

INTERNATIONALE STEUERFÄLLE

Handbuch für die Praxis

von

Dr. Helmut Loukota

Ministerialrat im Bundesministerium für Finanzen

Verlag Orac

1989

Inhaltsübersicht

	Seite
Abkürzungsverzeichnis	XVII

A. EINFÜHRUNG IN DAS ÖSTERREICHISCHE AUSSENSTEUERRECHT

1. Internationale Wirtschaftsbeziehungen von Steuerinländern und Steuerausländern.	1
2. Nationales und internationales Außensteuerrecht	3
3. Zur rechtlichen Beurteilung internationaler Steuerfälle.	4

B. NATIONALES AUSSENSTEUERRECHT

I. Einkommensteuer.	9
1. Besteuerung der Steuerinländer	9
1.1 Unbeschränkte und beschränkte Steuerpflicht	9
1.2 Der steuerliche Wohnsitz als Anknüpfungsmerkmal der unbeschränkten Steuerpflicht	12
1.3 Gewöhnlicher Aufenthalt als Anknüpfungsmerkmal der unbeschränkten Steuerpflicht	13
1.4 Steuerbefreiungen für Auslandseinkünfte.	15
1.4.1 Leistungen der öffentlichen Hand	15
1.4.2 Arbeitnehmervorteile.	15
1.4.3 Arbeitnehmerauslandsentsendungen.	16
1.4.4 Ausländische Feriapraktikanten.	17
1.4.5 Gratisanteile.	18
1.5 Betriebliche Auslandseinkünfte.	18
1.5.1 Vorbemerkung.	18
1.5.2 Pauschale Abwertung von Auslandsforderungen (§ 6 Z 2 lit. c EStG.).	19
1.5.3 Pauschale Abwertung begünstigter Auslandsbetei- ligungen (§ 6 Z. 7 EStG.).	20
1.5.4 Realisierung stiller Reserven bei der Überführung von Wirtschaftsgütern in das Ausland (§ 6 Z. 6 EStG.).	20
1.5.5 Inlandsbindung bei einzelnen Sondergewinnermitt- lungsvorschriften.	22
1.5.6 Lösung von Einzelfragen nach den allgemeinen in- nerstaatlichen Rechtsvorschriften.	25
1.6 Auslandseinkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	27
1.6.1 Beschäftigung bei einem ausländischen Arbeitge- ber.	27
1.6.2 Auslandsentsendung durch einen inländischen Ar- beitgeber.	28
1.6.3 Auslandspensionen	29
1.7 Andere ausländische Einkünfte.	29
1.7.1 Einkünfte aus Kapitalvermögen.	29

1.7.2	Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	30
1.7.3	Sonstige Einkünfte	30
1.8	Zuzugsbegünstigung	32
1.8.1	Die rechtlichen Voraussetzungen	32
1.8.2	Leitgrundsätze für die Ermessensübung	33
1.8.3	Verfahrensfragen	35
1.9	Diverse Einzelfragen	36
2.	Besteuerung der Steuerausländer	37
2.1	Der Umfang der beschränkten Steuerpflicht	37
2.1.1	Allgemeines	37
2.1.2	Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (§ 98 Z. 1 EStG)	37
2.1.3	Selbständige Arbeit (§ 98 Z. 2 EStG)	37
2.1.4	Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 98 Z. 3 EStG): ..	37
2.1.5	Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 98 Z. 4 EStG)	38
2.1.6	Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 98 Z. 5 EStG) .	40
2.1.7	Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 98 Z. 6 EStG)	40
2.1.8	Sonstige Einkünfte (§ 98 Z. 7 und 8 EStG)	41
2.1.9	Isolierende Betrachtungsweise	42
2.2	Betriebstätte und ständiger Vertreter als Steueranknüpfungsmerkmal	43
2.3	Besonderheiten bei der Veranlagung von Steuerausländern	46
2.4	Lohnsteuerabzug für Steuerausländer	48
2.5	Kapitalertragsteuerabzug für Steuerausländer	50
2.5.1	„Inländische Kapitalerträge“	50
2.5.2	„Kapitalerträge aus Forderungen Wertpapieren“	53
2.5.3	Das Abzugsverfahren	54
2.6	Besonderer Steuerabzug bei beschränkt Steuerpflichtigen	55
II.	Körperschaftsteuer	59
1.	Besteuerung der inländischen Körperschaften	59
1.1	Unbeschränkte und beschränkte Steuerpflicht	59
1.2	Internationale Schachtelbeteiligungen	59
2.	Besteuerung der ausländischen Körperschaften	62
2.1	Die beschränkte Steuerpflicht	62
2.2	Keine Beteiligungsertragsbefreiung	62
2.3	Öffentlichrechtliche und gemeinnützige Körperschaften	63
2.4	Sonderausgaben	63
III.	Gewerbsteuer	64
1.	Besteuerung der Steuerinländer	64
1.1	Besteuerung nach dem Territorialprinzip	64
1.2	Gewerbsteuerliche Erfassung der Auslandsbeziehungen	65
2.	Besteuerung der Steuerausländer	67

IV. Vermögensteuer	67
1. Steuerinländer mit Auslandsvermögen	67
1.1 Unbeschränkte Steuerpflicht	67
1.2 Ausländisches Grundvermögen	68
1.3 Ausländisches Betriebsvermögen	69
1.4 Ausländisches „sonstiges Vermögen“	71
1.5 Zuzugsbegünstigungen	72
2. Steuerausländer mit Inlandsvermögen	72
2.1 Allgemeines über den Umfang der beschränkten Steuerpflicht	72
2.2 Land- und forstwirtschaftliches Vermögen (§ 79 Abs. 2 Z. 1 BewG.)	73
2.3 Grundvermögen (§ 79 Abs. 2 Z. 2 BewG.)	73
2.4 Betriebsvermögen (§ 79 Abs. 2 Z. 3 BewG.)	73
2.5 Gewerblich genutzte Urheberrechte (§ 79 Abs. 2 Z. 4 BewG.)	74
2.6 Vermietete und verpachtete Wirtschaftsgüter (§ 79 Abs. 2 Z. 5 BewG.)	74
2.7 Hypothekarforderungen (§ 79 Abs. 2 Z. 6 BewG.)	75
2.8 Stille Beteiligungen (§ 79 Abs. 2 Z. 7 BewG.)	75
2.9 Ausländische Personengesellschaften	75
V. Erbschafts- und Schenkungssteuer	76
1. Unbeschränkte Steuerpflicht	76
2. Steuerbefreiungen in internationalen Erbschafts- und Schenkungssteuerfällen	77
3. Entlastung von der internationalen Doppelbesteuerung (§ 6 Abs. 3 ErbStG.)	79
4. Beschränkte Steuerpflicht	80
VI. Umsatzsteuer	82
1. Abgrenzung des Inlandsumsatzes	82
1.1 Das Territorialprinzip	82
1.2 Begriff der umsatzsteuerlichen Lieferung	83
1.3 Ort der Lieferung (Grundregel)	83
1.4 Lieferort bei Versendung und Beförderung	84
1.5 Lieferort bei Reihengeschäften	86
1.6 Begriff der „sonstigen Leistungen“	87
1.7 Ort der sonstigen Leistung	89
1.8 Abgrenzungsfragen bei Aktiv- und Duldungsleistungen	90
2. Steuerinländer	91
2.1 Vorbemerkung	91
2.2 Ausfuhrlieferungen (§ 6 Z. 1 UStG.)	92
2.3 Lohnveredlung für ausländische Auftraggeber (§ 6 Z. 2 UStG.)	97
2.4 Bestimmte Leistungen für ausländische Auftraggeber (§ 6 Z. 3 UStG.)	98

2.5	Beförderungen von Gegenständen im grenzüberschreitenden Güterverkehr (§ 6 Z. 4 UStG)	99
2.6	Beförderungen von Personen im grenzüberschreitenden Verkehr mit Schiffen und Luftfahrzeugen (§ 6 Z. 5 UStG)	99
2.7	Einfuhrumsatzsteuer	100
2.8	Organschaften über die Grenze	102
2.9	Haftung inländischer Leistungsempfänger	102
2.10	Sonstige außensteuerliche Regelungen	103
3.	Steuerausländer	104
3.1	Vorsteuerabzugsberechtigung für ausländische Unternehmen	104
3.2	Steuerbefreiung gem. Verordnung vom 11. Dez. 1974, BGBI. Nr. 800/1974	106
3.3	Ausländische Autobusunternehmen	108
3.4	Ausländische Gütertransportunternehmen	109
VII.	Bundesabgabenordnung	110
1.	Steuerentlastung gemäß § 48 BAO	110
1.1	Die gesetzlichen Anwendungsmöglichkeiten und Anwendungsgrenzen	110
1.2	Allgemeine Leitgrundsätze für die Ermessensübung	114
1.3	Verfahrensfragen	116
2.	Andere außensteuerliche Regelungen	118
2.1	Die erhöhte Mitwirkungspflicht bei Auslandsbeziehungen	118
2.2	Zustellungen im Ausland	119
2.3	Verpflichtung zur inländischen Buchführung	120
2.4	Vertretung durch ausländische Steueranwälte	121
2.5	Zuständigkeitsvorschriften für Steuerausländer	121
2.5.1	Einkommens- und Vermögensbesteuerung	121
2.5.2	Gewerbsteuer	122
2.5.3	Umsatzsteuer	122
C.	INTERNATIONALES AUSSENSTEUERRECHT (DOPPEL-BESTEUERUNGSABKOMMEN)	
I.	Einführender Überblick	123
1.	Die einzelnen Zweige des internationalen Außensteuerrechtes	123
1.1	Vermeidung internationaler Doppelbesteuerungen	123
1.2	Internationale Amts- und Rechtshilfe	123
1.3	Völkerrechtliche Privilegien	124
1.4	Grenzüberschreitender Straßenverkehr	124
1.5	Sonstige Belange des internationalen Außensteuerrechtes	124

2.	Über die Bedeutung der österreichischen Doppelbesteuerungsabkommen	125
2.1	Vermeidung internationaler Doppelbesteuerungen	125
2.2	Senkung der Steuerbelastung im Ausland	125
2.3	Sicherung ausländischer Steuervorteile	126
2.4	Steuerentlastung für „Steuerausländer“.	126
2.5	Sicherung der steuerlichen Wettbewerbsneutralität	127
2.6	Das derzeitige österreichische Abkommensnetz	127
2.7	Der Abkommensaufbau	128
II.	Die Anwendungsbereiche	128
1.	Der persönliche Anwendungsbereich	128
1.1	Allgemeine Grundsätze	128
1.2	Behandlung der Personengesellschaften	129
1.3	Völkerrechtlich privilegierte Personen	130
1.4	Körperschaften des öffentlichen Rechtes	130
1.5	Briefkastenfirmen	131
1.6	Trusts	131
1.7	Besonderheiten einzelner Abkommen	133
2.	Der sachliche Anwendungsbereich	134
2.1	Steuern vom Einkommen	134
2.2	Steuern vom Vermögen	134
2.3	Erbschaftssteuern	134
2.4	Erweiterter sachlicher Anwendungsbereich	134
3.	Der zeitliche Anwendungsbereich	135
3.1	Inkrafttreten	135
3.2	Wirksamkeitsbeginn	135
4.	Der territoriale Anwendungsbereich	135
III.	Abkommensdefinitionen	136
1.	Bedeutung der Abkommensdefinitionen	136
2.	Betriebstätte	137
2.1	Allgemeine Grundsätze	137
2.2	Bauausführungen und Montagen	138
2.3	Hilfsstützpunkte	139
2.4	Abhängige Vertreter	140
2.5	Unabhängige Vertreter	142
2.6	Nationaler und internationaler Betriebstättenbegriff	142
3.	Ansässigkeit (Wohnsitz)	143
3.1	Die funktionelle Begriffsbedeutung	143
3.2	Doppelansässigkeit (Doppelwohnsitz) bei natürlichen Personen	144
3.3	Doppelansässigkeit (Doppelwohnsitz) bei juristischen Personen	145
4.	Lizenzgebühren	145
4.1	Der „Lizenzgebührenbegriff“	145
4.2	Abgrenzungsprobleme	146

5. Sonstige Begriffsbestimmungen	147
5.1 „Dividenden“	147
5.2 „Zinsen“	148
5.3 „Unbewegliches Vermögen“	149
5.4 „Person“	149
5.5 „Gesellschaft“	150
5.6 „Unternehmen eines Vertragsstaates“	150
5.7 „Zuständige Behörde“	150
IV. Die Zuteilungsregeln	150
1. Das Wesen der Zuteilungsregeln	150
1.1 Vorbemerkung	150
1.2 Überblick über die Zuteilungsregeln	151
1.3 Die rechtlichen Wirkungen der Zuteilungsregeln	151
2. Die Zuteilungsregeln für die Steuern vom Einkommen	152
2.1 Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen	152
2.2 Unternehmensgewinne	153
2.2.1 Allgemeine Grundsätze	153
2.2.2 Gewinnaufteilung nach der direkten Methode	154
2.2.3 Ermittlung angemessener Verrechnungspreise	156
2.2.4 Die Grenzen des „Fremdverhaltensgrundsatzes“	156
2.2.5 Indirekte Gewinnaufteilung	157
2.2.6 Musiker, Sportler, Orchester, Theater	157
2.2.7 Diverse Einzelfragen	158
2.3 Dividenden, Zinsen, Lizenzgebühren	158
2.3.1 Allgemeine Grundsätze	158
2.3.2 Schachteldividenden	160
2.3.3 Besonderheiten bei Lizenzgebühren	161
2.3.4 Besonderheiten bei Zinsen	161
2.4 Veräußerungsgewinne	162
2.5 Einkünfte aus selbständiger Arbeit	162
2.5.1 Allgemeine Grundsätze	162
2.5.2 Künstler	162
2.5.3 Aufsichtsratsvergütungen	163
2.6 Einkünfte aus unselbständiger Arbeit	163
2.6.1 Vorbemerkung	163
2.6.2 Private Aktivbezüge	164
2.6.3 Die „183-Tage-Klausel“	165
2.6.4 Private Ruhegehälter	165
2.6.5 Öffentliche Bezüge	167
2.6.6 Grenzgänger	168
2.6.7 Gastprofessoren	168
2.6.8 Studenten	168
2.7 Nicht besonders geregelte Einkünfte	169
3. Die Zuteilungsregeln für die Steuern vom Vermögen	169
3.1 Allgemeines	169
3.2 Unbewegliches Vermögen	170
3.3 Betriebsvermögen	170

4.	Die Zuteilungsregeln für die Erbschaftssteuer.	171
4.1	Die allgemeinen Zuteilungsprinzipien.	171
4.2	Besonderheiten einzelner Abkommen.	171
4.3	Zum Begriff des „Wohnsitzstaates“.	171
4.4	Zuteilung der Schulden.	172
V.	Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung	172
1.	Befreiungsmethode und Anrechnungsmethode.	172
2.	Die Anwendung des Befreiungssystems mit Progressionsvorbehalt	174
2.1	Progressionsvorbehalt des Wohnsitzstaates.	174
2.2	Berechnung des Progressionsvorbehaltes.	174
2.3	Ermittlung der freizustellenden Einkünfte.	176
2.4	Negativer Progressionsvorbehalt	176
2.5	Progressionsvorbehalt und gespaltener Körperschaftsteuersatz	177
3.	Anwendung des Anrechnungssystems.	177
3.1	Allgemeines.	177
3.2	Steuerzahlungsnachweis.	177
3.3	Ausnutzung steuerlicher Begünstigungen.	178
3.4	Proportionalanrechnung.	178
VI.	Sonstige Abkommensbestimmungen	179
1.	Diskriminierungsverbote.	179
1.1	Überblick.	179
1.2	Staatsbürgerschaft.	179
1.3	Betriebstätte.	180
1.4	Aufwand- und Schuldenabzug.	180
1.5	Kapitalbeherrschung.	181
2.	Verständigungsverfahren.	181
2.1	Bedeutung des Verständigungsverfahrens.	181
2.2	Gang des Verständigungsverfahrens.	181
2.3	Zur Rechtsnatur der Verständigungsvereinbarung.	182
3.	Informationsaustausch.	183
3.1	Der kleine Auskunftsverkehr.	183
3.2	Der große Auskunftsverkehr.	183
3.3	Grenzen des Auskunftsverkehrs.	183
VII.	Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen	184
1.	Die Wiener Vertragsrechtskonvention.	184
2.	Die Bedeutung des OECD-Kommentars.	184
3.	Die Wechselbeziehungen zwischen Abkommensrecht und innerstaatlichem Recht	186
3.1	Vorrang des Abkommensrechts.	186
3.2	Keine Schaffung neuer Steuerquellen.	186
3.3	Maßgeblichkeit des innerstaatlichen Rechts für die Abkommensauslegung	187

3.4 Maßgeblichkeit des innerstaatlichen Rechts bei der Abkommensanwendung	188
VIII. Durchführung der Doppelbesteuerungsabkommen	188
1. Durchführung der DBA bei der Steuerveranlagung	188
1.1 DBA-Anwendung „von Amts wegen“.	188
1.2 Rechtsauskünfte beim „Fachbereichsleiter für zwischenstaatliches Steuerrecht“.	189
2. Durchführung der DBA bei den österr. Abzugssteuern	189
2.1 Allgemeines.	189
2.2 Einkünfte, die in den sachlichen Anwendungsbereich einer Durchführungsregelung fallen	190
2.3 Einkünfte, die nicht in den sachlichen Anwendungsbereich einer Durchführungsregelung fallen	191
3. Durchführung der DBA bei den ausländischen Abzugssteuern	192
IX. Konzernverrechnungspreise	193
1. Der Fremdverhaltensgrundsatz (Arm's length-Prinzip).	193
1.1 Die OECD-Verrechnungspreisgrundsätze.	193
1.2 Innerstaatliche Rechtsgrundlagen	194
1.3 Kongruenz von internationalem und nationalem Fremdverhaltensgrundsatz	194
2. Steuerliche Folgen einer Verrechnungspreisberichtigung	195
2.1 Primärberichtigung	195
2.2 Ausländische Gegenberichtigung	196
2.3 Sekundärberichtigung	196
2.4 Vermeidung von Sekundärbelastungen.	197
3. Durchsetzung der internationalen Gegenberichtigung.	199
3.1 Gegenberichtigung „im kurzen Weg“.	199
3.2 Das internationale Verständigungsverfahren	199
3.3 Simultanbetriebsprüfungen.	201
4. Mitwirkungspflichten des Unternehmens bei der Angemessenheitsprüfung internationaler Verrechnungspreise.	201
4.1 Die erhöhte Mitwirkungspflicht bei Auslandsbeziehungen	201
4.2 Die Richtigkeitsvermutung des § 163 BAO.	202
4.3 Der „Einstieg“ in die Verrechnungspreisprüfung	203
4.4 Der Vorteilsausgleich.	204
4.5 Belegbeschaffung aus dem Ausland	204
X. Besonderheiten bei Personengesellschaften	206
1. Anwendung der „Bilanzbündeltheorie“ im Abkommensrecht	206
2. Sonderbetriebseinnahmen und Sonderbetriebsausgaben	206
3. Die Grenzen der Bilanzbündeltheorie.	207

XI. Treaty Shopping	207
1. Was ist „Treaty-Shopping“ ?	207
2. Zur Frage der Legalität des „Treaty-Shopping“	209
XII. Besonderheiten einzelner Abkommen	210
1. Bundesrepublik Deutschland	210
1.1 Betriebstätte (Art. 4)	210
1.2 Vortragende (Art. 8 Abs. 2)	211
1.3 Freiberufliche Künstler (Art. 8 Abs. 2)	211
1.4 Sonstige selbständige Arbeit (Art. 8 Abs. 1)	212
1.5 Die 183-Tage-Klausel (Art. 9 Abs. 2)	212
1.6 Unselbständige Künstler und Sportler (Art. 9)	212
1.7 Grenzgängerregelung (Art. 9 Abs. 3)	212
1.8 Der Anwendungsbereich der „Kassenstaatsregel“ (Art. 10)	213
1.9 Sozialversicherungspensionen (Art. 10)	213
1.10 Echte stille Beteiligungen (Art. 11)	213
1.11 Dividenden (Art. 11)	214
1.12 Gewinnausschüttungen von deutschen Komplementär GesmbHs.	215
1.13 Zinsen (Art. 11)	215
1.14 Kein Diskriminierungsverbot	215
2. USA	216
2.1 Doppelansässigkeit (Art. XV)	216
2.2 Keine Generalzuteilungsregel	216
2.3 Sachlicher Anwendungsbereich (Art. I)	216
2.4 Betriebstätte (Art. II Abs. 1 lit. f)	217
2.5 Attraktivkraft der Betriebstätte (Art. III Abs. 2)	217
2.6 Selbständige Arbeit (Art. X)	217
2.7 Private Aktivbezüge (Art. X)	218
2.8 Keine Künstler- bzw. Sportlerklausel	218
2.9 Öffentliche Bezüge (Art. XI)	218
2.10 Dividenden (Art. VI)	219
2.11 Zinsen (Art. VII)	219
2.12 Lizenzgebühren (Art. VIII)	220
2.13 Diskriminierungsverbot	220
3. Schweiz	220
3.1 Zuzug	220
3.2 Wegzug (Art. 13 Abs. 4)	220
3.3 Grenzgänger (Art. 15 Abs. 4)	220
3.4 Künstler und Sportler (Art. 17)	220
3.5 Schweizerische AHV-Renten	221
3.6 Öffentliche Bezüge (Art. 19)	221
3.7 Informationsaustausch (Art. 26)	221
3.8 Personengesellschaften (Art. 28 Abs. 6)	221
3.9 Gewinnthesaurierungs- und Durchlaufgesellschaften (Art. 28 Abs. 7)	221

D. STEUEROASENPROBLEME

I. Einführung in die Steueroasenproblematik	223
1. Steueroasen und internationale Steuerumgehung	223
2. OECD-Untersuchungen zur Steueroasenproblematik	224
3. Was sind Steueroasen	225
II. Die äußeren Erscheinungsformen der „Steueroasenfälle“	226
1. Eine Typologie der einfacheren Steueroasenfälle	226
2. „Geldwäschereien“	228
3. Abzweigung von Auslandseinkünften	229
4. Fingierter Aufwand	229
5. Gewinnverlagerung mittels Verrechnungspreistechnik	230
6. Verlagerung ertragbringender Vermögenswerte auf Basisgesellschaften	230
7. Import-Exporttransaktionen über Basisgesellschaften	230
8. Dienstleistungen über Basisgesellschaften	231
9. Selbstversicherungen	231
10. „Stepping-Stone-Strategien“	231
III. Bekämpfung der internationalen Steuerflucht	232
1. Defensivgesetzgebung oder allgemeine Umgehungsschutzbestimmungen	232
2. Die Grenzen der steuerlichen Gestaltungsfreiheit	233
2.1 Die steuerlich anerkannte Gestaltungsfreiheit	233
2.2 Die wirtschaftliche Betrachtungsweise (§ 21 BAO)	234
2.3 Rechtsmißbrauch (§ 22 BAO)	234
2.4 Scheingeschäfte (§ 23 BAO)	235
2.5 Fehlende Empfängernennung (§ 162 BAO)	236
3. Aus der österreichischen Steueroasenjudikatur	236
3.1 Allgemeine Rechtsprechungstendenz	236
3.2 Die wichtigsten Steueroasenerkenntnisse	237
4. Aus der deutschen Steueroasenjudikatur	240
4.1 Allgemeine Rechtsprechungstendenz	240
4.2 Einzelheiten aus der deutschen Steueroasenjudikatur	241
5. Anwendbarkeit der innerstaatlichen Umgehungsschutzbestimmungen im Geltungsbereich von Doppelbesteuerungsabkommen	242

ANHANG

- Anhang 1** Schematische Übersicht über die DBA-Zuteilungsregeln
- Anhang 2** DBA-Zuteilungsregeln bei Dividenden
- Anhang 3** DBA-Zuteilungsregeln bei Zinsen
- Anhang 4** DBA-Zuteilungsregeln bei Lizenzgebühren
- Anhang 5** Übersicht über die Doppelbesteuerungsabkommen