

Quellensteuern im internationalen Steuerrecht

Bestimmungen im Überblick

Begriff

Der Begriff „Quellensteuer“ bezeichnet die Erhebungsform einer (zumeist) Ertragsteuer. Von Besteuerung an der Quelle bzw. Quellensteuer spricht man dann, wenn der Steuerabzug an der Quelle einer Zahlung erfolgt, und nur mehr der Nettobetrag vom Schuldner an den Gläubiger in einem anderen Land überwiesen wird. Die inländische Einkunftsquelle wird besteuert.

Doppelbesteuerungsabkommen (DBA)

Wer in Österreich seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt hat, unterliegt grundsätzlich mit seinen in- und ausländischen Einkünften (Welteinkommen) der Besteuerung in Österreich, selbst wenn bereits im Ausland für bestimmte Einkünfte Steuer gezahlt wurde. Da auch in anderen Ländern eine Besteuerung von Ausländern mit ihren dort erzielten Einkünften erfolgt, kommt es zunächst zu einer Doppelbesteuerung.

Um das zu vermeiden hat Österreich, wie andere Länder auch, mit möglichst vielen Staaten DBA abgeschlossen. Ein DBA regelt, welcher der beiden Vertragsstaaten unter welchen Voraussetzungen welches Einkommen besteuern darf, und hat als völkerrechtlicher Vertrag Vorrang vor innerstaatlichem Recht.

Als Vorlage für den Abschluss eines Doppelbesteuerungsabkommens hat die OECD ein Musterabkommen erstellt, an denen sich die von Österreich abgeschlossenen Abkommen orientieren.

Was unterliegt der Quellensteuer?

Dividenden

Dividenden sind Einkünfte aus Aktien, Genussrechten oder Genussscheinen, Gründeranteilen und anderen Rechten mit Gewinnbeteiligung sowie aus sonstigen Gesellschaftsanteilen stammende Einkünfte, die nach dem Recht des Staates, in dem die ausschüttende Gesellschaft ansässig ist, den Einkünften aus Aktien steuerlich gleichgestellt ist.

Zinsen

Der im OECD-Musterabkommen verwendete Begriff „Zinsen“ bedeutet Einkünfte aus Forderungen jeder Art. Das sind Einkünfte aus Darlehen, Anleihen, Obligationen, Wandel- und Gewinnschuldverschreibungen, Investmentfondsanteilen und ähnliche. Verzugszinsen gelten nach DBA-Recht nicht als Zinsen.

Hinweis:

Forderungen können abkommensrechtlich auch Beteiligungen am Gewinn des Schuldners beinhalten, sobald aber auch eine Beteiligung am Liquidationserlös besteht, handelt es sich nicht mehr um den Begriff „Zinsen“, sondern um eine „Dividende“.

Lizenzgebühren

Der Begriff „Lizenzgebühren“ ist in den DBA weit gefasst und betrifft Vergütungen für die Benutzung oder für das Recht auf Benutzung von:

- Urheberrechten an literarischen, künstlerischen oder wissenschaftlichen Werken
- Patenten, Marken, Mustern, Modellen, Plänen, geheimen Formeln oder Verfahren
- gewerblichen, kaufmännischen oder wissenschaftlichen Ausrüstungen (= Miete, Leasing)
- Mitteilung gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Erfahrungen („Know-how“)

Hinweis:

Manche Staaten besteuern unter diesem Begriff auch Einkünfte aus Dienst- und Beratungsleistungen (Übermittlung von Know-how).

Dienstleistungen

Die Reformstaaten in Osteuropa und viele Entwicklungsländer sichern ihre Besteuerungsansprüche, indem Dienstleistungen aller Art unter dem Begriff technische Dienstleistungen (technical services) erfasst und mit einer Quellensteuer belegt werden, unabhängig davon, wo die Tätigkeiten tatsächlich erbracht werden. So können Steuerausländer auf einfache Weise steuerlich erfasst werden.

Die „technical services“ umfassen kaufmännische und technische Beratung, Planungsleistungen, Engineering, Überwachungsleistungen, Reparaturarbeiten, die Personalgestellung sowie Schulung und Training von Personal.

Wie erfolgt die Besteuerung?

Dividenden

Nach dem OECD-Musterabkommen hat grundsätzlich der Ansässigkeitsstaat des Empfängers der Dividende das Besteuerungsrecht, wobei dem Quellenstaat ein auf einen bestimmten Prozentsatz beschränktes Besteuerungsrecht zukommt. Diese Quellensteuer kann im Ansässigkeitsstaat angerechnet werden.

In manchen DBA ist ab dem Erreichen einer bestimmten Beteiligungshöhe (meist 25%) ein ermäßigter Steuersatz für die Ausschüttung einer Kapitalgesellschaft an eine andere vorgesehen (sogenanntes Schachtel-Privileg).

Für EU-Staaten sieht die Mutter-Tochter-Richtlinie vor, dass Gewinnausschüttungen zwischen Kapitalgesellschaften innerhalb der EU unter bestimmten Voraussetzungen keinem Quellensteuerabzug unterliegen bzw. im Ansässigkeitsstaat des Empfängers der Dividende die Quellensteuer angerechnet wird. Wesentlichste Voraussetzung ist, dass eine Kapitalgesellschaft (Mutter) an der anderen (Tochter) mit mindestens 10% beteiligt ist.

Hinweis:

In Österreich ist das „Schachtel-Privileg“ im Körperschaftsteuergesetz verankert. Es sieht eine Steuerbefreiung von Ausschüttungen einer Kapitalgesellschaft an eine andere unter der Voraussetzung vor, dass eine Mindestbeteiligung im Ausmaß von mindestens 10% seit einem ununterbrochenen Zeitraum von einem Jahr besteht.

Zinsen

In aller Regel wird die Quellensteuer vom Bruttobetrag (gross amount) der Zinsen eingehoben. In Österreich wird die Steuer, die auf die Nettoeinkünfte entfällt, angerechnet. Daher kommt es, insbesondere in Bezug auf Länder mit hohen Quellensteuersätzen, de facto zu einer tatsächlichen Belastung durch die Differenz zwischen gezahlter Quellensteuer und der in Österreich angerechneten Steuer. Diese Form der Doppelbesteuerung wird durch ein DBA nicht aufgefangen.

Lizenzgebühren

Die zu „Zinsen“ erwähnte Problematik der endgültigen Steuerbelastung durch den Unterschied zwischen der Höhe der Quellensteuer und der in Österreich angerechneten Einkommensteuer auf ausländische Einkünfte gilt auch für die Lizenzgebühren.

Dienstleistungen

Die österreichischen DBA sehen für diese Leistungen keine Quellenbesteuerung vor. Nach dem OECD-Musterabkommen ist eine Einordnung der genannten Dienstleistungen unter den Begriff Know-how (Lizenzen), und damit die Quellenbesteuerung, nicht vorgesehen.

Eine Besteuerung solcher Dienstleistungen im Quellenstaat kann nach dem OECD-Musterabkommen nur erfolgen, wenn in dem Staat eine Betriebsstätte (feste Geschäftseinrichtung bzw. Bauausführung oder Montage) begründet wurde (im Einzelfall zu prüfen), der diese Einkünfte zuzurechnen sind.

Im Zusammenhang mit der Anrechnung der Quellensteuer im Staat des Empfängers der Zahlung ist das System des „matching credit“ zu erwähnen, wie es in den DBA zwischen Entwicklungs- und Industrieländern vorkommt. Eine Quellensteuer wird in diesen Ländern nicht oder nur in geringem Umfang erhoben. Trotzdem ist in den entsprechenden DBA die Anrechnung einer (fiktiven) höheren Quellensteuer in Österreich vorgesehen. Das prozentuelle Ausmaß der Anrechnung ist in dem jeweiligen DBA festgelegt (siehe nachstehende Tabelle).

Es soll gewährleistet werden, dass steuerliche Anreize dem ausländischen Investor im Entwicklungsland zugutekommen, und nicht durch die Besteuerung im Wohnsitzstaat des Investors verloren gehen.

DBA-Zuteilungsregeln für Zinsen

DBA-Staat	Österreich als Ansässigkeitsstaat Besonderheiten	Quellenstaat			
		All-gemein	Hypo- theken- zinsen	Zinsen an den öffentl. Sektor	Zinsen vom öffentl. Sektor
ALBANIEN		5 % ²⁸⁾			
ALGERIEN		10 % ^{11) 14)}		0 %	0 %
ARGENTINIEN		gekündigt mit 1.1.2009			
ARMENIEN		10 % ^{5) 11)}		0 %	10 %
ASERBAIDSCHAN		10 % ⁵⁾		0 %	0 %
AUSTRALIEN		10 %			
BAHRAIN	Einkünfte aus Forderungen ⁴⁴⁾	0 %			
BARBADOS		0 %			
BELGIEN		15 % ²⁾		15 %	
BELIZE		0 %			
BOSNIEN-HERZEGOWINA		5 % ⁴⁶⁾	5 % ⁴⁶⁾	0 % ⁴⁵⁾	5 % ⁴⁶⁾
BRASILIEN	Zinsen vom öffentl. Sektor steuerfrei; Matching Credit 25 %	15 % ²⁾		0 %	nicht begrenzt
BULGARIEN		5 % ⁴⁷⁾	5 % ⁴⁷⁾	0 %	5 % ⁴⁷⁾
CHILE	MFN- Klausel ⁵¹⁾	15 %		5 % ⁵⁰⁾	
CHINA	Matching Credit 10 %	10 % ²⁹⁾		0 % ²⁰⁾	10 % ²⁹⁾
DÄNEMARK		0 %			
DEUTSCHLAND		0 %			
ESTLAND		10 %		0 %	0 % ⁵⁾
FINNLAND		0 %			
FRANKREICH		0 %			
GEORGIEN		0 %			
GRIECHENLAND		8 % ³⁹⁾			
GROSSBRITANNIEN		0 % ²⁵⁾			
HONGKONG		0 %			
INDIEN	steuerfrei	10 % ^{6) 7)}			
INDONESIEN	Matching Credit 15 %	10 %		0 %	10 %
IRAN		5 % ^{9) 11)}		0 %	5 %
IRLAND		0 %			
ISRAEL		5 %		0 % ⁵⁵⁾	0 % ⁵⁵⁾
ITALIEN		10 %		0 %	
JAPAN		0 % ³⁶⁾			
KANADA		10 % ⁴⁾		0 % ⁹⁾	0 %
KASACHSTAN		10 % ^{1) 12) 14)}		0 %	0 %
KATAR		0 %			
KIRGISISTAN		10 % ¹²⁾		0 %	10 %
KOREA	Matching Credit 15 %	10 % ⁴⁾		0 %	10 %
KOSOVO	MFN- Klausel ⁵⁷⁾	10 %		10 %	10 %
KROATIEN		5 %			
KUBA		10 % ^{6) 11)}		0 %	0 %
KUWAIT		0 %			
LETTLAND		10 % ¹⁵⁾			0 %
LIECHTENSTEIN		10 %			
LITAUEN		10 % ¹⁴⁾		0 %	10 %
LUXEMBURG		0 %			
MALAYSIEN	Matching Credit 15 %	15 % ¹⁰⁾			0 %
MALTA	Matching Credit 5 %	5 %			

DBA-Staat	Österreich als Ansässigkeitsstaat Besonderheiten	Quellenstaat			
		Allgemein	Hypothekenzinsen	Zinsen an den öffentl. Sektor	Zinsen vom öffentl. Sektor
MAROKKO		10 % ^{15) 16)}		0 %	10 %
MAZEDONIEN		0 %			
MEXIKO		10 % ¹³⁾		0 % ²¹⁾	0 %
MOLDAU	subject to tax-Klausel	5 % ⁶⁾ exkl. OKB		0 %	0 %
MONGOLEI		10 % ¹²⁾		0 %	0 %
MONTENEGRO		10 %		0 % ³²⁾	0 % ³²⁾
NEPAL		15 % ²⁴⁾		0 %	15 %
NEUSEELAND	Meistbegünstigungs-klausel iZm OECD-Mitgliedstaaten!	10 % ³⁶⁾		0 %	10 %
NIEDERLANDE		0 %			
NORWEGEN		0 %			
PAKISTAN		15 % ³⁷⁾		0 %	15 %
PHILIPPINEN		15 % ²²⁾		0 % ⁸⁾	15 % ²²⁾
POLEN		5 % ^{11) 4)}		0 %	5 %
PORTUGAL		10 %			
RUMÄNIEN		3 % ^{5) 17)}		0 % ²³⁾	0 %
RUSSLAND		0 %			
SAN MARINO		0 %			
SAUDI ARABIEN	Einkünfte aus Förderungen	5 % ^{31) 32)}		0 %	0 %
SCHWEDEN		0 %			
SCHWEIZ		0 %			
SERBIEN	Meistbegünstigungs-klausel ⁴²⁾	10 % ⁴¹⁾	10 %	0 %	10 %
SINGAPUR		5 % ⁸⁾		0 %	5 %
SLOWAKEI		0 %			
SLOWENIEN		5 %			
SPANIEN		5 %			
SÜDAFRIKA		0 %			
TADSCHIKISTAN		8 % ⁴⁸⁾		0 %	0 %
TAIWAN		10 % ⁴⁹⁾		0 %	0 %
THAILAND	Matching Credit 25 %	25 % ³⁰⁾		0 %	25 % ³⁰⁾
TSCHECHIEN		0 %			
TUNESIEN	Matching Credit 10 %	10 %			
TÜRKEI		15 %	10 % für Banken	5 % ⁴⁰⁾	
TURKMENISTAN		10 % ²⁸⁾		0 %	0 % ⁵⁴⁾
UDSSR		0 %			
UKRAINE	Subject to tax-Klausel	5 % ¹³⁾		0 % ¹⁾	5 % ²⁸⁾
UNGARN		0 %			
USA		0 %		0 %	0 %
USBEKISTAN		10 % ³⁾		0 %	10 %
VAR (Ägypten) aus Ägypten	Hypothekenzinsen steuerfrei	15 %			
nach VAR (Ägypten)		0 %			15 %
VENEZUELA		10 % ^{33) 34)}		0 %	0 %
VER. ARABISCHE EMIRATE		0 %			
VIETNAM		10 % ⁴³⁾		0 %	0 %
WEISSRUSSLAND		5 %		0 % ^{6) 7)}	
ZYPERN		0 %			

© KC STEUERN

- 1) Kreditgewährung durch verstaatlichte Banken
- 2) 0 % für Zinsen aus Kundenforderungen, Zwischenbankzinsen, legitimierte Spargbuchzinsen
- 3) 0 % für Zinsen aus Kundenforderungen und für Exportförderungskredite
- 4) 0 % für Zinsen bei Kreditkäufen und bei Exportförderungskrediten
- 5) 0 % für Zinsen bei Kreditkäufen
- 6) 0 % für Zinsen an den Staat, die Gebietskörperschaften, die Nationalbank und an die Oesterreichische Kontrollbank
- 7) 0 % für Zinsen aus genehmigten Geschäftsvorgängen
- 8) 0 % für Zinsen an die Nationalbank und an die Oesterreichische Kontrollbank sowie für von ihnen besicherte Darlehen
- 9) 0 % bei Exportförderungskrediten und bei Zinsen an die Notenbank
- 10) 0 % bei „genehmigten Krediten“

- 11) 0 % von Banken gewährte Darlehen jeder Art, soweit kein Inhaberpapier
- 12) 0 % bei Exportförderungskrediten gewährt, garantiert oder besichert durch die Oesterreichische Kontrollbank
- 13) 0 % Darlehen oder Kredite mit Laufzeit von min. 3 Jahre durch die Oesterreichische Kontrollbank
- 14) 0 % für Warenkreditlieferungen
- 15) 0 % öffentliche Exportförderung
- 16) 0 % Zentralbank
- 17) 0 % Darlehen für mehr als 2 Jahre
- 18) 0 % für Obligationenzinsen
- 19) 10 % für Schachtelzinsen
- 20) gilt auch bei öffentlicher Darlehensbesicherung
- 21) 0 % für Zinsen an Pensionskassen
- 22) Sonderregelungen
- 23) einschließlich sämtlicher Banken
- 24) 10 % für Bankkredite – Oesterreichische Nationalbank und Oesterreichische Kontrollbank
- 25) Missbrauchbestimmung, subject to tax-Klausel
- 26) Quellensteuerfreiheit bei genehmigten Krediten
- 27) Freistellung der Hypothekarzinsen erst ab Wirksamkeitsbeginn des DBA vom 31.5.1996
- 28) 2 % bei Kreditkäufen von Waren und Dienstleistungen und für Bankkredite
- 29) Zinsen an Banken, Bemessungsgrundlage 70 % des Bruttobetrages
- 30) 10 % für Bankkredite und Kredite von Versicherungsgesellschaften
- 31) 0 % Exportförderung durch öffentliche Institutionen
- 32) 0 % für Darlehen in Anwendung eines bilateralen Abkommens
- 33) 4,95 % Zinsen bei Bauten
- 34) 0 % Darlehen von öffentlichen Finanzinstitutionen zur Förderung von Export und Entwicklung
- 35) 0 % Unternehmer und Nutzungsberechtigter in anderem Staat ansässig und im Zusammenhang mit Verkauf von Waren oder Ausrüstungen auf Kredit, außer zwischen verbundenen Unternehmen
- 36) 0 % Darlehen oder sonstige Forderungen gewährt, garantiert oder versichert durch die Oesterreichische Kontrollbank, ähnlicher Rechtsträger in Neuseeland
- 37) 0 % Darlehen oder Kredite gewährt oder besichert durch oder Pakistanische Nationalbank
- 38) 0 % Regierung des anderen Staates, Darlehen oder Kredite für Exportgeschäfte durch Oesterreichische Kontrollbank oder öffentlicher Rechtsträger Albaniens
- 39) Besteuerung nach dem Recht des jeweiligen Staates ohne Begrenzung bei Missbrauch
- 40) Darlehen oder Kredite, von Oesterreichischer Kontrollbank zur Förderung des Exports gewährt, garantiert oder versichert; oder ähnlicher öffentlicher Rechtsträger in der Türkei
- 41) 0 % für Zinsen an die Zentral- oder Nationalbank, bzw. an ein Finanzinstitut das unter der Kontrolle oder im überwiegenden Eigentum der Regierung des anderen Vertragsstaates oder einer seiner Gebietskörperschaften steht
- 42) Meistbegünstigungsklausel Serbiens gegenüber Österreich im Verhältnis zu einem anderen EU-Staat
- 43) 0 % für Zinsen für Darlehen, sonstige Forderungen oder Kredite, die gewährt, garantiert oder besichert werden durch die Oesterreichische

Kontrollbank bzw. die vietnamesische Entwicklungsbank

44) Definition der Einkünfte aus Forderungen entspricht dem OECD-Musterabkommen

45) für ein Darlehen jeder Art, welches von der Nationalbank, der Zentralbank, der Oesterreichischen Kontrollbank oder der Investment Garantie Agentur von Bosnien und Herzegowina gewährt, besichert oder garantiert wird

46) 0 % im Zusammenhang mit dem Verkauf gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Ausrüstungen auf Kredite bzw. im Zusammenhang mit dem Verkauf von Waren durch ein Unternehmen an ein anderes Unternehmen auf Kredit

47) für ein Darlehen jeder Art, das von der Oesterreichische Kontrollbank oder einer vergleichbaren bulgarischen Einrichtung zum Zwecke der Exportförderung gewährt, besichert oder garantiert wird; im Zusammenhang mit dem Verkauf gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Ausrüstungen auf Kredit; oder für ein von einer Bank gewährtes Darlehen jeder Art

48) 0 % an der Quelle für Zinsen für ein Darlehen, eine Forderung oder einen Kredit, die eine Exportfinanzierungsagentur des Staates schuldet oder von dieser eingegangen, gewährt, garantiert oder besichert wird; 0 % für ein Kreditinstitut und 0 % wenn die Zinsen für eine Schuld gezahlt werden, die Folge des Verkaufs auf Kredit von Ausrüstungen, Waren und Dienstleistungen ist

49) Zinsen im staatlichen Bereich, Zinsen an eine Zentralbank bzw. eine öffentliche Finanzinstitution, Zinsen im Zusammenhang mit einem Darlehen zur Exportförderung, Zinsen betreffend Darlehen zwischen Banken

50) im Zusammenhang mit Darlehen, welche von einem Kreditinstitut oder Versicherungsunternehmen gewährt werden; im Zusammenhang mit Anleihen oder Obligationen, welche regelmäßig und hauptsächlich an einer anerkannten Wertpapierbörse gehandelt werden; Zinsen aus dem Verkauf auf Kredit von Maschinen und Ausrüstungen

51) Meistbegünstigungsklausel: wenn Chile betreffend Art. 1, oder 12 mit anderem OECD-Staat etwas Günstigeres vereinbart, automatische Anwendbarkeit, Mitteilung an Österreich

52) Zinsen für Darlehen, Forderungen oder Kredite, die diesem Staat geschuldet oder von diesem Staat oder einer seiner Gebietskörperschaften oder Ausfuhrförderungsstellen gewährt, garantiert oder versichert werden; Oesterreichische Kontrollbank und Oesterreichische Entwicklungsbank im Protokoll ausdrücklich erwähnt

53) Zinsen für ein Darlehen, eine Forderung oder einen Kredit, die der Staat, eine seiner Gebietskörperschaften oder Exportfinanzierungsagenturen schuldet oder von diesen eingegangen, gewährt, garantiert oder besichert wurden

54) wenn die Zinsen vom Staat, aus dem die Zinsen stammen, einer seiner Gebietskörperschaften oder Körperschaften öffentlichen Rechts gezahlt werden

55) Zinsen an einen im anderen Vertragsstaat ansässigen Pensionsfonds oder ein gleichartiges Gebilde; Zinsen an eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person aufgrund einer an der Börse des erstgenannten Staates gehandelten Unternehmensanleihe, die von einer in diesem Staat ansässigen Gesellschaft begeben wurde; Zinsen für Darlehen, Forderungen oder Kredite, die diesem Staat geschuldet oder von diesem Staat oder einer seiner Gebietskörperschaften oder Exportfinanzierungsagenturen gewährt, garantiert oder versichert werden; Oesterreichische Kontrollbank und Oesterreichische Entwicklungsbank im Protokoll ausdrücklich erwähnt

56) In bestimmten Fällen gewinnabhängiger Forderungen wurde dem Quellenstaat ein uneingeschränktes Besteuerungsrecht erteilt.

57) Im Protokoll ist eine Meistbegünstigungsklausel vorgesehen, die den Kosovo automatisch dazu verpflichtet, gegenüber Österreich einen geringeren Quellensteuersatz anzuwenden, wenn mit einem anderen Staat ein günstigerer Satz für die Besteuerung von Zinsen an der Quelle vereinbart wurde.

Rechtsgrundlagen

§ 1 EStG, § 10 KStG, OECD-Musterabkommen, Doppelbesteuerungsabkommen

Stand: 01.03.2021