

19. September 2011

BMF-010221/1313-IV/4/2011

An

Bundesministerium für Finanzen
Steuer- und Zollkoordination
Finanzämter
Großbetriebsprüfung

Salzburger Steuerdialog 2011 - Zweifelsfragen zum Internationalen Steuerrecht

Salzburger Steuerdialog vom 2. - 5. Mai 2011

1. Pensionen gemäß Artikel 18 DBA-Thailand und OECD-Musterabkommen

1.1. Bezughabende Norm

[§ 1 Abs. 2 EStG 1988, § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988, § 26 Abs. 1 BAO, Artikel 4 Abs. 2 DBA-Thailand, Artikel 18 Abs. 1 DBA-Thailand](#)

1.2. Sachverhalt

Ein Österreicher mit Sozialversicherungspension lebt einen Teil des Jahres in Thailand (ca. acht Monate Thailand, vier Monate Österreich). Die österreichische pensionsauszahlende Stelle löst dieses „Problem“ so: Der Pensionist gibt der pensionsauszahlenden Stelle bekannt, dass er ab Oktober in Thailand ist. Die pensionsauszahlende Stelle belässt ab diesem Zeitpunkt die Pension steuerfrei. Der Pensionist kommt im Mai wieder zurück nach Österreich, meldet sich wieder bei der pensionsauszahlenden Stelle, worauf diese die Pension wieder versteuert. Dieser Vorgang wiederholt sich jedes Jahr. Die Pensionisten sind natürlich daran interessiert, weiterhin der österreichischen Sozialversicherung zu unterliegen, um hier die Versicherungsleistungen in Anspruch nehmen zu können. Die Frage der Ansässigkeit wird seitens der pensionsauszahlenden Stelle nicht überprüft. Sie geht nur nach

Meldung und Abmeldung des Inlandsaufenthaltes vor. Dieses Vorgehen wird auch bei anderen Pensionisten (nicht nur „Thailand“) praktiziert.

1.3. Fragestellung

Gibt es mit der pensionsauszahlenden Stelle und dem BMF in irgendeiner Form eine Abmachung, wie die steuerliche Behandlung dieser Pensionisten zu erfolgen hat?

1.4. Lösung

Gemäß [§ 1 Abs. 2 EStG 1988](#) sind jene natürlichen Personen unbeschränkt steuerpflichtig, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Einen Wohnsitz hat gemäß [§ 26 Abs. 1 BAO](#) jemand dort, wo er eine Wohnung innehaltet unter Umständen, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird. Der gewöhnliche Aufenthalt iSd [§ 26 Abs. 2 BAO](#) ist dort belegen, wo sich eine Person unter Umständen aufhält, die erkennen lassen, dass diese Person an diesem Ort oder in diesem Land nicht nur vorübergehend verweilt. Bereits eines der Kriterien, also Wohnung ODER gewöhnlicher Aufenthalt, reicht für die Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht aus. Besteht daher in einem konkreten Fall eine Wohnung im Inland, so ist unbeschränkte Steuerpflicht iSd [§ 1 Abs. 2 EStG 1988](#) gegeben. Folge ist die unbeschränkte Steuerpflicht aller in- und ausländischen Einkünfte. Pensionen wären in diesem Zusammenhang von [§ 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988](#) erfasst.

Dieses nach nationalem Recht bestehende umfassende Besteuerungsrecht kann auf zwischenstaatlicher Ebene durch ein von Österreich abgeschlossenes DBA beschränkt werden.

Variante 1:

Eine ständige Wohnstätte besteht lediglich in Österreich. In Thailand besteht eine solche ständige Wohnstätte nicht. Vielmehr wird für jeden Zeitraum des Aufenthalts in Thailand eine Wohnung angemietet. In diesem Fall wäre die Person ausschließlich in Österreich ansässig. Ruhegehälter aus einer österreichischen Sozialversicherung für eine frühere privatwirtschaftliche unselbständige Beschäftigung sind gemäß Artikel 18 Abs. 1 des österreichisch-thailändischen Doppelbesteuerungsabkommens vom 8. Mai 1985, [BGBl. 263/1986 \(DBA-Thailand\)](#), nur im Ansässigkeitsstaat des Pensionisten, sonach in Österreich,

zu besteuern. Durch das ausschließliche Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaates ist eine Vermeidung der Doppelbesteuerung im Wege der Anwendung des Methodenartikels nicht erforderlich.

Eine Ausnahme von diesem Grundsatz regelt [Artikel 18 Abs. 2 DBA-Thailand](#), wonach Ruhegehälter oder ähnliche Vergütungen, die von einem thailändischen Unternehmen oder einer in Thailand belegenen Betriebstätte geleistet werden, in Thailand besteuert werden dürfen. Österreich hätte zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung diese Einkünfte gemäß [Artikel 24 Abs. 3 lit. b DBA-Thailand](#) unter Progressionsvorbehalt zu befreien. Österreichische Sozialversicherungspensionen sind jedoch keinesfalls von [Artikel 18 Abs. 2 DBA-Thailand](#) erfasst. Handelt es sich bei den Pensionen um Ruhegehälter für eine frühere Tätigkeit im österreichischen öffentlichen Dienst iSd [Artikel 19 Abs. 3 lit. a DBA-Thailand](#), so steht dem Kassenstaat, also Österreich, ein ausschließliches Besteuerungsrecht zu.

Somit besteht sowohl bei Pensionen für frühere unselbständige Beschäftigung als auch bei Pensionen des öffentlichen Dienstes ganzjährig inländische Steuerpflicht, welche durch die pensionsauszahlende Stelle im Wege des Lohnsteuerabzugs gemäß [§ 47 Abs. 1 EStG 1988](#) wahrzunehmen wäre.

Variante 2:

Besteht parallel neben der inländischen Wohnung auch eine ständige Wohnstätte in Thailand, so liegt abkommensrechtliche Doppelansässigkeit vor, die im Wege der Tie-Breaker-Regelung des [Artikel 4 Abs. 2 DBA-Thailand](#) aufzulösen wäre. Somit wäre zu untersuchen, ob die überwiegenden persönlichen oder wirtschaftlichen Beziehungen (Mittelpunkt der Lebensinteressen) zu Österreich oder zu Thailand bestehen.

Bei der Erörterung des Mittelpunktes der Lebensinteressen ist nicht auf das Verhältnis eines Jahres, sondern auf einen längeren Beobachtungszeitraum abzustellen (vgl. BMF vom 17.06.1997, EAS 1086). Ein ständiger, unterjähriger Wechsel der Ansässigkeit je nachdem, wo sich der Steuerpflichtige augenblicklich aufhält, ist jedenfalls nicht möglich. Hält sich eine vormals ausschließlich in Österreich ansässige Person einen Teil des Jahres im Ausland auf, so wird dadurch nicht automatisch der Mittelpunkt der Lebensinteressen ins Ausland verlagert. Rz 15 zu Artikel 4 des OECD-Musterkommentars (OECD-MK) führt dazu Folgendes aus: Wenn eine Person, die in einem Staat über eine Wohnstätte verfügt, ohne diese

aufzugeben, im anderen Staat eine zweite Wohnstätte begründet, so kann die Tatsache, dass sie die erste Wohnstätte dort beibehält, wo sie bisher stets gelebt und gearbeitet hat und wo sie ihre Familie und ihren Besitz hat, zusammen mit anderen Gesichtspunkten als Zeichen dafür sprechen, dass diese Person den Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen im ersten Staat beibehalten hat. Bei kurzfristigen Auslandsaufenthalten, wenn also der Auslandsaufenthalt zwei Jahre nicht übersteigt, wird in der Regel davon auszugehen sein, dass keine Verlagerung des Mittelpunktes der Lebensinteressen stattgefunden hat. Erst bei länger als fünf Jahre andauernden (im Wesentlichen durchgehenden) Auslandsaufenthalten spricht die äußere Vermutung für die Verlegung des Mittelpunktes der Lebensinteressen ins Ausland (EStR 2000 Rz 7597).

Ein gewichtiges Indiz für einen inländischen Mittelpunkt der Lebensinteressen kann in einer bestehenden Krankenversicherung in der österreichischen Sozialversicherung gesehen werden. Ein Versicherungsschutz in der österreichischen Krankenversicherung besteht gemäß [§ 8 Abs. 1 ASVG](#) nämlich nur, „wenn und solange sich eine Person ständig im Inland aufhält“.

Die Frage der Ansässigkeit ist vom konkreten Sachverhalt abhängig und wäre im Wege der freien Beweiswürdigung durch das zuständige Finanzamt zu klären. In Zweifelsfällen könnte der korrespondierenden Beurteilung des DBA-Partnerstaates Bedeutung beigemessen werden. Die Beurteilung durch den DBA-Partnerstaat kann beispielsweise durch die Vorlage eines ausländischen Besteuerungsnachweises nachgewiesen werden.

Sollte der Mittelpunkt der Lebensinteressen nicht feststellbar sein, da zu beiden Staaten gleich starke persönliche und wirtschaftliche Beziehungen bestehen, so wäre der Ort des gewöhnlichen Aufenthalts für die Feststellung der Ansässigkeit zu prüfen. Bestehen jedoch in beiden Staaten längere Aufenthalte, so wäre die Staatsangehörigkeit das die abkommensrechtliche Ansässigkeit entscheidende Kriterium. Ein österreichischer Staatsangehöriger würde somit als in Österreich ansässig anzusehen sein. Hinsichtlich der Folgen iZm der Besteuerung der Sozialversicherungspension wäre auf die Ausführungen zur Variante 1 zu verweisen.

Gelangt man jedoch im Rahmen der Prüfung der Tie-Breaker-Regelung zu dem Ergebnis, dass die abkommensrechtliche Ansässigkeit in Thailand belegen ist, so hätte Thailand gemäß

[Artikel 18 Abs. 1 DBA-Thailand](#) ein Besteuerungsrecht an den österreichischen Sozialversicherungspensionen (vgl. auch OECD-MK, Rz 24 ff zu Artikel 18).

Nur wenn die abkommensrechtliche Ansässigkeit in Thailand zweifelsfrei feststeht, könnte eine Entlastung von der Lohnsteuer durch die österreichische pensionsauszahlende Stelle erfolgen. Die Möglichkeit zur Entlastung an der Quelle durch die pensionsauszahlende Stelle besteht, sofern die Richtigkeit der Entlastung durch geeignete Dokumentation nachgewiesen werden kann. Wird durch den Steuerpflichtigen daher das Formular ZS-QU 1 vollständig und ordnungsgemäß ausgefüllt und durch die ausländische Finanzverwaltung mit einer Ansässigkeitsbestätigung versehen, so ist die pensionsauszahlende Stelle in der Lage, die Grundvoraussetzung für die Entlastung an der Quelle zu belegen. Das vereinfachte Dokumentationsverfahren, das grundsätzlich bei Auszahlungen unter € 10.000 zur Anwendung gelangen kann, greift nicht, wenn Doppelansässigkeit iSd DBA gegeben ist, da dem Vergütungsschuldner die Beurteilung der oft schwierigen Frage des Mittelpunktes der Lebensinteressen nicht zugemutet werden kann ([§ 2 Abs. 1 DBA-Entlastungsverordnung](#)).

Bestehen Zweifel an einer tatsächlichen abkommensrechtlichen Ansässigkeit in Thailand, so wäre eine Entlastung an der Quelle jedenfalls zu versagen, da die pensionsauszahlende Stelle für einen unrichtigerweise unterlassenen Lohnsteuerabzug in Haftung genommen werden kann. Behält hingegen die pensionsauszahlende Stelle (zB zur Vermeidung von Haftungsfolgen) Lohnsteuer ein, obgleich das [DBA-Thailand](#) Österreich wegen thailändischer Ansässigkeit Österreich kein Besteuerungsrecht zuweist, so kann der Steuerpflichtige unmittelbar einen Rückzahlungsantrag beim gemäß [§ 18 AVOG 2010](#) zuständigen Finanzamt BEO oder gegebenenfalls einen Antrag auf Veranlagung gemäß [§ 41 EStG 1988](#) beim Wohnsitzfinanzamt gemäß [§ 20 Abs. 1 AVOG 2010](#) im Falle der unbeschränkten Steuerpflicht stellen. In diesen Fällen obliegt die Prüfung der Ansässigkeit dem Finanzamt.

2. Verbundenheit von Unternehmen nach § 6 Z 6 EStG 1988 und Artikel 9 DBA-Großbritannien

2.1. Bezughabende Norm

[§ 6 Z 6 EStG 1988](#), [§ 3 InvFG 1993](#), [§ 3 ImmoInvFG](#), [Artikel 9 DBA-Großbritannien](#)

2.2. Sachverhalt

Das geprüfte Unternehmen Retail-GmbH steht im Eigentum der australischen Investmentfonds D und Y. Die beiden Fonds sind geschlossene Publikumsfonds. Der Fonds D hält mittelbar einen Anteil von rund 15%, der Fonds Y hält mittelbar einen Anteil von rund 85% an der Retail-GmbH. Letzt-Eigentümer an der Retail-GmbH sind somit die Investoren, die Anteile an den D- und Y-Investmentfonds halten.

Nach dem maßgeblichen australischen Gesellschaftsrecht obliegt die Vertretung der Eigentümerinteressen (Investoren) gegenüber der im Fonds gehaltenen Beteiligungen sowie die Verwaltung des Fondsvermögens der so genannten "Responsible Entity". Bei der Ausübung der gesetzlich normierten und nicht widerruflichen Treuhandschaft sind durch die "Responsible Entity" die Interessen der Eigentümer zu wahren. Die "Responsible Entity" ist daher mit der österreichischen Kapitalanlagegesellschaft iSd [§ 3 InvFG 1993](#) und [§ 3 ImmoInvFG](#) vergleichbar. Im Gegensatz zur typischen vertraglichen Treuhandschaft unterliegt die "Responsible Entity" nicht den Weisungen der Eigentümer, sondern agiert eigenverantwortlich.

Die "Responsible Entity" der australischen Fonds D und Y ist eine in Großbritannien ansässige Management-Gesellschaft. Die Management-Gesellschaft hat mit der österreichischen Retail-GmbH einen Dienstleistungsvertrag abgeschlossen, wonach bestimmte Management-Dienstleistungen an die Retail-GmbH erbracht werden. Der Management-Vertrag sei laut Retail-GmbH im eigenen Wirkungsbereich der "Responsible Entity" abgeschlossen worden und nicht in ihrer Eigenschaft als gesetzliche Treuhänderin der Fondseigentümer. Im Vertrag fehle auch ein Verweis auf eine Treuhandschaft in Bezug auf die erbrachten Managementleistungen. Die Erträge aus dem Management-Dienstleistungsvertrag mit der Retail-GmbH werden bei der "Responsible Entity" in Großbritannien und nicht bei den australischen D- und Y-Fonds ausgewiesen. In den nach australischem Bilanzrecht erstellten Jahresabschlüssen der Fonds D und Y wird die "Responsible Entity" als "related party" bezeichnet und Managementverträge mit der "Responsible Entity" werden als Leistungsbeziehung zwischen verbundenen Unternehmen offen gelegt.

Die österreichische Retail-GmbH vertritt nun die Rechtsmeinung, dass die aus dem Management-Vertrag resultierende Leistungsbeziehung zwischen der "Responsible Entity"

und der österreichischen Retail-GmbH nicht einer steuerlichen Arm's Length - Prüfung zu unterziehen sei, da keine verbundenen Unternehmen gemäß [§ 6 Z 6 EStG 1988](#) und Artikel 9 des österreichisch-britischen Doppelbesteuerungsabkommens vom 30. April 1969, [BGBI. 585/1978](#) idgF ([DBA-Großbritannien](#)), vorliegen würden.

2.3. Fragestellung

Sind die Vertragsparteien des Management-Vertrages "verbundene Unternehmen" iSd [§ 6 Z 6 EStG 1988](#) und [Artikel 9 DBA-Großbritannien](#)?

2.4. Lösung

[§ 6 Z 6 lit. a EStG 1988](#) iVm [§ 6 Z 6 lit. c EStG 1988](#) erfordert die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes, somit die Ansetzung der Werte, die im Falle einer Erbringung an einen vom Steuerpflichtigen völlig unabhängigen Betrieb angesetzt worden wären, wenn Management-Dienstleistungen, also sonstige Leistungen iSd [§ 6 Z 6 lit. a EStG 1988](#), zwischen im weitesten Sinne „verbundenen Unternehmen“ erbracht werden.

Übernimmt eine britische Managementgesellschaft die Verwaltung des Fondsvermögens von australischen Publikumsfonds sowie die Vertretung der Eigentümerinteressen gegenüber in australischen Publikumsfonds gehaltenen Beteiligungen, da die australischen Publikumsfonds dazu selbst aus gesellschaftsrechtlichen Gründen nicht in der Lage sind, so wird die britische Managementgesellschaft als Treuhänderin für die Anteilseigner der Publikumsfonds (die Treugeber) anzusehen sein.

Ist die Erfinderin dieses Modells die Großmuttergesellschaft der britischen Managementgesellschaft, so ist nach den Erfahrungen des täglichen Lebens davon auszugehen, dass sich dieser Erfinder auch Einfluss auf die Geschäftsbeziehungen innerhalb des gesamten Modells sicherstellt. Denn nur solange Einflussmöglichkeiten bestehen, ist eine solche Modellkonstruktion sinnvoll. Somit wird bereits deshalb von einer Verbundenheit der involvierten Rechtsträger auszugehen sein.

Eine Verbundenheit liegt nach [§ 6 Z 6 lit. a 4. TS EStG 1988](#) vor, wenn „bei beiden Betrieben dieselben Personen die Geschäftsleitung oder die Kontrolle ausüben oder darauf Einfluss haben“. Im Wesentlichen deckt sich diese Regelung weitestgehend mit den Verbundenheitskriterien des Artikels 9 des [DBA-Großbritannien](#).

Es dürfte nun außer Streit stehen, dass die britische Managementgesellschaft über die Verwaltung des Fondsvermögens und die Wahrnehmung der Eigentümerinteressen als Treuhänder „die Geschäftsleitung oder die Kontrolle“ der australischen Publikumsfonds ausübt.

Durch die in Summe 100-prozentige Beteiligung der australischen Fonds an der österreichischen Retail-GmbH vermag damit die britische Gesellschaft auch die Kontrolle über die österreichische Retail-GmbH auszuüben. Das Argument, dass sich die unmittelbaren geschäftlichen Beziehungen zwischen der britischen und der österreichischen Gesellschaft außerhalb der Treuhandfunktion abspielen und daher wie bei voneinander unabhängigen Unternehmen dem freien Spiel der Marktkräfte unterworfen sind, vermag nicht zu überzeugen. Weder nach [§ 6 Z 6 EStG 1988](#) noch nach [Artikel 9 DBA-Großbritannien](#) geht die maßgebende Verbundenheit zweier Kapitalgesellschaften dadurch verloren, dass bestimmte Geschäftsbeziehungen zwischen den "verbundenen Unternehmen" außerhalb dieser Verbundenheit getätigt werden. Ist daher zwischen zwei Kapitalgesellschaften das Naheverhältnis im Sinn von [§ 6 Z 6 EStG 1988](#) und [Artikel 9 DBA-Großbritannien](#) auf Grund bestehender Einflussmöglichkeiten gegeben, unterliegen sämtliche Geschäftsbeziehungen zwischen den nahestehenden Unternehmen der finanzamtlichen Überprüfung, ob sie nach den VPR 2010 und den OECD-VPG dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen.

3. Wegzugsbesteuerung nach Zuzug

3.1. Bezughabende Norm

[§ 31 Abs. 2 Z 2 EStG 1988, Artikel 13 Abs. 6 DBA-Deutschland](#)

3.2. Sachverhalt

Ein deutscher Staatsbürger, der wesentlich an einer deutschen Kapitalgesellschaft beteiligt ist, verlegt seinen Wohnsitz am 1. Jänner 2009 aus Deutschland nach Österreich. Die Gesellschaftsbeteiligung soll in der Folge an eine gemeinsam mit den in Deutschland verbliebenen Familienmitgliedern gegründete deutsche Privatstiftung übertragen werden.

3.3. Fragestellung

Löst die Übertragung der Beteiligung an die deutsche Privatstiftung eine Wegzugsbesteuerung iSd [§ 31 Abs. 2 Z 2 EStG 1988](#) aus?

3.4. Lösung

Hat ein deutscher Staatsbürger, der wesentlich an einer deutschen Kapitalgesellschaft beteiligt ist, am 1. Jänner 2009 seinen Wohnsitz aus Deutschland nach Österreich verlegt und soll die Gesellschaftsbeteiligung in der Folge an eine gemeinsam mit den in Deutschland verbliebenen Familienmitgliedern gegründete deutsche Privatstiftung übertragen werden, so wird dadurch auf österreichischer Seite der Tatbestand der Wegzugsbesteuerung nach [§ 31 Abs. 2 Z 2 EStG 1988](#) verwirklicht, da hierdurch ein "Umstand" eintritt, der zum Verlust des österreichischen Besteuerungsrechtes an den stillen Reserven der Beteiligung führt. Denn weder nach innerstaatlichem Recht noch nach DBA-Recht dürfte ein Veräußerungsgewinn, den die deutsche Privatstiftung aus dem Beteiligungsverkauf erzielt, in Österreich besteuert werden.

Die österreichische Wegzugsbesteuerung erfasst allerdings nur den nach dem Zuzug eingetretenen Wertzuwachs, da nur der Unterschiedsbetrag zwischen dem gemeinen Wert im Zeitpunkt des Zuzuges und im Zeitpunkt des Wegzuges der Besteuerung unterliegt. Diese Regelung deckt sich im Grunde mit der Vorschrift des [Artikels 13 Abs. 6 DBA-Deutschland](#).

Auch wenn die Übertragung der Beteiligung in eine deutsche Privatstiftung nicht zu einem "Wegzug" des - in Österreich verbleibenden - deutschen Staatsbürgers führt, kann der in [§ 31 Abs. 2 Z 2 EStG 1988](#) (für Fälle eines "Wegzuges") vorgesehene Besteuerungsaufschub beantragt werden. Denn bereits in EAS 3125 wurde die Ansicht vertreten, dass der Tatbestand des "Wegzuges" in [§ 31 Abs. 2 Z 2 EStG 1988](#) jenem Tatbestand entspricht, der den Anlass zur Aufdeckung der stillen Reserven infolge des Besteuerungsverlustes gebildet hat; im gegebenen Fall ist dies die Beteiligungsübertragung an die deutsche Privatstiftung.

Wurde auf deutscher Seite bereits die Besteuerung des bis zum Wegzug nach Österreich in Deutschland entstandenen Wertzuwachses bis zur tatsächlichen Veräußerung der Beteiligung gestundet, hindert dies auf österreichischer Seite nicht, gemäß [§ 31 Abs. 2 Z 2 EStG 1988](#)

ebenfalls einen Steueraufschub bis zur tatsächlichen Veräußerung der Gesellschaftsbeteiligung zu beantragen. (Vgl. BMF vom 20.10.2010, EAS 3182)

4. Abfindungen und ähnliche Vergütungen im DBA-Deutschland

4.1. Bezughabende Norm

[Artikel 15 Abs. 1 DBA-Deutschland](#)

4.2. Sachverhalt

Der deutsche BFH verwirft iZm Abfindungen regelmäßig das Kausalitätsprinzip und erachtet in ständiger Rechtsprechung den Ansässigkeitsstaat des Einkünfteempfängers gemäß Artikel 15 Abs. 1 OECD-MA als besteuerberechtigt (vgl. BFH, 02.09.2009, I R 111/08).

4.3. Fragestellung

Wie sind Abfindungen und ähnliche Vergütungen im Lichte der deutschen Rechtsprechung und unter Berücksichtigung der auf Konsultationsvereinbarungen iSd [Artikel 25 DBA-Deutschland](#) basierenden österreichischen Verwaltungspraxis mit Deutschland in Österreich zu besteuern?

4.4. Lösung

Mit Deutschland wurden im Rahmen von Konsultationsgesprächen Fragen zur Besteuerung von Abfindungszahlungen nach Artikel 15 des Abkommens behandelt. Diese Konsultationsvereinbarung ersetzt die Verständigungs- / Konsultationsvereinbarungen zu Abfindungen an Arbeitnehmer vom 23. Juni 1999, vom 3. März 2000 und vom 21./27. März 2006. Über die Bestimmungen des innerstaatlichen und zwischenstaatlichen Rechts hinausgehende Rechte und Pflichten können aus diesem Erlass nicht abgeleitet werden.

Kausalitätsprinzip bei Arbeitnehmern:

Dem Arbeitsausübungsstaat steht gemäß Artikel 15 Abs. 1 des Abkommens grundsätzlich das Recht auf Besteuerung der Arbeitseinkünfte zu. Es ist hierbei unerheblich, ob der Empfänger dieser Einkünfte im Zahlungszeitpunkt noch im Arbeitsausübungsstaat ansässig ist oder nicht

und ob er zu diesem Zeitpunkt noch als Arbeitnehmer berufstätig ist oder nicht. Es ist einzig und allein entscheidend, ob die betreffenden Zahlungen als Entgelt für die im Arbeitsausübungsstaat erbrachten Arbeitsleistungen anzusehen sind.

Gehaltsfortzahlung nach vorzeitiger Beendigung des Dienstverhältnisses durch einen Arbeitgeber:

Verlegt ein in einem Vertragsstaat ansässiger Arbeitnehmer aus Anlass der vorzeitigen Beendigung seines Dienstverhältnisses seinen Wohnsitz in den anderen Vertragsstaat und werden ihm die Gehälter bis zum vertraglich vorgesehenen Ablauf des Dienstverhältnisses weitergezahlt, so steht das Besteuerungsrecht an den Gehaltsfortzahlungen dem Staat zu, der auch betreffend die Bezüge aus der aktiven Tätigkeit besteuierungsberechtigt war.

Zahlungen für ein Konkurrenz- und Wettbewerbsverbot:

Zahlungen für ein Konkurrenz- und Wettbewerbsverbot nach Beendigung des Dienstverhältnisses unterliegen in dem Staat der Besteuerung, der auch betreffend die Bezüge aus der aktiven Tätigkeit besteuierungsberechtigt war. Dies deshalb, weil diese Gehaltsfortzahlungen Einkünfte darstellen, die noch aus der persönlichen aktiven Tätigkeit des früheren Tätigkeitsstaats herrühren und weder als Ruhegehälter noch als nicht besonders geregelte Einkünfte angesehen werden können.

Abfertigung (Abfindung) und Urlaubsentschädigung:

Eine gesetzliche oder freiwillige Abfertigung / Abfindung aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses sowie eine Urlaubsentschädigung unterliegen in jenem Staat der Besteuerung, der auch betreffend die Bezüge aus der aktiven Tätigkeit besteuierungsberechtigt war.

Werden jedoch Gehaltsfortzahlungen, Zahlungen für ein Konkurrenz- und Wettbewerbsverbot, Abfertigungen, Abfindungen und Urlaubsentschädigungen aus Anlass der Auflösung des Dienstverhältnisses, welche eine in einem Vertragsstaat ansässige Person nach Wegzug aus dem Tätigkeitsstaat von ihrem ehemaligen, im anderen Vertragsstaat ansässigen Arbeitgeber erhält, aufgrund der durch das maßgebliche innerstaatliche Recht dieses Staates gebotenen Anwendung des Abkommens nicht im ehemaligen Tätigkeitsstaat

besteuert (negativer Qualifikationskonflikt), können diese Abfindungszahlungen gemäß Artikel 28 Abs. 1 lit. a im Ansässigkeitsstaat dieser Person besteuert werden.

Im Falle eines positiven Qualifikationskonflikts wird der Eintritt einer Doppelbesteuerung unter sinngemäßer Berücksichtigung der Ausführungen des Abschnitts E des OECD-Kommentars zu Artikel 23A und Artikel 23B des OECD-Musterabkommens auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, insbesondere dessen Tz 32.4 ff., durch Steuerfreistellung im Ansässigkeitsstaat vermieden. (Vgl. Erlass des BMF vom 21.12.2010, BMF-010221/3371-IV/4/2010; Zusammenfassung der im Ergebnisprotokoll vom 13. August 2010 abgestimmten Auslegungsfragen zum [DBA-Deutschland](#), [BGBl. III 182/2002](#))

5. Die Anrechnung tschechischer Quellensteuer

5.1. Bezughabende Norm

[§ 24 Abs. 3 KStG 1988, Artikel 22 DBA-Tschechien](#)

5.2. Sachverhalt

Ein österreichischer Unternehmer verleast Fahrzeuge (LKW) an ein tschechisches Schwesterunternehmen. In Tschechien werden in den Jahren 2008 bis 2010 5% Quellensteuer einbehalten. Diese Quellensteuer sollte auf die österreichische KöSt angerechnet werden.

5.3. Fragestellung

Fraglich ist, in welcher Höhe eine Anrechnung zulässig ist, wenn das österreichische Unternehmen neben den angeführten Einkünften mit der gleichen Schwestergesellschaft in Tschechien noch andere, nicht einer Quellensteuer unterliegende Umsätze tätigt.

- a) Kann eine Anrechnung nur auf die KöSt entfallen, soweit sie auf positive Einkünfte aus dem Leasinggeschäft mit Tschechien entfällt?
- b) Oder ist eine Anrechnung auf die anteilige österreichische KöSt sämtlicher Einkünfte aus Tschechien zulässig?

5.4. Lösung

Zur Frage der Anrechnung tschechischer Quellensteuer auf Leasingraten wurde in EAS 3127 (BMF vom 08.03.2010, EAS 3127) seitens des BMF wie folgt Stellung genommen:

„Für die Frage, ob Tschechien gemäß [Artikel 12 Abs. 2 DBA-Tschechien](#) berechtigt ist, von Leasingraten im KFZ-Leasinggeschäft eine 5-prozentige Quellensteuer zu erheben, ist entscheidend, ob die entgeltliche KFZ-Überlassung als Vermietungsvorgang gegen Mietzahlung oder als Veräußerungsvorgang gegen Ratenzahlung zu werten ist. Im erstgenannten Fall unterliegen die gezahlten Vergütungen gemäß [Artikel 12 Abs. 2 und Abs. 3 lit. a DBA-Tschechien](#) der 5-prozentigen tschechischen Quellensteuer, die in Österreich gemäß [Artikel 22 Abs. 1 lit. b DBA-Tschechien](#) anzurechnen ist. Im zweiten Fall fällt der Vorgang unter [Artikel 7 DBA-Tschechien](#), wodurch kein tschechischer Besteuerungsanspruch begründet wird und folglich keine Steueranrechnung in Österreich erfolgen könnte (EAS 1034 und EAS 2623).

Bei Abschluss eines formal als Mietvertrag (Leasingvertrag) bezeichneten Vertrages kann es allerdings international zu Qualifikationskonflikten kommen, wenn nach österreichischem Recht ([§ 21 BAO](#) iVm EStR 2000 Rz 135 ff) der Vorgang als Finanzierungsleasing und folglich in wirtschaftlicher Betrachtungsweise als KFZ-Veräußerung gegen (verzinsliche) Ratenzahlung zu werten ist, während nach ausländischem Recht die formale Betrachtung der wirtschaftlichen vorgeht und die Leasingraten insgesamt als Mietzahlungen einzustufen sind. Da das [DBA-Tschechien](#) in dieser Hinsicht keine verbindlichen Anweisungen zur Abgrenzung von Veräußerungs- und Vermietungsverträgen enthält, wird Tschechien nicht entgegengetreten werden können, wenn es unter Berufung auf Artikel 3 Abs. 2 des Abkommens die Abgrenzung auf sein innerstaatliches Recht stützt und den Leasingvertrag als Mietvertrag einstuft. Dies setzt allerdings voraus, dass nach tschechischem Recht sowohl nationale wie auch internationale Finanzierungsleasingverträge als Mietverträge gewertet werden und dass sonach keine europarechtswidrige Diskriminierung der internationalen Leasingverträge stattfindet; weiters ist Voraussetzung, dass Tschechien die Leasingraten nicht nur zur Erlangung der 5-prozentigen Quellensteuer, sondern auch bei Ermittlung des Betriebsgewinnes des Leasingnehmers als Mietzahlungen und daher insgesamt als Betriebsausgabe behandelt und nicht bloß den in den Leasingraten enthaltenen Zinsanteil

gewinnmindernd berücksichtigt; denn im letztgenannten Fall müsste daraus der Schluss gezogen werden, dass auch nach tschechischem Recht die Leasingraten in einen nicht abzugsfähigen Tilgungsanteil einer eingegangenen Kaufpreisverbindlichkeit und in einen abzugsfähigen Verzinsungsteil aufgespalten werden.

Ist die Berechtigung Tschechiens zur Erhebung einer 5-prozentigen Quellensteuer anzuerkennen, dann ist diese Quellensteuer nach Maßgabe des Artikels 22 Abs. 1 lit. b des Abkommens in Österreich anzurechnen. Hierbei wird aber der Anrechnungshöchstbetrag zu beachten sein, der dazu führt, dass eine Anrechnung nur bis zur Höhe der auf den erfolgswirksamen Teil der Leasingraten (Hinweis auf EStR 2000 Rz 149 fünfter Satz) entfallenden österreichischen Körperschaftsteuer zulässig ist.“

Durch diese von der Höhe der österreichischen Steuer abhängige Anrechnungsbegrenzung soll sichergestellt werden, dass durch das Anrechnungsverfahren kein günstigeres Besteuerungsresultat erreicht wird, als wenn Österreich zur Vermeidung der Doppelbesteuerung die betreffenden ausländischen Einkünfte überhaupt von der Steuer befreit.

Gemäß Artikel 22 Abs. 1 lit. b österreichisch-tschechischen Doppelbesteuerungsabkommens vom 8. Juni 2006, [BGBI. III 39/2007 \(DBA-Tschechien\)](#), darf der in diesem Zusammenhang anzurechnende Auslandssteuerbetrag "jedoch den Teil der vor der Anrechnung ermittelten Steuer nicht übersteigen, der auf die aus der Tschechischen Republik bezogenen Einkünfte entfällt". Der Begriff "aus der Tschechischen Republik bezogene Einkünfte" ist hierbei aus dem Abkommenszusammenhang heraus in der Weise auszulegen, dass damit die im ersten Satz dieser Anrechnungsvorschrift genannten und in Österreich steuerpflichtigen Einkünfte angesprochen werden ("anrechnungsbegünstigte Einkünfte", Hinweis auf EStR 2000 Rz 7585).

Tschechische Einkünfte, die nicht unter Artikel 10 oder 12 des Abkommens fallen, hinsichtlich derer daher auf Grund des Abkommens gar keine Anrechnungsverpflichtung entstehen kann, zählen sonach nicht zu den "anrechnungsbegünstigten Einkünften". Auch aus dem VwGH-Erkenntnis vom 26.05.2010, [2005/13/0031](#) (betr ungarische Zinsen) ergibt sich, dass Einkünfte, an denen dem Quellenstaat nach dem DBA kein Besteuerungsrecht zusteht, bei Ermittlung des Anrechnungshöchstbetrages unberücksichtigt bleiben; die gleiche Aussage

findet sich in EAS 890 (BMF vom 03.06.1996, EAS 890, betr. britische Zinsen). Nur dann, wenn zwar auf Grund des DBA eine Quellensteueranrechnungsverpflichtung besteht, der Quellenstaat aber nach seinem inländischen Recht keine Besteuerung vornimmt, können solche im Quellenstaat unbesteuert gebliebene Einkünfte für Belange der Höchstbetragsberechnung einbezogen werden (siehe den in diesem Sinn zu verstehenden letzten Satz in EStR 2000 Rz 7585).

Ergänzend wird angemerkt, dass allfällige Dividenden aus Tschechien die nach [§ 10 Abs. 1 KStG 1988](#) in Österreich steuerfrei sind, nicht zu den "anrechnungsbegünstigten Einkünften" zählen, obgleich sie von Artikel 10 und damit vom ersten Satz des Artikels 22 Abs. 1 lit. b [DBA-Tschechien](#) erfasst sind. Denn in Österreich nicht steuerpflichtige Einkünfte zählen nicht zu den anrechnungsbegünstigten Einkünften (zB BMF vom 05.05.1992, EAS 124; vom 07.07.1994, EAS 465; vom 03.06.1996, EAS 890; vom 12.03.2001, EAS 1816).

Die Anwendbarkeit der "per country limitation" (EStR 2000 Rz 7584) ermöglicht lediglich eine Zusammenfassung aller "anrechnungsbegünstigten Einkünfte" aus dem betreffenden ausländischen Staat (und verlangt daher nicht nach der "per item limitation" eigentümlichen gesonderten Berechnung je Einkunftsquelle). Die "per country limitation" gestattet aber nicht auch die Einbeziehung von nicht durch Anrechnung begünstigten Auslandseinkünften (EStR 2000 Rz 7585).

Im angefragten Sachverhalt ist daher nur die unter lit. a aufgezeigte Lösung gerechtfertigt.

6. Verständigungsverfahren vs. Informationsaustausch (Artikel 25 und 26 DBA-Kroatien)

6.1. Bezugshabende Norm

[Artikel 25](#) und [26 DBA-Kroatien](#)

6.2. Sachverhalt

Ein ehemaliger Schitrainer eines österreichischen Schiverbandes ist seit einigen Jahren in dieser Position für Kroatien tätig. Im Rahmen einer VK-Prüfung wurden Lohnbescheinigungen des kroatischen Schiverbandes vorgelegt, aus denen ersichtlich ist,

dass die Einkünfte aus der Trainertätigkeit (wie beim österreichischen Schiverband) unselbständiger Natur sind, was auch nicht bestritten wird.

Es haben sich 2 Streitpunkte ergeben:

1. Die ausgewiesenen Einkünfte werden ohne Währungsangabe (!) ausgewiesen. Das Finanzamt geht aufgrund des Vergleiches mit den ehemaligen österreichischen Einkünften und unter Bedachtnahme auf den internationalen Wettbewerb in diesem Sektor davon aus, dass es sich mit einer an Sicherheit grenzenden Wahrscheinlichkeit um Euro handeln muss. Der Pflichtige und sein StB behaupten, es wären Kuna, was die Einkünfte auf einen Bruchteil sinken ließe.
2. Kroatien hat, obwohl der Trainer unbestrittenmaßen in Österreich ansässig ist und seine Tätigkeit im Schiwcup nur in geringem Ausmaß in Kroatien ausüben wird, die Einkünfte zur Gänze besteuert. Das Finanzamt vertritt die Auffassung, dass Kroatien nach den Vorgaben des [Artikels 15 DBA-Kroatien](#) nur als Tätigkeitsort Steuerrechte hat, alle Einkünfte aus Drittländeraufenthalten hingegen Österreich als Ansässigkeitsstaat zuzurechnen sind.

Die beiden operieren offensichtlich mit der Tatsache, dass der Informationsaustausch nach [Artikel 26 Abs. 3 DBA-Kroatien](#) durch ein Verwaltungsübereinkommen in Kraft gesetzt werden muss, welches allerdings bis dato noch nicht zustande gekommen ist und nach inoffiziellen Auskünften auf die lange Bank geschoben worden ist (scheinbar in Erwartung des EU-Beitritts von Kroatien).

6.3. Fragestellung

Können die notwendigen Informationen über ein Verständigungsverfahren nach Artikel 25 Abs. 3 beschafft werden?

6.4. Lösung

Das österreichisch-kroatische Doppelbesteuerungsabkommen vom 21.09.2000, [BGBI. III 119/2001 \(DBA Kroatien\)](#), enthält in seinem Artikel 26 Abs. 3 eine Vorbehaltsklausel, derzufolge die Anwendung des gesamten Amtshilfeartikels dem Abschluss eines Verwaltungsübereinkommens zwischen den obersten Finanzbehörden der Vertragsstaaten

vorbehalten wird. Der Abschluss eines derartigen Verwaltungsübereinkommens, das vom BMF bereits vor geraumer Zeit ausgearbeitet wurde, ist bislang bedauerlicher Weise nicht zustande gekommen. Derzeit laufen Verhandlungen zur Revision des DBA, wobei der bestehende Artikel 26 dem aktuellen OECD-Standard der Transparenz und Amtshilfe angepasst werden soll. Bis zum Wirksamkeitsbeginn dieses neuen Abkommens besteht auf völkerrechtlicher Ebene die Möglichkeit eines Austausches steuerrechtlicher Informationen, die unter den Schutz der abgabenrechtlichen Geheimhaltung fallen, nur im Rahmen eines Verständigungsverfahrens gemäß Artikel 25 des Abkommens.

Ein in Österreich ansässiger Steuerpflichtiger, der Einkünfte aus Kroatien bezieht, ist im Rahmen der erhöhten Mitwirkungspflicht bei Auslandsbeziehungen im besonderen Ausmaß verpflichtet, gegenüber den österreichischen Abgabenbehörden seinen Offenlegungspflichten im Sinne des [§ 119 BAO](#) nachzukommen (vgl. VwGH 23.02.1994, [92/15/0159](#)). Unterlässt er dies, kann sich für die Abgabenbehörden die Notwendigkeit der Schätzung der Grundlagen für die Abgabenerhebung gemäß [§ 184 BAO](#) ergeben. Sollte sich im Gefolge derartiger Schätzungsmaßnahmen ein Steuerkonflikt im Verhältnis zu Kroatien ergeben, was insbesondere dann anzunehmen sein wird, wenn die kroatische Finanzverwaltung für sich ebenfalls die Stellung des Ansässigkeitsstaats und damit die Berechtigung zur Welteinkommensbesteuerung beansprucht, dann bliebe es dem Steuerpflichtigen unbenommen, die Herstellung des abkommengemäßen Rechtszustandes im Wege eines Verständigungsverfahrens gemäß [Artikel 25 Abs. 1 DBA-Kroatien](#) zu beantragen.

Die Anwendung eines Verständigungsverfahrens von Amts wegen iSd [Artikel 25 Abs. 3 DBA-Kroatien](#) ist grundsätzlich der Erörterung allgemeiner, über den Einzelfall hinaus gehender Interpretations- oder Anwendungsprobleme, auch wenn sie aus Anlass eines Einzelfalls aufgetreten sind, vorbehalten (vgl. insb OECD-MK, Rz 50 und 52 zu Artikel 26 OECD-MA). Darunter fallen auch in einem Einzelfall aufgetretene Probleme, die eine Kategorie von Steuerpflichtigen betreffen könnten. Hierunter wäre beispielsweise die Frage zu subsumieren, ob es denkbar ist, dass bei der Ausstellung von Lohnzetteln oder ähnlichen Bescheinigungen Beträge in anderer Währung als der offiziellen Landeswährung in Betracht kommen. Der letzte Satz des Abs. 3 von Artikel 25 eröffnet – auch einzelfallbezogen – die Möglichkeit einer Konsultation über Fälle von Doppelbesteuerung, die im Abkommen nicht

behandelt werden. Dies wird jedoch im vorliegenden Zusammenhang zumindest auf der Grundlage der erkennbaren Sachverhaltssituation nicht der Fall sein.

[Artikel 25 Abs. 3 DBA-Kroatien](#) kann daher nicht als vollwertiges Instrument zum Ersatz des Artikels über den Informationsaustausch heran gezogen werden. Ein dem Artikel 26 entsprechender uneingeschränkter Informationsaustausch in einem konkreten Einzelfall könnte daher nur im Rahmen eines Verständigungsverfahrens auf Antrag gemäß [Artikel 25 Abs. 1 DBA-Kroatien](#) erfolgen.

7. Behandlung erstattungsfähiger Aufstockungsbeträge nach dem deutschen Altersteilzeitgesetz

7.1. Bezughabende Norm

[Artikel 15 Abs. 6 DBA-Deutschland](#)

7.2. Sachverhalt

Nach der bisherigen Verwaltungspraxis wurden die Aufstockungsbeträge nur unter Progressionsvorbehalt erfasst, da eine Leistung aus einer öffentlichen Kasse (Bezüge aus der gesetzlichen Arbeitslosenversicherung) unterstellt wurde. Diese Rechtsansicht wurde auch vom BMF dem Grenzgängerverband ursprünglich so mitgeteilt - siehe auch BMF vom 28.10.2009, EAS 3099 (siehe Pkt 7.4.).

7.3. Fragestellung

In welcher Form soll die Besteuerung in Zukunft vorgenommen werden? Diese Altersteilzeitfälle sind nur mehr bis 31.12.2009 durch die Bundesanstalt für Arbeit förderungsfähig, die bestehenden Vereinbarungen laufen aber bis 2015/2016.

7.4. Lösung

Im Rahmen eines Verständigungsverfahrens nach Artikel 25 des österreichisch-deutschen Doppelbesteuerungsabkommens vom 24. August 2000, [BGBl. III 182/2002 \(DBA-Deutschland\)](#), wurde mit der deutschen Finanzverwaltung nachstehendes Einverständnis betreffend die steuerrechtliche Behandlung von erstattungsfähigen Aufstockungsbeträgen nach dem deutschen Altersteilzeitgesetz getroffen. Über die Bestimmungen des

innerstaatlichen und zwischenstaatlichen Rechts hinausgehende Rechte und Pflichten können aus diesem Erlass nicht abgeleitet werden.

Die im Jahr 2001 getroffene Aussage zu den erstattungsfähigen Aufstockungsbeträgen nach dem deutschen Altersteilzeitgesetz, wonach es sich bei diesen Aufstockungsbeträgen um Zahlungen aus öffentlichen Kassen (Bezüge aus der deutschen gesetzlichen Sozialversicherung) handelt, hinsichtlich derer Deutschland nach [Artikel 18 Abs. 2 DBA-Deutschland](#) (2000) das (ausschließliche) Besteuerungsrecht zugeteilt wird (vgl. EAS 1815 vom 6. März 2001 und ergänzend EAS 3099 vom 28. Oktober 2009), trifft nur noch für Fälle zu, bei denen die Steuerpflichtigen die Altersteilzeit vor dem 1. Jänner 2010 angetreten haben. Da die Altersteilzaufstockungsbeträge an Arbeitnehmer, die erst ab 1. Jänner 2010 die Altersteilzeit begonnen haben, dem Arbeitgeber von der deutschen Bundesanstalt für Arbeit nicht mehr erstattet werden, ist eine Zuordnung des Besteuerungsrechts für diese Zahlungen auf der Grundlage von [Artikel 18 Abs. 2 DBA-Deutschland](#) (2000) nicht mehr möglich. Eine Steuerfreistellung dieser Beträge kommt daher bei in Österreich ansässigen Arbeitnehmern nicht mehr in Betracht. Zahlungen, die auf Grund von Verträgen, die vor dem 1. Jänner 2010 geschlossen wurden, bezogen werden, sind jedoch bis zum Ende des vertraglich vorgesehenen Zeitraumes weiterhin gemäß [Artikel 18 Abs. 2 DBA-Deutschland](#) (2000) von der Besteuerung in Österreich unter Progressionsvorbehalt ausgenommen. Soweit bereits ergangene Bescheide dieser zwischenstaatlich akkordierten Rechtsauffassung widersprechen, sind sie gemäß [§ 299 BAO](#) aufzuheben. In jenen Fällen, in denen die Jahresfrist gemäß [§ 302 Abs. 1 BAO](#) bereits abgelaufen ist, müsste der abkommensgemäß Rechtszustand auf Antrag in einem Verständigungsverfahren gemäß [Artikel 25 Abs. 2 DBA-Deutschland](#) (2000) hergestellt werden. (Vgl. Erlass des BMF vom 21.02.2011, BMF-010221/0088-IV/4/2011, Verständigung mit Deutschland nach Artikel 25 des österreichisch-deutschen Doppelbesteuerungsabkommens betreffend die steuerrechtliche Behandlung von erstattungsfähigen Aufstockungsbeträgen nach dem deutschen Altersteilzeitgesetz).

Bundesministerium für Finanzen, 19. September 2011