

EU-Zinsenbesteuerung - Vermeidung der Doppelbesteuerung

Gläser, Lars

DOI:

[10.57938/c66687c1-9d3c-4af5-80a8-6e0cad6d8d20](https://doi.org/10.57938/c66687c1-9d3c-4af5-80a8-6e0cad6d8d20)

Published: 01/01/2005

Document Version

Publisher's PDF, also known as Version of record

[Link to publication](#)

Citation for published version (APA):

Gläser, L. (2005). *EU-Zinsenbesteuerung - Vermeidung der Doppelbesteuerung*. SFB International Tax Coordination, WU Vienna University of Economics and Business. Discussion Papers SFB International Tax Coordination No. 8 <https://doi.org/10.57938/c66687c1-9d3c-4af5-80a8-6e0cad6d8d20>

Discussion Paper Nr. 8

EU-Zinsenbesteuerung Vermeidung der Doppelbesteuerung

Lars Gläser



FWF

1. Einleitung

Mit 1. 7. 2005 gelangt das EU-Quellensteuergesetz¹ (EU-QuStG) als österreichische Umsetzung der Zinsenbesteuerungsrichtlinie der EU² (Zinsen-RL) zur Anwendung, da von den Drittstaaten Andorra, Liechtenstein, Monaco, San Marino und der Schweiz ab demselben Zeitpunkt gleichwertige Maßnahmen und von den abhängigen und assoziierten Gebieten der Mitgliedstaaten dieselben Maßnahmen angewendet werden.³ Ziel dieser Richtlinie ist der zwischenstaatliche Informationsaustausch im Falle von Zinszahlungen von im Gemeinschaftsgebiet gelegenen Zahlstellen an wirtschaftliche Eigentümer, die natürliche Personen sind und in einem anderen Mitgliedstaat als die Zahlstelle ansässig sind. Während eines Übergangszeitraumes wird es aber Österreich, Belgien und Luxemburg – aufgrund der jeweiligen Bankgeheimnisse – gestattet, anstelle des Informationsaustausches eine Quellensteuer einzubehalten. Neben diesen drei Mitgliedstaaten ist aber auch in den Abkommen zwischen der Europäischen Gemeinschaft und den genannten Drittstaaten regelmäßig der Quellensteuerabzug als gleichwertige Maßnahme vorgesehen, sodass es zukünftig bei Zinszahlungen aus sieben europäischen Staaten für in Österreich ansässige wirtschaftliche Eigentümer zu einer zusätzlichen Quellensteuerbelastung kommen kann.

2. Ziel der Zinsenbesteuerung

Wenngleich der Informationsaustausch das Ziel der Zinsen-RL ist, soll der Quellensteuerabzug während des Übergangszeitraums in den betreffenden Staaten zumindest ein Minimum an Effektivität im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen gewährleisten. Sinn und Zweck ist es aber nicht, den wirtschaftlichen Eigentümer in dessen Ansässigkeitsstaat von der Erklärungspflicht oder gar seiner Steuerpflicht hinsichtlich der Zinseinkünfte zu entbinden.⁴ Vielmehr sind die Zinseinkünfte wie

* Mag. Lars Gläser ist Assistent am Institut für betriebswirtschaftliche Steuerlehre an der Universität Linz und Mitarbeiter des Spezialforschungsbereiches „International Tax Coordination“ der Wirtschaftsuniversität Wien. Dieser Beitrag ist auch in der SWI 2005, 325 ff. erschienen. Der Autor dankt Herrn Univ.-Prof. Dr. Michael Tumpel für die Durchsicht des Manuskripts.

¹ BGBl I 2004/33 idF BGBl I 2004/180.

² Richtlinie 2003/48/EG des Rates vom 3. Juni 2003 im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen, ABl. L 157 vom 26. 6. 2003, 38 idF RL 2004/587/EG, ABl. L 257 vom 4. 8. 2004, 7.

³ Vgl ECOFIN vom 12. 4. 2005, Pressemitteilung 7754/05 (Presse 77).

⁴ Vgl Art 11 Abs 4 Zinsen-RL und Erl zu Art 11 Abs 4 Richtlinienvorschlag, KOM(01) 400 endg.

auch bisher im Inland der Steuerpflicht unterworfen und in die Steuererklärung aufzunehmen. Der Ansässigkeitsstaat des wirtschaftlichen Eigentümers ist aber gem Art 14 Abs 1 der Zinsen-RL (bzw der entsprechenden Regelung im Drittstaatenabkommen) verpflichtet, jegliche Doppelbesteuerung, die sich aus den Regelungen der Richtlinie (bzw des Drittstaatenabkommens) ergibt, zu vermeiden. Im Ergebnis soll daher bei ordnungsgemäßer Erklärung der Zinseinkünfte jenes Steuerergebnis eintreten, dass auch ohne die vorherige Quellenbesteuerung eingetreten wäre. Die Quellensteuer stellt daher lediglich eine Sicherungssteuer dar, die das Nichtdeklarieren von Zinseinkünften im Ansässigkeitsstaat des wirtschaftlichen Eigentümers weniger attraktiv machen lassen soll.

3. Vermeidung der Doppelbesteuerung nach der Richtlinie 2003/48/EG

Gemäß Art 14 Abs 1 Zinsen-RL bzw dessen Umsetzung in § 11 Abs 1 EU-QuStG ist Österreich als Ansässigkeitsstaat des wirtschaftlichen Eigentümers verpflichtet, für die Vermeidung jeglicher Doppelbesteuerung aufgrund der nach der Zinsen-RL einbehaltenen Quellensteuer zu sorgen. Zu beachten ist, dass es den Mitgliedstaaten gem Art 16 Zinsen-RL gestattet ist, neben der Quellensteuer iSd Zinsen-RL auch andere ihren innerstaatlichen Rechtsvorschriften entsprechende Quellensteuern einzubehalten. Die Bemessungsgrundlage für die Quellensteuer nach der Zinsen-RL wird durch den Einbehalt sonstiger Quellensteuern aber nicht verringert. Eine Doppelbesteuerung für diese (anderen) Quellensteuern wird nach den Vorschriften der jeweils anwendbaren Doppelbesteuerungsabkommen oder durch unilaterale innerstaatliche Vorschriften (vgl §48 BAO und VO BGBl II 2002/474) vermieden. Ist für derartige Quellensteuern eine Anrechnung auf die innerstaatliche Einkommensteuerschuld vorgesehen, so ist diese Quellensteuer gem § 11 Abs 3 EU-QuStG in einem ersten Schritt auf die innerstaatliche Einkommensteuerschuld für die betreffende Zinszahlung anzurechnen. In einem zweiten Schritt ist dann gem §11 Abs 2 EU-QuStG die aufgrund der Zinsen-RL einbehaltene Quellensteuer auf die im Inland noch verbleibende Einkommensteuerschuld anzurechnen. Übersteigt der Betrag der im Mitgliedstaat der Zahlstelle einbehaltenen EU-Zinsensteuer den Betrag der verbleibenden Einkommensteuerschuld, so wird dem wirtschaftlichen Eigentümer die Differenz erstattet.

Beispiel:⁵

Die Zahlstelle Z in Belgien zahlt Zinsen in Höhe von 100,- aus einer in einem Drittstaat begebenen Forderung an den in Österreich ansässigen wirtschaftlichen Eigentümer Ö. Von den Zinsen ist im Drittstaat eine Quellensteuer von 25 % einbehalten worden. Belgien behält eine EU-Quellensteuer von 15 %⁶ ein. An Ö erfolgt nach Abzug der Quellensteuern im Drittstaat bzw Belgien eine Zinszahlung von 60,- (100-25-15).

Die Zinserträge des Ö sind in Österreich gem § 37 Abs 8 Z 3 EStG mit 25 % zu versteuern. In einem ersten Schritt ist die im Drittland einbehaltene Quellensteuer in DBA-konformer Höhe (lt DBA-Drittland zB 15 %) anzurechnen. Soweit die im Drittstaat einbehaltene Quellensteuer die lt DBA anrechenbare Quellensteuer übersteigt (hier 10 %) ist sie – im Drittstaat – rückzuerstatten. In einem zweiten Schritt hat eine Anrechnung der im Mitgliedstaat der Zahlstelle einbehaltenen EU-Quellensteuer auf die verbleibende österreichische Einkommensteuer zu erfolgen. In einem dritten Schritt, ist die EU-Quellensteuer gutzuschreiben, soweit sie die österreichische Einkommensteuer übersteigt.

Öst. ESt gem § 37 Abs 8 Z 3 EStG (25 % von 100,-)	25,-	
Lt DBA Österreich-Drittstaat anrechenbare Quellensteuer	<u>- 15,-</u>	(1. Schritt)
Höhe der anrechenbaren EU-Quellensteuer	10,-	(2. Schritt)
Im Zahlstellenstaat einbehaltene EU-Quellensteuer	15,-	
Höhe der nach Schritt 2 anrechenbaren EU-Quellensteuer	<u>- 10,-</u>	
Gutschrift gem § 11 Abs 2 EU-QuStG	5,-	(3. Schritt)

Wurde neben der EU-Zinsensteuer keine weitere Quellensteuer einbehalten, so entfällt der erste Schritt und es ist lediglich die im Mitgliedstaat der Zahlstelle nach der Zinsen-RL einbehaltene Quellensteuer bis zur Höhe der innerstaatlich geschuldeten Steuer anzurechnen und im Falle des Überschreitens dieses Betrages die Differenz zu erstatten.

Zu Missverständnissen könnte in diesem Zusammenhang die Überschrift der Regelung „Vermeidung der Doppelbesteuerung“ führen. So regeln Art 14 Abs 2 Zinsen-RL bzw § 11 Abs 2 EU-QuStG ausdrücklich, dass ein die innerstaatliche Steuerschuld

⁵ Vgl Abschnitt 11.3 des Begutachtungsentwurfes zu den EU-QuStRL.

⁶ 15 % von 100, da die Einbehaltung sonstiger Quellensteuern die Bemessungsgrundlage für die EU-Quellensteuer nicht mindert.

übersteigender EU-Zinsensteuerbetrag vom Ansässigkeitsstaat des wirtschaftlichen Eigentümers zurückzuerstatten ist. Wäre von Art 14 Zinsen-RL bzw § 11 EU-QuStG lediglich eine „Vermeidung der Doppelbesteuerung“ intendiert, würde es der genannten Regelung aber nicht bedürfen. Bei genauer Betrachtung käme es nämlich in diesen Fällen auch ohne Rückerstattung in Höhe eben dieses Betrages zu keiner Doppelbesteuerung, da der Ansässigkeitsstaat nur bis zur Höhe der innerstaatlichen Steuerschuld auf die Zinszahlung zugreift. Der darüber hinausgehende – zurückzuerstattende – Betrag würde hingegen nur einfach im Zahlstellenstaat besteuert, was im Ergebnis einer Vermeidung der Doppelbesteuerung nach der Anrechnungsmethode entsprechen würde. Es ist daher davon auszugehen, dass Art 14 Zinsen-RL bzw § 11 EU-QuStG nicht nur das Ziel haben, eine Doppelbesteuerung aufgrund der Richtlinie zu vermeiden, sondern vielmehr darüber hinausgehend eine Mehrbesteuerung aufgrund der Richtlinie vermieden werden soll. Als Vergleichsmaßstab für die Steuerlast, die auch nach Anwendungsbeginn der Regelungen der Zinsenbesteuerung nicht überschritten werden soll, dient hierbei die Gesamtsteuerbelastung der Zinszahlung, die bei ordnungsgemäßer Erklärung aber ohne EU-Zinsenbesteuerung im Zahlstellenstaat eingetreten wäre. Dies ist insbesondere auch dann von Bedeutung, wenn Zinsen in Österreich – zB weil sie aufgrund eines DBA von der Besteuerung in Österreich ausgenommen sind⁷ – gar nicht der Einkommensteuer unterliegen. Den obigen Ausführungen entsprechend soll es aber zu keiner Mehrbelastung aufgrund der Richtlinie kommen. Dem wirtschaftlichen Eigentümer ist daher gem § 11 Abs 2 EU-QuStG auch in diesen Fällen die gesamte im Zahlstellenstaat aufgrund der Zinsen-RL einbehaltene Quellensteuer zurückzuerstatten, auch wenn in Österreich de facto gar keine Steuerschuld besteht, auf die – zumindest ein Teil der einbehaltenen – EU-Zinsensteuer angerechnet werden könnte. Problematisch ist in diesen Fällen, dass Österreich 100 % der EU-Zinsensteuer zurückzuerstatten hat, obwohl es nur 75 % der Einnahmen aus der EU-Zinsensteuer erhält,⁸ weil 25 % zur Abgeltung des Verwaltungsaufwands dem Zahlstellenstaat verbleiben. Eine Be-

⁷ Vgl zB Art 11 Abs 1 DBA-Argentinien; Art 11 Abs 3 lit b DBA-Brasilien; Art 11 Abs 2 DBA-Griechenland. Im Ansässigkeitsstaat des Zinsschuldners kann es in diesen Fällen zu einer Quellenbesteuerung kommen, weil der Schuldnerstaat im Anwendungsbereich der DBA regelmäßig als Quellenstaat gilt (Schuldnerprinzip). Zusätzlich kann aber auch eine EU-Zinsensteuer im Ansässigkeitsstaat der Zahlstelle einbehalten werden, da im Rahmen der Zinsen-RL das Zahlstellenprinzip gilt.

⁸ Vgl Art 12 Zinsen-RL.

schränkung der Rückerstattung auf diese 75 %⁹ ist weder aus der Richtlinie, dem EU-QuStG oder den jeweiligen Materialien ableitbar. Vielmehr würde der wirtschaftliche Eigentümer im Falle einer Einschränkung auf diese 75 % einer steuerlichen Mehrbelastung iHv 25 % unterliegen, was nach Art 14 Zinsen-RL aber vermieden werden soll.

4. Vermeidung der Doppelbesteuerung nach den Drittstaatenabkommen

4.1. Rechtsqualität der Abkommen

Die Anwendung der Zinsen-RL gleichwertiger Maßnahmen durch die Drittstaaten Andorra, Liechtenstein, Monaco, San Marino und die Schweiz ist Anwendungsvoraussetzung für die Regelungen der Zinsen-RL und ihrer Umsetzungen in den Mitgliedstaaten. Diese gleichwertigen Maßnahmen werden in Drittstaatenabkommen geregelt, die als völkerrechtliche Verträge zwischen jeweils einem Drittstaat und der Europäischen Gemeinschaft, welcher gem Art 281 EG Völkerrechtssubjektivität zukommt, abgeschlossen werden. Seitens der EG ist die Rechtsgrundlage für den Abschluss derartiger Verträge Art 94 iVm Art 300 Abs 2 Unterabs 1 EG. Mit ihrem völkerrechtlichen In-Kraft-Treten sind die Drittstaatenabkommen „integrierender Bestandteil“ der Gemeinschaftsrechtsordnung.¹⁰ Ihr Anwendungsbefehl gründet sich auf Art 300 Abs 7 EG, wo klargestellt wird, dass neben den Organen der Gemeinschaft auch die Mitgliedstaaten durch die Abkommensregelungen gebunden sind.¹¹ Innerhalb der Rangordnung des Gemeinschaftsrechts stehen sie unterhalb des primären Gemeinschaftsrechts, gehen aber dem sekundären vor.¹²

4.2. Unmittelbare Anwendbarkeit der Abkommen

⁹ So zum Richtlinienentwurf: *Kilches*, Richtlinie zur effektiven Besteuerung von Zinserträgen, FJ 2001, 262.

¹⁰ Vgl EuGH 15. 6. 1999, Rs C-321/97, *Anderson u.a./Schweden*, Slg 1999, I-3551, Rz 26; EuGH 30. 9. 1987, Rs 12/86, *Demirel/Stadt Schwäbisch Gmünd*, Slg 1987, 3747, Rz 7; EuGH 20. 9. 1990, Rs C-192/89, *Sevince*, Slg 1990, I-3461, Rz 8; EuGH 26. 10. 1982, Rs 104/81, *Kupferberg*, Slg 1982, 3662, Rz 13; EuGH 30. 4. 1974, Rs 181/73, *Haegeman/Belgien*, Slg 1974, 449.

¹¹ Vgl *Müller-Ibold*, in *Lenz/Borchardt* (Hrsg.), EUV/EGV³ Art 300 Rz 4.

¹² Vgl zB EuGH 10. 9. 1996, C-61/94, *KOM/Deutschland*, Slg 1996, I-3989, Rz 52; vgl auch *Koenig/Haratsch*, *Europarecht*⁴ Rz 272.

Es stellt sich die Frage, ob die Drittstaatenabkommen unmittelbar anwendbar sind oder – ähnlich den Richtlinien der EG – einer Umsetzung durch die Mitgliedstaaten bedürfen. Nach der Rechtsprechung des EuGH kann sich der einzelne EU-Bürger unmittelbar auf die Bestimmungen eines zwischen der EG und Drittländern geschlossenen Abkommens berufen, wenn diese Bestimmungen unter Berücksichtigung ihres Wortlautes und im Hinblick auf den Sinn und Zweck des Abkommens eine klare und eindeutige Verpflichtung enthalten, deren Erfüllung oder deren Wirksamkeit nicht vom Erlass eines weiteren Aktes abhängen.¹³ Hat das Abkommen dagegen bloßen Programmcharakter, ist es nicht unmittelbar anwendbar.¹⁴ Anders als die Richtlinien der EG, die jedenfalls, also auch wenn sie ausreichend konkret sind, von dem Mitgliedstaaten umzusetzen sind, bedürfen die Drittstaatenabkommen nur dann einer Umsetzung in innerstaatliches Recht, wenn sie nicht den notwendigen Konkretisierungsgrad aufweisen. Da die Regelungen der Drittstaatenabkommen im Wesentlichen mit den die Zinsen-RL „konkretisierenden“ Umsetzungen der jeweiligen Mitgliedstaaten identisch sind, ist wohl davon auszugehen, dass auch die Abkommen ausreichend konkret und somit unmittelbar anwendbar sind.

4.3. Abkommensregelungen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung

Das Ziel der Drittstaatenabkommen ist jeweils eine Quellenbesteuerung von Zinszahlungen, die Zahlstellen in einem Drittstaat an wirtschaftliche Eigentümer, die natürliche Personen und in einem Mitgliedstaat der EU ansässig sind, tätigen. Im umgekehrten Fall – wenn Zahlstellen in der EU Zinsen an wirtschaftliche Eigentümer in den jeweiligen Drittstaaten zahlen – ist keine EU-Zinsenbesteuerung vorgesehen. Die Abkommensregelungen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung sind daher grundsätzlich nur für in der EU ansässige wirtschaftliche Eigentümer von Bedeutung. In allen Drittstaatenabkommen gleichen diese Bestimmungen den – bereits oben dargelegten – Regelungen der Zinsen-RL.¹⁵ Auch hinsichtlich dieser Abkommen ist wohl davon auszugehen, dass mit dem Begriff der „Vermeidung der Doppelbesteuerung“ die Vermeidung einer Mehrbelastung des wirtschaftlichen Eigentümers durch

¹³ Vgl. EuGH 11. 5. 2000 Rs C-37/98, *Savas*, Slg 2000, I-2927, Rz 39; EuGH 5. 7. 1994, C-432/92, *Anastasiou/Großbritannien*, Slg 1994, I-3116, Rz 23; EuGH 30. 9. 1987, Rs 12/86, *Demirel/Stadt Schwäbisch Gmünd*, Slg 1987, 3747, Rz 14; EuGH 26. 10. 1982, Rs 104/81, *Kupferberg*, Slg 1982, 3662, Rz 23; vgl. auch *Koenig/Haratsch*, *Europarecht*⁴ Rz 273.

¹⁴ *Schmalenbach*, in *Calliess/Ruffert* (Hrsg.), *EUV/EGV*² Art 300 Rz 60.

¹⁵ Vgl. Art 10 Abkommen EG-Andorra; Art 9 Abkommen EG-Liechtenstein; Art 10 Abkommen EG-Monaco; Art 10 Abkommen EG-San Marino; Art 9 Abkommen EG-Schweiz.

eine im Zahlstellenstaat aufgrund des Abkommens einbehaltene Quellensteuer gemeint ist.¹⁶

4.4. Durchsetzung der Abkommenregelungen

Sind die Regelungen der Abkommen unmittelbar anwendbar und die Abkommen im Amtsblatt der EU kundgemacht,¹⁷ sind sie von den österreichischen Behörden und Gerichten wie ein Gesetz anzuwenden,¹⁸ auf das sich der einzelne EU-Bürger unmittelbar berufen kann. Im gemeinschaftsrechtlichen Rahmen stellt sich aber auch im Hinblick auf die Drittstaatenabkommen die Frage nach den diesbezüglichen Kompetenzen des EuGH. Diese Abkommen sind völkerrechtliche Verträge zwischen jeweils einem Drittstaat und der Europäischen Gemeinschaft. Indem die Mitgliedstaaten der EU dafür sorgen, dass die Verpflichtungen aus einem von den Gemeinschaftsorganen geschlossenen Abkommen eingehalten werden, erfüllen sie im Rahmen der Gemeinschaftsordnung eine Pflicht gegenüber der Gemeinschaft, die die Verantwortung für die ordnungsgemäße Durchführung des Abkommens übernommen hat.¹⁹ Aus der Tatsache, dass derartige Abkommen von den Organen der Gemeinschaft abgeschlossen werden, begründet der EuGH in ständiger Rechtsprechung seine Auslegungskompetenz nach Art 234 Abs 1 lit b EG.²⁰ Seine Aufgabe ist es, eine einheitliche Anwendung der Abkommensregelungen sicherzustellen.²¹ Im Rahmen eines Vorabentscheidungsverfahrens nach Art 234 Abs 1 lit b EG sind die nationalen Gerichte daher berechtigt bzw verpflichtet dem EuGH Auslegungsfragen im Hinblick auf die Drittstaatenabkommen vorzulegen.

¹⁶ Dies geht zB ausdrücklich aus der Überschrift „Vermeidung der Doppelbesteuerung und/oder Erstattung der Quellensteuer“ des Art 10 Abkommen EG-Monaco hervor. Vgl auch oben Punkt III.

¹⁷ Vgl ABl. L 359 vom 4. 12. 2004, 33 (Fürstentum Andorra); ABl. L 379 vom 24. 12. 2004, 84 (Fürstentum Liechtenstein); ABl. L 19 vom 21. 1. 2005, 55 (Fürstentum Monaco); ABl. L381 vom 28. 12. 2004, 33 (Republik San Marino); ABl. L 385 vom 29. 12. 2004, 30 (Schweizerische Eidgenossenschaft).

¹⁸ Vgl EuGH 20. 9. 1990, Rs C-192/89, *Sevince*, Slg 1990, I-3461, Rz 24; siehe auch *Schmalenbach*, in *Calliess/Ruffert* (Hrsg), EUV/EGV² Art 300 Rz 63 mwN.

¹⁹ Vgl EuGH 30. 9. 1987, Rs 12/86, *Demirel/Stadt Schwäbisch Gmünd*, Slg 1987, 3747, Rz 11; EuGH 26. 10. 1982, Rs 104/81, *Kupferberg*, Slg 1982, 3662, Rz 13.

²⁰ Vgl EuGH 15. 6. 1999, Rs C-321/97, *Anderson u.a./Schweden*, Slg 1999, I-3551, Rz 26; EuGH 30. 9. 1987, Rs 12/86, *Demirel/Stadt Schwäbisch Gmünd*, Slg 1987, 3747, Rz 11f; EuGH 20. 9. 1990, Rs C-192/89, *Sevince*, Slg 1990, I-3461, Rz 10ff; EuGH 30. 4. 1974, Rs 181/73, *Hageman/Belgien*, Slg 1974, 449.

²¹ Vgl EuGH 26. 10. 1982, Rs 104/81, *Kupferberg*, Slg 1982, 3662, Rz 14.

Da in den Abkommen nichts Gegenteiliges vereinbart ist, besteht die Auslegungskompetenz des EuGH jedoch nur in bezug auf die Gemeinschaft. Zur Abkommensauslegung im Hinblick auf die Drittstaaten ist der Gerichtshof nicht befugt.²² An ein Urteil des EuGH sind daher lediglich die Mitgliedstaaten der EU, nicht aber die Drittstaaten gebunden. Eine gemeinschaftsrechtskonforme Abkommensauslegung durch die Drittstaaten kann wohl nur durch die in den Abkommen vorgesehenen Konsultationsverfahren erreicht werden.

5. Qualifikationsunterschiede

Es stellt sich die Frage, wie vorzugehen ist, wenn die Regelungen der Zinsen-RL bzw der Drittstaatenabkommen von den Finanzverwaltungen und Gerichten im Zahlstellenstaat und im Ansässigkeitsstaat des wirtschaftlichen Eigentümers unterschiedlich ausgelegt werden. Diese Gefahr besteht insbesondere im Hinblick auf den Zinsbegriff, der nicht dem jeweiligen nationalen sondern jenem des Art 11 Abs 3 OECD-MA nachgebildet ist.²³ Gemäß den Regelungen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung sind die Ansässigkeitsstaaten der wirtschaftlichen Eigentümer nämlich lediglich verpflichtet, eine Quellensteuerbelastung zu vermeiden, die sich aufgrund der Zinsen-RL bzw der Drittstaatenabkommen ergibt. Werden im Zahlstellenstaat daher beispielsweise Zahlungen einer Quellenbesteuerung unterworfen, die keine Zinszahlungen iSd Zinsen-RL bzw des konkret anzuwendenden Drittstaatenabkommens sind (wobei diese Zinsbegriffe grundsätzlich identisch sein sollten!), ist der Ansässigkeitsstaat des wirtschaftlichen Eigentümers nicht verpflichtet, diese im Rahmen der Regelungen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung gutzuschreiben oder zu erstatten.²⁴ Im Falle von Qualifikationsunterschieden zwischen zwei Mitgliedstaaten der EU entscheidet letztlich der EuGH über die Auslegung der Regelungen der Richtlinie. Eine entgegen der Zinsen-RL einbehaltene EU-Quellensteuer wäre daher nicht im Ansässigkeitsstaat nach den Regeln zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, sondern im Zahlstellenstaat zurückzuerstatten, wenn sie entgegen der dort geltenden gesetzlichen Regelung einbehalten wurde. Kommt es zu Qualifikationsunterschieden zwischen Drittstaaten und Mitgliedstaaten, so hat der Ansässigkeitsstaat des wirtschaft-

²² Vgl EuGH 15. 6. 1999, Rs C-321/97, *Anderson u.a./Schweden*, Slg 1999, I-3551, Rz 28.

²³ Vgl Erl zu Art 6 Abs 1 lit a Richtlinienvorschlag, KOM(01) 400 endg.

²⁴ Im Gegenzug ist der Ansässigkeitsstaat des wirtschaftlichen Eigentümers aber auch nicht berechtigt drei Viertel der auf diese Zinszahlungen entfallenden EU-Zinsensteuer aufgrund der jeweiligen zwischenstaatlichen Verteilungsregel zu verlangen.

lichen Eigentümers auch in diesen Fällen keine EU-Zinsensteuer gutzuschreiben oder zu erstatten, die entgegen dem jeweiligen Drittstaatenabkommen einbehalten wurde. Die Entscheidung, ob es zu einer Gutschrift oder Erstattung im Ansässigkeitsstaat kommt liegt am Ende jedoch auch hier beim EuGH. Im Unterschied zum rein innergemeinschaftlichen Sachverhalt, kann der EuGH aber nicht die Drittstaaten anhalten sich abkommenkonform zu verhalten. Wird daher entgegen der Auslegung des EuGH in einem Drittstaat zu viel Quellensteuer einbehalten, so kann bloß versucht werden, den jeweiligen Drittstaat im Wege des in den Abkommen regelmäßig vorgesehenen Konsultationsverfahrens zu einer dem EuGH entsprechenden Auslegung zu bewegen.

6. Zusammenfassung

Mit Anwendungsbeginn der Zinsenbesteuerung in der EU, Andorra, Liechtenstein, San Marino, Monaco und der Schweiz am 1. 7. 2005 kann es im Falle von Zinszahlungen an in Österreich ansässige wirtschaftliche Eigentümer – neben den bisher einbehaltenen DBA-Quellensteuern – zu zusätzlichen Quellensteuerbelastungen kommen. Ziel der in der Zinsen-RL und den Drittstaatenabkommen vorgesehenen Quellensteuern ist aber nicht eine Mehrbelastung der Steuerpflichtigen, sondern eine effektive Besteuerung von Zinszahlungen im Gemeinschaftsgebiet. Daher sind sowohl in der Zinsen-RL als auch in den Drittstaatenabkommen „Regelungen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung“ vorgesehen worden, die eine Mehrbelastung des wirtschaftlichen Eigentümers aufgrund der EU-Zinsensteuer ausschließen sollen. Um aus Qualifikationskonflikten zwischen Zahlstellenstaat und Ansässigkeitsstaat des wirtschaftlichen Eigentümers resultierende Mehrbelastungen zu vermeiden, ist eine einheitliche Auslegung der Regelungen der Zinsenrichtlinie bzw der Drittstaatenabkommen – insbesondere im Hinblick auf den Zinsbegriff – von wesentlicher Bedeutung. Die Auslegung der Zinsen-RL und der Drittstaatenabkommen obliegt hierbei dem EuGH, wobei aber lediglich die Mitgliedstaaten der EU durch dessen Urteile verpflichtet sind. Im Falle der gemeinschaftsrechtswidrigen Anwendung der Regelungen durch die Drittstaaten, kann dagegen lediglich das jeweils in den Abkommen vorgesehene Konsultationsverfahren der Rechtsdurchsetzung dienen.

List of SFB Discussion Papers:

	Author	Title
1	Carlos Reyes	European Portability Rules for Social Security Benefits and their Effects on the National Social Security Systems
2	Christian Bellak Markus Leibrecht Roman Römisch	New evidence on the tax burden of MNC activities in Central- and East-European New Member States
3	Minna Väre Christoph R. Weiss Kyösti Pietola	On the Intention-Behaviour Discrepancy: Empirical Evidence from Succession on Farms in Finland
4	Timo Fischer	European Co-ordination of Long-term Care Benefits: The individual Costs of Migration between Bismarck and Beveridge Systems <i>Illustrative Case Studies</i>
5	Michael Lang	Internationale Kapitaleinkommensbesteuerung nach dem Wohnsitzprinzip oder dem Quellenprinzip <i>Eine kritische rechtswissenschaftliche Analyse des in den DBA enthaltenen Quellenprinzips</i>
6	Martin Zagler	Distributional Consequences of Capital Tax Coordination
7	Christian Bellak Markus Leibrecht	Effective tax rates as a determinant of Foreign Direct Investment in Central- and East European Countries: A Panel Analysis