

1. Oktober 2014

BMF-010221/0601-VI/8/2014

EAS 3351

Frage der Hemmung bzw. Unterbrechung der Zweijahresfrist bei Gastprofessoren

Gemäß [Artikel 20 DBA-Italien](#) sind italienische Lehrkräfte in Österreich von der Besteuerung freizustellen, wenn sie sich für einen Zeitraum von höchstens zwei Jahren vorübergehend in Österreich aufhalten, um an einer Universität oder an einer anderen Lehranstalt zu unterrichten oder zu forschen. Der Sinn dieser Bestimmung liegt aus österreichischer Sicht darin, dass **kurzfristige** Gastprofessuren im Nichtansässigkeitsstaat nicht zu einer Steuerpflicht führen sollten. Als kurzfristig sollen jene gelten, die zwei Studienjahre nicht überschreiten, wobei bei Nichteinfüllung dieser Voraussetzung für sämtliche Lehr- oder Forschungsvergütungen Steuerpflicht in Österreich "ab dem ersten Tag" besteht (EAS 756).

Auch bei geblockten Lehrveranstaltungen, deren Abhaltung sich auf bestimmte Tage eines Semesters beschränkt, muss sich die Berechnung der Zweijahresfrist darnach richten, in wie vielen Studiensemestern (Halbjahren) eine solche Gastelehrertätigkeit in Österreich ausgeübt wird (EAS 3325).

Mit der Frage, ob diese Studiensemester zusammenhängend sein müssen, hat sich EAS 781 auseinandergesetzt und ausgeführt: "*Übernimmt ein italienischer Wissenschaftler jeweils im Wintersemester 93/94, 94/95 und 95/96 Lehraufträge an einer österreichischen Universität, so tritt durch das Verlassen Österreichs in den Sommersemestern jeweils eine Hemmung der Zweijahresfrist des Artikels 20 DBA-Italien ein, sodass bei dieser Gestaltung (1 1/2 Jahre) die Zweijahresfrist noch nicht überschritten wird*". Diese Auffassung wurde in EAS 3235 weiterhin aufrechterhalten. Eine Abwesenheit im Ausland für die Dauer eines Semesters löst sonach keine Unterbrechung der Zweijahresfrist aus, bewirkt aber eine Hemmung des Fristenlaufes.

Hat daher ein in Italien ansässiger Gastprofessor geblockte Lehrveranstaltungen im Wintersemester 2011/12, im Sommersemester 2012 und anschließend im Wintersemester 2012/13 abgehalten, um sodann nach einer Semesterpause im Wintersemester 2013/14 und

daran anschließend im Sommersemester 2014 neuerlich Lehrveranstaltungen an der österreichischen Universität abzuhalten, dann ist mit Aufnahme der Lehrtätigkeit im fünften Semester die Zweijahresfrist überschritten worden, wodurch Steuerpflicht für sämtliche Gehaltsbezüge ab dem Wintersemester 2011/12 eingetreten ist.

Übersteigt der zeitliche Abstand zwischen zwei semesterbezogenen Lehraufträgen den Zeitraum eines Semesters, dann wird aber nicht mehr von einer Hemmung, sondern von einer Unterbrechung des Fristenlaufes auszugehen sein, sodass der Fristenlauf von neuem beginnt. Denn andernfalls könnte sich eine Unvollziehbarkeit der Bestimmung ergeben: Übernimmt beispielsweise ein ausländischer Gastprofessor im Wintersemester des Jahres 1 einen Lehrauftrag und erhält er sodann im Sommersemester des Jahres 3 einen weitere Lehrauftrag, der daraufhin auch im Sommersemester des Jahres 5 und schließlich auch im Jahr 7 zustande kommt, dann würde bei sich wiederholenden Fristhemmungen zB erst ein im Jahr 11 neuerlich erteilter Lehrauftrag dazu führen, dass im Jahr 11 die Frist von vier Studienhalbjahren überschritten wird, wodurch eine rückwirkende Steuerpflicht der Jahre 1, 3, 5 und 7 eintrate. Übersteigt daher die Abwesenheit in der Lehrtätigkeit in Österreich die Dauer von 1 Semester wird bereits von einer Fristunterbrechung auszugehen sein, dies allerdings nur unter der Voraussetzung, dass die Gastprofessorenregelung von der Steuerverwaltung des Ansässigkeitsstaates des Gastprofessors in korrespondierender Weise ausgelegt wird und daher der Eintritt einer den Abkommensintentionen widersprechenden Doppelnichtbesteuerung ausgeschlossen ist. Es muss daher in einem solchen Fall (dh. bei geltend gemachten Fristhemmungen oder Fristunterbrechungen) sichergestellt sein, dass die auf österreichischer Seite auf Grund der Professorenklausel von der Besteuerung freigestellten Einkünfte der ausländischen Besteuerung unterliegen.

Auch bei Ansässigkeitsstaaten, die in ihren Abkommen mit Österreich das Befreiungssystem bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit anwenden, ist ein Nachweis über die steuerliche Erfassung nötig. Denn auch bei diesen Staaten würde für jene Zeiträume, in denen diese Einkünfte in Anwendung der Gastprofessorenklausel in Österreich steuerfrei zu stellen sind, die abkommensrechtliche Steuerbefreiungsverpflichtung außer Wirksamkeit treten und es müsste daher eine Besteuerung stattfinden. Dies deshalb, weil die Steuerfreistellungsverpflichtung des Ansässigkeitsstaates gemäß Artikel 23A OECD-MA nur unter der Voraussetzung besteht, dass der Quellenstaat der Einkünfte auf Grund des Abkommens zur Besteuerung berechtigt ist, dies trifft aber bei Anwendung der Gastprofessorenklausel nicht zu (siehe zu dieser Auslegung auch EAS 3131).

Aber auch im Fall von Ansässigkeitsstaaten, die das Anrechnungsverfahren bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit anwenden, kann nicht ungeprüft gefolgert werden, dass in Österreich kraft Professorenklausel steuerfrei gestellte Universitätsgehälter zur Besteuerung herangezogen werden. Denn sollte zB Italien wegen unterschiedlicher Fristberechnung nicht mehr Artikel 20 anwenden, sondern italienische Steuerbefreiung auf Grund von [Artikel 19 DBA-Italien](#) annehmen (siehe zu dem Verhältnis der beiden Artikel EAS 1425) könnte auch hier de facto Doppelnichtbesteuerung eintreten, wenn sowohl Italien (in Anwendung des Kassenstaatsprinzips) als auch Österreich (in Anwendung der Professorenklausel) Steuerfreiheit gewähren.

Übernimmt daher eine italienische Lehrkraft eine tageweise geblockte Gastprofessur im Wintersemester 2013/14 und anschließend im Sommersemester 2014, dann beginnt die Zweijahresfrist mit Semesterbeginn am 1. Oktober 2013 zu laufen und endet für alle von der Professorenklausel erfassten Betätigungen dem Abkommenswortlaut nach am 30. September 2015. Gehaltsauszahlungen für Zeiträume bis 30. September 2015 können daher nach Maßgabe der DBA-Entlastungsverordnung lohnsteuerfrei ausgezahlt werden. Wird die italienische Lehrkraft auch für das Wintersemester 2016/17 und das Sommersemester 2017 zur Abhaltung der geblockten Lehrveranstaltung eingeladen, dann beginnt nach der hier beschriebenen Auslegung die Zweijahresfrist am 1. Oktober 2016 erneut zu laufen, dies allerdings nur, wenn sichergestellt ist, dass es durch diese Auslegung nicht zu einem internationalen Auslegungskonflikt mit der Folge einer internationalen Doppelnichtbesteuerung kommt. Ein Besteuerungsnachweis wird idR bei Dienstantritt im Wintersemester 2016/17 noch nicht vorliegen. Wenn der österreichische Arbeitgeber (die Universität) nicht ein Haftungsrisiko eingehen will, das schlagend würde, wenn ihm auch nachträglich kein einwandfreier italienischer Besteuerungsnachweis zukommt, dann wird für Gehaltszahlungen ab dem Wintersemester 2016/17 der Lohnsteuerabzug vorzunehmen sein und es kann sodann auf der Grundlage von [§ 240 Abs. 3 BAO](#) eine abkommensgemäße Steuerentlastung im Rückzahlungsweg erfolgen.

Bundesministerium für Finanzen, 1. Oktober 2014