28. Jahrgang / März 2018 / Nr. 3

SWI

Steuer und Wirtschaft International
Tax and Business Review

Moritz Scherleitner
Der Principal Purpose Test und seine Rechtsfolgen
The Legal Consequences of the Principal Purpose Test

Stefan Raab
Patent-, Lizenz- und IP-Boxen – aktuelle Entwicklungen
Patent, License and IP Boxes – Current Developments

Alexandra Miladinovic / Lisa Ramharter
Wegzugsbesteuerung im Verhältnis zur Schweiz
Exit Taxation in Relation to Switzerland

Kevin Dix / Stéphanie Mittelbach-Hörmanseder
Rechnungslegung in Deutschland und Österreich
Financial Reporting in Germany and Austria

Peter Feith
Wichtige Änderungen im slowakischen Steuerrecht
Important Amendments to Slovak Tax Law

EAS, News aus der EU, Rechtsprechung
Legal Opinions, EU News, Court Decisions

Linde
www.lindeverlag.at

Alexandra Miladinovic / Lisa Ramharter*)

SWI-Jahrestagung: Wegzugsbesteuerung – Nichtfestsetzungskonzept im Zusammenhang mit der Schweiz

SWI CONFERENCE: EXIT TAXATION – CONCEPT OF NON-IMPOSITION IN RELATION TO SWITZERLAND

On November 23rd, 2017, the 12th annual SWI conference was held in Vienna. Various recent cases on international tax law were presented and discussed from the perspective of practitioners, judges, tax auditors, and experts from the tax administration. This contribution summarizes the main points of discussion on a selected case.[1])

I. Sachverhalt

Eine in Österreich steuerpflichtige natürliche Person, die eine Beteiligung an einer inländischen GmbH hält, verlegt ihren Wohnsitz im Jahr 2014 von Österreich nach Großbritannien. Die Gesellschaftsanteile an der GmbH wurden zu Anschaffungskosten iHv 1.000 Euro erworben. Im Zeitpunkt des Wegzugs liegt der gemeine Wert der Anteile bei 1.800 Euro. Da die Person als *„resident but not domiciled"* iSd Art 3 Abs 2 DBA Großbritannien gilt,[2]) erfolgt die Besteuerung in Großbritannien auf „Remittance-Basis" und beschränkt sich auf jenen Betrag, der nach Großbritannien überwiesen wird. Die Wohnsitzverlegung nach Großbritannien löst daher keine Wegzugsbesteuerung aus. Dieselbe Person zieht später von Großbritannien weiter in die Schweiz. Zum Zeitpunkt des Ansässigkeitswechsels in die Schweiz beträgt der gemeine Wert der Gesellschaftsanteile 3.000 Euro.[3])

Heinz Jirousek: Es stellt sich im gegenständlichen Fall die Frage, ob der nach dem Ansässigkeitswechsel von Österreich nach Großbritannien erfolgte Weiterzug des Steuerpflichtigen in die Schweiz zur Wegzugsbesteuerung führt. Die anzuwendende innerstaatliche Rechtsgrundlage ist § 27 Abs 6 Z 1 lit b EStG 1988 idF vor dem AbgÄG 2015. Danach wurde die Wegzugsbesteuerung durch *„Umstände, die zum Verlust des Besteuerungsrechtes der Republik Österreich im Verhältnis zu anderen Staaten […] führen"*, ausgelöst. Eine Besteuerung erfolgte daher erst bei einem unbedingten Verlust des österreichischen Besteuerungsrechts. Mit dem AbgÄG 2015 (BGBl I 2015/163) wurde die Bestimmung dahingehend abgeändert, dass bereits *„Umstände, die zu einer Einschränkung des Besteuerungsrechtes der Republik Österreich im Verhältnis zu anderen Staaten […] führen"*, die Wegzugsbesteuerung auslösen. Die geänderte Rechts-

*) Alexandra *Miladinovic*, LL.M. (WU) BSc. (WU) LL.B. (WU) und Lisa *Ramharter*, MSc. (WU) sind wissenschaftliche Mitarbeiterinnen am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU Wien.

1) Am 23. 11. 2017 fand zum zwölften Mal die vom Linde Verlag und vom Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU (Wirtschaftsuniversität Wien) gemeinsam veranstaltete SWI-Jahrestagung in Wien statt. Aktuelle Fälle aus der Praxis des internationalen Steuerrechts wurden aus Sicht der Betriebsprüfung, des BMF, des BFG, des VwGH und der Beratungspraxis diskutiert. Unter der Moderation von Univ.-Prof. Dr. DDr. h.c. Michael *Lang* diskutierten Dr. Sabine *Schmidjell-Dommes*, WP/StB Mag. Gabriele *Holzinger*, Min.-Rat Hon.-Prof. Dr. Heinz *Jirousek*, Mag. Matthias *Kornberger*, Vize-Präs. Dr. Christian *Lenneis*, HR Mag. Roland *Macho*, StB Dr. Clemens *Nowotny*, WP/StB Mag. Christoph *Plott*, Mag. Bernhard *Renner*, WP/StB Dr. Roland *Rief*, WP/StB Mag. Reinhard *Rindler*, LL.M., Mag. Martin *Schwaiger*, Laura *Turcan*, LL.M. und Sen.-Präs. Univ. Prof. Dr. Nikolaus *Zorn*. Der folgende Beitrag gibt die Argumente wieder, die in der Podiumsdiskussion zu einem der Fälle ausgetauscht wurden.

2) Abkommen zwischen der Republik Österreich und dem Vereinigten Königreich von Großbritannien und Nordirland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerumgehung bei den Steuern vom Einkommen, BGBl 1970/390 idF BGBl III 2010/125.

3) EAS 3378 vom 3. 4. 2017, BMF-010221/0683-VI/8/2016.

lage findet jedoch nur auf Wegzüge Anwendung, die ab dem 1. 1. 2016 stattfinden. Im vorliegenden Sachverhalt ist daher noch die alte Rechtslage anwendbar.

Beim ersten Wegzug des Steuerpflichtigen von Österreich nach Großbritannien geht das österreichische Besteuerungsrecht nur bedingt verloren. Art 13 Abs 5 DBA Großbritannien sieht für Fälle eines Wegzugs nach Großbritannien eine zeitliche Verzögerung des Verlusts des Besteuerungsrechts Österreichs vor. Nach dieser Regelung geht bei einer Ansässigkeitsverlegung das österreichische Besteuerungsrecht erst nach Ablauf von drei Jahren verloren, sofern die Veräußerungsgewinne in Großbritannien nicht der Besteuerung unterliegen. Ist das Unterbleiben einer Besteuerung in Großbritannien auf die Anwendung der „Remittance-Klausel" des Art 3 Abs 2 DBA Großbritannien zurückzuführen, dann bleibt das Besteuerungsrecht Österreichs sogar zeitlich unbefristet aufrecht. Nach dieser Bestimmung werden Steuerpflichtige, die in Großbritannien *„resident but not domiciled"* sind, nach britischem Steuerrecht nur mit den nach Großbritannien überwiesenen Beträgen besteuert. Der Wegzug von Österreich nach Großbritannien löst damit in Entsprechung mit EAS 3242 nach alter Rechtslage noch keine Wegzugsbesteuerung aus.[4])

Erst der Weiterzug von Großbritannien in die Schweiz verwirklicht den Wegzugsbesteuerungstatbestand: Nach Art 13 Abs 3 DBA Schweiz dürfen Veräußerungsgewinne nur im Ansässigkeitsstaat besteuert werden. Art 13 Abs 4 DBA Schweiz sieht zwar eine Sonderbestimmung für den Wegzugsfall vor, nach der *„bei einer natürlichen Person, die in einem Vertragsstaat ansässig war und die im anderen Vertragsstaat ansässig geworden ist, […] Absatz 3 nicht das Recht des erstgenannten Staates [berührt], bei Anteilen an Gesellschaften nach seinen innerstaatlichen Rechtsvorschriften bei der Person einen Vermögenszuwachs bis zu ihrem Ansässigkeitswechsel zu besteuern, wenn diese Anteile veräußert werden oder wenn Maßnahmen dieser Person zum Verlust des Besteuerungsrechtes des erstgenannten Staates führen. Eine Besteuerung ausschließlich auf Grund des vorgenannten Ansässigkeitswechsels findet nicht statt"*. Die Erfassung von Kapitalanteilen im Rahmen der Wegzugsbesteuerung darf demzufolge nicht ausschließlich aufgrund des Ansässigkeitswechsels in die Schweiz erfolgen. Diese dem OECD-MA nicht entsprechende Bestimmung ist im vorliegenden Fall aber nicht anwendbar, weil nur auf einen einzigen Ansässigkeitswechsel Bezug genommen wird (arg: *„des vorgenannten Ansässigkeitswechsels"*). Ein zweifacher Wohnsitzwechsel ist mit dem Wortlaut des Art 13 Abs 4 DBA Schweiz hingegen nicht vereinbar. Mangels Anwendbarkeit der Sonderregelung verliert Österreich nach Art 13 Abs 3 DBA Schweiz sein Besteuerungsrecht. Damit wird die Wegzugsbesteuerung durch den Weiterzug von Großbritannien in die Schweiz ausgelöst. Als Bemessungsgrundlage ist die Differenz zwischen dem gemeinen Wert der Anteile im Wegzugszeitpunkt iHv 3.000 Euro und den Anschaffungskosten iHv 1.000 Euro heranzuziehen.[5]) Das DBA Großbritannien steht einer Erfassung der Wertsteigerung iHv 1.200 Euro während des Aufenthalts in Großbritannien im Rahmen der österreichischen Wegzugsbesteuerung nicht entgegen, solange der Veräußerungsgewinn auf Basis der „Remittance-Klausel" des DBA Großbritannien weiterhin steuerhängig ist.

Matthias Kornberger: Der vorliegende Fall berührt mehrere Einzelaspekte, die zunächst isoliert betrachtet werden sollten. Zum einen geht es um die Sonderbestimmung des Art 13 Abs 4 DBA Schweiz, die auf Gesellschaftsanteile anwendbar ist und beim Wegzug einer natürlichen Person von Österreich in die Schweiz einen Besteuerungsaufschub bewirken soll. Im Zeitpunkt des Ansässigkeitswechsels kommt es demzufolge weder zu einer

[4]) EAS 3242 vom 31. 10. 2011, BMF-010221/1433-IV/4/2011.

[5]) Die Wertsteigerung während des Aufenthalts in Großbritannien iHv 1.200 Euro ergibt sich aus dem gemeinen Wert im Zeitpunkt des Ansässigkeitswechsels von Großbritannien in die Schweiz iHv 3.000 Euro abzüglich des gemeinen Werts im Zeitpunkt des Ansässigkeitswechsels von Österreich nach Großbritannien iHv 1.800 Euro.

Steuerfestsetzung noch zu einer Steuereinhebung. Das österreichische Besteuerungsrecht an den bis zum Zeitpunkt des Wegzugs entstandenen stillen Reserven bleibt zeitlich unbeschränkt aufrecht. Die DBA-Regelung steht damit *„im grundsätzlichen Einklang"* mit dem für EU- bzw EWR-Staaten geltenden System des Besteuerungsaufschubs.[6]) Die EStR halten fest, dass es damit *„faktisch"* zu einem dem innerstaatlichen Nichtfestsetzungskonzept des § 27 EStG entsprechenden Besteuerungsaufschub kommt und keine Bedenken bestehen, die innerstaatlichen Regelungen (insb hinsichtlich der Ermittlung der Steuerschuld anlässlich des Wegzugs) *„entsprechend anzuwenden"*.[7])

Zum anderen kommt im vorliegenden Fall die Sonderregelung des Art 3 Abs 2 DBA Großbritannien zur Anwendung. Wird eine Person als *„resident but not domiciled"* eingestuft, so bedeutet dies, dass ausländische Einkünfte nur dann der Besteuerung in Großbritannien unterliegen, wenn sie in Großbritannien ausgezahlt oder dorthin überwiesen werden. Die „Subject-to-Tax"-Klausel des Art 3 Abs 2 DBA Großbritannien führt dazu, dass das österreichische Besteuerungsrecht solange aufrecht bleibt, bis Großbritannien besteuert. Nach der Rechtslage vor dem AbgÄG 2015 behält Österreich in einem solchen Fall das vollumfängliche Besteuerungsrecht, solange nicht Umstände vorliegen, die zum Verlust des Besteuerungsrechts Österreichs führen. Solche Umstände, die zu einer (nachgeholten) Wegzugsbesteuerung in Österreich führen, liegen nur bei der kumulativen Erfüllung der folgenden drei Voraussetzungen vor:

(i) Wegzug nach Großbritannien,

(ii) Vornahme der Beteiligungsveräußerung und

(iii)Überweisung des Veräußerungserlöses nach Großbritannien.[8])

Im Fall eines Wegzugs und einer Veräußerung mit Überweisung des Veräußerungserlöses auf ein österreichisches Bankkonto würden somit überhaupt keine Umstände vorliegen, die zum Verlust des Besteuerungsrechts in Österreich führen. Erfolgt ein Ansässigkeitswechsel nach Großbritannien und wird die in Rede stehende Beteiligung nicht verkauft, so befindet sich die natürliche Person nach dem Wegzug von Österreich nach Großbritannien im Hinblick auf die österreichische Steuerhängigkeit der gegenständlichen Beteiligung in exakt derselben Situation wie vor dem Ansässigkeitswechsel: Österreich ist und bleibt nämlich weiterhin voll besteuerungsberechtigt.

Da der erste Wegzug somit keine Änderung des österreichischen Besteuerungsrechts bewirkt und Österreich das volle Besteuerungsrecht beibehält, wäre zu prüfen, ob dieser Wegzug für die Anwendung des Art 13 Abs 4 DBA Schweiz überhaupt relevant sein kann. Das BMF legt die Bestimmung in der vorliegenden EAS-Erledigung streng nach dem Wortlaut aus und verlangt eine unmittelbare und direkte Ansässigkeitsverlegung von Österreich in die Schweiz.[9]) Der Wortlaut steht einem anderen Interpretationsergebnis aber keinesfalls zwingend entgegen. Vielmehr könnte die Anwendung des Art 13 Abs 4 DBA Schweiz im vorliegenden Fall auf Basis einer teleologischen Interpretation durchaus zulässig bzw sogar geboten sein: Wenn sich beim vorgelagerten Wegzug nach Großbritannien an der Steuerhängigkeit in Österreich nichts ändert und sich der Steuerpflichtige diesbezüglich in exakt derselben Situation wie vor dem Wegzug befindet, spricht wohl vieles dafür, dass das System des Besteuerungsaufschubs anwendbar bleibt. Aus den genannten Belegstellen lassen sich jedenfalls genügend Anhaltspunkte dafür gewinnen, dass Art 13 Abs 4 DBA Schweiz insofern im Gleichklang mit dem System des innerstaatlichen Besteuerungsaufschubs interpretiert werden kann. Und auch der Wortlaut des Art 13 Abs 4 DBA Schweiz verlangt schließlich nur,

[6]) Vgl *Jirousek*, Revision des Doppelbesteuerungsabkommens Österreich – Schweiz, ÖStZ 2006, 244 (245); siehe auch ErlRV 1388 BlgNR 22. GP, 2.
[7]) EStR 2000, Rz 6162c.
[8]) Siehe dazu EAS 3242 vom 31. 10. 2011, BMF-010221/1433-IV/4/2011.
[9]) EAS 3378 vom 3. 4. 2017, BMF-010221/0683-VI/8/2016.

dass eine Person in einem Vertragsstaat, also in diesem Fall in Österreich, ansässig war und dann im anderen Vertragsstaat ansässig geworden ist. Dem Wortlaut der Bestimmung ist jedoch nicht zu entnehmen, dass die Person *unmittelbar* in den anderen Vertragsstaat verziehen muss.

Nikolaus Zorn: Wie Matthias *Kornberger* treffend ausgeführt hat, liegt das Problem im vorliegenden Sachverhalt in der Interpretation des Art 13 Abs 4 DBA Schweiz. Diese Bestimmung ist eine Sonderbestimmung, die ausdrücklich regelt, dass beim Wechsel der Ansässigkeit von einem Vertragsstaat in den anderen Vertragsstaat Österreich das Besteuerungsrecht beibehalten darf. Es kann jedoch in Zweifel gezogen werden, ob die Ansässigkeitsverlegung von einem anderen EU-Mitgliedstaat in die Schweiz ebenfalls unter diese Bestimmung fällt. Es ist aber Art 4 DBA Schweiz bei der Auslegung miteinzubeziehen, wonach die *„Ansässigkeit in einem der beiden Vertragsstaaten"* entscheidend ist. Daraus ist wohl ableitbar, dass in Art 13 Abs 4 DBA Schweiz nur der Ansässigkeitswechsel zwischen Österreich und der Schweiz gemeint sein kann. Ich teile daher die Auffassung des BMF und würde die Anwendbarkeit der Sonderregelung auf den hier vorliegenden Sachverhalt verneinen. Kommt es nach der Wohnsitzverlegung in die Schweiz zur Veräußerung der Gesellschaftsanteile, könnte die Schweiz argumentieren, dass ihr nach Art 13 Abs 3 DBA Schweiz das Besteuerungsrecht zukommt, weil der Steuerpflichtige aus Großbritannien und nicht aus Österreich in die Schweiz gezogen ist. Art 13 Abs 4 DBA Schweiz würde ins Leere gehen. Aus diesem Grund wird mE beim Wegzug von Großbritannien in die Schweiz die Wegzugsbesteuerung gem § 27 Abs 6 Z 1 lit b EStG idF vor dem AbgÄG 2015 aufgrund der Wohnsitzverlegung von Großbritannien in einen Drittstaat ausgelöst. Die volle stille Reserve, die sich aus dem Tageswert abzüglich der Anschaffungskosten ergibt, wäre zu versteuern. Auch die in Großbritannien entstandene Wertsteigerung unterliegt damit der österreichischen Besteuerung.

Karoline Spies: Ich stimme der Ansicht von Matthias *Kornberger* in vielen Punkten zu. Eine verpflichtende Nichtfestsetzung könnte sich für den vorliegenden Fall – neben Art 13 Abs 4 DBA Schweiz – zudem auch aus dem Schweizer Freizügigkeitsabkommen ergeben:[10]) Der Umzug von Österreich über Großbritannien in die Schweiz ist zwar kein direkter Wegzug in die Schweiz, doch erfolgt der vorgelagerte Ansässigkeitswechsel von Österreich nach Großbritannien innerhalb des EU-Binnenmarktes. Bei der Beurteilung des vorliegenden Sachverhalts ist daher auch das Schweizer Freizügigkeitsabkommen zu berücksichtigen. Dieses Abkommen enthält Freizügigkeitsrechte für natürliche Personen, die den Grundfreiheiten im AEUV ähnlich sind. Wie die Bestimmungen des Freizügigkeitsabkommens konkret auszulegen sind, ist jedoch nicht vollständig ausjudiziert. In seiner jüngeren Judikatur nimmt der EuGH eine den Binnenmarktregelungen vergleichbare Auslegung vor.[11]) Beim EuGH ist derzeit die Rs *Picart* zum Schweizer Freizügigkeitsabkommen iZm dem Wegzug einer natürlichen Person von Frankreich in die Schweiz anhängig, in der der Gerichtshof die Frage behandeln wird, ob die französische Wegzugsbesteuerung auf natürliche Personen dem Freizügigkeitsabkommen entspricht.[12]) Im Rahmen dieses Verfahrens könnte die Frage geklärt werden, ob das Schweizer Freizügigkeitsabkommen Österreich zur Anwendung des Nichtfestsetzungskonzepts oder eventuell einer Ratenzahlung beim Wegzug natürlicher Personen im Verhältnis zur Schweiz verpflichtet. Eine sofortige Erhebung der Steuer ist mE unter Berücksichtigung des Freizügigkeitsabkommens nicht vertretbar.

[10]) Abkommen zwischen der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten einerseits und der Schweizerischen Eidgenossenschaft andererseits über die Freizügigkeit vom 21. 6. 1999.

[11]) Vgl EuGH 28. 2. 2013, C-425/11, *Ettwein*, ECLI:EU:C:2013:121; 19. 11. 2015, C-241/14, *Bukovansky*, ECLI:EU:C:2015:766; 21. 9. 2016, C-478/15, *Radgen*, ECLI:EU:C:2016:705; vgl dazu *Spies*, Die Wirkungen des Freizügigkeitsabkommens EU/Schweiz im Steuerrecht, StuW 2017, 48 (55 ff).

[12]) *Picart*, C-355/16; Schlussanträge von Generalanwalt *Mengozzi* wurden bereits veröffentlicht (26. 7. 2017, C-355/16, *Picart*, ECLI:EU:C:2017:610, nicht in deutscher Sprache verfügbar).

Bernhard Renner: Ich bin ebenfalls der Ansicht, dass das Schweizer Freizügigkeitsabkommen zu beachten sein wird. Das Ergebnis der angesprochenen EuGH-Entscheidung wird für die Lösung des gegenständlichen Falles mit Sicherheit relevant sein. Die Schweiz ist dem Gemeinschaftsgebiet durch das Freizügigkeitsabkommen sehr nahe gestellt. Dies wird iZm der Schweiz häufig außer Acht gelassen. Der vorliegende Fall wäre jedenfalls geeignet, von einem Gericht entschieden zu werden.

Frage aus dem Publikum: Beim Wegzug von Österreich nach Großbritannien wird ein Wechsel von der unbeschränkten in die beschränkte Steuerpflicht vollzogen. Die relevante Bestimmung wäre demzufolge § 98 EStG und nicht § 27 EStG. § 98 Abs 1 Z 5 lit e EStG bezieht sich auf *„Einkünfte aus der Veräußerung"*. Fraglich ist, ob darunter auch der Wegzugstatbestand fällt. In der Literatur wird dies teilweise in teleologischer Interpretation bejaht.[13]) Im Wortlaut des § 98 EStG findet der Wegzug allerdings keine Deckung.

Nikolaus Zorn: Dieser Einwand ist durchaus berechtigt. Es kann allerdings auch argumentiert werden, dass die beschränkte Steuerpflicht in § 98 Abs 1 Z 5 EStG durch § 27 Abs 6 Z 1 EStG, also die Spezialnorm, in der diese Wegzugsbesteuerung als Sonderform einer Veräußerung geregelt ist, ergänzt wird, § 98 Abs 1 Z 5 EStG sich also mit der lit e auch auf diese Tatbestände bezieht.

Karoline Spies: § 98 Abs 1 Z 5 EStG verweist auf § 27 EStG und damit sollten die Regelungen zur Wegzugsbesteuerung auch im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht zur Anwendung kommen. Da der vorliegende Sachverhalt Großbritannien beinhaltet, stellen sich in ähnlichen Fallkonstellationen mE noch weitere interessante Fragen: Unterstellt man im vorliegenden Fall zB, dass die Person nicht in die Schweiz weiterzieht, sondern in Großbritannien bleibt, ist fraglich, ob es im Jahr 2019 mit dem EU-Austritt Großbritanniens zu einer Einschränkung oder einem Verlust des österreichischen Besteuerungsrechts kommen könnte und damit die Wegzugsbesteuerung ausgelöst wird. Interessant wäre der Fall schließlich auch, wenn Österreich bereits beim Wegzug nach Großbritannien das Besteuerungsrecht an der Beteiligung verloren hätte und es zum damaligen Wegzugszeitpunkt vor 2019 zu einer Nichtfestsetzung gekommen ist. Diesfalls könnte man diskutieren, ob der EU-Austritt Großbritanniens ein Auslaufen des Nichtfestsetzungskonzepts und damit eine Festsetzung der bisher nicht festgesetzten Wegzugsteuer bewirkt. Nach § 27 Abs 6 Z 1 lit a iVm lit b EStG erfolgt eine Festsetzung der Steuer ua bei späterem Wegzug in einen Drittstaat. Um eine Festsetzung der Wegzugsteuer zu bewirken, müsste daher der EU-Austritt Großbritanniens einem Wegzug in einen Drittstaat gleichgestellt werden. Es ist fraglich, ob eine derartige Auslegung noch vom Wortlaut gedeckt ist.

Bernhard Renner: Ich denke, das wird davon abhängen, wie der Brexit schlussendlich ausgestaltet und umgesetzt wird. Es wird jedenfalls eine Frage des Übergangsrechts sein. Wenn es aber keine Sonderregelung gibt, dann wäre eine Wegzugsbesteuerung aufgrund des Brexit durchaus denkbar.

Nikolaus Zorn: Der EU-Austritt Großbritanniens erfüllt mE den Tatbestand des *„Wegzugs"* gem § 27 Abs 6 Z 1 EStG idF nach dem AbgÄG 2015 nicht. Der Austritt eines Mitgliedstaates stellt keinen solchen Wegzug dar. Der allgemeine Tatbestand des § 27 Abs 6 Z 1 EStG idF nach dem, AbgÄG 2015 besagt, dass *„Umstände, die zu einer Einschränkung des Besteuerungsrechtes der Republik Österreich im Verhältnis zu anderen Staaten (...) führen"*, als Veräußerung gelten. Der Austritt Großbritanniens führt aber zu keiner Einschränkung. Am österreichischen Besteuerungsrecht ändert sich nichts, da das DBA durch den Brexit nicht verändert wird.

[13]) Siehe etwa *Mechtler/Spies*, Die Entstrickungsbesteuerung bei beschränkter Steuerpflicht nach dem Abgabenänderungsgesetz 2015, SWI 2016, 504 (505 ff).

Matthias Kornberger: Interessant erscheint in diesem Zusammenhang auch die Änderung des Wortlauts im Bereich der Wegzugsbesteuerung durch das AbgÄG 2015. Während in § 27 Abs 6 Z 1 lit b EStG idF vor dem AbgÄG 2015 von einem *„Verlust"* des Besteuerungsrechts die Rede war, stellt der Wortlaut des § 27 Abs 6 Z 1 EStG idgF auf eine *„Einschränkung"* ab. Mit dem Tatbestand der Einschränkung wollte man offenbar auch eine bloße Beschränkung des Besteuerungsrechts „der Höhe nach" erfassen, auch wenn Österreich das Besteuerungsrecht „dem Grunde nach" nicht gänzlich verliert. Als Beispiel hierfür wäre etwa die Überführung von Wirtschaftsgütern in einen Betriebsstättenstaat, mit dem Österreich die Anrechnungsmethode vereinbart hat, zu nennen. Durch die verpflichtende Anrechnung ausländischer Steuern kann es dabei aus österreichischer Sicht zu einer Einschränkung des Besteuerungsrechts kommen. In Fällen des Wegzugs nach Großbritannien mit dem Status *„resident but not domiciled"* vertritt das BMF im Anwendungsbereich der Neuregelung durch das AbgÄG 2015 die Auffassung, dass bereits der bloße Ansässigkeitswechsel einen Umstand darstellt, der zur Einschränkung des österreichischen Besteuerungsrechts führt.[14]) Würde es im Fall einer späteren Veräußerung der Beteiligung zur Überweisung des Veräußerungserlöses nach Großbritannien kommen, würde Österreich das Besteuerungsrecht verlieren. Insofern liegt nach Ansicht des BMF bereits im Zeitpunkt des Ansässigkeitswechsels eine Einschränkung vor. Diese Auslegung ist allerdings kritisch zu hinterfragen: Wie bereits dargelegt, bleibt das österreichische Besteuerungsrecht voll aufrecht, solange der Steuerpflichtige nicht alle relevanten Umstände kumulativ verwirklicht hat. Durch den bloßen Ansässigkeitswechsel liegt mE weder eine Einschränkung noch ein Verlust des Besteuerungsrechts Österreichs vor. Erst wenn (in Zukunft) eine Beteiligungsveräußerung und eine Überweisung des Veräußerungserlöses nach Großbritannien stattfinden würden, wäre das Besteuerungsrecht eingeschränkt. Bis zu diesem Zeitpunkt liegen aber überhaupt keine Umstände vor, die zu einer Einschränkung des Besteuerungsrechts führen.

Heinz Jirousek: Ich stimme Matthias *Kornberger* zu, dass man in diesem Fall auch eine andere Meinung hätte vertreten können. In der damaligen Diskussion im Hinblick auf die in den EAS-Auskünften vertretene Ansicht des BMF haben schließlich pragmatische Gesichtspunkte überwogen. Mit der Änderung des Wortlauts wollte der Gesetzgeber eine Verschärfung erreichen. Betrachtet man die Komplexität des Remittance-Tatbestands und die Schwierigkeiten in Bezug auf den Informationsfluss, ist es mit dem Wortlaut und der Intention der Wegzugsbestimmung durchaus vereinbar, dass auch dieser Fall davon umfasst ist. Es bleibt abzuwarten, wie die Gerichte darüber entscheiden.

[14]) EAS 3378 vom 3. 4. 2017, BMF-010221/0683-VI/8/2016; EAS 3372 vom 11. 1. 2017, BMF-010221/0101-VI/8/2016.

Outsourcing im Bankenbereich umsatzsteuerfrei?

Entscheidung: BFH 28. 9. 2017, V R 6/15.

Norm: Art 13 Teil B Buchst d Nr. 3 der 6. MwSt-RL.

Der BFH hat den EuGH um Vorabentscheidung ersucht, ob Unterstützungsleistungen eines Dienstleisters für eine Bank beim Betrieb von Geldautomaten umsatzsteuerfrei sind. Der Vorlagebeschluss ist von großer Bedeutung für Banken, die bei der Erfüllung ihrer Aufgaben zur Kostenoptimierung Dienstleister einschalten. Denn die so erhofften Kostenvorteile werden durch eine Umsatzsteuerpflicht der vom Dienstleister bezogenen Leistung in Frage gestellt, da Banken beim Bezug derartiger Leistungen im Allgemeinen nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt sind.

SWI-JAHRESABO

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

BESTELLEN SIE JETZT IHR JAHRESABO

Ja, ich bestelle ☐ Exemplare

SWI-Jahresabo 2018 inkl. Online Zugang und App **EUR 286,–**

(28. Jahrgang 2018, Heft 1-12)

Alle Preise exkl. MwSt. und Versandspesen. 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

www.lindeverlag.at • office@lindeverlag.at • Fax: 01/24 630-53

Linde