

18. Oktober 2012

BMF-010221/0627-IV/4/2012

An

Bundesministerium für Finanzen  
Steuer- und Zollkoordination  
Finanzämter  
Großbetriebsprüfung

## **Salzburger Steuerdialog 2012 - Zweifelsfragen zum Internationalen Steuerrecht**

### **1. Aufteilung des Besteuerungsrechtes bei einer rumänischen Ein-Personen-GmbH**

#### **1.1. Bezughabende Norm**

§ 6 Z 6 EStG 1988 und § 22 EStG 1988, Artikel 4, 7, 9, 10, 14, 22 und 24 DBA-Rumänien;  
EStR 2000 Rz 5267

#### **1.2. Sachverhalt**

Eine selbständige Unternehmensberaterin ist 100%-Gesellschafterin und Geschäftsführerin einer rumänischen Ein-Personen-GmbH. Über die GmbH werden die Beratungsleistungen für rumänische Auftraggeberinnen und -geber abgerechnet. Als wirtschaftlicher Grund für die GmbH-Gründung wird genannt, dass rumänische Auftraggeberinnen und -geber als Vertragspartnerin eine rumänische GmbH (und keine Einzelunternehmerin) wünschen. Außer der Gesellschaftergesäftsführerin beschäftigt die GmbH keine Mitarbeiter. Das Gehalt als Gesellschaftergesäftsführerin beträgt ca. 10% vom Gewinn. Die restlichen 90% werden thesauriert bzw. ausgeschüttet. Die GmbH befindet sich am Zweitwohnsitz der Unternehmensberaterin in Rumänien (Arbeitszimmer).

## **1.3. Fragestellung**

Wie teilt sich das Besteuerungsrecht zwischen Rumänien und Österreich auf?

## **1.4. Lösung**

Übt eine in Österreich ansässige Unternehmensberaterin mit Zweitwohnsitz in Rumänien Beratungsleistungen für rumänische Auftraggeber über eine zwischengeschaltete GmbH aus, deren alleinige Gesellschafterin die in Österreich ansässige Steuerpflichtige ist, so ist zunächst zu prüfen, ob die Zwischenschaltung dieser GmbH aus österreichischer Sicht steuerlich anzuerkennen ist. Eine Nichtanerkennung der Zwischenschaltung dieser Kapitalgesellschaft und damit eine Zurechnung der Einkünfte unmittelbar an die natürliche Person hätte insbesondere dann zu erfolgen, wenn

- (1) die Kapitalgesellschaft im Hinblick auf die betreffende Tätigkeit selbst Marktchancen nicht nutzen kann und
- (2) über keinen eigenständigen, sich von der natürlichen Person abhebenden geschäftlichen Betrieb verfügt.

Marktchancen kann eine zwischengeschaltete Kapitalgesellschaft nicht nutzen, wenn die betreffende Tätigkeit entweder aufgrund eines gesetzlichen oder statutarischen Verbots nur von natürlichen Personen erbracht werden kann oder in typisierender Betrachtungsweise nach der Verkehrsauffassung eine höchstpersönliche Tätigkeit darstellt (zB Schriftsteller, Vortragende, Sportler, Künstler). Für das Vorliegen eines eigenständigen, sich von der natürlichen Person abhebenden geschäftlichen Betriebes spricht insbesondere die Beschäftigung von Mitarbeitern, wobei es auf die rechtliche Ausgestaltung des Beschäftigungsverhältnisses nicht ankommt (EStR 2000 Rz 104).

Da Beratungsleistungen, abgesehen von bestimmten Ausnahmefällen, in denen der oder die Beratende eine besonders exponierte Stellung innehalt, idR keine höchstpersönlichen Tätigkeiten darstellen, kann eine Beratungs-GmbH die Marktchancen selbst nutzen. Da die in EStR 2000 Rz 104 genannten zwei Voraussetzungen für die Zurechnung der Einkünfte an die natürliche Person kumulativ erfüllt sein müssen, ist bei einer Kapitalgesellschaft, die die Marktchancen selbst nutzen kann, das Kriterium der Beschäftigung weiterer Mitarbeiter nicht mehr erforderlich. Es kommt daher in diesem Fall zu keiner abweichenden Zurechnung (vgl.

Ginthör/Haselberger, zur Zurechnung von höchstpersönlichen Einkünften, SWK 2010, 445 (450) unter Berufung auf eine Anfragebeantwortung des BMF vom 15.12.2010, BMF-010203/0063-VI/6/2010).

Im vorliegenden Fall kann somit unter Zugrundelegung der oa. Sachverhaltsannahmen davon ausgegangen werden, dass die Zwischenschaltung der GmbH steuerlich anerkannt werden kann und daher eine unmittelbare Zurechnung des gesamten Gewinns der GmbH an die Abgabepflichtige nicht in Betracht kommt.

Vergütungen, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses ([§ 47 Abs. 2 EStG 1988](#)) aufweisende Beschäftigung gewährt werden, sind stets den Einkünften aus sonstiger selbständiger Arbeit gemäß [§ 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988](#) zuzurechnen. Dabei müssen die Merkmale eines Dienstverhältnisses - ausgenommen die persönliche Weisungsgebundenheit - gegeben sein. Es kommt nicht auf die Erfüllung einer Funktion als Organ der Gesellschaft an (VwGH 28.11.2002, [98/13/0041](#)) bzw. ist auf die Art der Tätigkeit nicht abzustellen. Unter diese Bestimmung fällt sohin nicht nur die Tätigkeit als unternehmensrechtlicher Geschäftsführer, sondern jede Art der dienstnehmerähnlichen Beschäftigung des an der Kapitalgesellschaft wesentlich Beteiligten (EStR 2000 Rz 5267).

Sofern diese Voraussetzungen im Fall der Unternehmensberaterin erfüllt sind, sind die ihr als „Geschäftsführerinnenvergütung“ zugeflossenen Einkünfte als Einkünfte aus selbständiger Arbeit iSd [§ 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988](#), sonach als Einkünfte aus einer betrieblichen Tätigkeit zu qualifizieren.

Was die Höhe dieser Vergütung betrifft, ist Folgendes zu beachten:

Die in Österreich ansässige Steuerpflichtige erbringt im Rahmen ihres Betriebes grenzüberschreitende sonstige Leistungen an den Betrieb der Kapitalgesellschaft, die ihrerseits diese Leistungen an die rumänischen Kunden weitergibt. Gemäß [§ 6 Z 6 lit. a EStG 1988](#) sind diese sonstigen Leistungen mit jenem Wert anzusetzen, der im Fall einer Leistung an einen völlig unabhängigen Betrieb angesetzt worden wäre (nationaler Fremdvergleichsgrundsatz). Gemäß VPR 2010 Rz 15 besteht Kongruenz zwischen dem nationalen Fremdvergleichsgrundsatz und dem internationalen Fremdvergleichsgrundsatz,

der dem [Artikel 9 DBA-Rumänien](#) zu Grunde liegt. Für seine Auslegung sind daher die Leitlinien der OECD-Verrechnungspreisgrundsätze maßgebend.

Nach den OECD-Verrechnungspreisgrundsätzen kann im Fall von Wiederverkäufern (hier: Wiederverkäufer einer Dienstleistung) im Fall des Fehlens von Vergleichspreisen die Wiederverkaufspreismethode eingesetzt werden (siehe VPR 2010 Rz 24), wobei diese mit Rohgewinnsätzen oder als TNMM mit Reingewinnsätzen (siehe VPR 2010 Rz 37) angewendet werden kann. Eine in Anwendung dieser Methoden im vorliegenden Fall anzustellende Funktions- und Risikoanalyse der rumänischen GmbH wird nur eine minimale Wertschöpfung durch die GmbH erkennen lassen, die daher auch nur einen minimalen Reingewinnsatz rechtfertigen kann. Anhaltspunkte könnten aus der Gewinnzuweisung an die Komplementär-GmbH bei GmbH & CO KGs für die Haftungsübernahme abgeleitet werden.

Beträgt daher die Vergütung lediglich 10% des Gewinns der rumänischen GmbH, obwohl die Wertschöpfung der GmbH nahezu ausschließlich auf die persönliche Beratungstätigkeit der Unternehmensberaterin zurückzuführen ist, so erscheint diese Vergütung nicht als fremdüblich und wäre daher gemäß [§ 6 Z 6 lit. a EStG 1988](#) iVm [Artikel 9 Abs. 1 DBA-Rumänien](#) dem Fremdvergleich entsprechend zu adaptieren.

Hierdurch entsteht auf der Grundlage von [§ 6 Z 6 lit. a EStG 1988](#) eine Verrechnungspreisforderung gegenüber der rumänischen GmbH, wobei ein allfälliger Verzicht auf die Bezahlung dieser Forderung die Sekundärberichtigungsfolge einer verdeckten Einlage nach sich ziehen würde (siehe VPR 2010 Rz 337, wobei diese Rz nicht nur für körperschaftlich organisierte Gesellschafter gilt).

In Bezug auf die Steuerpflicht der dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechend berichtigten Entgelte der Unternehmensberaterin ist noch Folgendes zu beachten: Mangels abweichender Verständigungsvereinbarung mit der rumänischen Steuerverwaltung unterliegen die der Gesellschafter-Geschäftsführerin aus Rumänien zufließenden Einkünfte der für Einkünfte aus selbständiger Arbeit maßgeblichen Zuteilungsregel des [Artikels 14 DBA-Rumänien, BGBI. III Nr. 29/2006](#). Soweit die Tätigkeit im Rahmen einer in Rumänien gelegenen festen Einrichtung, die ihr dort zur Ausübung dieser Tätigkeit zur Verfügung steht, ausgeübt wird, wobei als feste Einrichtung auch ein am rumänischen Zweitwohnsitz gelegenes Arbeitszimmer gewertet wird, steht das Besteuerungsrecht an diesen Einkünften gemäß

[Artikel 14 Abs. 1](#) iVm [Artikel 24 Abs. 1 DBA-Rumänien](#) ausschließlich Rumänien zu. Für die Einkünftezurechnung an die rumänische feste Einrichtung gelten damit die Grundsätze des OECD-Kommentars zu Artikel 7 OECD-Musterabkommen (Update 2008) und die diesen zugrundeliegenden Regeln des AOA (VPR 2010 Rz 181). Danach hat in einem ersten Schritt eine Analyse der von der Betriebstätte tatsächlich wahrgenommenen Funktionen und in einem zweiten Schritt die Betriebstättengewinnermittlung stattzufinden, wobei die Betriebstättengewinnermittlung auf dem „separate entity approach“ beruht, der danach verlangt, der Betriebstätte jene Gewinne zuzurechnen, die sie fiktiv als ein eigenständiges Fremdunternehmen erzielt hätte, wenn es die in der Funktionsanalyse festgestellten (tatsächlichen) Funktionen wahrnimmt. Die Feststellung, welche Funktionen von der rumänischen Einrichtung tatsächlich wahrgenommen werden, setzt eingehende Sachverhaltsermittlungen und -würdigungen voraus, die nicht im Rahmen des nur auf die Klärung von Rechtsfragen ausgerichteten ministeriellen Auskunftsverfahrens angestellt werden können (vgl. EAS 3229). Konzeptentwicklungen, die im rumänischen Arbeitszimmer ausgeführt werden, oder in Rumänien stattfindende Kundengespräche sind zweifelsohne als Funktionen, die der rumänischen Einrichtung zuzurechnen sind, anzusehen. Hinsichtlich in Österreich ausgeübter Funktionen käme das Besteuerungsrecht ausschließlich Österreich zu.

Der nach Abzug der „Gesellschafterinnenvergütung“ verbleibende Gewinn der rumänischen GmbH unterliegt gemäß [Artikel 7 DBA-Rumänien](#) dem rumänischen Besteuerungsanspruch im Rahmen der Besteuerung des Gewinnes der rumänischen Kapitalgesellschaft. In diesem Zusammenhang wäre allerdings zu prüfen, ob die tatsächliche Geschäftsleitung der GmbH von der Alleingesellschafterin von Österreich oder von Rumänien aus erfolgt. Erfolgt die tatsächliche Geschäftsleitung der rumänischen GmbH von Österreich aus, handelt es sich bei dieser Gesellschaft um eine doppelansässige Kapitalgesellschaft, deren Ansässigkeit gemäß [Artikel 4 Abs. 3 DBA-Rumänien](#) in Österreich gelegen ist. In diesem Fall reduziert sich der gemäß [Artikel 7 DBA-Rumänien](#) in Rumänien zu besteuernende Gewinn der GmbH auf jenen Gewinn, der einer rumänischen Betriebstätte der GmbH zuzurechnen ist.

Der Frage der Ansässigkeit der GmbH kommt auch im Zusammenhang mit der Frage der Zuteilung des Besteuerungsrechts an den Dividendenausschüttungen an die Alleingesellschafterin wesentliche Bedeutung zu. Handelt es sich im vorliegenden Fall um eine in Rumänien ansässige Kapitalgesellschaft, unterliegen die an die in Österreich

ansässige Alleingesellschafterin ausgeschütteten Dividenden gemäß [Artikel 10 Abs. 1 DBA-Rumänien](#) zwar dem österreichischen Besteuerungsanspruch. Gemäß [Artikel 10 Abs. 2 lit. b](#) ist Rumänien jedoch zum Einbehalt einer Quellensteuer in Höhe von 5% berechtigt, die gemäß [Artikel 24 Abs. 2 lit. b](#) auf die in Österreich von diesen Einkünften zu erhebende Einkommensteuer anzurechnen ist. Handelt es sich bei der rumänischen GmbH hingegen auf Grund ihrer inländischen Geschäftsleitung um eine in Österreich ansässige Kapitalgesellschaft, so liegt kein grenzüberschreitender Dividendenzufluss iSd [Artikels 10 DBA-Rumänien](#) vor. In diesem Fall wird das Besteuerungsrecht an diesen Kapitaleinkünften gemäß [Artikel 22 Abs. 1 DBA-Rumänien](#) ausschließlich Österreich zugewiesen.

## **2. Anwendung der Anrechnungsmethode**

### **2.1. Bezughabende Norm**

Artikel 23A und Artikel 23B OECD-MA; EStR 2000 Rz 7583 ff; EAS 3243

### **2.2. Sachverhalt**

Ein in Österreich ansässiger Musiker erzielt im Jahr 2010 inländische Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 17.092,20 Euro. Aus seiner künstlerischen Tätigkeit erwirtschaftet er in Staat X 51.815,00 Euro. Staat X besteuert diese Einkünfte mit 21.889,75 Euro. Weiters erzielt der Musiker Lizenzgebühren aus dem Staat Y in Höhe von 1.352,80 Euro, wofür Staat Y nach dem DBA-Y 5% Quellensteuer (67,64 Euro) einbehält. Hinzu kommen noch ausländische Einkünfte in der Gesamthöhe von 30.000 Euro (5.000 Euro aus Staat Y, 25.000 Euro aus anderen Staaten) aus Konzerten, welche in Österreich nach den jeweiligen DBA unter Progressionsvorbehalt steuerbefreit sind. Im Verhältnis zu Staat X ist generell die Anrechnungsmethode anzuwenden. Im Verhältnis zu Staat Y ist allgemein die Befreiungsmethode anzuwenden, lediglich in Bezug auf Lizenzeinkünfte kommt die Anrechnungsmethode zum Tragen. Sonderausgaben sind in Höhe von 260 Euro zu berücksichtigen.

### **2.3. Fragestellung**

Wie berechnet sich die Einkommensteuer unter Berücksichtigung einer kombinierten Anwendung der Anrechnungs- und der Befreiungsmethode?

## 2.4. Lösung

Bezieht ein in Österreich ansässiger Künstler neben inländischen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 17.092,20 Euro

- aus dem Staat X Einkünfte aus künstlerischer Tätigkeit in Höhe von 51.815 Euro, hinsichtlich derer nach dem mit X abgeschlossenen DBA die Methode der Steueranrechnung zur Anwendung kommt und für die in Staat X eine Steuer in Höhe von 21.889,75 Euro erhoben wurde,
- aus dem Staat Y, mit dem auf Grund des DBA zwar allgemein die Methode der Steuerbefreiung unter Progressionsvorbehalt, hinsichtlich von Lizenzgebühren aber die Methode der Steueranrechnung zur Anwendung kommt, Lizenzgebühren in Höhe von 1.352,80 Euro, von denen 5% Quellensteuer, somit 67,64 Euro einbehalten wurden, sowie
- aus dem Staat Y und anderen Drittstaaten künstlerische Einkünfte in Höhe von insgesamt 30.000 Euro, hinsichtlich derer mit den in Betracht kommenden Staaten generell die Befreiungsmethode unter Progressionsvorbehalt zur Anwendung kommt,

dann ist zunächst nach innerstaatlichem Recht das progressionswirksame Welteinkommen zu ermitteln (EStR 2000 Rz 7598). Beträgt dieses Einkommen unter Berücksichtigung von 260 Euro an Sonderausgaben 100.000 Euro ( $17.092,20 + 51.815 + 1.352,80 + 30.000 - 260$ ), ist in einem zweiten Schritt die auf dieses Einkommen entfallende Tarifeinkommensteuer zu berechnen (EStR 2000 Rz 7599) und nach EStR 2000 Rz 7600 der Durchschnittssteuersatz zu ermitteln. Die Tarifsteuer beläuft sich unter Anwendung der in

§ 33 Abs. 1 EStG 1988 enthaltenen Formel  $[(100.000 - 60.000) \times 0,5 + 20.235]$  auf 40.235 Euro. Der darauf entfallende Progressionssteuersatz beträgt unter Berücksichtigung der in EStR 2000 Rz 7600 enthaltenen Formel „Österreichische Tarifeinkommensteuer ohne Berücksichtigung von Absetzbeträgen mal 100 dividiert durch veranlagungspflichtiges Welteinkommen“ ( $40.235 \times 100 : 100.000$ ) gerundet 40,24%. In einem vierten Schritt wird gemäß EStR 2000 Rz 7601 die inländische Steuerschuld berechnet. Dabei sind die ausländischen, der Befreiungsmethode unterliegenden Einkünfte (30.000 Euro) aus der Bemessungsgrundlage auszuscheiden ( $100.000 - 30.000$ ), was zu einem im Inland zu

versteuernden Einkommen von 70.000 Euro führt. Die auf Grund des DBA im Inland zu erhebende Steuer beträgt daher 28.168 Euro (40,24% von 70.000). Davon wären Absetzbeträge (mit Ausnahme des Kinderabsetzbetrages) abzuziehen, was aber im vorliegenden Beispielsfall nicht zum Tragen kommt.

Nun ist nach der in EStR 2000 Rz 7583 zur Berechnung des Anrechnungshöchstbetrags enthaltenen Formel „Einkommensteuer x Auslandseinkünfte / Einkommen“ der für die in den Staaten X und Y erhobenen Quellensteuern maßgebliche Anrechnungshöchstbetrag zu ermitteln. Der anrechenbare Betrag darf jenen Teil der österreichischen Einkommensteuer, die auf die durch Anrechnung begünstigten Auslandseinkünfte entfällt, nicht übersteigen (Höchstbetrag). Aus Vereinfachungsgründen wäre dabei gemäß EStR 2000 Rz 7584 eine Zusammenfassung sämtlicher anrechnungsbegünstigter Einkünfte je DBA-Partnerstaat („per country limitation“) zulässig, sofern nicht vom Steuerpflichtigen für jede Einkunftsquelle eine gesonderte Höchstbetragsberechnung vorgezogen wird („per item limitation“). Eine Zusammenfassung der aus verschiedenen Staaten stammenden Einkünfte ist nicht zulässig. Bei Anwendung der in EStR 2000 Rz 7583 vorgesehenen Formel ist in Fällen der kombinierten Anwendung von Befreiungs- und Anrechnungsmethode ferner zu beachten, dass in Fällen, in denen auf Grund der Ausscheidung von DBA-mäßig zu befreien Auslandseinkünften keine für die Sonderausgabenverrechnung geeigneten Inlandseinkünfte vorliegen und auf Grund der DBA-Anwendung ausschließlich anrechnungsbegünstigte Auslandseinkünfte in Österreich zu erfassen sind, die Anrechnung der ausländischen Quellensteuer nicht zu einer österreichischen Einkommensteuergutschrift führen kann (EAS 3243).

Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze sind daher für Staat X und Y getrennt die maßgeblichen Anrechnungshöchstbeträge zu ermitteln. Die in EAS 3243 enthaltene Einschränkung trifft im vorliegenden Fall auf Grund der Höhe der Inlandseinkünfte nicht zu und ist daher nicht beachtlich.

Die Berechnung des Höchstbetrags für die aus Staat X stammenden Einkünfte ergibt einen anrechenbaren Höchstbetrag von 20.850,36 Euro ( $28.168 \times 51.815 : 70.000$ ). Da die tatsächlich einbehaltene ausländische Quellensteuer 21.889,75 Euro beträgt, kommt diese nicht in voller Höhe, sondern nur in Höhe des Höchstbetrags zur Anrechnung. Die

Berechnung des Höchstbetrags für die aus Staat Y stammenden Einkünfte ergibt einen anrechenbaren Höchstbetrag von 544,37 Euro ( $28.168 \times 1.352,80 : 70.000$ ). Da die tatsächlich einbehaltene ausländische Quellensteuer jedoch nur 67,64 Euro beträgt, kann die Quellensteuer des Staates Y auch nur in dieser Höhe berücksichtigt werden. Der Gesamtbetrag an anrechenbaren Quellensteuern beträgt daher 20.918 Euro ( $20.850,36 + 67,64$ ). Die in Österreich festzusetzende Steuer beträgt demnach 7.250 Euro ( $28.168 - 20.918$ ).

### **3. Fremdvergleichskonformität eines Gesellschafterdarlehens und beschränkte Steuerpflicht bei mittelbarer Immobilienbesicherung**

#### **3.1. Bezughabende Norm**

[§ 6 Z 6 EStG 1988](#) und [§ 98 Abs. 1 Z 5 lit. b EStG 1988](#); EStR 2000 Rz 7968

#### **3.2. Sachverhalt**

Ein beschränkt steuerpflichtiger Gesellschafter (Wohnsitz in Monaco) erhält von einer inländischen GmbH Zinsen für Darlehen, die er der Gesellschaft zur Verfügung stellt. Der Gesellschafter ist Alleineigentümer der Gesellschaftsanteile. Zum Betriebsvermögen der Gesellschaft gehört inländischer Grundbesitz. Die Gesellschaft weist unter Passiva den Posten „negatives Eigenkapital“ aus. Eine Überschuldung im Sinne des Insolvenzrechtes besteht nach Angaben der Geschäftsführung nicht, weil im Anlagevermögen genügend stille Reserven sind. Für die Verbindlichkeiten gegenüber dem Gesellschafter besteht eine Nachrangigkeitserklärung. Es liegt weder eine im Grundbuch eingetragene Besicherung des Gesellschafterdarlehens vor noch gibt es eine eintragungsfähige Pfandurkunde. Im Grundbuch sind Pfandrechte für Banken eingetragen.

#### **3.3. Fragestellung**

Unterliegen diese Zinsen der beschränkten Steuerpflicht gemäß § 98 EStG 1988?

### 3.4. Lösung

Gewährt ein in Monaco ansässiger Alleingesellschafter seiner inländischen GmbH ein Darlehen, so hat die Darlehensvergabe dem Grunde wie auch der Höhe nach dem Fremdvergleichsgrundsatz zu entsprechen.

Gemäß [§ 4 Abs. 4 EStG 1988](#) gehören Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind, zu den Betriebsausgaben. Steuerpflichtige sind in diesem Zusammenhang gemäß [§ 124 BAO](#) zur Führung und Aufbewahrung von Büchern oder Aufzeichnungen verpflichtet und die zu den Büchern oder Aufzeichnungen gehörigen Belege sind gemäß [§ 131 Abs. 1 Z 5 BAO](#) geordnet aufzubewahren, sodass eine Überprüfung der Eintragungen jederzeit möglich ist. Gemäß [§ 138 BAO](#) haben Steuerpflichtige überdies die Richtigkeit ihrer Ausgaben zu beweisen (vgl. VwGH 26.09.1990, [86/13/0097](#), EStR 2000 Rz 1099), oder, sofern ein Beweis unzumutbar ist, glaubhaft zu machen. Für Auslandssachverhalte besteht darüber hinaus nach ständiger Rechtsprechung eine erhöhte Mitwirkungsflicht (vgl. zB VwGH 08.04.1970, [1415/68](#), EStR 2000 Rz 1120 ff). Im Verhältnis zu Steueroasen sind nur unzweifelhaft als erwiesen angenommene Aufwendungen abzugsfähig (vgl. VwGH 12.09.1978, [1511/75](#); EStR 2000 Rz 1123).

Aufgrund des Trennungsprinzips sind Leistungen zwischen einer Kapitalgesellschaft und ihrem Gesellschafter grundsätzlich anzuerkennen. Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH (vgl. VwGH 30.03.1953, [0565/51](#)) steht es Steuerpflichtigen frei, den Betrieb mit Eigen- oder Fremdmitteln zu finanzieren. Eine Umdeutung eines Darlehens in verdecktes Eigenkapital kommt jedoch in Betracht:

- Wenn die Zufuhr von Eigenkapital wirtschaftlich geboten wäre und das Darlehen objektiv den wirtschaftlichen Erfolg hat, dieses erforderliche Eigenkapital zu ersetzen (VwGH 18.10.1989, [88/13/0180](#)). Hierbei wird auf die konkrete Eigenkapital-Ausstattung des Unternehmens abgestellt.
- Bei Verstoß gegen die Grundsätze der Angehörigenjudikatur (VwGH 22.02.2000, [99/14/0082](#)).

Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen finden im Steuerrecht beruhend auf dem Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise gemäß [§ 21 BAO](#) nur dann Anerkennung, wenn sie (vgl. zB VwGH 22.02.2000, [99/14/0082](#)):

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- auch zwischen Fremden unter denselben Bedingungen abgeschlossen worden wären (Fremdvergleich).

Die strengen Maßstäbe für die Anerkennung von Rechtsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen sind insbesondere auch für Rechtsbeziehungen zwischen einer GmbH und ihrem Ein-Mann-Gesellschafter von Bedeutung (VwGH 14.12.1993, [90/14/0264](#), EStR 2000 Rz 1201). Ein Darlehensvertrag zwischen einer Kapitalgesellschaft und ihrem Gesellschafter sollte schon aus Gründen der Beweissicherung für den Darlehensgeber schriftlich abgeschlossen werden. Besteht kein schriftlicher Vertrag, so wäre zumindest eine schriftliche Dokumentation über die das Darlehen betreffenden Vertragsinhalte, also die Darlehenskonditionen, den Zinssatz, die Fälligkeit der Zinsen, die Laufzeit des Darlehens und vor allem die vereinbarten Rückzahlungsmodalitäten vorzulegen. Mangelt es an geeigneter Dokumentation, ist die Vereinbarung nicht „nach außen ausreichend zum Ausdruck“ gekommen und sie kann daher auch keinen „eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben“. Unabhängige Personen würden einander kein Darlehen gewähren, ohne dabei auch die Rückzahlung des Darlehens zu vereinbaren. Mangelt es an einer Vereinbarung über die Rückzahlung, kann bereits darin ein Verstoß gegen den Fremdvergleichsgrundsatz gesehen werden.

Besteht eine nach außen ausreichend zum Ausdruck kommende Vereinbarung, so wäre darauf basierend zu untersuchen, ob im gegebenen Sachverhalt eine unabhängige Bank zu einer Darlehensvergabe bereit gewesen wäre. Unter Berücksichtigung des Fremdvergleichsgrundsatzes wäre zu untersuchen, ob und in welcher Höhe Zinsen an den Darlehensgeber bezahlt wurden und wann es zu einer Tilgung des Darlehens kommt. Bei einer GmbH, die ein negatives Eigenkapital aufweist, ist die Rückzahlung des Darlehens bereits im Zeitpunkt der Darlehenszuzählung äußerst unsicher. Somit erscheint es höchst unwahrscheinlich, von einem fremden Dritten ein Darlehen ohne die Gewährung von

Sicherheiten zu erhalten. Eine abgegebene Nachrangigkeitserklärung kann für sich als eine fremdunübliche Vertragsgestaltung angesehen werden (vgl. EStR 2000 Rz 708).

Die Frage, inwieweit hohe stille Reserven im Anlagevermögen ein negatives Eigenkapital gleichsam zu „neutralisieren“ vermögen, hängt davon ab, ob eine unabhängige Bank bei gegebener Konstellation zu einer Darlehensvergabe bereit wäre. Als stille Reserve wird der Unterschiedsbetrag zwischen dem Buchwert und dem auf einen bestimmten Stichtag bezogenen gemeinen Wert des Anlagevermögens bezeichnet. Relevant wäre, um welche konkreten stillen Reserven es sich handelt und ob sich der Wert der stillen Reserven ausreichend manifestiert hat, sodass mit ausreichend hoher Wahrscheinlichkeit von einer Realisierbarkeit der stillen Reserven ausgegangen werden kann.

Sind die Kriterien zur Anerkennung von Darlehen zwischen einer Kapitalgesellschaft und ihrem Gesellschafter nicht erfüllt (Angehörigenjudikatur) und wäre das Darlehensgeschäft folglich nicht zwischen fremden Dritten zustande gekommen, liegt es nahe, in der Kapitalzuwendung zum Zeitpunkt der „Darlehenszuzählung“ (vgl. VwGH 28.04.1999, [97/13/0068](#)) verdecktes Eigenkapital zu erkennen. Gemäß [§ 8 Abs. 1 KStG 1988](#) bleiben bei der Ermittlung des Einkommens Einlagen und Beiträge jeder Art insoweit außer Ansatz, als sie von Personen in ihrer Eigenschaft als Gesellschafter, Mitglieder oder in ähnlicher Eigenschaft geleistet werden. Hat eine Vermögensvermehrung mangels Fremdüblichkeit ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis, so kann die Gewährung eines Darlehens als verdeckte Einlage iSd [§ 8 Abs. 1 KStG 1988](#) gewertet werden und ist daher bei der Einkünfteermittlung nicht anzusetzen.

Gemäß [§ 8 Abs. 2 KStG 1988](#) ist es für die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung, ob das Einkommen im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder entnommen oder in anderer Weise verwendet wird. Die Zahlung von Zinsen wird dementsprechend als verdeckte Ausschüttung iSd [§ 8 Abs. 2 KStG 1988](#) qualifiziert. (Verdeckte Gewinnausschüttungen an eine in einer Steueroase ansässige natürliche Person unterliegen in Österreich gemäß [§ 98 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG 1988](#) der beschränkten Steuerpflicht und der Schuldner der Kapitalerträge ist zum KESt-Abzug nach [§ 27a Abs. 1](#) iVm [§ 93 Abs. 2 Z 1 EStG 1988](#) verpflichtet.

Sollte man zu dem Ergebnis gelangen, dass die Darlehensvergabe dem Grunde nach dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht, ist in einem nächsten Schritt die Fremdvergleichskonformität der Höhe des Zinssatzes zu untersuchen. Wäre ein fremder Dritter zur Darlehensvergabe ohne Gewährung von Sicherheiten bereit, so schlägt sich eine schlechte Bonität des Schuldners jedenfalls in der Höhe des Zinssatzes nieder.

Ist eine Darlehensvereinbarung dem Grunde wie auch der Höhe nach anzuerkennen, ist in einem letzten Schritt die Frage der beschränkten Steuerpflicht des ausländischen Gesellschafters zu erörtern. Gemäß [§ 98 Abs. 1 Z 5 lit. b EStG 1988](#) unterliegen Zinsen der beschränkten Steuerpflicht, wenn das Kapitalvermögen durch inländischen Grundbesitz, durch inländische Rechte, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechtes über Grundstücke unterliegen, unmittelbar oder mittelbar gesichert sind. Mittelbare Besicherung liegt zB vor, wenn Betriebsvermögen des Schuldners als Besicherung dient und dazu inländische Grundstücke gehören (EStR 2000 Rz 7968).

Bei einem Gesellschafter-Darlehen liegt die förmliche Besicherung eines Darlehens in der Einflusssphäre des Alleingesellschafters. Wird einem Darlehensgeber, der in einem als Steueroase bekannten Gebiet ansässig ist, keinerlei Sicherheit für ein Darlehen gewährt, dann stellt sich die Frage, ob diese Gestaltung einer näheren Durchleuchtung aus der Sicht der wirtschaftlichen Betrachtungsweise standhält (EAS 1789).

Entscheidend ist, was im gegebenen Fall als „mittelbare Besicherung“ anzusehen ist. Ein Alleingesellschafter einer GmbH ist mittelbar über seine GmbH-Beteiligung im Besitz des in Österreich gelegenen unbeweglichen Vermögens. Somit ist durch das Eigentum an der GmbH-Beteiligung selbst bereits – wenngleich unter Nachrangigkeit gegenüber anderen Gläubigern – eine Besicherung des Darlehens in wirtschaftlicher Betrachtung gegeben (vgl. EAS 2133; EAS 3033). Denn der Alleingesellschafter hat eine jederzeitige Zugriffsmöglichkeit auf die inländischen Liegenschaften, wenn keine Rückzahlung des Darlehens erfolgen sollte. Die Zinsen des monegassischen Gesellschafters unterliegen somit der beschränkten Steuerpflicht gemäß [§ 98 Abs. 1 Z 5 lit. b EStG 1988](#). Da es sich bei den Zinsen um Einkünfte aus Darlehen handelt, denen kein Bankgeschäft zu Grunde liegt, greift gemäß [§ 27a Abs. 2 EStG 1988](#) der besondere KEST-Satz nicht. Eine Besteuerung hat somit im Wege der

Veranlagung gemäß [§ 102 Abs. 1 Z 1 EStG 1988](#) mit dem Tarifsteuersatz gemäß [§ 33 EStG 1988](#) zu erfolgen.

## 4. ÖBB-Pensionen nach Thailand

### 4.1. Bezughabende Norm

[Artikel 18 DBA-Thailand](#) bzw. [Artikel 19 DBA-Thailand](#) sowie vergleichbare Zuteilungsregeln für Ruhegehälter aus öffentlichem Dienst in weiteren DBA; EAS 3260

### 4.2. Sachverhalt

Ein ÖBB-Bediensteter (Stellung bis 31.12.2001 als Beamter, ab 2002 sozialversicherungsrechtliche Stellung als Angestellter lt. Lohnzettel) bezieht ab 2007 eine Pension von den ÖBB (Ruhestandsversetzung). Ab 01.01.2010 hat dieser Pensionist seinen Wohnsitz in Österreich aufgegeben und ist nach Thailand verzogen. Im Zuge der Arbeitnehmerveranlagung 2010 beantragt der ÖBB-Pensionist die Rückerstattung der von den Pensionszahlungen einbehaltenen Lohnsteuer, weil auf Grund des [Artikels 18 DBA-Thailand](#) das Besteuerungsrecht an dieser Pension dem Ansässigkeitsstaat (Thailand) zustehen würde.

### 4.3. Fragestellung

Sind diese Ruhegehälter an ehemalige ÖBB –Bedienstete unter Artikel 18 oder Artikel 19 Abs. 3 lit. a des DBA-Thailand einzuordnen? Bei Einordnung der Ruhegehälter unter Artikel 19 Abs. 3 lit. a des DBA-Thailand sind die Ruhegehälter unabhängig von der tatsächlichen Ansässigkeit in Österreich zu versteuern, da diese Ruhegehälter für die diesem Staat oder der Gebietskörperschaft geleisteten Dienste gezahlt werden.

### 4.4. Lösung

Verlegt ein ehemaliger ÖBB-Bediensteter, der von den Österreichischen Bundesbahnen eine Pension erhält, seinen Wohnsitz nach Thailand, ist nach [Artikel 18](#) und [Artikel 19 des DBA-Thailand](#) zu prüfen, ob sich hierdurch das Besteuerungsrecht an der Pension von Österreich nach Thailand verlagert. Dies ist nicht der Fall, soweit die ÖBB-Pension unter Artikel 19 des Abkommens (Kassenstaatsprinzip für den öffentlichen Dienst) zu subsumieren ist. Ein

Wechsel des Besteuerungsrechtes tritt hingegen insoweit ein, als Artikel 18 (Ansässigkeitsprinzip für Ruhegehälter) zur Anwendung kommt. Artikel 19 kommt zur Anwendung, wenn die Ruhegehälter von einem Vertragsstaat oder einer seiner Gebietskörperschaften oder aus einem von diesem Staat oder der Gebietskörperschaft errichteten Sondervermögen für diesen Staat oder der Gebietskörperschaft erbrachte Dienste gezahlt werden.

Im Rahmen der Ausgliederung des Wirtschaftskörpers „Österreichische Bundesbahnen“ wurde durch Bundesgesetz ([Bundesbahngesetz, BGBl. Nr. 825/1992](#)) die Gesellschaft „Österreichische Bundesbahnen“ errichtet. Sie hatte gemäß [§ 1 Abs. 1](#) des Gesetzes eigene Rechtspersönlichkeit und es galten für sie subsidiär die Bestimmungen des [GmbH-Gesetzes](#), ohne dass sie jedoch selbst eine GmbH geworden wäre. Da diese Sondergesellschaft sonach nicht durch den privatrechtlichen Akt einer Gesellschaftsgründung, sondern unmittelbar durch Gesetz geschaffen wurde, wurde sie daher als eine österreichische juristische Person öffentlichen Rechts im Sinn der einschlägigen DBA-Bestimmungen gewertet (EAS 609, EAS 952, EAS 2026, EAS 2126).

Diese Rechtslage hat sich indessen durch das Bundesbahnstrukturgesetz 2003, [BGBl. I Nr. 138/2003](#), geändert. Denn gemäß § 2 dieses Gesetzes hatte der Bundesminister für Verkehr, Innovation und Technologie eine Kapitalgesellschaft in Form einer Aktiengesellschaft mit dem Firmenwortlaut „Österreichische Bundesbahnen-Holding Aktiengesellschaft“ (ÖBB-Holding) mit dem Sitz in Wien zu gründen und zu errichten, wobei es sodann Aufgabe der ÖBB-Holding war, die ÖBB Personenverkehr AG und die Rail Cargo Austria AG zu gründen und zu errichten. Der bloße Umstand, dass die Anteile der ÖBB-Holding zu 100 v.H. dem Bund vorbehalten waren, reicht nicht aus, den Charakter als juristische Person öffentlichen Rechts weiter aufrechtzuerhalten (vgl. EAS 3260).

[Artikel 19 DBA-Thailand](#) umfasst – im Gegensatz zu zahlreichen anderen von Österreich abgeschlossenen DBA – nicht auch Vergütungen von juristischen Personen des öffentlichen Rechts. Somit sind Pensionen an frühere Mitarbeiter von juristischen Personen öffentlichen Rechts nicht vom Anwendungsbereich des [Artikels 19 Abs. 2](#) umfasst, sondern gemäß [Artikel 18](#) im Ansässigkeitsstaat des Pensionisten zu versteuern. Die pensionsauszahlende Stelle der ÖBB wird durch die [DBA-Entlastungsverordnung, BGBl. III Nr. 92/2005](#) idgF, berechtigt, bei

Vorliegen eines von der thailändischen Steuerverwaltung bestätigten Vordruckes ZS-QU1 in unmittelbarer Anwendung des DBA-Thailands den Lohnsteuerabzug zu unterlassen (EAS 3260). Alternativ dazu besteht die Möglichkeit, eine Rückzahlung der in Österreich einbehaltenden Lohnsteuer beim gemäß [§ 18 AVOG 2010](#) dafür zuständigen Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart zu beantragen.

Allgemein wird zur Besteuerung von ÖBB-Pensionen nach den Bestimmungen des internationalen Steuerrechts noch Folgendes bemerkt:

Umfasst eine dem Artikel 19 OECD-MA nachgebildete Bestimmung eines DBA – abweichend vom Musterabkommen - auch juristische Personen des öffentlichen Rechts, so greift die Kassenstaatsregel dennoch nicht, wenn das Abkommen eine sogenannte „Erwerbsklausel“ iSd Artikels 19 Abs. 3 OECD-MA enthält, wonach bei Vergütungen im Zusammenhang mit einer gewerblichen Tätigkeit der juristischen Person des öffentlichen Rechts die Verteilungsnormen für nicht-öffentliche Arbeitgeber zur Anwendung gelangen. Da die Tätigkeit der ÖBB als gewerblich einzustufen ist, würde Artikel 18 vorrangig greifen.

Österreich kommt somit nur dann ein Besteuerungsrecht an ÖBB-Pensionen im Ausland ansässiger Pensionisten zu, wenn die Pensionen für seinerzeitige Arbeitsleistungen an den öffentlich-rechtlichen Rechtsträger der ÖBB (vor Rechtslage des Bundesbahnstrukturgesetzes 2003) gezahlt wurden, die Kassenstaatsregel des anzuwendenden DBA auch juristische Personen des öffentlichen Rechts umfasst und im anzuwendenden Abkommen keine Erwerbsklausel iSd Artikels 19 Abs. 3 OECD-MA besteht. In diesen Fällen wäre gegebenenfalls eine Aufteilung des Pensionsbezugs in einen in Österreich gemäß Artikel 19 steuerpflichtigen und einen nach Artikel 18 steuerfreien Teil vorzunehmen, wobei zu prüfen bzw. allenfalls im Schätzungswege festzustellen wäre, in welchem Ausmaß die Pension für seinerzeitige Arbeitsleistungen an den öffentlich-rechtlichen Rechtsträger der ÖBB geleistet wird (EAS 3260).

## **5. Fremdvergleichskonforme Vergütung eines Geschäftsführers bei seiner liechtensteinischen AG**

### **5.1. Bezughabende Norm**

[§ 6 Z 6 EStG 1988](#) und [§ 6 Z 14 EStG 1988](#), EStR 2000 Rz 2605 und KStR 2001 Rz 680

## **5.2. Sachverhalt**

Der Steuerpflichtige (Wohnsitz im Inland, unbeschränkt steuerpflichtig) war bis 2001 als Grenzgänger in Liechtenstein beschäftigt. 2002 gründete er eine AG in Liechtenstein (Alleinaktionär), mietete Räumlichkeiten an und erhielt von seiner AG eine Entlohnung. Im Gegensatz zu seiner bisherigen Entlohnung (4.200 CHF brutto/mlt) legte er seine Entlohnung mit 2.500 CHF brutto/mlt fest. An dieser Entlohnung änderte er bis zur Einstellung der geschäftlichen Tätigkeit (April 2007) nichts. 2007 nahm er eine Beschäftigung im Inland bei einem nicht verbundenen Unternehmen auf, für die er mit 4.500 Euro brutto/mlt entlohnt wurde.

Bei der durchgeführten Betriebsprüfung erstattete er Selbstanzeige (Ausschüttung und Liquidationsgewinn). Von der Betriebsprüfung wurde jedoch auch der Geschäftsführerbezug erhöht. Begründet wurde die Erhöhung damit, dass aus den davor und danach liegenden Beschäftigungsverhältnissen ein Fremdvergleich angestellt werden kann. Die vorgebrachten Argumente (freie Zeiteinteilung, geringere Wochenstundenanzahl) wurden bei der Höhe des Geschäftsführerbezuges berücksichtigt. Die Differenz wurde als Einlage in die AG behandelt, die Ausschüttung als Einlagenrückzahlung, der Liquidationsgewinn reduzierte sich von 70.000 CHF auf 11.000 CHF.

In der Berufung wurde vorgebracht, dass die Ergebnisse der Liechtensteiner AG eher dürfzig ausgefallen sind. Beim Ansatz der Geschäftsführerbezüge lt. Betriebsprüfung würden im Prüfungszeitraum unweigerlich Verluste entstehen. Das Finanzamt hat der Berufung stattgegeben, verwiesen wurde auf die BFH Rechtsprechung zum Gesellschafter-Geschäftsführer. Laut BFH hat der an der Gesellschaft beteiligte Geschäftsführer seine Entlohnung zu reduzieren, damit der Gesellschaft eine angemessene Verzinsung des Eigenkapitals verbleibt.

## **5.3. Fragestellung**

Die EStR 2000 Rz 2605 anerkennen eine fremdunübliche Entlohnung, eine Unterscheidung in In-/Ausland wird nicht vorgenommen. Die KStR 2001 Rz 680 schließen diese Vorgangsweise ausdrücklich für Vorgänge über die Grenze aus. Kann der Gesellschafter-Geschäftsführer einer ausländischen Gesellschaft seine Entlohnung genauso frei wählen wie ein

Gesellschafter-Geschäftsführer einer inländischen Gesellschaft? Wenn nein: Kann das davor oder danach liegende Beschäftigungsverhältnis zu einem fremden Dritten als Maßstab herangezogen werden?

## 5.4. Lösung

Ein wesentlich beteiligter Gesellschafter-Geschäftsführer einer liechtensteinischen AG, die durch in Liechtenstein gelegene Büroräumlichkeiten EDV-Leistungen anbietet, bezieht gemäß [§ 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988](#) Einkünfte aus selbständiger Arbeit. Da es sich bei der Erbringung von EDV-Leistungen um keine höchstpersönlichen Tätigkeiten iSd EStR 2000 Rz 104 handelt und die AG über einen eigenständigen, sich von der natürlichen Person abhebenden geschäftlichen Betrieb verfügt, wäre eine Zurechnung der Einkünfte an die liechtensteinische AG unter diesen Gesichtspunkten anzuerkennen.

Im Rahmen einer auf Grund des [Artikels 25 Abs. 3 DBA-Liechtenstein](#) geführten Verständigung wurde mit Liechtenstein Einigkeit darüber erzielt, dass Dienstnehmer von Kapitalgesellschaften ungeachtet einer allfälligen Beteiligung des Dienstnehmers an der Gesellschaft stets nach Artikel 15 des Abkommens zu besteuern sind ([BGBI. II Nr. 215/2001](#)). Liechtenstein erhält gemäß [Artikel 15 Abs. 1 DBA-Liechtenstein](#) nur insoweit ein Besteuerungsrecht an den Einkünften eines Gesellschafter-Geschäftsführers, als sie auf Tätigkeiten entfallen, die in Liechtenstein ausgeübt wurden. Im gegebenen Zusammenhang wäre zudem die Grenzgängereigenschaft des Gesellschafter-Geschäftsführers gemäß [Artikel 15 Abs. 4 DBA-Liechtenstein](#) zu prüfen (vgl. EAS 1272), die zur Folge hätte, dass Liechtenstein nur in Höhe von 4% im Abzugsweg an der Quelle besteuern darf. Zur Vermeidung der Doppelbesteuerung ist Österreich in diesem Fall zur Anrechnung der liechtensteinischen Steuer gemäß [Artikel 23 Abs. 2 DBA-Liechtenstein](#) verpflichtet. Sollte der Gesellschafter-Geschäftsführer die Tätigkeit auch von Österreich aus ausgeübt haben, so steht an diesem Teil der Einkünfte nur Österreich das Besteuerungsrecht zu.

Überlässt der Gesellschafter seiner Gesellschaft seine Arbeitskraft unentgeltlich oder gegen ein unangemessen niedriges Entgelt, wodurch der Gesellschaft in Höhe des nicht verrechneten Aufwandes ein Vorteil erwächst (sogenannte Nutzungseinlage), löst dieser Vorgang im reinen Inlandsfall bei der Gesellschaft keine verdeckte Einlage iSd [§ 8 Abs. 1 KStG 1988](#) aus und kann somit auch nicht als (fiktive) Betriebsausgabe abgezogen werden.

Kohärent dazu erhöht sich beim Gesellschafter auch nicht der Beteiligungsansatz (EStR 2000 Rz 2605, KStR 2001 Rz 679, VwGH 06.07.2011, [2008/13/0234](#)).

Im Gegensatz zu Nutzungsüberlassungen im Inland ist aber bei Auslandssachverhalten jedenfalls eine Versteuerung im Inland sicherzustellen (vgl. KStR 2001 Rz 680). Wird eine sonstige Leistung von einem im Inland gelegenen Betrieb einem im Ausland gelegenen Betrieb überlassen und gehört der ausländische Betrieb demselben Steuerpflichtigen bzw. ist der Steuerpflichtige zu mehr als 25% an der ausländischen Kapitalgesellschaft beteiligt, so hat sich eine Vergütung für die sonstige Leistung am Fremdvergleichsgrundsatz gemäß [§ 6 Z 6 EStG 1988](#) zu orientieren. Die „sonstige Leistung“ einer Geschäftsführertätigkeit ist demnach gemäß [§ 6 Z 6 EStG 1988](#) in OECD-konformer Interpretation durch Ansatz einer fremdüblichen Vergütung zu bewerten.

An die Anerkennung von Rechtsgeschäften zwischen einer Kapitalgesellschaft und ihren Gesellschaftern sind im Abgabenrecht überdies ebenso strenge Maßstäbe anzulegen, wie sie auch bei Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen gelten. Sie müssen demnach nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, von vornherein ausreichend klar sein und einem Fremdvergleich standhalten (VwGH 14.04.1993, [91/13/0194](#); VwGH 28.05.1997, [94/13/0015](#); VwGH 23.10.1997, [96/15/0180](#); 96/15/0204; VwGH 23.06.1998, [97/14/0075](#); VwGH 31.03.2000, [95/15/0056](#), EStR 2000 Rz 1196). Sie sind insbesondere auch für Rechtsbeziehungen zwischen einer GmbH und ihrem Ein-Mann-Gesellschafter (Geschäftsführer) von Bedeutung (VwGH 14.12.1993, [90/14/0264](#)).

Die Angemessenheit von Geschäftsführerbezügen kann anhand eines äußeren und inneren Betriebsvergleiches beurteilt werden (VwGH 22.09.1999, [96/15/0232](#), 96/15/0238, 96/15/0239). Bei der Erörterung der Fremdvergleichskonformität der Vergütung kann auch zu berücksichtigen sein, ob und in welcher Höhe die AG Gewinne lukriert. Insbesondere, wenn ausreichende Gewinne in der liechtensteinischen AG, verursacht durch die EDV-Leistungen des Alleingeschäftlers, thesauriert werden, erscheint eine künstliche Reduktion des Geschäftsführer-Gehalts des Alleingeschäftlers zugunsten der liechtensteinischen Gesellschaft naheliegend. Die Frage, ob einem fremden Geschäftsführer eine Entlohnung in gleicher Höhe oder unter gleichen Bedingungen gewährt worden wäre, ist eine auf Grund

entsprechender Erhebungen in freier Beweiswürdigung zu lösende Sachverhaltsfrage (VwGH 08.03.1994, [91/14/0151](#), 91/14/0152, EStR 2000 Rz 1203).

## **6. Ansässigkeitsbescheinigung durch den Zweitwohnsitzstaat im Fall von Remittance-Klauseln**

### **6.1. Bezughabende Norm**

[§ 1 Abs. 2 und 3 EStG 1988](#); [Artikel 4](#) und [Artikel 3 Abs. 2 DBA-Großbritannien](#)

### **6.2. Sachverhalt**

Eine in Großbritannien nur auf Remittance-Basis besteuerte Person mit österreichischem Zweitwohnsitz, der in Österreich zur unbeschränkten Steuerpflicht führt, bezieht über ihr österreichisches Bankkonto Dividenden und Zinsen aus der Schweiz.

### **6.3. Fragestellung**

In welchem Staat wird eine abkommensrechtliche Ansässigkeit begründet? Welchem Staat steht an den Einkünften ein Besteuerungsrecht zu?

### **6.4. Lösung**

Bezieht eine im Ausland ansässige natürliche Person Dividenden- und Zinseneinkünfte aus Drittstaaten (zB Schweiz), sind diese Kapitaleinkünfte auch dann von der inländischen Besteuerung zu entlasten, wenn die Kapitalanlagen auf dem Depot einer inländischen Bank gehalten werden.

Bei den nach OECD-Standards abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen gilt dies auch dann, wenn in Österreich ein Zweitwohnsitz unterhalten wird, der (auf der Ebene des innerstaatlichen Rechts) unbeschränkte Steuerpflicht zur Folge hat. Allfällige Quellensteuerentlastungen im Drittland sind diesfalls nicht auf der Grundlage des von Österreich mit dem Drittstaat abgeschlossenen Abkommens, sondern auf Grund des vom Hauptansässigkeitsstaat mit dem Drittstaat abgeschlossenen Abkommens geltend zu machen. Dies deshalb, weil sich bei einem nach OECD-Standards mit dem Hauptwohnsitzstaat abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen die Steuerberechtigung des Zweitwohnsitzstaates nur mehr auf (bestimmte) Einkünfte mit Quelle in seinem eigenen

Staatsgebiet reduziert. Ein Staat, der solcherart nur mehr Einkünfte aus Quellen seines eigenen Staatsgebietes besteuert, erfüllt nach Artikel 4 Abs. 1 letzter Satz OECD-MA nicht mehr die Voraussetzungen für eine Qualifikation als Ansässigkeitsstaat.

Eine besondere Situation ergibt sich allerdings dann, wenn im Doppelbesteuerungsabkommen mit dem Hauptwohnsitzstaat (zB Großbritannien) eine „Remittance - Klausel“ vorgesehen ist, nach der bei Personen, die in Großbritannien zwar „resident“, nicht aber „domiciled“ sind, Auslandseinkünfte nur dann der Steuerpflicht unterliegen, wenn sie nach Großbritannien überwiesen werden ([Artikel 3 Abs. 2 DBA-Großbritannien](#)). Bezieht daher eine in Großbritannien nur auf Remittance-Basis besteuerte Person mit österreichischem Zweitwohnsitz über ihr österreichisches Bankkonto Dividenden und Zinsen aus der Schweiz, wird Österreich daran nicht das Besteuerungsrecht entzogen. Mit anderen Worten, in einem solchen Fall wird das Besteuerungsrecht Österreichs nicht mehr nur auf Einkünfte mit österreichischer Quelle reduziert, sodass es nach dem letzten Satz des Artikels 4 Abs. 1 OECD-MA nicht mehr zum Verlust der Ansässigkeitsqualifikation nach dem DBA mit der Schweiz kommt.

Fließen daher Dividenden und Zinsen aus der Schweiz über ein österreichisches Kreditinstitut einem in Großbritannien hauptansässigen Steuerpflichtigen zu, der einerseits in Großbritannien nur auf Remittance-Basis besteuert wird und der andererseits in Österreich einen zur unbeschränkten Steuerpflicht führenden Zweitwohnsitz unterhält (also nicht bei Anwendung der „[Zweitwohnsitzverordnung](#)“, [BGBl. II Nr. 528/2003](#)), wird seitens des zuständigen österreichischen Wohnsitzfinanzamtes eine Ansässigkeitsbescheinigung zum Zweck der Erlangung einer abkommenskonformen Quellensteuerentlastung in der Schweiz ausgestellt werden können.

Die österreichische Bank ist - im Hinblick auf den Bestand der unbeschränkten Steuerpflicht - verpflichtet, sowohl von den schweizerischen Dividenden wie auch von den schweizerischen Zinsen den 25-prozentigen Kapitalertragsteuerabzug vorzunehmen, wobei eine Anrechnung schweizerischer Quellensteuern bei Zinsen gemäß [Artikel 11 DBA-Schweiz](#) ausgeschlossen und bei Dividenden gemäß [Artikel 10 Abs. 2 DBA-Schweiz](#) nur in Höhe von höchstens 15% zulässig ist.

## **7. Umsetzung des OECD-Update 2010 zur kurzfristigen Personalentsendung**

### **7.1. Bezughabende Norm**

[§ 47 EStG 1988](#); Artikel 3 Abs. 2 OECD-MA, Artikel 15 Abs. 2 lit. b OECD-MA; EAS 3201, EAS 3271

### **7.2. Sachverhalt**

Bei grenzüberschreitenden Arbeitskräftegestellungen bestehen international Auslegungsdivergenzen hinsichtlich des Arbeitgeberbegriffs. Von der Determinierung des Arbeitgebers hängt aber in vielen Fällen ab, welchem Staat ein Besteuerungsrecht am Lohn des Arbeitnehmers zusteht.

### **7.3. Fragestellung**

EAS 3201 hat sich mit Auslegungsdivergenzen des Arbeitgeberbegriffs befasst und bezieht sich im konkreten Fall nur auf die EU. Was gilt im Verhältnis zu Drittstaaten?

### **7.4. Lösung**

In der im Jahr 2010 veröffentlichten Aktualisierung des OECD-Kommentars wurde angesichts bestehender Auslegungsdivergenzen über den Arbeitgeberbegriff der „183-Tage-Klausel“ des Artikels 15 Abs. 2 lit. b OECD-MA entschieden, dass in den Fällen von Aktivleistungen der Leistungsempfänger nicht als wirtschaftlicher Arbeitgeber der leistungserbringenden Dienstnehmer angesehen werden kann, dass sich aber in den Fällen der Arbeitskräfteüberlassung (Passivleistungen) aus dem Abkommen keine Anhaltspunkte für eine Bestimmung des Begriffes „Arbeitgeber“ entnehmen lassen. Daher ist in solchen Fällen Artikel 3 Abs. 2 des Abkommens anzuwenden und es ist folglich diese Frage nach dem innerstaatlichen Recht der das Abkommen anwendenden Staaten zu entscheiden (Z 8.7 OECD-Kommentar zu Artikel 15 OECD-MA).

Da Artikel 3 Abs. 2 des Abkommens beiden DBA-Partnerstaaten den Rückgriff auf ihr nationales Recht aufträgt, kann bei unterschiedlichem nationalem Recht ein Qualifikationskonflikt mit der Wirkung einer Doppelbesteuerung eintreten, der aber sodann

auf der Grundlage von Artikel 23 des Abkommens auf Seiten des Ansässigkeitsstaates zu beseitigen ist (vorletzter Satz in Z 8.10 des OECD-Kommentars zu Artikel 15 OECD-MA).

Dieser Entlastungsmechanismus kann allerdings nur dann wirksam werden, wenn der Ansässigkeitsstaat anerkennt, dass der Quellenstaat den Rückgriff auf sein innerstaatliches Recht in rechtlich vertretbarer Weise vorgenommen hat; andernfalls müsste der Qualifikationskonflikt durch ein Verständigungsverfahren bereinigt werden (letzter Satz in Z 8.10 des OECD-Kommentars zu Artikel 15 OECD-MA).

Kein rechtlich vertretbarer Rückgriff auf nationales Recht würde in einem EU-Staat vorliegen, wenn dieser infolge einer Diskriminierung der Personalüberlassung aus Österreich gegenüber einer vergleichbaren landesinternen Personalüberlassung unionsrechtlich unzulässiges nationales Recht anwendet (siehe in diesem Sinn BMF-Erlass vom 18.10.2010 zum Salzburger Steuerdialog, BMF-010221/2575-IV/4/2010, betreffend den Arbeitgeberbegriff des [Artikels 15 DBA-CSSR](#)). Ein solcher Rückgriff wird durch Artikel 3 Abs. 2 DBA nicht gedeckt (EAS 3201).

Eine Steuerfreistellung kann auf österreichischer Seite nur dann in Anspruch genommen werden, wenn ausreichende Belege über das Vorliegen eines durch Artikel 3 Abs. 2 gedeckten Qualifikationskonfliktes vorhanden sind. Dazu gehört:

- Eine Bestätigung eines im Quellenstaat zur steuerlichen Beratung zugelassenen Wirtschaftstreuhänders oder Anwaltes.
- In dieser Bestätigung muss die ausländische Rechtsgrundlage (Gesetz und gegebenenfalls eine das Gesetz entsprechend auslegende veröffentlichte Verwaltungsanweisung) zitiert werden, aus der sich ergibt, dass im Fall einer Arbeitskräftegestellung nicht der Arbeitskräfteüberlasser, sondern der Gestellungsnehmer für steuerliche Belange als Arbeitgeber angesehen wird. Diese Zitierung muss in der Landessprache und gegebenenfalls in Übersetzung (Deutsch, Englisch oder Französisch) erfolgen. Eine bloße Erklärung, dass im Fall von Arbeitskräftegestellungsverträgen gemäß dem Gesetz eine Besteuerung vorgenommen werden muss, ist unzureichend. Denn der Bestätigungsgegenstand betrifft die Frage, nach welcher Gesetzesbestimmung des DBA-Partnerstaates der Gestellungsnehmer als Arbeitgeber gewertet werden muss. Nach österreichischer Gesetzeslage ([§ 47 EStG 1988](#) iVm der Auslegung durch LStR 2002 Rz

923) ist der Arbeitskräfteüberlasser der steuerliche Arbeitgeber und es wird daher die korrespondierende gegenteilige Gesetzesnorm im DBA-Partnerstaat benötigt. Denn nur dadurch kann zur Beseitigung einer Doppelbesteuerung der Lösungsmechanismus des Artikels 23 OECD-MA in Gang gesetzt werden.

- Es bedarf weiters der ausdrücklichen Bestätigung, dass die Arbeitgebereigenschaft des Gestellungsnehmers nicht nur bei einem im Ausland ansässigen Arbeitskräfteüberlasser, sondern auch bei landesinternen Arbeitskräfteüberlassungen gegeben ist und dass sonach keine Diskriminierung mit diesen vorliegt. Es genügt daher nicht, lediglich eine diskriminierungsfreie Behandlung österreichischer Arbeitskräfteüberlasser zu bestätigen, weil dies offen lässt, ob das Vergleichsobjekt nur durch Überlassungsverträge mit ausländischen Arbeitskräfteüberlassern oder auch durch solche mit inländischen Überlassern gebildet wird. EAS 3201 grenzt dieses Erfordernis - obgleich es aus EU-Diskriminierungsverboten hergeleitet ist - nicht auf Entsendungen in EU-Staaten ein. Denn auch bei Nicht-EU-Staaten kann man es mit einer nichtamtlichen Bestätigung nur dann bewenden lassen, wenn es zur gefestigten Konzeption des Einkommensteuerrechtes dieses Landes gehört, den Gestellungsnehmer als steuerlichen Arbeitgeber zu werten.

Bei Doppelbesteuerungsabkommen, die das Steuerfreistellungsverfahren zur Vermeidung der Doppelbesteuerung vorsehen, kann bei kurzfristiger Auslandsentsendung sonach vom Lohnsteuerabzug nicht allein deshalb freigestellt werden, weil dem Arbeitgeber ein Nachweis über die tatsächliche Besteuerung des Mitarbeiters im Ausland vorliegt. Vielmehr benötigt er zusätzlich die erwähnte bestätigende Belegunterlage des ausländischen Anwaltes (Wirtschaftstreuhänders), die vollinhaltlich den vorstehend angeführten Erfordernissen gerecht werden muss.

Kann dem österreichischen Arbeitgeber keine oder nur eine unzureichende Bestätigung vorgelegt werden, wird der Lohnsteuerabzug vorzunehmen sein, wobei zur Vermeidung einer internationalen Doppelbesteuerung in einem solchen Fall noch die Möglichkeit eines Antrages auf Einleitung eines Verständigungsverfahrens mit dem betreffenden Staat verbleibt (EAS 3271).

Bundesministerium für Finanzen, 18. Oktober 2012