

3. Anwendungsvoraussetzungen

Für die Anwendung beider Abkommen ist zunächst zu prüfen, ob die Voraussetzungen für die Abkommensanwendung auch gegeben sind. Diesbezüglich kann zwischen der **persönlichen** und der **sachlichen Anwendbarkeit** unterschieden werden. Bereits vorweg darf festgehalten werden, dass die Anwendungsvoraussetzungen **sowohl für die vergangenheits-** (d. h. Teil 2) **als auch die zukunftsbezogenen Abkommensbereiche** (Teil 3 und im StAbk. Ö – FL Teil 4) zu prüfen sind.

Generell ergibt sich für Prüfung der Anwendbarkeit des Abkommens daher folgendes Schema:

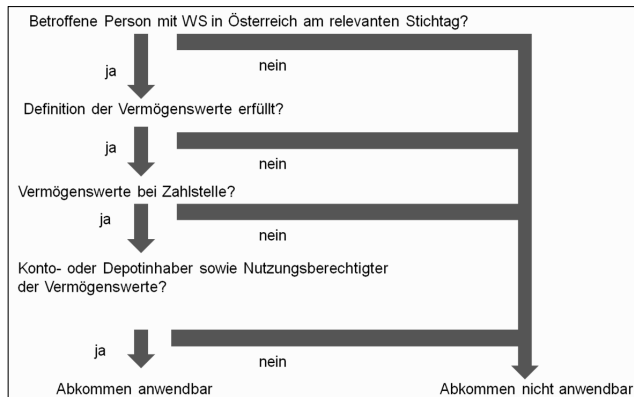


Abbildung 1: Entscheidungsbaum zur Feststellung der Abkommensanwendbarkeit

Auf die einzelnen Bereiche wird in der Folge eingegangen.

3.1. Persönliche Anwendbarkeit

3.1.1. Anwendbarkeit nur auf natürliche Personen

Sowohl das StAbk. Ö – CH als auch das StAbk. Ö – FL ist grds. nur auf **natürliche Personen** anwendbar.¹⁵⁾ Die StAbk. sprechen diesbezüglich von der „**betroffenen Person**“.¹⁶⁾ Somit sollen die Abkommen nicht anwendbar auf (österreichische) Privatstiftun-

¹⁵⁾ Vgl. Art. 2 lit. h StAbk. Ö – CH; Art. 2 Abs. 1 lit. h StAbk. Ö – FL. Die Merkblätter der FLSTV zu Teil 2, Rz. 103, sowie der Entwurf zu Teil 3, Rz. 53 sowie die EStV Wegleitung Vergangenheit, Rz. 74 halten außerdem fest, dass Einzelunternehmen und Personengesellschaften, die einen Geschäftsbetrieb in Liechtenstein führen, nicht vom Abkommen erfasst sein sollen. Dies ist aus dem Abkommenswortlaut allerdings u. E. nicht ableitbar. Teleologisch dürfte dies auch nur z. T. zutreffen, da das Besteuerungsrecht nach dem DBA Ö – FL bzw. DBA Ö – CH grds dem Betriebsstättenstaat bzw. dem Staat der festen Einrichtung (vgl. Art. 7 bzw. Art. 14 Abs. 1 i. V. m. Art. 23 Abs. 1 DBA Ö – CH; DBA 2 bzw. 14 Abs. 1 i. V. m. Art. 23 Abs. 1 und 2 DBA Ö – FL, bzgl. Art. 7 DBA Ö – FL kommt allerdings die Anrechnungsmethode zur Anwendung) zukommt. Nach dem DBA Ö – CH würde dann der Ansässigkeitsstaat unter Progressionsvorbehalt befreien. Das DBA Ö – FL sieht – für feste Einrichtungen gem. Art. 14 – diesbezüglich aber die Anrechnungsmethode vor. Vgl. diesbezüglich *Sutter*, Verfassungsrechtliche Schranken der Differenzierung zwischen Anrechnungs- und Freistellungsmethode in einem DBA?, SWI 2013, 514ff; *Loukota*, DBA Liechtenstein auf dem Prüfstand des Verfassungsgerichtshofs, SWI 2014, 2ff; umfassend: *Aigner/Höfle/Tumpel*, Zu den verfassungsrechtlichen Bedenken gegen Art. 14 des österreichisch-liechtensteinischen Doppelbesteuerungsabkommens ISPRW 2014, 1ff.

Als Nachweis für das Vorliegen eines betrieblichen Kontos soll eine Gewerbebewilligung, Konzessionsverfügung oder ein amtlich beglaubigter Registerauszug ausreichen. Die Vorlage eines FL Steuerbescheides wird hingegen nicht verlangt.

¹⁶⁾ Ausgenommen von der Voraussetzung des Vorliegens einer natürlichen Person ist Teil 4 des StAbk. Ö – FL. Vgl. Art. 1 Abs. 1 und Abs. 2 lit. a und b StAbk. Ö – CH und Art. 1 Abs. 1 und Abs. 2 lit. a, b und c StAbk. Ö – FL.

gen, Personen-/Kapitalgesellschaften, sonstige Körperschaften und Vereine sein.¹⁷⁾ Die Motivation für diese Regelung dürfte darin bestehen, dass die „befreiten Rechtsformen“ typischerweise bereits unternehmensrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften unterliegen, welche zur vollständigen Erfassung aller Vermögenswerte und Verbindlichkeiten verpflichten und welche typischerweise im Rahmen der Körperschaftsteuererklärung bzw. der Einreichung der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung nach § 188 BAO der österreichischen Finanzbehörde zu übermitteln sind. Normalerweise erzielen die vorgenannten Rechtsformen auch betriebliche Einkünfte im Sinne der §§ 21–23 EStG, sodass bei korrekter Vorgangsweise die ausländischen Kapitaleinkünfte bzw. Veräußerungsgewinne bereits in der betrieblichen Gewinnermittlung enthalten sein sollten.

Fraglich ist jedoch, ob auch vermögensverwaltende Personengesellschaften unter diese „Out-of-Scope“-Regelung fallen, zumal § 189 Abs. 4 UGB typischerweise (abgesehen von den Fällen einer „verdeckten Kapitalgesellschaft“ (§ 221 Abs. 5 UGB) nur auf betrieblich tätige Personengesellschaften anzuwenden ist und daher kapitalvermögensverwaltende Personengesellschaften (abgesehen von „GmbH & Co KG“-Fällen) keiner unternehmensrechtlichen Rechnungslegungspflicht unterliegen. Aus einer abgabenrechtlichen Perspektive werden die von einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft erzielten Einkünfte nach Rz. 6015 ff. EStR 2000 direkt und unmittelbar den einzelnen Gesellschaftern zugerechnet, wobei nach Rz. 6023 EStR 2000 selbst eine einheitliche und gesonderte Einkünftefeststellung (§ 188 BAO) unterbleibt. Auf Ebene der DBA kommt hier (auch im Falle einer GmbH & Co KG mangels „Geprägetheorie“) für im Ausland erzielte Kapitaleinkünfte nicht Art. 7 OECD-MA (Betriebsstätte bzw. Unternehmen) zum Tragen, sondern Art. 10 (Dividenden), 11 (Zinsen) und 13 (Veräußerungsgewinne), wodurch das Besteuerungsrecht – wie im Fall von natürlichen Personen – nur dem Ansässigkeitsstaat der Gesellschafter zusteht¹⁸⁾.

3.1.2. Ansässigkeit in Österreich

Weiters muss die betroffene Person in Österreich **am relevanten Stichtag** (unterschiedlich bzgl. Teil 2 oder 3 bzw. 4 der StAbk; dazu in der Folge) **ansässig** sein. Die StAbk. stellen dabei aber nicht auf die aus dem Steuerrecht bekannte Terminologie der Ansässigkeit nach dem Doppelbesteuerungsabkommen ab.¹⁹⁾ Ebenso wenig wird in den Abkommen auf den Begriff des Wohnsitzes in dessen Bedeutung nach § 26 Abs. 1 BAO abgestellt. Wie die Identität und die Ansässigkeit der betroffenen Person zu ermitteln ist, gibt vielmehr Art. 3 der StAbk. vor. Diesbezüglich ist auf die geltenden schwei-

¹⁷⁾ Vgl. BMF, Information zum Steuerabkommen mit der Schweiz vom 13. 4. 2012, Pkt 1.

¹⁸⁾ So z. B. BMF 29. 10. 2007, EAS 2.900; 10. 7. 2008, EAS 2.977; 27. 1. 2012, EAS 3.256, mit Hinweis darauf, dass selbst der BFH seit dem Urteil vom 28. 4. 2010, I R 81/09, die Anwendung der Geprägetheorie im DBA-Recht aufgegeben hat und den Spezialartikeln den Vorrang einräumt.

¹⁹⁾ Nach Art. 4 des OECD-MA ist „eine in einem Vertragsstaat ansässige Person“ i. S. d. DBA „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“. Ergeben diese Kriterien eine Doppelansässigkeit, dann ist anhand der sog. „Tie-Breaker“-Regelungen des Art. 4 Abs. 2 bzw. 3 OECD-MA die Ansässigkeit zu bestimmen.

Nach Gröhs, Das neue Steuerabkommen Österreich – Liechtenstein, Zentrale Anwendungsfragen für Stiftungsräte, in Fitz/Kalss/Kautz/Kucsko/Lukas/Torggler (Hrsg.) Festschrift für Hellwig Torggler (2013) 373 (377 ff.), ist der Terminus nach den Bestimmungen des jeweiligen DBA (d. h. Ö – FL und Ö-CH) auszulegen, da der Begriff im StAbk. nicht näher definiert wird und die Doppelbesteuerungsabkommen den StAbk. thematisch am nächsten kommen. Die StAbk. dürften die Begriffe „Ansässigkeit“ und „Wohnsitz“ synonym verwenden und nur auf die Dokumentation nach den Geldwäschevorschriften verweisen. Wie in weiterer Folge gezeigt wird, ist aber nicht klar, ob das Abkommen auf die polizeiliche Meldung oder auf die Ansässigkeit nach steuerlichen Vorschriften abzielt. Nach dem Telos des Abkommens, welches steuerlichen Hintergrund hat, ist u. E. der Begriff der Ansässigkeit nach dem jeweiligen DBA in Abgrenzungsfällen zur Interpretation heranzuziehen, wobei eine Nachforschungsverpflichtung diesbezüglich nicht die Zahlstelle betrifft. In Konstellationen, wo kein DBA mit dem anderen Staat besteht (z. B. Monaco), könnte auf das OECD-MA zurückgegriffen werden.

zerischen bzw. liechtensteinischen **Sorgfaltspflichten** abzustellen.²⁰⁾ Die Zahlstellen stützen sich dabei auf die Angaben, die sie im Rahmen der Eröffnung der Geschäftsbeziehung bzw. im Rahmen der laufenden Geschäftsbeziehung dokumentiert haben.²¹⁾ Nach den (Entwürfen der) Merkblätter(n) der FLSTV ziehen Organzahlstellen zur Bestimmung der betroffenen Person zudem gem. PGR sämtliche verfügbaren Unterlagen heran, insbesondere die Satzung (Statuten, Beistatuten, Reglemente usw.).²²⁾ Die Banken und Effektenhändler in der Schweiz stützen sich auf die Angaben, die sie aufgrund der VSB 08 (insbesondere Formulare A und/oder T) für die Identifizierung der Vertragspartei und die Feststellung des wirtschaftlich Berechtigten im Rahmen der Eröffnung der Geschäftsbeziehung dokumentiert haben.²³⁾

Für vertragliche Beziehungen, die **vor dem Inkrafttreten der StAbk** eröffnet wurden, hat die Zahlstelle keine Nachforschungen anzustellen, sondern stützt sich auf die in ihren Systemen bereits erfassten Informationen.²⁴⁾ Auch eine Versandadresse, die von der Wohnsitzadresse abweicht, ist unbeachtlich.²⁵⁾

Für **neue Beziehungen**, die ab dem Inkrafttreten des Abkommens eingegangen werden, wird der Wohnsitz anhand des Reisepasses oder Personalausweises festgestellt. Sofern die betroffene Person geltend machen möchte, dass sie in einem anderen Staat ansässig sei, hat dieser Nachweis durch eine Wohnsitzbescheinigung der zuständigen Steuerverwaltung zu erfolgen.²⁶⁾ Fehlt dieser Nachweis, dann gilt Österreich als Ansässigkeitsstaat.

Ein **Wohnsitzwechsel** entfaltet Wirkung grds. ab dem Zeitpunkt, in dem er sich verwirklicht. Verspätete Mitteilungen sollen dabei ihre Wirkung aber erst mit dem Eintreffen bei der Zahlstelle entfalten, wobei die Zahlstelle keine weitere Abklärungspflicht haben soll. Weist die betroffene Person jedoch nach, dass der relevante Sachverhalt sich bereits vor der Mitteilung verwirklicht hat, dann kann die Zahlstelle die geänderten Verhältnisse bereits ab diesem Zeitpunkt anwenden.²⁷⁾

3.1.3. Spezialfälle

3.1.3.1. Geltendmachung von (teilweiser) Steuerbefreiung trotz Ansässigkeit in Österreich

Keine Regelung findet sich im Abkommenswortlaut für jene Fälle, bei denen eine natürliche Person zwar nach dem StAbk. ansässig ist, aber im Inland für deren Einkünfte eine (teilweise) Steuerbefreiung vorliegt. Nach der EStV soll aber dann von einer Ab-

²⁰⁾ FLSTV, Entwurf Merkblätter zu Teil 3, Rz. 95; EStV, Wegleitung Quellensteuer, Rz. 77.

²¹⁾ FLSTV, Merkblatt zu Teil 2 190; Entwurf zu Teil 3, Rz. 92; EStV, Wegleitung Vergangenheit, Rz. 144; Wegleitung Quellensteuer, Rz. 73.

²²⁾ FLSTV, Merkblatt zu Teil 2, Rz. 190, Entwurf zu Teil 3, Rz. 75.

²³⁾ EStV, Wegleitung Vergangenheit, Rz. 144; Entwurf Wegleitung Quellensteuer, Rz. 74

²⁴⁾ Insbesondere ist die Zahlstelle nicht verpflichtet, die erfassten Daten mittels einer Einholung einer Wohnsitzbescheinigung zu verifizieren; FLSTV, Merkblatt zu Teil 2, Rz. 191; EStV, Wegleitung Vergangenheit, Rz. 145.

²⁵⁾ FLSTV, Merkblatt zu Teil 2, Rz. 192; EStV, Wegleitung Vergangenheit, Rz. 146.

²⁶⁾ Art. 3 Abs. 1 StA Ö – FL. Grundsätzlich muss die Wohnsitzbescheinigung von der zuständigen Steuerverwaltung des Staates, als dessen Ansässiger sich die natürliche Person erklärt, ausgestellt werden. Kennt der Ansässigkeitsstaat keine Steuerbehörde oder widerspricht es der generellen Praxis der lokalen Steuerbehörde, solche Wohnsitzbescheinigungen auszustellen, so soll ein Dokument von einer anderen geeigneten Behörde dieses Staates ausreichen. Ist kein Dokument erhältlich, das einen ausreichenden Nachweis bzgl. des Wohnsitzes belegt, dann sind Dokumente als Wohnsitzbescheinigung zu akzeptieren, die für Zwecke der Zinsbesteuerungsabkommen eingeholt werden. Ist die betroffene Person in einem EU-Mitgliedstaat ansässig, so ist keine Wohnsitzbescheinigung einzuholen. Wohnsitzbescheinigungen sind von der Zahlstelle mindestens alle fünf Jahre zu überprüfen. Vgl. EStV, Wegleitung Quellensteuer, Rz. 87–93; FLSTV, Entwurf Merkblätter zu Teil 3, Rz. 104–109.

²⁷⁾ FLSTV, Merkblatt zu Teil 2, Rz. 195, Entwurf zu Teil 3, Rz. 94; EStV, Wegleitung Vergangenheit, Rz. 148, Wegleitung Quellensteuer, Rz. 76.

kommensanwendung abgesehen werden, wenn eine generelle Steuerbefreiung besteht.²⁸⁾

3.1.3.2. Ansässigkeit bei Mitgliedern des diplomatischen oder konsularischen Personals

Nach der EStV und der FLSTV soll bei der Beurteilung der Ansässigkeit von ausländischen Mitgliedern des diplomatischen oder konsularischen Personals nicht auf den Staat der Akkreditierung oder des Aufenthalts, sondern auf den **Entsendestaat** abzustellen sein. Ist der Entsendestaat kein Partnerstaat (d. h. nicht Österreich, Liechtenstein/Schweiz), so greift das Abkommen nicht. Diesbezüglich ist auf Verlangen der Zahlstelle ein entsprechender schriftlicher Nachweis zu erbringen (z. B. Bestätigung durch Botschaft, Konsulat).²⁹⁾ Diese Regelungen sollen auch für Mitarbeiter von internationalen Organisationen gelten, die steuerrechtlich einer speziellen Gesetzgebung unterliegen.³⁰⁾

Richtungsweisend bei den Mitarbeitern von internationalen Organisationen können in diesem Zusammenhang die EAS 735 bzw. 1.369 des österreichischen BMF sein³¹⁾. Nach der dort geäußerten Meinung des österreichischen BMF besteht bei internationalen Beamten eine Unterscheidung zwischen dem Aktivstatus und dem Ruhestatus. Beim Aktivstatus gilt der internationale Beamte als beschränkt steuerpflichtig, ist daher insbesondere mit Auslandseinkünften nicht in Österreich steuerpflichtig. Im Ruhestatus **und** bei Führung des Mittelpunktes der Lebensinteressen in Österreich reduziert sich das Steuerprivileg auf den Pensionsbezug aus der internationalen Organisation, während der im Ruhestand befindliche Beamte mit allen anderen Bezügen als „klassisch unbeschränkt Steuerpflichtiger“ gilt (d. h. ausländische Kapitaleinkünfte der österreichischen Besteuerung unterliegen). Hier ist dann noch die Besonderheit zu berücksichtigen, ob der Steuerpflichtige – zusätzlich zum Status als „internationaler Beamter“ – auch noch Diplomatenstatus nach dem Wiener Übereinkommen über Diplomaten (WÜD) hat. Das WÜD räumt dem Beamten mit Diplomatenstatus grundsätzlich den Steuerstatus des beschränkt Steuerpflichtigen ein und macht insoweit keinen Unterschied zwischen Aktivzeit und Pension, sieht aber eine Rückausnahme für „österreichische Staatsbürger“ oder „ständig in Österreich ansässige Personen“ vor. Nach VwGH 7. 2. 1990, 89/13/0011, bzw. 20. 2. 1996, 92/13/0153, ist der Begriff der „ständigen Ansässigkeit“ zwar im Sinne des „Mittelpunktes der Lebensinteressen“ zu verstehen, der Ausschluss von den steuerlichen Privilegien tritt aber nur dann ein, wenn der Steuerpflichtige im Zeitpunkt der (historischen) Funktionsübernahme bzw. des (historischen) Dienstantrittes bereits den Mittelpunkt der Lebensinteressen in Österreich hatte.³²⁾

3.1.3.3. Überlegung 1: „Going in Scope“

Stimmen die bei der Zahlstelle hinterlegten Informationen hinsichtlich des „Wohnsitzes“ im Sinne der Sorgfaltspflichtvorschriften nicht mit der gelebten Realität am Stichtag 2 überein und bewirkt dies, dass aufgrund der hinterlegten Information das Steuerabkommen nicht anwendbar ist (also keine „betroffene Person“ im Sinne des Art. 3 der StAbk.

²⁸⁾ EStV, Wegleitung Vergangenheit, Rz. 158, Wegleitung Quellensteuer, Rz. 79.

²⁹⁾ EStV, Wegleitung Vergangenheit, Rz. 159, Wegleitung Quellensteuer, Rz. 80; FLSTV, Merkblatt zu Teil 2, Rz. 206, Entwurf zu Teil 3, Rz. 98.

³⁰⁾ EStV, Wegleitung Vergangenheit, Rz. 160, Wegleitung Quellensteuer, Rz. 81; FLSTV, Merkblatt zu Teil 2, Rz. 207, Entwurf zu Teil 3, Rz. 99.

³¹⁾ Vgl. BMF 23. 11. 1998, EAS 735.

³²⁾ Für Details weiterführend *Wiederwohl*, Die Besteuerung von Beamten internationaler Organisationen in Österreich, Dissertation Wirtschaftsuniversität Wien 2010 (unveröffentlicht).