



GZ. K 1/10-IV/4/01

Himmelpfortgasse 4-8
Postfach 2
A-1015 Wien
Telefax: +43 (0)1-513 98 61

Sachbearbeiter:
Dr. Loukota
Telefon:
+43 (0)1-51433/2754
Internet:
post@bmf.gv.at
DVR: 0000078

Betr.: Anwendung der "per country limitation" bei Bezug von Schachteldividenden (EAS 1816)

Bezieht eine österreichische Kapitalgesellschaft von ihrer tschechischen Tochtergesellschaft Schachteldividenden, die in Tschechien einer 10%igen Abzugssteuer unterzogen worden sind, und erzielt sie weiters in Tschechien unbesteuert gebliebene Zinseneinkünfte sowie mit 5% an der Quelle besteuerte tschechische Lizenzgebühren, dann ist Österreich auf Grund von Artikel 23 des mit Tschechien anzuwendenden Doppelbesteuerungsabkommens verpflichtet, die in Tschechien von den Dividenden und Lizenzgebühren abkommensgemäß erhobene Quellensteuer auf die vom Einkommen des österreichischen Einkünfteempfängers erhobene österreichische Steuer anzurechnen. Ziel und Zweck dieser Anrechnungsverpflichtung ist allerdings - wie sich aus der Überschrift des Artikels 23 entnehmen lässt - bloß die Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung. Ergeben sich daher bei der Auslegung dieser Bestimmung unterschiedliche Interpretationsmöglichkeiten, dann ist jener Interpretation der Vorzug zu geben, die am ehesten diesem Ziel und Zweck der Abkommensbestimmung gerecht wird (Hinweis auf Art. 31 Abs. 1 der Wiener Vertragsrechtskonvention, BGBl. Nr. 40/1980).

Da sonach durch die Steueranrechnung lediglich der Eintritt einer Doppelbesteuerung beseitigt und nicht ein darüberhinausgehender Vorteil verschafft werden soll, ist der anzurechnende Betrag der tschechischen Steuer der Höhe nach begrenzt: Er darf gemäß Art. 23 Abs. 2 lit. b letzter Satz "den Teil der vor der Anrechnung ermittelten Steuer nicht übersteigen, der auf die

Einkünfte entfällt, die aus der Tschechischen Republik bezogen werden" ("Anrechnungshöchstbetrag"). Durch diese von der Höhe der österreichischen Steuer abhängige Anrechnungsbegrenzung soll sichergestellt werden, dass durch das Anrechnungsverfahren kein günstigeres Besteuerungsergebnis erreicht wird, als wenn Österreich zur Vermeidung der Doppelbesteuerung die betreffenden ausländischen Einkünfte überhaupt von der Steuer befreit. Denn mehr kann zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von Einkünften nicht getan werden, als diese Einkünfte in Österreich unbesteuert zu belassen. Sind tschechische Einkünfte von der österreichischen Besteuerung vollständig freigestellt worden, dann gibt es keine zu beseitigende Doppelbesteuerung mehr, weil dann eben nur mehr ein Staat besteuert; in einem solchen Fall ist damit auch eine Anrechnung der tschechischen Steuer gegenstandslos.

Hält man sich dieses Grundverständnis über Sinn und Zweck des Anrechnungsverfahrens vor Augen, dann folgt daraus, dass Quellensteuern tschechischer Einkünfte, die bereits nach inländischem Recht gänzlich von der Steuer befreit worden sind, auch unter Berufung auf den "per country-limitation-Grundsatz" nicht dazu benutzt werden können, eine Kürzung österreichischer Steuern, die auf anderen Einkünften lasten, herbeizuführen. Denn durch den "per-country-limitation-Grundsatz" wird der Bestimmung über den anrechenbaren Höchstbetrag lediglich aus Verwaltungsvereinfachungsgründen die Wirkung zugeschrieben, dass bei den in Österreich besteuerten Einkünften, zwecks Vornahme der Höchstbetragsberechnung eine Zusammenfassung von (auch unterschiedlich im Ausland besteuerten) Einkünften zulässig ist.

Österreich ist zwar im Hinblick auf das BFH-Urteil vom 20.12.1995, BStBl. II 1996, 261 bereit, im Ausland unbesteuerte Einkünfte - im vorliegenden Fall sonach die tschechischen Zinsen - für Zwecke der Höchstbetragsberechnung mit den Lizenzgebühren zusammenzufassen. Der durch dieses deutsche Urteil herbeigeführte Effekt einer "Verwässerung" des idealerweise anzuwendenden "per-item-Grundsatzes" (gesonderte Höchstbetragsberechnung für jede Einkunft) wird hierbei mit Rücksicht auf diese deutsche Rechtsprechung in Kauf genommen.

Bei der durch die deutsche Judikatur bereits "gedehnten" Auslegung der "per-country-limitation" geht es aber immer noch um die Anrechnung einer Auslandssteuer, die von doppelt besteuerten Einkünften, nämlich im vorliegenden Fall von den Lizenzgebühren, erhoben worden ist. Den "per-country-limitation-Grundsatz" aber nun noch weiter zu dehnen und eine Auslandssteuer zur Anrechnung zu bringen, die von nicht doppelt besteuerten Einkünften (von den Schachteldividenden) erhoben worden ist, erscheint aber zu weitgehend und daher sachlich nicht mehr gerechtfertigt. Denn dies würde geradezu dazu nötigen, bei Bezug

steuerfreier Auslandsgewinnausschüttungen Kredite nicht mehr voll steuerpflichtig im Inland, sondern unter Ausnutzung des Steueranrechnungsverfahrens im schließlichen Ergebnis unbesteuert oder ermäßigt besteuert im Ausland zu vergeben.

12. März 2001

Für den Bundesminister:

Dr. Loukota

Für die Richtigkeit
der Ausfertigung: