

1. Dezember 2006

BMF-010221/0626-IV/4/2006

An

Bundesministerium für Finanzen
Steuer- und Zollkoordination
Finanzämter
Großbetriebsprüfung

Protokoll Außensteuerrecht und Internationales Steuerrecht 2006

Das Bundesministerium für Finanzen teilt zum Protokoll Außensteuerrecht und Internationales Steuerrecht 2006 Folgendes mit: Zur Erzielung einer bundeseinheitlichen Vorgangsweise fand im Mai 2006 der Salzburger Steuerdialog zwischen dem Bundesministerium für Finanzen und den Finanzämtern statt. Dabei wurden in der Praxis auftauchende Zweifelsfragen in den Bereichen des Außensteuerrechts und des Internationalen Steuerrechts behandelt. Ergebnis dieser Besprechung ist das Protokoll Außensteuerrecht und Internationales Steuerrecht 2006, das Klarstellungen zu außensteuerrechtlichen Fragen enthält. Über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten können daraus nicht abgeleitet werden.

Zweifelsfragen zum Außensteuerrecht und Internationalen Steuerrecht

Unmittelbarkeitserfordernis bei Ausschüttungen (§ 94a EStG 1988, Rz 8059, EStR 2000)

Sachverhalt

Eine österreichische Kapitalgesellschaft schüttet Gewinne aus. Gesellschafter ist eine deutsche Personengesellschaft. An dieser deutschen Personengesellschaft sind drei im EU-Raum ansässige operative Kapitalgesellschaften beteiligt.

Lösung

Artikel 1 der Mutter-Tochterrichtlinie, ABl. L 225 v. 20.8.1990 S. 6 idF L 7 v. 13.1.2004, S. 41 sieht vor, dass auch Gewinnausschüttungen an Betriebstätten von Muttergesellschaften anderer Mitgliedstaaten Anspruch auf Freistellung von der Quellenbesteuerung vermitteln. Aus österreichischer (und deutscher) Sicht handelt es sich bei den Betriebstätten einer Personengesellschaft um

Betriebstätten der Gesellschafter (ständige deutsche Rechtsprechung des BFH vom 29.1.1964 BStBl. III 1964, 165 bis BFH 23.8.2000, BStBl. II 2002, 207).

Beziehen daher die in einem EU-Mitgliedstaat etablierten Personengesellschaftsbetriebstätten von drei im EU-Raum ansässigen Kapitalgesellschaften von einer österreichischen Tochtergesellschaft Gewinnausschüttungen, dann verpflichtet der Wortlaut der Mutter-Tochterrichtlinie zur Quellensteuerentlastung.

Nach dem Wortlaut des § 94a EStG 1988 wird eine unmittelbare Beteiligung der EU-Gesellschaften an den österreichischen Tochtergesellschaften verlangt. Diese Unmittelbarkeit ist jedenfalls nach wie vor nicht gegeben, wenn die Beteiligungen im Wege einer zwischengeschalteten Kapitalgesellschaft gehalten werden, sie ist aber gegeben, wenn sie über eine zwischengeschaltete Betriebstätte gehalten wird (in welchem Staat sich diese Betriebstätte auch immer befinden mag!).

Nach der österreichischen Verwaltungspraxis wurde im Auslegungsweg das Unmittelbarkeitserfordernis als nicht gegeben angesehen, wenn die Beteiligungshaltung über eine Personengesellschaft erfolgt. Es ist aber auch die andere Auslegung denkbar, dass nämlich das Halten über eine Personengesellschaftsbetriebstätte genau so betrachtet wird wie das Halten über jede andere Betriebstätte. EAS 2630 zeigt im Interesse einer richtlinienkonformen Auslegung von § 94a EStG 1988 auf, dass das Unmittelbarkeitserfordernis für eine EU-Gesellschaft erfüllt ist, wenn die Beteiligungshaltung über eine *im EU-Raum gelegene* Personengesellschaftsbetriebstätte erfolgt. Das Unmittelbarkeitserfordernis wäre aber nicht erfüllt, wenn die drei EU-Gesellschaften die Österreich-Beteiligung über eine schweizerische Personengesellschaft halten.

Auslegungsänderungen im Interesse der EU-Konformität sind an sich nichts Ungewöhnliches. *"Das Prinzip des Vorrangs des Gemeinschaftsrechts vor dem innerstaatlichen Recht ... gilt auch bei der Auslegung ..."* (BFH v. 13.6.2002, VI R 168/00, IStR 2002, 776 betr. Rechtsprechungsänderung zu Sprachkursen in EU-Staaten).

Ausländische Sportmannschaften (§§ 25, 70, 98, 99 EStG 1988)

Sachverhalt

Mannschaftssportler sind üblicherweise nichtselbständig tätig. Für in Österreich tätige ausländische Künstler, Sportler und Orchester gibt es hinsichtlich der sich daraus ergebenden steuerlichen Probleme genaue Anweisungen. Sportmannschaften werden aber nie behandelt.

Ausländische Sportmannschaften werden in Österreich tätig

- a) wenn sie von einem österreichischen Veranstalter eingeladen werden, der für das Antreten bezahlt;
- b) wenn sie zu einem Pflichtspiel antreten und die Spieler dafür von ihrem Sportverein (Arbeitgeber) weiter Bezüge erhalten – laufende Entlohnung und Prämien für das Antreten in Österreich;
- c) wenn sie in Österreich ein Trainingslager abhalten und auch in dieser Zeit ihre normalen laufenden Bezüge erhalten.

Lösung

Da die steuerlichen Bestimmungen betreffend in Österreich auftretende beschränkt steuerpflichtige Künstler und Sportler sowohl innerstaatlich (vgl. insb. § 98 Abs 1 Z 2, 3 und 4, § 99 Abs 1 Z 1 EStG 1988) als auch zwischenstaatlich (vgl. Art. 17 OECD-MA) grundsätzlich einheitlich geregelt sind, wären die für Künstler geltenden Regelungen sinngemäß auch auf Sportler anzuwenden. Dabei bestehen auch keine Bedenken, die für ausländische Orchester oder Theater geltenden Rechtsgrundsätze auf Mitglieder von Sportmannschaften anzuwenden.

a) ausländische Sportmannschaft wird in Österreich von österr. Veranstalter eingeladen, österr. Veranstalter leistet Zahlungen an den Sportverein

Die vom inländ. Veranstalter an den ausländischen Rechtsträger (ausld. Sportverein) gezahlten Vergütungen unterliegen dem Steuerabzug nach § 99 Abs 1 Z 1 EStG 1988, wobei in sinngemäßer Anwendung der vom VwGH in E 11.12.2003, 2000/14/0165 vertretenen Rechtsansicht zum Begriff des „Mitwirkenden“ an einer Unterhaltungsdarbietung davon ausgegangen werden

kann, dass diese Qualifikation auch auf einen Sportverein zutrifft, da dieser ja – ähnlich wie eine Theater-AG auf die inhaltliche Gestaltung einer Unterhaltungsdarbietung – ebenfalls auf die Gestaltung der Sportveranstaltung unmittelbaren Einfluss nimmt. Innerstaatlich kann somit der ausländische Sportverein der Bruttoabzugsbesteuerung nach § 99 EStG 1988 unterworfen werden.

Nach DBA-Recht ist zu unterscheiden, ob das jeweils anzuwendende DBA zwischen Ö und dem Sitzstaat des Vereins eine dem Art. 17 Abs 2 OECD-MA entsprechende Regelung enthält. Ist dies der Fall, kann diese Bruttobesteuerung von den an den Verein gezahlten Vergütungen uneingeschränkt vorgenommen werden. Enthält das DBA hingegen nur eine dem Art. 17 Abs 1 OECD-MA entsprechende Regelung, die lediglich die Besteuerung der Einkünfte des Sportlers in den Händen einer dritten Person („echter“ Sportlerdurchgriff), nicht jedoch jener des Trägervereins (der dritten Person) zulässt, so ist der ausländische Sportverein kraft DBA von der inländischen Besteuerung ausgenommen. In diesem Fall lebt aber die Steuerpflicht der Sportler auf. Geht man davon aus, dass die Sportler Dienstnehmer des Sportvereins sind, kann der Steuerabzug nach § 99 Abs 1 Z 1 EStG 1988 nicht zur Anwendung kommen. Dem einladenden österr. Veranstalter kann auch nicht die Verpflichtung zur Vornahme eines Lohnsteuerabzugs auferlegt werden, sodass die Geltendmachung der Steuerpflicht der Sportler nur im Veranlagungsweg stattfinden kann, sofern der ausländische Verein nicht zur Vornahme eines freiwilligen Lohnsteuerabzugs iSd Rz 927 LStRL bereit ist.

Allerdings greift hier § 5 Abs 1 Z 3 der DBA-EntlastungsVO, BGBl III Nr. 92/2005, ein, da es sich bei den vom Verein an die Spieler gezahlten Vergütungen um solche „aus einer Tätigkeit im Sinne des § 99 Abs 1 Z 1 EStG 1988“ handelt. Eine Freistellung des ausld. Sportvereins vom österr. Steuerabzug iHv 20% kommt daher nur dann in Betracht, wenn Name und Anschrift der Sportler und die Höhe der an sie gezahlten Vergütungen bekannt gegeben werden.

b) Ausländische Sportmannschaft tritt zu einem inländischen Pflichtspiel an, die Spieler erhalten als Dienstnehmer des Vereins ihre Entlohnung vom Verein, kein Zahlungsfluss seitens des österr. Veranstalters

Eine steuerliche Erfassung des ausld. Vereins kommt mangels inländischer Einkünfte schon aus innerstaatlicher Sicht nicht in Betracht. Unberührt bleibt allerdings die Steuerpflicht der beschränkt steuerpflichtigen nichtselbständig erwerbstätigen Spieler nach § 98 Abs 1 Z 4 EStG 1988. Dieses Besteuerungsrecht wird auch durch ein DBA idR nicht eingeschränkt, da sich Art. 17 Abs 1 OECD-MA (bzw dieser Bestimmung vergleichbare Bestimmungen in den bilateralen DBA Österreichs) auch auf Einkünfte von Dienstnehmern aus sportlichen Tätigkeiten bezieht. Da Art. 17 Abs 1 OECD-MA den allgemeinen Regeln des DBA (einschl. Art. 15) vorgeht, kann die „183-Tage-Klausel“ iSd Art. 15 Abs 2 OECD-MA nicht zum Tragen kommen. Die Geltendmachung der inländ. Steuerpflicht wird idR nur im Wege der Veranlagung möglich sein.

c) Ausländische Sportmannschaften halten in Österreich ein Trainingslager ab, es fließen keine Einkünfte von einem inländischen Veranstalter, die Spieler erhalten weiter ihre Bezüge vom ausländischen Verein

In diesem Fall ist mangels „inländischer“ Einkünfte des ausländischen Vereins ebenfalls nur die Frage der allfälligen Steuerpflicht der Spieler zu untersuchen. Soweit das Training in Österreich abgehalten wird, ist bei nichtselbständig erwerbstätigen Spielern Steuerpflicht iSd § 98 Abs 1 Z 4 EStG 1988 anzunehmen. DBA-rechtlich ist jedoch zu beachten, dass Art. 17 OECD-MA nur auf Einkünfte von Künstlern und Sportlern Anwendung findet, die im Sinne von „Entertainern“ tätig werden, d.h. „on stage“ bzw. als Teilnehmer eines Sportturniers (vgl. insb. Z 3 und 5 des Kommentars zu Art. 17 OECD-MA). Die Teilnahme an einer „Sportveranstaltung“ ist somit Voraussetzung für die Anwendung von Art. 17 OECD-MA. Ein reines Trainingslager wird jedoch nach Ansicht des BMF – selbst wenn das Training nicht unter Ausschluss der Öffentlichkeit stattfinden sollte – wohl nicht als „Sportveranstaltung“ mit Charakter einer Unterhaltungsdarbietung angesehen werden können. Daraus folgt, dass abkommensrechtlich in diesen Fällen idR eine Einschränkung des innerstaatlichen Besteuerungsanspruchs durch DBA-Bestimmungen iSd Art. 15 Abs 2 OECD-MA („183-Tage-Klausel“) eintreten wird.

d) Beschränkung des Anwendungsbereichs von Art. 17 OECD-MA

Zu beachten ist im gegebenen Zusammenhang auch noch, dass Art. 17 OECD-MA nach Ansicht des BMF nur auf Sportler im eigentlichen Sinn, also die Spieler der

Mannschaft, Anwendung findet. Nicht erfasst von dieser Bestimmung sind ausländische Trainer, Mannschaftsbetreuer und Schiedsrichter. Hins. der Einkünfte dieses Personenkreises wird idR nach den allgemeinen Bestimmungen der jeweils anzuwendenden DBA das Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaats zum Tragen kommen.

e) FLAG-Pflicht

Die FLAG-Pflicht wird durch DBAs nicht berührt. Gem. § 41 FLAG ist die FLAG-Pflicht grundsätzlich anzunehmen, zu beachten ist jedoch die Einschleifregelung des § 41 Abs 4 letzter Satz sowie § 42a FLAG.

Verlustabzug bei beschränkter Steuerpflicht (§ 102 Abs 2 Z 2 EStG 1988)

Sachverhalt

Ein in Österreich beschränkt Steuerpflichtiger (natürliche Person), der in Deutschland ansässig ist, hat aus einer inländischen KG-Beteiligung im Jahre 1989 einen Verlust iHv € 150.000,- erzielt. Trotz eines in Deutschland erzielten Gewinnes iHv € 360.000,- hat das deutsche Finanzamt den in Österreich erzielten Verlust nicht verrechnet. In Deutschland gelangte daher im Jahre 1989 ein steuerlicher Gewinn iHv € 360.000,- zur Besteuerung. Warum dieser Verlust im Jahre 1989 in Deutschland nicht verrechnet wurde, konnte bislang nicht geklärt werden.

Im Jahre 2003 wird nunmehr dieser Verlust aus dem Jahre 1989 im Wege des Verlustvortrages geltend gemacht.

Lösung

Gemäß Z 12 lit b des Schlussprotokolls zum DBA-Deutschland (2000), BGBl. III Nr.182/2002, sind Verluste von in Deutschland ansässigen Steuerpflichtigen, die in österr. Betriebstätten erlitten werden, erst ab dem Wirtschaftsjahr 1998 generell im Betriebstättenstaat zu berücksichtigen. Die Verlustverwertung bis zum Wirtschaftsjahr 1997 ist grundsätzlich Deutschland überlassen. Nur soweit eine steuerliche Verwertung nach deutschem Recht nicht vorgenommen werden kann, weil bereits Rechtskraft eingetreten ist und eine Verfahrenswiederaufnahme wegen Ablaufs der Festsetzungsfrist nicht mehr

möglich ist, ist eine Berücksichtigung dieser Altverluste in Österreich im Wege des Verlustabzugs zulässig.

Im zwar paraphierten aber von deutscher Seite noch nicht freigegebenen gemeinsamen Anwendungsschreiben zum DBA-Deutschland (2000), BGBl. III Nr. 182/2002, wurde zu Art. 24 (Gleichbehandlung) in Abs 5 im Zusammenhang mit Betriebstättenverlusten Folgendes ausgeführt:

"(1) Die Berücksichtigung österreichischer Betriebstättenverluste nach § 2a Abs 3 dEStG setzt einen diesbezüglichen Antrag des deutschen Steuerpflichtigen in Deutschland voraus. Der Steuerpflichtige hat kein Wahlrecht, ob er günstigerweise den Verlust in Deutschland im Antragsweg oder im Vortragsweg in Österreich geltend macht. Österreich lässt zwar subsidiär die Verlustverwertung rückwirkend bis in das Veranlagungsjahr 1994 zu, doch setzt dies voraus, dass sich der Steuerpflichtige primär um die Verlustberücksichtigung in Deutschland bemüht. Nur dann, wenn sich aus verfahrensrechtlichen Gründen die Verlustverwertung in Deutschland als nicht mehr möglich erweist, kann die Berücksichtigung nach Maßgabe des österreichischen Rechts in Österreich im Wege des Verlustvortrages erfolgen."

Hat es der Steuerpflichtige daher aus eigenem Verschulden unterlassen, sich um die Verlustverwertung in Deutschland zu bemühen, so bestünde zunächst keine Veranlassung, die Verwertung des Verlustes in Österreich zuzulassen. Es bliebe dem Steuerpflichtigen unbenommen, von Deutschland (Ansässigkeitsstaat) aus die Einleitung eines Verständigungsverfahrens zu beantragen.

**Sozialversicherungspension, Firmenpension und
Pensionskasse, Anrechnungsverfahren,
Progressionsvorbehalt (EAS 2306, Art. 18 und 23 DBA
Österreich-Kanada, BGBl. 77/1981 idF BGBl. III Nr.
2/2001)**

Sachverhalt

Bezug einer Sozialversicherungspension (Alterspension) sowie einer Firmenpension und einer Zusatzpension (Pensionskasse)

Lösung

1. Art. 23 DBA Ö–CDA, BGBl. 77/1981 idF BGBl. III Nr. 2/2001, kennt keinen Progressionsvorbehalt (ausgenommen bei Vermögen), daher wird eine Sozialversicherungspension aus Kanada in Österreich nicht in die Steuerbemessungsgrundlage einbezogen und wird auch nicht zum Progressionsvorbehalt herangezogen. Sie bleibt aber steuerlich nicht gänzlich unberücksichtigt, so wäre sie insbesondere für die Frage, ob dem Ehepartner der Alleinverdienerabsetzbetrag zusteht, zu berücksichtigen.

2. Pensionen ausländischer Pensionskassen unterliegen als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit grundsätzlich im vollen Ausmaß der österreichischen Besteuerung. Wird von Parteienseite eingewandt, dass gemäß § 25 Abs 2 lit. b EStG 1988 ein Teil nur mit 25% zu erfassen sei, obliegt es der Parteienseite das Vorliegen der maßgebenden Voraussetzungen nachzuweisen oder zumindest glaubhaft zu machen. Die Parteienseite muss sich bewusst sein, dass sie angesichts der bestehenden Auslandsbeziehung bei der Einkünfteerzielung einer erhöhten Mitwirkungspflicht unterliegt. Vermag der Pensionsbezieher nicht glaubhaft zu machen, dass er selbst Beiträge zu leisten hatte, in welchem Verhältnis diese Beiträge zu den Arbeitgeberbeiträgen standen und dass seine Beiträge bei der ausländischen Besteuerung NICHT abzugsfähig waren, wird er eine vollständige Besteuerung seiner Pensionskassenbezüge hinnehmen müssen. Bei der Abwicklung des Glaubhaftmachungsverfahrens, insbesondere bei der Beurteilung, welche Anforderungen hierbei an den Pensionsbezieher gestellt werden können, wird auf Alter und Gesundheitszustand des Pensionsbeziehers Bedacht zu nehmen und erforderlichenfalls auf die Möglichkeiten des § 184 BAO zurückzugreifen sein.

KEST-Freiheit bei Ausschüttungen an Nicht-EU-Gesellschaften (§ 93 EStG 1988, Art. 10 OECD-MA)

Sachverhalt

Eine österreichische Kapitalgesellschaft schüttet Gewinne an eine im EWR-Raum (jedoch nicht EU!) ansässige Kapitalgesellschaft aus. DBA-konform wird die KEST auf 5% entlastet. Die EWR-Kapitalgesellschaft stellt – offensichtlich aufgrund einer Empfehlung (vgl. SWI

2006, 13 Fußnote 1) - einen Rückerstattungsantrag gemäß § 240 Abs 3 BAO, und beruft sich dabei auf die sog. Kapitalverkehrsfreiheit als eines der Grundprinzipien des EWRA.

Da § 93 EStG 1988 iVm Art. 10 DBA gesetzeskonform angewandt wurde, kam eine Rückerstattung nicht in Betracht (daher Abweisung).

In der dagegen eingebrachten Berufung wird vorgebracht, dass die Kapitalverkehrsfreiheit als eines der Grundprinzipien des EWRA in Österreich im Verhältnis zu Staaten des EWR unmittelbar anwendbar sei.

Lösung

Die Problematik ist in einem Mahnschreiben der EG-Kommission in Österreich bereits anhängig gemacht worden. Die österreichische Gegenposition ist auch in einem Artikel (SWI 2006, S. 19) veröffentlicht worden. Da nunmehr abgewartet werden muss, wie die EG-Kommission auf die Bekanntgabe der österreichischen Rechtsauffassung reagiert, kann im Augenblick nichts anderes getan werden, als nach der geltenden Gesetzeslage vorzugehen. Es erscheint vertretbar, die Rückerstattungsanträge – die nach ho. Auffassung unberechtigt sind – einstweilen unbearbeitet zu lassen, da sie erst nach Klärung der Rechtslage entscheidungsreif sind.

Einkünfte selbständiger Künstler und Schriftsteller: inländische negative Einkünfte und positive ausländische Einkünfte, Dreijahresverteilung (§ 37 Abs 9 EStG 1988)

Sachverhalt

Der Saldo aus sämtlichen Einkünften aus selbstständiger künstlerischer Tätigkeit des betreffenden Jahres ist positiv, nur die inländischen Einkünfte sind negativ. Ein Antrag auf 3-Jahresverteilung gem. § 37 Abs 9 EStG 1988 wurde gestellt. Es stellt sich die Frage, ob eine Saldierung der Einkünfte aus selbstständiger künstlerischer Tätigkeit, die der Tarifbesteuerung unterliegen, mit ebensolchen ausländischen Einkünften, die aufgrund eines DBA von der Besteuerung in Österreich ausgenommen, jedoch für die Ermittlung des Steuersatzes heranzuziehen sind, zulässig ist.

Variante a)

In jedem Jahr ist 1/3 der Gesamteinkünfte anzusetzen, allerdings unter Beachtung der DBA-Regelung (inländische Einkünfte sind negativ, ausländische Progressionseinkünfte positiv).

Zahlenbeispiel:

inländische Einkünfte	-300
ausländische Progr.-Einkünfte	<u>+900</u>
Saldo = EsA	+600

Aufteilung auf 3 Jahre: pro Jahr EsA – 100/ProgV + 300

Variante b)

Inländische negative Einkünfte sind nur im betreffenden Jahr anzusetzen, ausländische positive Progressionseinkünfte sind auf 3 Jahre zu verteilen

Zahlenbeispiel: Einkünfteverteilung wie oben

	EsA	ProgV
Laufendes Jahr:	-300	+300
Laufendes Jahr – 1:	----	+300
Laufendes Jahr – 2:	----	+300

Lösung

Nach Rz 7386 der EStRL 2000 ist auch die Verteilung ausländischer Einkünfte aus künstlerischer Tätigkeit, die sich lediglich zur Steuerprogression auswirken, auf drei Jahre zulässig. Der in Variante a) angedachten Verteilung des im laufenden Jahr entstandenen inländischen Verlustes aus künstlerischer Tätigkeit auf die beiden Vorjahre stünde der Wortlaut des § 37 Abs 9 EStG 1988 entgegen, der lediglich eine Verteilung von „positiven“ Einkünften auf die Vorjahre zulässt. Daher wären die Verluste des laufenden Jahres in diesem Jahr bei der inländischen Veranlagung voll zu berücksichtigen und – über Antrag – die positiven ausländischen Progressionseinkünfte aus künstlerischer Tätigkeit auf 3 Jahre zu verteilen (Variante b).

Beschränkt steuerpflichtiger slowakischer Staatsbürger optiert hinsichtlich Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit für Zeiträume vor EU-Beitritt gemäß § 1 Abs 4 EStG 1988

Sachverhalt

Ein in der Slowakei ansässiger slowakischer Staatsbürger, der in Österreich beschränkt steuerpflichtig (Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit) ist und ab 1.5.2004 die Voraussetzungen des § 1 Abs 4 EStG 1988 erfüllt, begehrt für die Vorjahre (vor EU-Beitritt) die Anerkennung des allgemeinen Absetzbetrages, des Alleinverdienerabsetzbetrages und einer außergewöhnlichen Belastung.

Lösung

Gemäß § 1 Abs 4 EStG 1988 können Staatsbürger des EG- und EWR-Raumes für die unbeschränkte Steuerpflicht optieren, wenn mindestens 90% ihres Jahreseinkommens der österreichischen Steuerpflicht unterliegt. Sollte daher ein in den USA ansässiger US-Staatsbürger 90% seines Jahreseinkommens aus österreichischen Quellen erzielen, erlangt er auf Grund des Staatsbürgerschaftsdiskriminierungsverbotes des DBA-USA, BGBl. III Nr. 6/1998, die gleiche Optionsmöglichkeit, was vor allem für die Abzugsfähigkeit außergewöhnlicher Belastungen von Bedeutung ist. Denn auch ein österreichischer Staatsbürger, der in den USA ansässig geworden ist, hat unter den gleichen Voraussetzungen als „Staatsangehöriger eines Mitgliedstaates der Europäischen Union“ die Optionsmöglichkeit.

Gleiches gilt sinngemäß auch für die Slowakei. Da die Grundlage der Anwendungsberechtigung des § 1 Abs 4 EStG 1988 das DBA-Diskriminierungsverbot ist, spielt das Datum des Beitritts der Slowakei zur EU im gegebenen Zusammenhang keine Rolle, da in der Slowakei ansässige österreichische Staatsbürger ja auch bereits vor dem 1.5.2004 vom Recht der Veranlagung nach § 1 Abs 4 EStG 1988 Gebrauch machen konnten.

Entsprechend dieser auch auf der Ebene der OECD bereits akkordierten Rechtsauffassung wurde im jüngsten Wartungserlass zu den LStRL Rz 7 der LStRL folgende Ergänzung vorgeschlagen:

"Das Antragsrecht gemäß § 1 Abs 4 EStG steht auch allen Staatsangehörigen jener Staaten zu, mit denen Österreich ein Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen hat, in dem ein dem Artikel 24 Abs 1 des OECD-Musterabkommens nachgebildetes Diskriminierungsverbot enthalten ist."

Wohnsitz in Österreich, Mittelpunkt der Lebensinteressen in Hongkong, deutsche öffentl. Pension, deutsche Firmenpension, österr. öffentl. Pension, österr. Firmenpension, Dienstfindungsvergütung (§ 25 EStG 1988, ZweitwohnsitzVO, BGBl II 2003/528)

Sachverhalt

Ein Steuerpflichtiger mit inländischem Wohnsitz bezog bis Ende 2002 aus einem Dienstverhältnis zu einem inländischen Betrieb Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Mit Beginn des Jahres 2003 trat er in den Ruhestand und übersiedelte anschließend nach Hongkong, wo sich seither der Mittelpunkt seiner Lebensinteressen befindet. Der inländische Wohnsitz wurde vom Steuerpflichtigen auch nach dessen Übersiedlung beibehalten, wobei er sich jährlich höchstens 2 Monate an diesem Wohnsitz aufhält.

Ab 2003 bezieht der Pflichtige nunmehr folgende Einkünfte:

Aus einem früheren Dienstverhältnis in der Bundesrepublik Deutschland

- eine **deutsche öffentliche Pension**
- sowie eine **deutsche Firmenpension**.

Aus dem ehemaligen Dienstverhältnis in Österreich

- eine **österreichische öffentliche Pension**
- eine **österreichische Firmenpension**
- sowie eine **Dienstfindervergütung**, welche seitens des ehemaligen Arbeitgebers über einen Zeitraum von 5 Jahren verteilt ausbezahlt wird.

Laut Mitteilung des Steuerpflichtigen übt Hongkong kein Besteuerungsrecht an den vorgenannten Einkünften aus.

Lösung

Ein in Hongkong ansässiger Steuerpflichtiger genießt nicht die Abschirmwirkung des DBA-China, BGBl. 679/1992, da Hongkong gem. seinem Art. 3 Abs 1 lit a nicht vom territorialen Anwendungsbereich dieses DBA erfasst ist. Bei einem in Hongkong ansässigen inländischen Zweitwohnsitzer, der die Voraussetzungen der ZweitwohnsitzVO BGBl II Nr. 528/2003 erfüllt und somit als in Österreich lediglich beschränkt steuerpflichtig anzusehen ist, müssten daher jene Einkünfte in die inländische Steuerpflicht einbezogen werden, die von der beschränkten Steuerpflicht gem. § 98 EStG 1988 erfasst sind. Dies sind im vorliegenden Fall die

- österr. öffentliche Pension**
- österr. Firmenpension**
- österr. Dienstfindervergütung.**

Die Einbeziehung der deutschen Firmenpension in die österr.

Besteuerungsgrundlage käme nur dann in Betracht, wenn die Voraussetzungen für die ZweitwohnsitzVO nicht erfüllt sind. In diesem Fall wäre im Verhältnis Österreich – Deutschland Österreich auf Grund des inländischen Wohnsitzes, der zwar gegenüber Hongkong als Zweitwohnsitz eingestuft wird, gegenüber Deutschland jedoch als (alleiniger) Wohnsitz iSd Art. 4 Abs 1 DBA-Deutschland, BGBl. III Nr. 182/2002, anzusehen ist und daher die Ansässigkeit des Steuerpflichtigen iSd DBA-Deutschland in Österreich bewirkt, Österreich gemäß Art. 18 Abs 1 DBA-Deutschland besteuernsberechtigt. Das Besteuerungsrecht Österreichs an dieser Pension könnte in diesem Fall – also unter Annahme der inländischen unbeschränkten Steuerpflicht – nur durch Anwendung der § 48-Verordnung, BGBl II 2002/474, allenfalls eingeschränkt werden, sofern diese Pensionseinkünfte auch in Hongkong der Besteuerung unterliegen. In diesem Fall wäre die in Hongkong erhobene Steuer vorbehaltlich der Erfüllung der allgemeinen Voraussetzungen zur Anwendung der Verordnung gemäß § 1 Abs 2 auf die österreichische Einkommensteuer anzurechnen.

Sollten die Voraussetzungen für die Anwendung der ZweitwohnsitzVO nicht erfüllt sein und daher die Ansässigkeit des Steuerpflichtigen nach dem DBA-Deutschland, BGBl. III Nr. 182/2002, in Österreich anzunehmen sein, wäre die deutsche öffentliche Pension, hinsichtlich derer Deutschland auf Grund des Art.

18 Abs 2 DBA-Deutschland, BGBl. III Nr. 182/2002, das Besteuerungsrecht zukommt, zum Progressionsvorbehalt gemäß Art. 23 Abs 2 DBA-Deutschland, BGBl. III Nr. 182/2002, heranzuziehen.

Hubschrauberpilot einer deutschen Fluglinie, Stationierung des Hubschraubers in Österreich, internationaler Flugverkehr (§ 25 EStG 1988, Art. 15 Abs 5 DBA-Deutschland, BGBl. III Nr. 182/2002)

Sachverhalt

Ein in Österreich ansässiger Hubschrauberpilot ist Dienstnehmer einer deutschen Fluglinie, die Hubschrauberflüge aller Art (Charterflüge, Rundflüge, Transportflüge etc.) anbietet. Einer der Hubschrauber ist am Flughafen Salzburg stationiert, von wo aus der österreichische Dienstnehmer die Flüge startet. Zumeist handelt es sich um Flüge innerhalb Österreichs (bei Rundflügen kommt es auch vor, dass sich der Flug auch auf den südbayrischen Raum erstreckt), Start und Landung erfolgt jedenfalls in Österreich. Gelegentlich werden aber auch Flüge nach Italien, die Schweiz oder Frankreich gebucht (Reichweite des Hubschraubers ca. 450 km). Die Landung bzw. Eine Zwischenlandung erfolgt dann im Ausland.

Lösung

Die für das Bordpersonal von Flugzeugen geltende Sonderregelung des Art. 15 Abs 5 DBA-Deutschland, BGBl. III Nr. 182/2002, kommt nur zum Tragen, wenn das Flugzeug im „internationalen Verkehr“ betrieben wird. Soweit das Flugzeug auf reinen Binnenstrecken in einem der beiden Vertragsstaaten betrieben wird, kommen die allgemeinen Regeln über Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zum Tragen. Als internationaler Flug wäre lediglich ein Flug anzusehen, bei dem sich Anfangs- und Endpunkt des Fluges in verschiedenen Staaten befinden, nicht jedoch Flüge, bei denen sich Start und Landung in Österreich befinden, selbst wenn in diesem letztgenannten Fall Teile des Flugs über ausländisches Gebiet geführt werden (vgl. Z 6.3 OECD-Kommentar zu Art. 3 OECD-MA und EAS 2203).

Einkünfte des in Österreich ansässigen Piloten des deutschen Luftfahrtunternehmens, die aus grenzüberschreitenden Flügen im Sinne der OECD-Definition des „internationalen Verkehrs“ lukriert werden, unterliegen gemäß Art. 15 Abs 5 DBA-Deutschland, BGBl. III Nr. 182/2002, dem

Besteuerungsanspruch Deutschlands als Geschäftsleitungsstaat. Binnenflüge in Österreich fallen nicht unter diese Sonderregelung. In diesem Fall käme das Besteuerungsrecht an den auf diese Streckenführung entfallenden Einkünften gemäß Art. 15 Abs 1 DBA-Deutschland, BGBl. III Nr. 182/2002, ausschließlich Österreich zu. Dies gilt – wie oben ausgeführt – auch für internationale Rundflüge, wenn sich Start und Landung in Österreich befinden.

Die Einkünfte des Piloten wären daher nach den oa. Gesichtspunkten zu splitten.

Cash Pooling im Konzern, Gewinnaufteilung (Art. 9 OECD-MA)

Sachverhalt

Ein optimales Cash Pooling im Konzern, sei es durch internes (Konzerngesellschaft) oder externes (Bank) Cash Management, ist darauf gerichtet Finanzierungsgewinne zu lukrieren, die durch entsprechende Standortwahl der Master Company in Steuerschonländern der Besteuerung weitestgehend entzogen werden. Zu prüfen ist, ob der Master Company die erwirtschafteten Finanzierungs- und Veranlagungserträge zur Gänze zustehen oder ob diese auf die Poolgesellschaften zu verteilen sind, bzw welche Gewinnaufteilungskriterien dabei anzusetzen wären.

Lösung

Siehe hierzu: *Wassermeyer/Baumhoff, Verrechnungspreise international verbundener Unternehmen, Rz 775* :

"Beim Cash-Pooling werden täglich die Salden der Zahlungsverkehrskonten der einzelnen Konzernmitglieder auf einem Sammelkonto der Konzernfinanzierungsgesellschaft (Treasury) konsolidiert bzw. "gepoolt". Dadurch werden die Bestände der Konten der einzelnen Konzernmitglieder auf "Null" gestellt bzw. ausgeglichen, so dass nur der Saldo des Sammelkontos von der "Treasury" angelegt bzw. finanziert werden muss. Durch dieses Verfahren werden bei den einzelnen Konzernmitgliedern hohe Sollzinsen (für Überziehungen) und niedrige Habenzinsen (für Guthaben) der Banken vermieden. Die Erfolge (Synergieeffekte) aus dem Cash-Management müssen nach Verrechnung der entsprechenden Kosten wiederum allen beteiligten

Konzernmitgliedern zu Gute kommen. Niess¹ schlägt in diesem Zusammenhang vor, die (Netto-)Erfolge in Form von (im Vergleich zu Banken) günstigeren Soll- und Habenzinsen zu verteilen, welche die Konzernfinanzierungsgesellschaft den beteiligten Konzernmitgliedern für die bei ihr geführten Verrechnungskonten gewährt. Die Dienstleistungsentgelte für die Cash-Management-Leistungen könnten anhand der Kosten der "Treasury" zuzüglich eines geringen Gewinnaufschlags (also nach der Kostenaufschlagsmethode) ermittelt werden. "

Dieser Sichtweise, dass der in einem Niedrigsteuerland angesiedelten Treasury Company (dem "Pool Header") nur eine Dienstleistungsvergütung gebührt (vorausgesetzt, dass es sich um ein tätiges Unternehmen mit ausreichend qualifiziertem Personal handelt), dass sie also nicht "residual profits" aus der Kapitalveranlagung für sich abschöpfen darf, sollte seitens der österreichischen Finanzverwaltung durchaus gefolgt werden. Für die Dienstleistungsabgeltung sind die Regeln des Kapitels VII (AÖFV Nr. 122/1997) der OECD-Verrechnungspreisgrundsätze maßgebend.

Verrechnungspreisstudien zur Dokumentation der Fremdüblichkeit von Margen (§§ 132, 138 BAO, Rz 2510, 2513 EStR 2000, Rz 680 KStR)

Sachverhalt

Im Rahmen von Betriebsprüfungen werden immer häufiger "Verrechnungspreisstudien" (zB von Amadeus) zur Dokumentation der Fremdüblichkeit von Margen vorgelegt. Eine Überprüfung dieser Datenbankstudien ist ohne "Datenbankzugang" (fast) nicht möglich. In Österreich – wie auch in vielen anderen Staaten besteht das Problem, dass "anonyme" Vergleichsdaten zB aus Prüfungen von Konkurrenzbetrieben im Verfahren nicht verwendet werden dürfen. Auf Grund der steigenden Anzahl von Verrechnungspreisstudien besteht für die Finanzverwaltung die dringende Notwendigkeit, auf diese Entwicklung zu reagieren.

Lösung

Die Frage der Verschaffung eines Zuganges zu Verrechnungspreisdatenbanken ist eine organisatorische Angelegenheit, die durch den Fachbereich IStR

¹ NIESS in Schaumburg (Hrsg.) Internationale Verrechnungspreise zwischen Kapitalgesellschaften, S. 61.

weiterverfolgt wird. Dass die österreichische Finanzverwaltung Zugang zu Verrechnungspreisdatenbanken erhalten muss, ist aus ho. Sicht an sich eine "Selbstverständlichkeit".

Es besteht die Absicht, nach dem Vorbild zahlreicher anderer Länder in naher Zukunft nationale Verrechnungspreisrichtlinien zu erstellen, in die aber die Arbeiten der OECD einfließen müssen, da nur auf diese Weise im größtmöglichen Umfang internationale Verrechnungspreiskonflikte vermieden werden können. Derzeit liegen zur Unterstützung der Rechtsanwender in internationalen Verrechnungspreisfragen nur die OECD-Verrechnungspreisgrundsätze vor (AÖFV. Nr. 114/1996, 122/1997, 155/1998, 171/2000). Dokumentationserfordernisse finden sich in allgemeiner Form in Kapitel V (AÖFV. Nr. 114/1996) sowie in Bezug auf Kostenverteilungsverträge in Kapitel VIII (AÖFV. Nr. 171/2000). Ihre rechtliche Relevanz erlangen diese OECD-Dokumentationsgrundsätze über § 138 BAO, wenn es hierbei um die Frage geht, inwieweit eine Mitwirkung bei der Sachverhaltsaufklärung internationaler Verrechnungspreisfälle dem Unternehmen noch zumutbar ist. Das "Zumutbare" findet sich in den OECD-Verrechnungspreisgrundsätzen.

Falls die Konzernpartnergesellschaft in einem DBA-Partnerstaat ansässig ist, sollte bei der Vornahme von Schätzungen wegen Verletzung der Mitwirkungspflichten dem geprüften Unternehmen immer empfohlen werden, die Einleitung eines internationalen Verständigungsverfahrens zu beantragen, um eine korrespondierende Gegenberichtigung im DBA-Partnerstaat zu erwirken. Liegt kein Fall von strafrechtlich zu verfolgendem Missbrauch vor, kann in derartigen Fällen auf der Grundlage von § 48 BAO für das Unternehmen eine interimistische Doppelbesteuerung im Verhältnis zu dem Staat der anderen Konzerngesellschaft vermieden werden. Der Abschluss des BP-Verfahrens wird durch einen solchen Antrag auf Einleitung eines Verständigungsverfahrens nicht behindert.

Da in einem österreichischen Abgabenverfahren alle Beweismittel verwertbar sind, können selbstverständlich auch die bei einer ausländischen Muttergesellschaft im Masterfile gesammelten Daten in Österreich verwertet werden. Einer gesetzlichen Umsetzung bedarf es hierzu derzeit nicht.

Nachweis des überwiegenden Aufenthaltes im Ausland (§ 25 EStG 1988, Art. 15 Abs OECD-MA)

Sachverhalt

In Frage steht, wie im Fall der Arbeitnehmerveranlagung der überwiegende Aufenthalt im Ausland nachgewiesen werden muss.

Lösung

Das DBA-Recht enthält keine speziellen verfahrensrechtlichen Bestimmungen betreffend die Nachweisführung. Auch im Zusammenhang mit dem Nachweis eines Auslandsaufenthalts zur Feststellung der allfälligen Anwendung der sog. 183-Tage-Klausel (Art. 15 Abs 2 OECD-MA) sind daher die allgemeinen Regeln des Verfahrensrechts, insb § 138 BAO, anzuwenden. Ergeht an den Steuerpflichtigen eine Aufforderung, die Dauer des Aufenthalts im Ausland nachzuweisen, so wird idR im Rahmen der erhöhten Mitwirkungspflicht auch die Vorlage von Beweisen zumutbar sein, die über bloß händisch geführte Eigenaufzeichnungen hinausgehen (zB Hotelbestätigungen). Ein einfacher Weg, das Überschreiten der 183-Tage-Frist in Zweifelsfällen zumindest glaubhaft zu machen, wäre zB die Vorlage von ausländischen Besteuerungsnachweisen.

Bestätigung eines griechischen Finanzamtes über die Aufnahme der Geschäftstätigkeit (DBA-Griechenland, BGBl. 39/1972)

Sachverhalt

Bestätigungen eines griechischen Finanzamtes weisen lediglich die Aufnahme einer Geschäftstätigkeit in Griechenland, jedoch keinen Bezug auf die DBA-Ansässigkeit auf. Es stellt sich die Frage, ob solche Bestätigungen von der österreichischen Finanzverwaltung als Ansässigkeitsnachweis anerkannt werden können.

Lösung

Die beigegeführten griechischen Bestätigungen beziehen sich ihrem Wortlaut zufolge lediglich auf die Aufnahme einer Geschäftstätigkeit in Griechenland und die Ausstellung einer UID-Nummer. Sie können daher allenfalls für umsatzsteuerliche Zwecke von Relevanz sein, nicht jedoch für Zwecke der

Prüfung der Ansässigkeit iSd DBA. Sollte sich die griechische Steuerverwaltung weigern, die Bestätigung der DBA-rechtlichen Ansässigkeit auf den österreichischen Vordrucken zu erteilen, und selbst nicht in der Lage oder bereit sein, diese Bestätigung, zu der sie DBA-rechtlich verpflichtet wäre, auf adäquaten eigenen Vordrucken zu erteilen, so müsste die Frage der Abkommensberechtigung zum Gegenstand eines Verständigungsverfahrens gemacht werden, welches im Ansässigkeitsstaat des Entlastungswerbers (Griechenland) einzuleiten wäre.

Auftritt eines israelischen Orchesters in Österreich, Veranstaltungs-GmbH (§ 17 Abs 1 OECD-MA, Rz 8026 EStR)

Sachverhalt

In Frage gestellt wird, ob die in der Rz 8026 der EStRL 2000 getätigten Aussagen im Hinblick auf die geänderte Rechtsauslegung des BMF zum Art. 17 Abs 1 OECD-Musterabkommen bzw auf die DBA-Entlastungsverordnung noch zutreffend sind, vor Allem die Anführungen der Voraussetzungen, unter denen von einer Steuerfreiheit der Vergütungen ausgegangen werden kann.

Lösung

Die Aussagen in Rz 8026 sind durch die DBA-Entlastungsverordnung bzw. die Neufassung des Künstler-Sportler-Erlasses, AÖFV Nr. 256/2005, überholt.

Kein AVAB für in Ungarn lebende Ehegattin?, EU-Widrigkeit, Verfassungswidrigkeit (§ 33 Abs 4 Z 1 EStG 1988, Rz 778 LStR)

Sachverhalt

Ein ungarischer Staatsbürger bezieht ausschließlich in Österreich Einkünfte und zwar aus nichtselbständiger Tätigkeit. Er ist in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig, weil er im Inland einen Zweitwohnsitz hat. Von diesem fährt er an den Wochenenden zu seiner Familie (Ehefrau und Kind) nach Ungarn, wo sich der Familienwohnsitz befindet. Seine Ehegattin hat in Österreich keinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt und bezieht in Ungarn als Handelsangestellte Einkünfte unter dem Grenzbetrag von € 4.400,-. Beansprucht wird für

das Veranlagungsjahr 2004 der Abzug des Alleinverdienerabsetzbetrages für die in Ungarn lebende Ehegattin.

Das FA lehnt den Anspruch ab, weil unbeschränkt Steuerpflichtigen der AVAB nicht zu steht, wenn der (Ehe)Partner nicht unbeschränkt steuerpflichtig ist (LStR 2002, RZ 778).

Lösung

EU/EWR Bürger können sich ohne weitere formale Voraussetzungen in Österreich uneingeschränkt aufhalten. Beantragen Personen mit einem Wohnsitz in Österreich den AVAB, dann ist davon auszugehen, dass sich bei aufrechter Ehe oder Partnerschaft mit Kind auch der Ehegatte bzw. die Ehegattin oder PartnerIn an diesem Wohnsitz aufhält, wenn diese/r ebenfalls EU/EWR-BürgerIn ist. Es liegt daher ein abgeleiteter Wohnsitz vor, der eine unbeschränkte Steuerpflicht begründen kann. Der AVAB steht daher zu, wenn

- **der Ehegatte bzw. die Ehegattin erklärt, dass sie in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig ist und**
- **ein Einkommensnachweis über die Einkünfte des Ehegatten bzw. der Ehegattin der ausländischen Steuerbehörde vorliegt, aus dem hervorgeht, dass die Einkommensgrenze nicht überschritten wird.**

Bei EhegattInnen aus Drittstaaten kann ein abgeleiteter Wohnsitz nicht automatisch angenommen werden, sondern es bedarf eines Aufenthaltstitels. Nur wenn eine entsprechende Aufenthaltsgenehmigung vorliegt, ist die Begründung eines Wohnsitzes und somit die unbeschränkte Steuerpflicht möglich.

Die LStRL werden in diesem Sinne ergänzt werden.

Revisionsprotokoll DBA Österreich-Schweiz (Art. IX); zeitlicher Wirksamkeitsbeginn iZm mit Verschlechterung der Rechtsposition des Steuerpflichtigen (EAS 2692)

Sachverhalt

Eine in der Schweiz ansässige Person nimmt im März 2006 eine Grenzgängertätigkeit bei einem österreichischen Arbeitgeber auf.

Lösung

Da das Abänderungsprotokoll zum DBA-Schweiz im März 2006, also im Zeitpunkt der Aufnahme der Grenzgängertätigkeit des schweizerischen Grenzgängers, noch nicht in Kraft getreten war, konnte die Besteuerung des schweizerischen Grenzgängers zumindest aus österr. Sicht nur nach der zu diesem Zeitpunkt noch geltenden Regelung des DBA-Schweiz in der Fassung vor dem Abänderungsprotokoll erfolgen. Ab Inkrafttreten des Abänderungsprotokolls würde sich damit durch den Umstieg auf den vollen österreichischen Lohnsteuertarif anstelle der bisherigen 3%-Regelung idR eine Erhöhung der Gesamtsteuerbelastung im Vergleich zum bisherigen Stand des Abkommens ergeben. Damit wäre die „Sunset“-Klausel des Art. IX Abs 2 des Abänderungsprotokolls anwendbar. Da die Höhe der Gesamtsteuerbelastung (in Österreich und der Schweiz) maßgeblich ist und diese Frage im Zeitpunkt der Lohnsteuerfälligkeit vom Arbeitgeber wohl nicht endgültig beurteilt werden kann, sieht der letzte Satz von Abs 2 des Artikels IX die Zulässigkeit der Herstellung des dieser Sonderregelung entsprechenden Rechtszustands im Wege der Rückerstattung vor. Der österreichische Arbeitgeber ist daher berechtigt, ab dem Zeitpunkt des Wirksamkeitsbeginns des Abänderungsprotokolls (Zeitpunkt des Austausches der Ratifikationsurkunden) die volle Lohnsteuer laut Tarif einzubehalten. Die Herstellung des dem Abänderungsprotokoll entsprechenden Rechtszustandes unter Anwendung der Aufschubklausel des Art. IX könnte sodann über Antrag des betroffenen Steuerpflichtigen im Wege der Rückerstattung erfolgen.

Lösungsvariante I daher: Information der Vorarlberger Unternehmen, dass sie ab Inkrafttreten (vermutlich Herbst) des Revisionsprotokolls die Lohnsteuer für ihre schweizerischen Grenzgänger-Dienstnehmer nach dem Lohnsteuertarif vorzunehmen haben.

Bezüglich Lösungsvariante II siehe das Folgebeispiel.

Zeitpunkt der Versteuerung nach Österreich einpendelnder Arbeitnehmer nach Tarif (Revisionsprotokoll DBA Österreich-Schweiz)

Sachverhalt

Wäre ein in der Schweiz ansässiger, nach Vorarlberg einpendelnder Arbeitnehmer, der bis 2005 nur der österreichischen Quellensteuer von 3% unterlag, laut Schlussprotokoll ab 1.1.2006 von seinem inländischen Arbeitgeber nach dem Tarif zu besteuern und die Mehrsteuer dann im Jahr 2007 über die Rückerstattung zu refundieren?

Lösung

Da es bei der Beurteilung der Frage der Weitergeltung der alten DBA-Regelung für Grenzgänger auf die Höhe der Gesamtsteuerbelastung (somit der Steuerbelastung sowohl in Österreich und der Schweiz) ankommt, ist anzunehmen, dass im Allgemeinen die österreichische tarifliche Lohnsteuerbelastung höher sein wird, als die bisherige Steuerbelastung in der Schweiz. Es ist allerdings nicht ganz auszuschließen, dass in extremen Sonderfällen auch ein umgekehrtes Ergebnis zustande kommt: dann nämlich, wenn der Grenzgänger auch hohe andere – in Österreich steuerlich nicht zu erfassende – Einkünfte erzielt (z.B. aus einer schweizerischen Gesellschaftsbeteiligung) und dadurch der schweizerische Progressionssatz höher ist als der österreichische Durchschnittsteuersatz. Da die Grenzgängereinkünfte künftig nicht mehr in der schweizerischen Bemessungsgrundlage erfasst, sondern unter Progressionsvorbehalt steuerbefreit werden, kann es in einem solchen Sonderfall durch die Abkommensrevision zu einem Vorteil kommen. Nachstehend wird ein derartiger Extremfall skizziert.

Beispiel: Schweizer Grenzgänger bezieht aus Ö nsA-Einkünfte iHv € 12.000. In der Schweiz bezieht er Einkünfte aus V+V iHv 70.000.

Steuerbemessung nach DBA-alt (bis 2005)

Ö-Lohnsteuer 360

CH: Gesamteinkommen 82.000, davon (angenommen) 25% --> 26.625 abzüglich 360 ö Quellensteuer --> 26.265 ---> Gesamtsteuerbelastung (Ö + CH) 26.625

Steuerbemessung nach DBA – neu (ab 2006)

Ö-Lohnsteuer nach Tarif (gerundet): 420

CH: Gesamteinkommen 82.000, Progressionsprozentsatz 25%, steuerpflichtiges Einkommen lt. DBA 70.000, davon 25%--> 17.500--> Gesamtsteuerbelastung (Ö + CH) 17.920

Die Gesamtsteuerbelastung ist daher nach dem neuen DBA um € 8.705 geringer als nach dem alten DBA. Daher liegt kein Anwendungsfall des Art IX vor.

Da aber unter den etwa 100 schweizerischen Grenzgängern möglicherweise kein einziger derartiger Fall gegeben sein wird, wäre denkbar anstelle der oben als Lösungsvariante I angedachten Vorgangsweise einen anderen Weg als Lösungsvariante II zu gehen: nämlich die Vorarlberger Unternehmen im Wege einer Kundmachung (eines Erlasses) auf das Erfordernis der Anwendung des Lohnsteuertarifs ab 1.1.2007 für ihre schweizerischen Grenzgängerdienstnehmer aufmerksam zu machen und solcherart den Verwaltungsaufwand zu vermeiden, der mit 100 Antragsveranlagungen mit Gutschriftsergebnis anfällt und der vermutlich in keinem Verhältnis zu der Mehrsteuer in dem genannten Extremfall steht.

Die Entscheidung, welcher Lösungsweg gewählt werden soll, wäre zwischen der SZK und den Vorarlberger Finanzämtern festzulegen und umzusetzen.

Rückwirkungsklausel bei kurzzeitigem Verlust der Grenzgängereigenschaft mangels regelmäßiger Rückkehr (Revisionsprotokoll DBA Österreich-Schweiz)

Sachverhalt

Ein in Österreich ansässiger Arbeitnehmer, der bereits seit 1.1.2005 in die Schweiz pendelt, besorgt sich ab 1.11.2005 ein Zimmer in der Schweiz und bewohnt dieses bis 28.2.2006. Mangels regelmäßiger Rückkehr verliert Österreich ab 1.11.2005 "kurzfristig" das Besteuerungsrecht.

Lösung

Durch die Aufgabe der Grenzgängereigenschaft iSd Art. 15 Abs 4 DBA-Schweiz (alt), BGBl. 64/1975 idF BGBl. 161/1995 und BGBl. III 204/2001, mit 1.11.2005 ist für den Steuerpflichtigen eine steuerliche Besserstellung eingetreten, die jedenfalls bis zur Änderung der maßgeblichen Verhältnisse (28.2.2006) andauert hat. Wenn ab 1.3.2006 die Voraussetzungen für die alte Grenzgängerregelung (Art. 15 Abs 4 DBA-Schweiz) wieder hergestellt werden,

würde auch bei Anwendung des DBA in der Fassung vor der Revision, die sich mangels Wirksamkeitsbeginns des revidierten DBA zum 1.3.2006 aus österreichischer Sicht als geboten erweist, das Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaats (Österreich) wieder aufleben. Nach altem Recht wäre die Schweiz allerdings nur berechtigt, 3% Quellensteuer einzuheben, die in Österreich anrechenbar wäre. Es ist aber bekannt, dass die Schweiz bereits seit 1.1.2006 das neue DBA anwendet, d.h. in der Schweiz wird zum 1.3.2006 jedenfalls bereits der volle Lohnsteuerabzug vorgenommen. Aus dem Zusammenhang der Abkommensbestimmungen könnte eine Auslegung, die den Steuerpflichtigen einer endgültigen Doppelbesteuerung überließe (volle Besteuerung in Österreich, Anrechnung von lediglich 3% schweizerischer Quellensteuer) nicht als abkommenskonform angesehen werden. Dies hätte zur Folge, dass es jedenfalls zur vollen Besteuerung in Österreich unter Vollanrechnung der schweizerischen Quellensteuer kommen müsste, was der Rechtslage nach dem neuen DBA entspricht.

"Sunset-Klausel" bei Aufnahme der Tätigkeit in der Schweiz ab 1.1.2006 (Revisionsprotokoll DBA Österreich-Schweiz)

Sachverhalt

Ein Arbeitnehmer bezieht bis 31.12.2005 in Österreich Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Ab 1.1.2006 nimmt er unter Beibehaltung eines Wohnsitzes in Vorarlberg seine Tätigkeit bei einem Arbeitgeber in einem Schweizerischen Grenzkanton auf und erzielt dort Einkünfte aus unselbständiger Arbeit.

Lösung

Die sofortige Anwendung des neuen DBA ab 1.1.2006 ist aus österreichischer Sicht mangels Wirksamkeit des DBA idF d. Abänderungsprotokolls verfassungsrechtlich verwehrt (Art. 18 B-VG). Damit tritt ab Wirksamkeitsbeginn des Abänderungsprotokolls die Möglichkeit der Verschlechterung der Gesamtsteuerbelastung – bezogen auf das gesamte Steuerjahr 2006 – ein. Die Sunset-Klausel des Art. IX Abs 2 kann daher grundsätzlich Anwendung finden. Siehe im Übrigen Beispiele 16 und 17.

Frist und Zuständigkeit für Rückforderung schweizerischer Steuer (Revisionsprotokoll DBA Österreich-Schweiz)

Sachverhalt

Eine aus Österreich in die Schweiz pendelnde Arbeitnehmerin ist in der Schweiz nur vom 1.12.2005 bis 31.3.2006 teilzeitbeschäftigt und verdient monatlich brutto SFR 5.500.- (€ 3.520.-). Gemäß Steuertarif für Alleinstehende (Tarif A0 mit Kirchensteuer) beträgt der Steuersatz ab 2006 pro Monat 13,35%, somit für drei Monate SFR 2.220.- (€ 1.409.-).

Nach dem alten DBA hätte diese Person nur mit 3% besteuert werden dürfen. Da sie ab 1.4. ein Studium beginnt und bis Jahresende keine Einkünfte mehr erzielt, würde in Österreich bei der Veranlagung keine Steuer herauskommen; sie will die in der Schweiz zu viel entrichtete Steuer zurückfordern.

Lösung

Ergibt sich durch die Veranlagung der schweizerischen Einkünfte in Österreich eine Gesamtsteuerbelastung von 0, so kommt eine Anrechnung der schweizerischen Tarifsteuer von den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gemäß Art. 23 Abs 2 letzter Satz DBA-Schweiz idF Art. V des Abänderungsprotokolls vom 21.3.2006 nicht in Betracht. Ob und in welcher Form eine Erstattung dieser schweizerischen Tarifsteuer in der Schweiz wegen Unterschreitens der Besteuerungsschwelle möglich ist, richtet sich nach den Vorschriften des innerstaatlichen schweizerischen Steuerrechts und wäre von den schweizerischen Abgabenbehörden zu beurteilen. Sollte jedoch eine Erstattung schweizerischerseits nicht möglich sein, ergibt sich nachträglich die Situation, dass die Gesamtsteuerbelastung im Jahr 2006 nach altem Recht günstiger wäre; denn nach altem Recht wäre Österreich – vorausgesetzt die Grenzgängerregelung wäre zum Tragen gekommen - ebenfalls im Wege der Veranlagung der schweizerischen Grenzgängereinkünfte nach Art. 15 Abs 4 DBA-Schweiz (alt), BGBl. 64/1975 idF BGBl. 161/1995 und BGBl. III 204/2001, zu einer Nullbesteuerung gelangt. Damit wäre zwar die schweizerische Steuer ebenfalls nicht anrechenbar gewesen. Diese nicht anrechenbare Quellensteuer hätte jedoch lediglich 3% der schweizerischen Einkünfte betragen. In diesem Fall wäre die Schweiz unter Bedachtnahme auf Art. IX Abs 2 des Abänderungsprotokolls

zumindest zur Rückerstattung der 3% der Einkünfte übersteigenden schweizerischen Steuer verpflichtet.

Wegzugsbesteuerung bei Ansässigkeitswechsel in die Schweiz, praktische Durchführung (Art. 13 Abs 4 DBA Schweiz neu)

Sachverhalt

Eine Person, welche an einer österreichischen Körperschaft zu mehr als 1% beteiligt ist, verlegt im Dezember 2005 den Wohnsitz von Österreich in die Schweiz.

Lösung

1. Auf Grund des Revisionsprotokolls wird in Wegzugsfällen ab 2004 das österreichische Besteuerungsrecht an den – bis zum Wegzug angewachsenen – stillen Reserven der Beteiligung an einer österreichischen Kapitalgesellschaft nicht mehr entzogen. MaW gehen jene stillen Reserven, die nach § 31 Abs 2 Z 2 EStG 1988 in Österreich steuerlich zu erfassen sind, nicht mehr der österreichischen Besteuerung verloren, sodass insoweit § 31 Abs 2 Z 2 EStG 1988 seiner Anwendungsmöglichkeit beraubt ist. Es stellt sich daher im beschriebenen Beispielsfall gar nicht das Problem, dass das Abkommen "entgegen dem Gesetzeswortlaut..." (*Zit. aus Anfrage*) etwas anordnet. Aber selbst wenn dies der Fall wäre, derogiert das Abkommen als "lex specialis" stets dem innerstaatlichen Recht (VwGH 28.6.1963, 2312/61, 17.12.1975, 1037/75, BFH 18.9.1968, IR 56/67).

2. Der vermeintliche Widerspruch in Art. 13 Abs 4 DBA-Schweiz liegt nicht vor: der Artikel belässt einerseits Österreich – entgegen der alten Rechtslage - ab 2004 das Besteuerungsrecht an den stillen Reserven (allerdings nur an jenen, die bis zum Wegzug angewachsen sind), andererseits untersagt er, dass der Ansässigkeitswechsel Auslösefaktor des Entstehens der Steuerschuld ist.

3. Zur Frage der Überwachung: In der Regel sind die substanziell an inländischen Kapitalgesellschaften Beteiligten in der Kapitalgesellschaft bekannt (jedenfalls bei GmbHs, aber vermutlich auch bei AGs). Ein Gesellschafterwechsel sollte daher im Zuge eines BP-Verfahrens aufdeckbar sein (zumindest war das in den bisher aufgedeckten Fällen so). Zur Durchführung von Art. 13 Abs 4 DBA-Schweiz kann

im Übrigen mit der Schweiz Kontakt im Wege eines Verständigungsverfahrens aufgenommen werden.

Das Problem ist im ggstdl. Fall aber keines, das durch das DBA-Schweiz ausgelöst wird. Wer etwa nach Monaco zieht, kann ebenfalls nicht beim Wegzug besteuert werden (weil er hierdurch – so wie jetzt bei Wegzug in die Schweiz – keine Maßnahme setzt, die zum Verlust des österreichischen Besteuerungsrechtes führt), sondern kann – ebenfalls wie im Verhältnis zur Schweiz – erst bei tatsächlicher Veräußerung besteuert werden (§ 98 Abs 1 Z 8 EStG 1988).

DBA Schweiz neu; Anrechnungshöchstbetrag

Sachverhalt

Die Schweiz wendet bei der Besteuerung einen Monatssteuersatz an, der je nach Betragshöhe progressiv ansteigt und auf die Familien- und Konfessionsverhältnisse Rücksicht nimmt. Bei Sonderzahlungen erhöht sich der Steuersatz entsprechend. Werbungskosten sind in den Tarif eingebaut, durch die Bruttobesteuerung werden auch die im Bruttobetrag enthaltenen Kinderzulagen und SEG-Zulagen voll besteuert; Pflichtbeiträge (AHV, ALV, NBU, Pensionskasse, Krankenversicherung) finden keine separate Berücksichtigung.

Tarif		A0	A2	B0	B2
Monatsbrutto		ledig	ledig 2 Kinder	verh. 0 Kinder	verh. 2 Kinder
SFR 4.500	€ 2.880	11,49%	7,36%	6,01%	3,08%
SFR 9.000	€ 5.760	18,75%	15,42%	12,80%	10,35%

In Österreich sind die Kinderzulagen steuerfrei, die SEG-, Schicht- und Nachtarbeitszulagen werden nach Maßgabe der gesetzlichen Bestimmungen steuerfrei belassen, die sonstigen Bezüge gemäß § 67 EStG 1988 mit 6% besteuert. Außerdem wird der Steuertarif erst auf das gemäß § 2 Abs 2 EStG 1988 ermittelte steuerpflichtige Einkommen (Bruttoeinkünfte abzüglich Werbungskosten, Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen) angewendet.

Gemäß Rz. 39e des Kommentars zum Internationalen Steuerrecht (Phillipp-Loukota-Jirousek) ist in Fällen, in denen Teile des im Quellenstaat besteuerten Betrages im Wohnsitzstaat nicht als Einkommen gelten, die Steuer des Quellenstaates insoweit von der Anrechnung ausgeschlossen, als sie auf diesen besonderen Einkommensteil entfällt. Beim

Anrechnungsverfahren ist sodann die österreichische Einkommensteuer auf die Einkünfte, die im anderen Staat besteuert werden durften, und auf das restliche Einkommen verhältnismäßig aufzuteilen. Der auf die im anderen Staat zu steuernden Einkünfte entfallende Teil der österreichischen Steuer bildet den "Höchstbetrag", bis zu dem eine Anrechnung der ausländischen Steuer zulässig ist (Rz. 83 Phillip-Loukota-Jirousek).

Lösung

Ausländische Steuern sind nach den Vorschriften von Doppelbesteuerungsabkommen bis zur Höhe jener österreichischen Einkommensteuer anzurechnen, die auf die Auslandseinkünfte entfällt (Anrechnungshöchstbetrag). In welcher Höhe Auslandseinkünfte bei der Besteuerung im Ausland angesetzt worden sind, ist hierbei ohne Belang (EAS 2527). Die Aussagen von Rz 39e des zitierten Kommentars sind damit insoweit überholt, als sie Einkünfte aus einer einzigen Quelle betreffen; sie gelten weiter, wenn Einkünfte aus mehreren Quellen bezogen werden (zB schachtelbefreite US-Dividenden und US-Zinsen; hier kann die 5%ige US-Quellensteuer auf Dividenden, nicht auf die von den Zinsen erhobene österr. KöSt angerechnet werden; vgl. in diesem Sinn EAS 1816 betreffend CZ-Dividenden für Zeiträume bis zum EU-Beitritt von CZ).

Im vorliegenden Fall der schweizerischen Grenzgänger liegt aber nur eine Einkunftsquelle, nämlich die in der Schweiz erbrachte Arbeitsleistung vor, aus der die nsA-Einkünfte stammen. Damit ist die gesamte schweizerische Steuer vom Einkommen (also inklusive der als "Steuer vom Einkommen" geltenden schweizerischen Kirchensteuer) ohne weiteres Aufsplitten in Österreich auf jene Steuer anzurechnen, die auf die schweizerischen Einkünfte entfällt (= Steuer von laufenden + sonstigen Einkünften). Es besteht die Möglichkeit, die anrechenbare schweizerische Steuer um die österreichischen 6% zu kürzen und sie sodann insgesamt nur auf die von den laufenden Einkünften erhobene österr. Steuer anzurechnen (siehe EAS 2348).

In Großbritannien ansässige Gesellschaft zahlt an österreichische "Tante", Frage nach mittelbarer Kontrolle (Art. 12 DBA-Großbritannien, BGBl. 390/1970 idF BGBl. 585/1978 und BGBl. 835/1994)

Sachverhalt

Eine in GB ansässige Gesellschaft zahlt an ihre in Österreich ansässige "Tante" (Schwester der Muttergesellschaft, wobei an der Mutter und der Tante dieselben Gesellschafter im selben Beteiligungsausmaß beteiligt sind) Lizenzgebühren.

Lösung

Die Muttergesellschaft kontrolliert die Tochtergesellschaft, diese Tochtergesellschaft kontrolliert aber weder ihre Schwestergesellschaft, noch die Tochtergesellschaft ihrer Schwestergesellschaft. Das in Art. 12 Abs 2 DBA Österreich-Großbritannien vorgesehene Quellenbesteuerungsrecht betrifft daher nur Lizenzgebühreneinzahlungen an Muttergesellschaften sowie an Großmuttergesellschaften (vgl. EAS 697), nicht aber Lizenzgebühreneinzahlungen an Schwestergesellschaften (vgl. EAS 886). Die Erhebung einer Quellensteuer in Großbritannien verstößt daher im vorliegenden Fall gegen das DBA-Großbritannien, BGBl. 390/1970 idF BGBl. 585/1978 und BGBl. 835/1994, und löst keine Anrechnung in Österreich aus.

Bundesministerium für Finanzen,