

Karin Simader*)

SWI-Jahrestagung: Per-Item-Limitation

SWI CONFERENCE: PER-ITEM LIMITATION

On November 20th, 2008, the third annual SWI conference was held in Vienna. Various recent cases on international tax law were presented and discussed from the perspective of practitioners, judges, tax auditors and experts from the tax administration. This contribution summarizes the main points of discussion on a selected case.

I. SWI-Jahrestagung 2008

Am 20. November 2008 fand zum dritten Mal die vom Linde Verlag und vom Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der Wirtschaftsuniversität Wien gemeinsam veranstaltete SWI-Jahrestagung in Wien statt. Aktuelle Fälle aus der Praxis des internationalen Steuerrechts wurden aus Sicht der Betriebsprüfung, des BMF, des UFS, des VwGH und der Beratungspraxis diskutiert. Unter der Moderation von Univ.-Prof. Dr. Michael Lang diskutierten StB Mag. Gerald Gahleitner, LL.M., WP/StB MMag. Dr. Bernhard Gröhs, LL.M., Min.-Rat Dr. Heinz Jirousek, StB Mag. Dr. Rudolf Krickl, Min.-Rat Hon.-Prof. Dr. Helmut Loukota, Mag. Roland Macho, WP/StB Dr. Johann Mühlehner, Mag. Bernhard Renner, WP/StB Dr. Roland Rief, HR Gerhard Steiner, WP/StB Mag. Margit Wlidski und HR Univ.-Prof. Dr. Nikolaus Zorn. Der nachfolgende Beitrag gibt die in der Podiumsdiskussion zu einem der Fälle ausgetauschten Argumente wieder.

II. Aktuelles aus der Praxis des BMF zum Internationalen Steuerrecht – Per-Item-Limitation (EAS 2968 vom 26. 5. 2008)

Heinz Jirousek: Bei Vermeidung der Doppelbesteuerung durch Anrechnung kann das Problem entstehen, dass eine im Quellenstaat eingehobene Steuer mangels innerstaatlichen Steuersubstrats nicht angerechnet werden kann. Dieses Problem besteht vor allem im Verlustfall. Wenn eine Gesellschaft in Österreich Verluste erzielt, die Auslandsbetriebsstätte aber im selben Jahr Gewinne erwirtschaftet, wird dieser Gewinn sofort mit den österreichischen Verlusten saldiert. Dies kann dazu führen, dass kein Steuersubstrat in Österreich vorhanden ist, auf das eine Anrechnung erfolgen kann. Werden in den Folgejahren Gewinne in Österreich erzielt, ist durch die Periodenbetrachtung eine Anrechnung nicht mehr möglich, was zu wirtschaftlichen Härten führen kann. Daher hat das BMF versucht, solche Härtefälle durch Auslegung des Anrechnungsartikels zu vermeiden.

Grundsätzlich wird die Anrechnung mit Per-Country-Limitation angewandt. Die gesamten Einkünfte eines Steuerpflichtigen aus einem Quellenstaat werden dabei zusammengerechnet. Auf die Steuer, die auf diese Einkünfte entfällt, wird die Steuer des Quellenstaates angerechnet. Es ist eine etwas unscharfe Methode, die sich aber international durchgesetzt hat. Präziser wäre die Rückverfolgung der Einkünfte auf die einzelne Einkunftsquelle. Die EStR sehen daher auch die Möglichkeit einer Per-Item-Limitation vor, wenn dies für den Steuerpflichtigen von Vorteil ist.

Im vorliegenden Fall hat eine österreichische Bank eine Betriebsstätte in einem „Anrechnungsland“, beispielsweise Italien. Die Betriebsstätte hat einen Verlust von 500 Euro. Unabhängig von der Betriebsstätte vergibt die Bank ein Darlehen an eine unabhängige, dritte Bank, wofür Zinsen in Höhe von 100 Euro gezahlt werden. Die Zinsen fließen ebenfalls

*) Mag. Karin Simader ist wissenschaftliche Mitarbeiterin am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der Wirtschaftsuniversität Wien.

Per-Item Limitation

von Italien nach Österreich. Gemäß dem DBA werden diese Zinsen an der Quelle mit 10 % besteuert. Diese Quellensteuer kann in Österreich angerechnet werden, wenn in Österreich genügend Steuersubstrat vorhanden ist, auf das eine Anrechnung erfolgen kann.

Wendet man in diesem Fall die Per-Country-Limitation an, werden die gesamten italienischen Einkünfte betrachtet. Die Gesamteinkünfte aus Italien betragen –400 Euro, sind also negativ und würden daher in Österreich mit keiner Steuer belastet werden. Die anrechenbare Steuer von 10 Euro aus den Zinserträgen wäre damit verloren. Unter Anwendung der Per-Item-Limitation werden die Einkunftsquellen hingegen getrennt. Isoliert gesehen werden die Zinserträge von 100 Euro mit österreichischer KöSt in Höhe von 25 Euro belastet. Darin würde die Quellensteuer in Höhe von 10 Euro Deckung finden; eine volle Anrechnung wäre möglich. Die Anwendung der Per-Item-Limitation wird von Österreich akzeptiert, der Begriff der Einkunftsquelle wird gemäß den EStR interpretiert. Es erfolgt somit eine Trennung der Einkunftsquellen ohne horizontalen Ausgleich der Betriebsergebnisse.

Im EAS wurde auch ein zweiter Fall behandelt. Italien kennt eine Steuer vom Ertrag, die der ehemaligen österreichischen Gewerbesteuer ähnlich ist, die sog. IRAP. Es handelt sich um eine Objektsteuer, die auch im Verlustfall anfällt. Gemäß einem Verständigungsverfahren zwischen Österreich und Italien gilt die IRAP als Steuer i. S. d. DBA. Im vorliegenden Fall hat eine österreichische Gesellschaft zwei Betriebsstätten in Italien, wobei eine davon gewinnbringend ist. Auf ihren Gewinn von 7,9 Mio. Euro entfällt IRAP in Höhe von 1,8 Mio. Euro. Eine zweite Betriebsstätte hat einen Verlust von 15,5 Mio. Euro und zahlt IRAP in Höhe von 5,7 Mio. Euro. Bei beiden Betriebsstätten wird also eine Steuer im Quellenstaat einbehalten.

Betrachtet man die erste Betriebsstätte gemäß der Per-Item-Limitation isoliert, würde auf den Gewinn in Höhe von 7,9 Mio. Euro österreichische KöSt in Höhe von 1,975 Mio. Euro entfallen. Die IRAP in Höhe von 1,8 Mio. Euro kann demnach auf die österreichische Steuer angerechnet werden. Bei der zweiten Betriebsstätte, die Verluste erwirtschaftet, würde keine österreichische Steuer anfallen. Eine Anrechnung der IRAP von 5,7 Mio. Euro ist somit nicht möglich. Bei Saldierung der beiden Betriebstättenergebnisse ist das Auslandsergebnis insgesamt negativ. Somit wäre keine österreichische Steuerbelastung entstanden. Bei Anwendung der Per-Country-Limitation geht die Anrechnung daher für beide Betriebsstätten ins Leere.

Die Anwendung der Per-Item-Limitation steht u. E. durchaus im Einklang mit dem Wortlaut des OECD-MA; sie wird auch im Abkommensrecht für zulässig erklärt. Es spricht demnach nichts gegen deren Anwendung. Wir würden den Begriff der Einkunftsquelle so weit auslegen, dass eine Trennung beispielsweise nach den einzelnen Betriebsstätten möglich wäre.

Rudolf Krickl: Aus Sicht der Praxis ist es sicher zu begrüßen, wenn man bei Vorteilhaftigkeit für den Steuerpflichtigen von der Per-Country-Limitation auf die Per-Item-Limitation wechseln kann. Natürlich wäre die Möglichkeit eines Anrechnungsvortrags – wie schon seit Längerem diskutiert – noch positiver zu beurteilen.

Michael Lang: Ich finde es erstaunlich, dass die EStR von der Zulässigkeit der Per-Item-Limitation ausgehen. Der Text des OECD-MA sieht m. E. die Per-Country-Limitation vor. Gemäß dem Wortlaut: „*die im anderen Staat besteuert werden können*“ erfolgt die Anrechnung auf jene Steuer, die auf diese Einkünfte entfällt. Das klingt für mich eindeutig nach Per-Country-Limitation. Ich räume aber ein, dass Österreich natürlich nicht daran gehindert ist, großzügiger zu sein als abkommensrechtlich geboten. Man kann durchaus in bestimmten Fällen, in denen es für den Steuerpflichtigen günstiger ist, eine Per-Item-Limitation gewähren, ohne deswegen abkommenswidrig zu handeln.

Allerdings frage ich mich nach der Rechtsgrundlage für die Anwendung der Per-Item-Limitation. Die EStR können ja keine Rechtsgrundlage substituieren. Die meisten Länder haben die Fragen der Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung im nationalen Recht geregelt. Österreich hat keine Regelung im nationalen Recht, sondern nur das jeweilige DBA. Meines Erachtens ist jedoch fraglich, ob die zugegebenermaßen großzügige Auslegungspraxis der EStR von den dem OECD-MA nachgebildeten DBA gedeckt ist. In einem Rechtsstaat ist es fragwürdig, wenn Probleme der Steuerpflichtigen erst „gnadenhalber“ im Vollzug und nicht schon durch das Gesetz selbst gelöst werden. Der Steuerpflichtige kann sich im Zweifelsfall nicht darauf berufen und hat keinen Anspruch auf entsprechende Handhabung. Die Finanzverwaltung kann jederzeit ihre Praxis ändern oder ein einzelner Finanzbeamter eine andere Auffassung vertreten. Es macht also einen Unterschied, ob eine gesetzliche Grundlage besteht oder nicht. Das dem Steuergesetzgeber meist die Hand führende BMF kann ja eine ausdrückliche gesetzliche Regelung anregen, die – soweit sie für den Steuerpflichtigen günstiger ist – mit den DBA-Regelungen zweifellos vereinbar ist.

Heinz Jirousek: Die Rechtsgrundlage ist eindeutig das DBA, es ist nur eine Frage der Auslegung. Das BMF ist der Auffassung, dass Art. 23B OECD-MA nicht zwangsweise von verschiedenen Einkünften spricht. Auch in der Lehre wird die Per-Item-Limitation als eine zulässige Form der Vermeidung der Doppelbesteuerung im Rahmen der Anrechnungsmethode anerkannt. Wenn es nur eine Einkunftsquelle im anderen Staat gibt, dann ergibt sich kein Problem. Der Wortlaut des Abkommens steht dem aber nicht entgegen, dass man von verschiedenen Einkunftsquellen ausgeht. Gemäß der Philosophie der Vermeidung der Doppelbesteuerung scheint die Per-Item-Limitation präziser, da man überprüft, auf welche Einkunftsquellen eine Steuer im Quellenstaat entfällt und ob diese in Österreich mit einer Steuer belastet werden. Mich überrascht, dass die Deckung der Per-Item-Limitation durch das Abkommen in Zweifel gezogen wird.

Bernhard Renner: Bei den Körperschaften gibt es grundsätzlich nur einen Gewerbebetrieb, also eigentlich auch nur eine Einkunftsquelle. Allerdings sehen die KStR 2001 abweichend vor, dass Liebhaberei bei einer Kapitalgesellschaft möglich ist. Es gibt zwar nur einen Gewerbebetrieb, aber einzelne Teilbereiche einer Kapitalgesellschaft können durchaus als Liebhaberei gelten. Die beiden Fragestellungen sind sicher nicht ganz vergleichbar, aber auf Körperschaftsebene wird diese Einheitsbetriebsbetrachtung, wenn auch nur in den Richtlinien, nicht konsequent angewandt. Demnach gibt es nur einen Betrieb, aber es können mehrere Einkunftsquellen in diesem Betrieb enthalten sein und auch unterschiedlich beurteilt werden.

Michael Lang: Die EAS-Auskunft erweckt den Eindruck, als sei der Begriff der Einkunftsquelle zu interpretieren. Der Begriff ist aber nur in den EStR zu finden. Wenn ich die Rechtsgrundlage im DBA sehe, ist dieses zu interpretieren. Der Begriff der Einkunftsquelle findet sich aber nicht in Art. 23B OECD-MA. Man setzt sich damit über den Wortlaut hinweg. Wenn man aber der Ansicht des BMF folgt, dass der Wortlaut nicht zwingend die Per-Country-Limitation vorsieht, sondern auch die Per-Item-Limitation zulässt, dann müsste man konsequenterweise sagen, die österreichische Verwaltungspraxis geht zu wenig weit. Es gibt m. E. im OECD-MA keinen Anhaltspunkt dafür, auf den Betrieb Bezug zu nehmen und im Ausnahmefall über den Betrieb oder die Betriebsstätte hinauszugehen. Wenn man also davon ausgeht, dass Art. 23B OECD-MA die Per-Item-Limitation vorsieht, dann sehe ich keine Bezugnahme auf den Betrieb, und dann müsste die Praxis noch großzügiger sein, um dieser – von mir zurückhaltend beurteilten – Abkommensinterpretation Rechnung zu tragen.

Heinz Jirousek: Nach Ansicht des BMF ist der Wortlaut neutral, er lässt beide Methoden zu. Wir haben uns an der Rechtsprechung des VwGH orientiert, die auch sehr großzügig war und erkennen ließ, dass das bestmögliche Ergebnis für den Steuerpflichtigen erreicht

Per-Item Limitation

werden soll, soweit es rechtlich vertretbar ist. In Fällen wie dem ersten, wo das Darlehen nichts mit der Betriebsstätte zu tun hat und auch keine missbräuchliche Gestaltung gegeben ist, wäre es absurd, der Bank für eine Tätigkeit außerhalb der Betriebsstätte eine Anrechnung des Quellensteuerabzugs zu versagen, weil bei Anwendung der Per-Country-Limitation das Ergebnis negativ ist. Die Vorfrage ist natürlich, ob die Per-Item-Limitation im Abkommenswortlaut Deckung findet. Das BMF bejaht dies und sieht im OECD-MA keine Verpflichtung für die eine oder andere Methode. Natürlich ist die Per-Country-Limitation die zweckmäßigere Methode, die wahrscheinlich in 90 % der Fälle zu einem akzeptablen Ergebnis führt. Aber in Härtefällen – und eben nicht in allen Fällen – kann man im Einklang mit den EStR die Per-Item-Limitation anwenden.

Bauplanung für ein österreichisches Bauvorhaben durch eine schweizerische Architektin

(BMF) – Übernimmt eine in der Schweiz ansässige Inhaberin eines schweizerischen Architekturbüros einen Teil der ziviltechnischen Planungsarbeiten für ein österreichisches Bauprojekt, so tritt gemäß Art. 14 des österreichisch-schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommens (DBA Schweiz) nur dann eine österreichische Steuerpflicht hinsichtlich der bei der Planungsarbeit erzielten Gewinne ein, wenn der schweizerischen Architektin hierfür eine österreichische „feste Einrichtung“ (z. B. ein Arbeitszimmer) für die Dauer von zumindest zwölf Monaten (bezüglich der Frist siehe AÖFV. Nr. 34/2000) zur Verfügung steht.

Mit Deutschland ist im November 2006 Einvernehmen hergestellt worden, dass der Begriff „feste Einrichtung“ in Art. 14 DBA Deutschland einerseits im Wesentlichen dem Begriff der „Betriebsstätte“ eines Gewerbetreibenden entspricht, dass aber andererseits die für Bauausführungen getroffenen Sonderregelungen des Art. 5 Abs. 3 DBA Deutschland keine Auswirkung im Geltungsbereich des Art. 14 zeitigen. Damit entfaltet die Änderung des OECD-Kommentars zu Art. 5 OECD-MA, der zufolge auch die Bauplanung eine betriebsstättenbegründende Mitwirkung an einem Bauprojekt darstellen kann, bei freiberuflich tätigen deutschen Architekten keine Wirkung (EAS 2802).

Das DBA Schweiz weist insoweit die gleiche Konzeption wie das DBA Deutschland auf, als im Abkommen ausdrücklich zwischen gewerblich tätigen Unternehmen (Art. 7 DBA) und freiberuflich tätigen Unternehmen (Art. 14 DBA) unterschieden wird. Nach Auffassung des BMF zeitigt daher die in Art. 5 Abs. 2 lit. g DBA Schweiz enthaltene Betriebsstättenfiktion für freiberufliche schweizerische Architekten bei Mitwirkung an einer Bauausführung ebenfalls keine Auswirkung.

Besondere Überlegungen wären nur dann anzustellen, wenn die schweizerische Architektin gemeinsam mit dem als „Projektleiter“ bezeichneten österreichischen Architekturbüro im Rahmen einer als „Mitunternehmerschaft“ (z. B. Gesellschaft nach bürgerlichem Recht) anzusehenden Arbeitsgemeinschaft tätig würde und wenn daher der Architektin kein vertraglicher Honoraranspruch für ihre Leistungen zusteht, sondern wenn sie vertraglich am Gewinn oder Verlust der österreichischen Personengesellschaft beteiligt wäre.

Wenn die schweizerische Architektin zwei in Österreich ansässige Architekten als Dienstnehmer engagiert, dann könnten jene Büroräumlichkeiten, in denen diese Dienstnehmer für das schweizerische Architekturbüro arbeiten, unter Umständen als Betriebsstätte („feste Einrichtung“) des schweizerischen Arbeitgebers aufgefasst werden (EAS 1705). Werden die österreichischen Architekten hingegen als selbstständig tätige Subauftragnehmer in das Planungsprojekt eingebunden, führt dies nicht zum Entstehen einer inländischen festen Einrichtung (Betriebsstätte) des schweizerischen Unternehmens und löst daher keine inländische Einkommensteuerpflicht aus. (EAS 3046 v. 24. 3. 2009)