



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., W., vom 24. November 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 18. November 2008 betreffend Einkommensteuer 2006 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind der Berufungsvorentscheidung zu entnehmen, die einen Bestandteil des Bescheidspruches bilden.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) bezog im Jahr 2006 Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit.

Auf Grund der Einkommensteuerveranlagung (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2006, hat das Finanzamt eine Abgabengutschrift in Höhe von € 67,44 festgestellt.

Das Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 2006 wurde gem. § 303 (4) BAO wieder aufgenommen.

Im wiederaufgenommenen Verfahren erging ein neuer Einkommensteuerbescheid 2006. Es wurde die Steuer von Kapitalerträgen aus ausländischen Kapitalanlagen in Höhe von € 1.323,03 vorgeschrieben; die Kapitalertragsteuer wurde in Höhe von € 793,82 angerechnet. Die Einkommensteuer wurde mit € 461,77 festgestellt. Begründend wurde Folgendes

angeführt:

„Lt. Kontrollmitteilung betrugen die im Kalenderjahr 2006 gutgeschriebenen Zinsen € 5.292,11. Die Höhe der anrechenbaren Quellensteuer ist lt. Doppelbesteuerungsabkommen mit 15% d.s. € 793,82 begrenzt.“

Gegen den Einkommensteuerbescheid brachte die Bw. das Rechtsmittel der Berufung ein und begründete dies wie folgt:

„Die Höhe der anrechenbaren Quellensteuer wurde mit 15 % d.s. 793,82 begrenzt, obwohl nach der Spezialvorschrift des Artikel 23 Absatz 5 des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Republik Österreich und der der Föderativen Republik Brasilien (vgl. BGBl 1976/431) die anrechenbare Steuer (fix) mit 25 % des Bruttobetrages der Zinsen anzusetzen ist (= matching tax credit = fiktive Steueranrechnung) unabhängig von der tatsächlich eingehobenen Quellensteuer – vgl. auch analog EAS 1163 vom 31.10.1997 und auch Michael Lang „Einführung in das Recht der Doppelbesteuerungsabkommen Rz 483“ beiliegend. Die gemäß § 37 Absatz 8 EStG festzusetzende Sondersteuer von 25% wird daher durch Anrechnung des Brasilianischen matching credit von 25% auf 0 % und nicht auf 10% reduziert, sodass keinerlei Abgabenschuld resultiert.

Der vorliegende Einkommensteuerbescheid vom 18. November 2008 ist daher entsprechend richtig zu stellen, indem die anzurechnende Kapitalertragsteuer mit € 1.323,03 anstatt mit € 793,82 anzurechnen ist.“

Das Finanzamt erließ eine Berufungsvorentscheidung mit der der Bescheid vom 18. November 2008 geändert wurde.

Die Einkommensteuer in Höhe von € 671,64 wurde unter Berücksichtigung der ausländischen Einkünfte von € 5.292,11 berechnet. Begründend wurde Folgendes ausgeführt:

„Die Erledigung weicht von dem Berufungsbegehren aus folgenden Gründen ab:

Die Abgabepflichtige ist in Österreich gemäß § 1 Abs.1 EStG 1988 unbeschränkt steuerpflichtig. Gemäß Art 4 des Doppelbesteuerungsabkommens Österreich-Brasilien (DBA Ö-B) idF BGBl. 127/1976 ist Österreich der Staat der Ansässigkeit.

Gemäß Art 11 Abs.1 DBA Ö-B dürfen Zinsen, die aus einem Vertragstaat stammen (im konkreten Fall Brasilien) und an eine in dem anderen Vertragstaat ansässige Person gezahlt werden, in dem anderen Staat (im konkreten Fall Österreich) besteuert werden.

Gemäß Art 11 Abs.2 DBA Ö-B dürfen diese Zinsen jedoch in dem Vertragstaat aus dem sie stammen (im konkreten Fall Brasilien), nach dem Recht dieses Staates besteuert werden; die Steuer darf aber 15 von Hundert des Bruttobetrages der Zinsen nicht übersteigen.

Gemäß Art 11 Abs.3 lit. b DBA-Ö-B dürfen ungeachtet der Bestimmungen der Absätze 1 und 2 Zinsen, die aus Anleihen oder Obligationen der Regierung eines Vertragsstaates (im konkreten Fall Brasilien) oder einer Einrichtung (einschließlich eines Finanzierungsinstitutes), die dieser Regierung gehört, an eine im anderen Vertragsstaat (im konkreten Fall Österreich) ansässige Person gezahlt werden, nur in dem erstgenannten Staat besteuert (Brasilien) werden.

Die Abgabepflichtige bezieht Zinseinkünfte aus brasilianischen Staatsanleihen. Diese Zinseinkünfte dürfen unter Anwendung des Art 11 Abs.3 lit. b DBA Ö-B nur in Brasilien besteuert werden.

Im Berufungsbegehren wird aber auf die Anwendung einer „matching tax credit“-Regelung gemäß Art 23 Abs.5 iVm Abs. 4 DBA Ö-B verwiesen.

Art 23 Abs.5 DBA Ö-B besagt:

Für die Anwendung des Absatzes 4 ist die von den aus Brasilien bezogenen Dividenden, Zinsen oder Lizenzgebühren erhobenen Steuer mit 25 vom Hundert des Bruttobetrages der Einkünfte anzusetzen.

Für die Anwendung dieser „matching tax credit“-Regelung gemäß Abs.5 ist die Anwendbarkeit des Abs. 4 Voraussetzung.

Art 23 Abs.4 DBA Ö-B besagt aber:

*Bezieht eine in Österreich ansässige Person Einkünfte, die **nicht** unter Artikel 11 Abs.3 lit. b fallen und dürfen diese nach den Artikel 10, 11, 12 und 13 Abs.3 in Brasilien besteuert werden, so rechnet Österreich auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der der in Brasilien gezahlten Steuer entspricht. Der anzurechnende Betrag darf jedoch den Teil der vor der Anrechnung ermittelten Steuer vom Einkommen nicht übersteigen, der auf die Einkünfte entfällt, die aus Brasilien bezogen werden.*

Art 23 Abs.4 DBA Ö-B (Anrechnungsmethode) ist aber nur anwendbar, wenn es sich nicht um Einkünfte aus Staatsanleihen (Art 11 Abs.3 lit. b) handelt. Da im konkreten Fall aber solche vorhanden sind, ist diese Bestimmung und somit die gesamte „matching tax credit“-Regelung nicht anwendbar.

Art 23 Abs.3 DBA Ö-B (Befreiungsmethode mit Progressionsvorbehalt) lautet:

Bezieht eine in Österreich ansässige Person Einkünfte und dürfen diese Einkünfte nach diesem Abkommen in Brasilien besteuert werden, so nimmt Österreich, vorbehaltlich der Absätze 4 bis 7, diese Einkünfte von der Besteuerung aus; Österreich darf aber bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen dieser Person den Steuersatz anwenden, der anzuwenden wäre, wenn die betreffenden Einkünfte nicht von der Besteuerung ausgenommen wären.

Im konkreten Fall werden von einer in Österreich ansässigen Person Einkünfte erzielt, die in Brasilien besteuert werden dürfen. In Anwendung des Art 23 Abs.3 DBA Ö-B werden diese Einkünfte in Österreich von der Besteuerung ausgenommen aber für Zwecke der Progressionserhöhung herangezogen (KZ 440 im Formular E1). Daher war spruchgemäß zu entscheiden.“

Die Bw. beantragte die Vorlage der Berufung.

Vorgebracht wurde die Begründung wie in der Berufung vom 24. November 2008. Ergänzend führt die Bw aus, die Berufungsvorentscheidung entspreche nicht dem Antrag in der Berufung:

„Bei Beachtung des Absatzes 2 des Protokolls anlässlich der Unterzeichnung des Abkommens, ergibt sich Folgendes:

1. Berücksichtigung Absatz 2 des DBA-Protokolls:

Von der Bank von Brasilien (im Zeitpunkt des DBA-Vertragsabschlusses ist das die Banco do Brasil) in ihrer Eigenschaft als öffentliches Finanzierungsinstitut gewährte Anleihen und Kredite sind wie von der Brasilianischen Regierung gewährte Anleihen oder Kredite zu behandeln. Die von diesen Anleihen und Krediten anfallenden Zinsen sind gemäß Artikel 11 Abs.3 lit a zu besteuern (d.h. kein Besteuerungsrecht in Brasilien). Österreich wird zwecks Entlastung von der Doppelbesteuerung (trotzdem) Artikel 23 Absatz 4 und 5 anwenden. Dementsprechend ergibt sich nach dem Protokoll, dass eine Matching Tax Credit Anwendung geboten ist.

2. Berücksichtigung der anzuwendenden systematischen, teleologischen Auslegungsgrundsätzen:

Das österreichische Steuersystem für Auslandszinsen hat sich seit Abschluss des Doppelbesteuerungsabkommens wesentlich geändert (Sondersteuer für ausländische Kapitalerträge gemäß § 37 Absatz 8 EStG). Ergibt sich nach der grundsätzlich strengeren Anrechnungsmethodik bereits eine „Nullbesteuerung“, so ist bei der gebotenen systematischen und teleologischen Interpretation der Bestimmungen und Anwendung des Doppelbesteuerungsabkommens (vgl dazu Michael Lang Einführung in das Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, 2. Auflage Linde Verlag 43 ff) nicht Rechtens eine Subsumption unter Staatsanleihen (Artikel 11 Abs.3 lit b) mit der Wirkung einer Befreiungsmethode mit Progressionsvorbehalt aufzuoktroyieren und nicht die Subsumption unter die allgemeinen Zinseinkünfte nach Artikel 11 Absatz 1 mit Anrechnungsmethode gem. Art 23 Absatz 4 und 5 zuzulassen. Dies würde zu einer ungleichen und schlechteren Behandlung von gleichartigen Zinserträgen und damit Gleichheitswidrigkeit führen, obwohl das Doppelbesteuerungsabkommen eine Besserstellung für Zinsen aus Staatsanleihen beabsichtigt hatte, um Kapitalzuflüsse in das (Entwicklungsland) Brasilien durch Komplementierung von „Steueranreizen“ zu fördern.

Unter Berücksichtigung dieser Umstände ist daher die Vornahme der Vollbesteuerung der Zinseinkünfte in Österreich (Sondersteuer von 25%) mit der vorgesehenen matching tax credit Anrechnung von 25 % geboten, da ansonsten dieser von Brasilien gewünschte und von Österreich anerkannte besondere Investitionsanreiz für brasilianische Staatsanleihen verloren geht und sich eine nicht gewollte Benachteiligung gegenüber normalen brasilianischen Unternehmensanleihen ergeben würde.“

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Entscheidung wird folgender Sachverhalt zu Grunde gelegt:

Die Bw. ist in Österreich ansässig. Sie bezog im Jahr 2006 Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit und Einkünfte aus Kapitalvermögen in Höhe von € 5.292,11 aus Zinsen aus einer Anleihe aus Brasilien, Emittent Brasilien (Staatsanleihe).

Der vorstehende Sachverhalt ist unstrittig.

Die Rechtsgrundlagen stellen sich (wie auch in der Berufungsvorentscheidung ausgeführt) wie folgt dar:

Die Bw. ist in Österreich gemäß § 1 Abs.1 EStG 1988 unbeschränkt steuerpflichtig. Gemäß Art 4 des Doppelbesteuerungsabkommens Österreich-Brasilien (DBA Ö-B) idF BGBl. 127/1976 ist Österreich der Staat der Ansässigkeit.

Gemäß Art 11 Abs.1 DBA Ö-B dürfen Zinsen, die aus einem Vertragsstaat stammen (im konkreten Fall Brasilien) und an eine in dem anderen Vertragsstaat ansässige Person gezahlt werden, in dem anderen Staat (im konkreten Fall Österreich) besteuert werden.

Gemäß Art 11 Abs.2 DBA Ö-B dürfen diese Zinsen jedoch in dem Vertragsstaat aus dem sie stammen (im konkreten Fall Brasilien), nach dem Recht dieses Staates besteuert werden; die Steuer darf aber 15 von Hundert des Bruttobetrages der Zinsen nicht übersteigen.

Gemäß Art 11 Abs.3 lit. b DBA Ö-B dürfen ungeachtet der Bestimmungen der Absätze 1 und 2 Zinsen, die aus Anleihen oder Obligationen der Regierung eines Vertragsstaates (im konkreten Fall Brasilien) oder einer Einrichtung (einschließlich eines Finanzierungsinstitutes), die dieser Regierung gehört, an eine im anderen Vertragsstaat (im konkreten Fall Österreich) ansässige Person gezahlt werden, nur in dem erstgenannten Staat besteuert (Brasilien) werden.

Die Abgabepflichtige bezieht Zinseinkünfte aus brasilianischen Staatsanleihen. Diese Zinseinkünfte dürfen unter Anwendung des Art 11 Abs.3 lit. b DBA Ö-B nur in Brasilien besteuert werden.

Im Berufungsbegehren wird aber auf die Anwendung einer „matching tax credit“ –Regelung gemäß Art 23 Abs.5 iVm Abs. 4 DBA Ö-B verwiesen.

Art 23 Abs.5 DBA Ö-B besagt:

Für die Anwendung des Absatzes 4 ist die von den aus Brasilien bezogenen Dividenden, Zinsen oder Lizenzgebühren erhobenen Steuer mit 25 vom Hundert des Bruttobetrages der Einkünfte anzusetzen.

Für die Anwendung dieser „matching tax credit“-Regelung gemäß Abs.5 ist die Anwendbarkeit des Abs. 4 Voraussetzung.

Art 23 Abs.4 DBA Ö-B besagt aber:

Bezieht eine in Österreich ansässige Person Einkünfte, die **nicht** unter Artikel 11 Abs.3 lit. b fallen und dürfen diese nach den Artikel 10, 11, 12 und 13 Abs.3 in Brasilien besteuert werden, so rechnet Österreich auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der der in Brasilien gezahlten Steuer entspricht. Der anzurechnende Betrag darf jedoch den Teil der vor der Anrechnung ermittelten Steuer vom Einkommen nicht übersteigen, der auf die Einkünfte entfällt, die aus Brasilien bezogen werden.

Art 23 Abs.4 DBA Ö-B (Anrechnungsmethode) ist aber nur anwendbar, wenn es sich nicht um Einkünfte aus Staatsanleihen (Art 11 Abs.3 lit. b) handelt. Da im konkreten Fall aber solche vorhanden sind, ist diese Bestimmung und somit die gesamte „matching tax credit“-Reglung nicht anwendbar.

Art 23 Abs.3 DBA Ö-B (Befreiungsmethode mit Progressionsvorbehalt) lautet:
Bezieht eine in Österreich ansässige Person Einkünfte und dürfen diese Einkünfte nach diesem Abkommen in Brasilien besteuert werden, so nimmt Österreich, vorbehaltlich der Absätze 4 bis 7, diese Einkünfte von der Besteuerung aus; Österreich darf aber bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen dieser Person den Steuersatz anwenden, der anzuwenden wäre, wenn die betreffenden Einkünfte nicht von der Besteuerung ausgenommen wären.

Die Bw. bezog im Jahr 2006 Zinsen aus brasilianischen Anleihen, deren Emittent Brasilien war, ausgegeben von Banco do Brasil.

Es handelt sich um Zinsen im Sinne des Artikel 11 Absatz 3 lit.b DBA Österreich-Brasilien. Für diese Zinsen regelt Artikel 23 DBA Ö-B, dass nicht das Anrechnungsverfahren zu Anwendung kommt. Artikel 23 Abs.3 regelt für diese Einkünfte, dass der Progressionsvorbehalt zu Anwendung kommt.

Zu der in der Berufung ausgeführten „Berücksichtigung Absatz 2 des DBA-Protokoll“:

Die Regelung im Absatz 2 im Protokoll anlässlich der Unterzeichnung des Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung lautet:

Von der Österreichischen Kontrollbank-Aktiengesellschaft und der Bank von Brasilien in ihrer Eigenschaft als öffentliches Finanzierungsinstitut gewährte Anleihen und Kredite sind wie von der Österreichischen oder der Brasilianischen Regierung gewährten Anleihen oder Kredite zu behandeln. Die von diesen Anleihen oder Krediten anfallenden Zinsen sind gemäß Artikel 11 Abs.3 lit.a zu besteuern. Österreich wird zwecks Entlastung von der Doppelbesteuerung Artikel 23 Absatz 4 und 5 anwenden.

Artikel 11 Abs.3 lit.a DBA Ö-B regelt die Besteuerung von Zinsen, die aus einem Vertragsstaat stammen und an die Regierung des anderen Vertragsstaates, eine seiner Gebietskörperschaften oder Einrichtungen (einschließlich eines Finanzierungsinstitutes), die dieser Regierung oder Gebietskörperschaft zur Gänze gehören, gezahlt werden; sie dürfen nicht im erstgenannten Vertragsstaat besteuert werden.

Diese Regelung findet im gegenständlichen Fall keine Anwendung, da im gegenständlichen Fall die Zinsen an eine in Österreich ansässige Person, die Bw., (Art 11 Abs.3 lit.b) gezahlt werden.

Der Unabhängige Finanzsenat folgt daher der Entscheidung des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung.

Zu der Berücksichtigung der anzuwendenden systematischen, teleologischen Auslegungsgrundsätzen:

Auch im Verwaltungsrecht sind Auslegungsvorschriften des ABGB einschließlich seiner Bestimmung über die Analogie – somit die §§ 6 und 7 ABGB – anzuwenden.

Unter Auslegung versteht man in der Rechtswissenschaft die Ermittlung des Sinnes einer Rechtsnorm, eines Vertrages oder sonstigen Willenserklärung.

Rechtsnormen sind abstrakt und bedürfen der Konkretisierung. Der Vorgang der Auslegung ist Teil einer Rechtsanwendung.

Maßgebend ist der sich in erster Linie aus dem Wortlaut ergebende objektive Sinngehalt einer Bestimmung. Auch eine weite Auslegung muss am äußersten Wortsinn der anzuwendenden Bestimmung ihre Grenzen finden, die auch mit den sonstigen Interpretationsmethoden nicht überschritten werden darf. Damit ist die Grenze zwischen Wortinterpretation und ergänzender Rechtsfortbildung gezogen. (Dittrich/Tades, ABGB³⁵, §6)

Im gegenständlichen Fall werden von einer in Österreich ansässigen Person, der Bw., (unbestritten) Zinsen im Sinne des Artikel 11 Abs.3 lit. b DBA Ö-B bezogen, die in Brasilien besteuert werden dürfen.

„Investitionsanreize“ für „normale brasilianische Unternehmensanleihen“ können nicht dazu führen, dass die Bestimmung, welche diese Anleihen betrifft, mittels Auslegung auf Staatsanleihen ausgeweitet werden.

Da im konkreten Fall aber solche – unbestritten - vorhanden sind, ist diese Bestimmung und somit die „matching tax credit“-Regelung nicht anwendbar.

Zu der von der Bw. angeführten EAS 1163 wird ausgeführt, dass es sich bei dem dieser Anfrage zugrunde liegende Sachverhalt nicht um Zinsen aus staatliche Anleihen handelt.

Die Berufung war abzuweisen.

Der Bescheid wird im Sinne der Berufungsvorentscheidung abgeändert.

Wien, am 12. August 2009