

20. Juli 2017

BMF-010221/0738-VI/8/2016

EAS 3387

Leasinggeschäfte nach dem DBA Tschechien

Schließt ein in Österreich ansässiges Leasingunternehmen mit tschechischen Leasingnehmern Verträge über das Verleasen von Maschinen ab, die seitens der Leasingnehmer in Tschechien eingesetzt werden, wobei das österreichische Unternehmen in Tschechien über keine Betriebstätte verfügt, so stellt sich zunächst die Frage, ob Tschechien gemäß [Art. 12 Abs. 2 DBA Tschechien](#) berechtigt ist, von den Leasingraten eine 5-prozentige Quellensteuer zu erheben. Hierfür ist entscheidend, ob die entgeltliche Überlassung der Maschinen als Vermietungsvorgang gegen Mietzahlung oder als Veräußerungsvorgang gegen Ratenzahlung zu werten ist. Im Fall einer Mietzahlung unterliegen die gezahlten Vergütungen gemäß [Art. 12 Abs. 2](#) iVm [Abs. 3 lit. a DBA Tschechien](#) einer 5-prozentigen tschechischen Quellensteuer, die in Österreich gemäß [Art. 22 Abs. 1 lit. b DBA Tschechien](#) anzurechnen ist. Im Fall einer Veräußerung fällt der Vorgang hingegen unter [Art. 7 DBA Tschechien](#), wodurch kein tschechischer Besteuerungsanspruch begründet wird und folglich keine Steueranrechnung in Österreich erfolgen könnte (vgl. EAS 1034 und EAS 2623).

Bei Abschluss eines formal als Mietvertrag (Leasingvertrag) bezeichneten Vertrages kann es allerdings international zu Qualifikationskonflikten kommen, wenn nach österreichischem Recht (vgl. [§ 21 BAO](#) iVm EStR 2000 Rz 135 ff) der Vorgang als Finanzierungsleasing und folglich in wirtschaftlicher Betrachtungsweise als Veräußerung des Leasinggegenstands gegen (verzinsliche) Ratenzahlung zu werten ist, während nach ausländischem Recht die formale Betrachtung der wirtschaftlichen vorgeht und die Leasingraten insgesamt als Mietzahlungen einzustufen sind. Da das DBA Tschechien in dieser Hinsicht keine verbindlichen Anweisungen zur Abgrenzung von Veräußerungs- und Vermietungsverträgen enthält, wird Tschechien nicht entgegengetreten werden können, wenn es unter Berufung auf [Art. 3 Abs. 2](#) des Abkommens die Abgrenzung auf sein innerstaatliches Recht stützt und den Leasingvertrag als Mietvertrag einstuft. Dies setzt allerdings voraus, dass nach tschechischem innerstaatlichen Recht sowohl nationale wie auch internationale Finanzierungsleasingverträge als Mietverträge gewertet werden und sonach keine europarechtswidrige Diskriminierung der internationalen Leasingverträge stattfindet; weiters

ist Voraussetzung, dass Tschechien die Leasingraten nicht nur zur Erlangung der 5-prozentigen Quellensteuer, sondern auch bei Ermittlung des Betriebsgewinnes des Leasingnehmers als Mietzahlungen und daher insgesamt als Betriebsausgabe behandelt und nicht bloß den in den Leasingraten enthaltenen Zinsanteil gewinnmindernd berücksichtigt; denn im letztgenannten Fall müsste daraus der Schluss gezogen werden, dass auch nach tschechischem innerstaatlichen Recht die Leasingraten in einen nicht abzugsfähigen Tilgungsanteil einer eingegangenen Kaufpreisverbindlichkeit und in einen abzugsfähigen Verzinsungsteil aufgespalten werden (vgl. EAS 3127).

Verbleibt nach den maßgeblichen einkommensteuerrechtlichen Kriterien das wirtschaftliche Eigentum am Leasinggut beim österreichischen Leasinggeber und macht der Leasinggeber von der nach tschechischem Recht zulässigen Veranlagungsoption Gebrauch, im Zuge derer sowohl die Abschreibung des Leasinggutes als auch die (Re-)Finanzierungskosten als Betriebsausgabe berücksichtigt werden können, wobei die von den Bruttobeträgen der Leasingraten erhobene Quellensteuer in Höhe von 5% auf die veranlagte tschechische Körperschaftsteuer angerechnet würde, so ist auch die veranlagte tschechische Körperschaftsteuer auf die österreichische Körperschaftsteuer anzurechnen, die auf die aus tschechischen Quellen stammende Einkünfte entfällt. Die Höhe der anrechenbaren tschechischen Quellensteuer ist aber auch in diesem Fall mit 5% des Bruttobetrags der als Lizenzgebühren zu qualifizierenden Leasingraten begrenzt, da die vertragliche Grenze des Quellenbesteuerungsrechts bei Lizenzgebühren mangels anderweitiger Differenzierung in [Art. 12 Abs. 2 DBA Tschechien](#) sowohl für die im Abzugsweg erhobene als auch für eine veranlagte Steuer vom Einkommen gilt. Die Anrechnung der im Veranlagungsweg erhobenen tschechischen Quellensteuer auf die österreichische Körperschaftsteuer könnte daher nur dann im vollen Umfang erfolgen, wenn die tschechische Steuer den als Bruttosteuerabzug gemäß [Art. 12 Abs. 2 DBA Tschechien](#) in Frage kommenden Höchstbetrag nicht übersteigt.

Gemäß [Art. 22 Abs. 1 lit. b DBA Tschechien](#) rechnet Österreich bei einer in Österreich ansässigen Person, die nach [Art. 12 DBA Tschechien](#) in Tschechien steuerpflichtige Einkünfte bezieht, auf die „*vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der der in der Tschechischen Republik gezahlten Steuer entspricht. Der anzurechnende Betrag darf jedoch den Teil der vor der Anrechnung ermittelten Steuer nicht übersteigen, der auf die aus der Tschechischen Republik bezogenen Einkünfte entfällt.*“ Österreich ist somit verpflichtet, die tschechische Steuer in jener Höhe anzurechnen, die in jenem Teil der österreichischen Körperschaftsteuer Deckung findet, der auf die tschechischen Einkünfte entfällt, an denen

Tschechien ein Besteuerungsrecht besitzt („per-country-limitation“). Das Abkommen steht zwar der Höchstbetragsberechnung nach der „per-item-limitation“ (Höchstbetragsberechnung für jede einzelne „Einkunftsquelle“) nicht grundsätzlich entgegen. Diese Methode kommt allerdings nach der österreichischen Verwaltungspraxis nur dann zum Tragen, wenn sich diese für den Steuerpflichtigen als günstigere Methode erweist und daher von ihm vorgezogen wird (EStR 2000 Rz 7584).

Ergibt sich für das österreichische Leasingunternehmen am Laufzeitende des Leasingvertrags auf Grund eines den Restwert übersteigenden Restbuchwerts ein Verlust, dann kann dieser bei der Gewinnermittlung in Österreich berücksichtigt werden. Der Umstand, dass dabei auf das verlustbehaftete einzelne Leasinggeschäft keine österreichische Körperschaftsteuer entfällt, steht einer Anrechnung der tschechischen Quellensteuer nicht grundsätzlich entgegen. In diesem Fall hätte die Anrechnung auf jene österreichische Körperschaftsteuer, die auf andere gleichartige und damit dem tschechischen Besteuerungsrecht unterliegende Leasinggeschäfte entfällt, zu erfolgen. Die Anrechnung kann aber nur in dem Umfang erfolgen, in dem Tschechien nach dem DBA ein Besteuerungsrecht eingeräumt wird. Sollte Tschechien im Jahr der Veräußerung des Leasinggutes einen allfälligen Veräußerungsgewinn als Grundlage der Quellenbesteuerung herangezogen haben, so käme für diese Steuer eine Anrechnung in Österreich nicht in Betracht, da für den Veräußerungsgewinn nach [Art. 13 Abs. 4 DBA Tschechien](#) das alleinige Besteuerungsrecht Österreich zugeteilt wird.

Bundesministerium für Finanzen, 20. Juli 2017