

7. Oktober 2013

BMF-010221/0636-VI/8/2013

An

Bundesministerium für Finanzen  
Steuer- und Zollkoordination  
Finanzämter  
Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel  
Großbetriebsprüfung  
Finanzpolizei  
Steuerfahndung  
unabhängigen Finanzsenat

## **Salzburger Steuerdialog 2013**

### **Ergebnisunterlage Internationales Steuerrecht**

*Die Ergebnisse des Salzburger Steuerdialoges 2013 im Bereich des Internationalen Steuerrechts*

## **1. Grundaufzeichnungen hinsichtlich 183-Tage-Klausel im Rahmen der erhöhten Mitwirkungspflicht**

### **1.1. Bezughabende Norm**

§ 115 BAO, Art. 15 Abs. 2 DBA-CSSR, EAS 523

### **1.2. Sachverhalt**

Herr A lebt mit seiner Familie in Wien. Er ist bei der A AG in Wien beschäftigt und über diese sozialversichert. Im Rahmen dieses Dienstverhältnisses ist er Geschäftsführer einer Tochtergesellschaft (SK s.r.o.) in Bratislava. Gelegentlich übernachtet er deshalb nachweislich in einem Pressburger Hotel, weil er in der Slowakei keinen Wohnsitz hat. Grundsätzlich pendelt er aber regelmäßig mit dem PKW zwischen Wien und Bratislava. Laut einer Liste mit behaupteten Aufenthaltstagen – jedem Tag ist ein Staat zugeordnet – hielt sich Herr A im Jahr 2005 bis 2007 an jeweils 185 Tagen im Kalenderjahr in der Slowakei auf.

Arbeitszeitaufzeichnungen werden mangels arbeitsrechtlicher Verpflichtung ([§ 1 Abs. 2 Z 8 AZG](#)) nicht geführt. Die Fahrten zwischen Wien und der SK s.r.o. sind nicht durch ein Fahrtenbuch dokumentiert.

Herr A begehrte im Rahmen der Veranlagung – abweichend von den Lohnzetteln der Arbeitgeberin (volle Besteuerung in Österreich gemäß [Art. 15 Abs. 2 DBA-CSSR](#)) – eine Freistellung unter Progressionsvorbehalt, aliquot nach behaupteten Arbeitstagen in der Slowakei. Der Lohnzettel wurde nicht korrigiert, sondern durch die Wahl entsprechender Kennzahlen in der Erklärung umgangen (KZ 359: -150.000,00; KZ 440: 150.000,00).

Da die Pendelbewegungen nicht durch Fahrt- oder Arbeitszeitaufzeichnungen belegt sind, begehrte das Arbeitnehmerfinanzamt im Rahmen einer Nachbescheidkontrolle nach [§ 143 BAO](#) die Vorlage von Kalenderaufzeichnungen. Herr A übermittelt erneut die Liste mit behaupteten Aufenthaltstagen und meint, dass dies Kalenderaufzeichnungen seien.

Darüber hinaus behauptet Herr A, dass die 183-Tage-Klausel keine Anwendung findet, da aufgrund einer Weiterverrechnung der anteiligen Lohnkosten die Tochtergesellschaft die Vergütungen trage.

### **1.3. Fragestellung**

Ist Herr A seiner erhöhten Mitwirkungspflicht hinreichend nachgekommen? Wie hat die Abgabenbehörde die Angaben zu Aufenthalts- und Arbeitstagen zu würdigen?

### **1.4. Lösung**

**Im vorliegenden Fall wäre zunächst zu prüfen, ob die Tätigkeit des in die Slowakei entsandten Arbeitnehmers im Rahmen eines steuerlich anzuerkennenden Arbeitskräftegestellungsvertrages erfolgt oder ob diese Tätigkeit im Rahmen eines gesonderten Dienstverhältnisses mit der slowakischen Tochtergesellschaft erfolgt. Zur Frage, wer im Fall eines Arbeitskräftegestellungsvertrages als Arbeitgeber im Sinne des Art. 15 Abs. 2 des im Verhältnis zur Slowakei anzuwendenden Doppelbesteuerungsabkommens anzusehen ist, wird auf das Erkenntnis des VwGH vom 22.5.2013, [2009/13/0031](#), verwiesen. Darin geht der VwGH davon aus, dass der Begriff „Arbeitgeber“ abkommensautonom auszulegen sei. Aufgrund der in diesem Anlassfall erfolgten**

**und dem Wesen von Arbeitskräftegestellungsverträgen auch typischen Weiterverrechnung des Lohnanteils an den Gestellungsnehmer kommt der VwGH – entgegen der bisher vom BMF vertretenen Rechtsmeinung (vgl. hierzu Erl. d. BMF vom 16.2.1998, 04 1482/6-IV/4/98, AÖF Nr. 70/1998, sowie BMF-010221/2575-IV/4/2010, AÖF Nr. 208/2010 idF AÖF Nr. 71/2011 betr. Salzburger Steuerdialog 2010 – Zweifelsfragen zum Internationalen Steuerrecht) – zum Schluss, dass der Gestellungsnehmer, welcher den Arbeitslohn wirtschaftlich getragen hat, als wirtschaftlicher Arbeitgeber iSv Art. 15 Abs. 2 lit. b des DBA Ö-CSSR anzusehen ist. Seitens des BMF wird erwogen, diese jüngste Rechtsprechung des VwGH zum Anlass zu nehmen, die bisherige Verwaltungspraxis zu ändern. Derzeit kann daher auf diese Frage noch nicht näher eingegangen werden.**

**Im Rahmen der Beurteilung der Arbeitgebereigenschaft wäre auch der Frage der steuerlichen Behandlung der in Rede stehenden Vergütungen in der Slowakei Bedeutung beizumessen.**

**Sofern die Arbeitgebereigenschaft der österreichischen Muttergesellschaft auch auf der Ebene des Doppelbesteuerungsabkommens als gegeben anzusehen ist, wäre für die Frage der Anwendung von Art. 15 Abs. 2 des im Verhältnis zur Slowakei noch immer anzuwendenden DBA-CSSR der Zählung der Aufenthaltstage iSd Art. 15 Abs. 2 lit. a entscheidende Bedeutung beizumessen.**

**Es ist einzuräumen, dass einwandfreie Nachweisvorsorge im Rahmen der steuerlichen Behandlung internationaler Geschäftsbeziehungen für die betroffenen Steuerpflichtigen mitunter mit zeitraubendem und erheblichem Arbeitsaufwand verbunden sein kann. Angesichts der von der Judikatur bestätigten "erhöhten Mitwirkungspflicht" bei Auslandsbeziehungen kann darin allerdings keine Unbilligkeit gesehen werden. Welche Beweismittel im Einzelfall für die Untermauerung des dem inländischen Besteuerungsverfahren zugrunde gelegten Sachverhaltes benötigt werden, muss im Allgemeinen von der zuständigen Abgabenbehörde entschieden werden und ist mit ihr abzuklären (EAS 523).**

**Nach Ansicht des BMF kann es jedoch nicht als unzumutbar angesehen werden, wenn seitens des Finanzamts zur Feststellung der für das Überschreiten der in Art. 15 Abs. 2 lit. a vorgesehenen 183-Tage-Frist Aufzeichnungen über die Aufenthaltstage in der Slowakei verlangt werden. Dem Umstand, dass solche Aufzeichnungen auf Grund arbeitsrechtlicher Vorschriften nicht geführt werden müssen, kann aus steuerlicher Sicht keine Bedeutung beigemessen werden.**

## **2. Gegenberichtigung im kurzen Weg nach Eintritt der innerstaatlichen Verjährung**

### **2.1. Bezughabende Norm**

Art. 7 und Art. 25 Abs. 2 letzter Satz OECD-MA, [§ 6 Z 6 EStG 1988](#); VPR 2010 Rz 276, [§§ 115 Abs. 3](#) und [207 BAO ff](#)

### **2.2. Sachverhalt**

Nach einer deutschen Betriebsprüfung kommt es bei der deutschen D AG zu einer Primärberichtigung. Es stellt sich heraus, dass bei der österreichischen A KG eine korrespondierenden Gegenberichtigung vorzunehmen ist. Für die ältesten Zeiträume greifen in Österreich bereits die innerstaatlichen Verjährungsfristen.

### **2.3. Fragestellung**

Kann bzw. muss das zuständige Finanzamt eine Gegenberichtigung hinsichtlich der verjährten Veranlagungsjahre durchführen?

### **2.4. Lösung**

Die Gewinnzuordnung an inländische Personengesellschaftsbetriebstätten richtet sich nach den Regelungen des [Art. 7 DBA-Deutschland](#). Kommt im Zuge einer auf deutscher Seite bei der deutschen Personengesellschafterin (bei der deutschen D-AG) durchgeführten Betriebsprüfung hervor, dass die Gewinnzuordnung an die österreichische Personengesellschaftsbetriebstätte unter Verletzung von [Art. 7 DBA-Deutschland](#) überhöht ausgefallen ist und wird eine dementsprechende Gewinnerhöhung bei der D-AG vorgenommen, ist auf österreichischer Seite zunächst zu prüfen, ob die D-AG auch aus

österreichischer Sicht in den Prüfungsjahren mit einem Gewinn der beschränkten Steuerpflicht unterworfen wurde, der den Gewinnzuordnungsgrundsätzen des [Art. 7 DBA-Deutschland](#) und **damit auch jenen des § 6 Z 6 EStG 1988** widerspricht.

**Zutreffendenfalls besteht im Rahmen der verfahrensrechtlichen Möglichkeiten in Österreich die Verpflichtung zur Vornahme einer Gegenberichtigung bei der österreichischen Tochterpersonengesellschaft, da auch Umstände zugunsten des Steuerpflichtigen entsprechend zu würdigen sind (§ 115 Abs. 3 BAO).** Steht der Umsetzung dieser Gegenberichtigung in Österreich die Bemessungsverjährung entgegen, könnte eine Durchbrechung der Verjährungsfrist durch Einleitung eines Verständigungsverfahrens gemäß [Art. 25 Abs. 1 DBA-Deutschland](#) erwirkt werden. Gemäß Abs. 2 dieser Bestimmung ist die Verständigungsregelung ungeachtet der Fristen des innerstaatlichen Rechts der Vertragsstaaten durchzuführen. Die Einleitung dieses Verständigungsverfahrens hätte im vorliegenden Fall seitens der deutschen Muttergesellschaft zu erfolgen.

### **3. Anrechnungshöchstbetrag - Proportionalanrechnung**

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

Art. 23 B OECD-Musterabkommen

#### **3.2. Sachverhalt**

Ein in Österreich ansässiger Arbeitnehmer wird von seinem österreichischen Arbeitgeber für 7 Monate nach Italien entsandt. Neben den monatlichen Bezügen erhält der Arbeitnehmer auch sonstige Bezüge gemäß [§ 67 EStG 1988](#) in Form eines 13. und 14. Monatsbezuges. Mit Italien wurde zur Vermeidung der Doppelbesteuerung die Anrechnungsmethode vereinbart.

#### **3.3. Fragestellung**

Wie wird die maximal in Österreich anrechenbare ausländische Steuer berechnet?

#### **3.4. Lösung**

**Bezieht eine in Österreich ansässige natürliche Person im Kalenderjahr Einkünfte von einem österreichischen Arbeitgeber aus einer für den Zeitraum von 5**

**Monaten in Österreich und für den Zeitraum von 7 Monaten in Italien ausgeübten nichtselbständigen Arbeit (temporäre Entsendung nach Italien), so ist Österreich aufgrund Artikel 23 des DBA Österreich – Italien zur Anrechnung einer in Italien abkommenskonform erhobenen Steuer verpflichtet. Nach der 3-Stufen-Technik ist in einem ersten Schritt das Welteinkommen und der darauf entfallende Durchschnittsteuersatz zunächst nach österreichischem nationalem Recht zu berechnen. Folglich sind gemäß § 67 EStG 1988 begünstigt besteuerte sonstige Bezüge sowohl bei der Ermittlung des Welteinkommens als auch bei der Berechnung des Durchschnittsteuersatzes zu berücksichtigen. Erst im Rahmen eines zweiten Schrittes kommt es zu einer Anrechnung der italienischen Steuer. Bei der Anrechnung der italienischen Steuer ist der Anrechnungshöchstbetrag zu berücksichtigen, dessen Berechnung im Wesentlichen auf der Formel Einkommensteuer \* Auslandseinkünfte / Einkommen fußt (siehe EStR 2000 Rz 7583). Demnach darf der anrechenbare Betrag jenen Betrag der österreichischen Einkommensteuer nicht übersteigen, die auf die durch Anrechnung begünstigten Auslandseinkünfte entfällt. Die Ermittlung der Bemessungsgrundlagen und in weiterer Folge der darauf entfallenden Steuer für Zwecke der Höchstbetragsgrundlage ist nach dem originär innerstaatlichen Recht des Ansässigkeitsstaates vorzunehmen (UFS 5.5.2010, RV/0028-S/10).**

**Enthalten die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit sonstige Bezüge gemäß § 67 EStG 1988, die dem begünstigten Steuersatz iHv 6% unterliegen, so wäre die Formel zur Berechnung des Anrechnungshöchstbetrages zu adaptieren. Denn der in der Formel verwendete Begriff „Einkommensteuer“ umfasst die gesamte österreichische Einkommensteuer, die auf das Welteinkommen ohne das Bestehen eines DBA entfallen würde. (Davon freilich ausgenommen sind endbesteuerte Kapitalerträge.) Die italienische Steuer ist somit auf die gesamte österreichische Steuer, bestehend aus der Summe der österreichischen Tarifsteuer und der Fixsteuer, anzurechnen (vgl. auch Zorn, SWI-Jahrestagung 2010, SWI 2010, 21 (22)).**

**Steht daher in Österreich eine Sechstelbegünstigung für sonstige Bezüge iSd § 67 EStG 1988 zu, so ist die Formel zur Berechnung des Anrechnungshöchstbetrages abkommenskonform zu interpretieren. Die abkommensrechtliche Anrechnungsverpflichtung erfordert eine Anrechnung auf jenen Teil der Einkommensteuer, der auf die Einkünfte, die in Italien besteuert werden dürfen, entfällt (Art. 23 Abs. 3 lit. a DBA-Italien). Selbst bei Anwendung der "per item limitation" (EStR 2000 Rz 7584) sind hierbei getrennte Höchstbetragsberechnungen innerhalb einer einzigen Einkunftsquelle nicht vorgesehen. Die auf der Grundlage dieser Auslegung anzuwendende Formel lautet daher**

**Einkommensteuer (Tarif+fester Satz) x Auslandseinkünfte (EnsA+ ggf anteilige 1/6)**

---

**Einkommen (gesamte veranlagte Einkünfte + 1/6-Bezüge).**

**Insgesamt ist die Anrechnung ausländischer Steuer somit auf jene österreichische Einkommensteuer, die sowohl die Tarifsteuer als auch den festen begünstigten Steuersatz iSd § 67 EStG 1988 umfasst, zulässig, die auf die durch Anrechnung begünstigten Auslandseinkünfte entfällt.**

**Beispiel:**

**Herr Ö ist in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig. In Bezug auf das DBA-X und das DBA-Y gilt Österreich als Ansässigkeitsstaat. Mit den Staaten X und Y gilt die Anrechnungsmethode.**

**Herr Ö ist Arbeitnehmer bei der Ö AG. Laut Lohnzettel betragen seine steuerpflichtigen Bezüge 18.720,00 Euro (KZ 245). Die sonstigen Bezüge betragen nach Abzug der Sozialversicherungsbeiträge 3.120,00 Euro (KZ 220 abzgl. KZ 225). Herr Ö macht keine Werbungskosten geltend. Für neun Monate wird er in den Staat Y entsendet. 75% des Gehalts entfallen auf die Arbeitsleistungen im Staat Y. Die Ö AG hat 8.000,00 Euro an Lohnsteuer einbehalten. Im Staat Y fällt im Zuge der Jahresveranlagung eine Einkommensteuer i.d.H.v. 6.000,00 Euro an.**

**Im Staat X erwirtschaftet Herr Ö 150.000,00 Euro (KZ 370 und 395) durch Vermietung und Verpachtung, wofür nach Ausschöpfung aller Möglichkeiten der Steuerminderung im Staat X 100.000,00 Euro an Einkommensteuer zu leisten sind.**

*Weitere Einkünfte, wie etwa endbesteuerte Kapitaleinkünfte, liegen nicht vor. Es stehen dem StPfl. das Werbungskostenpauschale i.d.H.v. 132,00 Euro, in Österreich zu berücksichtigende Sonderausgaben i.d.H.v. 18.668,00 Euro sowie Absetzbeträge i.d.H.v. 345,00 Euro zu.*

**Lösungsweg:**

1. Das für die Tarifsteuer maßgebliche Einkommen beträgt 149.920,00 Euro ( $18.720,00 - 132,00 + 150.000,00 - 18.668,00$ ). Daraus ergeben sich gemäß § 33 Abs. 1 EStG 1988 65.195,00 Euro ( $[149.920,00 - 60.000] \times 0,5 + 20.235$ ) an Einkommensteuer.  
Abzüglich der Absetzbeträge beträgt die Tarifsteuer 64.850,00 Euro ( $65.195,00 - 345,00$ ).
2. Die Steuer für die sonstigen Bezüge beträgt nach § 67 Abs. 1 EStG 1988 150,00 Euro ( $[3.120,00 - 620,00] \times 6 : 100$ ).
3. Die für den Anrechnungshöchstbetrag relevanten Steuern auf das Einkommen betragen 65.000,00 Euro ( $64.850,00 + 150,00$ ).
4. Das für den Anrechnungshöchstbetrag relevante Einkommen (Tarif + Sechstelbezug) beträgt 153.040,00 Euro ( $149.920,00 + 3.120,00$ ).
5. Auf den Staat X entfallen Einkünfte i.d.H.v. 150.000,00 Euro (V+V-Einkünfte). Der Anrechnungshöchstbetrag für Staat X beträgt 63.708,83 Euro ( $65.000,00 \times 150.000,00 : 153.040,00$ ). Die im Staat X entrichtete Steuer i.d.H.v. 100.000,00 Euro ist daher nur teilweise – nämlich bis zu 63.708,83 Euro – anrechenbar.
6. Auf den Staat Y entfallen Einkünfte i.d.H.v. 16.281,00 Euro ( $[18.720,00 - 132,00 + 3.120,00] \times 75 : 100$ ). Der Anrechnungshöchstbetrag für Staat Y beträgt 6.914,96 Euro ( $65.000,00 \times 16.281,00 : 153.040,00$ ). Die im Staat Y entrichtete Steuer i.d.H.v. 6.000,00 Euro ist daher zur Gänze anrechenbar.
7. Die theoretisch anrechenbaren ausländischen Steuern betragen insgesamt 69.708,83 Euro ( $63.708,83 + 6.000$ ). Diese können allerdings nur i.d.H.v.

**65.000 Euro angerechnet werden, weil damit Österreich die maximal mögliche Entlastung hergestellt hat. Eine darüberhinausgehende Anrechnung ist nicht möglich.**

- 8. Die Lohnsteuer i.d.H.v. 8.000,00 Euro ist anschließend – ebenso wie eine allfällige Einkommensteuervorauszahlung – auf die Einkommensteuer anzurechnen.**
- 9. Die Einkommensteuer ist im Einkommensteuerbescheid mit -8.000,00 Euro (65.000,00 – 65.000,00 – 8.000,00) festzusetzen.**

**Die anrechenbare ausländische Steuer muss vom StPfl. selbst berechnet und entsprechend erklärt werden. Im Rahmen einer allfälligen Vor- und Nachbescheidkontrolle hat der StPfl. seine Berechnungen samt den dazugehörigen Grundaufzeichnungen offenzulegen. Hinsichtlich der kombinierten Anwendung von Anrechnungs- und Befreiungsmethode wird auf die Ergebnisse des Salzburger Steuerdialogs 2012 verwiesen.**

## **4. Anrechnung ausländischer Steuer bei begünstigter Montageregelung gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988**

### **4.1. Bezughabende Norm**

Art. 23 B OECD-Musterabkommen

### **4.2. Sachverhalt**

Ein in Österreich ansässiger Arbeitnehmer wird von seinem österreichischen Arbeitgeber für länger als 6 Monate in einen DBA-Partnerstaat entsendet, mit dem die Anrechnungsmethode vereinbart ist. In Österreich fällt diese Tätigkeit unter die begünstigte Montageregelung des [§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988](#) und ist im Inland daher zum Teil steuerbefreit. Im Ausland werden diese Einkünfte DBA-konform nach dortigem Steuerrecht besteuert (keine Begünstigungen).

## **4.3. Fragestellung**

Kann die gesamte, im Ausland bezahlte Steuer angerechnet werden, oder ist die bezahlte ausländische Steuer entsprechend dem in Österreich steuerpflichtigen Teil zu aliquotieren?

## **4.4. Lösung**

**Ist eine in Österreich ansässige Person im Ausland auf Montage tätig und bezieht daher Einkünfte aus unselbständiger Arbeit, die in Österreich nach § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 idF BGBI. I Nr. 111/2010 teilweise steuerbefreit wären, steht dies grundsätzlich nicht der Anrechnung der gesamten im Ausland geleisteten Steuer entgegen, sofern mit diesem Staat die Anrechnungsmethode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung vereinbart ist.**

**Es ist zwar zu beachten, dass die ausländische Steuer nur bis zu dem Betrag angerechnet werden kann, der im Ausland gezahlt werden musste; die steuerpflichtige Person muss daher die auf Grund des Doppelbesteuerungsabkommens oder auf Grund des innerstaatlichen Rechts (EAS 1916) bestehenden Steuervorteile ausnützen. Darüber hinaus gilt, dass eine im Ansässigkeitsstaat Österreich bestehende Steuerbegünstigung den Anrechnungshöchstbetrag senkt (EAS 1678). Sofern aber der Gesamtbetrag der im Ausland in Übereinstimmung mit dem DBA erhobenen Steuer den Anrechnungshöchstbetrag nicht überschreitet, kann der Betrag der anzurechnenden schweizerischen Steuer nicht auf Grund einer in Österreich für eine bestimmte Art von Einkünften bestehenden Steuerbegünstigung geschmälert werden.**

Bundesministerium für Finanzen, 7. Oktober 2013