

21. Dezember 2005

BMF-010221/0789-IV/4/2005

An

Bundesministerium für Finanzen
Steuer- und Zollkoordination
Finanzämter
Großbetriebsprüfungen
unabhängigen Finanzsenat

Steuerliche Behandlung von international tätigen Gastlehrern

Mit dem vorliegenden Erlass wird der Gastlehrererlass aus dem Jahr 1998 aktualisiert

1 Anwendung der DBA-Zuteilungsregeln

1. Nach der Rechtsprechung des BFH (Urteil vom 21.08.1985, BStBl. II 1986, 5) ist bei Auslegung eines Doppelbesteuerungsabkommens zunächst von seinem Wortlaut, sodann vom Sinn und Vorschriftenzusammenhang innerhalb des Abkommens und schließlich von den Begriffsbestimmungen des innerstaatlichen Rechts auszugehen. Diesen Auslegungsgrundsätzen kommt auch im Geltungsbereich der österreichischen Rechtsordnung Bedeutung zu.
2. Aus den Doppelbesteuerungsabkommen, die dem OECD-Musterabkommen (OECD-MA) nachgebildet sind, ist keine verbindliche Grenzziehung zwischen den unter Artikel 15 OECD-MA fallenden Einkünften (Einkünfte aus unselbständiger Arbeit) und den unter Artikel 7 (Unternehmensgewinne) bzw. 14 (Einkünfte aus selbständiger Arbeit)¹⁾ OECD-MA fallenden Einkünften abzuleiten. Daher richtet sich bei den in Österreich tätigen ausländischen Gastlehrern die Zuordnung ihrer Einkünfte auf der Abkommensebene nach den im innerstaatlichen Recht vorgesehenen Abgrenzungskriterien.
3. Im DBA-Ausland ansässige Gastlehrer, die nicht von § 25 EStG 1988 erfasst werden und daher Einkünfte aus selbständiger Arbeit beziehen, fallen regelmäßig unter jene Zuteilungsregel der österreichischen DBA, die dem Artikel 14 (OECD-MA) nachgebildet sind. Sie dürfen im Staat ihrer Lehrtätigkeit nur dann besteuert werden, wenn ihnen dort eine "feste Einrichtung" (entspricht im Wesentlichen einer Betriebsstätte nach § 29 BAO) zur

Verfügung steht; dies gilt auch dann, wenn sie ihre Tätigkeit an einer Bildungseinrichtung ausüben, der Öffentlichkeitsrecht zukommt, da bei Beziehern von Einkünften aus selbständiger Arbeit ein Zuordnung unter die Einkünfte aus der Ausübung öffentlicher Funktionen (Artikel 19 OECD-MA) ausscheidet.

4. Im DBA-Ausland ansässige Gastlehrer, die von § 25 EStG 1988 erfasst werden und daher Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit beziehen, fallen demgegenüber regelmäßig unter jene Zuteilungsregel der österreichischen DBA, die dem Artikel 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. Ein österreichisches Besteuerungsrecht besteht im Übrigen auch immer dann, wenn die öffentlichrechtliche Qualifikation der Bildungseinrichtung dazu führt, dass die Lehrtätigkeit als Ausübung hoheitlicher Funktionen anzusehen ist und demzufolge unter die dem Artikel 19 OECD-MA entsprechenden Normen österreichischer DBA fällt.

5. In zahlreichen Doppelbesteuerungsabkommen sind 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. Das Nichtüberschreiten der Frist ist hierbei Bedingung der Steuerbefreiung; wird die Frist - aus welchen Gründen auch immer - überschritten, ist rückwirkend ab Aufnahme der inländischen Lehrtätigkeit keine Steuerbefreiung in Österreich gegeben. Im Anhang wird ein Wegweiser zu gastlehrerspezifischen Bestimmungen im Netzwerk der österreichischen Doppelbesteuerungsabkommen gegeben. Die Regelungen sind allerdings teilweise sehr unterschiedlich gestaltet, sodass die Frage der Steuerpflicht eines ausländischen Gastlehrers stets unter Heranziehung der jeweiligen Abkommensbestimmung zu prüfen ist. Der Hinweis in diesem Wegweiser auf Artikel 20 Abs. 1 im DBA-Deutschland bezieht sich beispielsweise nur auf vom Ausland bezahlte Gastlehrer und hat daher keine Auswirkung auf die Steuerpflicht der von österreichischen Bildungseinrichtungen gezahlten Vergütungen.

6. Als "Gastlehrer" im Sinn dieses Erlasses gelten alle Personen, die an einer österreichischen Bildungseinrichtung eine Lehrtätigkeit entfalten; dazu gehören nicht nur Professoren, sondern auch Demonstratoren, Tutoren und Studienassistenten sowie alle anderen Vortragenden an der Bildungseinrichtung.

¹⁾ Diese Zuteilungsregel ist im Update des OECD-MA 2000 mit jener des Artikels 7 verschmolzen worden. Fehlt daher bei den jüngsten österreichischen DBA eine dem Artikel 14 OECD-MA entsprechende Bestimmung gelten die zu Artikel 14 gemachten Aussagen dieses Erlasses sinngemäß für Artikel 7.

2 Ausländische Gastlehrer an österreichischen Bildungseinrichtungen

7. Gemäß § 25 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 sind ausländische Gastlehrer an österreichischen Bildungseinrichtungen als deren Arbeitnehmer einzustufen, 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. Durch die ab 2005 eingetretene Vollrechtsfähigkeit der Universitäten ist hierdurch keine Änderung eingetreten.

8. Unter solchen Gegebenheiten kann ein internationaler Qualifikationskonflikt mit der Wirkung einer Doppelbesteuerung eintreten; dann nämlich, wenn der Ansässigkeitsstaat des Gastlehrers nach seinem Recht weiterhin an der Freiberuflichkeit der Lehrtätigkeit festhält. In Fällen dieser Art könnte das Problem nur im Wege eines internationalen Verständigungsverfahrens geklärt werden, das von Seiten des Gastlehrers in seinem Ansässigkeitsstaat zu beantragen wäre.

9. Soweit auf Grund der Doppelbesteuerungsabkommen inländische Steuerpflicht besteht, wird festzustellen sein, ob der ausländische Gastlehrer sich länger oder weniger lang als sechs Monate in Österreich aufhält. Denn darnach bestimmt sich, ob die Lohnsteuer gemäß § 70 Abs. 2 Z 2 in Verbindung mit § 99 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 nach den Regeln für beschränkt Steuerpflichtige mit 20% oder gemäß §§ 66 ff EStG 1988 nach den Regeln für unbeschränkt Steuerpflichtige mit progressiven Sätzen zu erheben ist. Nur in diesem zweiten Fall kommen die Begünstigungsbestimmungen der §§ 67 und 68 EStG 1988 zur Anwendung.

10. Im Fall beschränkter Steuerpflicht setzt ab 2005 eine Steuerleistung in Österreich erst dann ein, wenn mit den erzielten Einkünften der Jahresgrenzwert von 2.000 Euro überschritten wird (vor 2005 betrug der Jahresgrenzwert 3.630 Euro). Damit würde in allen derartigen Fällen, in denen von vornherein erkennbar ist, dass keine Steuerleistung erfolgen wird, die Vornahme eines Lohnsteuerabzuges für alle Beteiligten nur Verwaltungsaufwand mit sich bringen. Denn im Rahmen einer Folgeveranlagung käme es zur Rückerstattung der einbehaltenen Lohnsteuer. Die administrativen Beschwerden würden sich noch zusätzlich

steigern, wenn die ausländischen Gastlehrer während der Abwicklung des Veranlagungsverfahrens Österreich bereits wieder verlassen haben. Seitens des BMF werden daher keine Bedenken dagegen erhoben, dass von der Vornahme eines Lohnsteuerabzuges Abstand genommen wird, wenn eine schriftliche Erklärung des Gastlehrers vorliegt, dass seine inländischen Einkünfte nach Abzug allfälliger von ihm getragener und belegmäßig nachgewiesener Unterkunfts- und Reisekosten den Jahresgrenzwert von 2.000 Euro nicht übersteigen.

11. Sollten die Vergütungen für die Lehrtätigkeit des Gastlehrers nicht den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zuzurechnen sein, ergäbe sich eine inländische Steuerpflicht im Allgemeinen nur bei Bestand einer inländischen "Betriebsstätte" (zB einem ständig zur Verfügung gestellten Arbeitsplatz in der Bildungseinrichtung). In diesem Fall wären die Einkünfte als solche eines Vortragenden im Sinn von § 99 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 zu werten und würden damit dem Steuerabzug nach § 99 EStG 1988 unterliegen. Wird in einem solchen Fall die Abzugsbesteuerung als dem DBA-Diskriminierungsverbot widersprechend bezeichnet, kann der Steuerabzug unterlassen werden, wenn die steuerliche Erfassung des Gastlehrers mit seinen Betriebsätteneinkünften in Österreich ausreichend dokumentiert wird.

12. Wird von einem Gastlehrer auf Grund einer "Gastlehrerbestimmung" eines Doppelbesteuerungsabkommens Steuerfreiheit in Österreich geltend gemacht, kann nach Maßgabe der DBA-Entlastungsverordnung, BGBl. III Nr. 92/2005, der Steuerabzug unterlassen werden.

3 Österreichische Lehrkräfte an ausländischen Bildungseinrichtungen

13. § 25 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 führt auch in diesem Fall auf österreichischer Seite zur Anwendung der für die nichtselbständige Arbeit geltenden Zuteilungsregeln der Doppelbesteuerungsabkommen. Hier kann ein Qualifikationskonflikt die Wirkung einer Doppelnichtbesteuerung zur Folge haben; dann nämlich, wenn im Doppelbesteuerungsabkommen die Freistellungsmethode zur Anwendung gelangt und aus österreichischer Sicht das Besteuerungsrecht dem ausländischen Staat, aus der Sicht des ausländischen Staates dieses aber Österreich zugewiesen wird.

14. Allerdings ist zu beachten, dass der "Methodenartikel" der Doppelbesteuerungsabkommen so zu verstehen ist, dass Österreich nur dann von der

Besteuerung freizustellen hat, wenn der andere Staat **auf Grund des Abkommens** ein Besteuerungsrecht besitzt. Unterlässt daher der ausländische Staat – wegen seiner Einstufung der Lehrtätigkeit als freiberuflich – auf Grund des Abkommens die Besteuerung, dann wird hierdurch auf österreichischer Seite durch das Abkommen keine Steuerfreistellungsverpflichtung ausgelöst.

15. Kann kein ausländischer Besteuerungsnachweis beigebracht werden, wird zumeist der Schluss nahe liegen, dass der ausländische Staat auf Grund des Abkommens die Besteuerung unterlassen hat. In Österreich ansässige Lehrkräfte, die hinsichtlich ihrer Auslandshonorare unter Berufung auf ein Doppelbesteuerungsabkommen Steuerfreiheit in Österreich geltend machen und nicht in der Lage sind, einen ausländischen Besteuerungsnachweis vorzulegen, müssen daher nachweisen, dass die Besteuerung im anderen Staat aus vom Abkommen unbeeinflussten Gründen unterblieben ist (zB wegen Nichterreichens der im ausländischen Recht vorgesehenen Besteuerungsschwellen).

4 Schlussbestimmungen

16. Der Erlass des BMF vom 5. Oktober 1998, AÖF Nr. 186/1998 wird aufgehoben.

17. Über die Bestimmungen des innerstaatlichen und zwischenstaatlichen Rechts hinausgehende Rechte und Pflichten können aus dem Erlass nicht abgeleitet werden.

ANHANG

Gastlehrerbestimmungen in den österreichischen DBAs

DBA – LAND	ZUTEILUNGSREGEL	DAUER des Aufenthaltes im Gaststaat
Ägypten (VAR)	Artikel XIV: „Professoren“	2 Jahre
Bulgarien	Artikel 7 Z 4 lit. a: „Arbeitslohn und andere ähnliche Vergütungen“	ohne Befristung
China	Artikel 20: „Lehrer und Forscher“	3 Jahre
Deutschland	Artikel 20 Abs. 1: „Gastprofessoren und –lehrer, Studenten und	2 Jahre

	Auszubildende“	
Frankreich	Artikel 20 Abs. 2: „Studenten und Professoren“	2 Jahre
Georgien	Artikel 11 Z 4 lit. a DBA-UdSSR (BGBl. 411/1982): „Arbeitslohn und einige andere Einkünfte natürlicher Personen“	ohne Befristung
Großbritannien	Artikel 21: „Lehrer“	2 Jahre
Indien	Artikel 21: „Hochschullehrer, andere Lehrer und Forschungsausübende“	2 Jahre
Indonesien	Artikel 20: „Hochschullehrer und Forscher“	2 Jahre
Irland	Artikel 19: „Professoren“	2 Jahre
Israel	Artikel 21: „Professoren, Lehrer und Forscher“	2 Jahre
Italien	Artikel 20 Abs. 1: „Hochschulprofessoren, Lehrer und Studenten“	2 Jahre
Japan	Artikel XIV: „Professoren“	2 Jahre
Kuwait	Artikel 20 Z 1: „Lehrer, Studenten und andere in Ausbildung stehende Personen“	2 Jahre
Malaysia	Artikel 20: „Lehrer und Forscher“	2 Jahre
Malta	Artikel 20 Absatz 1: „Lehrer sowie Studenten und andere in Ausbildung stehende Personen“	2 Jahre
Moldau (nur bis einschließlich 2005, das ab 2006 anzuwendende neue Abkommen, BGBl. III 2004/160, enthält keine Gastlehrerregelung mehr)	Artikel 11 Z 4 lit. a DBA-UdSSR (BGBl. 411/1982): „Arbeitslohn und einige andere Einkünfte natürlicher Personen“	ohne Befristung
Mongolei	Artikel 20: „Lehrer und	2 Jahre

	Forscher“	
Pakistan	Artikel XV: „Professoren“	2 Jahre
Philippinen	Artikel 21: „Hochschullehrer und andere Lehrer“	2 Jahre
Polen	ab 2006 BGBl. III Nr. 12/2005: Artikel 20: „Hochschullehrer und Forscher“ bis einschließlich 2005 BGBl. 384/1975: Artikel 20 Abs. 1: „Lehrer und Studenten“	2 Jahre
Rumänien	Artikel 20: „Lehrkräfte“	2 Jahre
Slowenien	Artikel 20: „Hochschullehrer und Forscher“	2 Jahre („zeitlicher Freibetrag“ bei Ansässigkeitswechsel)
Tadschikistan	Artikel 11 Z 4 lit. a DBA-UdSSR (BGBl. 411/1982): „Arbeitslohn und einige andere Einkünfte natürlicher Personen“	ohne Befristung
Thailand	Artikel 21 Z 1: „Professoren, Lehrer und Forscher“	2 Jahre
Türkei	Artikel 20 Absatz 2: „Studenten und Professoren“	kein „dauernder“ Aufenthalt
Turkmenistan	Artikel 11 Z 4 lit. a DBA-UdSSR (BGBl. 411/1982): „Arbeitslohn und einige andere Einkünfte natürlicher Personen“	ohne Befristung
Vereinigte Arabische Emirate (VAE)	Artikel 16: „Lehrer und Forscher“	2 Jahre

Bundesministerium für Finanzen, 21. Dezember 2005