

Auf den Punkt gebracht

Update aus dem internationalen Steuerrecht

Aktuelles auf einen Blick

STEFAN BENDLINGER*) / FLORIAN ROSENBERGER**)



„Was gibt es Neues?“ – Dieser Nachrichtenüberblick bietet kurz und bündig alles Wissenswerte rund um das internationale Steuerrecht für den Unternehmensalltag und die Beratungspraxis.

1. DBA-Recht und österreichisches Außensteuerrecht

1.1. Änderung des DBA Deutschland



Mit BGBl III 2024/12 wurde das Änderungsprotokoll zum deutsch-österreichischen DBA (DBA Deutschland) veröffentlicht, das mit 1. 1. 2024 wirksam geworden ist.¹⁾ Neben der Umsetzung der BEPS-Standards wurden insbesondere Regelungen eingeführt, die für Grenzgänger im privaten Bereich und im öffentlichen Dienst Vereinfachungen schaffen, um den neuen Arbeitsweisen infolge der COVID-19-Pandemie Rechnung zu tragen.²⁾ Nach der Neuregelung wird von Grenzgängern ein tägliches Pendeln nicht mehr gefordert. Es kommt nur mehr darauf an, dass die Tätigkeit in der Nähe der Grenze (im Ansässigkeits- oder Tätigkeitsstaat) ausgeübt wird. Arbeitstage, die der Arbeitnehmer in seinem Homeoffice in seinem Ansässigkeitsstaat verbringt, sind nicht mehr in die Berechnung der schädlichen Nichtrückkehrtage einzubeziehen. Das DBA wird durch eine Konsultationsvereinbarung³⁾ zu Zweifelsfragen hinsichtlich der Auslegung der Grenzgängerregelung nach Art 15 Abs 6 DBA Deutschland und Art 19 Abs 1a DBA Deutschland ergänzt, die in Anlage 1 und Anlage 2 auch eine Auflistung jener Gemeinden in Österreich und Deutschland enthält, die sich innerhalb der für die Grenzgängerregelung relevanten 30-km-Grenzzone befinden.

Eine weitere Konsultationsvereinbarung beschäftigt sich mit Zweifelsfragen hinsichtlich der Besteuerung von Ärzten nach dem DBA Deutschland.⁴⁾ Darin ist festgehalten, dass bei Sonderklassegebühren, die von in Deutschland ansässigen Ärzten bezogen werden und die aus österreichischer Sicht gemäß Art 14 Abs 1 DBA Deutschland als Einkünfte aus selbständiger Arbeit und bei Grenzgängern in Deutschland als Einkünfte aus unselbständiger Arbeit nach Art 15 Abs 6 DBA Deutschland besteuert werden, die Doppelbesteuerung durch den Ansässigkeitsstaat Deutschland durch Steueranrechnung zu vermeiden ist („positiver Qualifikationskonflikt“). Grundlage dafür ist Art 23 Abs 3 DBA Deutschland idF des Änderungsprotokolls. Werden Sonderklassegebühren von in Österreich ansässigen (Grenzgänger-)Ärzten bezogen, die von deutscher Seite als Arbeits-

*) Prof. Dr. Stefan Bendlinger ist Senior Partner der ICON Wirtschaftstreuhand GmbH.

***) Mag. Florian Rosenberger ist Partner der KPMG.

1) Protokoll zur Änderung des Abkommens vom 24. August 2000 zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen in der durch das Protokoll vom 29. Dezember 2010 geänderten Fassung, BGBl III 2024/12.

2) Schmidjell-Dommes, Das neue Änderungsprotokoll zum DBA Deutschland, SWI 2023, 462 (462 ff); Klokár, Die Neuregelung bei der Besteuerung von Grenzgängern im DBA Deutschland, SWK 26/2023, 1010 (1010).

3) Erlass des BMF vom 22. 12. 2023, Konsultationsvereinbarung zu Zweifelsfragen hinsichtlich der Auslegung der Grenzgängerregelung nach Artikel 15 Absatz 6 und Artikel 19 Absatz 1a des deutsch-österreichischen Doppelbesteuerungsabkommens vom 24. August 2000, 2023-0.913.349, BMF-AV 2023/155.

4) Erlass des BMF vom 22. 12. 2023, Konsultationsvereinbarung zu Zweifelsfragen hinsichtlich der Besteuerung von Ärzten gemäß dem deutsch-österreichischen Doppelbesteuerungsabkommen vom 24. August 2000, 2023-0.913.347, BMF-AV 2023/154.

lohnzahlungen qualifiziert werden und aufgrund der Grenzgängerregelung dort nicht besteuert werden, darf Österreich diese Vergütungen – wiederum auf Basis des Art 23 Abs 3 DBA Deutschland idF des Änderungsprotokolls – besteuern („*negativer Qualifikationskonflikt*“).

1.2. Keine Abkommensberechtigung bei Pauschalbesteuerung in Liechtenstein

In Liechtenstein wohnhafte natürliche Personen haben unter gewissen Voraussetzungen (ua zehnjährige Landesabwesenheit, keine liechtensteinische Staatsangehörigkeit, keine Erwerbstätigkeit) die Möglichkeit, dort eine 25%ige „*Besteuerung nach dem Aufwand*“ zu beantragen. In einer Einzelerledigung des BMF⁵⁾ wurde einer auf diese Weise in Liechtenstein besteuerten Person die Berechtigung, das österreichisch-liechtensteinische DBA (DBA Liechtenstein) in Anspruch zu nehmen, versagt. Begründet wird dies damit, dass einerseits die liechtensteinische Pauschalbesteuerung nicht in den sachlichen Anwendungsbereich des DBA Liechtenstein falle, weil sie die Definition einer „*Steuer vom Einkommen und vom Vermögen*“ iSd Art 2 Abs 2 DBA Liechtenstein nicht erfülle und in der Aufzählung des Art 2 Abs 3 DBA Liechtenstein nicht enthalten sei. Außerdem mangle es nach Ansicht des BMF einer nach dem Aufwand in Liechtenstein besteuerten Person an den Ansässigkeitsvoraussetzungen iSd Art 4 DBA Liechtenstein. Denn die Definition „*einer in einem Vertragsstaat ansässigen*“ Person will jene Personen erfassen, die nach innerstaatlichem Steuerrecht einer umfassenden Besteuerung im Sinne einer unbeschränkten Steuerpflicht unterliegen.⁶⁾ Eine Besteuerung nach dem Aufwand umfasst jedoch nicht das gesamte Einkommen. Deshalb sei nach Ansicht des BMF im konkreten Fall der in Liechtenstein wohnhaften und dort pauschal besteuerten Person eine abkommensrechtliche Entlastung (von 27,5 % auf 15 % gemäß Art 10 Abs 2 lit b DBA Liechtenstein) von Gewinnausschüttungen, die von einer österreichischen GmbH bezogen worden sind, zu versagen.

1.3. Suspendierung des DBA Russland

Mittlerweile hat das BMF in einer Information⁷⁾ zur Suspendierung zahlreicher Bestimmungen des österreichisch-russischen DBA (DBA Russland)⁸⁾ durch Russland Stellung genommen. Die suspendierten Bestimmungen werden nun auch auf österreichischer Seite mit Kundmachung im BGBl ausgesetzt. Betroffen von der Suspendierung sind die folgenden Artikel samt der dazugehörigen Protokollbestimmung: Betriebsstättenbegriff (Art 5 DBA Russland), sämtliche Verteilungsnormen (Art 6 bis 22 DBA Russland), das Gleichbehandlungsgebot (Art 24 DBA Russland), die Amtshilfe bei der Vollstreckung von Steuern (Art 26.1 DBA Russland) und die der Missbrauchsabwehr dienende Bestimmung zur Beschränkung von Begünstigungen (Art 26.2 DBA Russland). Die folgenden Bestimmungen sind von der Suspendierung nicht betroffen: persönlicher Geltungsbereich (Art 1 DBA Russland), unter das Abkommen fallende Steuern (Art 2 DBA Russland), allgemeine Begriffsbestimmungen (Art 3 DBA Russland), Ansässigkeit (Art 4 DBA Russland), Vermeidung von Doppelbesteuerung (Art 23 DBA Russland), Verständigungsverfahren (Art 25 DBA Russland) und der Informationsaustausch (Art 26 DBA Russland).

Infolge der Suspendierung aller Verteilungsnormen sind weder Russland noch Österreich daran gehindert, in Russland bzw Österreich ansässige Personen uneingeschränkt nach nationalem Steuerrecht zu besteuern. Dabei geht das BMF zwar nicht ausdrück-

⁵⁾ EAS 3449 vom 18. 12. 2023.

⁶⁾ Tz 8 OECD-MK zu Art 4 OECD-MA: „*As far as individuals are concerned, the definition aims at covering the various forms of personal attachment to a State which, in the domestic taxation laws, form the basis of a comprehensive taxation (full liability to tax).*“

⁷⁾ Info des BMF vom 6. 12. 2023, Suspendierung des Doppelbesteuerungsabkommens durch Russland, 2023-0.867.389.

⁸⁾ BGBl III 2003/10 idF BGBl III 2019/89 und MLI.

lich darauf ein, ob und wie bzw auf welcher Rechtsgrundlage die daraus resultierende Doppelbesteuerung vermieden werden soll. Allerdings lassen die mittlerweile erfolgte Kundmachung der Suspendierung im BGBl sowie der Wortlaut der nunmehr veröffentlichten BMF-Information uE die Auffassung vertretbar erscheinen, dass die uneingeschränkte Besteuerung nach den Regelungen des österreichischen nationalen Rechts durchaus auch die Anwendung der Verordnung betreffend die Vermeidung von Doppelbesteuerung (§ 48 BAO-VO)⁹⁾ umfasst. Wesentliche Anwendungsvoraussetzung dieser Verordnung ist gemäß deren § 1 Abs 1, dass „*bei unbeschränkt Steuerpflichtigen zur Vermeidung einer internationalen Doppelbesteuerung [gewisse ...] ausländische Einkünfte von der Besteuerung auszunehmen [sind], wenn sie aus Staaten stammen, mit denen Österreich kein darauf anwendbares Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen hat [...]*“. Zwar wurde nicht das gesamte DBA gekündigt oder dessen gesamthaft Anwendung suspendiert. Doch wurde die partielle – ursprünglich von russischer Seite ausgegangene – Suspendierung mittlerweile auf österreichischer Seite nachvollzogen und entsprechend kundgemacht.¹⁰⁾ Die daraus folgende Nichtanwendung weiter Teile des Abkommens (und insbesondere sämtlicher Verteilungsnormen) beraubt das DBA Russland daher zur Gänze seiner abkommensrechtlichen Sperrwirkung. Dementsprechend geht das BMF in der aktuellen Information auch davon aus, dass der Methodenartikel – ungeachtet seiner formalen Nicht-Suspendierung – letztlich ins Leere läuft und auch Verständigungsverfahren mangels Einschränkung nationaler Besteuerungsansprüche nicht mehr eingeleitet und geführt werden können. Vor diesem nunmehr endgültig auf dem Tisch liegenden Hintergrund wäre es uE zweckmäßig und wohl auch vertretbar, das verbliebene „Rumpf“-DBA nach Sinn und Zweck nicht mehr als ein auf russische Einkünfte „*anwendbares Doppelbesteuerungsabkommen*“ zu qualifizieren und dementsprechend die prinzipielle Anwendbarkeit der § 48 BAO-VO anzuerkennen. Ob das BMF sich dieser Auffassung anschließt, bleibt mangels ausdrücklicher Stellungnahme aus heutiger Sicht freilich offen.

Außerdem hat das BMF in einer aktualisierten Information¹¹⁾ nunmehr auch ausdrücklich festgehalten, dass im Verhältnis zu Russland (und Belarus) die für Zwecke des § 2 Abs 8 EStG (Nachversteuerung ausländischer Verluste), § 9 Abs 2 KStG (Gruppenbesteuerung) und § 10 Abs 1 Z 6 KStG (Befreiung von Beteiligungserträgen) notwendige Voraussetzung des „*Bestehens einer umfassenden Amtshilfe*“ weiterhin erfüllt ist.¹²⁾ Hingegen setzt die Ausnahme von der beschränkten Steuerpflicht für (Stück-)Zinsen (§ 98 Abs 1 Z 5 Schlussteil TS 2 EStG) voraus, dass mit dem Ansässigkeitsstaat der Person „*ein automatischer Informationsaustausch besteht*“. Diese Voraussetzung ist im Verhältnis zu Russland (und Belarus) nicht mehr gegeben, weshalb die abzugsverpflichteten Kreditinstitute gemäß § 98 Abs 1 Z 5 lit b EStG einen Quellensteuereinbehalt vornehmen müssen.

1.4. Paradigmenwechsel bei der Auslegung des Methodenartikels im DBA Malta

In einer Anfragebeantwortung¹³⁾ zur Besteuerung von in Österreich ansässigem Flugpersonal nach dem DBA Malta¹⁴⁾ ist das BMF zu dem überraschenden Ergebnis gekommen, dass Arbeitslöhne in Österreich ansässiger Personen, die dem Flugpersonal einer in Malta ansässigen Fluggesellschaft angehören, nicht (unter Progressionsvorbehalt) steuerfrei zu stellen sind, sondern der österreichischen Besteuerung unterliegen und

⁹⁾ BGBl III 2002/474.

¹⁰⁾ BGBl III 2023/200.

¹¹⁾ Info des BMF vom 6. 12. 2023, BMF-Info über die ertragsteuerlichen Auswirkungen der Aussetzung des Informationsaustausches mit Belarus und Russland, 2023-0.863.890.

¹²⁾ Die Auflistung jener Staaten und Territorien, mit denen aktuell eine „*umfassende Amtshilfe*“ besteht, wurde in einer BMF-Info (Info des BMF vom 6. 12. 2023, Umfassende Amtshilfe im Bereich Steuern vom Einkommen [1. Jänner 2024], 2023-0.865.584) aktualisiert. Darin wird darauf hingewiesen, dass Österreich mit Belarus und Russland seit März 2022 keine Informationen austauscht.

¹³⁾ EAS 3448 vom 17. 11. 2023.

¹⁴⁾ BGBl 1979/294 idF BGBl III 2018/93 und MLI.

eine allfällige maltesische Steuer in Österreich angerechnet werden kann. Dies deshalb, weil Art 15 Abs 3 DBA Malta dem Geschäftsleitungsstaat der Fluggesellschaft kein ausschließliches Besteuerungsrecht an den Arbeitslöhnen einräumt, wie es bei Verwendung des Wortes „nur“ der Fall wäre, jedoch Art 23 Abs 1 DBA Malta (laut dessen Sprachfassung) Österreich ausdrücklich dann zur Steuerfreistellung verpflichtet, wenn Einkünfte „nur“ in dem anderen DBA-Vertragsstaat (dh in Malta) besteuert werden dürfen. Deshalb würde das österreichische Besteuerungsrecht im konkreten Fall weder auf Ebene der Verteilungsnorm noch auf Ebene des Methodenartikels eingeschränkt. Eine steuerliche Entlastung in Österreich könne deshalb in teleologischer Auslegung nur durch die Anrechnungsmethode vermieden werden, um dem Ziel und Zweck des Abkommens gerecht zu werden.

Überraschend ist, dass sich in der gleichermaßen verbindlichen englischen Sprachfassung des Art 23 Abs 1 DBA Malta das Wort „nur“ (bzw „only“) nicht findet. Darin heißt es: *„Where a resident of a Contracting State derives income [...] which may be taxed in the other Contracting State in accordance with the provisions of this Convention, the first-mentioned State shall [...] exempt such income [...]“*. Bei der Einfügung des Wortes „nur“ in die deutsche Sprachfassung des Art 23 Abs 1 DBA Malta¹⁵⁾ dürfte es sich deshalb um ein Redaktionsversehen gehandelt haben, weil auch davon ausgegangen werden muss, dass die Verhandlungen mit dem maltesischen Vertragspartner in Englisch geführt worden sind, weshalb gute Gründe dafür sprechen, dem englischsprachigen Text Vorrang zu geben.¹⁶⁾ Außerdem lässt sich auch aus dem Schrifttum und den zur Auslegung des DBA Malta vorhandenen Materialien nicht ableiten, dass die Verwendung des Wortes „nur“ in Art 23 Abs 1 DBA Malta die Anwendbarkeit der Befreiungsmethode ausschließen sollte, wenn dem Quellenstaat in der jeweiligen Verteilungsnorm kein ausschließliches Besteuerungsrecht eingeräumt wurde. Im Übrigen enthält das DBA selbst ganz am Schluss einen ausdrücklichen Hinweis, dass beide Sprachfassungen gleichermaßen verbindlich seien (*„both texts being equally authentic“*). Im Zweifel (wenn zB wie hier beide Sprachfassungen unterschiedlichen Wortlaut haben) wird dann aber wohl tatsächlich der (mutmaßlichen) Verhandlungssprache Englisch Vorrang einzuräumen sein, wenn man Sinn und Zweck des Staatsvertrags ergünden möchte.

Die Ansicht des BMF hätte freilich zur Folge, dass Doppelbesteuerung auch bei den folgenden, ebenfalls dem Quellenstaat Malta nicht zur ausschließlichen Besteuerung überlassenen Einkünfte lediglich durch die Anrechnungsmethode zu beseitigen wäre: Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen (Art 6 DBA Malta), Unternehmensgewinne (Art 7 DBA Malta), Veräußerungsgewinne (Art 13 Abs 1 und 2 DBA Malta), Einkünfte aus einem freien Beruf oder aus sonstiger selbständiger Tätigkeit (Art 14 Abs 1 DBA Malta), Einkünfte aus unselbständiger Arbeit (Art 15 Abs 1 DBA Malta), Aufsichts- und Verwaltungsratsvergütungen (Art 16 DBA Malta) sowie Künstler und Sportler (Art 17 DBA Malta).

1.5. Das österreichische Mindestbesteuerungsgesetz

Am 30. 12. 2023 wurde in BGBl I 2023/187 das Mindestbesteuerungsreformgesetz (MinBestRefG) verabschiedet, mit dem das Bundesgesetz zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für Unternehmensgruppen (MinBestG) erlassen wurde und das UGB sowie die BAO geändert worden sind.¹⁷⁾ Das MinBestG umfasst 84 Paragraphen und verpflichtet multinationale Unternehmensgruppen und große inländische

¹⁵⁾ Art 23 Abs 1 DBA Malta lautet wie folgt: *„Bezieht eine in einem Vertragstaat ansässige Person Einkünfte [...] und können diese Einkünfte [...] nach diesem Abkommen nur in dem anderen Vertragstaat besteuert werden, so nimmt der erstgenannte Staat [...] diese Einkünfte oder dieses Vermögen von der Besteuerung aus [...]“*.

¹⁶⁾ Lang, DBA Malta: Wechsel von der Freistellungs- zur Anrechnungsmethode auf Grundlage einer EAS-Rechtsauskunft des BMF, SWI 2024, 10 (14 f).

¹⁷⁾ Luka/Miklos, Globale Mindestbesteuerung (Pillar II): Umsetzung in Österreich und praktische Implikationen, SWI 2024, 3 (3 ff).

Gruppen mit einem Konzernumsatz von mindestens 750 Mio Euro zur Entrichtung einer 15%igen Mindeststeuer in Form einer nationalen Ergänzungssteuer (NES), einer Primär-Ergänzungssteuer (PES) und einer Sekundär-Ergänzungssteuer (SES) auf die weltweit erzielten niedrigbesteuerten Gewinne.

Das MinBestG ist mit 31. 12. 2023 in Kraft getreten und auf Geschäftsjahre anzuwenden, die ab dem 31. 12. 2023 beginnen. Die Frist für die Einreichung des Mindeststeuerberichts beträgt 15 Monate nach dem letzten Tag des Geschäftsjahres, für den ersten Mindeststeuerbericht 18 Monate. Vom Anwendungsbereich des MinBestG betroffene Unternehmen sind angehalten, ehestmöglich ihre Systeme einzurichten, um die notwendigen Daten erheben und die zwecks Ermittlung des Ergänzungssteuerbetrags notwendige Berechnung des Mindeststeuer-Gewinns und der angepassten erfassten Steuern vornehmen zu können.

Durch das MinBestRefG wurde außerdem § 238 Abs 1 UGB die Z 3a angefügt, wonach als zusätzliche Angabe in den Anhang des Jahresabschlusses der Steueraufwand oder Steuerertrag aufzunehmen ist, der sich nach dem MinBestG und ausländischen Steuergesetzen nach § 198 Abs 10 Satz 3 Z 4 UGB für das Geschäftsjahr ergibt, sowie eine Erläuterung etwaiger Auswirkungen der Anwendung des MinBestG und ausländischer Steuergesetze nach § 198 Abs 10 Satz 3 Z 4 UGB auf die Gesellschaft. Der Fachsenat für Unternehmensberichterstattung des Instituts für Facharbeit der KSW hat fachliche Hinweise zu diesen Berichtspflichten erarbeitet, worin Ausführungen dazu enthalten sind, wie diese Angabepflicht für Jahres- und Konzernabschlüsse für Geschäftsjahre, die am oder nach dem 30. 11. 2023 enden, auszulegen ist. Außerdem finden sich darin Hinweise auf mögliche zusätzliche Angaben aus steuerlichen Gründen.¹⁸⁾

2. Aktuelle Rechtsprechung zum internationalen Steuerrecht

2.1. Ansässigkeit nach dem DBA USA

Das BFG¹⁹⁾ hatte sich in einer Entscheidung mit der Ansässigkeit eines Steuerpflichtigen zu beschäftigen, der für einen von vornherein begrenzten Zeitraum (drei Jahre mit Option auf Verlängerung um weitere zwei Jahre) mit seiner Ehefrau und seinen beiden Kindern (samt zwei Haustieren) von einem österreichischen Arbeitgeber in die USA entsandt worden war. Tatsächlich dauerte der US-Einsatz jedoch nur knapp zwei Jahre. Die Auszahlung des Gehalts erfolgte durch eine in den USA ansässige Gesellschaft. Während seines Auslandseinsatzes hatte der Steuerpflichtige sowohl in Österreich als auch in den USA eine Wohnung inne, die er jederzeit für den Wohnbedarf nutzen konnte.

Aufgrund dieser Doppelansässigkeit war die Frage der DBA-rechtlichen Ansässigkeit anhand des Mittelpunkts der Lebensinteressen iSd Art 4 Abs 2 lit a DBA USA²⁰⁾ zu bestimmen, denn sowohl die Wohnung in Österreich als auch jene in den USA waren als „ständige Wohnstätte“ zu beurteilen, sodass das erste „Tie-Breaker-Kriterium“ als Kollisionsnorm ausschied. Anders als in einem Erkenntnis aus 2019,²¹⁾ in dem das BFG eine dreijährige US-Tätigkeit nicht als ausreichend angesehen hatte, um den Mittelpunkt der Lebensinteressen in die USA zu verlagern, selbst wenn die Gattin den Beschwerdeführer begleitete, ging im konkreten Fall das BFG davon aus, dass trotz des tatsächlich nur knapp zwei Jahre dauernden Aufenthalts sehr wohl eine abkommensrechtliche Ansässigkeit in den USA gegeben war, zumal die ursprüngliche subjektive Absicht auf einen längeren Aufenthalt gerichtet war. Es ist – so das BFG – demnach nicht auf die tatsächliche, sondern auf die nachweislich geplante Dauer des Aufenthalts von drei Jahren

¹⁸⁾ KSW zur Angabepflicht gemäß § 238 Abs 1 Z 3a UGB (Angaben zu etwaigen Auswirkungen der Anwendung des Mindestbesteuerungsgesetzes und vergleichbarer ausländischer Steuergesetze) – „Pillar II-Gesetzgebung“ (30. 1. 2024).

¹⁹⁾ BFG 17. 10. 2023, RV/7100991/2021.

²⁰⁾ BGBl III 1998/6.

²¹⁾ BFG 1. 2. 2019, RV/1100059/2017.

abzustellen. Denn in dem der Entscheidung aus 2019 zugrunde liegenden Sachverhalt war der Steuerpflichtige während seines Auslandseinsatzes auch auf Heimaturlaub in Österreich und wurde in den USA als „*non-resident alien*“ behandelt, sodass die Voraussetzung für ein abkommensrechtliches *tie break* nicht gegeben war. Im gegenständlichen Fall war für das BFG entscheidungserheblich, dass der Steuerpflichtige sein Gehalt in den zwei Jahren aus den USA über ein US-Bankkonto bezogen hatte, er seine gesamte Freizeit mit der Familie inklusive Urlaube in den USA verbracht hatte, die Kinder eine Schule in den USA besucht hatten, in verschiedenen Vereinen aktiv waren und die Ehefrau sich bei US-Unternehmen beworben, eine Yoga-Ausbildung absolviert und unentgeltlich Yoga-Unterricht gegeben hatte. Trotz des Umstands, dass während des Auslandseinsatzes in Österreich durchgehend österreichische Sozialversicherung bezahlt worden war, die Ehefrau in Österreich Spendenzahlungen leistete, Überweisungen auf ein österreichisches Bank- und Sparkonto erfolgten und der Plan bestand, die Kinder nach der Rückkehr aus den USA wieder in das österreichische Schulsystem zu integrieren, sah das BFG kein eindeutiges Überwiegen der Beziehungen zu Österreich. Alternativ wurde auch das Kriterium des „*gewöhnlichen Aufenthalts*“ iSd Art 4 Abs 2 lit b DBA USA herangezogen, der ebenfalls als in den USA gelegen angesehen wurde. Aufgrund der in den USA gegebenen Ansässigkeit war daher das Besteuerungsrecht an den Einkünften aus unselbständiger Arbeit gemäß Art 15 DBA USA den USA zuzuordnen.

Nach Meinung der Finanzverwaltung spricht erst bei länger als fünf Jahre dauernden Aufenthalten im Ausland die äußere Vermutung für die Verlegung des Mittelpunkts der Lebensinteressen, vorausgesetzt, dass auch die Ehegattin bzw der Ehegatte und die haushaltszugehörigen Kinder in das Ausland mitübersiedeln. Bei kurzfristigen Auslandsaufenthalten (weniger als zwei Jahre) wird bei Doppelwohnsitz davon ausgegangen, dass keine Verlagerung des Mittelpunkts der Lebensinteressen erfolgt. Für Zeiträume dazwischen soll die Frage im Einzelfall anhand der besonderen Umstände des Einzelfalls geklärt werden.²²⁾ Im konkreten Fall hat das BFG jedenfalls eine dauernde zweijährige Auslandspräsenz für eine Ansässigkeitsverlagerung als ausreichend angesehen.

2.2. Unbeschränkte Steuerpflicht einer Steueroasengesellschaft

In einem Beschluss des FG München aus dem Juni 2023²³⁾ hatte sich das Gericht mit der Bestimmung des Ortes der Geschäftsleitung einer Kapitalgesellschaft mit Sitz auf der Kanalinsel Jersey (J Ltd) zu beschäftigen. Die J Ltd war Kommanditistin einer deutschen A KG, deren Management durch die deutsche M GmbH als geschäftsführende Komplementärin durchgeführt worden ist, für die drei Personen tätig waren, die auch Gesellschafter der I GmbH waren. Die I GmbH war über nur Stimmrechte vermittelnde „*founder shares*“ an der J Ltd beteiligt. Die J Ltd war als „*feeder funds*“ zwischen internationale Investoren und die A KG zwischengeschaltet, um das Kapital in einer Gesellschaft zu bündeln.

Die J Ltd konnte in den Räumlichkeiten der in Jersey ansässigen F Services Ltd (F Ltd) über Büroräumlichkeiten verfügen und wurde auf Grundlage eines Dienstleistungsvertrags mit der F Ltd und Bezahlung einer jährlichen „*responsibility fee*“ von zwei dort angestellten Direktoren vertreten. Die Gesellschafter der I GmbH waren berechtigt, an die F Ltd Weisungen bezüglich der vorzunehmenden Ausschüttungen zu erteilen. Strittig vor dem FG München war die Frage des notwendigen deutschen KEST-Abzugs (samt Solidaritätszuschlag) auf die Ausschüttungen der J Ltd, zumal auf Grundlage einer Steuerfahndungsprüfung vom Finanzamt unterstellt wurde, dass die J Ltd ihren Ort der Geschäftsleitung in Deutschland habe und damit in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig sei. Begründet wurde dies damit, dass die Tagesgeschäfte durch Personen geführt worden seien, die der deutschen I GmbH bzw der M GmbH angehörten.

²²⁾ Rz 7596 EStR.

²³⁾ FG München 6. 5. 2023, 7 H 94/2023 (rechtskräftig).

Das FG München bestätigte die Rechtsansicht des Finanzamts, wonach sich der Ort der Geschäftsleitung der J Ltd im Streitgegenständlichen Zeitraum in Deutschland befunden hatte. Der eine unbeschränkte Steuerpflicht auslösende Ort der Geschäftsleitung bestimmt sich danach, wo der für die Geschäftsführung maßgebliche Wille gebildet wird, die für die Geschäftsführung nötigen Maßnahmen von einiger Wichtigkeit angeordnet werden und die finale Entscheidungsbefugnis gelegen ist. Nicht relevant ist, wo und wie dieses Ergebnis der Willensbildung letztlich umgesetzt wird. Aus dem Sitz des Unternehmens lassen sich jedenfalls keine Rückschlüsse auf den Ort der Geschäftsleitung ziehen. Unerheblich ist, wo die getroffenen Entscheidungen ausgeführt oder die Willenserklärungen wirksam werden. Dabei ist auf das Tagesgeschäft abzustellen. Dazu zählen die tatsächlichen und rechtsgeschäftlichen Handlungen, die der gewöhnliche Geschäftsbetrieb einer Gesellschaft mit sich bringt, und solche organisatorische Maßnahmen, die zur gewöhnlichen Verwaltung der Gesellschaft gehören.

Die Festlegung der Grundsätze der Unternehmenspolitik, die Mitwirkung an ungewöhnlichen Maßnahmen bzw an Entscheidungen von besonderer wirtschaftlicher Bedeutung, die sogenannten „Grundlagengeschäfte“, zählen nicht zum Tagesgeschäft der Geschäftsführung und haben deshalb für die Bestimmung des Mittelpunkts der geschäftlichen Oberleitung außer Betracht zu bleiben. Es sei denn, dass ausnahmsweise dem Geschäftsführer im Gesellschaftsvertrag für derartige Entscheidungen eine entsprechende Ermächtigung eingeräumt wird. Dies gilt auch für Überwachung und Kontrolle der Geschäftsführung und einzelne Weisungen oder Maßnahmen, die typischerweise in den Verantwortungsbereich der Gesellschafter fallen. Entscheidend ist die Willensbildung durch den gesetzlichen Vertreter, wobei es keine dahingehende Vermutung gibt, dass dieser auch tatsächlich die Geschäfte des Unternehmens leitet. Auch andere Personen können eine Leitungsmacht faktisch ausüben, wenn diese die Tagespolitik durch ihre Entscheidungen dauerhaft bestimmen.

Der Schwerpunkt des gewöhnlichen Geschäftsbetriebs der J Ltd ist in der Verwaltung der Beteiligung an der A KG sowie der Ausübung der Gesellschaftsrechte und der Betreuung internationaler Investoren gelegen. Nach den Prüfungsfeststellungen wurden die Gesellschafterrechte von den deutschen Vertretern der A-Gruppe vorgenommen. Indiz dafür war, dass sich die mit den Beschlüssen in Zusammenhang stehenden Unterlagen nicht in Jersey befunden hatten, sondern auf deutschen Servern der I GmbH gespeichert waren, und die Geschäftsführer der J Ltd in diese Prozesse nicht involviert waren und keine Mitspracherechte hatten. Auch die Kommunikation mit internationalen Investoren sei ausschließlich von den Geschäftsführern der I GmbH und der M GmbH geführt worden, einschließlich der Berichterstattung und der Gesellschafterversammlung. Von Investorenvertretern wurde außerdem bestätigt, dass ihnen die Geschäftsführer der J Ltd nicht bekannt waren und die Kommunikation ausschließlich über die Geschäftsführer der I GmbH und der M GmbH geführt worden war. Diese hatten auch die Entscheidungen über Ausschüttungen, die Beauftragung von Wirtschaftsprüfern und Steuerberatern sowie den Zahlungsverkehr getroffen. Die Direktoren der J GmbH hatten nur formale Zuständigkeiten und waren für den Vollzug der in Deutschland entschiedenen Maßnahmen zuständig. Außerdem wurde der Tatbestand der Steuerhinterziehung als erfüllt angesehen und die Festsetzungsverjährung auf zehn Jahre verlängert.

Der Beschluss des FG München bestätigt die Wirksamkeit des Kriteriums des Ortes der Geschäftsleitung iSd „Mittelpunktes der geschäftlichen Oberleitung“ im Kampf gegen internationale Steuervermeidungsstrategien und die Nutzung ausländischer Rechtsgebilde als „tax blocker“. ²⁴⁾ Die Aussagen des FG München sind aufgrund faktisch gleicher Rechtslage in Österreich auch bei Steuergestaltungen steueroasenfreudiger in Österreich

²⁴⁾ Bendlinger, Der Ort der Geschäftsleitung als scharfe Waffe gegen die Flucht oasenfreudiger Steuerbürger, SWI 2024, 58 (58 ff).

ansässiger Personen von Relevanz. Gleiches gilt für die Gefahr, dass die Finanzverwaltung vorsätzliche Abgabenhinterziehung iSd § 33 FinStrG bzw § 208 BAO unterstellt.

3. Steuerlich Relevantes aus internationalen Organisationen

3.1. Betriebsstätte bei Erkundung und Nutzung von förderbaren natürlichen Ressourcen

Die Arbeitsgruppe 1 des OECD-Steuerausschusses hat am 16. 11. 2023 vorgeschlagen, im Zuge des nächsten Updates des OECD-Musterabkommens (OECD-MA) und des Kommentars dazu (OECD-MK) den Betriebsstättenbegriff (Art 5 OECD-MA) betreffend die Erkundung und Nutzung förderbarer natürlicher Ressourcen anzupassen.²⁵⁾ Im OECD-MK (nicht im OECD-MA selbst) soll den DBA-Vertragsstaaten ein alternativer Betriebsstättenbegriff vorgeschlagen werden, der die Zuteilung von Besteuerungsrechten an solchen Aktivitäten, insbesondere iZm der Förderung von Öl, Gas und Mineralien, regeln soll. Nach dieser Sonderbestimmung soll ein Unternehmen, das Tätigkeiten iZm der Erkundung oder Förderung natürlicher Ressourcen („*onshore*“ oder „*onshore and offshore*“) ausübt, eine Betriebsstätte begründen, wenn diese Tätigkeiten („*relevant activities*“) im anderen Vertragsstaat über einen Zeitraum von 30 Tagen innerhalb eines Zwölfmonatszeitraums ausgeübt werden, der während des betreffenden Steuerjahres beginnt und endet. Korrespondierend dazu sollen auch Gewinne aus der Veräußerung von unbeweglichem Vermögen iSd Art 6 OECD-MA (wozu auch Erkundungs- und Förderungsrechte zählen) bzw bewegliches Betriebsstättenvermögen dem Quellenstaat zur Besteuerung überlassen werden. Analog zur „*Immobilienklausel*“ in Art 13 Abs 3 OECD-MA sollen auch Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen oder vergleichbaren Rechten, wie Beteiligungen an einer Personengesellschaft oder einem Trust, im Quellenstaat besteuert werden dürfen, wenn zu irgendeinem Zeitpunkt in den 365 Tagen vor der Veräußerung mehr als 50 % des Wertes direkt oder indirekt auf Vermögen iZm Erkundungs- und Förderungsrechten entfallen.

3.2. UN-Rahmenübereinkommen über internationale steuerliche Zusammenarbeit

Ende November hat das *Economic and Financial Committee* der Vollversammlung der Vereinten Nationen (UN) beschlossen, ein mehrseitiges Rahmenübereinkommen über die internationale steuerliche Zusammenarbeit auf den Weg zu bringen.²⁶⁾ Es soll sich dabei um eine rechtlich verbindliche Vereinbarung handeln, in der die Grundsätze einer zukünftigen internationalen steuerlichen Zusammenarbeit geregelt werden sollen. Das Übereinkommen soll von einer 20-köpfigen Arbeitsgruppe ausgearbeitet werden, in der ein Großteil der UN-Mitgliedstaaten vertreten sein soll. Der Beschluss der UN-Vollversammlung ist Ausdruck der Unzufriedenheit und des Misstrauens von Entwicklungs- und Schwellenländern des „Globalen Südens“ gegenüber den Arbeiten der OECD, insbesondere bezüglich der Ergebnisse des BEPS-Projekts und den Arbeiten zu Pillar I und Pillar II.²⁷⁾ Aus dem Beschluss ist auch der Anspruch der Vereinten Nationen erkennbar, an der internationalen Steuerpolitik, die bislang von der OECD als führende Organisation beherrscht worden ist, verstärkt mitwirken zu wollen.²⁸⁾

3.3. Rat der EU verabschiedet DAC 8

Am 17. 10. 2023 hat der Rat die Richtlinie zur Änderung der EU-Vorschriften über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung angenommen

²⁵⁾ OECD, Public Consultation Document, Provision on Activities in Connection with the Exploration and Exploitation of Extractible Natural Resources, 16 November 2023 – 4 January 2024 (2023).

²⁶⁾ United Nations, Promotion of inclusive and effective international tax cooperation at the United Nations, General Assembly Resolution A/C.2/78/L.18/Rev.1 (15. 11. 2023).

²⁷⁾ Maywald, United Nations: Vollversammlung beschließt Ausarbeitung eines mehrseitigen Rahmenübereinkommens über internationale steuerliche Zusammenarbeit, IStR-LB 2024, 5.

²⁸⁾ Gombotz, Der Bericht der Vereinten Nationen zur Förderung der Zusammenarbeit im Steuerbereich, SWI 2023, 526 (530 ff).

(EU-Amtshilferichtlinie).²⁹⁾ Dabei geht es in erster Linie um den automatischen Informationsaustausch über Einkünfte aus Geschäften mit Kryptowerten, einschließlich *stablecoins*, E-Geld-Token und bestimmte nicht fungible Token (NFTs), um eine wirksame Steuererhebung sicherzustellen. Anbieter von Krypto-Dienstleistungen sind verpflichtet, die in der Richtlinie genannten Informationen bereitzustellen.

Die Richtlinie sieht außerdem einen Austausch grenzüberschreitender Steuervorbescheide für wohlhabende Einzelpersonen vor sowie Regelungen über den automatischen Austausch von Informationen über Dividenden von Unternehmen, deren Anteile nicht in einem Bankdepot verwahrt werden.

Dadurch sollen auch in diesem bisher nicht geregelten Bereich Steuerhinterziehung und Steuervermeidung verhindert werden.

²⁹⁾ Siehe <https://www.consilium.europa.eu/de/press/press-releases/2023/10/17/council-adopts-directive-to-boost-cooperation-between-national-taxation-authorities-dac8> (Zugriff am 8. 2. 2024).

Internationaler Personaleinsatz

Grenzgängerregelungen im österreichischen DBA-Netz

Neue Beschäftigungsformen des internationalen Personaleinsatzes – Teil 2

STEFAN HAAS*)



Im zweiten Teil der Beitragsserie beleuchtet Stefan Haas die Grenzgängerregelungen im österreichischen DBA-Netz aus dem Blickwinkel des Steuer- und Sozialversicherungsrechts, wobei besonders auf die Änderungen im Rahmen der Neufassung der Grenzgängerregelung im DBA Deutschland eingegangen wird.

1. Grenzgänger

Als Grenzgänger iSd DBA-Rechts gelten Personen, die im Grenzgebiet eines Vertragsstaates ihren Wohnsitz und im anderen Vertragsstaat, ebenfalls in der Nähe der Grenze, ihren Arbeitsort haben und dort eine unselbständige Tätigkeit ausüben.

Die Grenzgängerregelung stellt eine abkommensrechtliche Sondernorm dar, bei welcher, ungeachtet der Dauer der ausländischen Tätigkeit, das Besteuerungsrecht beim Ansässigkeitsstaat des Arbeitnehmers verbleibt. Eine Berufung auf diese Bestimmung steht nur jenen Personen offen, die ihren Hauptwohnsitz in der maßgebenden Grenz-nähe unterhalten. Die Unterhaltung eines bloßen Zweitwohnsitzes in Grenz-nähe reicht für die Qualifikation als DBA-rechtlicher Grenzgänger nicht aus. Ein Zweitwohnsitz außerhalb der Grenzzone im Tätigkeitsstaat ist für die Anwendung der Grenzgängerregelung hingegen unschädlich, wenn nachweisbar ist, dass dieser Zweitwohnsitz nicht in einer Art und Weise genutzt wird, dass eine arbeitstägliche Rückkehr in den Ansässigkeitsstaat ausgeschlossen ist.¹⁾ Für die Inanspruchnahme der Grenzgängerregelung ist es demnach entscheidend, dass eine Person in der Grenz-nähe eines Staates lebt und in der Grenz-nähe eines anderen Staates arbeitet.²⁾

*) Mag. Dr. Stefan Haas ist Geschäftsführer einer Steuerberatungskanzlei in Oberösterreich mit Fokus auf Internationales Steuerrecht.

¹⁾ Siehe diesbezüglich die Bestimmung in Art 15 Abs 4 DBA Italien.

²⁾ Vgl *Bendlinger*, *Auslandsentsendungen in der Praxis des internationalen Steuer- und Sozialversicherungsrechts*³ (2017) 261.