

VWGH: „BÜROCONTAINER“ ALS BETRIEBSTÄTTE IM DBA ÖSTERREICH-SCHWEIZ

- 1) Für das Vorliegen einer „Betriebsstätte“ iSd Art 7 gelten dieselben Voraussetzungen wie für eine „feste Einrichtung“ iSd Art 14 DBA Schweiz.
- 2) Der Begriff der Betriebsstätte/festen Einrichtung ist betriebsbezogen zu sehen und erfordert, dass eine Tätigkeit ganz oder teilweise durch diese Einrichtung ausgeübt wird.
- 3) Die Anforderungen an den Umfang einer Betriebsstätte/festen Einrichtung sind umso geringer, je mehr sich die eigentliche Tätigkeit außerhalb einer örtlichen Einrichtung vollzieht.

Art 5, Art 7 und Art 14 DBA Schweiz 1975; § 98 und § 99 EStG 1988; Art 5, Art 7 und Art 14 OECD-MA

VWGH 18.3.2004, 2000/15/0118

Darstellung des Sachverhalts:

Die Beschwerdeführerin, eine inländische GmbH, erzeugte in Österreich Blütenpollen, die als Rohmaterial an ein pharmazeutisches Unternehmen in Schweden geliefert wurden. Die Produktion dauert ca. von Mai bis in den Herbst, die restliche Zeit steht der Betrieb still. Das Unternehmen wird in einer gemieteten Scheune betrieben, in der sich auch die Produktionsanlagen befinden. Vor der Scheune steht ein fix montierter „Bürocontainer“, der im Beschwerdezeitraum mit Telefon und einem Schreibtisch ausgestattet war. Da die Produktion von Blütenpollen großes technisches Fachwissen erfordert, engagierte die Beschwerdeführerin den Schweizer Agraringenieur R. als selbständig tätigen Berater für jeweils weniger als sechs Monate im Jahr. Während dieser Zeit nächtigte R. in einem Gasthaus in Österreich. Er verfügte über kein eigenes Büro, sondern verrichtete sein Arbeit teils auf den Feldern, teils in der Scheune. Auch der Bürocontainer der Beschwerdeführerin stand ihm zur Mitbenützung zur Verfügung. Von dort aus koordinierte er seine Tätigkeit, die hauptsächlich Managementaufgaben beinhaltete. Da R. weder Wohnsitz noch gewöhnlichen Aufenthalt in Österreich hatte, unterlagen seine aus der Beratung entstandenen Einkünfte der beschränkten Steuerpflicht. Die Beschwerdeführerin wurde im Zuge einer Abgabenprüfung zur Haftung für die nach § 99 Abs 1 Z 5 iVm § 100 Abs 1 EStG einzuhebende Abzugsteuer in Höhe von 20 % herangezogen. Die Beschwerdeführerin hatte keinen Steuerabzug vorgenommen, weil sie der Ansicht war, dass Österreich nach dem DBA Schweiz kein Besteuerungsrecht für diese Honorare zukommt.



tung nach Art 14 Z 1 DBA-Schweiz idente Voraussetzungen gelten (vgl VwGH 21.5.1997, 96/14/0084, mwN.), kann es aus der Sicht der im Beschwerdefall strittigen zwischenstaatlichen Zuteilung des Besteuerungsrechtes an den im Inland erzielten Einkünften des R. dahingestellt bleiben, ob diese Prüfung auf der Grundlage des Art 7 Z 1 DBA-Schweiz oder Art 14 Z 1 DBA-Schweiz (an Hand dieser Bestimmung prüfte offenbar die belangte Behörde, weil sie die von einer Tätigkeit des R. als „Ingenieur“ nach Art 14 Z 2 DBA-Schweiz ausging) erfolgt.

Der Begriff der festen (Geschäfts)Einrichtung ist betriebsbezogen zu sehen und erfordert, dass darin die Tätigkeit ganz oder teilweise ausgeübt wird (vgl VwGH 25.11.1992, 91/13/0144, Slg Nr 9734/F; 21.5.1997, 96/14/0084). Die Anforderungen an den Umfang der betrieblichen Handlungen, die zur Begründung einer Betriebsstätte erforderlich sind, sind auch umso geringer, je mehr sich die eigentliche Tätigkeit außerhalb einer festen örtlichen Anlage vollzieht (vgl VwGH 1.10.1991, 90/14/0257). Den Beschwerdeausführungen, einer Betriebsstättenannahme im „Bürocontainer“ stehe entgegen, dass in diesem nicht „der Kern“ der Tätigkeit des R. vollzogen worden sei, kann damit nicht gefolgt werden.

[...] Dass es sich nur um begrenzte Inlandsaufenthalte (jeweils weniger als sechs Monate im Jahr) gehandelt habe, ist im Hinblick auf die ohnedies nur beschränkte Tätigkeit der Beschwerdeführerin nicht wesentlich. Da es zur Annahme einer Verfügungsmacht nicht erforderlich ist, dass Anlagen, Einrichtungen usw. im Eigentum des Unternehmens stehen oder von diesem gemietet wurden, sondern es vielmehr genügt, dass sie für die Zwecke seines Unternehmens ständig

Aus den Entscheidungsgründen:

Da für das Vorliegen einer Betriebsstätte im Sinne des Art 7 Z 1 iVm. Art 5 Z 1 DBA-Schweiz und einer festen Einrich-

zur Verfügung stehen [...], und auch in der Beschwerde ausgeführt wird, R. – dem unbestritten eine maßgebende Stellung in der Führung der betrieblichen Tätigkeit der Beschwerdeführerin zukam – habe seine Tätigkeit ua teils in der als Bearbeitungsbetrieb eingerichteten Scheune, teils in dem der Beschwerdeführerin als Büro dienenden Container ausgeübt, kann die Annahme des Bestehens einer festen

(Geschäfts)Einrichtung für R. im Sinne des DBA-Schweiz nicht als unschlüssig erkannt werden.

Ob der Nachweis einer ausländischen Besteuerung erbracht werden konnte, war – worauf die Beschwerde zutreffend hinweist – für die gegenständliche Beurteilung nicht maßgebend.

ANMERKUNG

Der VwGH hatte sich in der Vergangenheit schon mehrmals zum DBA-rechtlichen Betriebsstättenbegriff geäußert und den Begriff weit gefasst. Im vorliegenden Erk führt der VwGH daher seine Rechtsprechung zu einem weiten Verständnis dieses Begriffs fort.

Zumal die hier interessierenden Normen dem OECD-MA entsprechen, hat die vorliegende Entscheidung auch für andere grenzüberschreitende Sachverhalte Bedeutung. Der VwGH hat sich nicht weiter zur Abgrenzung von Art 7 (Unternehmensgewinne) und Art 14 (Selbständige Arbeit) OECD-MA geäußert. Er weist lediglich in einem in Klammer gesetzten Nebensatz darauf hin, dass die belangte Behörde den Sachverhalt an Hand von Art 14 prüfte „weil sie die von einer Tätigkeit des R. als ‚Ingenieur‘ nach Art 14 Z 2 DBA-Schweiz ausging“. Die Rechtsfolgen von Art 7 und 14 OECD-MA sind ohnehin gleich: Grundsätzlich hat der Ansässigkeitsstaat des Unternehmens das Besteuerungsrecht, außer die Tätigkeit wird im Quellenstaat durch eine Betriebsstätte/feste Einrichtung ausgeübt. Richtigerweise betont der VwGH, dass der Begriff „Betriebsstätte“ iSd Art 7 OECD-MA ident ist mit dem der „festen Einrichtung“ iSd Art 14 OECD-MA (vgl *Baranowski*, Besteuerung von Auslandsbeziehungen² [1996] Rz 523). Dies war auch der Grund für die Streichung des Art 14 im OECD-MA 2000. Der VwGH hat mit der vorliegenden Entscheidung die Streichung des Art 14 gleichsam antizipiert, indem er die Abgrenzung zwischen Art 7 und 14 OECD-MA gar nicht problematisiert hat.

Das Vorliegen einer Betriebsstätte iSd Art 7/14 DBA Schweiz war in diesem Fall entscheidend für das Besteuerungsrecht Österreichs hinsichtlich der Einkünfte des Beraters.

Mit dem vorliegenden Erk bestätigt der VwGH seine bisherige Judikatur, wonach eine DBA-Betriebsstätte bald gegeben ist. So reichen etwa Büroräumlichkeiten und zur Verfügung stehende nötige Geräte, wie zB Computer, Faxgerät ua schon zur Annahme einer Betriebsstätte aus (vgl auch VwGH 21.5.1997, 96/14/0084; RFH 9.6.1939, I 254/30, RSIBl 1939, 788). Ein Schreibtisch allein soll hingegen noch keine Betriebsstätte darstellen (vgl VwGH 25.11.1992, 91/13/0144).

Dem VwGH ist darin zuzustimmen, dass die Anforderungen an eine DBA-Betriebsstätte von der Art des Betriebs abhängen und umso geringer sind, je mehr sich die Tätigkeit außerhalb einer örtlichen Einrichtung vollzieht (vgl auch *Görl* in *Vogel/Lehner* [Hrsg] DBA-Kommentar⁴ (2003) Art 5 Rz 14; BFH 18.12.1986, I R 130/83, BFH/NV 1988, 119). Gewisse Grundvoraussetzungen wie Dauerhaftigkeit, die örtliche Verbundenheit zum Erdboden und die tatsächliche Verfügungsmacht durch das Unternehmen müssen jedoch jedenfalls gegeben sein. Ob eine Geschäftseinrichtung im Eigentum des Unternehmens steht, ist dagegen grundsätzlich irrelevant, es kommt darauf an, ob diese für die Ausübung der Tätigkeit benützt wird (vgl Art 7 Rz 4 OECD-MK). Auch die erforderliche Dauer hängt von der Art des Betriebes ab, eine absolute Frist, wie etwa eine 6-Monats-Frist, muss also nicht gegeben sein (vgl *Lang*, Einführung in das Recht der Doppelbesteuerungsabkommen² [2002] Rz 282 mwN). Im vorliegenden Fall war daher wenig überraschend, dass der VwGH eine Betriebsstätte und damit ein Besteuerungsrecht Österreichs für die Einkünfte des R. annahm.



Die Verpflichtung zur Vornahme eines Steuerabzuges der GmbH hängt jedoch davon ab, wie die Einkünfte des beschränkt steuerpflichtigen R. nach originär innerstaatlichem Recht zu beurteilen sind. Dabei ist interessant, dass die Frage, nach welcher Einkunftsart die Einkünfte des Schweizer Beraters der beschränkten Steuerpflicht unterliegen, nicht aufgeworfen wurde. § 98 Abs 1 Z 3 EStG regelt die beschränkte Steuerpflicht für Einkünfte aus Gewerbebetrieb und erwähnt ausdrücklich Einkünfte aus der kaufmännischen und technischen Beratung. Es darf aber nicht übersehen werden, dass die Bestimmungen für Einkünfte aus Gewerbebetrieb sowohl im Rahmen der beschränkten als auch der unbeschränkten Steuerpflicht nur subsidiär zu den Bestimmungen über die Einkünfte aus selbständiger Arbeit zur Anwendung kommen können. § 98 Abs 1 Z 2 EStG normiert die beschränkte Steuerpflicht für selbständige Arbeit und verweist auf § 22 EStG, wo „Unternehmensberater“ ausdrücklich genannt sind. Unternehmensberater erzielen daher grundsätzlich Einkünfte aus selbständiger Arbeit und

nicht aus Gewerbebetrieb. Zwar ist die materielle Steuerpflicht des R. nach originär innerstaatlichem Recht im gegebenen Fall auch bei Annahme einer selbständigen Tätigkeit iSd § 98 Abs 1 Z 2 EStG gegeben, jedoch könnte die Steuerabzugspflicht der Beschwerdeführerin anders zu beurteilen sein. Es sprechen nämlich gute Gründe dafür, die Erhebung durch Steuerabzug nach § 99 Abs 1 Z 5 EStG nur für gewerbliche Einkünfte iSd § 98 Abs 1 Z 3 EStG, nicht aber für freiberufliche Einkünfte iSd § 98

Abs 1 Z 2 EStG anzuwenden (vgl überzeugend in diese Richtung H.-J. Aigner/Konezny, Die kaufmännische und technische Beratung im Inland und die Gestellung von Arbeitskräften, in Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer [Hrsg] Die beschränkte Steuerpflicht im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht (2004) 165 (181 ff) mwN). Vor diesem Hintergrund ist bedauerlich, dass diese Fragen nicht erörtert wurden.

EVA BURGSTALLER

VWGH: SUBSUMTION DES DERIVATIVEN FIRMENWERTS UNTER DAS BEWERTUNGSRECHTLICHE BETRIEBSVERMÖGEN

Der Firmenwert ist bei der Einheitswertermittlung des Betriebsvermögens zu berücksichtigen. Eine andere Meinung sieht allerdings nur den Substanzwert vom Einheitswert erfasst und berücksichtigt daher den Firmenwert als Ertragswert bei der Einheitswertermittlung nicht.

§ 57 Abs 1, § 68 Abs 5 BewG 1955; § 6 EStG 1988

VWGH 31.3.2004, 2001/13/0318

Kurzdarstellung des Sachverhalts:

Anlässlich einer abgabenbehördlichen Prüfung der Jahre 1991 bis 1993 wurde festgestellt, dass ein derivativer Firmenwert (aus dem Erwerb mehrerer Betriebe der Rechtsvorgängerin 1987) den Einheitswert des Betriebsvermögens und somit Vermögensteuer und Erbschaftsteueräquivalent erhöhe. In ihrer Berufung brachte die Beschwerdeführerin vor, dass der Einheitswert – anders als der Wirtschaftsgutbegriff bei der periodengerechten Ertragsermittlung – nur selbstständig verkehrsfähige Wirtschaftsgüter umfasse, also nicht den Firmenwert. Die Berufung wurde mit der Begründung abgewiesen, eine vom Betrieb losgelöste selbständige Verkehrsfähigkeit des immateriellen Wirtschaftsgutes verlange das BewG 1955 nicht.



Aus den Entscheidungsgründen:

[...] Der Ansatz eines Firmenwertes bei der Ermittlung des Betriebsvermögens kommt nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nur dann in Frage, wenn er durch Entgelt erworben oder durch besondere Aufwendungen geschaffen worden ist oder wenn sich darüber eine feste allgemeine Verkehrsauffassung gebildet hat (vgl VwGH 18.2.1983, 81/17/0030; 28.1.1998, 95/13/0285; 25.1.2000, 94/14/0038). Im Beschwerdefall wurde der strittige Firmenwert gegen Entgelt erworben. Wie schon im

Verwaltungsverfahren bringt die Beschwerdeführerin vor, das Entgelt für den Firmenwert sei im Hinblick auf erwartete künftige Erträge bezahlt worden, weshalb im ertragsteuerlichen Ansatz eines Firmenwertes eine Bilanzierungshilfe zur Vermeidung der sofortigen Aufwandserfassung zu sehen sei. Solcherart liege keine „selbständige Bewertungsmöglichkeit und Verkehrsfähigkeit“ vor. Mit einem ähnlichen auf die Rechtsansicht von Gassner, a.a.O. [Anm.: Der „Wert im ganzen“ (§ 2 BewG) und der „Gesamtwert des gewerblichen Betriebs“ (§ 68 Abs 5 BewG), ÖStZ 1985,

75], gestützten Einwand hat sich der Verwaltungsgerichtshof schon im angeführten Erkenntnis vom 28. Jänner 1998 auseinander gesetzt und ausgeführt, dass zwischen dem Vorliegen eines Wirtschaftsgutes und dessen Bewertung zu unterscheiden sei. Die Ertragsaussichten, die durch die

Nutzung eines Wirtschaftsgutes entstehen, stellen die für die Bewertung des Wirtschaftsgutes entscheidenden Parameter dar. Der bewertungsrechtliche Begriff des Wirtschaftsgutes ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes weiter als der Begriff „veräußerungsfähiger Gegenstand“, weil durch den Begriff des Wirtschaftsgutes alle materiellen und immateriellen Werte erfasst werden, für die im Falle des Verkaufes des Unternehmens zwecks Fortführung vom Erwerber etwas bezahlt würde. Der im § 68 Abs 5 BewG 1955 verwendete Begriff des Wirtschaftsgu-