



Stolpersteine und Fallen im internationalen Steuerrecht



Prof. Dr. Stefan Bendlinger, StB

Senior Partner der ICON Wirtschaftstreuhand GmbH, Linz

Im internationalen Vergleich bietet das österreichische Ertragsteuerrecht grenzüberschreitend tätigen Unternehmen durchaus attraktive steuerliche Standortbedingungen. Österreich hat mit 90 Staaten Doppelbesteuerungsabkommen geschlossen. Das BMF bemüht sich, das Abkommensnetz zu modernisieren und weiter auszubauen, um in Österreich ansässige Personen vor Doppel- und Mehrfachbesteuerung zu schützen. Dennoch gibt es Stolpersteine und Fallen, die zur Folge haben können, dass grenzüberschreitende Tätigkeiten natürlicher oder juristischer Personen steuerlich schlechter gestellt werden als reine Inlandstätigkeiten. Der folgende Beitrag zeigt auf Grundlage aktueller Rechtsprechung, Verwaltungspraxis und anhand ausgewählter Beispiele, welche unerwarteten Probleme sich für grenzüberschreitend tätige natürliche und juristische Personen ergeben können, welche Lösungsmöglichkeiten und Gegenmaßnahmen zur Verfügung stehen und worauf deren Steuerberater:innen achten müssen.

1. „Tie-Break“ nur bei unbeschränkter Steuerpflicht in zwei Staaten

1.1. Ansässigkeitskriterien in den österreichischen DBA

Art. 1 des OECD-Musterabkommens (OECD-MA)¹, das Vertragschablone für fast alle österreichischen DBA ist, setzt voraus, dass eine (natürliche oder juristische Person) in einem oder in beiden Vertragsstaaten „ansässig“ ist. Gemäß Art. 4 Abs. 1 OECD bedeutet der Ausdruck „eine in einem Vertragsstaat ansässige Person“, eine Person, „... die nach dem Recht dieses Staates dort auf Grund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthalts, des Ortes ihrer Geschäftsleitung oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist ... Der Ausdruck umfasst jedoch nicht eine Person, die in diesem Staat nur mit Einkünften aus Quellen in diesem Staat ... steuerpflichtig ist.“

Nach den Ausführungen im Kommentar zum OECD-MA (OECD-MK) bedeutet das, dass nur Personen als „ansässig“ iSe DBA gelten können, die nach dem nationalen Steuerrecht eines Staates

einer umfassenden Besteuerung („*comprehensive taxation, full liability to tax*“) unterliegen, also mit dem Welteinkommen dort unbeschränkt steuerpflichtig sind. Beschränkt steuerpflichtige Personen, die nur mit Einkünften aus inländischen Quellen besteuert werden, können iSd Art. 4 Abs. 1 OECD-MA nicht ansässig sein.² Auch dann, wenn eine Person nach innerstaatlichem Recht zwar als ansässig gilt, jedoch aufgrund eines DBA mit einem Drittstaat in Letzterem als abkommensrechtlich ansässig gilt, ist im erstgenannten Staat keine Ansässigkeit gegeben.³ Das Kriterium der Ansässigkeit soll jedoch dann erfüllt sein, wenn ein Staat generell auf eine Besteuerung des Welteinkommens verzichtet und *nur nach dem Territorialitätsprinzip* besteuert.⁴ Die Voraussetzung gemäß Art. 4 Abs. 1 OECD-MA, dass eine Person in einem Staat „steuerpflichtig“ („*liable to tax*“) sein muss, bedeutet nach den Ausführungen im OECD-MK nicht zwangsläufig, dass deren Ansässigkeit verloren geht, wenn die Person dort zwar grundsätzlich einer umfassenden Besteuerung unterliegt, tatsächlich jedoch nicht besteuert wird, wenn



bestimmte Voraussetzungen erfüllt sind.⁵ Der OECD-MK führt allerdings aus, dass diese Frage umstritten ist und es DBA-Staaten freisteht, die Ansässigkeitsfrage bilateral zu regeln.⁶

1.2. „Tie Break“ nur bei doppelter unbeschränkter Steuerpflicht

Nachdem Art. 4 Abs. 1 OECD-MA die Voraussetzungen der Ansässigkeit *nicht abkommensautonom*, sondern durch eine ausdrückliche *Anknüpfung an ortsbezogene Merkmale des innerstaatliche Rechts* der jeweiligen Vertragsstaaten definiert, kann eine Person iSe DBA in zwei (oder mehreren) Staaten die Ansässigkeitskriterien zu erfüllen. Da die Anwendung eines DBA aber voraussetzt, dass bestimmt wird, welchem Staat die Rolle des Ansässigkeits- und welchem die Rolle des Quellenstaates zukommt, ermöglichen Art. 4 Abs. 2 OECD-MA (für natürliche) und Art. 4 Abs. 3 OECD-MA (für juristische) Personen eine entsprechende Festlegung. Demnach ist die Ansässigkeit anhand der *Kollisionsstufen* des Art. 4 Abs. 2 lit a bis d OECD-MA in subsidiärer Reihenfolge anhand der *ständigen Wohnstätte*, des *Mittelpunktes der Lebensinteressen*, des *gewöhnlichen Aufenthalts*, der *Staatsbürgerschaft* und als letzte Möglichkeit nach dem *Einvernehmen der Vertragsstaaten* zu bestimmen.⁷

Um den „Tie Break“ anzuwenden zu können, müssen jedoch in beiden Staaten die oben genannten Ansässigkeitskriterien erfüllt sein. Das FG Baden-Württemberg⁸ hat im Verhältnis zu China die Anwendung des Art. 4 Abs. 2 DBA-DE-ROC⁹ verweigert, weil nach ausführlicher Prüfung der unbeschränkte bzw. beschränkte Steuerpflicht auslösenden Anknüpfungsmerkmale des chinesischen Steuerrechts festgestellt worden ist, dass die Person, die sowohl in Deutschland als auch in China über einen Wohnsitz verfügte, *in China nur nach den Regeln der beschränkten Steuerpflicht mit ihren Inlandseinkünften erfasst worden ist* und China keine umfassende Besteuerung vorgenommen hat, wie von Art. 4 Abs. 1 DBA-DE-ROC (der Art. 4 Abs. 1 OECD-MA entspricht) gefordert. Nachdem die Person schon nach Art. 4 Abs. 1 DBA-DE-ROC nur in Deutschland ansässig war, bedurfte es keiner weiteren Feststellung der ständigen Wohnstätte oder etwa des Mittelpunktes der Lebensinteressen iSd Art. 4 Abs. 2 DBA-DE-ROC.

Das österreichische BMF hat in einer Einzelerledigung die Anwendung des österreichisch-liechtensteinischen DBA (DBA-FL)¹⁰ verweigert, weil eine in Liechtenstein wohnhafte Person dort „nach dem Aufwand“ besteuert worden ist. Die „Steuer nach dem Aufwand“ sei keine von Art. 2 Abs. 3 lit b DBA-FL erfasste Steuer, werde als Pauschalsteuer nicht auf das Einkommen erhoben und sei weder nach dem Leistungsfähigkeits- noch nach dem Welteinkommensprinzip ausgestaltet, sodass die für eine Ansässigkeit in Liechtenstein notwendige Voraussetzung einer umfassenden Besteuerung nach Ansicht des BMF nicht gegeben waren.¹¹

Deshalb ist besondere Vorsicht geboten, wenn Personen, die ihren Wohnsitz im Inland beibehalten und in Jurisdiktionen übersiedeln, die aufgrund von Sondersteuerregimen¹² Zuziehenden Begünstigungen einräumen und zB Auslandseinkünfte gar nicht oder nur pauschal besteuern (zB Griechenland, Italien, Malta, Spanien, Portugal, Zypern). Es besteht das Risiko, dass die österreichische Finanzverwaltung davon ausgeht, dass in diesen Staaten mangels „*umfassender Besteuerung*“ eine „Ansässigkeit“ iSd Art. 4 Abs. 1 OECD-MA nicht gegeben ist, es damit keiner Anwendung des Art. 4 Abs. 2 OECD-MA bedarf und bei weiter bestehendem inländischem Wohnsitz (§ 26 Abs. 1 BAO) oder gewöhnlichem Aufenthalt (§ 26 Abs. 2 BAO) Österreich als Ansässigkeitsstaat zu qualifizieren ist. In solchen Fällen kann der Steuerpflichtige der österreichischen Besteuerung nur entgehen, wenn die Tatbestandsmerkmale der unbeschränkten Steuerpflicht nicht weiter erfüllt werden, der inländische Wohnsitz iSd § 26 Abs. 1 BAO aufgegeben wird und auch kein gewöhnlicher Aufenthalt iSd § 26 Abs. 2 BAO begründet wird.



Bei Wegzug in Sondersteuerregime und Beibehalt eines österreichischen Wohnsitzes kann der österreichische Fiskus nach wie vor zuschlagen.

Bei Wechsel der Ansässigkeit bzw. von der unbeschränkten in die beschränkte Steuerpflicht sind auch die *Folgen der Wegzugsbesteuerung* (§ 27 Abs. 6 EStG) zu beachten. Ansässigkeitskonflikte zwischen zwei DBA-Vertragsstaaten wären

durch ein Verständigungs- (Art. 25 Abs. 1 f. OECD-MA) oder Schiedsverfahren (Art. 25 Abs. 5 OECD-MA) zu lösen, bzw. iVz EU-Mitgliedstaaten auf Grundlage des EU-Besteuerungsstreitbeilegungsgesetzes.¹³

2. Abzugssteuern als Steuerfalle

Manche Staaten neigen dazu, Gewinne eines österreichischen Unternehmens, das nur bei Bestand einer Betriebsstätte iSd Art. 7 iVm Art. 5 OECD-MA im Quellenstaat besteuert werden darf, dennoch steuerlich zu erfassen, indem die von ausländischen Auftraggebern bezogenen Vergütungen (oder Teile davon) der Verteilungsnorm für „*Lizenzgebühren*“ iSd Art. 12 OECD-MA zugeordnet werden. Entgegen dem Vorschlag der OECD findet sich dafür nämlich in vielen österreichischen DBA ein eingeschränktes Besteuerungsrecht des Quellenstaates. Grund dafür ist, dass die Definition des Begriffs „*Lizenzgebühren*“ sehr weit gefasst ist und neben „... *Vergütungen jeder Art ... für die Benutzung oder für das Recht auf Benutzung von Urheberrechten ...*“, auch für Vergütungen gilt, die „... *für die Mitteilung gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Erfahrungen gezahlt werden.*“ Das veranlasst manche Staaten dazu, darunter auch Vergütungen für Dienstleistungen, wie zB Planungen, Engineering, Montagen, Inbetriebnahmen oder Schulungsleistungen zu subsumieren, egal ob diese vom Vergütungsempfänger in seinem Ansässigkeitsstaat, im Quellenstaat oder in Drittstaaten erbracht worden sind. Denn die dafür bezogenen Vergütungen seien solche für die Überlassung von „*Know-How*“, die eben durch einen Quellensteuerabzug zu erfassen sind.



Legt man die Ausführungen des OECD-MK der Interpretation des Lizenzgebührenbegriffs zugrunde, ergibt sich daraus zweifelsfrei, dass sich die Definition auf Vergütungen für Erfahrungen und Erkenntnisse bezieht, die der Lizenzgeber *in der Vergangenheit gewonnen hat* („*Passivleistungen*“). Vergütungen die der Empfänger für „Aktivleistungen“ bezieht, die von seinem Kunden in Auftrag gegeben worden sind, sind idR unter Art. 7 OECD-MA („*Unternehmensgewinne*“) zu subsumieren und nicht unter Art. 12 OECD-MA.¹⁴ Sofern sich in einem DBA keine Sonderregel findet – wie zB in Art. 12 DBA-Indien¹⁵ – sind Vergütungen für kaufmännische oder technische Beratungsleistungen durch einen Ingenieur, Rechtsanwalt oder Steuerberater, After Sales Services oder andere Dienstleistungen jedenfalls nicht unter Art. 12 OECD-MA zu subsumieren.¹⁶

Wenn nun ein DBA-Vertragsstaat – entgegen den im OECD-MK dargelegten internationalen Auslegungsgrundsätzen – eine Abzugssteuer erhebt, ist Doppelbesteuerung die Folge, da diese in Österreich nicht angerechnet werden darf. Denn eine Anrechnung von im Quellenstaat erhobenen Steuern setzt gemäß Art. 23A Abs. 1 OECD-MA voraus, dass die von einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person bezogenen Einkünfte „... in dem anderen Vertragsstaat nach den Artikeln ... besteuert werden dürfen ...“, bzw bei genereller Anwendung der Anrechnungsmethode iSd Art. 23B Abs. 1 OECD-MA „... nach diesem Abkommen im anderen Vertragsstaat besteuert werden ... dürfen.“

In diesem Sinne hat das BFG¹⁷ die Anrechnung einer abkommenswidrig auf Grundlage des Art. 9 Abs. 1 des (alten) DBA-Japan 1961¹⁸ in Japan erhobene 10 %-ige Quellensteuer auf technische Dienstleistungen zu Recht verweigert. Allerdings hat des BFG in diesem Zusammenhang – quasi in einem „*Obiter Dictum*“ – zu Unrecht festgehalten, dass eine allfällige Steueranrechnung in Österreich schon wegen der vertraglichen *Überwälzung der Quellensteuer an den japanischen Auftraggeber* scheitern würde. Eine Anrechnung muss jedoch trotz Steuerüberwälzung zugelassen werden. Allerdings müsste der vom österreichischen Auftragnehmer bezogene Nettobetrag auf einen Betrag inklusive Steuern (100/0,9 = 111,11) hochgerechnet und erlöswirksam verbucht werden. Auf die österreichische Steuer, die nach Abzug von Betriebsausgaben auf den Nettogewinn entfallen würde, könnte dann die 10 %-ige japanische Quellensteuer sehr wohl angerechnet werden.¹⁹

Das BFG²⁰ hat erkannt, dass auch Entgelte für den Erwerb der Programmkopie einer Software keine Lizenzgebühren iSd Art. 12 DBA-ROC sind, obwohl gemäß Art. 12 Abs. 3 DBA-ROC dazu auch Vergütungen für „... die Benutzung oder das Recht auf Benutzung gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Ausrüstungen ...“ zählen. Unter Verweis auf eine Einzelurteilung des BMF²¹ hat das BFG entschieden, dass der Begriff

„*Ausrüstungen*“ iSd Art. 12 Abs. 3 DBA-ROC nur körperliche, nicht jedoch unkörperliche Gegenstände umfasst und die Vergütungen deshalb nur in Österreich besteuert werden dürfen.

Im Ausland abkommenswidrig erhobene Steuern sind weder auf österreichische Einkommen- bzw Körperschaftsteuern anrechenbar noch können diese als Betriebsausgabe abgezogen werden (§ 20 Abs. 1 Z 6 EStG iVm § 12 Abs. 1 Z 6 KStG). Es wäre innerhalb der innerstaatlichen Fristen des Quellenstaates ein Rückerstattungsantrag zu stellen und bei Erfolglosigkeit der Rechtsmittelweg zu beschreiten bzw ein Verständigungsverfahren iSd Art. 25 Abs. 1 f OECD-MA bzw allenfalls ein Schiedsverfahren iS Art. 25 Abs. 5 OECD-MA einzuleiten. Nachdem der Qualifikationskonflikt in dem vom BFG entschiedenen Sachverhalt nicht durch unterschiedliche innerstaatliche Begriffsauslegungen entstanden ist, sondern durch die Anwendung unterschiedlicher DBA-rechtlicher Verteilungsnormen durch die beiden Staaten, ist der Ansässigkeitsstaat nicht an die Qualifikation des Quellenstaates gebunden.²²



Im Ausland abkommenswidrig erhobene Steuern sind in Österreich weder anrechenbar noch als Betriebsausgabe abzugsfähig.

Im Verhältnis zu EU-Mitgliedstaaten steht auch ein Verfahren nach dem EU-Besteuerungsstreitbeilegungsgesetz zur Verfügung. Ein abkommensrechtliches Verständigungsverfahren muss gem. Art. 25 Abs. 1 zweiter Satz OECD-MA *innerhalb von drei Jahren*

nach der ersten *Mitteilung der Maßnahme* unterbreitet werden, die zu der dem DBA nicht entsprechenden Besteuerung geführt hat. Das BMF geht davon aus, dass „*die erste Mitteilung*“ spätestens mit der Zustellung des relevanten Bescheids (zB die bescheidmäßige Ablehnung des Rückerstattungsantrags im Quellenstaat) erfolgt, wodurch die Frist für die Antragstellung jedenfalls spätestens mit der Zustellung des Bescheids zu laufen beginnt.²³ Ein Verständigungsverfahren kann jedoch auch vor Ergehen des Steuerbescheids beantragt werden, denn es reicht aus, dass die abkommenswidrige Doppelbesteuerung *droht*.

Wird im abkommenswidrig besteuerten Quellenstaat der Rechtsmittelweg beschritten, ist zu beachten, dass dann, wenn die Entscheidung eines Gerichts vor dem Abschluss eines Verständigungsverfahrens ergehen sollte, die Behörden daran gebunden sind, also das spätere Ergebnis des Verständigungsverfahrens nicht umgesetzt werden kann. Deshalb sollte der Rechtsmittelweg zwar eingeleitet werden, allerdings – wenn möglich – eine Aussetzung bis zum Ergebnis des Verständigungsverfahrens beantragt werden.

In Österreich ist die Beantragung eines Bescheides gemäß § 48 Abs. 1 BAO beim FA für Großbetriebe nach der Einbringung einer Streitbeilegungsbeschwerde gemäß § 8 des EU-BStBG bzw nach Einleitung eines abkommensrechtlichen Verständigungsverfahrens allerdings nur dann möglich, solange ein Verwaltungsgericht über die Streitfrage, die Gegenstand des relevanten Verständigungsverfahrens war, noch nicht entschieden hat.



3. Haftung des Vergütungsschuldners bei fehlender Ansässigkeitsbescheinigung

In § 98 Abs. 1 Z 1 bis 7 EStG findet sich ein umfassender Katalog von Einkünften, die der beschränkten Steuerpflicht unterliegen. Bestimmte, in § 99 Abs. 1 EStG genannte, von beschränkt steuerpflichtigen Personen bezogene Einkünfte unterliegen einem *besonderen Steuerabzug*. Die Regelung zur beschränkten Einkommensteuerpflicht gilt gemäß § 21 Abs. 1 KStG analog für Körperschaften. Gemäß § 100 Abs. 2 EStG *haftet der inländische Schuldner der ins Ausland abfließenden Einkünfte* für die Einbehaltung und die Abfuhr der Steuerabzugsbeträge. Soweit der ausländische Empfänger in einem DBA-Staat ansässig ist, wird das österreichische Besteuerungsrecht idR beschränkt oder zur Gänze eliminiert. Die Anwendung eines DBA setzt allerdings voraus, dass die in der DBA-Entlastungsverordnung (DBA-EVO)²⁴ dafür vorgesehenen Voraussetzungen erfüllt sind.

Dazu zählt gemäß § 2 Abs. 1 DBA-EVO (bei jährlichen Vergütungen über EUR 10.000²⁵) die Vorlage einer von der ausländischen Steuerverwaltung ausgestellten *Ansässigkeitsbescheinigung* unter Verwendung der Vordrucke ZS-QU1 (für natürliche Personen) und ZS-QU2 (für juristische Personen). Wenn den Dokumentationsanforderungen des § 2 bis 4 DBA-EVO nicht entsprochen wurde, ist eine Entlastung an der Quelle nicht zulässig.²⁶ Die Formulare müssen zeitnah ausgestellt sein, das heißt *innerhalb eines Zeitraumes von einem Jahr vor oder einem Jahr nach dem Zeitpunkt der Abzugsverpflichtung*.²⁷

Ein „*Nachbringen*“ der Ansässigkeitsbescheinigung ist nicht möglich. Auf ausländischen Vordrucken beigebrachte Bescheinigungen werden – von gewissen Ausnahmen abgesehen²⁸ – von der Finanzverwaltung derzeit nicht anerkannt.²⁹ Durch ZS-QU1 und ZS-QU2 soll sichergestellt werden, dass die in Österreich entlasteten Beträge im anderen DBA-Vertragsstaat für steuerliche Belange offengelegt werden und aus Österreich abfließende Zahlungen nicht durch die Zwischenschaltung bloßer Durchlaufgesellschaften der österreichischen Quellenbesteuerung entzogen werden.³⁰

Es ist argumentierbar, dass die österreichischen Formulare nicht der einzige zulässige Beweis einer Abkommensberechtigung sein müssen. Selbst der VwGH³¹ hat darauf hingewiesen, dass sich aus § 2 Abs. 1 DBA-EVO „*nicht zwangsläufig ergibt, dass eine Ansässigkeitsbescheinigung ausschließlich unter Verwendung der genannten Vordrucke zu erfolgen hat*“ und nicht auch andere gleichwertige Nachweise zulässig wären. § 2 Abs. 2 DBA-EVO fordert jedoch, dass eine Ansässigkeitsbescheinigung vorgelegt werden muss.³² Dennoch „*besteht die Verwaltungspraxis auf der Vorlage der Formulare ZS-QU1 und ZS-QU2*“ bzw bei Dividenden und Lizenzgebühren, die iVz EU-Mitgliedstaaten auf Grundlage des § 94 Z 2 EStG bzw § 99a EStG von inländischen

Abzugssteuern zu entlasten sind, auf Vorlage von analogen Vordrucken (ZS-EUMT für Dividenden). Für Entlastungen auf Grundlage des § 99a EStG sind keine Vordrucke verfügbar, sodass in der Praxis die für DBA-rechtliche Entlastungen vorhandenen Formulare verwendet werden müssen.

Ein Vergütungsschuldner kann deshalb nur dann von den im österreichischen Steuerrecht vorgesehenen Steuereinhalten (zB Lohnsteuer, KESt, besonderer Steuerabzug) Abstand nehmen, wenn die oben genannten Voraussetzungen erfüllt sind. Die abzugssteuerpflichtigen Tatbestände beschränkter Steuerpflicht sind sehr weit gefasst und umfassen nicht nur Fälle, in denen Tätigkeiten im Inland *ausgeübt* werden. Bei einzelnen Tatbeständen reicht es aus, dass die Tätigkeit im Inland *verwertet* wird (zB Sportler, Mitwirkende an Unterhaltungsdarbietungen, Arbeitnehmer, die für österreichische Arbeitgeber im Ausland tätig sind).³³



Allein der Bestand eines DBA gewährleistet nicht, dass eine DBA-rechtliche Steuerentlastung in Anspruch genommen und Doppelbesteuerung verhindert werden kann.

In vielen Fällen dürften solche Einkünfte jedoch abkommensrechtlich in Österreich gar nicht besteuert werden. Wenn allerdings die Voraussetzungen der DBA-EVO nicht erfüllt sind, insbesondere Ansässigkeitsbescheinigungen nicht zeitnah vorliegen, haftet der Vergütungsschuldner für den unterlassenen Steuereinbehalt. Mangels ausdrücklicher vertraglicher Steuerklauseln scheidet meist auch die

Rückforderung der dem Vergütungsschuldner vorgeschriebenen Abzugssteuern, obwohl der *Empfänger der Einkünfte* *Steuerschuldner* ist. Gemäß § 240a BAO ist ein Antrag auf Rückerstattung der dem Vergütungsschuldner mit Haftungsbescheid vorgeschriebenen Steuern zwar möglich, wobei diese Rückerstattung aber vom beschränkt steuerpflichtigen (ausländischen) Empfänger der Vergütungen vorzunehmen wäre, der jedoch – wenn er vom Vergütungsschuldner bereits seine Zahlungen erhalten hat – häufig seine Mitwirkung an der Steuerrückholung verweigert.

Mit anderen Worten: Allein der Umstand, dass mit dem Ansässigkeitsstaat des Empfängers von steuerabzugspflichtigen Vergütungen ein DBA besteht, gewährleistet nicht, dass eine abkommensrechtliche Entlastung vorgenommen und Doppelbesteuerung verhindert werden kann.

4. Ansässigkeit, Kausalitätsprinzip und Progressionsvorbehalt

4.1 Das Kausalitätsprinzip bei Einkünften aus unselbständiger Arbeit

In Zusammenhang mit der Besteuerung grenzüberschreitend tätiger Arbeitnehmer stellt sich die Frage, wie vorzugehen ist, wenn in Österreich unbeschränkt steuerpflichtigen Personen *nachträglich Einkünfte* zufließen, die entsprechend dem Kausalitätsprinzip (Art. 15 Abs. 1 OECD-MA) für eine in Vorjahren im Ausland ausgeübte Tätigkeit bezogen wurden, während der Auslandstätigkeit auch die Ansässigkeit ins Ausland verlagert



worden war und diese nachträglichen Einkünfte erst nach einer Rückkehr nach Österreich bezogen worden sind.

Bei dem vom BFG³⁴ entschiedenen Fall ging es um eine in die USA entsandte Person, die im Zeitraum von Juli 2016 bis Dezember 2019 in den USA ansässig war, Arbeitslohn von ihrem österreichischen Arbeitgeber bezog und in den USA für eine mit dem österreichischen Arbeitgeber verbundene US-Konzerngesellschaft tätig war. Die Entsendung wurde mit Wirksamkeit ab 31.5.2020 beendet, das Dienstverhältnis bestand weiter. Im Zeitraum 1.1.2020 bis 31.5.2020 verbrauchte die – wieder in Österreich ansässige – Person ihren Resturlaub und Arbeitszeitguthaben aus Vorjahren. Aufgrund des Entgeltfortzahlungsanspruchs wurden die Bezüge aus dem bis 31.5.2020 noch aufrechten Entsendungsvertrag weiterbezahlt. Dieser „Nichtleistungslohn“ wurde von der US-Konzerngesellschaft getragen und in den USA besteuert. Strittig war der Umfang des österreichischen Besteuerungsrechts.

Bei Einkünften aus aktiven Tätigkeiten hat die abkommensrechtliche Aufteilung der Besteuerungsrechte nach dem *Kausalitätsprinzip* zu erfolgen. Eine *wirtschaftlich-kausale Zuordnung* nach einem DBA hat *Vorrang vor dem innerstaatlichen Zuflussprinzip*. Bei Einkünften aus unselbständiger Arbeit ist deshalb einzig und allein entscheidend, ob die betreffenden Zahlungen als Entgelt für die im Arbeitsausübungsstaat erbrachten Arbeitsleistungen anzusehen sind, ungeachtet dessen, ob der Empfänger dieser Einkünfte im Zahlungszeitpunkt noch im Tätigkeitsstaat ansässig ist oder nicht und ob er zu diesem Zeitpunkt noch als Arbeitnehmer berufstätig ist. Das Tätigkeits- bzw. Arbeitsortprinzip ist *auch für Nichtleistungslöhne* (Bezüge für arbeitsfreie Tage, Urlaub, Zeitausgleich, Feiertage) relevant. Für die Zuordnung des Besteuerungsrechts ist es deshalb unerheblich, wo eine Person ihre arbeitsfreien Zeiten verbringt. Entscheidend ist, dass der Arbeitgeber die Vergütungen für die gesamte tatsächlich erbrachte Tätigkeit und damit auch für die arbeitsfreie Zeit bezahlt. Im konkreten Fall war gemäß Art. 15 Abs. 1 zweiter Satz DBA-USA³⁵ der *Veranlassungszusammenhang* der Nichtleistungslöhne mit einer ehemals in den USA ausgeübten Tätigkeit zweifelsfrei gegeben.

4.2. Einkünftezufluss nach Ansässigkeitswechsel

Zeitpunkt und Ort des Zuflusses der Bezugszahlungen ist für die Abkommensanwendung bedeutungslos, sodass ein *Wechsel der Ansässigkeit kein Besteuerungsrecht* verschafft. Österreich als späterer Ansässigkeitsstaat (ab 2020) ist deshalb aufgrund des DBA-USA zur Steuerfreistellung verpflichtet, wenn Österreich während der Ausübung der nichtselbständigen Tätigkeit, welche die Ursache für die Entgeltfortzahlung war, weder Arbeitsausübungsstaat noch Ansässigkeitsstaat war. Auch der VwGH sieht bei *Gehaltsfortzahlungen* während einer Dienstfreistellung einen

Zusammenhang mit der Beendigung eines ehemals ausgeübten Dienstverhältnisses.³⁶ In dem vom BFG entschiedenen Fall war wirtschaftliche Ursache der Bezugszahlung die Tätigkeitsausübung in den USA im Zeitraum Juli 2016 bis Dezember 2020.

Das Kausalitätsprinzip nimmt eine DBA-rechtliche Beurteilung der Einkünfte nach den wirtschaftlichen Verhältnissen im *Zeitpunkt des Entstehens der Entgeltfortzahlungsansprüche* vor. Zeitpunkt und Ort der Auszahlung vermitteln abkommensrechtlich keinen Besteuerungsanspruch. Nachdem bei Entstehung des Abgabenspruchs Österreich nicht die Stellung des Ansässigkeitsstaates hatte, kommt die in Art. 22 Abs. 3 DBA-USA vorgesehene Anrechnungsmethode nicht zur Anwendung, sondern es hat eine Steuerfreistellung zu erfolgen.³⁷ Die gegenständlichen „Nichtleistungslöhne“ waren daher den USA zur Besteuerung zu überlassen und in Österreich steuerfrei zu stellen. Denn das Entgelt für Arbeitsleistungen, die im Ausland ausgeführt wurden, bevor Österreich Ansässigkeitsstaat geworden ist, muss dem ehemaligen Ansässigkeitsstaat (USA) zur Besteuerung überlassen werden.³⁸

”

Allein der Bestand eines DBA gewährleistet nicht, dass eine DBA-rechtliche Steuerentlastung in Anspruch genommen werden kann.

4.3. Progressionsvorbehalt in Österreich

Sind ausländische Einkünfte aufgrund eines DBA in Österreich steuerfrei zu stellen, darf Österreich bei der Steuerbemessung der in Österreich steuerpflichtigen

Einkünfte einen Progressionsvorbehalt wahrnehmen. Seit der Veranlagung 2023³⁹ selbst dann, wenn die Person im Ausland ansässig, aber in Österreich – zB wegen eines (Zweit-)Wohnsitzes iSd § 26 Abs. 1 BAO – unbeschränkt steuerpflichtig ist; Österreich also abkommensrechtlich nur Quellenstaat ist.⁴⁰ Nach Ansicht des BMF findet sich die Rechtsgrundlage dafür nicht in den DBA, sondern in den Bestimmungen des EStG (§§ 1,2 und 33), insbesondere der Anordnung, dass sich der Steuersatz nach dem (Gesamt)einkommen der unbeschränkt steuerpflichtigen Person bemisst, sowie aus dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung.⁴¹ Das gilt auch dann, wenn der Progressionsvorbehalt in einem DBA nicht angeführt ist.⁴² Auch der OECD-MK weist darauf hin, dass die Anwendung des Progressionsvorbehalts durch den Quellenstaat nach dessen innerstaatlichem Recht nicht ausgeschlossen ist.⁴³ Bei beschränkter Steuerpflicht, Inanspruchnahme der Zweitwohnsitzverordnung⁴⁴ und einer gemäß § 1 Abs. 4 EStG beantragte unbeschränkte Steuerpflicht⁴⁵ ist kein Progressionsvorbehalt anzuwenden. Ebenso wenig bei Angehörigen ausländischer diplomatischer oder berufskonsularischer Vertretungen, die wie beschränkt Steuerpflichtige zu behandeln sind.⁴⁶

Das BFG hat in dem Streitgegenständlichen Fall zwar bestätigt, dass die nach Ansässigkeitsbegründung in Österreich in der Nichtleistungsphase zugeflossenen Gehaltsfortzahlungen aufgrund des DBA-USA in Österreich steuerfrei zu behandeln sind, *für Zwecke des Progressionsvorbehalts jedoch sehr wohl berücksichtigt werden müssen*. Denn die Steuerfreistellung von



Auslandsbezügen aufgrund eines DBA hat keine Auswirkungen auf den nach nationalem Steuerrecht zu berechnenden Steuertarif auf Basis des dem Beschwerdeführer im Jahr 2020 zugeflossenen steuerpflichtigen Welteinkommens.

Zur Besteuerung von Bonuszahlungen, die aufgrund des Art. 15 Abs. 1 DBA-Frankreich⁴⁷ dem Kausalitätsprinzip entsprechend Frankreich zur Besteuerung zu überlassen waren und die dem Arbeitnehmer erst nach Zuzug und Ansässigkeitsbegründung in Österreich zugeflossen sind, hat das BFG den gleichen Schluss gezogen.⁴⁸ Dass im Zeitpunkt des Entstehens des Entgeltanspruchs in Österreich keine Ansässigkeit gegeben war, wurde vom BFG als unbedeutend angesehen. ■

- 1 OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version (21.11.2017).
- 2 Tz 8 OECD-MK zu Art. 4 OECD-MA.
- 3 Tz 8.2. OECD-MK zu Art. 4 OECD-MA.
- 4 Tz 8.3. OECD-MK zu Art. 4 OECD-MA.
- 5 Tz 8.11. OECD-MK zu Art. 4 OECD-MA.
- 6 Tz 8.12. OECD-MK zu Art. 4 OECD-MA.
- 7 Bendlinger, Auslandsentsendungen in der Praxis des internationalen Steuer- und Sozialversicherungsrechts (2024), 153ff.
- 8 FG Baden-Württemberg 4.8.2022, 1 K 2898/21.
- 9 DBA-DE-ROC v. 10.6.1985 (BGBl II 1986, 446) bis 5.4.2016, neues DBA-DE-ROC v. 28.3.2014 (BGBl II 2015, 1547) ab 6.4.2016 (BGBl II 2016, 1005).
- 10 BGBl 1971/24 in aktueller Fassung.
- 11 EAS 3449 v. 18.12.2023.
- 12 Oertzen/Maisenbacher, Der Wegzug in europäische Sondersteuerregime, Steuerliche Folgen bei Begründung eines Wohnsitzes in einem europäischen Staat mit Steuervergünstigungen für Zuziehende, IStR 2024, 669 (669ff.); Szudoczky/Pena, European Union – Preferential Personal Income Tax Regimes in the European Union: A New Form of Permitted (Harmful) Tax Competition?, World Tax Journal 2024 (Volume 16), No. 2 (10.9.2024).
- 13 BGBl I 62/2019.
- 14 Tz 11 ff. OECD-MK zu Art. 12 OECD-MA.
- 15 BGBl III 2001/231 in aktueller Fassung.
- 16 Tz 11.4. OECD-MK zu Art. 12 OECD-MA.
- 17 BFG 24.2.2023, RV/3100350/2020.
- 18 BGBl 1963/127.
- 19 Loukota, Internationale Steuerfälle (1989), Rz 409; Bendlinger/Rosenberger, Update aus dem internationalen Steuerrecht, SWK 2023, 875 (880).
- 20 BFG 22.7.2024, RV/5100104/2022.
- 21 EAS 3436 v. 1.6.2022.
- 22 Tz 32 OECD-MK zu Art. 23A und 23B OECD-MA. Beer/Schragl, BFG zur abkommensrechtlichen Zuordnung von Software nach dem DBA China, SWI 2024, 547 (552).
- 23 BMF Info Verständigungs- und Schiedsverfahren nach Doppelbesteuerungsabkommen, dem EU-Schiedsübereinkommen und dem EU-Besteuerungsstreitbeilegungsgesetz, GZ 2022-0.300.851 10 (5.5.2022).
- 24 BGBl III 2006/44 idF 2020/579 und 2022/318.
- 25 § 2 Abs. 2 DBA-EVO.

Resümee

Der Wegzug natürlicher Personen ins Ausland, die Entsendung von Arbeitnehmern, Bezug von Vergütungen für Dienstleistungen oder für die Überlassung „Know-How“ durch österreichische Unternehmen an ausländische Auftraggeber sind nichts Ungewöhnliches. Dennoch zeigt die Beratungspraxis, dass auch auf den ersten Blick wenig komplexe Sachverhalte unerwartete steuerliche Folgen und Steuerlasten mit sich bringen können. Um Stolpersteinen und Fallen ausweichen zu können sowie Doppel-, Mehrfach- und Überbesteuerung zu vermeiden, gilt es im ersten Schritt, den einem grenzüberschreitenden Fall zugrunde liegenden Sachverhalt zu prüfen und nach jeweils österreichischem und ausländischem Recht und nach allenfalls bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen zu würdigen. Und das rechtzeitig, bevor vertragliche Vereinbarungen eingegangen werden. Denn vollendete Tatsachen steuerlich zu sanieren, scheidet in den meisten Fällen.

- 26 VwGH 24.6.2009, 2009/15/0090.
- 27 EStR 2000, Rz 8021b; EAS 3097 v. 28.10.2009. BFG21.12.2023, RV/3100688/2014, Revision anhängig unter Ra 2024/15/0021.
- 28 BMF-2024-0.082.306 (29.2.2024).
- 29 EAS 3254 v. 25.11.2011.
- 30 Ebenda.
- 31 VwGH 9.10.2024, RA 2023/15/0006.
- 32 Ebenda mit Verweis auf VwGH 24.6.2009, 2009/15/0090.
- 33 Bendlinger/Blum, Der Verwertungsstatbestand der beschränkten Steuerpflicht – kritische Würdigung und steuerpolitischer Reformaufruf, SWI 2024, 280 (283ff.).
- 34 BFG 25.4.2024, RV/5100839/2023.
- 35 BGBl III 1998/6.
- 36 VwGH 26.2.2015, 2012/15/0128; VwGH 23.2.2017, Ro 2014/15/0050.
- 37 EAS 1478 v. 2.7.1999.
- 38 EAS 3290 v. 25.7.2012.
- 39 EStR 2000, Rz 7592 und Rz 7595.
- 40 VwGH 7.9.2022, RA 2021/13/0067; EStR 2000, Rz 7592.
- 41 EStR 2000, Rz 7589f.; VwGH 24.5.2007, 2004/15/0051; VwGH 29.7.2010, 2010/15/0021.
- 42 EStR 2000, Rz 7592.
- 43 Rz 56 OECD-MK zu Art. 23A und 23B OECD-MA: „Paragraph 3 of Article 23A relates only to the State of residence. The form of the Article does not prejudice the application by the State of source of the provisions of its domestic laws concerning the progression.“
- 44 BGBl II 2003/528.
- 45 BFG 6.9.2024, RV/7103838/2023, entgegen LStR 2002, Rz 10.
- 46 EStR 2000, Rz 7597a.
- 47 BGBl 1994/613 in aktueller Fassung.
- 48 BFG 27.6.2022, RV/7102144/2021.