

15. Dezember 2008

BMF-010221/3364-IV/4/2008

An

Bundesministerium für Finanzen
Steuer- und Zollkoordination
Finanzämter
Großbetriebsprüfungen

Zweifelsfragen zum Außensteuerrecht und Internationalen Steuerrecht 2008

Das Bundesministerium für Finanzen teilt zu den Zweifelsfragen Außensteuerrecht und Internationales Steuerrecht 2008 Folgendes mit: Zur Erzielung einer bundeseinheitlichen Vorgangsweise fand im Mai 2008 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 2008, das Klarstellungen zu außensteuerrechtlichen Fragen enthält. Über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten können daraus nicht abgeleitet werden.

1. DBA-Fragestellungen

1.1. Art. 4 Abs. 2 und Art. 5 DBA-Deutschland, BGBl. III Nr.

182/2002; § 1 Abs. 2 und 3 EStG 1988 – Wohnsitz bzw.

Mittelpunkt der Lebensinteressen

1.1.1. Sachverhalt

a) Der Steuerpflichtige hat in Österreich einen Wohnsitz und eine Blindenhundeschule, die er gemeinsam mit seiner Lebensgefährtin und seiner Tochter am Wohnsitzort betreibt. In der österreichischen Hundeschule erhalten die Tiere ihre Grundausbildung. Er hat auch in Deutschland einen Wohnsitz mit einer Zweigstelle der Blindenhundeschule. Die deutsche Betriebsstätte benötigt er deshalb, weil die Hunde zum Großteil in Deutschland verkauft werden und die deutschen Kunden nur beim Kauf von einem deutschen Unternehmen

gefördert werden. Weiter geschult werden die Hunde direkt beim blinden Kunden. Zu diesem Zweck ist der Steuerpflichtige ca. 8 bis 11 Monate pro Jahr in Deutschland und wohnt teilweise zum Zweck der Einschulung – die pro Hund ca. 1 bis 3 Monate dauert – beim blinden Kunden. Er fährt jedoch immer wieder nach „Hause“ – teilweise sogar jede Woche –, weil in Österreich die Tiere tierärztlich betreut werden und seine Lebensgefährtin hier wohnt. Der Steuerpflichtige und dessen Steuerberater sind der Ansicht, dass auf Grund der überwiegenden Tätigkeit in Deutschland sein Mittelpunkt der Lebensinteressen in Deutschland belegen ist, Deutschland als Ansässigkeitsstaat anzusehen ist und er daher in Österreich nur mit seinem Betriebsstättenergebnis beschränkt steuerpflichtig ist. Es gibt auch schon deutsche Einkommensteuerbescheide mit unbeschränkter Steuerpflicht.

b) Variante: Der vermeintliche Wohnsitz in Deutschland ist nur ein Zimmer in einem Einfamilienhaus einer Bekannten in dem er nur fallweise nächtigt und die Betriebsstätte ist die Garage der Bekannten in der sich drei Hundezwinger befinden, die bei Bedarf benützt werden können. Die deutsche Adresse wird deshalb benötigt, damit die blinden Personen eine staatliche Förderung erhalten. Überwiegend nächtigt der Steuerpflichtige zum Zwecke der Einschulung direkt bei den blinden Personen.

1.1.2. BMF/FB IStR

a) Wenn gemäß § 26 Abs. 1 BAO ein Wohnsitz in Österreich besteht, der gemäß § 1 Abs. 2 EStG 1988 zur unbeschränkten Steuerpflicht führt und auch nach deutschen Rechtsvorschriften unbeschränkte Steuerpflicht in Deutschland begründet wird, ist gemäß Art. 4 Abs. 1 und Abs. 2 DBA Deutschland, BGBl. III Nr. 182/2002, zu prüfen, in welchem Staat die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen (Mittelpunkt der Lebensinteressen) bestehen. Der VwGH hat in einem Erkenntnis vom 22.03.1991, 90/13/0073, festgestellt, dass den wirtschaftlichen Beziehungen idR eine geringere Bedeutung als den persönlichen Beziehungen zukommt. Lediglich in Fällen, in denen die Aufenthalte am Familienwohnsitz im Vergleich zu den Aufenthalten an dem Ort, an dem die wirtschaftlichen Interessen belegen sind, von äußerst untergeordneter Bedeutung sind, könnte in Einzelfällen sachverhaltsabhängig auch von einem Mittelpunkt der Lebensinteressen an dem Ort ausgegangen werden, an dem die engeren wirtschaftlichen Interessen bestehen (siehe auch EAS 1608 und EAS 1712).

Sind daher die engeren persönlichen Beziehungen in Österreich belegen, kann von einer abkommensrechtlichen Ansässigkeit in Österreich ausgegangen werden. Die der deutschen

Betriebstätte zurechenbaren Gewinne wären demnach gemäß Art. 7 DBA-Deutschland, BGBl. III Nr. 182/2002, in Deutschland zu besteuern und in Österreich gemäß Art. 23 DBA-Deutschland, BGBl. III Nr. 182/2002, unter Progressionsvorbehalt freizustellen.

In Zweifelsfällen kann der korrespondierenden Beurteilung zwischen den ausländischen und österreichischen Behörden besondere Bedeutung zukommen. Ein Nachweis, dass auch der andere Staat vom Vorliegen des Mittelpunkts der Lebensinteressen in diesem Staat ausgeht, könnte mittels eines Besteuerungsnachweises dieses anderen Staates erfolgen.

b) Variante: Besteht nach deutschem nationalen Recht lediglich beschränkte Steuerpflicht, kann Deutschland nur im Falle einer deutschen Betriebstätte Besteuerungsansprüche geltend machen. Für die Betriebstättenbegründung in Deutschland bedarf es einer über mindestens 6 Monate hindurch bestehenden festen örtlichen Einrichtung. Dies ist im gegebenen Fall hinsichtlich der Wohnung der Kunden jedenfalls nicht erfüllt, da die Wohnungen der Kunden nur 1 bis 3 Monate hindurch genutzt werden. Ebenso erscheint eine Betriebstättenbegründung durch die Garage der Bekannten ausgeschlossen, da diese wohl als bloßer Hilfsstützpunkt (Art. 5 Abs. 4 DBA-Deutschland, BGBl. III Nr. 182/2002) zu werten sein wird, weil ihr lediglich eine untergeordnete Bedeutung im Rahmen der Geschäftstätigkeit des Steuerpflichtigen zukommt. Somit hätte Deutschland keine abkommensrechtlichen Anknüpfungspunkte, um im gegenständlichen Fall Besteuerungsansprüche zu stellen.

1.2. Art. 5 DBA-Weißrussland, BGBl. III Nr. 69/2002, § 24 Abs. 1 lit. b BAO – wirtschaftliche Betrachtungsweise

1.2.1. Sachverhalt

Drei österreichische natürliche Personen planen mit ausländischen Investoren eine Immobilieninvestition in Weißrussland zu tätigen. Sie beabsichtigen eine Direktinvestition in Form einer weißrussischen Betriebstätte zu tätigen. Die natürlichen Personen planen unmittelbar und direkt alle mit der weißrussischen Betriebstätte in Zusammenhang stehenden Entscheidungen zu treffen. Aus devisenrechtlichen Gründen und um verwaltungstechnische Flexibilität zu gewährleisten, lautet die Empfehlung der weißrussischen Berater, dass die weißrussische Betriebstätte über eine **zypriotische Gesellschaft** geführt wird.

Die österreichischen natürlichen Personen gründen mit dem russischen Investor eine zypriotische Kapitalgesellschaft. Diese gründet eine Betriebstätte in Weißrussland, welche

das Immobilienprojekt umsetzt. Das Immobilienprojekt soll entweder teilweise vor Fertigstellung oder nach Fertigstellung verkauft oder vermietet werden. Weil die Investoren direkten Einfluss auf die weißrussische Betriebstätte nehmen und Entscheidungen treffen wollen, sollen Treuhandverträge der Investoren mit der zypriotischen Holdinggesellschaft abgeschlossen werden. Diese sollen beinhalten, dass die zypriotische Holding nach außen hin selbständig ist, im Innenverhältnis aber für die natürlichen Personen tätig ist und diese damit auch die wirtschaftlichen Eigentümer der Betriebstätte sind.

1.2.2. BMF/FB IStR

Gründen drei in Österreich ansässige Investoren zusammen mit einem russischen Investor eine zypriotische Kapitalgesellschaft, deren Funktion in der Errichtung, Vermietung und gegebenenfalls Veräußerung eines in Weißrussland gelegenen Immobilienprojekts besteht, wobei der zypriotischen Gesellschaft unstrittig lediglich die Funktion einer Treuhänderin zukommt und sich die österreichischen Gesellschafter die volle Dispositionsbefugnis über sämtliches Vermögen der zypriotischen Gesellschaft und somit auch über das in Weißrussland gelegene unbewegliche Vermögen vorbehalten, so ist zunächst nach den maßgeblichen innerstaatlichen Rechtsgrundsätzen zu beurteilen, wem die Einkünfte aus der weißrussischen Immobilienverwaltung steuerlich zuzurechnen sind.

Für die Zurechnung von Einkünften (aus der Vermietung einer Liegenschaft) ist es entscheidend, ob das Zurechnungssubjekt über die Einkunftsquelle verfügt, also wirtschaftlich über diese disponieren und so die Art ihrer Nutzung bestimmen kann. In Zweifelsfällen ist darauf abzustellen, wer über die dem Tatbestand entsprechende Leistung verfügen kann, daher vor allem die Möglichkeit besitzt, Marktchancen zu nutzen oder die Leistung zu verweigern (vgl. VwGH 29.11.1994, 93/14/0150). Bei der Zurechnung von Einkünften kommt es dabei auf die wirtschaftliche Dispositionsbefugnis über die Einkünfte und nicht auf eine allenfalls nach § 24 BAO zu lösende Zurechnung von Wirtschaftsgütern an (VwGH 26.09.2000, 98/13/0070, VwGH 19.11.1998, 97/15/0001).

Unter Zugrundelegung des in Rede stehenden Sachverhaltsbilds wären daher die Einkünfte unmittelbar den dispositionsbefugten Gesellschaftern und nicht der lediglich treuhänderisch zwischengeschalteten zypriotischen Kapitalgesellschaft zuzurechnen. Unter diesen Umständen erübrigt es sich nähere Untersuchungen darüber anzustellen, ob es sich bei der zypriotischen Gesellschaft um eine funktionslose Briefkastengesellschaft handelt, der auf der Grundlage des VwGH-Erkenntnisses vom 10.12.1997, 93/13/0185, keine

erwerbswirtschaftliche Funktion zugemessen werden kann und die daher nicht als Zurechnungssubjekt der Einkünfte in Betracht kommen kann.

Aus der Sicht des zwischenstaatlichen Steuerrechts sind die den österreichischen Gesellschaftern anteilig aus Weißrussland zuzurechnenden Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen gemäß Art. 6 iVm Art. 23 Abs. 1 lit. a und d DBA-Weißrussland, BGBl. III Nr. 69/2002, von der Besteuerung unter Progressionsvorbehalt ausgenommen. Dieses Ergebnis ergäbe sich im Übrigen auch dann, wenn das Weißrusslandprojekt nicht über eine zypriotische Gesellschaft sondern direkt über eine inländische Kapitalgesellschaft mit Betriebstätte in Weißrussland abgewickelt würde. Dabei machte es auch keinen Unterschied, ob die Kapitalgesellschaft als gewerblich tätig oder bloß vermögensverwaltend anzusehen ist. Im Fall einer vermögensverwaltenden Gesellschaft ist zwar die Betriebstättenregel des DBA-Weißrussland, BGBl. III Nr. 69/2002, nicht anwendbar, da das Unternehmen in der Betriebstätte in Weißrussland keine (gewerbliche) Tätigkeit ausübt. Art. 7 DBA-Weißrussland, BGBl. III Nr. 69/2002, kommt jedoch schon deshalb nicht zum Tragen, da gemäß Art. 6 Abs. 4 conv. cit. der Absatz 1 des Abkommens auch für Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen eines Unternehmens gilt und die Belegenheitsregel somit Vorrang vor der Zuteilungsregel über Unternehmensgewinne genießt.

1.3. Art. 13 Abs. 5 und Art. 16 Abs. 2 DBA-Deutschland, BGBl. III Nr. 182/2002, § 31 EStG 1988, – Innerstaatliche und Abkommensrechtliche Behandlung des „carried interest“

1.3.1. Sachverhalt

Eine natürliche Person (Initiator), die den Mittelpunkt der Lebensinteressen iSd Art. 4 Abs. 2 lit. b DBA-Deutschland, BGBl. III Nr. 182/2002, in Österreich hat, ist über eine ausländische (deutsche) GmbH & Co KG („dGmbH & Co KG“) an einer in Deutschland ansässigen vermögensverwaltenden Personengesellschaft in der Rechtsform einer KG beteiligt („dKG“). Der Geschäftsgegenstand der dKG liegt im Erwerb, Halten und in der Veräußerung von Anteilen an in- und ausländischen Kapitalgesellschaften (so genannte Private Equity Fonds).

Die mittelbare Beteiligung an der dKG wird vom Initiator seit mehr als einem Jahr im Privatvermögen gehalten. Neben dem Initiator sind auch andere Personen (Investoren) an der dKG beteiligt. Der Initiator erhält bei Verkauf der Anteile an den in- und ausländischen Kapitalgesellschaften durch die dKG nach vollständiger Rückzahlung des durch die

Investoren zur Verfügung gestellten Kapitals inklusive einer gewissen Mindestverzinsung (so genannte hurdle rate) einen überproportionalen Anteil an den durch die dKG erzielten Gewinnen (so genannte carried interest), die grundsätzlich aus Veräußerungsgewinnen bestehen. Konkret erhält der Initiator bei einer Beteiligung im Verhältnis 1 (Initiator) zu 99 (Investoren) einen 20-prozentigen Anteil an den Veräußerungsgewinnen. Die restlichen 80% erhalten die Investoren, wozu auf Grund des 1-prozentigen Investments auch der Initiator zählt.

Zusätzlich ist die natürliche Person Gesellschafter-Geschäftsführer der deutschen GmbH (in der Folge kurz „dGmbH“), welche die dKG bei ihren Geschäften berät. Dafür erhält die natürliche Person von der dGmbH eine laufende Vergütung.

1.3.2. BMF/FB IStR

Erhält der österreichische Gesellschafter (Initiator) einer deutschen vermögensverwaltenden Personengesellschaft unter dem Titel "carried interest" einen erhöhten Anteil an den von der Personengesellschaft erwirtschafteten Kapitalerträgen überwiesen, weil er sich um ein erfolgreiches Management der Vermögensanlagen verdient gemacht hat, dann vermag dies nicht eine steuerliche Umqualifizierung der Erträge in Einkünfte aus selbständiger Arbeit zu bewirken. Der "carried interest" ist daher gemäß Art. 10 bzw. 11 DBA-Deutschland, BGBl. III Nr. 182/2002, in Österreich steuerpflichtig und kann nicht unter Art. 14 DBA-Deutschland, BGBl. III Nr. 182/2002, subsumiert werden (vgl. EAS 2698).

Da es sich bei der ausgeübten Tätigkeit der dKG um Vermögensverwaltung handelt, kann zudem die Unterhaltung eines Büroraumes in Deutschland gemäß den Bestimmungen des DBA-Deutschland, BGBl. III Nr. 182/2002, nicht als Betriebsstätte oder feste Einrichtung des Steuerpflichtigen angesehen werden und daher nicht aufgrund eines Betriebsstättenvorbehalts zum Verlust des österreichischen Besteuerungsanspruches führen.

Die Gesellschafter-Geschäftsführerbezüge, die von der dGmbH bezogen werden, unterliegen unabhängig davon gemäß Art. 16 Abs. 2 DBA-Deutschland, BGBl. III Nr. 182/2002, der Besteuerung in Deutschland.

1.4. Art. 22 DBA-USA, BGBl. III Nr. 6/1998 – Anrechnung von Auslandssteuern

1.4.1. Sachverhalt

Eine österreichische GmbH & Co KG ist 100-prozentiger Gesellschafter einer US-amerikanischen LLC. Diese LLC erzielt in den USA Gewinne, die in den USA versteuert werden (Vorschreibung von Federal Income Tax). Die österreichische GmbH & Co KG erzielt insgesamt Verluste in einer Höhe, sodass auch nach Zurechnung der US-Gewinne auf der Ebene der KG negative Einkünfte verbleiben, infolgedessen auf der Ebene dieser gewerblichen Einkünfte in Österreich keine Einkommensteuer anfällt.

Ein in Österreich ansässiger Kommanditist der GmbH & Co KG hat jedoch so hohe andere Einkünfte, dass in Österreich insgesamt ein positives Einkommen vorliegt und Steuer vorgeschrieben wird.

1.4.2. BMF/FB IStR

Gemäß Art. 22 Abs. 3 DBA-USA, BGBl. III Nr. 6/1998, ist Österreich verpflichtet, zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung abkommenskonform erhobene US-Steuern auf die österreichische Einkommensteuer anzurechnen. Der anzurechnende Betrag darf jedoch den Teil der österreichischen Steuer vom Einkommen nicht übersteigen, der auf die in den USA besteuerten Einkünfte entfällt. Die Auslandssteuer darf sonach maximal jenen österreichischen Steuerteil aufzehren, der auf die US-Einkünfte entfällt, und darf daher nicht zu einem günstigeren Ergebnis führen, als jenem, das bei einer vollständigen Steuerbefreiung der US-Einkünfte eintreten würde.

Ist eine österreichische GmbH & Co KG zu 100% an einer betrieblich tätigen US-Gesellschaft beteiligt, die nach dem Typenvergleich einer österreichischen Personengesellschaft entspricht, so sind die Gesellschafter der österreichischen KG berechtigt, die von den Gewinnen der US-Personengesellschaftsbetriebstätten erhobene Steuer nach den vorstehenden Grundsätzen anteilig auf ihre Einkommensteuer anzurechnen. Erleiden die Gesellschafter aus ihrer Beteiligung an der österreichischen KG (trotz der erzielten US-Gewinne) Verluste, dann entfällt keine österreichische Einkommensteuer auf diese (negativen) Einkünfte auf die eine US-Steuer angerechnet werden könnte.

Das VwGH-Erkenntnis vom 15.04.1997, 93/14/0135, ließ allerdings erkennen, dass sich der Gerichtshof bei der Beurteilung, ob Auslandseinkünfte mit österreichischer Steuer belastet

sind, von einer schematisch-formelhaften Sichtweise leiten lässt. Denn durch Anwendung der Formel "Einkommensteuer x Auslandseinkünfte/Einkommen" gelangte der Gerichtshof zu dem Ergebnis, dass ein Abgabepflichtiger mit Inlandsverlusten aus selbständiger Arbeit zunächst einen vertikalen Verlustausgleich mit seinen inländischen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit vornehmen kann, um solcherart einen - die italienischen Einkünfte und damit den Höchstbetrag kürzenden - horizontalen Verlustausgleich zu vermeiden. Im vorliegenden Fall geht es allerdings um eine andere Frage, nämlich um jene, ob innerhalb einer einzigen Einkunftsquelle (hier: Einkünfte aus einer Beteiligung an einer österreichischen Personengesellschaft) die Einkünfte gleichsam "zerrissen" werden können, um einen innerbetrieblichen Verlustausgleich, der die Auslandseinkünfte und den Anrechnungshöchstbetrag aufzehrt, zu unterbinden. Wendet man auch in diesem Fall die vom VwGH bevorzugte formelhafte Sichtweise an, dann wird diese Frage bejaht werden müssen. Der in der Formel verwendete Begriff "Auslandseinkünfte" wird daher auch als Teileinkünfte einer Einkunftsquelle zu verstehen sein.

Im Ergebnis bedeutet dies daher, dass jener Gesellschafter, der neben dem Verlust aus der Mitunternehmerbeteiligung noch andere hohe Inlandseinkünfte erzielt, Anrecht auf aliquote US-Steueranrechnung besitzt (EAS 2962).

1.5. § 2 Abs. 8 EStG 1988 – Anrechnung bei Verlustrücktrag

1.5.1. Sachverhalt

Eine in Österreich ansässige natürliche Person hat neben österreichischen Einkünften auch gewerbliche Einkünfte im Ausland.

a) Die gewerblichen Einkünfte werden in Großbritannien erwirtschaftet. Im Jahr 2005 wird der erzielte Gewinn unter Anrechnung der britischen Steuer in Österreich versteuert. Im Jahr 2006 wird in Großbritannien ein Verlust erwirtschaftet. Der Verlust wird in Großbritannien im Rahmen eines Verlustrücktrages im Jahr 2005 verrechnet.

b) Die gewerblichen Einkünfte werden in Deutschland erwirtschaftet. Im Jahr 2005 wird der Gewinn in Österreich im Rahmen des Progressionsvorbehaltes berücksichtigt. Der im Jahr 2006 in Deutschland erwirtschaftete Verlust wird im Rahmen eines Verlustrücktrages im Jahr 2005 verrechnet.

1.5.2. BMF/FB IStR

a) Österreich – Großbritannien

Erzielt eine in Österreich ansässige Person im Jahr 2005 Einkünfte aus einer über eine Betriebsstätte ausgeübten gewerblichen Tätigkeit in Großbritannien, so hat grundsätzlich Großbritannien gemäß Art. 7 DBA-Großbritannien, BGBl. Nr. 390/1970 idF BGBl. Nr. 585/1978 und BGBl. Nr. 835/1994, das Besteuerungsrecht und Österreich hat eine Doppelbesteuerung mittels Anrechnung zu vermeiden. Entsteht im Jahr 2006 in Großbritannien ein Verlust, welcher in Großbritannien gemäß den dortigen nationalen Rechtsvorschriften rückgetragen wird, so entsteht einerseits das Erfordernis, die im Jahr 2005 angerechnete ausländische Steuer betreffend der letztendlich in Großbritannien gezahlten Steuer gegengleich zu berichtigen, da eine geringere Steuerlast in Großbritannien besteht als der ursprünglichen Anrechnung zu Grunde gelegt wurde. In der Folge hat der Bescheid des Jahres 2005 geändert zu werden. Durch den britischen Verlustrücktrag kommt es zu einer niedrigeren Anrechnung der britischen Steuer, wodurch die österreichische Steuerschuld in Höhe der verlustrücktragsbedingten Differenz erhöht wird. Andererseits bleibt aber der steuerpflichtige Gewinn im Jahr 2005 und der Verlust im Jahr 2006 weiter bestehen, da die anzurechnenden ausländischen Gewinne oder Verluste nach wie vor gemäß § 2 Abs. 8 Z 1 EStG 1988 nach den Regelungen des österreichischen EStG zu ermitteln sind.

Verfahrensrechtlich müsste infolge eines ausländischen Verlustrücktrages der Bescheid des Jahres 2005 gemäß § 295a BAO von Amts wegen oder auf Antrag der Partei abgeändert werden, da ein Ereignis eingetreten ist, das abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder Umfang eines Abgabenanspruches hat.

Im Rahmen des Informationsaustausches des Art. 28 DBA-Großbritannien, BGBl. Nr. 390/1970 idF BGBl. Nr. 585/1978 und BGBl. Nr. 835/1994, sowie der EG-Amtshilferichtlinie, 77/799/EWG, wäre Großbritannien dazu angehalten, mittels einer Kontrollmitteilung den Verlustrücktrag in Großbritannien den österreichischen Behörden mitzuteilen. Zudem ist bei Auslandssachverhalten auch von einer erhöhten Mitwirkungspflicht durch den Steuerpflichtigen auszugehen. Der Steuerpflichtige hat daher im Rahmen der Offenlegungspflicht gemäß § 119 BAO und der Anzeigepflicht gemäß § 120 BAO einen Verlustrücktrag im Ausland bekannt zu geben.

b) Österreich – Deutschland

Erzielt eine in Österreich ansässige Person im Jahr 2005 Einkünfte aus einer über eine Betriebsstätte ausgeübten gewerblichen Tätigkeit in Deutschland, so hat grundsätzlich Deutschland gemäß Art. 7 DBA-Deutschland, BGBl. III Nr. 182/2002, das Besteuerungsrecht und Österreich hat eine Doppelbesteuerung mittels Befreiung unter Progressionsvorbehalt zu vermeiden. Entsteht im Jahr 2006 in Deutschland ein Verlust, welcher in Deutschland gemäß den dortigen nationalen Rechtsvorschriften rückgetragen wird, so besteht zwar grundsätzlich gemäß § 2 Abs. 8 Z 3 EStG 1988 die Möglichkeit, im Ausland nicht berücksichtigte Verluste bei der Ermittlung des Einkommens in Österreich anzusetzen. Dies allerdings unter der Bedingung, dass die Verluste nicht doppelt verwertet werden. Da jedoch durch den deutschen Verlustrücktrag eine sofortige Verlustberücksichtigung im Ausland stattgefunden hat, ist das Erfordernis der Nichtberücksichtigung im Ausland nicht erfüllt, wodurch eine Verlustberücksichtigung im Inland ausgeschlossen wird. Somit können die deutschen Verluste im Jahr 2006 im Inland nicht berücksichtigt werden.

1.6. Art. 17 Abs. 1 Satz 2 DBA-Deutschland BGBl. III Nr. 182/2002 – ehemaliger Sportler

1.6.1. Sachverhalt

Ein ehemaliger Motorsportler (Autorennfahrer), der zweifelsfrei in den 60iger Jahren seinen Bekanntheitsgrad über den Rennsport erlangt hat, räumt heute seine Persönlichkeitsrechte für Werbung einem deutschen Reifenhersteller ein und berät diesen auch im Rahmen von Produkttests in Kanada.

1.6.2. BMF/FB IStR

Nach einer mit Deutschland abgestimmten Auffassung findet Art. 17 Abs. 1 Satz 2 DBA-Deutschland, BGBl. III Nr. 182/2002, auch bei nicht mehr aktiven Sportlern Anwendung (EAS 2617). Besteht jedoch hinsichtlich der ausgeübten Werbetätigkeit keinerlei Zusammenhang zwischen der seinerzeit als Sportler ausgeübten Tätigkeit und dem bestehenden Bekanntheitsgrad, so kann davon ausgegangen werden, dass Art. 17 Abs. 1 zweiter Satz DBA-Deutschland, BGBl. III Nr. 182/2002, nicht einschlägig ist. Im Zweifelsfall wäre eine Abstimmung mit Deutschland im Rahmen eines Verständigungsverfahrens zu führen.

1.7. Art. 12 Abs. 1 bzw. Art. 17 Abs. 1 DBA-Deutschland, BGBl. III Nr. 182/2002 – Abgrenzung

1.7.1. Sachverhalt

Tantiemen aus Urheberrechten, die einem österreichischen Musikalienverlag für tonkünstlerische Werke aus Deutschland zufließen, wurden in Deutschland bis einschließlich des Jahres 2006 gemäß Artikel 12 DBA-Deutschland, BGBl. III Nr. 182/2002, mittels Bescheides von der Besteuerung vollständig freigestellt. Mit neuerlicher Antragstellung durch den österreichischen Musikalienverlag bei den deutschen Behörden wurde der bisher gültige Freistellungsbescheid unter Hinweis auf Artikel 17 Abs. 1 DBA-Deutschland, BGBl. III Nr. 182/2002, aufgehoben und Deutschland das volle Besteuerungsrecht als Quellenstaat zuerkannt. Der österreichische Abgabepflichtige wurde auf ein Anrechnungsverfahren in Österreich verwiesen, ein Rechtsmittel gegen den Aufhebungsbescheid wurde vom zuständigen Sachbearbeiter als wenig erfolgversprechend eingestuft.

Laut Information des österreichischen Abgabepflichtigen wurde bereits ein Verständigungsverfahren zwischen der deutschen und österreichischen Finanzverwaltung eingeleitet, damit Tantiemenweiterleitungen wie bisher ohne Steuerabzug durchgeführt werden können.

1.7.2. BMF/FB IStR

a) Entgelte für Urheberrechte

Art. 17 Abs. 1 zweiter Satz DBA-Deutschland, BGBl. III Nr. 182/2002, sieht ein Quellenbesteuerungsrecht für Vergütungen, die für die Benutzung oder das Recht auf Benutzung des Namens, des Bildes oder sonstiger Persönlichkeitsrechte gezahlt werden, vor. Als Persönlichkeitsrechte werden im Allgemeinen das Recht auf Achtung der Ehre, das Namensrecht oder das Recht am eigenen Bild angesehen. Für die Vornahme einer Quellenbesteuerung gemäß Art. 17 Abs. 1 zweiter Satz DBA-Deutschland, BGBl. III Nr. 182/2002, ist weiters erforderlich, dass Persönlichkeitsrechte eines Künstlers oder Sportlers im Sinne von Art. 17 Abs. 1 Satz 1 DBA-Deutschland, BGBl. III Nr. 182/2002, übertragen werden (ieS Bühnen-, Film-, Rundfunk-, oder Fernsehkünstler sowie Musiker oder Sportler).

Da Urheberverwertungsrechte nicht als Persönlichkeitsrechte im Sinne des Art. 17 Abs. 1 zweiter Satz DBA-Deutschland, BGBl. III Nr. 182/2002, anzusehen sind, fallen Vergütungen für die Überlassung dieser Rechte unter Art. 12 DBA-Deutschland, BGBl. III Nr. 182/2002,

und unterliegen daher keiner Besteuerung im Quellenstaat. Diese Auffassung wurde im Rahmen von österreichisch-deutschen Konsultationsgesprächen am 30. Mai 2008 auch von Deutschland geteilt (siehe dazu AÖF Nr. 192/2008 vom 05.09.2008).

b) Entgelte für Übertragungsrechte

Fließen Einkünfte aus der Duldung von Aufzeichnungen und Übertragungen von künstlerischen Darbietungen durch Rundfunk und Fernsehen gemäß Art. 17 Abs. 1 letzter Satz DBA-Deutschland, BGBl. III Nr. 182/2002, nicht dem Künstler selbst, sondern einem Sport- oder Kulturveranstalter oder einem Musikalienverlag zu, so besteht in jenen Fällen ein Quellenbesteuerungsrecht, in denen jedenfalls ein Teil der Einkünfte an die Künstler weiterfließt (vgl. EAS 2813).

Wenn aber die Künstler oder Sportler von den Vergütungen überhaupt nichts erhalten, ist Art. 17 Abs. 2 DBA-Deutschland, BGBl. III Nr. 182/2002, unanwendbar weil der Tatbestand des Absatzes 2 nur dann verwirklicht ist, wenn in den Zahlungen an die „andere Person“ „Einkünfte der in Absatz 1 genannten Art“, sonach Einkünfte der Künstler enthalten sind (vgl. EAS 2821).

Gelangt Art. 17 Abs. 2 DBA-Deutschland, BGBl. III Nr. 182/2002, nicht zur Anwendung, dann steht – mangels Betriebstätte – das ausschließliche Besteuerungsrecht an den Vergütungen dem Ansässigkeitsstaat zu.

Da Deutschland bislang zu dieser Frage eine andere Auffassung vertreten hat, wurden diesbezüglich bereits mehrere Verständigungsverfahren eingeleitet, die bis dato noch nicht abgeschlossen werden konnten. Der Ausgang dieser Verfahren bleibt daher bis auf weiteres abzuwarten.

2. Verrechnungspreise

2.1. Art. 9 OECD Musterabkommen – Preisvergleichsmethode vs. Kostenaufschlagsmethode

2.1.1. Sachverhalt

Oftmals werden zur optimalen Finanzierung im Konzern Schwester- oder verbundene Konzerngesellschaften, in Steuerschonländern - sei es als Domizil- oder

Holdinggesellschaften – angesiedelt. Die verrechneten Zinssätze werden meist in einer Höhe angesetzt, die dem Fremdvergleich zu Banken durchaus standhalten.

2.1.2. BMF/FB IStR

Im Allgemeinen ist bei Ermittlung eines fremdüblichen Verrechnungspreises auf der Grundlage der dem Art. 9 OECD-MA nachgebildeten DBA-Vorschriften der Preisvergleichsmethode der Vorzug vor anderen Methoden zu geben, wenn vergleichbare Fremdgeschäfte festgestellt werden können (2.5 OECD-VPG). Dies wird auch für konzerninterne Finanzierungsvorgänge zu gelten haben. Soll allerdings die Ermittlung der Höhe konzerninterner Zinssätze in Anwendung der Vergleichspreismethode erfolgen und soll hierbei auf die Zinsberechnung durch unabhängige Kommerzbanken abgestellt werden, dann setzt dies voraus, dass diese beiden Finanzierungsmuster miteinander vergleichbar sind oder dass zumindest die Zinsauswirkungen, die sich aus ihren Unterschieden ergeben, quantifizierbar sind (siehe in diesem Sinn 2.7 Ziffer. 2 der OECD-VPG).

Eine uneingeschränkte Vergleichbarkeit einer konzerninternen Finanzierung mit jener durch Kommerzbanken ist nicht gegeben, weil die unternehmerischen Zielsetzungen von Banken und jene von anderen Wirtschaftskonzernen unterschiedlich sind. Während im Fall einer Bankfinanzierung das Kreditinstitut das Ziel verfolgt, die bei ihm eingelegten Gelder mit größtmöglichem Gewinn zu veranlagern, ist das Ziel eines Konzerns darauf ausgerichtet, liquide Mittel im Konzern aufzugreifen und bedarfsorientiert im Konzern so weiterzuleiten, dass damit die einzelnen Konzerngesellschaften ihre eigenen unternehmerischen Ziele verwirklichen können. Während daher der Bankensektor mit der Kreditvergabe die Erzielung eines gewerblichen Gewinnes anstrebt, geht es der Konzernfinanzierungsgesellschaft darum, im Interesse des Gesamtkonzerns die Umsetzung von Investitionsentscheidungen der Gliedgesellschaften bestmöglich finanziell zu unterstützen.

Daher kann der **Sollzinssatz** konzernfremder Kommerzbanken lediglich als Obergrenze eines fremdüblichen Zinssatzes gesehen werden; ob diese Grenze für die Anerkennung des abzugsfähigen Zinsaufwandes maßgebend ist, stellt eine Sachverhaltsfrage dar, die unter Berücksichtigung aller maßgebender Umstände (vor allem des Umstandes, ob Anhaltspunkte für eine Gewinnverlagerung aus Steuervermeidungsgründen erkennbar sind) dem zuständigen Finanzamt überlassen werden muss. Bei dieser Sachbeurteilung wird aber auch mitzuberücksichtigen sein, dass in einem multinationalen Konzern die Konzernspitze in der Regel die Fähigkeit besitzt, auf die Kapitalstruktur ihrer nachgeordneten Gesellschaften

direkten Einfluss zu nehmen und damit auch die Kreditwürdigkeit der darlehensnehmenden Konzerngesellschaften zu steuern. Dementsprechend liegt auch die Besicherung des Darlehensrückzahlungsanspruches regelmäßig in der Einflussosphäre der Konzernleitung. Auch wenn eine förmliche Besicherung von Darlehensforderungen aus diesen Gründen zwischen Konzernunternehmen unüblich ist, kann nur der **Zinssatz für besicherte Darlehen** als Obergrenze gewertet werden (BFH 21.12.1994, I R 65/94).

Der **Habenzinssatz** kommt hingegen als Orientierungshilfe dann in Betracht, wenn die darlehensgebende Kapitalgesellschaft über ausreichende eigene Liquidität verfügt (BFH 28.02.1990, I R 83/87, BStBl II 1990, 649 und BFH 19.01.1994, I R 93/93, BStBl II 1994, 725). Denn in einem solchen Fall wäre es von der darlehensgebenden Konzernunternehmung nicht gerechtfertigt zu verlangen, dass sie durch die Veranlagung ihrer überschüssigen Mittel bei einem konzernzugehörigen Unternehmen einen höheren Ertrag erzielt als sie durch eine Einlage bei einer Bank erwirtschaften könnte.

Für die Ermittlung des als fremdüblich anzunehmenden Zinssatzes wird daher nur eine umfassende Funktionsanalyse, die die Eigenmittelausstattung der ausländischen Konzernfinanzierungsgesellschaft einschließen muss, eine Entscheidung erlauben, innerhalb welcher Bandbreite (1.45 OECD-VPG) ein fremdüblicher Zins anzusetzen ist; wobei diese Bandbreite im Sinn der OECD-VPG aber nicht mit der Breite des „Zinsbandes“ zwischen der Obergrenze der Sollzinsen und der Untergrenze der Habenzinsen verwechselt werden darf, denn sie ist mit diesem nicht ident, sondern bewegt sich – je nach den maßgebenden funktionalen Gegebenheiten – innerhalb dieses „Zinsbandes“ in Richtung Unter- oder Obergrenze.

Es wird daher nicht zu beanstanden sein, wenn im Zweifel der deutschen Judikatur gefolgt wird, derzufolge sich Darlehensgläubiger und Darlehensschuldner die Spanne zwischen banküblichen Haben- und Schuldzinsen teilen (BFH 19.01.1994, I R 93/93, BStBl II 1994, 725). Alternativ kann vereinfachend auch der in EAS 2898 aufgezeigte Weg (Euribor + 0,25%) genutzt werden.

Die vorstehenden Überlegungen gelten im Grunde unabhängig davon, ob die Konzernfinanzierungsgesellschaft im Geltungsbereich einer Rechtsordnung mit Steueroasencharakter oder außerhalb einer solchen errichtet worden ist. Allerdings wird sich bei Finanzierungsvorgängen über Steueroasen eher der (aufklärungsbedürftige) Verdacht einer unzulässigen Gewinnverlagerung ergeben als bei anderen

Finanzierungskonstellationen. Daher besteht im erstgenannten Fall wegen des Eintrittes in Geschäftsbeziehungen zu einer Steueroase von Anbeginn die Pflicht dafür zu sorgen, dass im Bedarfsfall diese Beziehungen vollständig aufgeheilt und dokumentiert werden können (VwGH 25.05.1993, 93/14/0019).

Wird einer inländischen Konzerngesellschaft im Wege einer Steueroasen-Finanzierungsgesellschaft ausländisches Kapital zur Verfügung gestellt und kann die **Vermutung** einer künstlichen Gewinnverlagerung nicht widerlegt werden, wird das Entgelt hierfür auf der Grundlage der nachgewiesenen Kosten anzusetzen sein. Hierbei ist einerseits Ersatz allfällig nachgewiesener und steuerlich anzuerkennender Refinanzierungskosten zu leisten und es kann andererseits eine mit Gewinnaufschlag auf die Manipulationskosten angesetzte Dienstleistungsvergütung berücksichtigt werden.

Sollte jedoch ein Fall von Rechtsmissbrauch festgestellt werden, zB in Fällen einer rechtsmissbräuchlichen Einschaltung einer Guernsey-Finanzierungsgesellschaft (VwGH 18.10.2006, 2003/13/0031) oder in Fällen von rechtsmissbräuchlichen Leveraged-Buyout-Gestaltungen in Bezug auf konzernzugehörige Gesellschaften, müssen die gemäß § 22 Abs. 2 BAO damit verknüpften Rechtsfolgen eintreten.

Ob die vorstehenden Leitgrundsätze insgesamt auch für einen Bankenkonzern übernommen werden können, bedarf einer gesonderten Prüfung.

3. Schwerpunkt Arbeitnehmer

3.1. Arbeitnehmerentsendung

3.1.1. Sachverhalt

Ein polnisches Bauunternehmen unterhält in Österreich für die Errichtung eines Gebäudes eine feste Geschäftseinrichtung für die Dauer von weniger als 12 Monaten. Für diese Tätigkeit entsendet das polnische Unternehmen in Polen ansässige Arbeiter für eine Dauer von jeweils 3 Monaten.

3.1.2. BMF/FB IStR

Gemäß Art. 5 Abs. 3 DBA-Polen, BGBl. III Nr. 12/2005, ist eine Bauausführung oder Montage nur dann eine Betriebsstätte, wenn ihre Dauer zwölf Monate überschreitet. Bei Bauausführungen oder Montagen hat die Baubetriebsstätte Vorrang vor der allgemeinen Betriebsstättendefinition des Art. 5 Abs. 1 DBA-Polen, BGBl. III Nr. 12/2005 (OECD-

Kommentar zu Art. 5 OECD-MA, Z 16), sodass hinsichtlich der Einkünfte der Arbeitnehmer des polnischen Unternehmens einem österreichischen Besteuerungsrecht Art. 15 Abs. 2 lit. c DBA-Polen, BGBl. III Nr. 12/2005, entgegensteht. Auch das Vorliegen der sachverhaltsbezogen anzunehmenden Lohnsteuerbetriebsstätte (§ 81 Abs. 1 EStG 1988) kann das Fehlen einer DBA-rechtlichen Baubetriebsstätte nicht ersetzen. Da auch die Tatbestandselemente sowohl des Art. 15 Abs. 2 lit. a DBA-Polen, BGBl. III Nr. 12/2005 (Aufenthalt in Österreich nicht länger als 183 Tage), als auch des Art. 15 Abs. 2 lit. b DBA-Polen, BGBl. III Nr. 12/2005 (Vergütungen zahlt ein nicht in Österreich ansässiger Arbeitgeber) erfüllt sind, steht das Besteuerungsrecht gemäß Art. 15 Abs. 2 DBA-Polen, BGBl. III Nr. 12/2005, zu und dem österreichischen Besteuerungsanspruch entgegen. Damit ist der polnische Bauunternehmer nach der DBA-Entlastungsverordnung (BGBl. III Nr. 92/2005 idF BGBl. II Nr. 44/2006 und Erlass BMF 10.03.2006, BMF-010221/0101-IV/4/2006, AÖF Nr. 127/2006) zur Unterlassung des Lohnsteuerabzuges berechtigt, wenn er in seiner Lohnsteuerbetriebsstätte (beim Lohnkonto) folgende Unterlagen hat:

- Formular ZS-QU1 mit der Ansässigkeitsbescheinigung betreffend den einzelnen Arbeitnehmer (§ 2 Abs. 1 der VO), oder
- schriftliche Erklärung des einzelnen Arbeitnehmers (§ 2 Abs. 2 der VO). Die Erklärung muss insbesondere die Angaben enthalten, dass
 - der Arbeitnehmer keinen Wohnsitz in Österreich und den Mittelpunkt der Lebensinteressen in Polen hat, und dass
 - die Vergütungen (Lohn, Gehalt; einschließlich Sachleistungen) je Arbeitnehmer im Jahr 10.000 Euro nicht übersteigen (weitere Erfordernisse siehe § 2 Abs. 2 der VO).

3.2. Art. 15 Abs. 6 Z 2 DBA-Deutschland, BGBl. III Nr. 182/2002

3.2.1. Sachverhalt

Ein Arbeitnehmer mit Wohnsitz in Österreich innerhalb der Zone von 30 Kilometern hat seinen Arbeitsort in Deutschland ebenfalls innerhalb dieser Zone. Er kehrt an 20 Arbeitstagen nicht arbeitstäglich an den Wohnsitz zurück. Im Jahr 2007 ist er für seinen deutschen Arbeitgeber noch zusätzlich 30 Tage in Italien tätig.

3.2.2. BMF/FB IStR

In EAS 1250 vom 14. April 1998 wurde zur Frage der Entsendung eines deutschen Grenzgängers nach Fernost für 60 Tage folgende Rechtsauffassung vertreten:

Seit 1986 wird im österreichisch-deutschen Verhältnis für die Beurteilung der Grenzgängereigenschaft eine "Ganzjahresbetrachtung" angewendet: Liegen die Grenzgängervoraussetzungen in einem Kalenderjahr an mehr als 45 Tagen nicht vor, so geht für das ganze Kalenderjahr die Grenzgängereigenschaft verloren (AÖF Nr. 283/1986). Wird daher ein deutscher Grenzgänger von seinem österreichischen Arbeitgeber im Rahmen des Produktvertriebes innerhalb eines Jahres für 60 Tage nach Fernost entsandt, so geht in dem betreffenden Jahr die Grenzgängereigenschaft verloren, sodass der österreichische Arbeitgeber für alle Bezugstelle den Lohnsteuerabzug vorzunehmen hat, die auf berufliche Tätigkeiten des deutschen Grenzgängers auf österreichischem Staatsgebiet entfallen.

Unter Berücksichtigung dieser mit Deutschland abgestimmten Rechtsansicht sind auch jene Tage, die ein in Österreich ansässiger und in Deutschland tätiger Grenzgänger für seinen deutschen Auftraggeber in Italien tätig ist (gleichgültig, ob er an diesen Tagen an seinen Wohnsitz zurückkehrt oder nicht) in die „45-Tage-Toleranzregelung“ (BMF 07.10.1986, 04 0101/72-IV/4/86, AÖF Nr. 283/1986) einzurechnen. Überschreitet daher im Jahr 2007 die Summe der „Italien-Tage“ und der Tage, die er nicht arbeitstäglich an seinen Wohnsitz zurückkehrt 20% der gesamten Werk- bzw. Arbeitstage, höchstens jedoch 45 Tage, so fällt das Besteuerungsrecht für die in Deutschland ausgeübte Arbeit des gesamten Jahres 2007 gemäß Art. 15 Abs. 1 DBA-Deutschland, BGBl. III Nr. 182/2002, der Bundesrepublik Deutschland zu. Diese Einkünfte sind in Österreich zum Progressionsvorbehalt heranzuziehen. Die auf die Tätigkeit in Italien entfallenden Einkünfte sind gemäß Art. 23 DBA-Italien, BGBl. Nr. 125/1985, in Österreich (Ansässigkeitsstaat) in die Besteuerungsgrundlage einzubeziehen. Sofern die Rechtsvoraussetzungen für die Anwendung des Art. 15 Abs. 2 DBA-Italien, BGBl. Nr. 125/1985, (kurzfristige Auslandsentsendung außerhalb einer Betriebsstättenverwendung) erfüllt sind, liegt das Besteuerungsrecht ausschließlich bei Österreich. Sofern Art. 15 Abs. 2 DBA-Italien, BGBl. Nr. 125/1985, nicht zur Anwendung kommt, wäre die italienische Quellensteuer, die von den auf die in Italien ausgeübte Tätigkeit entfallenden Einkünften erhoben wurde, auf die österreichische Einkommensteuer, die auf diese Einkünfte entfällt, gemäß Art. 23 Abs. 3 lit. a DBA-Italien, BGBl. Nr. 125/1985, anzurechnen.

Die Grenzgängereigenschaft würde auch dann verloren gehen, wenn das Überschreiten der „45-Tage-Toleranzregelung“ darauf zurückzuführen ist, dass der Arbeitnehmer im Rahmen eines Teleworking-Programms des Arbeitgebers die Möglichkeit hat, zu Hause seiner Arbeit nachzugehen (EAS 2803), oder darauf, dass er in Deutschland (zumindest halbtägig) außerhalb der 30 km-Zone tätig wird (BMF 16.12.1994, 04 1482/27-IV/4/94, AÖF Nr. 10/1995 - „Anwendung der Grenzgängerregelung auf Berufskraftfahrer“).

Im Verhältnis zur Schweiz kann es durchaus sein, dass jemand nur während eines Teiles des Jahres oder während mehrerer Jahresteile die Grenzgängereigenschaft besitzt.

Verständigungen mit der Schweiz haben allerdings in dieser Hinsicht bislang noch nicht stattgefunden (EAS 2158).

3.3. Öffentliche Ruhegehälter

3.3.1. Sachverhalt

Ein Österreicher, der für die österreichische Pensionsversicherungsanstalt tätig war, übersiedelt mit Antritt seines Ruhestandes nach Spanien (VwGH 17.10.2007, 2007/13/0088).

3.3.2. BMF/FB IStR

Der Fall hat im Wesentlichen zwei Komponenten:

1. Die aktive Tätigkeit wurde für eine Körperschaft öffentlichen Rechts bzw. öffentlich-rechtliche Körperschaft (KöR) ausgeübt.
2. Die konkrete Tätigkeit (bezogen auf den jeweiligen Arbeitnehmer) war „Ausübung öffentlicher Funktionen“.

Manche DBA erfordern für die Anwendung der Kassenstaatsregel auf Pensionen

- nur die erste Komponente,
- nur die zweite Komponente,
- sowohl die erste als auch die zweite Komponente,
- weder die erste noch die zweite Komponente.

Daher unterliegen Ruhegehälter, die einem in Spanien ansässigen ehemaligen Bediensteten der Pensionsversicherungsanstalt (der Angestellten) zufließen, und dessen Tätigkeit nicht als Ausübung einer öffentlichen Funktion zu qualifizieren war, der allgemeinen Zuteilungsregel

des Art. 19 DBA-Spanien, BGBl. Nr. 395/1967 idF BGBl. Nr. 709/1995, und damit dem ausschließlichen Besteuerungsrecht Spaniens als Ansässigkeitsstaat. Auch dann, wenn die Tätigkeit eine kaufmännische oder gewerbliche iSd Art. 20 Abs. 2 DBA-Spanien, BGBl. Nr. 395/1967 idF BGBl. Nr. 709/1995, ist (was bei der PVAng nicht der Fall war) käme die allgemeinen Zuteilungsregel des Art. 19 DBA-Spanien, BGBl. Nr. 395/1967 idF BGBl. Nr. 709/1995, zum Zug.

Der VwGH führt in den (insgesamt drei) Erkenntnissen (VwGH 19.09.2007, 2007/13/0080; VwGH 17.10.2007, 2007/13/0088; VwGH 21.11.2007, 2007/13/0087) im Einzelnen aus:

1. Der in Steuervorschriften anzutreffende Begriff „Körperschaft öffentlichen Rechts“ wird nicht im technischen Sinn der Lehre als Unterart, sondern als Sammelbegriff für alle juristischen Personen öffentlichen Rechts verstanden. Die Pensionsversicherungsanstalt der Angestellten, welche mit Ablauf des 31. Dezember 2002 mit der Pensionsversicherungsanstalt der Arbeiter zusammengeführt wurde und in die ab 1. Jänner 2003 bestehende Pensionsversicherungsanstalt übergang, war nach diesem Verständnis eine Körperschaft öffentlichen Rechts im steuerrechtlichen Sinn und damit auch im Sinne des Art. 20 iVm Art. 3 Abs. 2 des DBA-Spanien, BGBl. Nr. 395/1967 idF BGBl. Nr. 709/1995.
2. Die PVAng hatte, wenn sie sich daneben auch privatwirtschaftlich betätigt haben mag, hoheitliche Aufgaben zu erfüllen, indem sie mit dem Vollzug der Sozialversicherungsgesetze im Bereich der Pensionsversicherung betraut war und in dieser Funktion hinsichtlich der Versicherungs- und Leistungsverhältnisse des Einzelnen die gesetzlich vorgesehenen Verwaltungshandlungen zu setzen hatte. Dabei hatte die PVAng ua. individuelle Verwaltungsakte (Bescheide) zu erlassen.
3. Der Begriff „Ausübung öffentlicher Funktionen“ in Art. 20 Abs. 1 DBA-Spanien, BGBl. Nr. 395/1967 idF BGBl. Nr. 709/1995, nimmt auf jene Dienstnehmer Bezug, die als Organe bei der Wahrnehmung hoheitlicher Befugnisse und Aufgaben tätig werden. Der Begriff der „öffentlichen Funktion“ knüpft an die Tätigkeit des betreffenden Dienstnehmers, nicht (allein) an den Aufgabenbereich der betreffenden Einrichtung an. Dies führt dazu, dass Art. 20 Abs. 1 des DBA-Spanien, BGBl. Nr. 395/1967 idF BGBl. Nr. 709/1995, zwischen Dienstnehmern ein und derselben öffentlichen, nicht im Zusammenhang mit einer kaufmännischen oder gewerblichen Tätigkeit stehenden Einrichtung unterscheidet, und zwar zwischen solchen, die „öffentliche Funktionen“ ausüben, und solchen, bei denen dies nicht der Fall ist.

4. Die vom Finanzamt für unzutreffend gehaltene Aufteilung einer Ruhegehaltszahlung nach dem Rechtsgrund des Anspruchserwerbes ist den Bestimmungen der Art. 19 und 20 des DBA-Spanien, BGBl. Nr. 395/1967 idF BGBl. Nr. 709/1995, zu entnehmen, räumt Art. 20 Abs. 1 DBA-Spanien, BGBl. Nr. 395/1967 idF BGBl. Nr. 709/1995, doch ein Besteuerungsrecht des (früheren) Tätigkeits- und Auszahlungsstaates nur für solche Ruhegehälter ein, die für in Ausübung öffentlicher Funktionen erbrachte Dienste gezahlt werden. Die Teilnahme eines Arbeitnehmers, der seine Dienste verschiedenen Arbeitgebern erbracht hat, in einem einzigen Pensionssystem ist nicht ungewöhnlich und kann zur Aufteilung des in diesem Pensionssystem erworbenen Pensionsanspruches in Teile führen, die verschiedenen Bestimmungen eines Doppelbesteuerungsabkommens unterliegen.

Das BMF legt das Tatbestandselement „Ausübung öffentlicher Funktionen“ nicht so eng aus wie der VwGH, sondern versteht es im Sinn des Verständigungsprotokolls zu Art. 19 DBA-USA, BGBl. III Nr. 6/1998, wonach „eine Person (zB eine Botschaft oder ein Konsulat), die öffentliche Funktionen im Sinne des Artikels 19 Absatz 1 ausübt, durch ihr gesamtes Personal tätig wird“. Demnach ist die Kassenstaatsregel auf Ruhegehälter aller im Ausland ansässigen ehemaligen Dienstnehmer einer Gebietskörperschaft oder (wo dies im jeweiligen DBA vorgesehen ist) Körperschaft öffentlichen Rechts anzuwenden, sofern diese Gebietskörperschaft (oder Körperschaft öffentlichen Rechts) öffentliche Funktionen ausübt oder ausgeübt hat.

3.4. Ansässigkeitsbescheinigungen

3.4.1. Sachverhalt

Ein in Spanien ansässiger Pensionist bezieht eine Sozialversicherungspension aus Österreich. Er weigert sich eine spanische Ansässigkeitsbescheinigung oder einen Besteuernachweis beizubringen, bringt jedoch andere Nachweise (Meldezettel, Aufenthaltsgenehmigung, usw.), die seine Ansässigkeit in Spanien belegen sollen. Aufgrund seiner Angaben erfolgt kein Lohnsteuerabzug. Im Rahmen einer Lohnsteuerprüfung kommen Zweifel an der Ansässigkeit in Spanien auf.

3.4.2. BMF/FB IStR

Ist bei einer Pensionszahlung Österreich der Quellenstaat (Kassenstaat) und hat nach der konkret anzuwendenden DBA-Regelung der Ansässigkeitsstaat des Pensionisten das ausschließliche Besteuerungsrecht, so kann die pensionsauszahlende Stelle nach Maßgabe

der DBA-Entlastungsverordnung (Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend die Entlastung von der Abzugsbesteuerung auf Grund von Doppelbesteuerungsabkommen, BGBl. III Nr. 92/2005 idF BGBl. II Nr. 44/2006) den Steuerabzug unterlassen. Zur Glaubhaftmachung der Abkommensberechtigung des Pensionisten (= Ansässigkeit im Sinn des jeweiligen DBA im anderen Staat) dient in erster Linie eine von der Steuerverwaltung des anderen Staates bestätigte Ansässigkeitsbescheinigung unter Verwendung des Vordrucks ZS-QU1. Wenn die Pension 10.000 Euro im Kalenderjahr nicht übersteigt, sieht die Verordnung aus Vereinfachungsgründen eine im § 2 Abs. 2 näher geregelte schriftliche Erklärung des Pensionisten selbst vor. Die pensionsauszahlende Stelle ist jedoch nicht dazu verpflichtet, von diesen Regelungen Gebrauch zu machen. Nimmt die pensionsauszahlende Stelle den Steuerabzug vor, so kann der Pensionist einen Rückzahlungsantrag nach § 240 Abs. 3 BAO (Vordruck ZS-RD1 mit Beiblatt C für Pensionen; vgl. BMF 17.12.2001, 04 0101/41-IV/4/01, AÖF Nr. 63/2002, betreffend Rückzahlung österreichischer Abzugssteuern auf Grund von Doppelbesteuerungsabkommen) beim Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart stellen.

Auch im Steuerrückzahlungsverfahren kann seitens der österreichischen Finanzverwaltung nicht auf die Prüfung der für die DBA-Entlastung unumgänglichen Erfüllung der Voraussetzung der Ansässigkeit im Sinne des Abkommens im anderen Vertragsstaat verzichtet werden. Das von der österreichischen Finanzverwaltung für alle DBA einheitlich aufgelegte Formular zur Rückzahlung der österreichischen Abzugsteuer auf Grund von DBA (ZS-RD1) sieht daher auch routinemäßig die Bestätigung der Ansässigkeit der ausländischen Steuerverwaltung vor, wobei sich diese Bestätigung lediglich auf die Angaben zur Person des Antragstellers und dessen Ansässigkeit im Sinn des DBA beziehen. Eine Bestätigung der Richtigkeit der Angaben hinsichtlich der zu entlastenden Einkünfte oder deren steuerlicher Erfassung im Ansässigkeitsstaat wird der ausländischen Steuerverwaltung nicht abverlangt. Da sich keine Finanzverwaltung der Verpflichtung zur Bestätigung der Ansässigkeit grundsätzlich entziehen kann und das Verfahren zur Rückzahlung der österreichischen Abzugsteuer auch allen Finanzverwaltungen zur Kenntnis gebracht wurde, kann seitens der österreichischen Finanzverwaltung auf die standardmäßig vorgesehene Bestätigung der Ansässigkeit grundsätzlich nicht verzichtet werden.

Sollte sich eine ausländische Steuerverwaltung daher weigern, die Ansässigkeit eines Steuerpflichtigen in der von der österreichischen Finanzverwaltung verlangten Weise zu bestätigen, könnte eine Entlastung lediglich im Wege eines Verständigungsverfahrens erfolgen. Im Rahmen dieses Verständigungsverfahrens könnten dann gegebenenfalls auch

abweichende verfahrensrechtliche Bedingungen zur Steuerentlastung festgelegt werden. Eine derartige Sonderregelung wurde mit den Vereinigten Staaten von Amerika getroffen (siehe Erlass vom 11. Juli 2008, BMF-010221/0869-IV/4/2007).

4. Schwerpunkt Arbeitnehmer – Spezialfragen

4.1. Einkünfte aus der Auflösung eines Schweizer Freizügigkeitskontos

4.1.1. Sachverhalt

Eine Abgabepflichtige in der Schweiz hat bei ihrer Pensionskasse ein Guthaben angesammelt. Nach Beendigung ihrer aktiven Erwerbstätigkeit reist sie im April 2007 aus der Schweiz endgültig aus, begründet ihren ausschließlichen Wohnsitz in Österreich und lässt sich die Freizügigkeitsleistung in Höhe von Fr. 85.000 von der XY Freizügigkeitsstiftung der Kantonalbanken ausbezahlen. Die Schweizer Quellensteuer wird aus zwischenstaatlichen Gründen rückerstattet.

4.1.2. BMF/FB IStR

Wird "Freizügigkeitskapital", das nach dem schweizerischen Berufsvorsorgegesetz im Rahmen der obligatorischen Altersvorsorge angespart wurde, nach einem Wohnsitzwechsel nach Österreich ausgezahlt, dann liegen insoweit keine steuerbaren Einkünfte vor, als lediglich die eingezahlten Beträge rückerstattet werden (vgl. EAS 1283 unter Hinweis auf die unter EAS 1148 angestellten Überlegungen).

Sollte allerdings nicht der Fall einer bloßen Rückerstattung von (vom Arbeitnehmer) seinerzeit eingezahlten Sozialversicherungsbeiträgen gegeben sein, sondern sollte anlässlich der Wohnsitzverlegung nach Österreich ein mittlerweile gegenüber einer schweizerischen Pensionskasse entstandener Pensionsanspruch abgefunden werden, dann ist inländische Steuerpflicht nach Maßgabe des § 25 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988 gegeben.

Soweit die Schweizer Versicherungsanstalt die Kriterien des § 25 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988 erfüllt, stellen Bezüge und Vorteile dieser Versicherungsgesellschaft grundsätzlich Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit dar.

Die Besteuerung hat nach § 67 Abs. 8 lit. e EStG 1988 iVm § 124b Z 53 EStG 1988 zu erfolgen. Gemäß § 124b Z 53 EStG 1988 sind Zahlungen für Pensionsabfindungen von

Pensionskassen aufgrund gesetzlicher oder statutenmäßiger Regelungen nach Abzug der darauf entfallenden Pflichtbeiträge zu einem Drittel steuerfrei zu belassen.

Dieser Besteuerungsanspruch an einer Pensionsabfindung wird durch das DBA-Schweiz, BGBl. Nr. 64/1975 idF BGBl. Nr. 161/1995, BGBl. III Nr. 204/2001 und BGBl. III Nr. 22/2007, nicht eingeschränkt. Denn nach Art. 18 DBA-Schweiz, BGBl. Nr. 64/1975 idF BGBl. Nr. 161/1995, BGBl. III Nr. 204/2001 und BGBl. III Nr. 22/2007, steht das Besteuerungsrecht für "Ruhegehälter und ähnliche Vergütungen, usw., für frühere unselbständige Arbeit" dem Ansässigkeitsstaat zu. Das Abkommen unterscheidet hierbei nicht danach, ob diese Ruhegehälter laufend ausgezahlt oder durch eine Einmalzahlung abgefunden werden. Sollte auf Schweizer Seite in Abrede gestellt werden, dass eine Pensionsabfindung vor Eintritt des Pensionsalters von Art. 18 des Abkommens erfasst sein könnte, dann lägen im Abkommen "nicht ausdrücklich erwähnte Einkünfte" vor, die nach Art. 21 DBA-Schweiz, BGBl. Nr. 64/1975 idF BGBl. Nr. 161/1995, BGBl. III Nr. 204/2001 und BGBl. III Nr. 22/2007, ebenfalls der Besteuerung im Ansässigkeitsstaat vorbehalten sind (vgl. EAS 1365).

4.2. Besteuerung von Leistungen aus einer deutschen Direktversicherung

4.2.1. Sachverhalt

Die am 11. Juni 1940 geborene Abgabepflichtige war während der Zeit ihrer aktiven Erwerbstätigkeit als Dienstnehmerin einer deutschen Personengesellschaft beschäftigt. Mit Versicherungsbeginn 1. September 1995 hat ihr Dienstgeber (= Versicherungsnehmer) einen Versicherungsvertrag mit der "X+Y Lebensversicherung AG" abgeschlossen, aus welchem die Dienstnehmerin (= Versicherte) ab der Unverfallbarkeit gemäß § 1 Abs. 1 des Gesetzes zur Verbesserung der Betrieblichen Altersversorgung (BetrAVG) unwiderruflich bezugsberechtigt war. Der Arbeitgeber hatte bis 1. September 2007 Versicherungsbeiträge von 500 DM monatlich zu bezahlen; ab 1. September 2007 sollte die Leibrentenbezugszeit beginnen.

Mit Wirksamkeit zum 1. Juli 2000 hat der Arbeitgeber auf seine Rechtsposition als Versicherungsnehmer verzichtet. Ab diesem Zeitpunkt war die Abgabepflichtige selbst Versicherungsnehmerin und wurde der Versicherungsvertrag nicht mehr als betriebliche Direktversicherung geführt.

Auf Grund der sehr geringen Höhe der zu erwartenden Rente hat sich die Abgabepflichtige, die ihren Wohnsitz bereits im Februar 2006 nach Österreich verlegt hat, dafür entschieden,

von ihrem Recht auf Kapitalabfindung Gebrauch zu machen. Der Betrag in Höhe von ca. Euro 12.000 wurde von der Versicherung im Herbst 2007 ausbezahlt.

Ist die Kapitalabfindung in Österreich steuerpflichtig?

4.2.2. BMF/FB IStR

Die Leistung aus der Direktversicherung stellt einen Vorteil aus dem Dienstverhältnis gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 dar.

Gemäß § 19 EStG 1988 ist eine Einnahme dann zugeflossen, wenn der Empfänger über sie rechtlich und wirtschaftlich frei verfügen kann. Da die Dienstnehmerin im Zeitpunkt der Übertragung die volle Verfügungsmacht erhält, gilt die Leistung als zugeflossen und ist somit im Zeitpunkt des Zuflusses bei der Dienstnehmerin steuerpflichtig.

Soweit die Leistung auf Beiträgen des Arbeitgebers beruhen, die als Vorteil aus dem Dienstverhältnis versteuert wurden, ist sie nur zu 25% zu erfassen.

Dieses Besteuerungsrecht wird durch das DBA-Deutschland, BGBl. III Nr. 182/2002, nicht eingeschränkt, da private Ruhebezüge dem Besteuerungsanspruch des Ansässigkeitsstaats unterliegen, gleichgültig, ob diese Pensionen laufend zur Auszahlung gelangen oder durch einen Einmalbetrag abgefunden werden.

4.3. Stock-Options

4.3.1. Sachverhalt

Ein Konzernunternehmen räumt seinen Mitarbeitern ein nicht handelbares Optionsrecht ein, welches nach Ablauf der Wartefrist (vesting period) im Ausübungszeitraum (exercise period) ausgeübt werden kann. Genannte Mitarbeiter werden im Zeitraum zwischen Optionseinräumung und -ausübung vorübergehend von Österreich ins Ausland entsandt (outbound) bzw. vom Ausland nach Österreich entsandt (inbound), wobei das Besteuerungsrecht bei den Entsendungen jeweils auf den aufnehmenden Staat (Tätigkeitsstaat) übergegangen ist (somit eine allfällig anzuwendende 183-Tage-Regelung nicht zur Anwendung gelangt ist).

4.3.2. BMF/FB IStR

Werden vom Arbeitgeber Vermögensbeteiligungen wie zB Aktien an Arbeitnehmer übertragen, kommt es grundsätzlich im Zeitpunkt der Übergabe zum Zufluss beim

Arbeitnehmer. Eine Übertragung einer Beteiligung (und damit ein Zufluss) liegt jedoch nur dann vor, wenn die Beteiligung ein Wirtschaftsgut ist und der Arbeitnehmer wirtschaftlicher Eigentümer wird. Keine Übertragung einer Beteiligung liegt daher vor, wenn der Arbeitnehmer über die Beteiligung nicht frei verfügen kann oder ein Verkauf oder die Weitergabe an Dritte durch Vereinbarungen mit dem Arbeitgeber auf Dauer eingeschränkt wird oder dem Arbeitnehmer wirtschaftlich gesehen nur ein Verfügen über die Erträge aus der Beteiligung für eine bestimmte Zeit (zB während der Dauer des Dienstverhältnisses) eingeräumt wird (vgl. LStR 2002 Rz 215 ff).

Die Einräumung eines nicht handelbaren Optionsrechts auf den späteren Erwerb von Aktien zu einem bestimmten Übernahmepreis stellt daher zunächst nur die Einräumung einer Chance dar. Ein geldwerter Vorteil fließt dem Berechtigten erst zu, wenn dieser die Option ausübt und der Kurswert der Aktien den Übernahmepreis übersteigt (vgl. EAS 2041 und die darin zitierte Rechtsprechung des BFH 24.01.2001, BStBl II 2001, 509).

Die Besteuerungsrechte an Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit werden in Doppelbesteuerungsabkommen auf der Grundlage des Kausalitätsprinzips und nicht des Zuflussprinzips aufgeteilt (vgl. österreichisch-deutsche Verständigung vom 23. Juni 1999, AÖF Nr. 134/1999). Nach Art. 15 OECD-MA werden daher Einkünfte aus der Ausübung von Aktienoptionsrechten von Arbeitnehmern idR dort erzielt, wo der Arbeitnehmer zwischen der Einräumung der Option („granting“) und der Erlangung des Ausübungsrechts (Ende der Sperrfrist „vesting“) gearbeitet hat (siehe insbes. Z 12.7 des OECD-Kommentars zu Art. 15 OECD-MA). Eine Steuerfreistellung in Österreich setzt jedoch ein korrespondierendes Abkommensverständnis im DBA-Partnerstaat voraus, das zB durch Beibringung eines Besteuerungsnachweises dokumentiert werden kann.

Zu beachten ist außerdem, dass Kosten des Mitarbeitermodells insoweit nicht auf eine österreichische Konzerngesellschaft überwält werden dürfen (auch nicht „versteckt“ zB in einer Kostenumlage), als hierdurch in Österreich steuerfrei zu stellende Mitarbeitertätigkeiten für die ausländischen Konzerngesellschaften abgegolten werden (vgl. EAS 1083, EAS 1446 und EAS 2041).

4.4. SEG-Zulagen für Angestellte (Grenzgänger/innen) ohne Lohn- und Gehaltsschema (§ 68 Abs. 1, 4 und 5 EStG 1988, LStR 2002 Rz 1129 ff)

4.4.1. Sachverhalt

Eine schweizerische Arbeitgeberin behauptet schriftlich, es gäbe bei 40 Angestellten keine Lohn- und Gehaltsschemata; SEG-Zulagen würden aufgrund von bilateralen Verhandlungen zwischen dem Lohnbüro und dem Arbeitnehmer gewährt und dann im Lohnausweis pauschal auch für das 13. und 14. Monatsgehalt ausgewiesen.

Sind die SEG-Zulagen gemäß § 68 EStG 1988 steuerfrei?

4.4.2. BMF/FB IStR

Es müssen ebenso wie bei inländischen SEG-Zulagen folgende Voraussetzungen für die steuerliche Begünstigung des § 68 EStG 1988 vorliegen:

- die Zulagen und Zuschläge müssen neben dem Stunden-, Grund- oder Akkordlohn gewährt werden;
- es muss eine tatsächliche Verschmutzung, Erschwernis oder Gefahr iSd § 68 EStG 1988 vorliegen;
- die Zulagen müssen angemessen sein;
- die Zulagen müssen aufgrund von § 68 Abs. 1 Z 1 bis 5 EStG 1988 gewährt werden.

Bundesministerium für Finanzen, 15. Dezember 2008