

24. September 2009

BMF-010221/2415-IV/4/2009

An

Bundesministerium für Finanzen
Steuer- und Zollkoordination
Finanzämter
Großbetriebsprüfung

Salzburger Steuerdialog 2009 - Außensteuerrecht und Internationales Steuerrecht

Ergebnisse des Salzburger Steuerdialogs 2009 - Außensteuerrecht und Internationales Steuerrecht

1. DBA-Fragestellungen

1.1. Art. 5 OECD-MA – Investmentfondsgesellschaften

1.1.1. Sachverhalt

1. Betriebstätte:

Im österreichischen Regionalbüro werden folgende Tätigkeiten durchgeführt:

- Durchführung von Markt- und makroökonomischen Analysen für Zentraleuropa.
- Analyse der Fondsportfolios für die vom Stammhaus verwalteten Investmentfonds, Aufzeigen von alternativen Investitionsmöglichkeiten und Beobachtung im Hinblick auf deren Entwicklung.
- Meldung der Analysetätigkeit an die Firmenzentrale für deren Investitionsentscheidungen.
- Portfolio-Beratung an die Firmenzentrale, Suche nach neuen Investitionsmöglichkeiten sowie Beobachtung der im Portfolio befindlichen Unternehmungen.

2. Betriebstätte:

Vom österreichischen Regionalbüro aus wird der zentraleuropäische Raum abgedeckt, und zwar durch folgende Tätigkeiten:

- Durchführung von Firmenpräsentationen, Erstellung von Finanzberichten, Fact-Sheets und Prospekten (zwecks Information über die ausländische Investmentfondsgesellschaft, deren Produkt und deren Fondspreise).
- Mitarbeit an den Marketingunterlagen, Info-Broschüren, Websitematerial und Newsletter.
- Durchführung von Verhandlungen mit externen österreichischen Vertriebspartnern (konzessionierte Finanzdienstleistungsunternehmen).
- Verwaltung und Unterstützung der Vertriebspartner hinsichtlich Marketing für und in Zentraleuropa.

Begründen die Regionalbüros 1 und 2 Betriebstätten in Österreich oder liegen bloße Vorbereitungs- bzw. Hilfstätigkeiten (vgl. EAS 2592, 24.03.2005) vor?

1.1.2. BMF/FB IStR

Nach österreichischem nationalen Recht (§ 29 BAO) ist eine Betriebstätte "jede feste örtliche Anlage oder Einrichtung, die der Ausübung eines Betriebes oder wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes dient". Unerheblich ist dabei, ob die Tätigkeit Haupt- oder Hilfstätigkeit darstellt (siehe Ritz, BAO-Kommentar³, § 29 Rz 6; BFH 08.12.1971, I R 3/69). Somit liegen im Falle österreichischer Regionalbüros einer ausländischen Investmentfondsgesellschaft unstreitig Betriebstätten iSd österreichischen Abgabenvorschriften vor und es besteht gemäß § 1 Abs. 3 KStG 1988 iVm § 21 Abs. 1 KStG 1988 iVm § 98 Abs. 1 Z 3 erster Teilstrich EStG 1988 beschränkte Körperschaftsteuerpflicht in Österreich.

Ob auch abkommensrechtlich eine "Betriebstätte" besteht, wäre basierend auf Art. 5 Abs. 1 iVm Abs. 4 OECD-MA für beide Regionalbüros getrennt voneinander zu untersuchen:

Darnach sind "Betriebstätten" iSd Art. 5 Abs. 1 OECD-MA "feste Geschäftseinrichtungen, durch die die Geschäftstätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird". Da beide Regionalbüros durch eine örtlich feste Einrichtung dauerhaft einer gewerblichen Tätigkeit nachgehen, wären die Grunderfordernisse des Art. 5 Abs. 1 OECD-MA erfüllt. Allerdings normiert Art. 5 Abs. 4 OECD-MA eine Ausnahme von diesem generellen Grundsatz, wonach bestimmte Tätigkeiten vorbereitender Art oder Hilfstätigkeiten eines Unternehmens in einem anderen Vertragsstaat trotz Vorliegens einer festen Geschäftseinrichtung nicht zu

einer Betriebstätte führen. Ausgangspunkt für die Beurteilung, ob eine Tätigkeit nur vorbereitender Natur ist oder eine Hilfstätigkeit darstellt, muss daher die Gesamttätigkeit des Unternehmens sein. In einem nächsten Schritt ist entscheidend, ob die Tätigkeit der festen Geschäftseinrichtung an sich einen wesentlichen und maßgeblichen Teil der Tätigkeit des Gesamtunternehmens ausmacht. Hierbei wäre jeder Fall unter Berücksichtigung der jeweiligen Umstände gesondert zu beurteilen. Unschädlich wäre, wenn derartige Geschäftseinrichtungen sehr wohl zur Produktivität des Unternehmens beitragen, jedoch die geleisteten Dienste so weit von der tatsächlichen Gewinnerzielung entfernt sind, dass es schwierig ist, der betreffenden festen Geschäftseinrichtung irgendeinen Gewinn zuzurechnen (siehe OECD-Musterabkommenskommentar zu Art. 5 Rz 23).

Das Tätigkeitsfeld von Investmentgesellschaften liegt in der Auflegung, Vermarktung, dem Verkauf und der Verwaltung von Investmentfonds.

Die Betriebstätte 1 betreibt Portfolio-Beratung für die ausländische Investmentgesellschaft. Dabei führt sie Markt- und makroökonomische Analysen für Zentraleuropa durch, sucht nach neuen Investitionsmöglichkeiten, analysiert und beobachtet das bestehende Fondsportfolio der Investmentfonds, zeigt alternative Investitionsmöglichkeiten auf und meldet die dadurch gesammelten Informationen an die ausländische Investmentgesellschaft.

In diesen Tätigkeiten können keine reinen Informationsbeschaffungsmaßnahmen gemäß Art. 5 Abs. 4 lit. d OECD-MA gesehen werden, da bei den oa. Tätigkeiten nicht der Erwerb der Informationen im Vordergrund steht, sondern auch die Verarbeitung dieser ein wesentlicher Teil der Tätigkeit der Betriebstätte darstellt (Vogel, DBA-Kommentar⁵ zu Art. 5 Rz 91).

In den durch Betriebstätte 1 durchgeführten Tätigkeiten wäre darüber hinaus auch keine "vorbereitende Tätigkeit oder Hilfstätigkeit" gemäß Art. 5 Abs. 4 lit. e OECD-MA zu erblicken. Denn der allgemeine Zweck der Gesamtunternehmung einer Kapitalanlagegesellschaft ist in der Auflage, der Vermarktung, dem Verkauf und der Verwaltung von Investmentfonds gelegen und die Analyse- und Beratungstätigkeiten des Regionalbüros als Grundlage für Empfehlungen zum An- und Verkauf von Wertpapieren der ausländischen Investmentgesellschaft stimmt mit Teilen des allgemeinen Zwecks des Unternehmens überein. Hilfstätigkeit kann aber nur eine von der Haupttätigkeit verschiedene Tätigkeit sein (OECD-Musterabkommenskommentar, Art. 5 Rz 25; siehe auch EAS 2921, 25.01.2008).

Die Betriebstätte 2 erstellt die Prospekte und Finanzberichte für die ausländische Investmentgesellschaft, führt Firmenpräsentationen durch, arbeitet bei der Verfassung von

Marketingunterlagen und Ähnlichem mit, führt Verhandlungen mit externen österreichischen Vertriebspartnern und verwaltet und unterstützt die Vertriebspartner beim Marketing.

Betreffend die Unterstützung der ausländischen Investmentgesellschaft im Bereich der Werbung (insbesondere Prospekterstellung, Mitarbeit an Marketingunterlagen, Info-Broschüren, Websitematerial) erscheint die Auffassung vertretbar, dass diese Tätigkeit als Hilfstätigkeit iSd Art. 5 Abs. 4 lit. e OECD-MA angesehen werden kann und die Einrichtung daher im Hinblick auf diese Tätigkeit keine Betriebsstätte iSd OECD-MA begründet (siehe dazu auch EAS 720, 20.09.1995; EAS 2952, 24.03.2005).

Die Durchführung von Verhandlungen mit externen österreichischen Vertriebspartnern würde indes nur dann keine Betriebsstätte begründen, wenn im Wege dieser "Verhandlungen" nur Informationen über Anlagemöglichkeiten erteilt werden und diese "Verhandlungen" in das Zustandekommen der Investmentgeschäfte nicht entscheidend eingreifen (EAS 720, 20.09.1995). Werden durch "Verhandlungen mit externen österreichischen Vertriebspartnern" allerdings wesentliche Funktionen des Produktvertriebs übernommen, wobei der wesentliche Inhalt der Verträge ausverhandelt wird und die schließliche Unterschriftenleistung nur mehr Formsache ist (EAS 2952, 24.03.2005; EAS 1330, 30.09.1998), und weiters die Betreuung der Vertriebspartner für Zentraleuropa erfolgt (EAS 2271, 02.04.2003), kann in der vorliegenden Tätigkeit keine unterstützende Hilfstätigkeit iSd OECD-MA erachtet werden. Dementsprechend sind örtliche Einrichtungen, die der Produktvermarktung dienen, nicht mehr bloße Hilfseinrichtungen (EAS 2939, 22.02.2008).

1.2. Art. 5 und 15 DBA Deutschland – Waschräume an Autobahntankstellen

1.2.1. Sachverhalt

Ein Einzelunternehmer mit Wohnsitz in Deutschland übernimmt die Reinigung von einigen österreichischen WC-Anlagen auf diversen österreichischen Autobahntankstellen. Zum Teil wurden Verträge auf unbestimmte Zeit mit den Tankstellenbetreibern abgeschlossen, in welchen sich das Reinigungsunternehmen verpflichtet, die Toiletteanlagen in Ordnung und in hygienisch einwandfreiem Zustand zu halten. Das Reinigungsunternehmen stellt auf Anforderung die Mittel für die Reinhaltung sowie die Bestückung der Materialien (zB Seife, Handtücher, Toilettenpapier) kostenfrei zur Verfügung. Zusatzkosten wie Strom und Wasser werden vom Vertragsnehmer getragen. Das jeweilige Reinigungspersonal hat einen Schlüssel

für die Sanitär- und Schlafräume und kann diese uneingeschränkt benützen. Das Personal wird aus Deutschland nach Österreich entsandt, welches sich in der Regel jeweils vierzehn Tage in den jeweiligen WC-Anlagen aufhält (werden auch als Schlafstätten genutzt, es sind eigene Räumlichkeiten wie Heizungsraum vorhanden) und danach erfolgt die Ablöse bzw. der Austausch. Weiters sitzen die Reinigungskräfte vor den WC-Anlagen und kassieren pro Besucher einen Betrag von 30 Cent. Diese Beträge werden zur Gänze an den Arbeitgeber abgeliefert. Die Arbeitnehmer haben keinen Wohnsitz in Österreich und sind in Deutschland geringfügig beschäftigt. Begründet das deutsche Unternehmen eine Betriebsstätte in Österreich? Wie sind die deutschen Arbeitnehmer in Österreich steuerlich zu behandeln?

1.2.2. BMF/FB IStR

Übernimmt ein deutsches Unternehmen die Reinigung von österreichischen WC-Anlagen auf österreichischen Autobahntankstellen und werden hierzu deutsche Mitarbeiter des deutschen Unternehmens nach Österreich entsandt, wobei die Mitarbeiter jeweils vierzehn Tage in den jeweiligen Autobahntankstellen verweilen und dort auch übernachten und danach ausgetauscht werden, so wäre zu prüfen, ob das deutsche Unternehmen nach österreichischem nationalen Recht eine Betriebsstätte gemäß § 29 BAO iVm Art. 5 DBA Deutschland begründet.

Dem deutschen Unternehmen stehen ununterbrochen auf unbestimmte Zeit inländische Räumlichkeiten zur Ausübung des Betriebs zur Verfügung, wobei sich die Mitarbeiter während ihrer Dienstzeit in den WC-Anlagen aufhalten, um diese zu reinigen, mit Seife, Toilettenpapier und Handtüchern zu bestücken, in allen übrigen Belangen in Ordnung zu halten und um überdies das Toilettenentgelt von den Kunden einheben.

Somit erscheint eine Betriebsstätte iSd § 29 BAO gegeben zu sein, da eine "feste örtliche Anlage oder Einrichtung" vorliegt, die der "Ausübung eines Betriebes oder wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes" dient. Das Erfordernis der "Verfügungsmacht" über die Anlagen ist dadurch gegeben, dass die Tankstellenbetreiber vertraglich ausschließlich dem deutschen Reinigungsunternehmen die Räumlichkeiten zur Betriebsausübung überlassen haben. Sollte keine alleinige Verfügungsmacht über die Räumlichkeiten vorliegen, so wäre dieser Umstand nicht schädlich, da es genügen würde, wenn eine dauerhafte Verfügungsberechtigung über eine "feste örtliche Anlage oder Einrichtung" ausgeübt wird (siehe Ritz, BAO-Kommentar³, § 29 Rz 7; BFH 03.02.1993, I R 80-81/91, betr. Arbeitsräume eines Hotelmanagers zur im Wesentlichen alleinigen Benutzung und Verfügung; EAS 1941, 15.10.2001, betreffend

Schreibtisch in einem Großraumbüro) und die Mitbenutzung von nur untergeordneter Bedeutung ist. Infolgedessen unterliegen die der österreichischen Betriebsstätte zurechenbaren Gewinne der österreichischen beschränkten Steuerpflicht gemäß § 98 Abs. 1 Z 3 EStG 1988.

Auf Abkommensebene kann das Vorliegen einer örtlich gebundenen "festen Geschäftseinrichtung", durch die "die Tätigkeit des deutschen Unternehmens ausgeübt wird", grundsätzlich ebenfalls bejaht werden: Die WC-Räumlichkeiten sind unstreitig "feste Geschäftseinrichtungen" und sie dürften auch dauerhaft zur Verfügung stehen, da die Räume dem deutschen Unternehmen zur alleinigen Betriebsausübung überlassen wurden und das Personal Schlüssel für die Sanitärräume besitzt (siehe auch EAS 2234, 11.02.2003). Diese Verfügungsmacht wird durch die Tatsache, dass die WC-Anlagen nicht durch das Unternehmen im Wege eines formellen Nutzungsrechts gemietet wurden, nicht geschmälert, da es bereits genügt, wenn eine bestimmte Geschäftseinrichtung genutzt wird (OECD-Musterabkommenskommentar, Art. 5 Rz 4). Vorsorglich wird auf VwGH 21.05.1997, 96/14/0084, hingewiesen, wonach eine untergeordnete Mitbenutzung eines zur Verfügung gestellten Raumes durch den Eigentümer diesem Raum noch nicht die Betriebsstätteneigenschaft entzieht (EAS 1730, 09.10.2000).

Neben den WC-Räumlichkeiten können auch jene Räumlichkeiten, die dem Reinigungspersonal mit einer gewissen Dauerhaftigkeit zur unmittelbaren Betriebsausübung zur Verfügung gestellt werden (zB Räume, an denen Dienstbesprechungen abgehalten werden, Dienstpläne aufgehängt werden und ähnliche arbeitslenkende Maßnahmen getroffen werden), für den Arbeitgeber (das ausländische Unternehmen) als Betriebsstätte zu werten sein (siehe EAS 671, 20.07.1995).

Die Schlafräumlichkeiten der Mitarbeiter, soweit sie keinem betrieblichen Zweck dienen, wären indessen, selbst wenn sie ausschließlich und dauerhaft von den aus Deutschland entsandten Mitarbeitern genutzt werden, nicht betriebsstättenbegründend.

Falls die Verfügungsmacht über eine feste örtliche Einrichtung verneint werden müsste, könnte der in Österreich eingesetzte Arbeitnehmer als "ständiger Vertreter" des ausländischen Unternehmens angesehen werden, unter der Annahme, dass die Mitarbeiter des deutschen Unternehmens für das deutsche Unternehmen mit den Toilettenkunden einen Vertrag über die Reinigung der Toiletten abschließen und die Mitarbeiter somit eine Vertreterbetriebsstätte iSd Art. 5 Abs. 5 DBA Deutschland für das deutsche Unternehmen in

Österreich begründen. Die Mitarbeiter des deutschen Unternehmens stehen dabei in einem Abhängigkeitsverhältnis zum deutschen Unternehmen und besitzen die Vollmacht, Verträge für das deutsche Unternehmen abzuschließen, wobei es irrelevant ist, ob die Vertretung des ausländischen Unternehmens nach außen hin zu Tage tritt. Denn Art. 5 Abs. 5 DBA Deutschland "ist ebenso auf einen Vertreter anzuwenden, der Verträge mit rechtsverbindlicher Wirkung für das Unternehmen abschließt, auch wenn diese Verträge tatsächlich nicht im Namen des Unternehmens abgeschlossen werden" (OECD-Musterabkommenskommentar Art. 5 Rz 32.1; siehe auch EAS 2681, 14.12.2005).

Der Begriff der "Vertreterbetriebstätte" im Sinn von Art. 5 Abs. 5 OECD-MA findet im Begriff des "ständigen Vertreters", wie er in § 98 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 verwendet wird, vollinhaltlich Deckung (siehe zuletzt EAS 2988, 23.07.2008). Es wäre daher beschränkte Steuerpflicht gemäß § 98 Abs. 1 Z 3 zweiter Teilstrich EStG 1988 in Österreich durch das Bestehen einer Vertreterbetriebstätte iSd Art. 5 Abs. 5 DBA Deutschland in Österreich gegeben.

Betreffend der Besteuerung der in Österreich tätig werdenden Arbeitnehmer dürfte gemäß § 81 EStG 1988 das Erfordernis zur Begründung einer Lohnsteuerbetriebstätte erfüllt sein, da eine für die Dauer von mehr als einem Monat unterhaltene feste örtliche Anlage oder Einrichtung, die der Ausübung der durch den Arbeitnehmer ausgeführten Tätigkeit dient, vorliegt. Folglich besteht betreffend der nach Österreich entsandten Arbeitnehmer, die im Inland gemäß § 1 Abs. 3 iVm § 98 Abs. 1 Z 4 erster Teilstrich EStG 1988 der beschränkten Einkommensteuerpflicht unterliegen, die Pflicht zum Lohnsteuerabzug in Österreich. Das nach § 98 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 im nationalen Recht bestehende Besteuerungsrecht an den Gehältern der in Deutschland ansässigen Arbeitnehmer für die in Österreich ausgeübte Arbeitsleistung würde bei Vorliegen einer DBA-Betriebstätte in Österreich jedenfalls durch die Nichterfüllung der Voraussetzungen des Art. 15 Abs. 2 lit. c DBA Deutschland Österreich zugeteilt werden und Deutschland wäre gemäß Art. 23 Abs. 1 lit. a conv. cit. verpflichtet, unter Progressionsvorbehalt zu befreien.

Sollte man zu dem Ergebnis kommen, dass weder eine Vertreterbetriebstätte oder Betriebstätte in Österreich vorliegt, noch in wirtschaftlicher Betrachtung ein österreichischer Arbeitgeber gegeben ist, so wären die Löhne der deutschen Arbeitskräfte nur dann in Österreich steuerpflichtig, wenn sich die Reinigungskräfte über 183 Tage im betreffenden Kalenderjahr in Österreich aufhalten. Hierbei wären sämtliche Anwesenheitstage im Inland relevant. Sollten die 183 Tage überschritten werden, so wäre die österreichische Einkommensteuerpflicht im Veranlagungswege wahrzunehmen, sofern der deutsche

Arbeitgeber nicht von der Möglichkeit des freiwilligen Lohnsteuerabzugs (vgl. LStR 2002 Rz 927) Gebrauch macht.

Treten Zweifel darüber auf, ob der deutsche Unternehmer eine Betriebsstätte mit der Folge der Steuerpflicht in Österreich begründet, wird in pragmatischer Sicht auch der Vorgangsweise des DBA-Partnerstaats, also Deutschland, Relevanz zugemessen. Die Vorgangsweise des DBA-Partnerstaats kann beispielsweise im Wege eines deutschen Besteuerungsnachweises dokumentiert werden.

1.3. Art. 5 DBA Niederlande – Fahrende Blumenhändler

1.3.1. Sachverhalt

Ein niederländischer Unternehmer lieferte Blumen mit einem eigenen LKW im Jahr 2007 im Wert von rund 890.000 Euro zu seiner eigenen Verfügung nach Österreich und hat in dieser Höhe einen innergemeinschaftlichen Erwerb in Österreich zu versteuern. Diese Blumen verkaufte er dann mit 10% Umsatzsteuer in Österreich zu einem Nettopreis von rund 1.020.000 Euro und erzielt somit aus diesem Verkauf einen Bruttogewinn von 130.000 Euro. Er ist pro Woche ca. 2 Tage in Österreich (er nächtigt 2 mal entweder im Raum Graz oder in Korneuburg). Er fährt immer folgende Route mit seinem LKW: Einreise in Salzburg-Spittal/Drau-Seeboden-Radenthein-Villach-Klagenfurt-Neumarkt-Knittelfeld-Leoben-Kapfenberg-Frohnleiten-Graz-Baden-Wien-Klosterneuburg-Korneuburg-Krems-Atzenbruck-Grenzübergang Passau. Auf dieser Route beliefert er seine Kunden, wobei der Verkauf direkt vom Fahrzeug aus erfolgt. Begründet der niederländische Unternehmer mit diesen wiederkehrenden Verkaufsfahrten ertragsteuerlich eine Betriebsstätte in Österreich?

1.3.2. BMF/FB IStR

Für das Vorliegen einer Betriebsstätte gemäß § 29 BAO ist erforderlich, dass eine feste örtliche Anlage oder Einrichtung vorliegt, die der Ausübung eines Betriebes oder wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes dient. Werden holländische Blumen mit einem LKW nach Österreich verbracht und direkt vom LKW aus auf einer fest vorgegebenen Route an vorher noch nicht feststehende Kunden verkauft, so wäre nicht auszuschließen, dass die Plätze, auf denen der LKW jeweils abgestellt wird, eine feste örtliche Einrichtung begründen. Denn auch transportable Zeitungsstände, täglich auf- und abzubauen Stände, Zelte, Verkaufswägen (zB BFH 09.10.1974, I R 128/73) usw. können eine Betriebsstätte sein, wenn sie an einem bestimmten Punkt der Erdoberfläche ständig oder in einem bestimmten Tagesturnus

aufgestellt werden (zB Ritz, BAO3, § 29 Rz 2; Tipke/Kruse, AO, § 12 Tz 9). Ein Kriterium wäre, dass der niederländische Unternehmer jeweils vom gleichen ihm zur Verfügung gestellten Platz aus seine Blumen verkauft. Besteht keine Verfügungsmacht über einen Abstellplatz, so vermag der LKW auf Geschäftsfahrt selbst keine Betriebstätte iSd § 29 BAO zu begründen (siehe EStR 2000 Rz 7929 mit Verweis auf VwGH 10.09.1962, 1948/60).

Auf Abkommensebene wäre gemäß Art. 5 DBA Niederlande (dem OECD-Musterabkommen folgend) das Vorliegen einer "festen Geschäftseinrichtung, in der die Tätigkeit des Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird" zur Begründung einer Betriebstätte erforderlich. Somit wäre zu prüfen, ob eine "feste Geschäftseinrichtung" vorliegt, ob der Unternehmer seine Geschäftstätigkeit in der Betriebstätte ganz oder teilweise ausübt und ob das Unternehmen über eine gewisse Dauer die Verfügungsmacht über die Betriebstätte hat.

Der Blumenhändler wird über einen längeren Zeitraum regelmäßig für jeweils 2 Tage in Österreich tätig. Nach hA sind feste Einrichtungen, die einem ausländischen Unternehmer zur Erfüllung seiner Tätigkeiten in Österreich zur Verfügung gestellt werden, ab einer Verfügungsdauer von 6 Monaten betriebsstättenbegründend. Die 6 Monatsfrist wird hierbei nicht auf das Kalenderjahr bezogen und Einrichtungen stellen auch dann eine Betriebstätte dar, wenn sie zwar nicht durchgehend, wohl aber über einen längeren Zeitraum wiederkehrend genutzt werden (EAS 2629, 07.07.2005, mit Verweis auf Rz 6 und Rz 6.1 des OECD-Kommentars zu Art. 5 OECD-MA; der BFH hat in einem Urteil vom 17.09.2003, I R 12/02, im Falle eines 4-wöchigen Verkaufsstandes auf einem Weihnachtsmarkt den dauerhaften Bezug zu einem bestimmten Teil der Erdoberfläche jedoch verneint). Jede Zeitspanne, über die die Einrichtung genutzt wird, hat in Verbindung mit der Zahl der wiederkehrenden Nutzungen (die sich über eine Reihe von Jahren erstrecken kann) in Betracht gezogen zu werden. Somit dürften im vorliegenden Fall jedenfalls die zeitlichen Erfordernisse zur Begründung einer Betriebstätte erfüllt sein.

Der niederländische Blumenhändler verkauft auf einer fixen Route direkt vom Fahrzeug aus seine Waren. Eine "feste Geschäftseinrichtung" liegt nach den OECD-Grundsätzen (OECD-Musterabkommenskommentar Rz 5) auch dann vor, wenn für die Ausübung einer Tätigkeit eines Unternehmens zwar keine Räumlichkeiten zur Verfügung stehen, aber das Unternehmen doch über einen gewissen Platz verfügt (siehe zB EAS 750, 31.10.1995). Eine feste Geschäftseinrichtung wäre allerdings, wie auch im österreichischen nationalen Recht gemäß § 29 BAO, nur dann gegeben, wenn dem niederländischen Unternehmer immer derselbe Standplatz zum Verkauf der Blumen zur Verfügung steht (EAS 2629, 07.07.2005).

Sollte der Blumenhändler jedoch auf einem jeweils freien Parkplatz vor den Geschäftsräumlichkeiten der Kunden parken, und somit, je nach Verfügbarkeit, jeweils von einem anderen Ort aus seine Waren verkaufen, würde dies keine "feste Geschäftseinrichtung" darstellen. Im Übrigen wird auch die Anlieferungsrampe am Lagerhaus eines Kunden, die während einer Reihe von Jahren zur Anlieferung von Waren genutzt wird, nicht als dem Unternehmen zur Verfügung stehend angesehen und vermag somit keine Betriebsstätte zu begründen (Rz 4.4. des OECD-Musterabkommenskommentars).

Es liegt daher die Vermutung nahe, dass dem Blumenhändler bei jedem seiner Kunden in Salzburg, Spittal/Drau, Seeboden, Radenthein, Villach, Klagenfurt, Neumarkt, Knittelfeld, Leoben, Kapfenberg, Frohnleiten, Graz, Baden, Wien, Klosterneuburg, Korneuburg, Krems, Atzenbrunn und Grenzübergang Passau kein fester Abstellplatz für seinen LKW zur Verfügung steht, weshalb aller Wahrscheinlichkeit nach keine Betriebsstätte gemäß Art. 5 Abs. 1 DBA Niederlande in Österreich begründet wird und dem Blumenhändler daher auch keine österreichische Ertragsteuerpflicht erwachsen kann.

Sollte das Vorliegen einer "festen örtlichen Einrichtung" zur Begründung einer Betriebsstätte verneint werden, wäre allenfalls zu prüfen, ob eine Vertreterbetriebsstätte durch einen ständigen Vertreter begründet wird:

Österreichische Steuerpflicht wäre jedenfalls gegeben, wenn der niederländische Unternehmer nicht selbst den Verkauf der Blumen in Österreich vornimmt, sondern sich eines Angestellten bedient, der die Vollmacht besitzt, im Namen des Unternehmens Verträge abzuschließen, und die Vollmacht in Österreich auch gewöhnlich ausübt, wodurch in Österreich eine Vertreterbetriebsstätte iSd Art. 5 Abs. 4 DBA Niederlande begründet wird (siehe auch dBMF, Schreiben betr. deutsch-niederländisches Doppelbesteuerungsabkommen; Verständigungsvereinbarung zur Besteuerung der Gewinne von in den Niederlanden ansässigen Blumenhändlern mit Umsätzen in Deutschland, 11.10.2002). Denn für das Vorliegen einer Vertreterbetriebsstätte ist eine feste Einrichtung nicht erforderlich.

Für den Fall, dass die Tätigkeit in Österreich nicht durch einen Angestellten sondern durch den niederländischen Unternehmer selbst ausgeübt wird, wäre ebenfalls österreichische Steuerpflicht durch das Vorliegen einer Vertreterbetriebsstätte gegeben, wenn das Unternehmen in den Niederlanden in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft geführt wird und der niederländische Alleingesellschafter der niederländischen Kapitalgesellschaft selbst für das niederländische Unternehmen in Österreich Verträge abschließt (siehe auch EAS

2111, 02.09.2002). Denn wenn jemand in einem Abhängigkeitsverhältnis zu einem Unternehmen steht und auf Dauer damit betraut ist, an Stelle des Unternehmens die in dessen Betrieb fallenden Handlungen vorzunehmen, kann eine Vertreterbetriebstätte gemäß Art. 5 Abs. 4 DBA Niederlande sowie ein abhängiger Vertreter iSd § 98 Abs. 1 Z 3 zweiter Teilstrich EStG 1988 gegeben sein. Die Kapitalgesellschaft ist eine vom allfälligen Vertreter unabhängige Person, weshalb wohl auch im Falle einer "Ein-Mann-Kapitalgesellschaft" ein ständiger Vertreter denkbar wäre.

1.4. Art. 23 Abs. 4 bzw. 5 DBA Brasilien - Anrechnungsvortrag

1.4.1. Sachverhalt

Ein Österreicher erhält aus Brasilien Software-Lizenzgebühren, für die in Brasilien 15% nach Art. 12 Abs. 2 c einbehalten worden sind. Da der Lizenzgeber in diesem Jahr in Österreich keinen Gewinn erzielt, ist dieser Abzug nicht anrechenbar. Ist es in diesem Falle möglich, durch eine Maßnahme nach § 48 BAO eine "Entlastung" zu erzielen?

1.4.2. BMF/FB IStR

Erzielt ein in Österreich ansässiger Abgabepflichtiger im Jahr 2007 aus dem Ausland Lizenzgebühren, von denen gemäß dem anzuwendenden DBA eine ausländische Abzugsteuer in Höhe von 15% einbehalten wurde, so ist die an der Quelle einbehaltene Quellensteuer auf jene österreichische Einkommensteuer anzurechnen, die auf die ausländischen Lizenzeinkünfte entfällt. Erleidet der Abgabepflichtige im Jahr 2007 jedoch insgesamt einen Verlust, so kann mangels inländischer Steuer eine Anrechnung der Quellensteuer im Jahr 2007 nicht vorgenommen werden. Die im Jahr 2007 erzielten ausländischen Lizenzeinkünfte kürzen jedoch den Verlustvortrag für das Jahr 2008 und die Folgejahre. In dem Ausmaß, in dem sich durch den verminderten Verlustvortrag in den Folgejahren eine höhere Steuerbelastung im Inland ergibt, sind diese ausländischen Lizenzeinkünfte wirtschaftlich mit inländischer Einkommensteuer belastet, weil sie infolge der Unterdrückung des Verlustvortrages das Einkommen der Folgejahre erhöht haben. In diesem Ausmaß liegt somit eine „wirtschaftliche Doppelbesteuerung“ der ausländischen Lizenzeinkünfte vor.

Ergeben die im Inland erzielten Einkünfte des Abgabepflichtigen im Jahr 2007 beispielsweise einen Verlust von -100.000 und betragen die aus dem Ausland bezogenen Lizenzgebühren nach Abzug der damit im Zusammenhang stehenden Betriebsausgaben 100.000, so ergibt sich für das Jahr ein Einkommen in Höhe von Null. Mangels inländischer Steuerbelastung

kann die im Ausland einbehaltene Quellensteuer von 15.000 in Österreich nicht angerechnet werden. Betragen die inländischen Einkünfte des Jahres 2008 100.000 und werden daneben wieder ausländische Lizenzgebühren in Höhe von ebenfalls 100.000 bezogen, beträgt das Gesamteinkommen des Jahres 2008 200.000. Ein Verlustvortrag kann auf Grund der positiven, den inländischen Vorjahresverlust ausgleichenden Einkünfte nicht gewährt werden. Beträgt die österreichische Einkommensteuer des Jahres 2008 (abgerundet) 90.000, was einem Durchschnittssteuersatz von 45% entspricht, so sind die ausländischen Lizenzeinkünfte mit 45.000 österreichischer Einkommensteuer belastet. Die ausländische Quellensteuer des Jahres 2008 in Höhe von 15.000 kann daher voll angerechnet werden. Die österreichische Einkommensteuer beträgt daher 75.000.

Hätten die ausländischen Lizenzgebühren im Jahr 2007 den Verlust dieses Jahres jedoch nicht gekürzt, dann stünden noch 100.000 an Verlustvortrag zur Verfügung. Die Bemessungsgrundlage des Jahres 2008 hätte daher anstelle von 200.000 lediglich 100.000 betragen. In diesem Fall hätte die österreichische Steuer lediglich (abgerundet) 40.000 betragen, was einer Durchschnittsteuerbelastung von 40% entspricht. Die im Jahr 2008 bezogenen Lizenzgebühren in Höhe von 100.000 wären daher mit 40.000 österreichischer Einkommensteuer belastet. Die ausländische Quellensteuer in Höhe von 15.000 fände auch hier in der innerstaatlichen Steuerbelastung dieser Lizenzgebühren volle Deckung, sodass die österreichische Einkommensteuer nach Anrechnung der ausländischen Steuer 25.000 (40.000 minus 15.000) betragen hätte. Im Ergebnis belastet daher im beschriebenen Beispielsfall die österreichische Einkommensteuer des Jahres 2008 in Höhe von 50.000 (75.000 abzüglich 25.000) die im Jahr 2007 zugeflossenen ausländischen Lizenzgebühren, weil diese Lizenzgebühren - infolge der Unterdrückung des Verlustvortrages - das Einkommen des Jahres 2008 erhöht haben. In diesem Ausmaß liegt daher eine „wirtschaftliche Doppelbesteuerung“ der ausländischen Lizenzgebühren vor.

Das BMF ist aus wirtschaftspolitischen und standortpolitischen Überlegungen grundsätzlich bereit, auf Grund eines auf § 48 BAO gestützten Antrags eine Entlastung zum Ausgleich der in- und ausländischen Besteuerung zu gewähren, wenn das Vorliegen einer ausgleichsbedürftigen wirtschaftlichen Doppelbesteuerung der anrechnungsbegünstigten Einkünfte ausreichend dokumentiert wird. Dazu zählt insb. eine ausreichend nachvollziehbare Dokumentation über die Ermittlung der Auslandseinkünfte. Dabei wäre insb. zu untersuchen, ob allenfalls auf Grund von Sublizenzverträgen Sublizenzgebühren an dritte Personen einkünftekürzend anzusetzen wären. Im Übrigen müsste in Fällen der Genehmigung eines

Anrechnungsvortrages allgemein sicher gestellt sein, dass durch ein sachgerechtes Aufzeichnungssystem auch bei komplizierten Sachverhaltsentwicklungen eine verlässliche Prüfung der Umsetzung des Anrechnungsvortrages ermöglicht wird (vgl. EAS 3065, 01.04.2009).

Eine andere Beurteilung ist allerdings in jenen Fällen angebracht, in denen – wie im Fall Brasilien – auf Grund einer Matching-Credit-Regelung des Abkommens eine fiktive Quellensteuer zur Anrechnung gelangt (vgl. Art. 23 Abs. 5 DBA Brasilien, welcher die Anrechnung von Quellensteuern in pauschaler Höhe von 25% vorsieht). Die Rechtswirkung des § 48 BAO kann sich im gegebenen Zusammenhang nur darauf beschränken, den Eintritt einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung („Ausgleich der in- und ausländischen Besteuerung“) zu beseitigen. In den Anrechnungsvortrag könnte daher nur eine tatsächlich an der Quelle einbehaltene Steuer vom Einkommen einbezogen werden, nicht jedoch eine „fiktive“ Quellensteuer, da eine tatsächlich nicht entrichtete Steuer keine Doppelbesteuerung auslösen kann.

1.5. Art. 2 Abs. 4 und Art. 10 Abs. 2 DBA Luxemburg – Verlegung des Ortes der Geschäftsleitung einer luxemburgischen S.A.R.L.

1.5.1. Sachverhalt

Eine österreichische eigennützige Privatstiftung (PS) ist Eigentümerin einer im November 2006 gegründeten luxemburgischen S.A.R.L. Die Beteiligung der PS betrug ursprünglich 51%, die restlichen Anteile wurden im Oktober 2008 zum Nominale durch die PS erworben. Die S.A.R.L. erwarb im Jahr 2007 eine Beteiligung an der österreichischen Bank (Kaufpreis rund 640.000.000 Euro), die sie im selben Jahr wieder veräußerte. Mit 1. Dezember 2008 verlegte die luxemburgische S.A.R.L. den Ort ihrer Geschäftsleitung nach Österreich. Die bisherigen Geschäftsführer wurden abberufen und per 1. Dezember 2008 zwei in Salzburg ansässige Geschäftsführer neu bestellt (österreich. steuerlicher Vertreter der S.A.R.L. und der Bruder des aus der Stiftung Begünstigten, ein Rechtsanwalt in Salzburg). Der statutarische Sitz der Gesellschaft in Luxemburg bleibt nach der Verlegung des Ortes der Geschäftsleitung aufrecht. Die S.A.R.L. hat zum Zeitpunkt der Verlegung ihres Verwaltungssitzes (Ort der Geschäftsleitung) „nur“ liquide Mittel in Höhe von rund 19,5 Mio Euro in ihrem Betriebsvermögen (entspricht dem Reinvermögen der Gesellschaft). Als Unternehmensgegenstand wird „Veranlagung von Finanzmitteln“ angegeben. Nunmehr

beabsichtigt die S.A.R.L. eine Dividendenausschüttung an ihre 100%-Anteilseignerin die eigennützige österr. Privatstiftung.

Kann eine nach luxemburgischem Recht gegründete und bisher in Luxemburg ansässige S.A.R.L. durch Verlegung des Ortes der Geschäftsleitung nach Österreich den ursprünglich in Luxemburg erwirtschafteten Gewinn KEST-frei an die österr. Privatstiftung ausschütten?

1.5.2. BMF/FB IStR

Bei einer luxemburgischen S.A.R.L. handelt es sich grundsätzlich um eine Gesellschaftsform, die in Anlage 2 des EStG 1988 angeführt ist. Verlegt eine nach dem Recht eines EU-Mitgliedstaates wirksam gegründete Gesellschaft ihren Verwaltungssitz (Ort der Geschäftsleitung) in einen anderen EU-Mitgliedstaat, muss sie auch im Staat ihres tatsächlichen Verwaltungssitzes als rechts- und parteifähig anerkannt werden, wenn sie nach der Verlegung des Verwaltungssitzes in den anderen EU-Mitgliedstaat rechtlich weiter bestehen bleibt und nicht aus diesem Anlass aufgelöst wird (EuGH 05.11.2002, Rs C-208/00, Überseering). Zumal Luxemburg offenbar der sog. „Sitztheorie“ folgt und die Verlegung des Verwaltungssitzes – gemeinschaftsrechtskonform (EuGH 16.12.2008, Rs C-210/06, Cartesio) – zum Anlass nehmen kann, der wegziehenden Gesellschaft ihre rechtliche Identität zu berauben, wird zu prüfen sein, ob die luxemburgische S.A.R.L. weiterhin als Körperschaftsteuersubjekt anerkannt werden kann.

Wird dies bejaht oder verbleibt – trotz Verlegung des steuerlichen Ortes der Geschäftsleitung – der Verwaltungssitz in Luxemburg, wird die Gesellschaft im Zeitpunkt der Verlegung der Geschäftsleitung neben der bereits bestehenden unbeschränkten Steuerpflicht in Luxemburg auch in Österreich unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig. Nach Art. 2 Abs. 4 DBA Luxemburg gilt bei einer juristischen Person, die in beiden Vertragsstaaten einen Wohnsitz hat, ihr Wohnsitz iSd Abkommens als in dem Staat gelegen, in dem sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung befindet. Demnach ist die Gesellschaft ab 01.12.2008 abkommensrechtlich in Österreich ansässig. Daraus folgt, dass ab diesem Zeitpunkt Luxemburg kein Quellenbesteuerungsrecht für Dividenden zukommt, zumal nach Art. 10 Abs. 2 DBA Luxemburg ein solches nur zusteht, wenn Dividenden von einer Gesellschaft gezahlt werden, die in Luxemburg abkommensrechtlich ansässig ist; Luxemburg muss demnach gemäß Art. 2 Abs. 1 („Andere Einkünfte“) bzw. Art. 4 („Unternehmensgewinne“) auf das Besteuerungsrecht an den Dividenden verzichten.

Der Fall ist allerdings auch unter den speziellen Bedingungen des § 13 Abs. 2 KStG 1988 näher zu untersuchen. Hat auf dieser abkommensrechtlichen Grundlage eine Besteuerung der Ausschüttungen in Luxemburg zu unterbleiben, sind weiters die Besteuerungsfolgen nach österreichischem Steuerrecht zu untersuchen. Wenngleich die Ausschüttung der doppelansässigen Gesellschaft an die Privatstiftung wegen § 93 Abs. 2 Z 1 lit. a iVm § 94 Z 11 EStG 1988 vom Kapitalertragsteuerabzug befreit ist, stellt sich auf Ebene der Privatstiftung die Frage, ob die Befreiung des § 13 Abs. 2 KStG 1988 in Anspruch genommen werden kann. Nach dem in dieser Bestimmung normierten "Ersatzschachtelprivileg" sind Privatstiftungen "mit ausländischen Beteiligungserträgen, wenn sie den in § 10 Abs. 1 genannten vergleichbar sind und wenn für sie keine Steuerentlastung auf Grund von Doppelbesteuerungsabkommen erfolgt, befreit". Wenngleich es sich im vorliegenden Fall wegen des ausländischen Sitzes der ausschüttenden Gesellschaft um die von § 13 Abs. 2 KStG 1988 erfassten "ausländischen" Beteiligungserträge handelt (KStR 2001 Rz 552), erscheint die Annahme vertretbar, dass durch das infolge der Begründung der abkommensrechtlichen Ansässigkeit der ausschüttenden Gesellschaft in Österreich bewirkte Unterbleiben der Besteuerung in Luxemburg die Wirkung der von § 13 Abs. 2 KStG 1988 angesprochenen "Steuerentlastung auf Grund von Doppelbesteuerungsabkommen" erfüllt und damit die Steuerbefreiung dieser Erträge in Österreich verloren geht.

2. Außensteuerrecht

2.1. § 94a EStG 1988 bei österr. Zwischenholdinggesellschaft

2.1.1. Sachverhalt

Muttergesellschaft der österreichischen Automobil-Holding-GmbH ist derzeit die deutsche Automobil-Beteiligungs-GmbH (mit über 99% beteiligt). Nunmehr soll im Zuge konzerninterner Strukturänderungen die österreichische Automobil-Holding-GmbH von der deutschen Automobil-Beteiligungs-GmbH in die niederländische Automobil-Holding BV (in weiterer Folge BV) eingebracht werden. Die niederländische BV besteht seit 1984 und soll zukünftig neben der österreichischen Beteiligung auch die Mehrzahl der anderen weltweiten Automobil-Beteiligungen langfristig halten.

BV ist eine 100%-Tochtergesellschaft der deutschen Automobil-Beteiligungs-GmbH, die ihrerseits eine 100%-Tochtergesellschaft der deutschen Automobil-AG ist und mit ihr zusammen in Deutschland eine ertragsteuerliche Organschaft bildet. BV verfügt über

Büroräumlichkeiten in den Niederlanden (angemietet von der niederländischen Gesellschaft) sowie per Dienstleistungsvertrag über fünf Mitarbeiter und zwei bestellte Direktoren, die vor Ort im niederländischen Büro tätig sind.

Geschäftszweck der BV ist die Beteiligungsanschaffung und die weltweite Versorgung der Automobil-Group-Financial-Service-Gesellschaften mit liquiden Mitteln für die Absatzfinanzierung. Dazu werden Darlehen an zahlreiche Konzerngesellschaften ausgegeben. Kerngeschäft von BV ist daher die weltweite konzerninterne Finanzierungstätigkeit zu fremdüblichen Konditionen.

Kann von der österreichischen Automobil-Holding GmbH bei Ausschüttung von Dividenden an die neue niederländische Muttergesellschaft BV vom Abzug der KESt unter Anwendung der Befreiungsbestimmung des § 94a EStG 1988 abgesehen werden?

2.1.2. BMF/FB IStR

Abweichend von § 94a Abs. 1 EStG 1988 ist ein Kapitalertragsteuerabzug nach § 94a Abs. 2 Z 2 EStG 1988 iVm § 1 Z 1, § 2 der VO BGBl. Nr. 56/1995 dann vorzunehmen, wenn „Umstände vorliegen, die für die Annahme eines Missbrauchs im Sinne des § 22 der Bundesabgabenordnung sprechen und ein Missbrauch von dem zum Abzug Verpflichteten zu vertreten wäre“. Es muss solcherart kumulativ ein Missbrauchsverdacht vorliegen und der Missbrauch vom Abzugsverpflichteten zu vertreten sein. § 2 der VO BGBl. Nr. 56/1995 konkretisiert, wann ein Missbrauchsverdacht nicht vom Abzugsverpflichteten zu vertreten ist und solcherart eine Haftung der Tochtergesellschaft entfällt. Demnach ist ein Missbrauch iSd § 22 BAO „von dem zum Abzug Verpflichteten nur dann nicht zu vertreten, wenn er über eine schriftliche Erklärung der die Kapitalerträge empfangenden Gesellschaft verfügt“, aus der hervorgeht, dass die Gesellschaft eine Betätigung entfaltet, die über die bloße Vermögensverwaltung hinausgeht (§ 2 Abs. 2 Z 1), eigene Arbeitskräfte beschäftigt (§ 2 Abs. 2 Z 2) und über eigene Betriebsräumlichkeiten verfügt (§ 2 Abs. 2 Z 3). Überdies dürfen nach § 2 Abs. 1 letzter Satz „dem zum Abzug Verpflichteten keine Umstände erkennbar sein, die Zweifel an der Richtigkeit dieser Erklärung auslösen“.

Solcherart schafft § 94 Abs. 2 EStG 1988 auch keinen eigenen Missbrauchstatbestand; vielmehr kommt es zu einem Methodenwechsel für den Fall, dass ein (vertretbarer) Missbrauch nicht von vornherein ausgeschlossen werden kann (UFS 11.04.2007, RV/0323-S/06). Durch den Wechsel von der Befreiung zur Rückerstattung soll iS einer „Vorbeugemaßnahme“ gewährleistet werden, dass die Finanzbehörde verlässlich

ausschließen kann, dass Ausschüttungen nur durch Kapitalgesellschaften durchgeführt werden sollen (UFS 11.04.2007, RV/0323-S/06). Denn Sinn und Zweck der Einschränkung der KEST-Freistellung ist es zu verhindern, dass die Vorteile der Mutter-Tochter-Richtlinie durch Steuerpflichtige in Anspruch genommen werden, denen sie nicht zustehen. Es sollen Gewinne inländischer Gesellschaften nicht durch Zwischenschaltung von funktionslosen EU-Briefkastengesellschaften unter Anwendung der Mutter-Tochter-Richtlinie steuerfrei unter Umgehung der österreichischen Steuerpflicht aus Österreich abgeleitet werden können (siehe ErlRV 1701 BlgNR XVIII. GP, 6; in diesem Sinne auch EAS 672, 21.07.1995; EAS 1464, 07.06.1999; EAS 1550, 27.10.1999; weiters UFS 23.08.2006, RV/1915-W/04).

Liegt daher eine Erklärung iSd § 2 Abs. 2 der Verordnung nicht vor, ist von der österreichischen Automobil-Holding-GmbH bei Ausschüttung von Dividenden an die niederländische Muttergesellschaft KEST einzubehalten. In diesen Fällen sieht § 94a EStG 1988 vor, dass eine der Richtlinie entsprechende Entlastung von der KEST auf Antrag der Muttergesellschaft durch ein Steuerrückerstattungsverfahren durchzuführen ist. Zuständig für die Erledigung eines auf § 94a EStG 1988 gestützten Antrages ist das Finanzamt, das für den vorhergehenden Kapitalertragsteuerabzug zuständig war (Betriebsfinanzamt iSd § 59 BAO; siehe zB Anhang Pkt II. Z 2 des Erlasses AÖFV 83/2000, und UFS 11.04.2007, RV/0323-S/06; sa. § 99a Abs. 8 EStG 1988); die Quellensteuerentlastung nach § 94a EStG 1988 geht einer gleichzeitigen Entlastung nach einem Doppelbesteuerungsabkommen, für die gemäß § 13a AVOG das Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart zuständig wäre (siehe zB Anhang Pkt I. Z 1 des Erlasses AÖFV 83/2000), vor (UFS 11.04.2007, RV/0323-S/06). Der Antrag auf Rückerstattung kann bereits vor Ablauf der in § 94a Abs. 1 Z 4 EStG 1988 festgesetzten einjährigen Behaltefrist gestellt und genehmigt werden, wenn der Missbrauchsverdacht gegenüber der Finanzverwaltung einwandfrei entkräftet ist und beim zuständigen Finanzamt keine Zweifel bestehen, dass die Mindestbeholdedauer eingehalten werden wird und allenfalls die KEST bei der österreichischen Tochter im Haftungsweg eingebracht werden könnte (EAS 996, 23.12.1996; EAS 1014, 10.02.1997; EAS 1568, 29.11.1999). Ob diese Voraussetzungen im Einzelfall vorliegen, ist vom Finanzamt sachverhaltsbezogen zu prüfen und zu beurteilen.

Im Rahmen des Rückerstattungsverfahrens ist das tatsächliche Vorliegen eines Missbrauchs nach § 22 BAO zu beurteilen. Das Finanzamt hat daher im Rahmen der Wahrnehmung der amtswegigen Ermittlungspflicht im Einzelfall zu überprüfen, ob Gründe bestehen, die die Annahme des Vorliegens eines Missbrauchstatbestandes im Sinn des § 22 BAO rechtfertigen (Erläuterung der Holdingstruktur, Bekanntgabe der dahinter stehenden Gesellschafter,

wirtschaftl. Funktion, Zweck der Holdingkonstruktion,...). Die Vorlage einer Ansässigkeitsbescheinigung des zuständigen ausländischen Sitzfinanzamtes allein genügt nicht, um von vornherein einen Missbrauchsverdacht zu entkräften. Aus § 94a Abs. 2 letzter Satz EStG 1988, wonach eine „der MTR entsprechende Entlastung von der Kapitalertragsteuer auf Antrag der Muttergesellschaft durch ein Steuerrückerstattungsverfahren herbeizuführen ist“, ist überdies abzuleiten, dass sich die Anwendung der Missbrauchsbestimmung des § 22 BAO innerhalb der Zielsetzung der Richtlinie sowie innerhalb der Grundfreiheiten bewegen muss (UFS 11.04.2007, RV/0323-S/06). Diese Beurteilung hat sich an der Missbrauchsjudikatur des VwGH zu orientieren, wobei auch eine Holding ohne Personal und Betriebsräumlichkeiten „sinnvolle Funktionen innehaben“ kann und damit nicht zwingend Missbrauch anzunehmen ist (UFS 11.04.2007, RV/0323-S/06; siehe aber EAS 2787, 05.03.2007). Nur im Falle eines erwiesenen Missbrauchs iSd § 22 BAO ist jedoch die Rückerstattung aber auf dieser Basis zu versagen (EAS 650, 12.06.1995; EAS 996, 23.12.1996).

Kann hingegen die Muttergesellschaft den Missbrauchsverdacht entkräften, hat eine gänzliche Erstattung der KEST zu erfolgen (EAS 996, 23.12.1996). Sofern auf dieser Basis vom Finanzamt auf Grundlage des § 94a EStG 1988 die Berechtigung der niederländischen Holdinggesellschaft zur Steuerentlastung in Österreich anerkannt und die KEST bescheidmäßig rückerstattet wurde, ist „dies ein beachtliches Indiz dafür, dass diese Steuerentlastungsberechtigung auch bei den folgenden Gewinnausschüttungen vorliegen wird“ (EAS 1180, 01.12.1997). Insofern bestehen keine Bedenken, wenn analog zu § 3 Abs. 2 DBA-Entlastungsverordnung, BGBl. III Nr. 92/2005 idF BGBl. II Nr. 44/2006 in den folgenden drei Jahren die KEST-Entlastung bereits anlässlich der Gewinnausschüttung vorgenommen wird; dies unter der Voraussetzung, dass gegenüber den Verhältnissen zur Rückzahlung keine wesentlichen Veränderungen eintreten (EAS 2772, 09.11.2006; EAS 3016, 18.11.2008).

Sollte hingegen, wie in der Anfrage angeführt, die Tätigkeit der niederländischen BV über eine vermögensverwaltende Tätigkeit hinausgehen, insbesondere was die Betätigung im Rahmen der Konzernfinanzierung betrifft, kann, sofern die zum Abzug Verpflichtete über eine Erklärung der die Dividenden empfangenden Muttergesellschaft verfügt, in der die in § 2 Abs. 2 der VO geforderten Aussagen enthalten sind, von einem Abzug der Kapitalertragsteuer abgesehen werden, sofern die in § 4 Abs. 2 der VO angeführten Voraussetzungen vorliegen. Materiell rechtliche Voraussetzung für die KEST-Befreiung gemäß

§ 94a EStG 1988 ist ua., dass die Beteiligung bereits seit mindestens einem Jahr besteht. Für Ausschüttungen vor Ablauf dieser Frist ist grundsätzlich KESt einzubehalten, es sei denn, dass beim zuständigen Finanzamt keine Zweifel bestehen, dass die Mindestbeholdedauer eingehalten werden wird und allenfalls die Kapitalertragsteuer bei der österreichischen Tochter im Haftungsweg eingebracht werden könnte (EAS 996, 23.12.1996; EAS 1014, 10.02.1997; EAS 1568, 29.11.1999). Im vorliegenden Fall wird die österreichische Automobil-Holding-GmbH von der deutschen Automobil-Beteiligungs-GmbH allerdings in die niederländische BV eingebracht. Liegen bereits im Verhältnis zur übertragenden Gesellschaft die Voraussetzungen für eine KESt-Befreiung gemäß § 94a Abs. 1 EStG 1988 vor und ist beim Übertragungsvorgang ertragsteuerlich eine Gesamtrechtsnachfolge gegeben, so wird das Beteiligungsverhältnis bei der übernehmenden Gesellschaft fortgesetzt, sodass, bei Vorliegen der sonstigen Voraussetzungen, bereits innerhalb der einjährigen Beholdedauer die KESt-Befreiungsbestimmung des § 94a Abs. 1 EStG 1988 Anwendung findet (vgl. UmgrStR 2002 Rz 987).

Sollte Unsicherheit im Hinblick auf das Vorliegen einer missbräuchlichen Gestaltung und das mögliche Haftungsrisiko des Abzugsverpflichteten nach § 95 Abs. 2 im Hinblick auf eine Entlastung an der Quelle bestehen, kann von der Tochtergesellschaft vom besonderen Auskunftsverfahren nach § 5 der VO Gebrauch gemacht werden. In einem solchen Verfahren sind alle Unterlagen vorzulegen, die auch im Rückerstattungsverfahren beizubringen sind und die geeignet sind, die Anspruchsvoraussetzungen für die Steuerentlastung unter Beweis zu stellen (EAS 1803, 19.02.2001). Erfolgt der Nachweis der Entlastungsberechtigung in einem Auskunftsverfahren vor der Ausschüttung, kann auf Grund einer solchen ex ante-Kontrolle im Ergebnis die Pflicht zur Abfuhr der Kapitalertragsteuer nach § 94a Abs. 2 EStG 1988 und die Gefahr von Säumniszuschlägen bzw. das Vorliegen einer Finanzordnungswidrigkeit beseitigt werden (siehe EAS 871, 30.04.1996; EAS 1550, 27.10.1999; EAS 1803, 19.02.2001).

2.2. § 94a EStG 1988 bei italienischer Holding-Muttergesellschaft

2.2.1. Sachverhalt

Eine österreichische GesmbH tätigt Ausschüttungen an italienische Holding-Muttergesellschaften, deren Ansässigkeit durch die italienischen Steuerbehörden bestätigt ist. Die italienischen Gesellschaften verfügen über keine Betriebsräumlichkeiten, beschäftigen

keine Arbeitnehmer (auch laut ZS-RE 1) und entfalten keine eigene Betätigung. Reicht die Vorlage der Ansässigkeitsbescheinigung aus, den Rückerstattungsantrag positiv zu erledigen?

2.2.2. BMF/FB IStR

Siehe Antwort zu 2.1.

2.3. § 98 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 – Geltendmachung eines österreichischen Besteuerungsanspruches

2.3.1. Sachverhalt

Ein italienischer Abgabepflichtiger mit Hauptwohnsitz in Italien kauft am 14.10.2004 eine Eigentumswohnung am Nassfeld/Kärnten um 70.640 Euro und verkauft sie mit KV v. 14.03.2007 um 120.000 Euro an einen polnischen Staatsbürger.

Zwischen Anschaffung und Veräußerung wurde die Eigentumswohnung als Zweitwohnsitz genutzt. Auf Grund von Erhebungen im Dezember 2008 wurde gegenständlicher Sachverhalt vom Finanzamt festgestellt und ein steuerpflichtiger Spekulationsgewinn gemäß § 30 EStG 1988 von 49.360 Euro für das Veranlagungsjahr 2007 festgestellt. In Österreich verfügt die italienische Verkäuferin über keinen weiteren Grundbesitz und Wohnsitz. Entsprechende Einkünfte wurden von der Verkäuferin bis dato nicht erklärt.

Welche Verfahrensschritte in Zusammenhang mit der Festsetzung der Einkommensteuer für das Jahr 2007 (rund 16.000 Euro) wären durch das Finanzamt zu setzen? Zusendung von Steuererklärungen nach Italien etc.? Welche Vollstreckungsmaßnahmen im Falle der Nichtentrichtung wären möglich? Ist die Durchsetzung des Abgabenanspruches überhaupt möglich?

2.3.2. BMF/FB IStR

Erzielt ein in Italien ansässiger Abgabepflichtiger im Jahr 2007 einen Spekulationsgewinn aus dem Verkauf einer inländischen Liegenschaft an einen polnischen Erwerber in Höhe von 50.000, so besteht hinsichtlich dieses Spekulationsgewinns inländische Steuerpflicht gemäß § 98 Abs. 1 Z 7 EStG 1988. Zwischenstaatlich wird dieser Besteuerungsanspruch im Hinblick auf Art. 13 Abs. 1 DBA Italien, welcher das Besteuerungsrecht an Gewinnen aus der Veräußerung an unbeweglichem Vermögen dem Staat der Belegenheit, im vorliegenden Fall somit Österreich, zuweist, nicht eingeschränkt.

Die Umsetzung des Besteuerungsanspruchs wäre zunächst durch Zusendung eines entsprechenden inländischen Steuerbescheids an den italienischen Veräußerer mit entsprechender Zahlungsaufforderung einzuleiten. Sollte dieser Zahlungsaufforderung nicht entsprochen werden, so besteht – sofern kein inländisches Vermögen zur Bedeckung des inländischen Besteuerungsanspruchs zu Verfügung steht – die Möglichkeit der Inanspruchnahme der Vollstreckungsamtshilfe nach dem EG-Vollstreckungsamtshilfegesetz.

2.4. § 2 EStG 1988 – Zurechnung von Einkünften

2.4.1. Sachverhalt

Vortragende agieren häufig als „GmbH“. Laut Steuertag 2009 sind ab 1.7.2009 (EStR 2000 Rz 104) die Einkünfte von Vortragenden demjenigen zuzurechnen, der die Leistung persönlich erbringt (steuerlicher Durchgriff durch Kapitalgesellschaft). Es stellt sich die Frage, ob das Formular ZS-A (Ansässigkeitsbestätigung) für den einzelnen Vortragenden auszustellen ist oder für die GmbH.

2.4.2. BMF/FB IStR

Durch den EStR-Wartungserlass 2008/2 wurde die Zurechnungsregel der EStR 2000 Rz 104 um folgenden Zusatz ergänzt: „Die Vergütungen für höchstpersönliche Tätigkeiten sind ab 01.07.2009 demjenigen zuzurechnen, der die Leistung persönlich erbringt (zB Schriftsteller, Vortragender, Wissenschaftler, „Drittanstellung“ von Vorständen)“.

Durch diese Ergänzung sollte in DBA-verträglicher Weise der bereits bisher geltende Grundsatz verdeutlicht werden, dass Einkünfte nur demjenigen steuerlich zugerechnet werden können, der diese Einkünfte generiert hat und der daher die Dispositionsgewalt für deren Erzielung innehat. Solange nationales Recht auf dieser Grundlage lediglich nach dem „economic-substance-Prinzip“ festlegt, wem die Einkünfte zuzurechnen und wer demzufolge als „beneficial owner“ der Einkünfte anzusprechen ist, wird diese Zurechnung durch DBA-Recht nicht beeinträchtigt (Z 22 des OECD-Kommentars zu Art. 1 OECD-MA und BFH 04.04.2007, I R 110/05).

Bei (beschränkt steuerpflichtigen) ausländischen Schriftstellern oder Vortragenden deckt sich die Zurechnungsregel im Wesentlichen mit dem ausdrücklich in § 99 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 festgelegten Grundsatz, dass bei den dort genannten höchstpersönlichen Tätigkeiten inländische Steuerpflicht auch dann eintritt, wenn die Zahlungen an andere Personen geleistet werden („Besteuerungsdurchgriff“ auf die persönlich Tätigen).

Allerdings kann dieser auf der steuerlichen Zurechnung aufbauende Besteuerungsdurchgriff nicht in einer Art und Weise angewendet werden, dass hierdurch internationale Konfliktsituationen erzeugt werden. Wird daher beispielsweise von einer britischen Architekten-Ltd. der Auftrag für die Planung eines österreichischen Bürohochhauses übernommen, dann sind die Entgelte nicht dem mit der Bauplanungserstellung beauftragten Dienstnehmer, sondern der britischen Architekten-Gesellschaft zuzurechnen. Daher ist für die DBA-konforme Steuerentlastung in Österreich das von der Gesellschaft beigebrachte Formular ZS-QU2 erforderlich und es bedarf – ungeachtet des Besteuerungsdurchgriffes nach § 99 EStG 1988 und der Neuregelung in EStR 2000 Rz 104 – keines weiteren Entlastungsbegehrens durch den mit der persönlichen Planerstellung beauftragten Architekten.

Die Zurechnungsvorschrift der Rz 104 entfaltet im Verhältnis zum Ausland vor allem dort Wirkung, wo es um Aktivitäten geht, die nicht von § 99 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 erfasst sind und bei denen die vertragsgegenständliche Leistung nur von einer natürlichen Person erbracht werden darf. Dies ist der Fall bei Vorstandsmitgliedern einer AG oder bei den Mitgliedern des Aufsichtsrates (UFS 16.12.2008, RV/0237-L/04). Es ist dies auch der Fall bei den Geschäftsführern einer GmbH (§ 15 Abs. 1 GmbHG).

Ist daher eine schweizerische AG im Bereich des „Interim Management“ tätig und werden von dieser AG im Rahmen dieses Geschäftsmodells auch Vorstands-Mandate bzw. Geschäftsführertätigkeiten bei österreichischen Gesellschaften wahrgenommen, so sind die hierfür von den österreichischen Gesellschaften geleisteten Entgelte den als Vorstandsmitgliedern bzw. Geschäftsführern agierenden physischen Personen zuzurechnen, und zwar auch dann, wenn der Vertrag über die Übernahme der temporären Leitungsfunktionen ausschließlich mit der schweizerischen AG abgeschlossen worden ist. Es ist einzuräumen, dass nach der bisherigen österreichischen Verwaltungspraxis – wenn es sich bei der schweizerischen Management-Gesellschaft um ein operatives und daher nicht um ein funktionsloses Gebilde gehandelt hat – die Einkünftezurechnung an die Gesellschaft erfolgte (EAS 2029, 24.04.2002; EAS 2545, 02.02.2005). In dieser Hinsicht tritt ab 01.07.2009 nun tatsächlich eine Zurechnungsänderung ein. Diese hat zur Folge, dass dann, wenn die Voraussetzungen des § 47 EStG 1988 über ein steuerliches Dienstverhältnis eines Geschäftsführers zur österreichischen Gesellschaft vorliegen, inländische Lohnsteuerabzugspflicht ausgelöst wird. Art. 15 Abs. 1 DBA Schweiz steht nach Auffassung des BM für Finanzen dieser Steuerpflicht nicht entgegen. Sollte es hierdurch zu einer

internationalen Doppelbesteuerung kommen (die Schweiz besteuert die Entgelte in den Händen der AG, während Österreich dies in den Händen der Vorstände bzw. Geschäftsführer tut), müsste der Besteuerungskonflikt auf der Grundlage von Art. 25 DBA Schweiz im Rahmen eines internationalen Verständigungsverfahrens geklärt werden (siehe EAS 3059, 24.04.2009).

3. Schwerpunkt Arbeitnehmer

3.1. Abgrenzung von Art. 15 Abs. 4 zu Art. 19 DBA Italien

3.1.1. Sachverhalt

An der medizinischen Universität in Innsbruck sind viele Ärzte beschäftigt, die täglich nach Italien (Ansässigkeitsstaat) zurückkehren. Sind diese Ärzte als Grenzgänger zu behandeln und daher in Italien steuerpflichtig oder ist die Universität auch nach der Privatisierung als „öffentliche Kasse“ zu behandeln?

3.1.2. BMF/FB IStR

Nach Ansicht des BM für Finanzen hat das Universitätsgesetz 2002 (UG 2002, BGBl. I Nr. 120/2002), mit dem den Universitäten die Vollrechtsfähigkeit als Körperschaften öffentlichen Rechts zugesprochen worden ist, nicht bewirkt, dass damit die von ihnen ausgezahlten Bezüge nicht mehr als aus „öffentlichen Kassen“ iSd § 98 Abs. 1 Z 4 zweiter Teilstrich EStG 1988 stammend anzusehen sind (EAS 3015, 18.11.2008). Denn obwohl § 4 Universitätsgesetz 2002 (UG 2002, BGBl. I Nr. 120/2002) den Universitäten volle Rechtsfähigkeit gewährt, fixiert § 12 Abs. 1 UG 2002 die Verpflichtung der Finanzierung der Universitäten durch den Bund. Das UG 2002 gilt auch für die Medizinische Universität Innsbruck (§ 6 Z 6 UG 2002).

Art. 19 Abs. 1 lit. a DBA Italien betrifft allerdings – wie Art. 19 OECD-MA – nur Tätigkeiten, die als Leistung von Diensten an einen Vertragsstaat oder eine seiner Gebietskörperschaften in abhängiger Position anzusehen sind (VwGH 23.02.1994, 93/15/0175). Diese Vorschrift stellt daher auf die Leistungserbringung an einen „Vertragsstaat oder eine seiner Gebietskörperschaften“ ab, wovon nach traditioneller Ansicht nicht rechtlich verselbständigte Einheiten des Kassenstaates erfasst sind. Lediglich wenn ein Abkommen auch Vergütungen von „anderen juristischen Personen des öffentlichen Rechts“ erfasst, wären die von der

Universität bezahlten Vergütungen unter die Kassenstaatsregel für den öffentlichen Dienst zu subsumieren (so zB in EAS 3015, 18.11.2008).

Mangels Anwendbarkeit der Kassenstaatsregel im DBA Italien ist für die Zuteilung des Besteuerungsrechts somit die allgemeine Bestimmung des Art. 15 DBA Italien und damit auch die Grenzgängerregelung des Art. 15 Abs. 4 auf die in Italien ansässigen Ärzte einschlägig. Liegen die Voraussetzungen des Art. 15 Abs. 4 vor, steht das Besteuerungsrecht demnach nur Italien als Ansässigkeitsstaat zu; eine Steuerrückerstattung erfolgt daher zu Recht.

3.2. Abgrenzung von Art. 14 zu Art. 15 OECD-MA bei Lehrbeauftragten

3.2.1. Sachverhalt

An Wiener Universitäten behandelt man ausländische Lehrende, die Blockseminare abhalten, als selbständig Tätige und zieht deshalb mangels fester Einrichtung in Österreich auf Grund einer mündlichen Erklärung überhaupt keine Steuer ab. Unter welche Zuteilungsregel fallen Dozenten, die Blockseminare an österreichischen Universitäten abhalten?

3.2.2. BMF/FB IStR

Für Zwecke der Abkommensanwendung richtet sich bei den in Österreich tätigen ausländischen Dozenten die Zuordnung ihrer Einkünfte auf der Abkommensebene nach den im innerstaatlichen Recht vorgesehenen Abgrenzungskriterien (Abs. 2 des Gastlehrererlasses BMF 21.12.2005, BMF-010221/0789-IV/4/2005). Entscheidend ist daher, ob ausländische Dozenten an österreichischen Bildungseinrichtungen gemäß § 25 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 als deren Arbeitnehmer einzustufen sind. Dies ist der Fall, wenn ihre Lehrtätigkeit im Rahmen eines von der Bildungseinrichtung vorgegebenen Studien-, Lehr- oder Stundenplanes ausgeübt wird, und zwar auch dann, wenn mehrere Wochen- oder Monatsstunden zu Blockveranstaltungen zusammengefasst sind (dazu LStR 2002 Rz 992 ff); von dieser gesetzlichen Fiktion sind jedoch Tätigkeiten, deren Ausmaß durchschnittlich mindestens eine Semesterwochenstunde nicht erreicht, sowie Bezüge für fallweise Vorträge ausgenommen, selbst wenn ein vorgegebener Studien-, Lehr- oder Stundenplan vorliegt (LStR 2002 Rz 992a).

Halten daher ausländische Lehrende an inländischen Universitäten im Rahmen von universitären Lehraufträgen Blockseminare ab und ist diese Tätigkeit unter § 25 Abs. 1 Z 5

ESTG 1988 zu subsumieren, so besteht ein österreichisches Besteuerungsrecht regelmäßig nach den Art. 15 oder Art. 19 OECD-MA entsprechenden Abkommensbestimmungen. Erfasst die Abkommensbestimmung für den öffentlichen Dienst über den Wortlaut des Art. 19 OECD-MA hinaus nicht nur die Leistungserbringung an einen „Vertragstaat oder eine seiner Gebietskörperschaften“, sondern auch Vergütungen von „anderen juristischen Personen des öffentlichen Rechts“, so führt die öffentlich-rechtliche Qualifikation der Bildungseinrichtung dazu, dass die Lehrtätigkeit unter die dem Art. 19 OECD-MA entsprechenden Normen österreichischer DBA fällt (Abs. 4 des Gastlehrererlasses BMF 21.12.2005, BMF-010221/0789-IV/4/2005; EAS 3015). Nach Ansicht des BM für Finanzen hat das Universitätsgesetz 2002 (UG 2002, BGBl. I Nr. 120/2002), mit dem den Universitäten die Vollrechtsfähigkeit als Körperschaften öffentlichen Rechts zugesprochen worden ist, nicht bewirkt, dass damit die von ihnen ausgezahlten Bezüge nicht mehr als aus „öffentlichen Kassen“ stammend anzusehen sind (EAS 3015, 18.11.2008).

Kommt die Kassenstaatsregel für den öffentlichen Dienst nicht zur Anwendung, fallen im DBA-Ausland ansässige Gastlehrer, die von § 25 EStG 1988 erfasst werden und daher Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit beziehen, regelmäßig unter jene Zuteilungsregel der österreichischen DBA, die dem Art. 15 OECD-MA nachgebildet sind. Ist ihr Arbeitgeber die österreichische Bildungseinrichtung, wird das Besteuerungsrecht Österreich selbst dann zugeteilt, wenn die inländische Lehrtätigkeit nur tageweise stattfindet.

In zahlreichen Doppelbesteuerungsabkommen sind allerdings Steuerbefreiungen für ausländische Gastlehrer vorgesehen, wobei in solchen Fällen die Befreiung üblicherweise davon abhängt, dass die inländische Lehrtätigkeit eine bestimmte Dauer (zumeist 2 Jahre) nicht überschreitet.

Im Übrigen und vor allem im Hinblick auf das Einsetzen der Besteuerung erst bei Überschreiten des Jahresgrenzwertes von 2.000 Euro mit den erzielten Einkünften wird auf die Ausführungen im Gastlehrererlass BMF 21.12.2005, BMF-010221/0789-IV/4/2005 verwiesen.

3.3. Anrechnung ausländischer Lohnsteuer durch den Arbeitgeber (§§ 41, 47, 76, 78, 84 EStG 1988; Art. 15 iVm Art. 24 DBA Großbritannien; EAS 1697, 25.7.2000 und AÖFV Nr. 197/1999)

3.3.1. Sachverhalt

In Österreich ansässige Dienstnehmer wurden durch einen österreichischen Arbeitgeber längerfristig nach GB in die dortige Betriebsstätte entsendet. GB erhebt Lohnsteuer (laufende Einbehaltung und Abfuhr durch den ö Arbeitgeber). Das DBA Ö-GB sieht die Anrechnungsmethode vor.

Der Arbeitgeber berechnet im Schritt 1 ganz konventionell die österreichische Lohnsteuer. Unter Nutzung der Toleranzregel aus BMF EAS 1697 rechnet er im Schritt 2 die GB-LSt gleich selbst an. Durch unterschiedliche Bemessungsgrundlagen und Tarife verbleibt eine kleine restliche LSt-Zahllast zur Abfuhr an das österreichische Finanzamt.

Für die DN besteht ein/kein Grund zur Pflicht- oder Antragsveranlagung.

3.3.2. BMF/FB

Werden von österreichischen Arbeitgebern in Österreich ansässige Dienstnehmer in ausländische DBA-Partnerstaaten entsandt, mit denen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung die Anrechnungsmethode vorgesehen ist (insb. Italien, Großbritannien, USA, Kanada, Japan, Schweiz und Liechtenstein), dann muss zur Vermeidung einer internationalen Doppelbesteuerung eine Veranlagung vorgenommen werden, da eine abkommenskonforme Anrechnung der ausländischen Steuern nicht im Lohnsteuerabzugsweg, sondern nur im Veranlagungsweg vorgenommen werden kann.

Wenn der österreichische Arbeitgeber in Fällen dieser Art nachweisen kann, dass die von ihm ausgezahlten Bezüge im DBA-Partnerstaat in abkommenskonformer Weise einer Besteuerung unterzogen werden, dann bestehen seitens des BM für Finanzen keine Bedenken, wenn – bei Vorliegen gewisser Voraussetzungen – zur Vermeidung einer unterjährigen Doppelbesteuerung der Lohnsteuerabzug gänzlich unterbleibt (siehe hierzu die Ergebnisse des Salzburger Steuerdialogs 2007). Ist das Steuerniveau im DBA-Ausland deutlich niedriger als in Österreich, kann der österreichische Arbeitgeber ebenfalls diese Toleranzregelung anwenden, wenn er dokumentieren kann, dass der in das Ausland entsandte und simultan

doppelt besteuerte Arbeitnehmer in Österreich veranlagt wird und dabei für das laufende Jahr eine Einkommensteuervorauszahlung festgesetzt wurde.

Eine (teilweise) Anrechnung durch den Arbeitgeber kann nicht vorgenommen werden, sondern der Arbeitgeber kann entweder die österreichische Lohnsteuer ungeachtet der (zusätzlichen) Besteuerung im Ausland einbehalten und abführen oder bei Vorliegen der erwähnten Voraussetzungen die Einbehaltung und Abfuhr der österreichischen Lohnsteuer zur Gänze unterlassen.

4. Schwerpunkt Dokumentation

4.1. Lohnkontenführung bei Entsendung vom Ausland nach Österreich (§§ 76 ff EStG 1988)

4.1.1. Sachverhalt

Ein ausländischer Arbeitgeber hat zwar in Österreich gemäß § 81 Abs. 1 EStG 1988 eine Betriebsstätte für Zwecke des Lohnsteuerabzugs, jedoch keine Betriebsstätte nach dem anzuwendenden Doppelbesteuerungsabkommen. Der Arbeitgeber hebt keine Lohnsteuer ein, weil auf Grund dieses DBA für die nach Österreich entsendeten Dienstnehmer keine Lohnsteuerpflicht gegeben ist. Muss der ausländische Arbeitgeber ein Lohnkonto führen bzw. Lohnzettel abgeben?

4.1.2. BMF/FB

Nach den innerstaatlichen Vorschriften (§ 47 Abs. 1 EStG 1988) wird die Einkommensteuer durch Abzug vom Arbeitslohn erhoben, wenn im Inland eine Betriebsstätte (§ 81 EStG 1988) des Arbeitgebers besteht. Infolgedessen treffen einen Arbeitgeber mit einer derartigen Betriebsstätte alle weiteren Verpflichtungen wie Führung von Lohnkonten (§ 76 EStG 1988), Übermittlung von Lohnzettel (§ 84 EStG 1988), Gewährung der Einsicht in die Lohnkonten und die Lohnaufzeichnungen, Geschäftsbücher und sonstige für die Lohnsteuerprüfung relevante Unterlagen (§ 87 Abs. 1 EStG 1988), Geben von Erläuterungen (§ 87 Abs. 2 EStG 1988) und Erteilung von Auskünften (§ 87 Abs. 3 EStG 1988), aber auch – dem Grunde nach – Einbehaltung (§ 78 EStG 1988) und Abfuhr (§ 79 EStG 1988) der Lohnsteuer. Die beiden letzteren Pflichten können allerdings durch die unmittelbare Anwendung eines DBA durch den Arbeitgeber ins Leere gehen. Dies ändert jedoch nichts daran, dass der Arbeitgeber die übrigen Verpflichtungen zwingend zu beachten hat.

4.2. § 99 EStG 1988 – Bestätigung der Abfuhr der Abzugssteuer

4.2.1. Sachverhalt

Beschränkt steuerpflichtige Künstler ersuchen österreichische Finanzämter um Ausstellung von Bestätigungen betreffend die Abfuhr der vom österreichischen Veranstalter abgeführten Abzugssteuer.

4.2.2. BMF/FB IStR

Eine gesetzliche Verpflichtung zur Ausstellung solcher Bestätigungen besteht weder nach österreichischem Steuerrecht noch nach DBA-Recht. Sollte ein DBA-Partnerstaat in seinem DBA eine derartige Verpflichtung sehen, so wäre dies in einem Verständigungsverfahren zu klären.

Liegen dem Ansuchen andere als abgabenrechtliche Interessen zu Grunde (zB zivilrechtliche Interessen), so ergibt sich auch daraus keine Verpflichtung der Abgabenbehörden. Sollte das Finanzamt eine derartige Bestätigung aber dennoch ausstellen, so wäre darauf zu achten, dass weder die abgabenrechtliche Geheimhaltungsverpflichtung (§ 48a BAO) verletzt wird, noch dass darüber bescheidmäßig abgesprochen wird. Inhalt einer solchen Bestätigung könnte jedenfalls nur der entrichtete Steuerbetrag sein, aber weder die Richtigkeit der Bemessungsgrundlage, noch die Richtigkeit des angewendeten Steuersatzes oder die Zuordnung des entrichteten Betrages zu einem bestimmten Künstler.

4.3. Nachweispflicht und Formvorschriften bei Auslandssachverhalten (§ 81 EStG 1988, DBA-Entlastungsverordnung)

4.3.1. 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. Da das Besteuerungsrecht für die Löhne der Arbeiter auf Grund des Doppelbesteuerungsabkommens Polen zusteht, entlastet der Bauunternehmer unter Berücksichtigung der Bestimmungen der DBA-Entlastungsverordnung (siehe Steuerdialog International 2008). Die Formulare ZS-QU1 bzw. die Erklärungen der Arbeitnehmer werden beim Lohnkonto aufbewahrt. Nach Abschluss der Bauarbeiten wird die Betriebsstätte

(Baustelle) wieder aufgelassen. Wie lange und wo müssen die Nachweise (ZS-QU1 oder Erklärungen) aufbewahrt werden?

4.3.2. BMF/FB

Gemäß § 131 Abs. 1 BAO sind den Büchern und Aufzeichnungen zu Grunde zu legende Grundaufzeichnungen, die im Ausland geführt werden, innerhalb angemessener Frist in das Inland zu bringen und im Inland aufzubewahren. Die Formulare ZS-QU1 bzw. Erklärungen der Arbeitnehmer sind als Grundaufzeichnungen anzusehen und gemäß § 132 Abs. 1 BAO sieben Jahre aufzubewahren.

5. Rückzahlung von Guthaben auf Grund von völkerrechtlichen Verträgen

5.1. § 13a AVOG, § 240 Abs. 3 BAO – Arbeitnehmerveranlagung vs. Steuerrückerstattung durch das FA BEO

5.1.1. Sachverhalt

Ein österreichischer Arbeitgeber beschäftigt einen in Österreich beschränkt steuerpflichtigen Mitarbeiter teilweise in Österreich und im Ausland. Auf Grund des mit dem anderen Staat abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommens verliert Österreich das Besteuerungsrecht für einen Teil der Einkünfte an den anderen Vertragsstaat. Welches Finanzamt ist für die Rückerstattung von abkommenswidrig einbehaltener Lohnsteuer zuständig?

5.1.2. BMF/FB IStR

Aus praktischen Überlegungen wird die Erledigung dieser Anträge gemäß § 71 BAO an die Betriebsstättenfinanzämter delegiert. Diese führen dann eine Rückerstattung gemäß § 240 Abs. 3 BAO durch.

Bundesministerium für Finanzen, 24. September 2009