

# Inhaltsverzeichnis

Vorwort .....	V
Abkürzungsverzeichnis .....	XV
Literaturverzeichnis .....	XIX
1. Einleitung .....	1
1.1. Gegenstand und Ziel der Arbeit .....	1
1.2. Aufbau der Arbeit .....	6
2. Doppelbesteuerung .....	8
2.1. Ursachen von Doppelbesteuerung .....	8
2.1.1. Staatliche Finanzhoheit .....	8
2.1.2. Kollision von Universal- und Territorialitätsprinzip ....	10
2.2. Wesen und Begriff der Doppelbesteuerung .....	12
2.3. Notwendigkeit der Vermeidung der Doppelbesteuerung .....	15
2.3.1. Betriebs- und volkswirtschaftliche Gründe .....	15
2.3.2. Unionsrecht .....	16
2.3.3. Leistungsfähigkeitsprinzip .....	17
2.3.4. Rechtssystematik .....	17
2.4. Zusammenfassung .....	18
3. Maßnahmen zur Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung .....	19
3.1. Unilaterale Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung .....	20
3.1.1. Bedeutung unilateraler Maßnahmen .....	20
3.1.2. Wesen unilateraler Maßnahmen .....	22
3.1.3. Unilaterale Maßnahmen im Rahmen der unbeschränkten Steuerpflicht .....	23
3.1.3.1. Grundkonzept des § 48 BAO .....	23
3.1.3.2. Ziele des § 48 BAO .....	24
3.1.3.3. Anwendungsvoraussetzungen des § 48 BAO .....	24
3.1.3.3.1. Persönlicher Anwendungsbereich .....	25
3.1.3.3.2. Sachlicher Anwendungsbereich .....	26
3.1.3.3.3. Anwendungserfordernis des „Ausgleichs der Besteuerung“ und der „Gegenrechtsherstellung“ (Rechtsvoraussetzungen) .....	27
3.1.3.4. Ermessensübung .....	35
3.1.3.4.1. Allgemeine Leitgrundsätze bei der Ermessensübung .....	35
3.1.3.4.2. Ermessensübung bei Entscheidung der Anwendung dem Grunde nach (Handlungsermessen) .....	35

## Inhaltsverzeichnis

---

3.1.3.4.3.	Ermessensübung bei Wahl der Gestaltung und des Ausmaßes der Entlastungsmaßnahme (Auswahlermessen) .....	37
3.1.3.4.4.	Vermeidung der Doppelbesteuerung aufgrund von handels- und wirtschaftspolitischen Interessen Österreichs – Anwendungsfälle von Einzelbescheiderteilungen .....	42
3.1.4.	Doppelbesteuerungsverordnung (Verordnung zu § 48 BAO) .....	52
3.1.4.1.	Grundkonzept der Verordnung .....	53
3.1.4.2.	Anwendungsvoraussetzungen .....	54
3.1.4.3.	Anwendung der Freistellungsmethode .....	55
3.1.4.4.	Anwendung der Anrechnungsmethode .....	57
3.1.4.5.	Dokumentationserfordernisse .....	58
3.1.4.6.	Verbot der Verlustdoppelverwertung .....	58
3.1.5.	Unilaterale Maßnahmen im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht .....	59
3.1.6.	Doppelbesteuerungsgesetz für Gebiete ohne Völkerrechtssubjektivität .....	60
3.1.7.	Zusammenfassung der Ergebnisse .....	61
3.2.	Bilaterale Maßnahmen (DBA-Recht) .....	63
3.2.1.	Vermeidung der Doppelbesteuerung im DBA-Recht .....	65
3.2.1.1.	Begrenzung der Quellenbesteuerung .....	66
3.2.1.2.	Vermeidung der Doppelbesteuerung im Ansässigkeitsstaat .....	67
3.2.1.2.1.	Die Vermeidungsnorm der DBA: Art 23 A und 23 B OECD-MA (Methodenartikel) ....	68
3.3.	Multilaterale Maßnahmen .....	70
3.4.	Supranationale Maßnahmen .....	71
3.4.1.	Mutter-Tochter-Richtlinie .....	73
3.4.2.	Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie .....	74
3.4.3.	Fusionsrichtlinie .....	76
3.4.4.	EU-Schiedsübereinkommen .....	76
3.4.5.	Anti-BEPS-Richtlinie und deren Umsetzung in § 10a KStG .....	77
3.4.6.	Diskriminierungs- und Beschränkungsverbote .....	81
3.4.6.1.	Diskriminierung .....	81
3.4.6.2.	Beschränkungen .....	83
3.4.6.3.	Geschriebene und ungeschriebene Rechtfertigungsgründe .....	85
3.5.	Verhältnis der Maßnahmen zueinander .....	88
3.6.	Zusammenfassung .....	93

4. Methoden zur Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung ...	97
4.1. Entgegengesetzte Grundkonzeptionen der Freistellungs- und der Anrechnungsmethode .....	98
4.1.1. Das Wahlrecht im OECD-MA .....	98
4.1.2. Wettbewerbspolitische Bedeutung der Freistellungs- und der Anrechnungsmethode: Kapitalexport- und Kapitalimportneutralität .....	99
4.1.2.1. Begriff der Kapitalexport- und Kapitalimport-neutralität .....	100
4.1.2.2. Vorzüge und Nachteile der Kapitalexport- und der Kapitalimportneutralität .....	103
4.1.3. Die österreichische Position bei der Wahl der Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung ....	105
4.1.4. Problembereiche bei der praktischen Umsetzung der Methoden .....	109
4.2. Systematik der Freistellungsmethode .....	110
4.2.1. Allgemeines Umschreibung .....	110
4.2.2. Grundkonstrukt der Freistellungsmethode und Rechtsgrundlage .....	111
4.2.3. Ausprägungen der Freistellungsmethode .....	113
4.2.4. Wirkungsweise der Freistellungsmethode .....	114
4.2.5. Tatbestandsvoraussetzungen .....	115
4.2.5.1. Freistellungsverpflichtung bei virtueller Doppelbesteuerung .....	115
4.2.5.2. Hybride Rechtsträger und Freistellungsverpflichtung bei Qualifikations-/Zurechnungskonflikten .....	117
4.2.6. Doppelte Nichtbesteuerung: Unerwünschter Nebeneffekt der Freistellungsmethode? .....	120
4.2.6.1. Subject-to-tax-Klauseln und Switch-over-Klauseln ....	122
4.2.7. Ermittlung der freizustellenden Einkünfte .....	124
4.2.7.1. Einkünfteumrechnung nach innerstaatlichen Rechtsvorschriften .....	124
4.2.7.2. Zuordnung von Aufwendungen zu den in- und ausländischen Einnahmen .....	125
4.2.7.3. Berücksichtigung von Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen .....	126
4.2.8. Sonderfragen .....	126
4.2.8.1. Freibeträge .....	126
4.2.8.2. Einkünfteabhängige Grenzbeträge .....	127
4.2.9. Verlustberücksichtigung .....	127
4.2.10. Progressionsvorbehalt .....	130
4.2.10.1. Geltendmachung im Ansässigkeitsstaat .....	130

## Inhaltsverzeichnis

---

4.2.10.2.	Rechtsgrundlage .....	131
4.2.10.3.	Wirkung des Progressionsvorbehalts .....	134
4.2.10.3.1.	Zwischenergebnis .....	137
4.2.10.4.	Negativer Progressionsvorbehalt .....	137
4.2.10.5.	Berechnung des Progressionsvorbehalts .....	138
4.2.11.	Besteuerungsnachweise .....	139
4.2.12.	Durchführung der Einkünftefreistellung .....	141
4.2.13.	Zusammenfassung .....	141
4.3.	Systematik der Anrechnungsmethode .....	143
4.3.1.	Allgemeine Umschreibung .....	143
4.3.2.	Grundkonstrukt der Anrechnungsmethode und Rechtsgrundlage .....	144
4.3.3.	Ausprägungen der Anrechnungsmethode .....	146
4.3.4.	Wirkungsweise der Anrechnungsmethode .....	147
4.3.5.	Tatbestandsvoraussetzungen .....	150
4.3.6.	Umfang der anzurechnenden Steuer .....	150
4.3.6.1.	Anzurechnende Steuern .....	150
4.3.6.2.	Restriktionen bei der Höhe der anzurechnenden Auslandssteuer .....	151
4.3.6.2.1.	Rechtmäßig bezahlte ausländische Steuern und deren Nachweis .....	152
4.3.6.2.2.	Tatsächliche Besteuerung im Ansässigkeitsstaat .....	154
4.3.6.2.3.	Anrechnungshöchstbetrag .....	155
4.3.6.2.4.	Ermittlung der anrechnungsbegünstigten Auslandseinkünfte .....	170
4.3.6.2.5.	Zusammenfassung von Auslandseinkünften .....	172
4.3.6.2.6.	Zwischenergebnis .....	188
4.3.6.2.7.	Ermittlung des Einkommens .....	189
4.3.7.	Verlustberücksichtigung .....	190
4.3.7.1.	Reihenfolge der Verlustberücksichtigung .....	191
4.3.7.2.	Auswirkungen auf den Verlustvortrag im Ansässigkeitsstaat .....	192
4.3.8.	Anrechnungsüberhänge und Anrechnungsvorträge ...	193
4.3.8.1.	Ursachen von und Lösungsmöglichkeiten für Anrechnungsüberhänge .....	193
4.3.8.2.	Anrechnungsüberhänge und -vorträge in Verlustsituationen .....	194
4.3.8.3.	Rechtsstand in Österreich .....	200
4.3.8.4.	Ablehnung des Anrechnungsvortrags seitens des österr VwGH .....	203
4.3.8.5.	Anrechnungsvortrag auf Basis des Methodenartikels des OECD-MA .....	205

4.3.8.6.	Unionsrechtliche Aspekte .....	208
4.3.8.7.	Zwischenergebnis .....	210
4.3.9.	Anrechnungszeitraum .....	213
4.3.9.1.	Zeitverschobene Steueranrechnung .....	215
4.3.10.	Fiktivsteueranrechnung: Die dritte Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung .....	217
4.3.10.1.	Wirkung der Fiktivsteueranrechnung .....	218
4.3.10.2.	Matching credit .....	221
4.3.10.3.	Tax sparing credit .....	222
4.3.10.4.	Fiktivsteueranrechnung in den österr DBA .....	223
4.3.10.5.	Ermittlung des anrechenbaren Betrages .....	225
4.3.10.5.1.	Fiktivanrechnung und Anrechnungshöchstbetrag ...	225
4.3.10.5.2.	Ermittlung des fiktiven Anrechnungsbetrages .....	226
4.3.10.6.	Durchführung der Fiktivsteueranrechnung .....	228
4.3.11.	Verfahrensrechtliche Aspekte .....	229
4.3.12.	Zusammenfassung .....	231
4.4.	Alternativen zu der Freistellungs- und der Anrechnungsmethode .....	233
4.4.1.	Alternative Methoden, die bei der Bemessungsgrundlage eingreifen .....	234
4.4.1.1.	Abzugsmethode .....	234
4.4.1.2.	Pauschalierungsmethode .....	235
4.4.1.3.	Aufteilung der Bemessungsgrundlage .....	237
4.4.1.4.	Erlassmethode .....	237
4.4.2.	Zusammenfassung .....	237
5.	Quantitativer Steuerbelastungsvergleich zwischen der Freistellungs- und der Anrechnungsmethode – Veranlagungssimulation .....	239
5.1.	Ergebnisse ohne Anwendung der Freistellungs- und der Anrechnungsmethode .....	240
5.1.1.	Ergebnisse bei Anwendung der Freistellungs- und der Anrechnungsmethode im Gewinnfall .....	242
5.1.1.1.	Freistellungsmethode .....	242
5.1.1.2.	Anrechnungsmethode .....	244
5.1.1.3.	Kombination der Freistellungs- und der Anrechnungsmethode .....	246
5.1.2.	Ergebnisse bei Anwendung der Freistellungs- und der Anrechnungsmethode im Verlustfall .....	248
5.1.2.1.	Ausländische Verluste .....	248
5.1.2.1.1.	Freistellungsmethode .....	248
5.1.2.1.2.	Anrechnungsmethode .....	250
5.1.2.2.	Inländische Verluste .....	252
5.1.2.2.1.	Freistellungsmethode .....	252
5.1.2.2.2.	Anrechnungsmethode .....	253

## Inhaltsverzeichnis

---

5.2.	Gleichwertigkeit der Freistellungs- und der Anrechnungsmethode .....	255
5.2.1.	Zielerreichung der Freistellungs- und der Anrechnungsmethode und zugleich Zusammenfassung der Ergebnisse .....	257
5.2.2.	Innerstaatliche Ausgestaltung der Methoden und andere Faktoren .....	262
5.2.3.	Zwischenergebnis .....	264
5.3.	Aspekte der Methodenwahl .....	265
5.3.1.	Wettbewerbspolitische Ziele eines Staates und das Leistungsfähigkeitsprinzip als entscheidende Faktoren bei der Methodenwahl .....	266
5.3.2.	Vorzug der Anrechnungsmethode aus wettbewerbspolitischen und leistungsprinziporientierten Gründen? .....	268
5.3.3.	Rechtfertigung der Freistellungsmethode durch neue Nexus-Ansätze im internationalen Steuerrecht .....	275
5.3.4.	Überlegenheit der Kapitalimportneutralität gegenüber der Kapitalexportneutralität .....	281
5.3.5.	Zwischenergebnis .....	283
6.	Die Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung im Unionsrecht .....	286
6.1.	Die Herausforderungen im Europäischen Binnenmarkt und unionsrechtliche Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung .....	286
6.1.1.	Grundfreiheiten und ihr Einfluss auf die Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung .....	291
6.1.2.	Gegenwärtige Problembereiche iZm internationaler Doppelbesteuerung innerhalb der EU .....	294
6.1.3.	EuGH-Rechtsprechung im Bezug zur Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung .....	296
6.1.4.	Zwischenergebnis und Zusammenfassung .....	301
6.2.	Die Notwendigkeit der Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung innerhalb der EU .....	302
6.2.1.	Die Funktionsweise des Binnenmarktes und das Erfordernis einer Doppelbesteuerungsvermeidung .....	304
6.2.1.1.	Grundfreiheiten als Prüfungsmaßstab .....	304
6.2.1.2.	Zweistufige Vergleichbarkeitsanalyse in Besteuerungsfragen .....	305
6.2.1.3.	Der Wettbewerbsneutralität ist die Forderung nach Vermeidung der Doppelbesteuerung immanent .....	308
6.2.2.	Weitere allgemeine Normen, die eine Vermeidung der Doppelbesteuerung in der EU fordern .....	310

---

## Inhaltsverzeichnis

6.3.	Unvereinbarkeit des europäischen Binnenmarktes mit Doppelbesteuerungen .....	311
6.4.	Zwischenergebnis .....	313
6.5.	Unionrechtskonformität der Freistellungs- und der Anrechnungsmethode .....	314
6.5.1.	Gleichwertigkeit der Methoden im Unionsrecht? ....	314
6.5.2.	Regelmethode der EU .....	321
6.5.2.1.	Beschränkende Wirkung der Anrechnungs- methode und Forderung nach der Freistellungs- methode aus Wettbewerbsgründen .....	322
6.5.3.	Zwischenergebnis .....	325
	Zusammenfassung der Ergebnisse .....	327
	Stichwortverzeichnis .....	339