



# Das österreichische Außensteuerrecht

## Vermeidung von Doppelbesteuerung und Verlustverwertung

**Dienstag, 18. März 2025, 18:00 Uhr**

**Prof. Dr. Stefan Bendlinger, Senior Partner**

ICON Wirtschaftstreuhand GmbH

# Entlastung von Doppelbesteuerung

## Die Methoden

### ▪ Rechtsgrundlagen

- Art. 23A und Art. 23B OECD-Musterabkommen
- Verordnung BGBl II 2002/474 in Nicht-DBA-Fällen
- Ausnahmsweise Bescheid des BMF gemäß § 48 Abs. 5 BAO
- **Anwendung des § 48 Abs. 5 BAO nicht bei wirtschaftlicher Doppelbesteuerung, zB in Zusammenhang mit Verrechnungspreiskorrekturen**

### ▪ Die Methoden zur Vermeidung von Doppelbesteuerung

- Befreiungsmethode (mit Progressionsvorbehalt) für Aktiveinkünfte
- Anrechnungsmethode für Passiveinkünfte
- Anrechnungsmethode für alle Einkunftsarten in einzelnen DBA
  - Mit **Steueroasen**, zB Bahrain, Barbados, Belize, Katar, San Marino, VAE
  - Mit FIN, UK, IR, I, CAN, FL, Montenegro, San Marino, Schweden, Turkmenistan, USA
  - Für NSA-Einkünfte iVz Schweiz

# Entlastung von Doppelbesteuerung

## „Überbesteuerung“ trotz Steuerfreistellung

### Beispiel:

Die in Österreich ansässige AT GmbH unterhält in China eine Dienstleistungsbetriebsstätte (DL-BS) iSd Art. 5 Abs. 3 lit b) DBA-China. Die Gewinne, die dieser DL-BS zugeordnet werden können, dürfen gemäß Art. 7 DBA-China in China besteuert werden und sind in Österreich gem. Art. 24 Abs. 2 lit b) DBA-China steuerfrei zu stellen.

Der durch die DL-BS erwirtschaftete **Umsatz beträgt EUR 1 Mio.** China ermittelt die Gewinne der DL-Betriebsstätte **pauschal**, indem ein „*deemed profit*“ in Höhe von 25 % des Umsatzes (=EUR 250.000) **geschätzt** wird, worauf eine 25 %ige Enterprise Income Tax erhoben wird (=EUR 62.500). Nach österreichischen Gewinnermittlungsvorschriften („ 2 Abs. 8 EStG) errechnet sich ein Gewinn von EUR 100.000.

# Entlastung von Doppelbesteuerung

## „Überbesteuerung“ trotz Steuerfreistellung

Auslandseinkünfte (nach Gewinnermittlungsvorschriften in AT berechnet)	<b>100.000</b>
Steuerfreistellung gem. Art. 24 Abs. 2 lit a DBA-ROC	100.000
Österreichische KöSt (2025: 23 %)	0
Steuerliche Bemessungsgrundlage in China (25 % „deemed profit“)	250.000
25 % Chinesische KöSt	62.500
„Überbesteuerung“ (EUR 62.500 – EUR 23.000 österreichische KöSt)	39.500
<b>Steuerbelastung der Auslandseinkünfte</b>	<b>62,5 %</b>

- Keine Lösungsmöglichkeit ohne Änderung fundamentaler Grundsätze des IStR bzw des österreichischen Außensteuerrechts....
- ...jedoch Lösungsmöglichkeit dieser “Überbesteuerung” durch Verhinderung eines DBA-rechtlichen **Quellenbesteuerungsrechts von Aktiveinkünften**

# Entlastung von Doppelbesteuerung

## „Überbesteuerung“ trotz Steueranrechnung

### Beispiel:

Die in Österreich ansässige Planungsgesellschaft mbH hat für ihren indischen Auftraggeber Engineering-Leistungen in Höhe von EUR 1 Mio erbracht. Gemäß **Art. 12 Abs. 2 DBA-Indien** gelten diese Leistungen als „**technische Dienstleistungen**“ iSd Art. 12 Abs. 4 DBA- Indien. Die Entgelte dafür dürfen gemäß Art. 12 Abs. 6 DBA-Indien allein deshalb in Indien besteuert werden, weil der **Schuldner der Entgelte in Indien ansässig** ist. Gemäß Art. 12 Abs. 2 DBA-Indien darf Indien **vom Bruttobetrag der Vergütung eine 10 %ige Quellensteuer** erheben, die gem. Art. 23 Abs. 2 lit b DBA-Indien auf die österreichische KöSt **angerechnet** werden kann. Nach **österreichischen Gewinnermittlungsvorschriften berechnet** erwirtschaftet die Planungsgesellschaft mbH mit diesen Leistungen einen (Netto-)gewinn von EUR 100.000.

# Entlastung von Doppelbesteuerung

## „Überbesteuerung“ trotz Steueranrechnung

<b>Auslandseinkünfte</b> (nach Gewinnermittlungsvorschriften in AT)	<b>100.000</b>
23 % österreichische KöSt (2024)	23.000
Indische Quellensteuer (10 % von EUR 1 Mio)	100.000
Anrechnungshöchstbetrag (23 % von EUR 100.000)	23.000
„Überbesteuerung“ (EUR 100.000 – EUR 23.000)	77.000
<b>Steuerbelastung der Auslandseinkünfte</b>	<b>100 %</b>

# Entlastung von Doppelbesteuerung

## Überbesteuerung“ trotz Steueranrechnung

Indien-Umsatz	<b>1.000.000</b>
Indische Quellensteuer (10 % von EUR 1Mio)	100.000
Auslandseinkünfte nach österreichischem Steuerrecht <b>(43 % !)</b>	434.783
23 % österreichische KöSt von EUR 434.783	100.000
Anrechenbare indische Steuer	100.000
<b>Verbleibende Steuerschuld in Österreich</b>	<b>0</b>

- Die **vollständige Anrechenbarkeit** einer in Höhe von 10 % vom Umsatz erhobene Abzugssteuer setzt bei einem auf Nettobasis erhobenen KöSt-Satz von 23 % **einen 43,48 % igen Gewinn vor Steuern voraus**
- Abzugssteuern, die vom Bruttobetrag einer Vergütung erhoben werden, führen in der Regel zu einer **“Überbesteuerung“**, wenn den Erlösen Aufwendungen gegenüberstehen
- Lösungsmöglichkeit dieser “Überbesteuerung “ nur durch Verhinderung eines DBA-rechtlichen **Quellenbesteuerungsrechts von Activeinkünften**

# Entlastung von Doppelbesteuerung

## Überbesteuerung“ trotz Steueranrechnung

Konzerndarlehen an portugiesische Tochtergesellschaft	<b>2.500.000</b>
Zinseinnahmen (4 % Verzinsung)	100.000
10 %ige Quellensteuer in Portugal (Art. 11 Abs. 2 DBA-Portugal)	10.000
<b>Berechnung des Anrechnungshöchstbetrages in Österreich</b>	
Zinseinnahmen	100.000
Refinanzierungszinsen (angenommen 3 %)	75.000
Auslandseinkünfte	25.000
23 % österreichische Körperschaftsteuer	5.750
Anrechenbare ausländische Quellensteuer	5.750
<b>Tatsächliche Steuerbelastung der Zinsen auf Ebene der KapGes (10.000/25.000)</b>	<b>40 %</b>

# Entlastung von Doppelbesteuerung

## Linderung der „Überbesteuerung“ iZm der Anrechnungsmethode

- Anrechnung derzeit nur auf Grundlage der **“Per Country Limitation”**
  - **Ausnahmsweise „Per Item”** (Rz 7585 EStR, EAS 2968)  
Berechnung des Anrechnungshöchstbetrages je Einkunftsart – in AT zulässig
- **Entlastung wäre durch “Overall Limitation” möglich**
  - Ermittlung des Anrechnungshöchstbetrags durch die Gesamtrelation sämtlicher im Ausland steuerpflichtiger ausländischer Einnahmen zu sämtlichen korrespondierenden damit in unmittelbarem Zusammenhang stehenden Betriebsausgaben
  - Durch legislative Maßnahmen zu lösen
- **Entlastung von Doppelbesteuerung von Aktiveinkünften durch die Befreiungsmethode**, um in Verlustsituationen durch positive ausländische Einkünfte den Verlustvortrag nicht kürzen zu müssen

# Entlastung von Doppelbesteuerung

## Linderung der „Überbesteuerung“ iZm der Anrechnungsmethode

- Wahlrecht, **ausländische Steuern (auch im DBA-Fall) als Betriebsausgabe** geltend zu machen
  - Analog § 34c dEStG, § 26 dKStG
    - „Statt der Anrechnung (Absatz 1) ist die ausländische Steuer auf Antrag bei der Ermittlung der Einkünfte abzuziehen, soweit sie auf ausländische Einkünfte entfällt, die nicht steuerfrei sind.“
- **Anrechnungsrücktrag** (zB in Italien möglich)
- **Entlastung von Doppelbesteuerung von Aktiveinkünften** durch die **Befreiungsmethode**, um in Verlustsituationen durch positive ausländische Einkünfte den Verlustvortrag nicht kürzen zu müssen

# Entlastung von Doppelbesteuerung

## Folgen eines fehlenden Anrechnungsvortrages

AT GmbH	Jahr 1	Jahr 2	Gesamt
Inlandseinkünfte (Verlust)	- 100.000	200.000	100.000
Betriebsstättengewinn aus Italien	100.000	0	100.000
Steuerpflichtiges Einkommen	0	200.000	200.000
Verlustvortrag	0	0	0
Österreichische KöSt (2025: 23 %)	0	46.000	46.000
Italienische KöSt	24.000		24.000
Anrechnungsvortrag	0	0	0
Anrechenbare ausländische KöSt	0	0	0
<b>Gesamtsteuerbelastung der AT GmbH</b>			<b>70.000</b>
			<b>35 %</b>

# Entlastung von Doppelbesteuerung

## Ergebnis bei Zulässigkeit eines Anrechnungsvortrages

AT GmbH	Jahr 1	Jahr 2	Gesamt
Inlandseinkünfte (Verlust)	- 100.000	200.000	100.000
Betriebsstättengewinn aus Italien	100.000	0	100.000
Steuerpflichtiges Einkommen	- 0	200.000	200.000
Verlustvortrag	0	0	0
Österreichische KöSt (2024: 23 %)	0	46.000	46.000
Ausländische KöSt	24.000	0	24.000
Anrechnungshöchstbetrag	23.000	 23.000	23.000
Anrechnungsvortrag	0	23.000	23.000
Österreichische KöSt (nach Anrechnung)		23.000	23.000
Anrechenbare ausländische KöSt	0	0	0
<b>Gesamtsteuerbelastung der AT GmbH</b>			<b>47.000</b>
			<b>23,5 %</b>

# Entlastung von Doppelbesteuerung

## Folgen eines fehlenden Anrechnungsvortrages

- Keine Anrechnung ausländischer Steuern in **Verlustjahren**
- Wirtschaftliche Doppelbesteuerung bei **periodenübergreifender Betrachtung**
- Auslandseinkünfte **vernichten** dennoch die Inlandsverluste
- Durch geringeren Verlustvortrag **höhere Steuerbelastung in Folgejahren**
- Doppelbesteuerung nur aufgrund einer **zeitlichen Verschiebung** der Einkünfte
- Verschärfung durch verstärkten **Trend zur Quellenbesteuerung** bei DBA-Neuverhandlungen und DBA-Revisionen (zB Art. XX UN-MA)
- **Wettbewerbsnachteile** für österreichische Unternehmen
  - „Überbesteuerung“ **erhöht den Angebotspreis**
  - Anrechnungsvortrag zB in *Dänemark, Großbritannien, Irland, Niederlande*
  - Deutlich **günstigere Regelungen** auch in den *USA* und *Japan*

# Anrechnungsvortrag

## Rechtsprechung und Verwaltungspraxis

- **Rechtsprechung lehnt Anrechnungsvortrag ab**
  - zB VwGH 27.6.2023, Ra 2020/13/0043-8,
  - zB BFG 27.1.2025, RV/7103662/2023 mwN- keine planwidrige Lücke
  - Keine analoge Anwendung § 10a Abs. 9 Z 4 KStG
- **Verwaltungspraxis lässt Anrechnungsvortrag nicht zu**
  - EStR Rz 7587, EAS 3113
  - Keine Unionsrechtswidrigkeit (zB EuGH 16.7.2009, C-128/08, *Damseaux*)
- **OECD-MK zum Anrechnungsvortrag**
  - bedarf einer innerstaatlichen Rechtsgrundlage (Tz 66 Art. 23B OECD-MA)
- **Argumente für die Zulässigkeit eines Anrechnungsvortrages**
  - Ableitung aus dem Methodenartikel (zB Art. 23A Abs. 2 und Art. 23 B OECD-MA)
- **Lösung durch (zB zeitlich begrenzten, zB 5 Jahre) Anrechnungsvortrag im EStG**

# Günstigere Anrechnungsregeln in ausgewählten EU-Mitgliedstaaten\*)

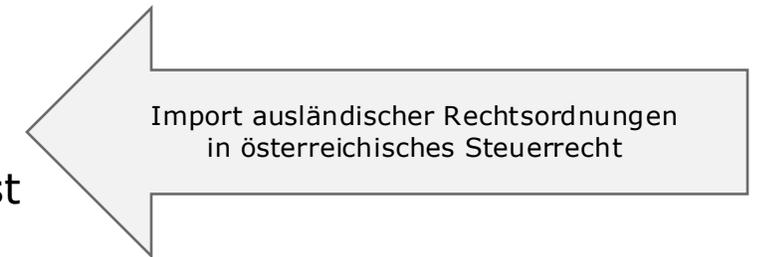
	Vortrag von Anrechnungsüberhängen	Höchstbetragsberechnung / Limitationen	Alternativ Abzug von Bemessungsgrundlage
Finnland	Anrechnungsüberhang ist auf die folgenden 5 Jahre vortragbar	Overall Limitation	Nein
Italien	Anrechnungsüberhang kann bis zu 8 Jahre vor- und zurückgetragen werden	Per Country Limitation	Ja, wenn Anrechnung nicht möglich (z.B. keine Einkünfte, die aus dem Staat stammen)
Lettland	Anrechnungsüberhang ist unbegrenzt vortragbar	Per Country Limitation	
Niederlande	Anrechnungsüberhang ist unbegrenzt vortragbar	Overall Limitation	Ja
Portugal	Anrechnungsüberhang ist auf die folgenden 5 Jahre vortragbar	Per Country Limitation Per Source of Income Limitation	Nein
Schweden	Anrechnungsüberhang ist auf die folgenden 5 Jahre vortragbar	Overall Limitation	Nein
Spanien	Anrechnungsüberhang ist unbegrenzt vortragbar	Per Country Limitation	Nein

\*) Bundesministerium der Finanzen, Abschlussbericht der Expertenkommission "Vereinfachte Unternehmenssteuer", Besteuerung der Unternehmen, Einfacher und effizienter, Entnommen aus Anhang zu Abschn. 5.2.2. (Juli 2024)

# Auslandsverluste

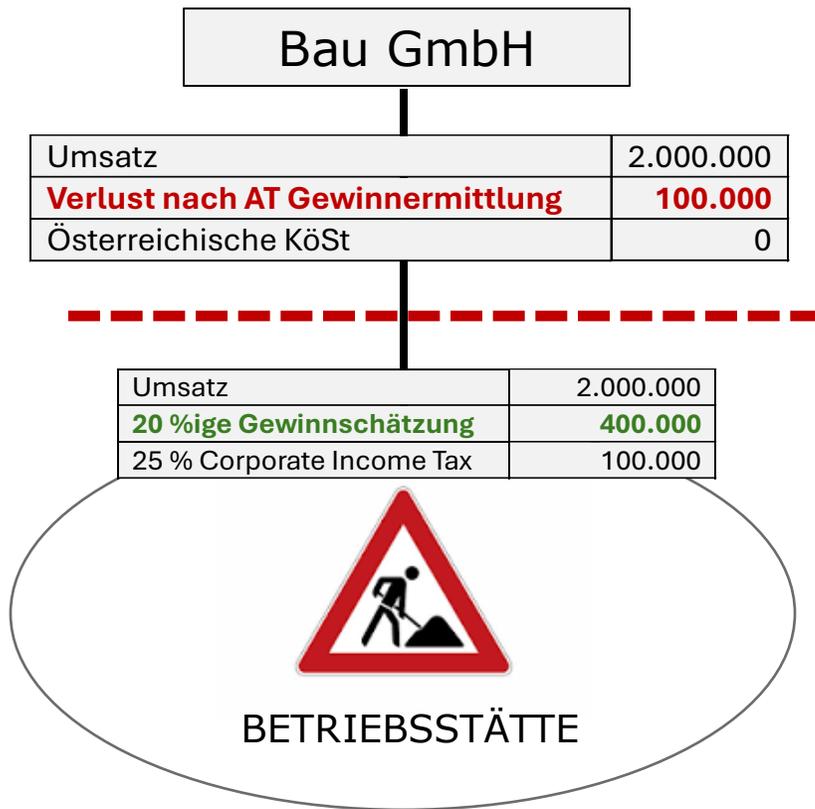
## § 2 Abs. 8 EStG

- Betriebliche und außerbetriebliche Auslandsverluste sind im Jahr der Verlustentstehung **zwingend auszugleichen** (EStR 2000, (Rz 198 )
- **Keine „Symmetriethese“** in Österreich
- **Verlustdeckel (1. StabG 2012)**  
Verlustberücksichtigung höchstens in Höhe der nach ausländischem Steuerrecht ermittelten Verluste des betreffenden Wirtschaftsjahres (§ 2 Abs. 8 Z 3 EStG)
  - Kein Verlustdeckel bei Anrechnungsmethode
  - Auslandsverlust > als nach AT Recht – maximal AT Verlust
  - Auslandsverlust < als nach AT Recht – maximal Auslandsverlust
- **Risiko der Keinmalverwertung von Verlusten**
  - Gewinnschätzungen im Ausland, zB Betriebsstätten in China (EStR 2000, Rz 210, Rz 198a)
  - Tonnagebesteuerung in DE (BFG 28.5.2021 RV/7100287/2019)
  - „Tax Holidays“ (Rz 211 EStR 2000)



# Auslandsverluste

## § 2 Abs. 8 EStG – Pauschalbesteuerung im Ausland



- Keine Berücksichtigung des Verlusts in Höhe von EUR 100.000 aufgrund des Verlustdeckels in § 2 Abs. 8 Z 3 erster Satz EStG
  - Weil Auslandsverlust < als nach AT Recht
- **Keinmalverwertung** tatsächlich entstandener Auslandsverluste, kein Risiko der Doppelverwertung
- **Mögliche Lösung:**  
**Verlustdeckel nur in Fällen tatsächlicher Doppelverwertung von Verlusten**

# Auslandsverluste

## § 2 Abs. 8 EStG - Nachversteuerung

- **Nachversteuerung** in jenem KJ, in dem die Verluste im Ausland ganz oder teilweise **berücksichtigt werden** oder **berücksichtigt werden könnten**
- **Nachversteuerung** gem § 2 Abs. 8 EStG **nur bei Befreiungsmethode**
- Zwingende Nachversteuerung **spätestens im 3. Jahr**, wenn mit dem Staat **keine umfassende Amtshilfe** besteht (§ 2 Abs. 8 Z 4 EStG)  
(Info des BMF 2024-0.853.922. 10 v. 9. 12. 2024, 1.1.2025)
- Nachversteuerung durch Zurechnung im Jahr der Berücksichtigung im Ausland

# Auslandsverluste

## § 2 Abs. 8 EStG - Verbesserungsvorschläge

- Ausgestaltung der Berücksichtigung ausländischer Verluste als **Wahlrecht**
- Verlustabzug auch bei **Pauschalbesteuerung im Ausland**  
(wenn die Verluste im Ausland tatsächlich nicht verwertet werden können)
- Verlustabzug auch bei „**Tax Holidays**“ (im Gesetzeswortlaut ohnehin nicht gedeckt)
- **Abschaffung des Verlustdeckels** (Beschränkung der NL-Freiheit, Art. 49 AEUV?)
- Sicherstellung der **Einmalverwertungsmöglichkeit** von Verlusten  
(zB bei unterschiedlichen Realisierungszeitpunkten im In- und Ausland)



Stahlstraße 14  
**4020 Linz**  
Austria

Europaplatz 2  
**1150 Wien Westbahnhof**  
Austria

**ICON.**

YOUR GLOBAL TAXPERTS

**wts**global

**ICON**

Wirtschaftstreuhand GmbH

**ICON**

Audit Wirtschaftsprüfungsgesellschaft mbH

**+43 732 69412 - 9274**

**stefan.bendlinger@icon.at**

**icon.at**

**wts.com**

