

S W I

Steuer und Wirtschaft International Tax and Business Review

Silvia Haumer

Eigentum bei immateriellen Wirtschaftsgütern
Ownership of Intangibles

Norbert Bramerdorfer / Samir Kovacevic

Investment Entity, FATCA und Common Reporting Standard
Investment Entity, FATCA and Common Reporting Standard

Sandra Galli / Benedikt Hörtenhuber

Auskunftsbescheid und Verrechnungspreise
Advance Ruling and Transfer Pricing

Lukas Mechtler / Karoline Spies

Entstrickungsbesteuerung bei beschränkter Steuerpflicht
Exit Tax and Limited Tax Liability

News aus der EU, Rechtsprechung

EU News, Court Decisions



Linde

Lukas Mechtler / Karoline Spies*)

Die Entstrickungsbesteuerung bei beschränkter Steuerpflicht nach dem Abgabenänderungsgesetz 2015

EXIT TAX AND LIMITED TAX LIABILITY AFTER THE TAX AMENDMENT ACT 2015

In the course of the Tax Amendment Act 2015 (Abgabenänderungsgesetz 2015; AbgÄG 2015), the exit tax rules laid down in the Austrian Income Tax Act (ITA) were substantially amended. Although there still are no special exit tax rules for limited tax liability in accordance with Sec 98 ITA, the amendments also have an impact on taxpayers with limited tax liability. Against this background, Lukas Mechtler and Karoline Spies focus on the implications of the new exit tax rules for non-residents subject to limited tax liability.

I. Rechtslage vor dem AbgÄG 2015

Für die beschränkte Steuerpflicht war – und ist auch weiterhin – weder in § 98 EStG noch in § 21 KStG ausdrücklich eine spezifische Wegzugsbesteuerungsregelung vorgesehen. Dies ist systematisch insofern konsequent, als § 98 EStG generell keine eigenen Steuer-tatbestände festlegt, sondern seinen Anwendungsbereich erst durch Verweis auf die Tatbestände zur unbeschränkten Steuerpflicht in §§ 21 ff EStG erhält. Die Regelungen zur beschränkten Steuerpflicht folgen dieser Systematik auch für Zwecke der Wegzugsbesteuerung. Neben dem Verweis des § 98 Abs 1 Z 3 EStG auf Einkünfte aus Gewerbebetrieb iSd § 23 EStG¹⁾ ist vor allem der in § 98 Abs 1 Z 5 EStG verankerte Verweis auf Einkünfte aus Kapitalvermögen iSd § 27 EStG²⁾ von Bedeutung. Somit kann Privat- und Betriebsvermögen, das der inländischen Steuerhoheit unterliegt, nach herrschender Lehre auch im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht von der Wegzugsbesteuerung erfasst sein.³⁾

Im Hinblick auf den Tatbestand ergaben sich nach der alten Rechtslage vereinzelt unsystematische Unterschiede zwischen beschränkter und unbeschränkter Steuerpflicht im betrieblichen und außerbetrieblichen Bereich. Im außerbetrieblichen Bereich kam bei beschränkter Steuerpflicht gleich wie bei unbeschränkter Steuerpflicht der Tatbestand des § 27 Abs 6 Z 1 lit b EStG aF zur Anwendung. Eine Entstrickung wurde demnach ausgelöst, wenn „Umstände“ vorlagen, die zum „Verlust des Besteuerungsrechtes der Republik Österreich im Verhältnis zu anderen Staaten hinsichtlich eines Wirtschaftsgutes im Sinne des Abs. 3 oder eines Derivats im Sinne des Abs. 4 führen“.

*) Mag. Lukas Mechtler und Dr. Karoline Spies sind wissenschaftliche Mitarbeiter am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU Wien. Die Autoren danken Univ.-Prof. Dr. Dr. h.c. Michael Lang für wertvolle Anregungen und die kritische Durchsicht des Manuskripts.

1) Da § 98 Abs 1 Z 3 EStG auf § 23 EStG verweist, gelangt damit mittelbar über § 2 Abs 4 EStG auch die Gewinnermittlungsvorschrift des § 6 Z 6 EStG zur Anwendung.

2) Da § 98 Abs 1 Z 5 lit e EStG auf § 27 EStG verweist, ist damit auch die Definition einer „Veräußerung“ in § 27 Abs 6 EStG für die Auslegung des § 98 Abs 1 Z 5 lit e EStG heranzuziehen. Auf diesem Weg gelangt etwa die Veräußerungsfiktion gem § 27 Abs 6 Z 1 EStG auch bei der beschränkten Steuerpflicht zur Anwendung.

3) Siehe zB Wagner, Wegzugsbesteuerung und Doppelbesteuerungsabkommen, SWI 2014, 103 (103); Kanduth-Kristen, Neuabschluss oder Änderung von Doppelbesteuerungsabkommen als Auslöser für die „Exit Tax“? SWI 2014, 166 (166); Brugger in Hofstätter/Reichel (Hrsg), EStG (56. Lfg, 2014) § 27 Abs 6 Z 1 lit b Tz 9; zur Finanzverwaltung EAS 2781 vom 9. 11. 2006; EAS 3315 vom 19. 2. 2013. Dies könnte auch darauf zurückzuführen sein, dass die herrschende Lehre auch im Rahmen der alten Rechtslage in Form des § 31 Abs 2 Z 2 EStG die Anwendbarkeit der Wegzugsbesteuerung bejahte (vgl Toifl, Die Wegzugsbesteuerung [1996] 11 f). Teilweise kritisch Kofler/Marschner, Kapitaleinkünfte und Internationales Steuerrecht, in Lechner/Mayr/Tumpel (Hrsg), Handbuch der Besteuerung von Kapitalvermögen (2013) 543 (554 f); Kornberger zitiert in Hasanovic/Neubauer, SWI-Jahrestagung: Liquidationsvorbereitende Grundbesitzveräußerung, SWI 2014, 314 (316).

Im betrieblichen Bereich bot sich demgegenüber ein unsystematisches Bild: So lösten im Fall der unbeschränkten Steuerpflicht nur aktive Handlungen des Steuerpflichtigen eine Entstrickung aus, während im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht bei Kapitalvermögen – zumindest nach Auffassung der Finanzverwaltung – auch rechtliche Vorgänge zu einer Wegzugsbesteuerung führen konnten.⁴⁾ Diese unsystematische Konsequenz ergab sich durch das Zusammenspiel von Subsidiaritätsprinzip und Isolationstheorie: Für betriebliche Wirtschaftsgüter (einschließlich Kapitalvermögen), die einer inländischen Betriebsstätte zuzurechnen waren, war – gleichermaßen wie bei unbeschränkter Steuerpflicht – § 6 Z 6 lit a EStG aF heranzuziehen.⁵⁾ Eine Wegzugsbesteuerung trat bei diesen Wirtschaftsgütern vor dem AbgÄG 2015⁶⁾ daher nur dann ein, wenn die Wirtschaftsgüter von einer inländischen in eine ausländische Betriebsstätte „überführt“ oder gemeinsam mit einem Betrieb oder einer Betriebsstätte ins Ausland „verlegt“ wurden. Ein Verlust des Besteuerungsrechts der Republik Österreichs war in diesen Fällen nicht gefordert.⁷⁾

Einkünfte aus betrieblich gehaltenem Kapitalvermögen, das keiner inländischen Betriebsstätte zuzuordnen ist, waren demgegenüber aufgrund der Isolationstheorie nicht den Einkünften aus Gewerbebetrieb nach § 98 Abs 1 Z 3 iVm § 23 EStG, sondern den Einkünften aus Kapitalvermögen nach § 98 Abs 1 Z 5 iVm § 27 EStG zuzurechnen.⁸⁾ Der Tatbestand des § 6 Z 6 lit a EStG, der infolge des § 2 Abs 4 Z 1 EStG nur im Rahmen der betrieblichen Einkunftsarten gilt, konnte daher keine Anwendung finden. Eine Substanzbesteuerung dieses Kapitalvermögens und damit auch eine Entstrickungsbesteuerung fanden nach § 98 Abs 1 Z 5 lit e EStG nur dann statt, wenn es sich um eine Beteiligung an einer inländischen Kapitalgesellschaft über 1 % handelte. Eine Wegzugsbesteuerung trat auf Basis des Tatbestands des § 27 Abs 6 Z 1 lit b EStG aF ein und setzte demnach – anders als bei anderen betrieblichen Wirtschaftsgütern – einen „Umstand“ und den „Verlust des Besteuerungsrechtes der Republik Österreich“ voraus.⁹⁾

Auf der Rechtsfolgenebene bestanden demgegenüber bei der Entstrickungsbesteuerung vor dem AbgÄG 2015 keine Unterschiede zwischen beschränkter und unbeschränkter Steuerpflicht im betrieblichen und außerbetrieblichen Bereich. Unabhängig davon, ob eine Entstrickung im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht nach § 6 Z 6 lit a EStG aF oder nach § 27 Abs 6 Z 1 lit b EStG aF ausgelöst wurde, waren mit dem antragsmäßigen Nichtfestsetzungskonzept in EU-/EWR-Sachverhalten sowie der in Drittstaatskonstellationen im Anschluss an die Veranlagung unmittelbar eintretenden Steuereinhebung dieselben Rechtsfolgen vorgesehen.

II. Entstrickung bei beschränkter Steuerpflicht nach dem AbgÄG 2015

1. Auswirkungen auf der Tatbestandsebene

1.1. Systematische Angleichung

Die Neukonzeption der Wegzugsbesteuerung im Zuge des AbgÄG 2015 war zwar mit keinen Änderungen des § 98 EStG oder des § 21 KStG verbunden. Allerdings ergeben sich, insb aus der Ausdehnung des tatbestandlichen Anwendungsbereichs der Entstri-

⁴⁾ Vgl ausführlich *Spies*, Die Wegzugsbesteuerung im österreichischen Recht: System oder Chaos? (Teil 2), ÖStZ 2015, 316 (319).

⁵⁾ Vgl *Jakom/Marschner*, EStG⁷ (2014) § 98 Rz 87.

⁶⁾ Vgl BGBl I 2015/163.

⁷⁾ Siehe dazu auch *Mechtler/Spies*, Die Entstrickungsbesteuerung im betrieblichen Bereich nach dem AbgÄG 2015, RdW 2016, in Druck.

⁸⁾ Vgl *Jakom/Marschner*, EStG⁷, § 98 Rz 6 f und Rz 87; siehe auch EStR 2000, Rz 7965.

⁹⁾ Siehe zur Anwendbarkeit des § 27 Abs 6 Z 1 lit b EStG aF ausführlich *mwN Spies*, ÖStZ 2015, 316 (318).

ckungsbesteuerung, auch relevante Folgen für die beschränkte Steuerpflicht. Während der Überführungstatbestand in § 6 Z 6 lit a EStG unverändert blieb, hat der österreichische Gesetzgeber mit dem AbgÄG 2015 in § 6 Z 6 lit b EStG einen neuen allgemeinen Entstrickungstatbestand eingeführt.¹⁰⁾ Demnach sind nunmehr auch im betrieblichen Bereich alle „Umstände, die zur Einschränkung des Besteuerungsrechts der Republik Österreich im Verhältnis zu anderen Staaten führen“, erfasst.¹¹⁾ Der Tatbestand für den außerbetrieblichen Bereich in § 27 Abs 6 Z 1 EStG wurde sinngemäß nachgeschärft und stellt nunmehr anstatt auf einen „Verlust“ ebenso auf eine „Einschränkung des Besteuerungsrechtes“ ab.

Durch diese Angleichung der Tatbestände in § 6 Z 6 und § 27 Abs 6 Z 1 EStG mittels Verankerung des weitgehend¹²⁾ übereinstimmenden allgemeinen Entstrickungstatbestands sowohl im betrieblichen als auch im außerbetrieblichen Bereich wurden die bislang bestehenden unsystematischen Unterschiede auf Ebene des Tatbestands deutlich reduziert. Zwar greift für die keiner Betriebsstätte zurechenbaren Kapitalanteile bei beschränkter Steuerpflicht im betrieblichen Bereich weiterhin § 98 Abs 1 Z 5 lit e iVm § 27 Abs 6 Z 1 EStG und nicht § 6 Z 6 lit b EStG. Allerdings zieht dies im Hinblick auf die tatbestandlich erfassten Entstrickungsvorgänge nunmehr keine unterschiedlichen Folgen im Vergleich zur unbeschränkten Steuerpflicht nach sich: Sowohl aktive Handlungen des Steuerpflichtigen als auch andere Vorgänge, die nicht der Sphäre des Steuerpflichtigen zuzurechnen sind, führen zu einer Aufdeckung stiller Reserven, wenn das Besteuerungsrecht Österreichs dadurch eingeschränkt wird.¹³⁾ Folglich ist – für die überwiegende Zahl der Fälle – unerheblich, ob es sich um einen unbeschränkt oder beschränkt Steuerpflichtigen handelt und ob dieser das betroffene Kapitalvermögen im betrieblichen oder außerbetrieblichen Bereich hält.

Unsystematische Unterschiede sind nur in jenen Fällen denkbar, die auch nach dem AbgÄG 2015 weiterhin § 6 Z 6 lit a EStG unterliegen. Diese Bestimmung stellt nämlich im Unterschied zu § 6 Z 6 lit b EStG und § 27 Abs 6 Z 1 EStG – unverändert – als einziger Entstrickungstatbestand nicht auf die Einschränkung des Besteuerungsrechts Österreichs ab. § 6 Z 6 lit a EStG gilt auf Basis des Subsidiaritätsprinzips im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht nur für jene Wirtschaftsgüter, die einer inländischen Betriebsstätte zuzurechnen sind. Bei der Überführung von Wirtschaftsgütern von einer in eine ausländische Betriebsstätte oder der Verlegung einer Betriebsstätte ins Ausland durch eine gebietsfremde, beschränkt steuerpflichtige Person, ist die Einschränkung des Besteuerungsrechts Österreichs daher keine Anwendungsvoraussetzung der Entstrickungsbesteuerung. Die Überführung von Wirtschaftsgütern von einer inländischen in eine ausländische Betriebsstätte sowie auch die Verlegung einer Betriebsstätte ins Ausland durch eine beschränkt steuerpflichtige Person sind jedoch im Regelfall ohnehin mit dem Verlust des Besteuerungsrechts verbunden, da es nach der Überführung bzw Verlegung an einem nationalen Steuertatbestand in § 98 EStG mangelt und/oder ein DBA Österreich das Besteuerungsrecht nimmt. Der Divergenz der Tatbestände dürfte damit bei beschränkter Steuerpflicht faktisch keine Bedeutung zukommen.

Die einzigen Ausnahmefälle, bei denen dieser Unterschied im Tatbestand bei beschränkt steuerpflichtigen Personen tatsächlich schlagend werden könnte, sind:

¹⁰⁾ Vgl dazu zB *Schilcher*, Neuregelung der „Wegzugsbesteuerung“ im EStG, SWI 2016, 160 (161 ff).

¹¹⁾ Siehe im Detail zu diesem neuen Entstrickungstatbestand *Mechtler/Spies*, Der neue Entstrickungstatbestand im Ertragsteuerrecht nach dem AbgÄG 2015, StAW 2016, 135 (135 ff).

¹²⁾ Abweichungen bestehen etwa insofern, als sich § 27 Abs 6 Z 1 EStG, im Gegensatz zum betrieblichen Pendant in § 6 Z 6 lit b EStG, auf Wirtschaftsgüter iSd § 27 Abs 3 EStG oder Derivate iSd § 27 Abs 4 EStG beschränkt.

¹³⁾ Vgl dazu zB *Schilcher*, SWI 2016, 160 (162 f); *Wild*, Die neue Entstrickungsbesteuerung im AbgÄG 2015, taxlex 2016, 4 (5); siehe zum Anwendungsbereich des § 6 Z 6 lit b und § 27 Abs 6 Z 1 EStG idF AbgÄG 2015 eingehend *Mechtler/Spies*, StAW 2016, 135 (135 ff).

- (1) die Zurechnungsänderung einer Beteiligung an einer inländischen Kapitalgesellschaft über 1 % von einer in- zu einer ausländischen Betriebsstätte, wenn zum Ansässigkeitsstaat der Person kein DBA besteht, sowie
- (2) die Zurechnungsänderung einer im Inland gelegenen Immobilie von einer in- zu einer ausländischen Betriebsstätte, wenn mit dem Ansässigkeitsstaat ein dem OECD-MA entsprechendes DBA besteht.¹⁴⁾

In diesen Fällen würde Österreich nach § 98 Abs 1 Z 5 lit e EStG und § 98 Abs 1 Z 3 Teilstrich 3 EStG weiterhin ein Besteuerungsrecht am Vermögen zukommen. Aufgrund des Überführungstatbestands in § 6 Z 6 lit a EStG kommt es jedoch in Ermangelung einer dahingehenden Tatbestandsvoraussetzung auch bei fehlender Einschränkung des österreichischen Besteuerungsrechts zu einer Aufdeckung der stillen Reserven.

1.2. Neue Entstrickungsfälle

Einige Vorgänge könnten im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht aufgrund der Einführung des allgemeinen Entstrickungstatbestands in § 6 Z 6 lit b EStG nach dem AbgÄG 2015 erstmals einer Entstrickungsbesteuerung unterliegen. Dies trifft insb auf die Einschränkung des Besteuerungsrechts durch einen DBA-Abschluss oder dessen Änderung zu. Auf Basis der Gesetzesmaterialien bezweckt der neue allgemeine Entstrickungstatbestand in § 6 Z 6 lit b EStG vor allem die Erfassung derartiger rechtlicher Vorgänge.¹⁵⁾ Zusätzlich könnten durch den neuen Tatbestand auch Handlungen der Gesellschaft, an der Anteile gehalten werden (Wegzug ins Ausland,¹⁶⁾ Verkauf von Immobilien¹⁷⁾) sowie die Änderungen des ausländischen Rechts¹⁸⁾ erstmals entstrickungsauslösend sein. Bei genauerer Betrachtung dürfte die Erstreckung des Tatbestands in § 6 Z 6 lit b EStG in der Praxis jedoch keine elementaren Umbrüche für die beschränkte Steuerpflicht mit sich bringen. Außerbetriebliche Entstrickungsfälle sowie auch eine Vielzahl betrieblicher Entstrickungsfälle fielen im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht nämlich bisher unter § 27 Abs 6 Z 1 lit b EStG aF (und nicht § 6 Z 6 EStG). Ausgehend davon waren die oben genannten Vorgänge – zumindest nach der Auffassung der Finanzverwaltung¹⁹⁾ – bereits nach bisheriger Rechtslage tatbestandlich erfasst.

Der neue Tatbestand des § 6 Z 6 lit b EStG kommt auf Basis des Subsidiaritätsprinzips nur für jene Wirtschaftsgüter (einschließlich Kapitalvermögen) zur Anwendung, die einer inländischen Betriebsstätte zuzurechnen sind. Aufgrund der explizit geforderten Einschränkung des Besteuerungsrechts der Republik Österreich sowie der gegebenen

¹⁴⁾ Art 13 Abs 1 OECD-MA ordnet das Besteuerungsrecht für Immobilien dem Belegenheitsstaat zu.

¹⁵⁾ Vgl EriRV 896 BlgNR 25. GP, 4.

¹⁶⁾ Wegfall der nationalen Besteuerungsgrundlage in § 98 EStG; diesen Sachverhalt bereits im Rahmen der alten Rechtslage als erfasst ansehend: Jakom/Marschner, EStG⁷, § 98 Rz 99; Ludwig in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn (Hrsg), EStG (Stand 1. 7. 2014, rdb.at) § 98 Tz 99/1.

¹⁷⁾ Der Verkauf von Immobilien kann zur Nichtanwendbarkeit der Immobilienklausel in Art 13 Abs 4 OECD-MA führen (vgl dazu Brugger in Hofstätter/Reichel, EStG [56. Lfg, 2014] § 27 Abs 6 Z 1 lit b Tz 8; siehe zu einem derartigen Sachverhalt EAS 3326 vom 4. 6. 2013, in der das BMF allerdings die Frage der Anwendbarkeit des § 27 Abs 6 Z 1 lit b EStG aF unbeantwortet ließ; zu diesem Fall Hasanovic/Neubauer, SWI 2014, 314 [316]).

¹⁸⁾ Die Änderung der Steuervorschriften (zB von transparenter zu intransparenter Behandlung) kann zur erstmaligen Abkommensberechtigung eines Rechtsträgers führen (siehe EAS 3315 vom 19. 2. 2013; hierzu Petritz, Führt die Wahl der Regelbesteuerung in Liechtenstein zur Wegzugsbesteuerung? SWI 2013, 341 (341 ff); vgl mit Beispielen auch Kraft, Ungeklärte Problembereiche der Wirkung von Entstrickungsregeln im System der Hinzurechnungsbesteuerung – eine Aufforderung zur Klarstellung, IStR 2012, 733 (736, Änderung des ausländischen Steuersatzes); Käshammer/Schümmer, Fiktive Veräußerungsgewinnbesteuerung (Entstrickung) bei Anteilen an deutschen Kapitalgesellschaften – „Vorsicht Falle“ oder „Keine Panik“, IStR 2012, 362 (366 f, Einführung einer „check-the-box election“).

¹⁹⁾ Siehe EStR 2000, Rz 6162b idF ab 5. 6. 2013; EAS 3157 vom 26. 5. 2010; EAS 3242 vom 31. 10. 2011; EAS 3315 vom 19. 2. 2013.

österreichischen Abkommenspraxis dürften sich die Auswirkungen dieser Erweiterung des Tatbestands in § 6 Z 6 lit b EStG für die beschränkte Steuerpflicht in Grenzen halten. So könnte als Beispiel für einen aufgrund dieses Tatbestands erstmals erfassten Entstrickungsfall im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht etwa die Streichung oder Einschränkung einer Art 13 Abs 2 OECD-MA folgenden Regelung in einem DBA genannt werden. Da diese Bestimmung dem Quellenstaat für bewegliches Betriebsstättenvermögen einschließlich Beteiligungen²⁰⁾ ein Besteuerungsrecht zuweist, könnte eine DBA-Änderung dieser Bestimmung im Sinne der Verankerung eines ausschließlichen Besteuerungsrechts des Ansässigkeitsstaats eine Entstrickung nach § 6 Z 6 lit b EStG bewirken. Angesichts der gegebenen Verbreitung einer Art 13 Abs 2 OECD-MA entsprechenden Vorschrift in den österreichischen DBA kommt dieser Konstellation aber wohl nur theoretische Bedeutung zu.

2. Auswirkungen auf der Rechtsfolgenebene

2.1. Grundregel: Ratenzahlungskonzept

Auf der Rechtsfolgenebene beschränkt das AbgÄG 2015 das bisher vorherrschende Nichtfestsetzungskonzept gem § 27 Abs 6 Z 1 lit a EStG nunmehr auf zwei EU-/EWR-Konstellationen: Der antragsmäßige Aufschub der Steuerfestsetzung steht nunmehr lediglich bei „Wegzug einer natürlichen Person“ und bei der „unentgeltlichen Übertragung [...] an eine andere natürliche Person“ offen. Für alle anderen Entstrickungsfälle besteht bloß die Möglichkeit einer Ratenzahlung: So wird das für den betrieblichen Bereich in § 6 Z 6 lit c und d EStG verankerte Ratenzahlungskonzept durch den Auffangtatbestand des § 27 Abs 6 Z 1 lit d EStG auch im außerbetrieblichen Bereich für alle nicht von § 27 Abs 6 Z 1 lit a EStG erfassten Entstrickungsfälle für sinngemäß anwendbar erklärt.²¹⁾

Beinahe alle Entstrickungsfälle, die im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht im betrieblichen wie auch im außerbetrieblichen Bereich im Verhältnis zu EU- und EWR-Mitgliedstaaten mit umfassender Amts- und Vollstreckungshilfe auftreten, unterliegen solch- oder dem Ratenzahlungskonzept. Eine Einschränkung des Besteuerungsrechts Österreichs im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht, die eine Entstrickung rechtfertigen könnte, ist – wie nicht zuletzt anhand der in den bisherigen EAS-Rechtsauskünften behandelten Fälle ersichtlich²²⁾ – zwar nur in einigen ausgewählten, jedoch in der Praxis nicht zu unterschätzenden Konstellationen denkbar.²³⁾ Zu nennen sind in diesem Zusammenhang neben dem erstmaligen Abschluss oder der Änderung eines DBA und Handlungen der Gesellschaft, an der Anteile gehalten werden, insb auch Änderungen des ausländischen Rechts²⁴⁾ sowie – im Rahmen betrieblicher Tätigkeit – auch die Überführung von Wirtschaftsgütern aus in- in ausländische Betriebsstätten durch Gebietsfremde oder die Verlegung von Betriebsstätten ins Ausland durch Gebietsfremde. Während die tatbestandliche Erfassung dieser Vorgänge – insb des Abschlusses sowie der Änderung eines DBA – nach der bisherigen Rechtslage durchaus kritisch zu sehen war,²⁵⁾ ist aufgrund der expliziten Ausdehnung des § 27 Abs 6 Z 1

²⁰⁾ Vgl *Reimer in Vogel/Lehner* (Hrsg), DBA⁶ (2015) Art 13 Rn 78; *Wassermeyer in Wassermeyer* (Hrsg), DBA (133. Erg.-Lfg, Mai 2016) Art 13 Rn 77a.

²¹⁾ Vgl zB *Schilcher*, SWI 2016, 160 (166 ff).

²²⁾ Vgl EAS 3315 vom 19. 2. 2013; EAS 3157 vom 26. 5. 2010.

²³⁾ Vgl *Spies*, ÖStZ 2015, 316 (318).

²⁴⁾ Die Änderung der Steuervorschriften (zB von transparenter zu intransparenter Behandlung) kann zur erstmaligen Abkommensberechtigung eines Rechtsträgers führen (siehe EAS 3315 vom 19. 2. 2013; hierzu *Petritz*, SWI 2013, 341 [341 ff]); vgl mit Beispielen auch *Kraft*, IStR 2012, 733 (736, Änderung des ausländischen Steuersatzes); *Käshammer/Schümmer*, IStR 2012, 362 (362 ff, Einführung einer „check-the-box election“); siehe dazu bereits oben FN 18.

²⁵⁾ Vgl dazu nur *Lang*, Wegzugsbesteuerung durch Änderung oder Abschluss eines Doppelbesteuerungsabkommens? SWI 2014, 206 (206 ff).

ESTg im Zuge des AbgÄG 2015²⁶⁾ sowie unter Berücksichtigung der Gesetzesmaterialien²⁷⁾ in diesen Fällen von der Anwendbarkeit der Wegzugsbesteuerung auszugehen. All diese Konstellationen fallen nicht unter das Nichtfestsetzungskonzept nach § 27 Abs 6 Z 1 lit a EStG, da weder ein „Wegzug“ noch eine „*unentgeltliche Übertragung*“ vorliegt oder aber da – wie insb bei betrieblichen Überführungen/Verlegungen – § 27 Abs 6 Z 1 EStG schon dem Grunde nach nicht anwendbar ist. Im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht kommt daher – in aller Regel²⁸⁾ – das Ratenzahlungskonzept zur Anwendung. Dies folgt in den überwiegenden Fällen – im gesamten außerbetrieblichen Bereich sowie im betrieblichen Bereich bei Kapitalvermögen aufgrund der Isolationsstheorie²⁹⁾ – aus § 27 Abs 6 Z 1 lit d EStG. Nur für Wirtschaftsgüter, die einer inländischen Betriebsstätte zuzurechnen sind, greift das Ratenzahlungskonzept direkt auf Basis des § 6 Z 6 lit c bis e EStG. Während im Fall der unmittelbaren Anwendbarkeit des § 6 Z 6 lit c bis e EStG auch eine Ratenzahlung über zwei Jahre für Umlaufvermögen schlagend werden kann, steht im Fall der sinngemäßen Anwendung des Ratenzahlungskonzepts über § 27 Abs 6 Z 1 lit d EStG nur die Ratenzahlung für Anlagevermögen über sieben Jahre nach § 6 Z 6 lit c EStG offen.³⁰⁾

Diese weitgehende Verankerung des Ratenzahlungskonzepts in der primär für die unbeschränkte Steuerpflicht im außerbetrieblichen Bereich geltenden Vorschrift des § 27 Abs 6 Z 1 lit d EStG führt somit zu einer einheitlichen Rechtsfolge für den betrieblichen Bereich. Da § 27 Abs 6 Z 1 lit d EStG – beinahe³¹⁾ – alle betrieblichen Entstrickungskonstellationen im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht erfasst, unterliegen betriebliche Entstrickungsvorgänge im Ergebnis unabhängig davon dem Ratenzahlungskonzept, ob jene von einem beschränkt oder unbeschränkt Steuerpflichtigen verwirklicht werden.

Wenngleich damit ein systematisches Argument für die in § 27 Abs 6 Z 1 EStG auf der Rechtsfolgenebene getroffene Differenzierung gefunden werden kann, ist diese Regelung auch mit deutlichen Ungleichbehandlungen verbunden. Während nach bisheriger Rechtslage in sämtlichen Wegzugsfällen im Verhältnis zu EU- und EWR-Mitgliedstaaten mit umfassender Amts- und Vollstreckungshilfe die Steuerfestsetzung auf Antrag unterblieb, besteht diese Möglichkeit nunmehr lediglich im Fall des physischen Wegzugs sowie der unentgeltlichen Übertragung zwischen natürlichen Personen in der EU/des EWR. Damit sind etwa grenzüberschreitende Zuwendungen an und von Privatstiftungen³²⁾ sowie insb der DBA-Abschluss und dessen Änderung von der An-

²⁶⁾ Arg: „*Einschränkung*“ des Besteuerungsrechtes der Republik Österreich im Verhältnis zu anderen Staaten anstelle des bis dahin geforderten „*Verlusts*“.

²⁷⁾ Vgl ERiRV 896 BlgNR 25. GP, 4.

²⁸⁾ Siehe zu den Ausnahmefällen unten Pkt II.2.2.

²⁹⁾ Konkret gilt dies immer dann, wenn eine Beteiligung an einer inländischen Kapitalgesellschaft vorliegt, die in den letzten fünf Jahren zumindest einmal über 1 % lag (vgl § 98 Abs 1 Z 5 lit e EStG), und diese keiner inländischen Betriebsstätte zurechenbar ist (vgl Spies, ÖStZ 2015, 316 [317]). Ein weiterer Sonderfall, für den das Ratenzahlungskonzept im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht greifen dürfte, sind unentgeltliche Übertragungen von ausländischen juristischen Personen an natürliche Personen aus EU-/EWR-Staaten. Nach § 27 Abs 6 Z 1 lit a EStG unterliegt nur die „*unentgeltliche Übertragung eines Wirtschaftsgutes oder Derivates an eine andere natürliche Person, die in einem EU/EWR-Staat mit umfassender Amts- und Vollstreckungshilfe ansässig ist*“, dem Nichtfestsetzungskonzept. Auf Basis der Formulierung „*andere natürliche Person*“ muss auch die übertragende Person eine natürliche Person sein. Die Einschränkung des Besteuerungsrechtes Österreichs aufgrund der unentgeltlichen Übertragung von Beteiligungen über 1 %, die keiner inländischen Betriebsstätte zuzurechnen sind, durch eine beschränkt steuerpflichtige juristische Person an eine im EU-/EWR-Staat ansässige natürliche Person und ein damit verbundener Verlust des Besteuerungsrechtes Österreichs (zB aufgrund DBA-Wechsel) fallen damit unter § 27 Abs 6 Z 1 lit d EStG und unterliegen dem Ratenzahlungskonzept. Gleiches gilt für unentgeltliche Übertragungen von ausländischen juristischen Personen an andere ausländische juristische Personen.

³⁰⁾ Siehe § 27 Abs 6 Z 1 lit d EStG: „*In allen nicht in lit. a genannten Fällen sind die § 6 Z 6 lit. c und d sinngemäß anzuwenden*“; auf § 6 Z 6 lit e EStG wird nicht verwiesen.

³¹⁾ Siehe zu potenziellen Anwendungsfällen des Nichtfestsetzungskonzepts im betrieblichen Bereich Pkt II.2.2.

³²⁾ Vgl dazu näher Mechtler/Spies, Die Entstrickung bei Privatstiftungen nach dem AbgÄG 2015, GES 2016, 289 (289 ff).

wendbarkeit des Nichtfestsetzungskonzepts ausgeschlossen und werden dem Ratenzahlungskonzept unterworfen. Bei näherer Betrachtung bestehen Zweifel an der – systematischen – Rechtfertigung dieser Ungleichbehandlungen. Dies gilt insb für die Entstrickung infolge des Abschlusses oder der Änderung eines DBA: Im Gegensatz zum physischen Wegzug beruht das steuerauslösende Moment in diesen Fällen auf keiner aktiven Handlung des Steuerpflichtigen, und diesem kommen auch keine diesbezüglichen Einflussmöglichkeiten zu. Dennoch greift für diese rechtlichen Vorgänge allenfalls das Ratenzahlungskonzept, während § 27 Abs 6 Z 1 lit a EStG bei physischem Wegzug das Nichtfestsetzungskonzept gewährt.³³⁾ Der systematische Gleichklang im betrieblichen Bereich geht solcherart zu Lasten eines unsystematischen Unterschieds im außerbetrieblichen Bereich.

2.2. Ausnahme: Nichtfestsetzungskonzept

Lediglich für zwei Fälle der beschränkten Steuerpflicht ist auch die Anwendung des Nichtfestsetzungskonzepts weiterhin denkbar: Zum einen ist damit der Ansässigkeitswechsel einer natürlichen Person mit inländischem Kapitalvermögen zwischen zwei ausländischen EU-/EWR-Staaten mit umfassender Amts- und Vollstreckungshilfe angesprochen. Zum anderen greift das Nichtfestsetzungskonzept bei unentgeltlicher Übertragung von inländischem Kapitalvermögen zwischen zwei in EU-/EWR-Staaten mit umfassender Amts- und Vollstreckungshilfe ansässigen Personen.

Der zunächst erwähnte Wegzug einer beschränkt steuerpflichtigen Person von einem EU-/EWR-Staat in einen anderen EU-/EWR-Staat und die damit verbundene Anwendbarkeit eines anderen DBA könnten eine Einschränkung des Besteuerungsrechts Österreichs auf eine Beteiligung an einer inländischen Kapitalgesellschaft zur Folge haben.³⁴⁾ Diese Konstellation dürfte von dem in § 27 Abs 6 Z 1 lit a EStG genannten „Wegzug einer natürlichen Person in einen EU/EWR-Staat mit umfassender Amts- und Vollstreckungshilfe“ mitumfasst sein. Der Tatbestand stellt keine ausdrücklichen Anforderungen an die Eigenschaft des Wegzugsstaats. Der Wortlaut lässt daher jedenfalls auch die Erfassung des abkommensrechtlichen Ansässigkeitswechsels einer beschränkt steuerpflichtigen Person zwischen zwei EU-/EWR-Staaten zu.

Gleiches gilt für den zweiten oben identifizierten Anwendungsfall der unentgeltlichen Übertragung – etwa in der Form einer Schenkung oder Erbschaft – von einer in einem EU-/EWR-Staat ansässigen natürlichen Person an eine in einem EU-/EWR-Staat ansässige natürliche Person. Auch hier könnte die Anwendbarkeit eines anderen DBA die Einschränkung des Besteuerungsrechts Österreichs bewirken.³⁵⁾ Diese Konstellation sollte durch die in § 27 Abs 6 Z 1 lit a EStG ebenfalls genannte „*unentgeltliche Übertragung eines Wirtschaftsgutes oder Derivates an eine andere natürliche Person, die in einem EU/EWR-Staat mit umfassender Amts- und Vollstreckungshilfe ansässig ist*“, gedeckt sein.³⁶⁾ Eine derartige Auslegung könnte für den außerbetrieblichen Bereich auch unionsrechtlich geboten sein, da diese Konstellationen aufgrund der Nähe zur Privatsphäre wohl eher den Grundsätzen der ersten Rechtsprechungslinie des EuGH zuzuordnen sind.³⁷⁾

³³⁾ Vgl dazu näher *Mechtler/Spies*, Die Entstrickungsbesteuerung im außerbetrieblichen Bereich nach dem AbgÄG 2015, in Druck.

³⁴⁾ Dies könnte zB der Fall sein, wenn das DBA mit dem Wegzugsstaat eine Immobilienklausel nach dem Vorbild des Art 13 Abs 4 OECD-MA enthält, das DBA mit dem Zuzugsstaat hingegen nicht.

³⁵⁾ Besondere Bedeutung kommt dabei der Ausgestaltung der jeweiligen Verteilungsnorm für die Veräußerung von Beteiligungen sowie insb dem Bestehen einer Immobilienklausel iSd Art 13 Abs 4 OECD-MA zu.

³⁶⁾ Nicht erfasst sind hingegen die Übertragung von einer juristischen Person, die Übertragung an eine juristische Person und natürlich auch die Übertragung zwischen zwei juristischen Personen.

³⁷⁾ Vgl dazu *Mechtler/Spies*, Anforderungen der Grundfreiheiten an die Entstrickungsbesteuerung, in Druck.

Da § 27 Abs 6 Z 1 EStG aufgrund der Isolationstheorie auch bei beschränkter Steuerpflicht im betrieblichen Bereich zur Anwendung kommt, sind diese zwei Konstellationen die einzigen Ausnahmefälle, in denen auch im betrieblichen Bereich eine Anwendung des Nichtfestsetzungskonzepts weiterhin denkbar erscheint. So könnte bei der Einschränkung des Besteuerungsrechts in betrieblich gehaltenem, inländischem Kapitalvermögen aufgrund des Wegzugs einer beschränkt steuerpflichtigen, betrieblich tätigen natürlichen Person aus einem EU-/EWR-Staat in einen anderen EU-/EWR-Staat (Wechsel des anwendbaren DBA) das günstigere Nichtfestsetzungskonzept zur Anwendung kommen. Ebenso dürfte die unentgeltliche Übertragung eines Anteils an einer inländischen Kapitalgesellschaft, den eine in einem EU-/EWR-Staat ansässige, beschränkt steuerpflichtige natürliche Person im Betriebsvermögen hält, an eine in einem anderen EU-/EWR-Staat ansässige, beschränkt steuerpflichtige natürliche Person dem Nichtfestsetzungskonzept nach § 27 Abs 6 Z 1 lit a EStG unterliegen. Voraussetzung ist jedoch in beiden Fällen, dass der Anteil keiner inländischen Betriebsstätte zurechenbar ist, da diesfalls aufgrund des Subsidiaritätsprinzips § 6 Z 6 EStG greift.

Fraglich ist, ob – neben diese beiden EU-/EWR-Konstellationen – auch der abkommensrechtliche Ansässigkeitswechsel von einem Drittstaat in einen EU-/EWR-Staat oder die Schenkung/Erbschaft von einer in einem Drittstaat ansässigen Person an eine in einem EU-/EWR-Staat ansässige natürliche Person vom Nichtfestsetzungskonzept erfasst ist. Der Wortlaut des § 27 Abs 6 Z 1 lit a EStG stellt an den Wegzugsstaat oder Ansässigkeitsstaat der übertragenden Person keine Anforderungen. Auf Basis einer rein wörtlichen Auslegung könnten daher auch diese Konstellationen dem Nichtfestsetzungskonzept unterliegen. Unionsrechtlich ist eine derartige Auslegung jedoch nicht geboten, da die Freizügigkeitsrechte des AEUV und EWR-Abkommens – allen voran die Personenfreizügigkeit gem Art 21 AEUV sowie die Niederlassungsfreiheit gem Art 49 ff AEUV – territorial auf Binnenmarktsachverhalte beschränkt sind. Da die Einführung des Nichtfestsetzungskonzepts historisch durch unionsrechtliche Vorgaben bedingt ist,³⁸⁾ dürfte eine einschränkende Auslegung dem seitens des Gesetzgebers verfolgten Ziel und Zweck besser entsprechen.³⁹⁾

III. Zusammenfassung

Durch das AbgÄG 2015 wurde für die beschränkte Steuerpflicht auf Ebene der Entstrickungstatbestände ein stärkerer Gleichklang sowohl im Verhältnis zur unbeschränkten Steuerpflicht als auch zwischen betrieblichem und außerbetrieblichem Bereich erreicht. Handlungen des Steuerpflichtigen können nunmehr – im Unterschied zur bisherigen Rechtslage – ebenso wie andere (rechtliche) Vorgänge zu einer Entstrickung führen. Besonderheiten bestehen für jene Wirtschaftsgüter, die einer inländischen Betriebsstätte einer beschränkt steuerpflichtigen Person zuzurechnen sind: Einerseits wird bei der Überführung dieser Wirtschaftsgüter ins Ausland eine Entstrickung auf Basis des § 6 Z 6 lit a EStG weiterhin – wie auch im Rahmen der alten Rechtslage – unabhängig vom

³⁸⁾ Siehe dazu ErlRV 686 BlgNR 22. GP, 13 (AbgÄG 2004, BGBl I 2004/180), wonach „im Hinblick auf die Rechtsprechung des EuGH (Urteil vom 11. 3. 2004, C-9/02, ‚Hughes de Lasteyrie du Saillant‘) bei Wegzug in einen Mitgliedstaat der Europäischen Union die durch den Wegzug entstandene Steuer-schuld auf Antrag des Steuerpflichtigen bis zur tatsächlichen Veräußerung der Beteiligung nicht fest-gesetzt werden [soll]“.

³⁹⁾ Dafür spricht nicht zuletzt die Tatsache, dass auch die weitgehende Rücknahme des Nichtfestset-zungskonzepts unter gleichzeitiger Verankerung des vergleichsweise strengeren Ratenzahlungskon-zepts im Zuge des AbgÄG 2015 wiederum auf die Rechtsprechung des EuGH zurückgeht; vgl dazu ErlRV 896 BlgNR 25. GP, 5 (AbgÄG 2015, BGBl I 2015/163), wonach „das sog. ‚Wegzugsbesteue-rungskonzept‘ im außerbetrieblichen Bereich vor dem Hintergrund der Empfehlungen der Steuerre-formkommission und der jüngeren EuGH-Rechtsprechung neu geregelt und künftig in § 27 Abs. 6 Z 1 verankert werden [soll]“, und „[d]as bisherige Nichtfestsetzungskonzept [...] auf den tatsächlichen Wegzug einer natürlichen Person sowie auf eine unentgeltliche Übertragung an eine andere natür-liche Person eingeschränkt [wird]“.

Verlust oder der Einschränkung des Besteuerungsrechts Österreichs ausgelöst. Andererseits könnten derartige Wirtschaftsgüter auf Basis des neuen § 6 Z 6 lit b EStG nunmehr erstmals auch dann einer Entstrickung unterliegen, wenn die Einschränkung des Besteuerungsrechts durch einen rechtlichen Vorgang – etwa einen DBA-Abschluss oder dessen Änderung – bewirkt wird.

Auf der Rechtsfolgenebene kommt im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht in EU-/EWR-Sachverhalten infolge des AbgÄG 2015 fast ausschließlich das Ratenzahlungskonzept zur Anwendung. Es sind nur vereinzelte Ausnahmefälle denkbar, in denen einer beschränkt steuerpflichtigen Person bei der Entstrickungsbesteuerung das Nichtfestsetzungskonzept des § 27 Abs 6 Z 1 lit a EStG offenstehen könnte. Zu denken ist dabei insb an die Einschränkung des Besteuerungsrechts an inländischem Kapitalvermögen aufgrund eines abkommensrechtlichen Ansässigkeitswechsels zwischen zwei EU-/EWR-Staaten und des damit verbundenen Wechsels des anwendbaren DBA. Wenngleich der Wortlaut des § 27 Abs 6 Z 1 lit a EStG auch eine Anwendung auf Drittstaatskonstellationen decken könnte, dürften historisch-teleologische Argumente gegen eine derart weite Auslegung sprechen.

Besteuerung von Telekomleistungen an Mobilfunknetzteilnehmer in Drittstaaten

Entscheidung: BFG 28. 6. 2016, RV/2101653/2014, Revision zugelassen, Amtsrevision eingebracht.

Normen: § 3a UStG 1994; VO BGBl II 2003/383 idF BGBl II 2009/221.

Die Inanspruchnahme inländischer Telekommunikationsleistungen durch Kunden aus Drittstaaten unter Zuhilfenahme des österreichischen Mobilfunknetzes, für das vom österreichischen Telefonprovider sogenannte Roaming-Gebühren verrechnet werden, stellt keine im Inland steuerpflichtige Leistung dar, weil sich die Ansässigkeit des Leistungsempfängers nach dem Ländercode der SIM-Karte bestimmt.

Eine Ortsverlagerung vom Drittland ins Inland durch die Telekomverordnung des BMF (BGBl II 2003/383 idF BGBl II 2009/221) ist durch das Unionsrecht nicht gedeckt.

Das Finanzamt hat gegen das Erkenntnis Amtsrevision erhoben:

Bei Erbringung einer Telekommunikationsdienstleistung an Leistungsempfänger im Drittland oder an Nichtunternehmer im Gemeinschaftsgebiet werde, wenn diese in Österreich genutzt oder ausgewertet wird oder wenn sie im Drittland keiner vergleichbaren Umsatzsteuerbelastung unterliege, der Leistungsort nach der VO BGBl II 2003/383 idF BGBl II 2009/221 nach Österreich verlagert.

Daher habe die Beschwerdeführerin in Österreich steuerbare und steuerpflichtige Leistungen erbracht, die das Erstattungsverfahren ausschließen. Dass bedeutet, dass die Umsätze im (allgemeinen) Umsatzsteuerveranlagungsverfahren zu erklären und die entsprechenden Vorsteuern abzuziehen wären.

Ein Nachweis darüber, dass es im Drittland zu einer vergleichbaren Umsatzbesteuerung gekommen wäre, liege nicht vor.

SWI-HALBJAHRESABO

INKLUSIVE **ONLINEZUGANG**
UND **APP** ZUM HEFT-DOWNLOAD



BESTELLEN SIE JETZT IHR HALBJAHRESABO

Ja, ich bestelle Exemplare

SWI-Halbjahresabo 2016 inkl. Online Zugang und App

(26. Jahrgang 2016, Heft 7-12)

EUR 104,80

Jahresabo 2016 EUR 262,-

Alle Preise exkl. MwSt. und Versandkosten. Abbestellungen sind nur zum Ende eines Jahrganges möglich und müssen bis spätestens 30. November des Jahres schriftlich erfolgen. Unterbleibt die Abbestellung, so läuft das jeweilige Abonnement automatisch auf ein Jahr und zu den jeweils gültigen Abopreisen weiter. Preisänderung und Irrtum vorbehalten.

Name/Firma _____ Kundennummer _____

Straße/Hausnummer _____

PLZ/Ort _____ E-Mail _____

Telefon (Fax) _____ Newsletter: ja nein

Datum/Unterschrift _____

Handelsgericht Wien, FB-Nr.: 102235X, ATU 14910701, DVR: 000 2356

Linde Verlag Ges.m.b.H.
Scheydgasse 24
PF 351, 1210 Wien
Tel: 01 24 630-0
Bestellen Sie online unter
www.lindeverlag.at
oder via E-Mail an
office@lindeverlag.at
oder per Fax
01/24 630-53