

SWI-Jahrestagung: Auswirkung des DBA Österreich – Großbritannien auf die Wegzugsbesteuerung

SWI Conference: Impact of the Tax Treaty Between Austria and Great Britain on Exit Taxation

MARLIES STEINDL / THERESA STRADINGER*

On November 17th, 2011, the sixth 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 österreichische Steuerpflichtige hält eine qualifizierte Inlandsbeteiligung, deren Anschaffungskosten 1.000 betragen. Im Jahr 1 verlegt die Steuerpflichtige ihren Wohnsitz nach Großbritannien. Im Wegzugszeitpunkt beträgt der Wert der Beteiligung 1.800. Die Steuerpflichtige gilt in Großbritannien als „resident but not domiciled“. Bei „resident but not domiciled persons“ erfolgt die Besteuerung in Großbritannien auf Remittance-Basis, die die Besteuerung auf jenen Betrag begrenzt, der nach Großbritannien überwiesen wird. Aus abkommensrechtlicher Sicht ist zu beachten, dass das anzuwendende DBA Großbritannien² in Art. 13 Abs 5 eine Remittance-Klausel enthält. Auch im neuen DBA-Großbritannien halten die Abkommenssetzer an dieser Sonderbestimmung, die als Subject-to-Tax-Klausel zu verstehen ist, fest. Erfolgt in Großbritannien aufgrund der Remittance-Regelung eine Steuerfreistellung, so lebt der österreichische Besteuerungsanspruch, soweit er innerstaatlich realisierbar ist, auf. Im Jahr 6 wird die Beteiligung um 3.000 verkauft. Der Veräußerungserlös wird auf ein österreichisches Bankkonto transferiert. Es stellt sich somit die Frage, ob und gegebenenfalls wann es zu einer Wegzugsbesteuerung kommt.³

II. Diskussion

Heinz Jirousek: Die Besonderheit des bestehenden DBA mit Großbritannien ist Art. 13 Abs 5, der den Verlust des österreichischen Besteuerungsrechts bei Wegzug des Steuerpflichtigen regelt. Österreich verliert den Besteuerungsanspruch erst nach Ablauf einer Dreijahresfrist, und wenn Großbritannien den Veräußerungsgewinn nicht besteuert. Ist die Nichtbesteuerung auf die Remittance-Klausel zurückzuführen, erhält Österreich nach Art. 3 Abs 2 DBA Großbritannien das uneingeschränkte Besteuerungsrecht. In diesem Fall wird die Wegzugsbesteuerung nicht ausgelöst, wodurch kein Antrag auf einen Besteuerungsaufschub im Zeitpunkt des Wegzugs erforderlich ist. Das Besteuerungsrecht ^[Seite 163] bei qualifizierten Beteiligungen i. S. d. § 98 Abs 1 Z 5 lit. e EStG i. d. F. BBG 2011 geht bei Wegzug nach Großbritannien jedoch nur bedingt verloren. Die Formulierung der neuen Wegzugsbesteuerung in § 27 Abs 6 Z 1 lit. b EStG und die der Vorgängerbestimmung in § 31 EStG beziehen sich aus Sicht der Finanzverwaltung nur auf den unbedingten Verlust des Besteuerungsrechts. Bei bedingtem Verlust des Besteuerungsrechts würde dieser Mechanismus nicht ausgelöst werden. Im Jahr 6 wird nun ein Veräußerungsgewinn in Großbritannien realisiert. Die Überweisung des Veräußerungserlöses erfolgt auf ein österreichisches Bankkonto. Die Steuerpflichtige unterliegt daher mit dem Veräußerungserlös von 2.000 in Österreich der beschränkten Steuerpflicht.

Würde die Überweisung des Veräußerungsgewinns hingegen auf ein britisches Bankkonto erfolgen, würde dies zu einem tatsächlichen Verlust des österreichischen Besteuerungsrechts führen. Aufgrund des DBA würde in Österreich der inländische Wertzuwachs von 800 im Jahr 6 im Wege der Wegzugsbesteuerung „nachgeholt“. Es ist noch hinzuzufügen, dass die Verteilungsnormen lediglich Besteuerungsrechte zuteilen, aber keine Aussagen über den Zeitpunkt der Besteuerung treffen. Es können ihnen keine Einschränkungen entnommen werden, die eine nachträgliche Erfassung im Wege der Wegzugsbesteuerung verhindern.

Michael Lang: Der entscheidende Begriff in den Regelungen über die sogenannte Wegzugsbesteuerung ist jener der „Umstände“. Im Fall der Überweisung des Betrags auf ein österreichisches Bankkonto liegen überhaupt keine Umstände vor, die zum Verlust des Besteuerungsrechts der Republik Österreich führen. Weder der Ansässigkeitswechsel noch der Ablauf der dreijährigen Frist des Art. 13 Abs 5 DBA Großbritannien führt zu einem Verlust des Besteuerungsrechts der Republik Österreich. Erst die Überweisung des Veräußerungserlöses könnte dies auslösen. Da die Überweisung auf ein österreichisches Konto erfolgt, bleibt es endgültig beim Besteuerungsrecht der Republik Österreich. Zu besteuern ist daher die Veräußerung nach Maßgabe der Regelungen über die beschränkte Steuerpflicht. Das DBA schließt dies nicht aus.

Im Fall der Überweisung auf ein britisches Konto ist in dieser Überweisung der entscheidende „Umstand“ zu sehen, der zum Verlust des österreichischen Besteuerungsrechts führt. Besteuerungszeitraum wäre dann aber das Jahr 6 und es wäre wohl auf den in diesem Jahr ermittelten gemeinen Wert abzustellen.

Friedrich Rödler: Zu untersuchen ist, warum es sich hier nicht um ein rückwirkendes Ereignis i. S. d. § 295a BAO handelt, wenn eine Überweisung nach Großbritannien erfolgt, die eine Besteuerung des inländischen Wertzuwachses in Österreich auslöst. Warum erfolgt eine Versteuerung nicht rückwirkend im Jahr 1 des Wegzugs, sondern im Jahr 6? Zum Zeitpunkt des Wegzuges bzw. bei Ablauf der Dreijahresfrist geht der Besteuerungsanspruch Österreichs bedingt unter. Bei Überweisung des Verkaufserlöses im Jahr 6 auf ein UK-Konto tritt die Bedingung ein und der österreichische Besteuerungsanspruch fällt ab dem Zeitpunkt der Wohnsitzverlegung rückwirkend weg: Daher hat Österreich auch nur für die Wertsteigerung bis zum Wegzugszeitpunkt das Besteuerungsrecht. Wie ist der Sachverhalt zu beurteilen, wenn der Betrag erst im Jahr 12 überwiesen wird?

Nikolaus Zorn: Im Jahr 1 findet der Wegzug und im Jahr 6 die Veräußerung mit der Überweisung des Entgelts nach Großbritannien statt. In dieser Fallkonstellation stellt sich die Frage, welchem Jahr der Veräußerungsgewinn zuzuordnen ist. Dies kann insbesondere für die Verjährung von Bedeutung sein. Anknüpfungspunkt ist hierbei der Wegfall der österreichischen Besteuerungsrechte im Jahr 6. Das ist insofern ungewöhnlich, als die Wegzugsbesteuerung laufend steuerhängig ist und es möglich ist, dass sie erst viele Jahre nach dem Wegzug tatsächlich schlagend wird.

Zunächst tritt die Wegzugsbesteuerung nicht ein, weil sie den unbedingten Verlust der Besteuerungsrechte voraussetzt. Dieser Verlust der Besteuerungsrechte ist zunächst ^{Seite 164} nicht gegeben. Die Sonderregelung des DBA Großbritannien belässt im Ergebnis die Besteuerungsrechte noch in Österreich.

Friedrich Rödler: Der Besteuerungsanspruch entstände folglich aufgrund des DBA.

Nikolaus Zorn: Der Steuertatbestand ergibt sich aus dem nationalen Recht. Der Steuertatbestand des nationalen Rechts knüpft an den Wegfall des österreichischen Besteuerungsanspruchs an. Ungewöhnlich ist, dass der Steuertatbestand der Wegzugsbesteuerung bei der gegebenen Konstellation unter Umständen erst viele Jahre nach dem tatsächlichen Wegzug verwirklicht wird.

Michael Lang: Dies ist aber der Besonderheit des DBA mit Großbritannien geschuldet. Ähnliche Klauseln lassen sich auch in anderen DBA finden, aber meistens mit einer Ablaufrfrist, bei der dieses Besteuerungsrecht eine bestimmte Anzahl von Jahren besteht. Nach dem DBA Großbritannien besteht das Besteuerungsrecht theoretisch sogar unbeschränkt. Die letzte Voraussetzung für den Verlust des Besteuerungsrechts tritt erst dann ein, wenn das Veräußerungsentgelt tatsächlich in Großbritannien auf ein Bankkonto überwiesen wird. Die Überweisung ist in diesem Fall folglich die letzte materielle Voraussetzung für den Verlust des Besteuerungsrechts nach § 27 EStG, und damit ist sie für den Zeitpunkt der Tatbestandsverwirklichung ausschlaggebend.

* Mag. Marlies Steindl und Mag. Theresa Stradinger sind Forschungsprojektassistentinnen am Institut für Österreichisches und I

1 Am 17. November 2011 fand zum sechsten Mal die vom Linde Verlag und vom Institut für Österreichisches und Internation veranstaltete SWI-Jahrestagung in Wien statt. Aktuelle Fälle aus der Praxis des internationalen Steuerrechts wurden aus Sic Beratungspraxis diskutiert. Unter der Moderation von Univ.-Prof. Dr. Dr. h.c. Michael Lang diskutierten StB Mag. Gerald Gah Rat Hon.-Prof. Dr. Heinz Jirousek, HR Dr. Christian Lenneis, Min.-Rat Hon.-Prof. Dr. Helmut Loukota, WP/StB Dr. Christian Mag. Bernhard Renner, WP/StB Dr. Roland Rief, WP/StB Dipl.-Ing. Mag. Friedrich Rödler, HR Gerhard Steiner und HR Univ Podiumsdiskussion zu einem der Fälle ausgetauschten Argumente wieder.

2 BGBl. Nr 390/1970 i. d. F. BGBl. Nr 585/1978, BGBl. Nr 835/1994 und BGBl. III Nr 135/2010.

3 EAS 3242 vom 31. 10. 2011.