

Inhaltsverzeichnis

- Grenzgänger im österreichischen Steuerrecht
- Steuerlich wirksame Rückstellungen für Nachschussverpflichtungen gegenüber Pensionskassen
- Klarstellung bei der Zurechnung von höchstpersönlichen Tätigkeiten
- Achtung vor Sozialversicherung und pensionsschädlichen Einkünften bei Kommanditbeteiligungen!
- Änderungen im DBA zwischen Österreich und Griechenland – Besteuerung von Zinsen aus griechischen Staatsanleihen
- Nachweis der Rechtzeitigkeit einer mittels FinanzOnline eingebrachten Berufung
- Bedarfsprüfung für private Ambulatorien gemeinschaftsrechtswidrig!

Grenzgänger im österreichischen Steuerrecht

Als Grenzgänger werden jene Steuerpflichtigen bezeichnet, deren Hauptwohnsitz **nahe der Staatsgrenze** liegt und die durch eine Tätigkeit jenseits der Grenze **Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit** erzielen. Eine wesentliche Voraussetzung für die Behandlung als Grenzgänger ist, dass eine grundsätzlich tägliche **Rückkehr** vom Tätigkeitsort zum Wohnsitz und somit eine Grenzüberquerung erfolgt. Grenzgänger können sowohl in Österreich Ansässige sein, welche zur Arbeit die Grenze überqueren und im Ausland arbeiten, als auch Personen, die ihre Tätigkeit in Österreich verrichten und dann jeweils an ihren ausländischen Wohnsitz zurückkehren. Die nachfolgenden Ausführungen beziehen sich auf **Grenzgänger mit Hauptwohnsitz in Österreich**. Von dem Begriff des Grenzgängers ist jener des Grenzpendlers zu unterscheiden. Ein bedeutender Unterschied liegt darin, dass die Grenzpendlerbestimmung nicht nur auf Arbeitnehmer beschränkt ist.

Für die abgabenrechtliche Behandlung von Grenzgängern ist neben dem nationalen Recht aufgrund des Auslandsbezugs auch das jeweilige **Doppelbesteuerungsabkommen** maßgeblich – teilweise finden sich im DBA sogar **spezielle Bestimmungen** für Grenzgänger. Grundsätzlich geht es dabei um folgende Fragen: Hat der Wohnsitzstaat das ausschließliche Besteuerungsrecht? Darf der Tätigkeitsstaat Quellensteuer einbehalten? Wie wird eine drohende Doppelbesteuerung verhindert?

Hauptwohnsitz und Arbeitsort müssen in Grenznähe liegen

Österreich hat eigene **Grenzgängerklauseln** in den DBA mit **Deutschland, Liechtenstein und Italien** – allerdings nicht mehr in dem DBA mit der Schweiz. Allen drei DBA ist gemein, dass für die Qualifikation als Grenzgänger (Haupt)Wohnsitz und Arbeitsort in Grenznähe liegen müssen. Nur im DBA mit **Deutschland** ist der Begriff **Grenznähe** mit **30 km Luftlinie** näher definiert. Die EStR 2000 gehen davon aus, dass ein Arbeitsort noch in Grenznähe liegt, sofern es bei modernen Verkehrsverhältnissen unter Zugrundelegung einer vertretbaren Wegzeit **möglich ist**, den Arbeitsort **täglich** vom Wohnsitz anzufahren. Hinsichtlich Grenzgängern mit Wohnsitz in Österreich und nichtselbständiger Tätigkeit im benachbarten Ausland weisen die DBA mit Deutschland und Italien **Österreich** das **ausschließliche Besteuerungsrecht** zu. Dem Fürstentum Liechtenstein steht ein Quellenbesteuerungsrecht von max. 4% zu – eine Doppelbesteuerung wird in Österreich durch **Anrechnung der** einbehaltenen **Quellensteuer** verhindert.

Bei der nationalen Besteuerung ergeben sich wenige Unterschiede zu Arbeitnehmern im Inland; so gilt z.B. die begünstigte Besteuerung von **Urlaubs- und Weihnachtsgeld** oder von Zulagen und Zuschlägen auch für Grenzgänger. Darüber hinaus steht ihnen ein **Grenzgängerabsetzbetrag** von

54 € pro Jahr zu, der allerdings durch den Arbeitnehmerabsetzbetrag (sofern die Voraussetzungen dafür erfüllt sind) vermindert wird. Grenzgänger haben auch Anspruch auf das **Pendlerpauschale** für die gesamte Wegstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Nunmehr können sich Grenzgänger auch eine **negative Einkommensteuer** rückerstatten lassen – diese ist mit bis zu 10% der Pflichtbeiträge zur Sozialversicherung bzw. mit 110 € jährlich begrenzt.

Sofern in dem DBA keine besonderen Bestimmungen für Grenzgänger vorgesehen sind, kommen die **DBA-Regelungen über Nichtselbständige Arbeit** zur Anwendung. Die DBA mit den 5 Nachbarstaaten ohne besondere Bestimmungen für Grenzgänger – Slowakei, Tschechien, Ungarn, Slowenien und Schweiz – weisen das **Besteuerungsrecht** im **Regelfall dem Tätigkeitsstaat** zu, wodurch diese Einkünfte **nicht** in Österreich besteuert werden. Der heimische Fiskus bezieht die freigestellten (ausländischen) Einkünfte allerdings in die Ermittlung der Progressionsbasis für die anderen Einkünfte mit ein (**Progressionsvorbehalt**). Gegenüber der Grenzgängerregelung und daran anknüpfenden Besteuerung in Österreich kann sich das Besteuerungsrecht des Tätigkeitsstaats hinsichtlich der Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit **positiv** auswirken, sofern die Besteuerung im Ausland **geringer** als in Österreich ist. Wenngleich z.B. östliche Nachbarländer mit nominal **niedrigen (Spitzen)Steuersätzen** attraktiv erscheinen, sind für eine Beurteilung der Vorteilhaftigkeit auch die Bestandteile der **Steuerbemessungsgrundlage** sowie grundsätzliche steuerliche Rahmenbedingungen zu berücksichtigen.

Grenzgänger muss nicht „immer“ pendeln

Für die Einordnung als Grenzgänger ist nicht unbedeutend, an wie vielen Tagen ein „Pendeln über die Grenze“ erfolgt, da ja die **regelmäßige Ausübung** am Tätigkeitsort **und Rückkehr** zum Wohnsitz Voraussetzungen sind. Wenngleich das BMF von dem „Einpendeln ins Ausland“ an zumindest drei Arbeitstagen pro Woche als Voraussetzung ausgeht, erachtet der VwGH (GZ 2001/15/0113 vom 24.6.2004) bereits einen Tag pro Woche als ausreichend, sofern auch das Beschäftigungsausmaß grundsätzlich auf einen Tag beschränkt ist. Es wäre nämlich ungerechtfertigt, dass bei einer nichtselbständigen Tätigkeit, welche an 5 Tagen im grenznahen Ausland ausgeübt wird, Grenzgängereigenschaft vorliegt und diese bei einer kürzeren Dauer automatisch verwehrt wird. Es ist selbst bei bloß geringfügiger Beschäftigung von Grenzgängereigenschaft auszugehen, sofern Grenznähe und regelmäßiges Pendeln erfüllt sind. Jene **DBA** mit eigenen Grenzgängerbestimmungen sehen zumeist **Toleranzregelungen** vor, damit es nicht bei z.B. vorübergehenden Tätigkeiten außerhalb des Grenzortes zum Verlust der Grenzgänger-eigenschaft kommt.

Steuerlich wirksame Rückstellungen für Nachschussverpflichtungen gegenüber Pensionskassen

Zahlreiche Unternehmen haben in den letzten Jahren **Pensionszusagen an Pensionskassen ausgelagert**. Im Fall von leistungsorientierten Zusagen trägt - im Gegensatz zu beitragsorientierten Zusagen - das Unternehmen das Risiko der Finanzierbarkeit der Pensionen aus den Pensionskassenbeiträgen sowie aus den Veranlagungserträgen. Erzielt die Pensionskasse **keine ausreichenden Veranlagungserträge**, kann es für das Unternehmen zu **Nachschussverpflichtungen gegenüber der Pensionskasse** kommen.

Der UFS Wien hatte sich kürzlich mit der Frage zu beschäftigen, ab welchem Zeitpunkt solche Nachschussverpflichtungen steuerlich wirksam rückgestellt werden können (UFS vom 8.10.2008, GZ RV/1475-W/07). § 9 Abs. 3 EStG lässt die **Bildung von Rückstellungen** nur dann zu, wenn **aufgrund konkreter Umstände ernsthaft mit einer Verbindlichkeit bzw. mit einem Verlust zu rechnen** ist. Im Fall einer Nachschussverpflichtung ist dies laut UFS Wien dann der Fall, wenn ein **hinreichend konkretisierter Bedarf von der Pensionskasse nachweislich und nachvollziehbar kommuniziert** wird. Eine tatsächliche Vorschreibung der Beträge durch die Pensionskasse muss hingegen noch nicht vorliegen.

Für die **Höhe der steuerlich zulässigen Rückstellung** ist die zum jeweiligen Stichtag **von der Pensionskasse berechnete und kommunizierte Deckungslücke**, die sich aus der Differenz zwischen Ist- und Soll-Deckungsrückstellung ergibt, maßgeblich. Diese Berechnung hat auf dem Pensionskassenvertrag und dem Geschäftsplan der Pensionskasse zu basieren. **Versicherungsmathematischen Gutachten**, die vom Unternehmen selbst erstellt bzw. in Auftrag

gegeben werden, kommt hingegen bei der Berechnung der steuerlich wirksamen Rückstellung für Nachschussverpflichtungen gegenüber Pensionskassen **keine Bedeutung** zu.

Klarstellung bei der Zurechnung von höchstpersönlichen Tätigkeiten

Im Rahmen des **Wartungserlasses** zu den EStR 2000 vom 12.1.2009 ist es auch zu einer Änderung hinsichtlich der Vergütung von höchstpersönlichen Tätigkeiten gekommen. Die praktischen Konsequenzen, welche **ab 1.7.2009** in Kraft treten, sind verglichen mit der minimalen sprachlichen Änderung (es wurde bei Rz 104 das Wort „**sich**“ ergänzt) bedeutend und werden nachfolgend dargestellt.

In Rz 104 wurde bisher normiert, dass Einkünfte demjenigen zuzurechnen sind, dem auch die Einkunftsquelle zuzurechnen ist. Diese **Einkunftsquelle** kann sich auf das **wirtschaftliche Eigentum**, auf ein **Miet- oder Nutzungsrecht**, aber auch auf eine bloße Tätigkeit beziehen. Nach der neuen Regelung übt derjenige eine höchstpersönliche Tätigkeit aus, der aus der Tätigkeit das **Unternehmerrisiko** trägt und also die Möglichkeit besitzt, die **sich** ihm bietenden Marktchancen auszunutzen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern. Somit wurde das **Steuersubjekt personenbezogener** gestaltet, als dies bisher der Fall war. Als Beispiele für solche höchstpersönlichen Tätigkeiten sind im Wartungserlass **Schriftsteller, Vortragende, Wissenschaftler** und die **Drittanstellung von Vorständen** angeführt. Der UFS Linz (GZ RV/0237-L/04 vom 16.12.08) hat dazu passend die Tätigkeit als **Aufsichtsrat** bzw. als **Mitglied des Stiftungsvorstands** einer Privatstiftung als höchstpersönlich erkannt.

Die Änderung hat praktische Konsequenzen, da es bisher z.B. durchaus machbar war, dass sich ein Vorstand einer Aktiengesellschaft nicht direkt durch eine Vertragsbeziehung mit der AG bindet, sondern eine ihm gehörende **GmbH zwischenschaltet**, welche für den Vorstand abrechnet, womit **steuerliche Vorteile** erzielt werden konnten. Ebenso ist es für einen Universitätsprofessor nunmehr nicht mehr ohne Weiteres möglich, seine Gutachten über eine zwischengeschaltete GmbH abzurechnen. Der Vorteil lag v.a. in dem niedrigeren KSt-Tarif von 25% bei der GmbH im Vergleich zum Einkommensteuersatz von bis zu 50% bei der natürlichen Person. Diese Gestaltungsmöglichkeit wird ab dem 1.7.2009 stark eingeschränkt. Durch diese Klarstellung im Wartungserlass soll die **willkürliche Verschiebung von Einkünften verhindert** werden, wobei offensichtliche Missbrauchskonstrukte schon bisher steuerlich nicht anerkannt wurden.

Die Übernahme von Chance und Risiko ist allerdings **nicht immer eindeutig** zu erkennen, sodass idealerweise die Umstände des Einzelfalls zu berücksichtigen sind. Die (pauschale) Neuregelung führt nämlich auch dazu, dass z.B. einem angestellten Wissenschaftler, welcher von seinem Arbeitgeber zu einem Vortrag geschickt wird, die Vergütung zuzurechnen ist, obwohl er unter Umständen nicht selbst über sein Schicksal entscheiden kann und eine persönliche Einkünftezurechnung nicht gerechtfertigt erscheint.

Achtung vor Sozialversicherung und pensionsschädlichen Einkünften bei Kommanditbeteiligungen!

Eine reine Kapitalbeteiligung von Kommanditisten führt grundsätzlich zu keiner Sozialversicherungspflicht nach dem GSVG. Eine solche tritt jedoch bei **Überschreiten der Versicherungsgrenze** von jährlich **4.292,88 €** dann ein, wenn zusätzlich zur Kapitalbeteiligung eine **Erwerbstätigkeit** in der Gesellschaft ausgeübt wird. Von einer Erwerbstätigkeit ist dann auszugehen, wenn ein über die Hafteinlage hinausgehendes **unternehmerisches Risiko** eingegangen wird und/oder eine Geschäftsführungsposition (oder sonstige Mitarbeit) in der Gesellschaft eingenommen wird. Eine weitere Verschärfung hat die Entscheidung des VwGH (vom 11.9.2008, GZ 2006/08/0041) gebracht, der eine Erwerbstätigkeit bereits dann unterstellt, wenn der Kommanditist **auch Mehrheitsgesellschafter** der Komplementär-GmbH ist. In diesem Fall kommt ihm – unabhängig von einer operativen persönlichen Tätigkeit in der Gesellschaft – eine entscheidende **Einflussmöglichkeit auf die Geschäftsführung** der Gesellschaft zu. Die tatsächliche Ausübung dieser Einflussmöglichkeit

ist nach Auffassung des VwGH nicht erforderlich. Erzielt ein solcher Kommanditist daher Einkünfte aus der Kommanditbeteiligung über die Versicherungsgrenze hinaus, dann führt dies zur Beitragspflicht als „**neuer Selbständiger**“ nach dem GSVG und kann auch schädliche Konsequenzen in Hinblick auf eine allfällige Frühpension haben.

Änderungen im DBA zwischen Österreich und Griechenland – Besteuerung von Zinsen aus griechischen Staatsanleihen

Das Anfang März beschlossene neue Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Österreich und Griechenland tritt mit April 2009 in Kraft und **gilt** für Vorgänge **ab 2010**. Eine bedeutende Änderung besteht in der zukünftigen Behandlung von **Zinsen aus Staatsanleihen**. Bisher durften dem DBA entsprechend Zinsen aus griechischen Staatsanleihen nur in Griechenland, nicht aber in Österreich, besteuert werden. Da Griechenland sein Besteuerungsrecht nicht ausnützte, kam es zu **gar keiner Besteuerung dieser Zinserträge**. Das **ab 2010** anzuwendende DBA sieht diese Sonderregelung für Zinsen aus Staatsanleihen nicht mehr vor und teilt **Österreich** das grundsätzlich volle **Besteuerungsrecht** an den Zinsen zu. **Griechenland** darf maximal 8% **Quellensteuer** einbehalten, welche – um eine Doppelbesteuerung zu verhindern – auf die in Österreich hervorgerufene Steuerbelastung **angerechnet** würde. Da die Zinsen aus den griechischen Staatsanleihen in **Österreich** bei natürlichen Personen mit einem **Sondersteuersatz von 25%** zu besteuern sind und bei Kapitalgesellschaften der KSt i.H.v. 25% unterliegen, kommt es jedenfalls zu dieser definitiven Belastung. Für die sich **bis 2010** ergebenden Zinserträge aus griechischen Staatsanleihen gilt freilich noch die **Steuerfreiheit**. Grundsätzlich ist neben der Steuerbelastung auch das durch die Bonität des Staates beeinflusste Risiko bei der Investition in (Staats)Anleihen zu berücksichtigen.

Nachweis der Rechtzeitigkeit einer mittels FinanzOnline eingebrachten Berufung

Die österreichische Finanzverwaltung hat in den letzten Jahren die elektronische Einreichung von Steuererklärungen stark forciert. Bei allen Vorteilen, die der elektronische Weg zweifelsfrei bringt, können technische Probleme mitunter aber auch unangenehme Folgen haben. In einem Verfahren vor dem **UFS** (Entscheidung vom 11.11.2008, GZ RV/0275-I/08) ging es darum, dass eine von der Steuerpflichtigen elektronisch eingebrachte Berufung ohne ersichtlichem Grund beim Finanzamt nicht eingegangen war. Insbesondere hatte die Steuerpflichtige bei der elektronischen Eingabe **keine Fehlermeldung** erhalten. Sämtliche in einem bestimmten Zeitraum eingebrachten Anbringen sind jedoch im Nachhinein unter dem Menüpunkt „**Eingebrachte Anbringen-Inhalt**“ abrufbar. Die Steuerpflichtige hat im weiteren Verfahren einen solchen Ausdruck zum Beweis der auf elektronischem Weg übermittelten Berufung vorgelegt. Anders als das Finanzamt, das diesen Ausdruck nicht als Nachweis anerkannt hat, hat der **UFS** der Steuerpflichtigen Recht gegeben und die **rechtzeitige Einbringung** der Berufung **bestätigt**.

Bedarfsprüfung für private Ambulatorien gemeinschaftswidrig!

Nach der Rechtsprechung des **EuGH** (Urteil vom 10.3.2009, Rs C-169/07 „Hartlauer“) ist die **Versagung einer Bewilligung** für die Errichtung eines **privaten Ambulatoriums für Zahnheilkunde** mit der Begründung, dass angesichts des bestehenden Versorgungsangebots durch Kassenvertragsärzte kein Bedarf besteht, **gemeinschaftswidrig**. Nach Auffassung des EuGH besteht nämlich zwischen Ambulatorien und Gruppenpraxen, für die keine Bedarfsprüfung stattzufinden hat, nach Art und Umfang der Tätigkeit kein so wesentlicher Unterschied, der eine derartige Differenzierung rechtfertigen würde. Inwieweit dadurch die Gründung privater Ambulatorien einen Boom erlebt, ist allerdings abzuwarten. Dem Vernehmen nach ist Hartlauer nach dem mehr als 10 Jahre dauernden Verfahren nicht mehr an der Gründung einer privaten Zahnklinik interessiert. Davon unabhängig ist zu beachten, dass die **medizinischen Leistungen** von **privaten Krankenanstalten mit 10% Umsatzsteuer** zu versteuern sind (im Gegenzug besteht dafür die

Möglichkeit zum Vorsteuerabzug) während **ärztliche Leistungen** grundsätzlich **unecht umsatzsteuerbefreit** sind (dafür allerdings kein Vorsteuerabzug).

Impressum: Medieninhaber, Herausgeber und Verleger: Klienten-Info, Klier, Krenn & Partner KG, Redaktion: 1090 Wien, Rotenlöwengasse 19/12-14. Richtung: unpolitische, unabhängige Monatsschrift, die sich mit dem Wirtschafts- und Steuerrecht beschäftigt und speziell für Klienten von Steuerberatungskanzleien bestimmt ist. Die veröffentlichten Beiträge sind urheberrechtlich geschützt und ohne Gewähr. © www.klienten-info.at