

Internationales Steuerrecht

Abkommensrecht, Außensteuerrecht, EU-Recht

Redaktion: Dr. Heinz Jirousek, BMF

Abkommensrechtliche Entlastung von österreichischen Quellensteuern auf Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren

2003
S. 394
S. 225

Die tägliche Praxis im internationalen Steuerrecht zeigt, dass oftmals Unsicherheit hinsichtlich der Entlastung von Abzugssteuern bei grenzüberschreitenden Sachverhalten besteht. Der folgende Beitrag soll einen ersten Überblick über die Entlastung von Quellensteuern auf Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren unter Einbeziehung der derzeit bestehenden Abkommen geben.

Heidemarie Kuschil
Dr. Georg Kofler
BMF

I. Überblick

Das EStG kennt drei Formen des Steuerabzugs an der Quelle: Während der Lohnsteuerabzug und der Kapitalertragsteuerabzug (§§ 93 ff EStG) sowohl beschränkt als auch unbeschränkt Steuerpflichtige erfassen, ist der besondere Steuerabzug nach §§ 99 ff EStG nur auf beschränkt Steuerpflichtige gerichtet¹⁾. In allen Fällen des inländischen Steuerabzugs für abkommensrechtlich im Partnerstaat ansässige, aber in Österreich zumindest beschränkt steuerpflichtige Personen²⁾ ist jedoch fraglich, auf welche Weise eine doppelbesteuerungsrechtlich gebotene Entlastung – Steuerbefreiung oder Steuerermäßigung – von der österreichischen Steuer zu erfolgen hat; es kommen hier – neben der Veranlagung – grundsätzlich das System der Entlastung an der Quelle und das System der Rückerstattung in Betracht: Bei ersterem wendet der Abzugspflichtige das – unmittelbar anwendbare³⁾ – Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) bei der Auszahlung an und behält keine bzw. eine reduzierte Steuer ein; bei zweiterem nimmt der Abzugspflichtige den vollen Steuerabzug vor und überlässt es dem ausländischen Empfänger, die Rückerstattung der zuviel einbehaltenden Quellensteuer zu beantragen⁴⁾. Das OECD-MA gestattet beide Möglichkeiten⁵⁾.

1) Siehe nur Berger, SWK 1989, A 1475.

2) Außer Betracht bleiben hier Fragen der Entlastung in jenen Fällen, in denen in Österreich von vornherein keine beschränkte Steuerpflicht besteht, was zB bei Zinserträgen aus Bankeinlagen, bei Kapitalerträgen aus Forderungswertpapieren, Darlehenszinsen etc (dazu Rz 7971 EStR 2000) der Fall ist; siehe zu Entlastung in diesen Fällen etwa Rz 7772 ff und Rz 8018 ff EStR 2000. Haben Personen neben ihrem ausländischen Wohnsitz einen weiteren österreichischen Wohnsitz, so unterliegen sie ohnehin – ungeachtet einer nach DBA allenfalls gegebenen ausländischen Ansässigkeit – innerstaatlich der unbeschränkten Steuerpflicht. Die – im Folgenden dargestellte – Quellensteuerbefreiung kann daher nur aufgrund von DBA zum Zuge kommen (Rz 7774 EStR 2000).

3) EAS 1358.

4) Dazu auch Loukota, Außensteuerrecht Rz 437; siehe zur Rückerstattung den Erlass AÖF 2002/27; dazu Loukota, SWI 2002, 59 ff; weiteres Rz 8016 f EStR 2000.

5) Siehe zB Art 10 Rz 19 OECD-MK.

II. Quellenentlastung oder Rückerstattung?

A. Grundsatz

DBA können von den österreichischen Einkünftezahlern unmittelbar bei der Einkünfteauszahlung angewendet werden; es kann daher durch vollständiges oder teilweises Unterlassen des Steuerabzugs – auf eigenes Risiko des Abzugsverpflichteten – eine abkommenskonforme Quellenentlastung herbeigeführt werden⁶⁾. Dem Abzugsverpflichteten wird damit im Ergebnis ein Wahlrecht eingeräumt, auf welche Weise die Entlastung zu erfolgen hat⁷⁾. Hier sind zunächst folgende Eckpunkte festzuhalten:

- Fallen Einkünfte in den sachlichen Anwendungsbereich einer Durchführungsregelung zu einem DBA – also einer Durchführungsverordnung oder einer Durchführungsvereinbarung⁸⁾ – ist zwingend das in der Durchführungsregelung

6) Rz 8023 EStR 2000; AÖF 1986/31; EAS 1352; EAS 1358; EAS 1440; EAS 1790; EAS 1876; weiters etwa Loukota, SWI 2002, 60; Loukota, Außensteuerrecht Rz 438; Berger, SWK 1989, A 1475; Zehetner, Kapitalertragsteuer 77 f.

7) Siehe auch Rz 8028 EStR 2000; ebenso bereits AÖF 1986/31; weiters etwa Loukota, Außensteuerrecht Rz 438. Dieses Wahlrecht hat freilich in der Literatur auch Kritik erfahren: Bestehe abkommensrechtlich eine Regelung dahin gehend, dass „nur“ der Ansässigkeitsstaat besteuern darf (zB in Art 8 ff DBA Bulgarien, Art 11 und 12 DBA Deutschland [neu], Art 11 DBA Finnland, Art 11 und 12 DBA Frankreich, Art 11 und 12 DBA Griechenland, Art 11 und 12 DBA Großbritannien, Art 9 und 10 DBA Irland, Art 12 DBA Israel, Art 12 DBA Kroatien, Art 9 und 11 DBA Luxemburg, Art 12 DBA Malta, Art 11 und 13 DBA Niederlande, Art 11 und 12 DBA Norwegen, Art 11 und 12 DBA Polen, Art 11 und 12 DBA Russland, Art 11 DBA Schweiz, Art 11 DBA CSSR, Art 12 DBA Südafrika, Art 11 und 12 DBA Ungarn, Art 11 und 12 DBA USA, Art 11 und 12 DBA Usbekistan sowie Art 11 und 12 DBA Zypern), so sei ein das abkommensrechtlich eingeräumte Quellenbesteuerungsrecht übersteigender inländischer Steuerabzug unzulässig; der Abzugsverpflichtete habe – sofern die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung vorliegen – verpflichtend vom Steuerabzug Abstand zu nehmen. Es stehe – entgegen dem von der Finanzverwaltung eingeräumten Wahlrecht – hier das Rückerstattungsverfahren nicht im Einklang mit den DBA (siehe Zehetner, Kapitalertragsteuer 82 ff).

8) Siehe auch die Übersicht bei Loukota, Außensteuerrecht Rz 439.

lung vorgesehene Verfahren anzuwenden;⁹⁾ die Durchführungsregeln erfassen regelmäßig Dividenden, zT auch Zinsen und Lizenzgebühren und sehen zumeist das Rückerstattungsverfahren vor¹⁰⁾.

- Erfasst der sachliche Anwendungsbereich der Durchführungsregelung nur nach dem EStG 1967¹¹⁾ oder 1972¹²⁾ KESt-pflichtige Einkünfte (also im Wesentlichen Dividenden), so ist diese nicht auf später neu in die KESt-Pflicht einbezogene Einkünfte anzuwenden¹³⁾ und steht daher einer Quellenentlastung in diesen Bereichen nicht entgegen.
- Besteht im Abkommen eine Regelung dahingehend, dass es die Vertragsstaaten nicht hindere, die in ihrem innerstaatlichen Recht vorgesehenen Abzugssteuersysteme weiterhin anzuwenden¹⁴⁾, so wird einer solchen Bestimmung lediglich klarstellende, nicht aber eine zum Rückerstattungsverfahren verpflichtende Wirkung beigemessen¹⁵⁾.

B. Einzelfragen

1. Nachweispflichten und Haftung des Abzugsverpflichteten

Der für die Einbehaltung der Abzugssteuer haftende Abzugsverpflichtete ist zwar berechtigt – aber nach Ansicht des BMF nicht verpflichtet – allfällige Steuerentlastungsvorschriften von DBA unmittelbar anlässlich der Auszahlung der Einkünfte zu berücksichtigen, er trägt diesfalls aber die Verantwortung dafür, dass er das Vorliegen der abkommensrechtlichen Entlastungsvoraussetzungen nachzuweisen oder glaubhaft zu machen¹⁶⁾ in der Lage ist. Nach dem Wortlaut der EStR 2000 wird dieses Verhältnis zwischen der möglichen Haftung des Abzugsverpflichteten und der Möglichkeit der Quellenentlastung so ausgelegt, dass der Abzugsverpflichtete, um eine Entlastung an der Quelle vornehmen zu können, den Nachweis über das Vorliegen der abkommengemäßen Steuerentlastungsvoraussetzungen, also insb der Ansässigkeit des Empfängers im Partnerstaat, erbringen muss¹⁷⁾.

9) Siehe Rz 8022 EStR 2000; ebenso schon der Grundsatzurlass AÖF 31/1986; weiters etwa Berger, SWK 1989, A I 475; Loukota, SWI 1993, 177 f; Loukota, Außensteuerrecht Rz 438; EAS 535; EAS 1352; EAS 1440; EAS 1876; dazu auch Zehetner, Kapitalertragsteuer 77.

10) Siehe dazu auch die Übersicht unten IV.

11) So im Verhältnis zu Irland (BGBl 1970/154) und den Niederlanden (BGBl 1972/83)

12) So im Verhältnis zu Belgien (BGBl 1974/216), Brasilien (BGBl 1976/633), Großbritannien (BGBl 1979/505), Kanada (BGBl 1982/318), Polen (BGBl 1977/472), Portugal (BGBl 1975/469), zur Slowakei und Tschechien (BGBl 1979/484), Spanien (BGBl 1973/266) und Ungarn (BGBl 1978/101)

13) EAS 2074; Loukota, Außensteuerrecht Rz 439.

14) So in Art 27 DBA Deutschland [neu]; Art 28 DBA Finnland; Art 29 Abs 2 DBA Frankreich; Art 30 DBA Norwegen, Art 28 DBA Schweiz; Art 27 DBA USA; siehe auch Art 10 und 11 DBA Dänemark; Art 10a und Art 11 DBA Deutschland [alt]; Art 28 DBA Italien; Art IX und X DBA Japan; Art 10 und 11 DBA Luxemburg.

15) EAS 1352; EAS 1358; EAS 1440.

16) EAS 2130.

17) Rz 8023 EStR 2000; ebenso bereits AÖF 1986/31. Der Nachweis kann – muss aber nicht (siehe zB EAS 2130) – durch eine Ansässigkeitsbescheinigung erbracht werden, wenn diese innerhalb angemessener Zeit vor oder nach dem Bezug der Einkünfte von den Abgabenbehörden des Ansässigkeitstaates ausgestellt wurde. Sind für den inländischen Abfuhrpflichtigen keine Umstände erkennbar, die auf eine ungerechtfertigte Steuerentlastung hindeuten, ist nach dem BMF eine Bescheinigungsteilung innerhalb eines Zeitraumes von einem Jahr noch als zeitnah anzusehen; Rz 8023 EStR 2000; siehe auch § 4 Abs 2 lit c VO BGBl 1995/56. Strengere – wohl an der VO BGBl 1995/56 orientierte – Nachweispflichten gelten, wenn Zahlungsempfänger eine Gesellschaft ist: Diesfalls muss nach Rz 8025

Diese Ausführungen werden materiell dahin gehend verstanden, dass der Abzugsverpflichtete im Rahmen der erhöhten Mitwirkungspflicht bei Auslandsbeziehungen (§§ 138 iVm 140 BAO) darzulegen hat, dass die Abkommensvoraussetzungen für die Quellenentlastung vorliegen¹⁸⁾. Wurde ein Steuerabzug jedoch zu Unrecht unterlassen bzw gelingt dem Abzugsverpflichteten der Nachweis oder die Glaubhaftmachung der Voraussetzungen für die Quellenentlastung nicht, droht die Haftungsinanspruchnahme des Abzugsverpflichteten (§ 95 Abs 2 bzw §§ 100 f EStG iVm § 7 BAO),¹⁹⁾ die in der Praxis bei mangelnder Dokumentation auch relativ rasch durch Erlassung eines Haftungsbescheides geltend gemacht wird. Für den Haftungspflichtigen besteht sodann nur die Möglichkeit auch gegen den Bescheid über den Abgabenspruch zu berufen (§ 248 BAO). Im Rahmen dieses Berufungsverfahrens können – im Nachhinein – Nachweise beigebracht oder die Voraussetzung für die Quellenentlastung glaubhaft gemacht werden, wobei jedoch zu beachten ist, dass der Einbringung einer Berufung keine aufschiebende Wirkung zukommt (§ 254 BAO). Der rechtmäßige Ausspruch einer Haftung setzt allerdings voraus, dass in Gesamtbetrachtung der innerstaatlichen und zwischenstaatlichen Rechtslage ein Besteuerungsrecht Österreichs vorliegt und der Haftungspflichtige gegenüber dem beschränkt Steuerpflichtigen Schuldner der abzugsverpflichteten Einkünfte ist²⁰⁾.

2. Konzerninterne Dividenden im Binnenmarkt

Art 5 der Mutter-Tochter-RL²¹⁾ verpflichtet die Mitgliedstaaten, konzerninterne Gewinnausschüttungen innerhalb des Binnenmarktes quellensteuerfrei abfließen zu lassen. Österreich ist dieser Verpflichtung durch Einfügung des § 94a EStG im Rahmen des EU-AnpG²²⁾ nachgekommen. Nach dieser Bestimmung entfällt der KESt-Abzug zwingend, wenn eine EU-Muttergesellschaft am Grund- oder Stammkapital einer in Österreich unbeschränkt steuerpflichtigen Tochtergesellschaft unmittelbar zu mindestens 25 % beteiligt ist, es sich bei den Kapitalerträgen um Gewinnanteile, Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien oder Anteilen an GmbH handelt und die Beteiligung während eines ununterbrochenen Zeitraums von zwei Jahren besteht²³⁾. In diesem Fall ist jedoch die Ansässigkeitsbescheini-

EStR 2000 – soferne dies nicht bereits aus den vorhandenen Unterlagen zweifelsfrei hervorgeht – eine schriftliche Erklärung darüber abverlangt werden, dass diese Gesellschaft in eigenen Geschäftsräumlichkeiten und mit eigenen Arbeitskräften operativ tätig ist. Es müssen weiters Informationen über den Zahlungsmodus (zB Überweisungsbeleg, Empfangsbestätigung) vorliegen.

18) EAS 2130; siehe weiters VwGH 27. 7. 1994, 91/13/0222.

19) Vor diesem Hintergrund bestehen von Seiten des BMF auch keine Bedenken, wenn Abzugsverpflichtige zur Vermeidung eines Haftungsrisikos ungeachtet der Abkommensbestimmungen den vollen Steuerabzug vornehmen und den ausländischen Empfänger der Einkünfte zur Herbeiführung der abkommengemäßen Steuerentlastung auf den Erstattungsweg verweisen; siehe Rz 8028 EStR 2000; AÖF 1986/31.

20) VwGH 27. 7. 1994, 91/13/0222; siehe auch Rz 8013 EStR 2000.

21) RL 90/435/EWG des Rates vom 23. 7. 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, ABI L 225 vom 20. 8. 1990, 6 ff.

22) BGBl 1994/681.

23) Ausnahmen von dieser Quellenentlastung bestehen jedoch nach § 94a EStG iVm VO BGBl 1995/56, wenn die Zwei-Jahres-Frist noch nicht abgelaufen ist, eine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegt, Umstände für die Annahme eines vom Abzugsverpflichteten zu vertretenden Missbrauchs iSd § 22 BAO vorliegen oder der Abzugsverpflichtete nicht ausreichend nachweisen kann, dass die Voraussetzen-

gung der Muttergesellschaft nach § 1 Z 3 iVm § 4 VO BGBI 1995/56 materielle Voraussetzung für das Unterlassen des Steuerabzugs.

3. KESt bei im Inland bezogenen Auslandskapitalerträgen

Mit der Auslandszinsenverordnung²⁴⁾ wurde eine Durchführungsregelung getroffen, die den Einkünftefluss aus dem Ausland nach Österreich betrifft. Es wurde darin verfügt, dass inländische Banken, die als kuponauszahlende Stelle ausländische Forderungswertpapiere betreuen, verpflichtet sind, die den in Österreich ansässigen Steuerpflichtigen zufließenden Zinsen dem KESt-Abzug nach § 93 EStG ungeteilt bestehender DBA zu unterwerfen; nur soweit durch eine abkommenskonforme Anrechnung von Auslandssteuern die tatsächliche Steuerbelastung der ausländischen Zinsen nicht unter den in § 95 Abs 1 EStG vorgesehenen Steuersatz von 25 % sinkt, kann das Abkommen nach wie vor durch die Bank angewendet werden²⁵⁾.

Durch diese Regelung wurde bewirkt, dass in den Fällen einer zweckentfremdeten Ausnutzung von DBA zur Umgehung der österreichischen KESt eine abkommensgemäße Steuerentlastung nur mehr über Initiative des betroffenen

gen für die Befreiung vom KESt-Abzug vorliegen; in diesen Fällen ist das Rückerstattungsverfahren anzuwenden; siehe etwa *Loukota/Quantschnigg*, SWI 1995, 49; *Loukota*, Außensteuerrecht Rz 442.

24) BGBI II 1998/43 = AÖF 1998/58.

25) Siehe dazu auch den Erlass AÖF 1998/157.

Steuerpflichtigen und nach Prüfung des Vorliegens der maßgebenden Abkommensvoraussetzungen durch die Abgabenbehörden herbeigeführt werden kann. Es wurde somit ein zwingendes Rückerstattungsverfahren für in Österreich ansässige Personen eingeführt. Banken sind damit nicht mehr in der Lage zB quellensteuerfreie Argentinien-Anleihen anzubieten²⁶⁾.

III. Ausblick

Derzeit ist im BMF eine Rechtsverordnung in Vorbereitung, welche die Möglichkeit und die Voraussetzungen für eine Quellenentlastung für sämtliche Fälle der aufgrund von Abkommen gebotenen Quellensteuerermäßigung bzw. -befreiung normieren soll. Hinzuweisen ist schließlich auf die mittlerweile verabschiedete Zinsen-RL, die, sofern sie in Kraft tritt, unter gewissen Umständen Österreich weitere Quellenbesteuerungspflichten für Zinserträge auferlegt²⁷⁾.

IV. Zusammenfassende Übersicht

Die folgende Übersicht stellt dar, ob nach derzeitiger Rechtslage die Möglichkeit einer Quellenentlastung unter den oben dargelegten Voraussetzungen besteht: Das Zeichen „✓“ symbolisiert dabei, dass zwingend das Rückerstattungsverfahren anzuwenden ist, während „✗“ anzeigt, dass eine Quellenentlastung möglich ist.

26) *Loukota*, Außensteuerrecht Rz 441.

27) Dazu zB *Gratt*, SWI 2003, 132.

Abkommen	BGBI	Zwingendes Rückerstattungsverfahren?		
		Dividenden	Zinsen	Lizenzen
OECD-MA	–	✗ ¹⁾	✗ ²⁾	✗
Ägypten	BGBI 1963/293	✗ ³⁾	✗	✗
Argentinien	BGBI 1983/11	✗	✗	✗
Armenien (UdSSR)	BGBI 1982/411 iVm AÖF 1999/178	✗	✗	✗
Aserbaidschan	BGBI III 2001/176	✗	✗	✗
Australien	BGBI 1988/480	✗	✗	✗
Belarus	BGBI III 2002/69	✗	✗ ⁴⁾	✗
Belgien	BGBI 1973/415	✓ ⁵⁾	✗	✗
Brasilien	BGBI 1976/431	✓ ⁶⁾	✗	✗
Bulgarien	BGBI 1984/425	✗	✗	✗
China	BGBI 1992/679	✗	✗	✗
Dänemark	BGBI 1962/126 idF BGBI 1972/20	✓ ⁷⁾	✓ ⁷⁾	✗

- 1) Art 10 Rz 19 OECD-MK stellt es dem einzelnen Vertragsstaat frei, entweder seine Steuer von vornherein auf die im Artikel vorgesehenen Sätze zu begrenzen oder zunächst die volle Steuer zu erheben und dann Erstattung zu leisten.
- 2) Art 11 Rz 9 OECD-MK stellt es dem einzelnen Vertragsstaat frei, sein eigenes Recht anzuwenden und insb die Steuer entweder durch Abzug an der Quelle oder im Veranlagungsweg zu erheben; das Verfahren ist dem jeweiligen Vertragsstaat freigestellt.
- 3) Nach Art VIII Abs 1 DBA Ägypten „kann“ die Quellensteuer auf abfließende Dividenden mit dem vollen Satz abgezogen werden und ist sodann, soweit sie 10 % übersteigt, zu erstatten. Eine Durchführungsregelung besteht nicht.
- 4) Nach Art 11 Abs 2 DBA Belarus regeln die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten in gegenseitigem Einvernehmen, wie die Begrenzungsbemessung durchzuführen ist; eine solche Regelung besteht derzeit nicht.
- 5) Nach § 1 der VO BGBI 1974/216 = AÖF 1974/139 ist bei Einkünften, die nach dem EStG 1972 in Österreich dem KESt-Abzug unterliegen, auch bei in Belgien ansässigen Empfängern der volle Steuerabzug vorzunehmen, die Entlastung erfolgt im Wege der Rückerstattung; siehe auch EAS 1455 (zu Dividenden). Seit 1. 1. 1995 gilt aufgrund der Mutter-Tochter-RL für mindestens 25%ige Beteiligungen die Steuerfreistellung (Quellenentlastung) nach § 94a EStG iVm VO BGBI 1995/56.
- 6) Nach § 1 der VO BGBI 1976/633 = AÖF 1976/286 ist bei Einkünften, die nach dem EStG 1972 in Österreich dem KESt-Abzug unterliegen, auch bei in Brasilien ansässigen Empfängern der volle Steuerabzug vorzunehmen, die Entlastung erfolgt im Wege der Rückerstattung.
- 7) Nach Art 10 und 11 DBA Dänemark kann der Quellenstaat den Steuerabzug in voller Höhe vornehmen und ist sodann zur abkommengemäßen Rückerstattung verpflichtet. Gem Art 1 der Vereinbarung BGBI 1972/172 = AÖF 1972/168 erfolgt die Entlastung von der im Abzugsweg erhobenen Steuer auf Dividenden (Art 10 DBA Dänemark) und Zinsen (Art 10a DBA Dänemark) im Rückerstattungsweg. Seit 1. 1. 1995 gilt aufgrund der Mutter-Tochter-RL für mindestens 25%ige Beteiligungen die Steuerfreistellung (Quellenentlastung) nach § 94a EStG iVm VO BGBI 1995/56.

Abkommen	BGBI	Zwingendes Rückerstattungsverfahren?		
		Dividenden	Zinsen	Lizenzen
Deutschland [alt]	BGBI 1955/221 idF BGBI 1994/361	✓ ⁸⁾	X ⁸⁾	X ⁸⁾
Deutschland [neu]	BGBI III 2002/182	X ⁹⁾	X ⁹⁾	X ⁹⁾
Estland	BGBI III 2003/11	X	X	X
Finnland	BGBI III 2001/42	X ¹⁰⁾	X ¹⁰⁾	X ¹⁰⁾
Frankreich	BGBI 1994/613	X ¹¹⁾	X ¹¹⁾	X ¹¹⁾
Georgien (UdSSR)	BGBI 1982/411 iVm AÖF 1999/178	X	X	X
Griechenland	BGBI 1972/39	X ¹²⁾	X	X
Großbritannien	BGBI 1970/390 idF BGBI 1994/835	✓ ¹³⁾	X	X
Indien	BGBI III 2001/231	X	X	X
Indonesien	BGBI 1988/454	X	X	X
Irland	BGBI 1968/66 idF BGBI 1989/12	✓ ¹⁴⁾	X	X
Israel	BGBI 1971/85	X	X	X
Italien	BGBI 1985/125	X ¹⁵⁾	X ¹⁵⁾	X
Japan	BGBI 1963/127	X ¹⁶⁾	X ¹⁶⁾	X
Kanada	BGBI 1981/77 idF BGBI III 2001/2	✓ ¹⁷⁾	X	X
Korea	BGBI 1987/486 idF BGBI III 2002/68	X	X	X
Kroatien	BGBI III 2001/119	X	X ¹⁸⁾	X
Liechtenstein	BGBI 1971/24	✓ ¹⁹⁾	✓ ¹⁹⁾	✓ ¹⁹⁾

- 8) Gem Art 10a und 11 DBA Deutschland [alt] wird das Recht zum Quellensteuerabzug nicht berührt; nach Art 10a Abs 2 regeln die Vertragstaaten einvernehmlich die Durchführung der Quellensteuerbegrenzungsvorschriften. Nach der VO BGBI 1994/426 = AÖF 1994/200 ist der Steuerabzug bei unter Art 10a DBA Deutschland fallenden Einkünften (Dividenden) auch bei in Deutschland ansässigen Personen vorzunehmen; die Entlastung erfolgt im Wege der Rückerstattung. Eine Entlastung an der Quelle kann bei gewissen Konzerndividenden vorgenommen werden (§ 3 der VO). Bei steuerabzugspflichtigen Einkünften außerhalb des Art 10a DBA Deutschland (also zB Zinsen nach Art 11 oder Lizenzgebühren nach Art 12 DBA Deutschland) kann nach § 4 der VO auch eine Entlastung an der Quelle erfolgen (siehe auch Art 11 Abs 2 des Abkommens, wonach das Quellensteuerabzugsrecht nicht berührt wird). Seit 1. 1. 1995 gilt aufgrund der Mutter-Tochter-RL für mindestens 25%ige Beteiligungen die Steuerfreistellung (Quellenentlastung) nach § 94a EStG iVm VO BGBI 1995/56.
- 9) Nach Art 27 DBA Deutschland wird das Recht des Quellenstaates, Abzugssteuer zu erheben, nicht beschränkt; eine im Abzugsweg erhobene Steuer ist auf Antrag entsprechend dem DBA zu erstatten. Eine solche Bestimmung wurde in gleich gelagerten Fällen (zB EAS 1352 und EAS 1876 zum DBA USA) lediglich als Klarstellung und nicht als normatives Gebot zur Anwendung des Steuerrückerstattungsverfahrens verstanden. Seit 1. 1. 1995 gilt aufgrund der Mutter-Tochter-RL für mindestens 25%ige Beteiligungen die Steuerfreistellung (Quellenentlastung) nach § 94a EStG iVm VO BGBI 1995/56.
- 10) Nach Art 28 DBA Finnland wird das Recht des Quellenstaates, Abzugssteuer zu erheben, nicht beschränkt; eine im Abzugsweg erhobene Steuer ist auf Antrag entsprechend dem DBA zu erstatten. Eine solche Bestimmung wurde in gleich gelagerten Fällen (zB EAS 1352 und EAS 1876 zum DBA USA) lediglich als Klarstellung und nicht als normatives Gebot zur Anwendung der Steuerrückerstattungsverfahrens verstanden. Anders die VO BGBI 1973/277 = AÖF 1973/182 zum alten DBA Finnland, BGBI 1964, 55: Nach § 1 dieser VO war die Entlastung der Abzugssteuer auf Dividenden (Art 9 DBA Finnland [alt]) Zinsen (Art 10 DBA Finnland [alt]) im Wege der Rückerstattung herbeizuführen. Seit 1. 1. 1995 gilt aufgrund der Mutter-Tochter-RL für mindestens 25%ige Beteiligungen die Steuerfreistellung (Quellenentlastung) nach § 94a EStG iVm VO BGBI 1995/56.
- 11) Nach Art 29 Abs 2 DBA Frankreich hindert das Abkommen den Quellenstaat nicht, die aus seinem Staat stammenden Einkünfte nach seinem innerstaatlichen Recht einem Steuerabzug zu unterwerfen; eine im Abzugsweg erhobene Steuer ist auf Antrag zu erstatten. Eine solche Bestimmung wurde in gleich gelagerten Fällen (zB EAS 1352 und EAS 1876 zum DBA USA) lediglich als Klarstellung und nicht als normatives Gebot zur Anwendung der Steuerrückerstattungsverfahrens verstanden. Anders die Vereinbarung BGBI 1973/387 = AÖF 1973/237 zum alten DBA Frankreich, BGBI 1961/246: Nach § 1 dieser Vereinbarung war bei Einkünften, die nach dem EStG 1972 in Österreich dem KEST-Abzug unterliegen, auch bei in Frankreich ansässigen Empfängern der volle Steuerabzug vorzunehmen, die Entlastung erfolgte im Wege der Rückerstattung. Seit 1. 1. 1995 gilt aufgrund der Mutter-Tochter-RL für mindestens 25%ige Beteiligungen die Steuerfreistellung (Quellenentlastung) nach § 94a EStG iVm VO BGBI 1995/56.
- 12) Seit 1. 1. 1995 gilt aufgrund der Mutter-Tochter-RL für mindestens 25%ige Beteiligungen die Steuerfreistellung (Quellenentlastung) nach § 94a EStG iVm VO BGBI 1995/56.
- 13) Nach § 1 der VO BGBI 1979/505 = AÖF 1980/9 ist bei Einkünften, die nach dem EStG 1972 in Österreich dem KEST-Abzug unterliegen, auch bei in Großbritannien ansässigen Empfängern der volle Steuerabzug vorzunehmen, die Entlastung erfolgt im Wege der Rückerstattung. Seit 1. 1. 1995 gilt aufgrund der Mutter-Tochter-RL für mindestens 25%ige Beteiligungen die Steuerfreistellung (Quellenentlastung) nach § 94a EStG iVm VO BGBI 1995/56.
- 14) Nach § 1 der VO BGBI 1970/154 = AÖF 1970/97 ist bei Einkünften, die nach dem EStG 1967 in Österreich dem KEST-Abzug unterliegen auch bei in Irland ansässigen Empfängern der volle Steuerabzug vorzunehmen, die Entlastung erfolgt im Wege der Rückerstattung. Seit 1. 1. 1995 gilt aufgrund der Mutter-Tochter-RL für mindestens 25%ige Beteiligungen die Steuerfreistellung (Quellenentlastung) nach § 94a EStG iVm VO BGBI 1995/56.
- 15) Nach Art 10 Abs 2 und Art 11 Abs 2 DBA Italien regeln die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten in gegenseitigem Einvernehmen, wie die Begrenzungsbestimmungen durchzuführen sind; solche Regelungen bestehen derzeit nicht. Wird Quellensteuer einbehalten, so wird nach Art 28 DBA Italien die Quellensteuer auf Antrag des Steuerpflichtigen erstattet, soweit das Recht zur Erhebung durch das DBA eingeschränkt wird. Seit 1. 1. 1995 gilt aufgrund der Mutter-Tochter-RL für mindestens 25%ige Beteiligungen die Steuerfreistellung (Quellenentlastung) nach § 94a EStG iVm VO BGBI 1995/56.
- 16) Nach Art IX (Dividenden) und Art X (Zinsen) DBA Japan, „darf“ die Steuer mit dem vollen Satz abgezogen werden, muss aber – soweit sie die Quellensteuersätze übersteigt – über Antrag rückerstattet werden. Siehe aber – wohl überholt – auch EAS 1082: Art IX des DBA Japan lasse die sich aus dem EStG ergebende Verpflichtung zum Steuerabzug unangetastet und sehe als Methode der Steuerentlastung lediglich das Rückerstattungsverfahren vor.
- 17) Nach § 1 der VO BGBI 1982/318 = AÖF 1982/189 ist bei Einkünften, die nach dem EStG 1972 in Österreich dem KEST-Abzug unterliegen, auch bei in Kanada ansässigen Empfängern der volle Steuerabzug vorzunehmen, die Entlastung erfolgt im Wege der Rückerstattung.
- 18) Nach Art 11 Abs 2 DBA Kroatien regeln die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten in gegenseitigem Einvernehmen, wie die Begrenzungsbestimmung durchzuführen ist; eine solche Regelung besteht derzeit nicht.
- 19) Gem dem Schlussprotokoll zu Art 10, 11 und 12 DBA Liechtenstein werden die Vertragstaaten einvernehmlich die Durchführung der Quellensteuerbegrenzungsbestimmungen regeln. Nach § 1 der Vereinbarung BGBI 1971/437 erfolgt die Entlastung von im Abzugsweg an der Quelle erhobenen Steuern iSd Art 10 Abs 2 (Dividenden), Art 11 Abs 2 (Zinsen) und Art 12 Abs 2 (Lizenzgebühren) DBA Liechtenstein durch Rückerstattung. Siehe auch EAS 1544 (zu Lizenzgebühren).

Abkommen	BGBI	Zwingendes Rückerstattungsverfahren?		
		Dividenden	Zinsen	Lizenzen
Luxemburg	BGBI 1964/54 idF BGBI 1993/835	x ²⁰⁾	x ²⁰⁾	x
Malaysia	BGBI 1990/664	x	x	x
Malta	BGBI 1979/294	x	x	x
Moldova (UdSSR)	BGBI 1982/411 iVm AÖF 1999/178	x	x	x
Nepal	BGBI III 2002/26	x ²¹⁾	x	x
Niederlande	BGBI 1971/191 idF BGBI III 2003/14	✓ ²²⁾	x	x
Norwegen	BGBI III 1997/1	x ²³⁾	x ²³⁾	x ²³⁾
Pakistan	BGBI 1971/297	x	x	x
Philippinen	BGBI 1982/107	x	x	x
Polen	BGBI 1975/384	✓ ²⁴	x	x
Portugal	BGBI 1972/85	✓ ²⁵	x ²⁵	x ²⁵
Rumänien	BGBI 1979/6	x	x	x
Russland	BGBI III 2003/10	x	x	x
Schweden	BGBI 1960/39 idF BGBI 1993/132	✓ ²⁶	✓ ²⁶	x
Schweiz	BGBI 1975/64 idF BGBI III 2001/204	✓ ²⁷	✓ ²⁷	x ²⁸
Singapur	BGBI III 2002/248	x	x	x
Slowakei (CSSR)	BGBI 1979/34 iVm BGBI 1994/1046	✓ ²⁹	x	x
Slowenien	BGBI III 1999/4	x ³⁰	x	x

- 20) Art 10 Abs 5 (Dividenden) bzw Art 11 Abs 2 iVm Art 10 Abs 5 (Zinsen) DBA Luxemburg lassen den vollen Quellensteuerabzug zu („berührt nicht“); die Entlastung erfolgt sodann auf Antrag im Wege der Rückerstattung (siehe zur Durchführung der Rückerstattung die Vereinbarung BGBI 1964/143, die das Rückerstattungsverfahren allerdings nicht zwingend anordnet). Eine solche Bestimmung wurde in ähnlich gelagerten Fällen (zB EAS 1352 und EAS 1876 zum DBA USA) lediglich als Klarstellung und nicht als normatives Gebot zur Anwendung des Steuerrückerstattungsverfahrens verstanden. Seit 1. 1. 1995 gilt aufgrund der Mutter-Tochter-RL für mindestens 25%ige Beteiligungen die Steuerfreistellung (Quellenentlastung) nach § 94a EStG iVm VO BGBI 1995/56.
- 21) Nach Art 10 Abs 2 DBA Nepal regeln die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten in gegenseitigem Einvernehmen, wie die Begrenzungsbestimmung durchzuführen ist; eine solche Regelung besteht derzeit nicht.
- 22) Gem Art 10 Abs 4 (Dividenden) DBA Niederlande regeln die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten in gegenseitigem Einvernehmen, wie die Begrenzungsbestimmung durchzuführen ist. Nach § 1 der VO BGBI 1972/83 = AÖF 1972/119 ist bei Einkünften, die nach dem EStG 1967 in Österreich dem KESt-Abzug unterliegen, auch bei in den Niederlanden ansässigen Empfängern der volle Steuerabzug vorzunehmen, die Entlastung erfolgt im Wege der Rückerstattung. Erleichterungen für Schachtedividenden (Entlastungen an der Quelle) waren nach § 1 Abs 8 der VO möglich; in Fällen, die nach der mit 1. 1. 1995 wirksam gewordenen Neuordnung der KESt-Entlastung für Gewinnausschüttungen an Gesellschaften in EU-Staaten einer finanziellen Überwachung im Rückerstattungsweg bedürfen, wird von dieser Bestimmung allerdings kein Gebrauch mehr gemacht (siehe BMF, SWI 1995, 287). Seit 1. 1. 1995 gilt aufgrund der Mutter-Tochter-RL für mindestens 25%ige Beteiligungen die Steuerfreistellung (Quellenentlastung) nach § 94a EStG iVm VO BGBI 1995/56.
- 23) Nach Art 30 DBA Norwegen wird das Recht des Quellenstaates, Abzugssteuer zu erheben, nicht beschränkt; eine Entlastung erfolgt sodann im Rückerstattungswege. Art 30 DBA Norwegen ist im gegebenen Zusammenhang jedoch lediglich klarstellende, nicht aber eine zum Rückerstattungsverfahren verpflichtende Wirkung zuzumessen (EAS 1358; siehe auch EAS 1352 und EAS 1876 zum DBA USA). Solange keine Rechtsgrundlage für die Anwendung des Rückerstattungsverfahrens geschaffen wird, ist das DBA Norwegen unmittelbar anwendbar; dieses Abkommen überlässt es der ausschüttenden österreichischen Gesellschaft, entweder Steuerentlastung an der Quelle zu gewähren oder den vollen KESt-Abzug vorzunehmen und den norwegischen Gesellschaftern auf den Rückerstattungsweg zu weisen (EAS 1358 zu Dividenden). Aus der alten Durchführungsvereinbarung (BGBI 1974/245 zum alten DBA Norwegen, BGBI 1960/205 [voller Steuerabzug für alle KESt-pflichtigen Einkünfte; Rückerstattung]) kann keine normative Verpflichtungswirkung für österreichische Abgabepflichtige mehr abgeleitet werden.
- 24) Nach § 1 der VO BGBI 1977/472 = AÖF 1977/234 ist bei Einkünften, die nach dem EStG 1972 in Österreich dem KESt-Abzug unterliegen, auch bei in Polen ansässigen Empfängern der volle Steuerabzug vorzunehmen, die Entlastung erfolgt im Wege der Rückerstattung.
- 25) Nach Art 10 Abs 2 (Dividenden), Art 11 Abs 2 (Zinsen) und Art 12 Abs 2 (Lizenzgebühren) DBA Portugal regeln die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten in gegenseitigem Einvernehmen, wie die Begrenzungsbestimmung durchzuführen ist. Nach § 1 der VO BGBI 1975/469 = AÖF 1975/240 ist bei Einkünften, die nach dem EStG 1972 in Österreich dem KESt-Abzug unterliegen, auch bei in Portugal ansässigen Empfängern der volle Steuerabzug vorzunehmen, die Entlastung erfolgt im Wege der Rückerstattung. Seit 1. 1. 1995 gilt aufgrund der Mutter-Tochter-RL für mindestens 25%ige Beteiligungen die Steuerfreistellung (Quellenentlastung) nach § 94a EStG iVm VO BGBI 1995/56.
- 26) Art 10 Abs 3 (Dividenden) und Art 10A Abs 2 iVm Art 10 Abs 3 (Zinsen) DBA Schweden lassen den Steuerabzug samt Rückerstattungsverfahren zu und überlassen es den zuständigen Behörden der Vertragsstaaten in gegenseitigem Einvernehmen, wie die Begrenzungsbestimmungen durchzuführen sind. Nach § 1 der Vereinbarung BGBI 1972/298 = AÖF 1972/265 erfolgt die Entlastung von im Abzugsweg an der Quelle erhobene Steuern iSd Art 10 (Dividenden) und Art 10A (Zinsen) DBA Schweden durch Rückerstattung. Seit 1. 1. 1995 gilt aufgrund der Mutter-Tochter-RL für mindestens 25%ige Beteiligungen die Steuerfreistellung (Quellenentlastung) nach § 94a EStG iVm VO BGBI 1995/56.
- 27) Nach Art 28 Abs 1 und 2 DBA Schweiz wird die Vornahme des Steuerabzuges von Dividenden, Zinsen der Lizenzgebühren durch das Abkommen nicht berührt; die Entlastung erfolgt sodann im Rückerstattungsverfahren. Nach Art 1 der Vereinbarung BGBI 1975/65 = AÖF 1975/73 erfolgt die Entlastung von im Abzugsweg erhobenen Steuern auf Dividenden und Zinsen im Rückerstattungswege.
- 28) Nach Art 28 Abs 1 und 2 DBA Schweiz wird die Vornahme des Steuerabzuges von Dividenden, Zinsen der Lizenzgebühren durch das Abkommen nicht berührt; die Entlastung erfolgt sodann im Rückerstattungsverfahren. In Art 1 Abs 2 der Vereinbarung BGBI 1975/65 = AÖF 1975/73 ist vorgesehen, dass bei Lizenzgebühren auch eine Entlastung an der Quelle erfolgen kann (nach Art 8 der Vereinbarung ist eine Wohnsitzbescheinigung erforderlich).
- 29) Nach § 1 der VO BGBI 1979/484 = AÖF 1980/4 ist bei Einkünften, die nach dem EStG 1972 in Österreich dem KESt-Abzug unterliegen, auch bei in der Slowakei bzw in Tschechien ansässigen Empfängern der volle Steuerabzug vorzunehmen, die Entlastung erfolgt im Wege der Rückerstattung.
- 30) Nach Art 10 Abs 2 DBA Slowenien regeln die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten in gegenseitigem Einvernehmen, wie die Begrenzungsbestimmung durchzuführen ist; eine solche Regelung besteht derzeit nicht.

Abkommen	BGBI	Zwingendes Rückerstattungsverfahren?		
		Dividenden	Zinsen	Lizenzen
Spanien	BGBI 1967/395 idF BGBI 1995/709	✓ ³¹⁾	X ³¹⁾	X
Südafrika	BGBI III 1997/40	X ³²⁾	X ³²⁾	X ³²⁾
Tadschikistan (UdSSR)	BGBI 1982/411 iVm BGBI III 1998/4	X	X	X
Thailand	BGBI 1986/263	X	X	X
Tschechien (CSSR)	BGBI 1979/34 iVm BGBI III 1997/123	✓ ²⁹⁾	X	X
Tunesien	BGBI 1978/516	X	X	X
Türkei	BGBI 1973/595	X	X	X
Turkmenistan (UdSSR)	BGBI 1982/411 iVm AÖF 1999/178	X	X	X
Ukraine	BGBI III 1999/113	X	X	X
Ungarn	BGBI 1976/52	✓ ³³⁾	X	X
USA	BGBI III 1998/6	X ³⁴⁾	X ³⁴⁾	X ³⁴⁾
Usbekistan	BGBI III 2001/150	X	X	X
Zypern	BGBI 1990/709	X	X	X

31) Nach Art 10 Abs 2 (Dividenden) und Art 11 Abs 2 (Zinsen) DBA Spanien regeln die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten in gegenseitigem Einvernehmen, wie die Begrenzungsbestimmungen durchzuführen sind. Nach § 1 der VO BGBI 1973/266 = AÖF 1973/180 ist bei Einkünften, die nach dem EStG 1972 in Österreich dem KEST-Abzug unterliegen, auch bei in Spanien ansässigen Empfängern der volle Steuerabzug vorzunehmen, die Entlastung erfolgt im Wege der Rückerstattung. Seit 1. 1. 1995 gilt aufgrund der Mutter-Tochter-RL für mindestens 25%ige Beteiligungen die Steuerfreistellung (Quellenentlastung) nach § 94a EStG iVm VO BGBI 1995/56.

32) Nach Art 10 Abs 2 DBA Südafrika (Dividenden) regeln die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten in gegenseitigem Einvernehmen, wie die Begrenzungsbestimmung durchzuführen ist; eine solche Regelung besteht derzeit nicht. Nach Art 28 DBA Südafrika hindert das Abkommen den Quellenstaat nicht, die im innerstaatlichen Recht vorgesehenen Abzugsteuersysteme anzuwenden; eine über die abkommensgemäße Begrenzung hinaus im Abzugsweg erhobene Steuer ist auf Antrag zu erstatten: Eine solche Bestimmung wurde in gleich gelagerten Fällen (zB EAS 1352 und EAS 1876 zum DBA USA) lediglich als Klarstellung und nicht als normatives Gebot zur Anwendung der Steuerrückerstattungsverfahrens verstanden.

33) Nach § 1 der VO BGBI 1978/101 = AÖF 1978/89 ist bei Einkünften, die nach dem EStG 1972 in Österreich dem KEST-Abzug unterliegen, auch bei in Ungarn ansässigen Empfängern der volle Steuerabzug vorzunehmen, die Entlastung erfolgt im Wege der Rückerstattung.

34) Nach Art 27 DBA USA hindert das Abkommen den Quellenstaat nicht, die im innerstaatlichen Recht vorgesehenen Abzugsteuersysteme anzuwenden; eine über die abkommensgemäße Begrenzung hinaus im Abzugsweg erhobene Steuer ist auf Antrag zu erstatten. Diese Bestimmung wird lediglich als Klarstellung und nicht als normatives Gebot zur Anwendung des Steuerrückerstattungsverfahrens verstanden (zB EAS 1876 [zu Dividenden]; siehe auch EAS 1352 [zur stillen Gesellschaft]; EAS 1440 [zur LSt]; EAS 1519 und EAS 1527 [zu Stiftungszuwendungen]).