

# S W I

## Steuer und Wirtschaft International Tax and Business Review

Heinz Jirousek

### **Die neuen Steuerabkommen mit Liechtenstein**

*The New Tax Treaties with Liechtenstein*

Eline Huisman / Nadine Oberbauer

### **Anleihezinsen bei Wohnsitzverlegung nach Deutschland**

*Taxation of Coupon Rates in Case of Emigration to Germany*

Michael Lang

### **„Aggressive Steuerplanung“**

*“Aggressive Tax Planning“*

Caroline Heber

### **Der steinige Weg hin zu einem österreichischen Compliance Model**

*The Stony Road to an Austrian Compliance Model*

Ulrich Paugger

### **Steuerliche Neuerungen in der Slowakei 2013**

*Amendments to Slovak Tax Law in 2013*

Aus der Arbeit der BMF-Fachabteilungen

### **Legal Directives of the Ministry of Finance**

Internationale Rechtsprechung

### **International Court Decisions**



# Linde

Eline Huisman / Nadine Oberbauer \*)

## SWI Jahrestagung: Besteuerung anteiliger Anleihezinsen bei Wohnsitzverlegung nach Deutschland

SWI CONFERENCE: TAXATION OF COUPON RATES IN CASE OF EMIGRATION TO GERMANY

On November 15<sup>th</sup>, 2012, the seventh 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.<sup>1)</sup>

### I. Sachverhalt

Im Jahr 2009 verlegt eine österreichische Staatsangehörige ihren Wohnsitz von Österreich nach Deutschland. Aus Anlass des Wohnsitzwechsels wurde auch ein Depotwechsel vorgenommen. Die österreichische Depotbank hat von den abgereiften anteiligen Stückzinsen inländische KEST einbehalten. Die nunmehr in Deutschland ansässige Steuerpflichtige möchte eine Rückerstattung der in Österreich einbehaltenen KEST, da nach Art. 11 DBA Deutschland das Besteuerungsrecht auf Zinsen nur dem Ansässigkeitsstaat zusteht. Bei Zinseinkünften ist der Zeitpunkt des Zuflusses maßgeblich für die Frage des Besteuerungsrechts (Zuflussprinzip).

Durch das Budgetbegleitgesetz (BBG) 2011<sup>2)</sup> werden Stückzinsen nicht mehr als Einkünfte aus der Überlassung von Kapital, sondern als Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen erfasst. Dies löst nach Auffassung des BMF<sup>3)</sup> auf Abkommensebene eine Zuordnung zu Art. 13 der dem OECD-Musterabkommen entsprechenden DBA aus. Dies wiederum entbindet von der Anwendung des Zuflussprinzips und bewirkt – wie im Fall des Wertzuwachses in Kapitalbeteiligungen –, dass die Stückzinsen im Wegzugsfall in der Besteuerungszuständigkeit des Quellenstaates verbleiben. Ein Rückzahlungsanspruch besteht daher nicht mehr, wenn der Wegzug aus Österreich nach dem 1. 4. 2012 erfolgte.

### II. Diskussion

**Friedrich Rödler:** Grundsätzlich führt diese Auskunft zu einem eigenartigen Ergebnis. Obwohl das DBA Deutschland eine Zinsdefinition in Art. 11 Abs. 2 enthält, wird dieser Begriff innerstaatlich in „*Veräußerungsgewinne*“ umdefiniert. Diese Vorgehensweise ist ein klares „Treaty-Override“. Die autonome Definition des Begriffs „*Zinsen*“ im Abkommen soll durch eine einseitige Änderung des nationalen österreichischen Rechts verdrängt werden: Bei Wohnsitzverlegung sollen Zinsen nicht mehr nach dem Zuflussprin-

\*) Eline Huisman, LL.M., und Nadine Oberbauer, LL.M. (WU), sind wissenschaftliche Mitarbeiterinnen am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU.

1) Am 15. 11. 2012 fand zum siebenten Mal die vom Linde Verlag und vom Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU gemeinsam veranstaltete SWI-Jahrestagung in Wien statt. Aktuelle Fälle aus der Praxis des internationalen Steuerrechts wurden aus Sicht der Betriebsprüfung, des BMF, des UFS, des VwGH und der Beratungspraxis diskutiert. Unter der Moderation von Univ.-Prof. Dr. Dr. h.c. Michael Lang diskutierten StB Mag. Gerald Gahleitner, LL.M., WP/StB MMag. Dr. Bernhard Gröhs, LL.M., Min.-Rat Hon.-Prof. Dr. Heinz Jirousek, HR Dr. Christian Lenneis, Min.-Rat Hon.-Prof. Dr. Helmut Loukota, WP/StB Dr. Christian Ludwig, Mag. Roland Macho, WP/StB Dr. Johann Mühlechner, HR Mag. Bernhard Renner, WP/StB Dr. Roland Rief, WP/StB Dipl.-Ing. Mag. Friedrich Rödler, HR Gerhard Steiner und HR Univ.-Prof. Dr. Nikolaus Zorn. Der nachfolgende Beitrag gibt die in der Podiumsdiskussion zu einem der Fälle ausgetauschten Argumente wieder.

2) BGBl. I Nr. 111/2010.

3) EAS 3293 vom 24. 8. 2012, SWI 2012, 469.

zip (d. h. entsprechend den Verhältnissen zum Zeitpunkt des Zuflusses) besteuert werden, sondern – wie sonst nur bei Aktiveinkünften üblich – nach dem Kausalitätsprinzip, d. h. Erfassung der Stückzinsen, die dem Zeitraum bis zur Wohnsitzverlegung zuzurechnen sind, im Wegzugsstaat. Außerdem bedarf die Auskunft einer kleinen Korrektur. Die neue Zuordnung der anteiligen Zinsen zu Art. 13 kann nur erfolgen, wenn nicht nur der Wohnsitzwechsel, sondern auch die Anschaffung der betreffenden Wertpapiere nach dem 1. 4. 2012 erfolgt ist. Für die vorher angeschafften Wertpapiere gilt weiterhin das alte Recht. Ob Deutschland diese einseitige innerstaatliche „Umdefinierung“ von anteiligen Zinsen trotz der autonomen Definition von Zinsen in Art. 11 des DBA akzeptiert, bleibt zu bezweifeln.

**Heinz Jirousek:** Das würde ich nicht so sehen. Art. 13 ist als eine Sonderbestimmung zu betrachten, die in diesem Fall vorgehen würde. Wenn eine völlig andere Qualifizierung im innerstaatlichen Recht geboten ist, dann sind wir durch das nationale Recht gezwungen, diese neue Qualifizierung auch auf DBA-Ebene vorzunehmen. Durch das BBG 2011 ist in Österreich eine wesentliche Änderung eingetreten, weswegen „Stückzinsen“ nach § 27 EStG nicht mehr als „Zinseinkünfte“, sondern als „Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen“ zu qualifizieren sind.

**Friedrich Rödler:** Behandeln wir Zinsen jetzt nicht mehr als Zinsen?

**Heinz Jirousek:** Dazu kann ich nichts sagen. Es war eine Entscheidung des nationalen Gesetzgebers, diese Änderung vorzunehmen. Die Konsequenz daraus ist, dass man an das nationale Recht anknüpft und hier die Spezialnorm des Abkommens anwendet, die für derartige veräußerungsähnliche Vorgänge zutrifft.

**Friedrich Rödler:** Es gibt eine autonome Definition der „Zinsen“ im Sinne des Abkommens. Als speziellere Norm müsste die Definition aus Art. 11 DBA Deutschland anwendbar sein.

**Michael Lang:** Art. 11 Abs. 3 DBA Deutschland ist die abkommensrechtliche Legaldefinition. Die Änderungen im nationalen Recht haben auf den Inhalt dieser Definition keinen Einfluss. Der Inhalt der Abkommensvorschrift ist daher unverändert geblieben.

**Bernhard Renner:** Ich bin der Meinung, dass zuerst die Auslegung nach nationalem Recht zu erfolgen hat. Eine Änderung der „Stückzinsdefinition“ vom österreichischen Gesetzgeber müsste zulässig sein. Wenn Deutschland diese Meinung nicht vertritt, könnte ein Verständigungsverfahren Auskunft geben.

**Michael Lang:** Ähnliche Konflikte gab es schon vor vielen Jahren mit Weißrussland, wo die Glücksspielautomaten nach weißrussischem Recht plötzlich als unbewegliches Vermögen definiert wurden. Weißrussland hat behauptet, dadurch gezwungen zu sein, nunmehr diese innerstaatliche Änderung auf Abkommensebene anzuwenden. „Zufällig“ hat sich dadurch ergeben, dass Weißrussland plötzlich Besteuerungsrechte gehabt hat, die es vorher nicht hatte. Österreich sollte als Ansässigkeitsstaat dadurch zur Freistellung verpflichtet sein, was natürlich für großes Aufsehen in Österreich sorgte.<sup>4)</sup> Die österreichische Abgabenbehörde hat dies nicht akzeptiert.

**Heinz Jirousek:** Hier würde ich einen Unterschied sehen. Im vorliegenden Fall stellt sich die Frage, wie ein Wertzuwachs zu besteuern ist, da im nationalen Recht durch das BBG 2011 ein Umstieg auf ein völlig anderes System erfolgte. Es liegt eine Umcharakterisierung des Begriffs „Stückzinsen“ vor. Aus diesem Grund könnte man argumentieren, dass beim Wegzug der Quellenstaat die Möglichkeit haben sollte, ein Besteuerungsrecht auszuüben, auch wenn im Abkommen keine derartigen besonderen

---

<sup>4)</sup> Lang, Die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen als Problem der Planungssicherheit bei grenzüberschreitenden Sachverhalten, in Grotherr (Hrsg.), Handbuch der internationalen Steuerplanung<sup>3</sup> (2011) 1865 ff.

Regelungen vorhanden sind. Ich kann jedoch nicht ausschließen, dass sich Deutschland auf den Standpunkt stellt, dass die Legaldefinition hier Vorrang hätte. Das würde für Österreich zu einem sehr unbefriedigenden Ergebnis führen, welches Österreich nicht ohne Weiteres annehmen würde. In diesem Fall wäre die Führung eines Verständigungsverfahrens unerlässlich.

**Nikolaus Zorn:** Gesetzt den Fall, es gäbe keine eigene Zinsdefinition im DBA, dann wäre die gegenständliche Problematik vergleichbar jener, die sich bei der Behandlung von Bezügen der GmbH-Geschäftsführer ergeben hat. Während solche Bezüge in Österreich in früheren Zeiten stets als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erfasst wurden, stellt das österreichische Einkommensteuerrecht seit 1982 auf das Ausmaß der Beteiligung ab: Ab einer Beteiligung von 25 % liegen Einkünfte aus selbständiger Arbeit vor.

In Fällen mit Liechtenstein,<sup>5)</sup> der Schweiz<sup>6)</sup> und Deutschland<sup>7)</sup> war aus dem Wortlaut der DBA selbst nicht ersichtlich, unter welche der beiden in Betracht kommenden Zuteilungsregelungen des DBA – selbständige Arbeit oder unselbständige Arbeit – die Einkünfte des GmbH-Geschäftsführers einzureihen sind. Eine eigene Begriffsabgrenzung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit und aus nichtselbständiger Arbeit enthielten die Abkommen nicht. Der VwGH sprach aus, es sei somit das nationale Recht des anwendenden Vertragsstaates heranzuziehen. Dabei sei in Auslegung des jeweiligen DBA die Frage zu lösen, ob das Abkommen statisch an die Rechtslage im Zeitpunkt des Abschlusses des Abkommens anknüpfen will oder ob das Abkommen vom Verständnis eines sich weiterentwickelnden innerstaatlichen Rechts ausgeht und damit vom jeweils im Zeitpunkt der Abkommensanwendung bestehenden innerstaatlichen Recht ausgeht.

In den Erkenntnissen sagte der VwGH, dass es insb. von der Abkommensinterpretation des Art. 3 Abs. 2 abhängig ist, ob das innerstaatliche Recht, wie es beim Abschluss des Abkommens gegolten hat, für die Zuteilung der Besteuerungsrechte maßgeblich bleibt (statische Betrachtung). In den meisten Abkommen regle Art. 3 Abs. 2, an die Weiterentwicklung des nationalen Steuerrechts anzuknüpfen und die Auslegung nach der jeweils geänderten innerstaatlichen Rechtsnorm vorzunehmen.

**Michael Lang:** Diese Rechtsprechung des VwGH hat mich nie überzeugt: Die Verfasser des OECD-MA wollten durch die Änderung in Art. 3 Abs. 2 OECD-MA klarstellen, dass der Verweis auf das nationale Recht in dieser Vorschrift statisch zu verstehen ist. Zuvor war dies – wenn man vom vereinzelt gebliebenen kanadischen *Melford-Case* abieht – völlig unbestritten. Der VwGH hat dies nun zum Anlass genommen, aus der Klarstellung für die alten Abkommen den Umkehrschluss zu ziehen und dort, wo eine ausdrückliche Regelung fehlt, den Verweis statisch zu interpretieren.<sup>8)</sup> Bei all diesen Fällen ging es um Verteilungsnormen ohne autonome Definition und die Frage der Bedeutung des Art. 3 Abs. 2. Bei Zinsen gibt es aber eine abkommensrechtliche Definition. Aus diesem Grund kann die – ohnehin äußerst fragwürdige – Rechtsprechung des VwGH zu Art. 3 Abs. 2 OECD-MA keinesfalls Bedeutung haben.

**Heinz Jirousek:** Vor dem Partnership-Report haben wir diesen automatischen Mechanismus noch nicht angewandt. Es wurde einfach ein Verständigungsverfahren mit den betroffenen Staaten geführt. Dabei ist man zum Ergebnis gekommen, dass aus dem Kontext des Abkommens kein Wechsel der Verteilungsnorm stattfinden sollte und Art. 15 weiterhin anwendbar sein soll. Das war jedoch eine Sonderregelung, die eben dann zwischen den Vertragsparteien im Konsultationsweg gelöst wurde.

---

<sup>5)</sup> VwGH 19. 12. 2006, 2005/15/0158.

<sup>6)</sup> VwGH 20. 9. 2001, 2000/15/116.

<sup>7)</sup> VwGH 30. 3. 2006, 2002/15/0098.

<sup>8)</sup> *Lang*, Tendenzen in der Rechtsprechung des österreichischen Verwaltungsgerichtshofs zu den Doppelbesteuerungsabkommen, IFF Forum für Steuerrecht 2012, 26 ff.

# SWI-Jahresabo

inklusive **Onlinezugang**  
und **app** zum Heft-download



**Aktion**  
Jetzt 20%  
günstiger!



## BESTELLEN SIE JETZT IHR JAHRESABO

Ja, ich bestelle  Exemplare

**SWI-Jahresabonnement 2014 inkl. Onlinezugang und App**  
(24. Jahrgang 2014, Heft 1-12)

**EUR 182,40**  
Statt EUR 228,-

**Das Angebot gilt nur für Neuabonnements.** 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](http://www.lindeverlag.at)  
oder via E-Mail an  
[office@lindeverlag.at](mailto:office@lindeverlag.at)  
oder per Fax  
**01/24 630-53**