

18. November 2008

BMF-010221/2985-IV/4/2008

EAS 3015

Deutsche Vertragslehrerin einer österreichischen Universität mit Arbeitsort in China

Schließt eine in Deutschland ansässige deutsche Staatsbürgerin, die in Österreich weder über einen Wohnsitz noch über einen gewöhnlichen Aufenthalt verfügt, einen auf ein Jahr befristeten Dienstvertrag mit einer österreichischen Universität ab, auf Grund dessen sie von ihrem Arbeitgeber für einen Zeitraum von weniger als 183 Tagen zur Arbeitsleistung an das Österreichinstitut einer chinesischen Universität entsandt wird, so unterliegen die von ihrem österreichischen Arbeitgeber aus inländischen öffentlichen Kassen gezahlten Einkünfte für die in China ausgeübte nichtselbständige Arbeit der beschränkten Steuerpflicht, da sie ihre Einkünfte aus "öffentlichen Kassen" bezieht (§ 98 Abs. 1 Z 4 zweiter Teilstrich EStG 1988); nach Auffassung des BM für Finanzen hat das Universitätsgesetz 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.

Geht man davon aus, dass die Einkünfte der in Österreich beschränkt Steuerpflichtigen den Jahresgrenzwert von 2.000 Euro überschreiten werden, käme die für ausländische Gastlehrer an österreichischen Bildungseinrichtungen in Abs. 10 des sog. "Gastlehrererlasses", BMF-010221/0789-IV/4/2005, AÖF Nr. 69/2006, vorgesehene Befreiung von der Verpflichtung zum Lohnsteuerabzug nicht zum Tragen.

Aus der Sicht des zwischenstaatlichen Steuerrechts ist zunächst zu prüfen, ob dieser Besteuerungsanspruch durch das im vorliegenden Fall auf Grund des deutschen Wohnsitzes der Abgabepflichtigen anwendbare DBA-Deutschland eingeschränkt wird. Art. 20 DBA-Deutschland enthält eine Sonderregelung für Einkünfte von vorübergehend im Ausland tätigen Gastlehrern. Diese Bestimmung bezieht sich jedoch nur auf solche Personen, die in einem Vertragsstaat ansässig sind und sich höchstens zwei Jahre lang zu Lehr-, Ausbildungs- oder Forschungszwecken an einer Bildungseinrichtung im anderen Vertragsstaat aufhalten und stellt im Übrigen nur solche Einkünfte im anderen Staat steuerfrei, die aus Quellen außerhalb dieses Staates stammen. Diese Voraussetzungen sind jedoch im vorliegenden Fall

schon deshalb nicht erfüllt, da die Tätigkeit ausschließlich in einem Drittstaat, nämlich in China, ausgeübt wird. Mangels Anwendbarkeit dieser Spezialbestimmung käme die nächste allgemeinere Zuteilungsregel des DBA zur Anwendung. Auf Grund der öffentlich-rechtlichen Qualifikation der österreichischen Bildungseinrichtung ist dies Art. 19.

Gemäß Art. 19 Abs. 1 DBA-Deutschland sind Vergütungen, die von einem Vertragsstaat oder einer seiner Gebietskörperschaften an eine natürliche Person für diesen Staat oder diese Gebietskörperschaft geleistete Dienste gezahlt werden, nur in diesem Staat zu besteuern. Diese Vergütungen dürfen jedoch nur im anderen Vertragsstaat besteuert werden, wenn die Dienste in diesem Staat geleistet werden und die natürliche Person in diesem Staat ansässig ist und ein Staatsangehöriger dieses Staates ist. Da im vorliegenden Fall die Dienste nicht im "anderen" Vertragsstaat, das wäre Deutschland, sondern in China geleistet werden, kommt diese als Staatsbürgerschaftsvorbehalt bezeichnete Bestimmung, die das Besteuerungsrecht dem Ansässigkeitsstaat zuteilt, nicht zum Tragen. Somit wird nach der Grundregel des Art. 19 Abs. 1 DBA-Deutschland im Verhältnis zu Deutschland das ausschließliche Besteuerungsrecht an den Bezügen der Steuerpflichtigen Österreich zugeteilt.

Da die Steuerpflichtige weder in Österreich noch in China ansässig ist, kommt das DBA zwischen Österreich und China nicht zur Anwendung. Damit wäre nach österreichischer Rechtslage der Eintritt einer Doppelbesteuerung im Verhältnis zu China nicht ausgeschlossen. Das Besteuerungsrecht Chinas an den Einkünften der in China kurzfristig tätigen Gastlehrerin würde jedoch durch eine einschlägige Gastlehrerbestimmung im Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Deutschland und China beseitigt. Art. 20 DBA Deutschland/China enthält eine Gastlehrerbestimmung, derzufolge ein Lehrer oder Forscher, der in einem Vertragsstaat ansässig ist und sich im anderen Vertragsstaat höchstens drei Jahre zwecks fortgeschritten Studien oder Forschungsarbeiten oder zwecks Ausübung einer Lehrtätigkeit an einer Universität, Hochschule, Schule oder anderen Lehranstalt aufhält, in dem anderen Staat mit allen für diese Tätigkeit bezogenen Vergütungen von der Steuer befreit ist (vgl. Debatin/Wassermeyer, Doppelbesteuerung, Bd. II, China, S 106). Auf Grund dieser Bestimmung würde China das Besteuerungsrecht auch an den aus Österreich stammenden Einkünften entzogen. Deutschland dürfte zwar auf Grund des im Verhältnis zu China anzuwendenden DBA diese Einkünfte als Ansässigkeitsstaat besteuern, verliert dieses Besteuerungsrecht jedoch auf Grund der oben dargelegten, ausschließlich zu Gunsten des Kassenstaats wirkenden Regel des Art. 19 Abs. 1 DBA Österreich/Deutschland an Österreich.

Die aus österreichischen Quellen stammenden Einkünfte der deutschen Gastlehrerin wären daher nach dem für beschränkt Steuerpflichtige geltenden Recht dem österreichischen Lohnsteuerabzug zu unterziehen.

Sollte seitens der deutschen Finanzverwaltung dieser Fall anderslautend beurteilt werden und dadurch eine Doppelbesteuerung im Verhältnis zu Österreich eintreten, die von deutscher Seite nicht im Wege des für positive Qualifikationskonflikte in Z 32.1 ff des Kommentars zu Art. 23A und 23B des OECD-Musterabkommens vorgesehenen Lösungsmechanismus im Methodenartikel vermieden werden kann, stünde zur Lösung eines solchen Steuerkonflikts ein Verständigungsverfahren nach Art. 25 DBA-Deutschland zur Verfügung, das auf Grund des deutschen Wohnsitzes der Abgabenpflichtigen von deutscher Seite aus einzuleiten wäre.

Bundesministerium für Finanzen, 18. November 2008