

24. April 2009

BMF-010221/0901-IV/4/2009

EAS 3059

Behandlung höchstpersönlicher Tätigkeiten im DBA-Recht

Durch den EStR 2000 - Wartungserlass 2008/2 wurde die Zurechnungsregel der EStR 2000 Rz 104 um folgenden Zusatz ergänzt: *"Die Vergütungen für höchstpersönliche Tätigkeiten sind ab 1.7.2009 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 innehalt. 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 und 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 Konflikt-situationen 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 EStR 2000 Rz 104 entfaltet im Verhältnis zum Ausland aber vor allem dort Wirkung, wo es um Aktivitäten geht, die nicht von § 99 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, EAS 2545). In dieser Hinsicht tritt ab 1. Juli 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. Artikel 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 Artikel 25 DBA-Schweiz im Rahmen eines internationalen Verständigungsverfahrens geklärt werden.

Dass die Zurechnung solcher höchstpersönlich abzuleistender Leitungsfunktionen an die jeweiligen Funktionsträger international nicht unüblich ist und daher nicht gegen den "Abkommenszusammenhang" (Artikel 3 Abs. 2 DBA-Schweiz) verstößt, zeigt die gleichgerichtete Vorgangsweise auf deutscher Seite (EAS 2029). Der Rückgriff auf innerstaatliches Recht (Auslegung der Zurechnungsgrundsätze des EStG 1988 auf der Grundlage von EStR 2000 Rz 104) wird daher im gegebenen Zusammenhang aus österreichischer Sicht als abkommenskonform zu werten sein.