damit den Einkünften aus Aktien steuerlich nicht gleichgestellt.

Die Erträge aus den Genussscheinen fallen daher nicht unter den Dividendenartikel 10 des DBA-BRD, sondern sind Zinsen iSd Artikel 11 DBA-BRD.

Artikel 11 Abs. 1 DBA-BRD weist das Besteuerungsrecht an Zinsen grundsätzlich allein dem Ansässigkeitsstaat zu, was im Ergebnis zu einer Freistellungsverpflichtung des Quellenstaates führt, die nach Artikel 27 Abs. 1 DBA-BRD über Antrag des Steuerpflichtigen im Erstattungsweg durchzuführen ist.

---

Für Einkünfte aus Rechten oder Forderungen mit Gewinnbeteiligung hat nach Artikel 11 Abs. 2 DBA-BRD jedoch auch der Quellenstaat ein unbeschränktes Besteuerungsrecht. Die Doppelbesteuerung ist im Ansässigkeitsstaat Österreich gemäß Artikel 23 Abs. 2 lit. b DBA-BRD durch Anrechnung der im Quellenstaat Deutschland einbehaltenen Kapitalertragsteuer zu vermeiden. Mangels Beteiligung am Liquidationserlös und Gesellschafterrechte unterliegen die Erträge aus der Gewinnbeteiligung der gegenständlichen **Genussscheine** Art. 11 Abs. 2 DBA-BRD, weshalb die Deutsche **Quellensteuer** in Höhe von **288,25 €** nach Art. 23 Abs. 2 lit. b DBA-BRD **zur Gänze anzurechnen** ist (vgl. EAS 3104).

Bei **Dividenden** iSd Artikel 10 DBA-BRD ist die Anrechnung jedoch mit dem Deutschland als Quellenstaat zustehenden Besteuerungsrecht von 15% beschränkt, weshalb **nur 113,69 € (15% von 757,90 €) angerechnet werden können**.

Insgesamt sind daher bei der Veranlagung zur Einkommensteuer 401,94 € (113,69+288,25) (Deutsche) Kapitalertragsteuer anzurechnen. In diesem Punkt kommt es daher zu einer Abänderung gegenüber dem Erstbescheid (Vollanrechnung Deutscher KeSt von 1.046,15 €) und der Berufungsvorentscheidung (Teilanrechnung von nur 113,69 €).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Linz, am 3. März 2011