

S W I

Steuer und Wirtschaft International Tax and Business Review

Clemens Nowotny / Gerhard Steiner

OECD-Entwurf zur Dokumentation von Verrechnungspreisen

OECD Draft on Transfer Pricing Documentation

Michael Lang

Wegzugsbesteuerung durch Änderung oder Abschluss eines DBA?

Exit Taxation Through Amendment or Conclusion of a Tax Treaty?

Christian Wimpissinger

Nichtabzugsfähigkeit von Zinsen/Lizenzgebühren unionsrechtswidrig?

Non-Deductibility of Interest Payments and Royalties Contrary to Union Law?

Thomas Kühbacher

Aufteilungsverbot beim häuslichen Arbeitszimmer

Non-Deductibility of Certain Home Office Expenses

Ina Kerschner / Christoph Marchgraber

Öffentlich-rechtliches Dienstverhältnis und DBA Liechtenstein

Public Employment and Tax Treaty with Liechtenstein

News aus der EU

EU News

Internationale Rechtsprechung

International Court Decisions



Linde

Ina Kerschner / Christoph Marchgraber*)

SWI-Jahrestagung: Einkünfte aus einem öffentlich-rechtlichen Dienstverhältnis nach dem DBA Liechtenstein

SWI CONFERENCE: REMUNERATION IN RESPECT OF PUBLIC EMPLOYMENT UNDER THE TAX TREATY WITH LIECHTENSTEIN

On November 14th, 2013, the eighth 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 (UFS 23. 9. 2013, RV/0478-F/12)

Ein in Österreich ansässiger Steuerpflichtiger ist Sozialarbeiter und -pädagoge und steht in einem öffentlich-rechtlichen Dienstverhältnis zu einer liechtensteinischen Gemeinde, die einen Kinder- und Jugendtreff unterhält. Sein Tätigkeitsfeld umfasst u. a. die Beratung von Kindern und Jugendlichen, die Führung des Kinder- und Jugendtreffs während der Öffnungszeiten sowie die Planung und Umsetzung von gemeinsamen Projekten und Veranstaltungen. Der Steuerpflichtige ist überdies verantwortlich für die Kontrolle und Einhaltung der gesetzlichen und in der Hausordnung vorgesehenen Jugendschutzbestimmungen. Bei Verstößen kann er im Auftrag des Gemeindevorstehers auch Sanktionen einleiten. Hoheitliche Aufgaben – wie etwa das Ausstellen von Bescheiden – sind mit dem öffentlich-rechtlichen Dienstverhältnis nicht verbunden.

II. Diskussion

Bernhard Renner: Der Steuerpflichtige vertritt die Auffassung, dass die Einkünfte in Österreich gemäß Art. 19 Abs. 1 DBA Liechtenstein²⁾ von der Steuer freizustellen sind. Ein Progressionsvorbehalt würde dabei mangels in Österreich steuerpflichtiger Einkünfte ins Leere gehen. Die für die Anwendung des Art. 19 Abs. 1 DBA Liechtenstein erforderliche „Ausübung öffentlicher Funktionen“ ergibt sich nach Ansicht des Steuerpflichtigen daraus, dass die liechtensteinische Gemeinde verpflichtet ist, an der Vollziehung der Gesetze mitzuwirken. Aufgrund des öffentlich-rechtlichen Dienstverhältnisses mit der Gemeinde sei der Steuerpflichtige für die Kontrolle und Einhaltung der Vorschriften des liechtensteinischen Jugendschutzgesetzes verantwortlich und übe daher eine öffentliche Funktion aus.

Das österreichische Finanzamt geht hingegen davon aus, dass die Einkünfte gemäß Art. 15 Abs. 4 DBA Liechtenstein in Österreich besteuert werden dürfen und die in Liechten-

*) Mag. Ina Kerschner und Dr. Christoph Marchgraber sind wissenschaftliche Mitarbeiter am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht an der WU Wien.

1) Am 14. 11. 2013 fand zum achten Mal die vom Linde Verlag und vom Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU Wien 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, Mag. Matthias Kornberger, HR Dr. Christian Lenneis, Min.-Rat Hon.-Prof. Dr. Helmut Loukota, Mag. Roland Macho, WP/StB Dr. Johann Mühlechner, HR Mag. Bernhard Renner, WP/StB Dr. Roland Rief, WP/StB Mag. Reinhard Rindler, LL.M., 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. Nr. 24/1971.

stein bezahlte Steuer entsprechend der zum DBA Liechtenstein ergangenen VO³⁾ anzurechnen ist. Dem Kassenstaat komme nämlich gemäß Art. 19 Abs. 1 DBA Liechtenstein das ausschließliche Besteuerungsrecht nur dann zu, wenn der Steuerpflichtige auch zur Setzung von Hoheitsakten berechtigt ist. Die Wahrnehmung öffentlicher Aufgaben sei mit einer solchen „*Ausübung öffentlicher Funktionen*“ nicht gleichzusetzen. Das Finanzamt hat sich damit über das Ergebnis einer Verständigungsvereinbarung hinweggesetzt, in der die österreichische und die liechtensteinische Steuerverwaltung übereingekommen sind, dass Art. 19 Abs. 1 DBA Liechtenstein „– *unabhängig von der konkreten Tätigkeit des Einzelnen – auf alle Dienstnehmer eines Vertragsstaats oder einer seiner Gebietskörperschaften anzuwenden [ist], sofern der Vertragsstaat oder die Gebietskörperschaft öffentliche Funktionen ausüben. [...] Dieses Einverständnis spiegelt die Übung der Vertragsstaaten wider und dient daher lediglich der rechtlichen Klarstellung.*“⁴⁾

Im vorliegenden Fall ist der UFS Feldkirch aufgrund der Rechtsprechung des VwGH⁵⁾ zum Ergebnis gekommen, dass für die Anwendbarkeit des Art. 19 Abs. 1 DBA Liechtenstein zwei Voraussetzungen kumulativ erfüllt sein müssen: Zum einen darf der Steuerpflichtige im anderen Vertragsstaat keine kaufmännische oder gewerbliche Tätigkeit ausüben. Mit dem Tatbestandsmerkmal der „*Ausübung öffentlicher Funktionen*“ werden zum anderen nur jene Dienstnehmer vom Kassenstaatsprinzip erfasst, die als Organe bei der Wahrnehmung hoheitlicher Befugnisse und Aufgaben tätig werden.⁶⁾ Nach der Rechtsprechung des VwGH ist schließlich darauf abzustellen, ob dem Dienstnehmer hoheitliche Befugnisse und Aufgaben – wie etwa das Ausstellen von Bescheiden – zukommen.⁷⁾ Daher ist die zwischen der österreichischen und der liechtensteinischen Finanzverwaltung abgeschlossene Verständigungsvereinbarung nach Ansicht des UFS mit dem klaren Wortlaut des Art. 19 Abs. 1 DBA Liechtenstein nicht vereinbar.

Darüber hinaus handle es sich dabei auch nicht um eine spätere Übung i. S. d. Art. 31 Abs. 3 lit. b des Wiener Übereinkommens über das Recht der Verträge,⁸⁾ aus der eine Übereinstimmung der Vertragsparteien über die Auslegung des DBA hervorgeht. Der UFS stellt klar, dass es sich um eine umfassende und einheitliche Übung handeln müsste, die zumindest eine gewisse Zeit andauert, dem Wortlaut und dem Zusammenhang des DBA nicht widerspricht und von den zuständigen Stellen – den Finanzämtern sowie den Rechtsmittelbehörden – gepflogen wird.⁹⁾ Obwohl das BMF im Wege eines Verständigungsverfahrens mit der liechtensteinischen Steuerverwaltung zum Ergebnis gekommen ist, dass Art. 19 Abs. 1 DBA Liechtenstein „*auf alle Dienstnehmer*“ des Kassenstaats anzuwenden sein soll, kann nach Ansicht des UFS von einer ständigen Übung i. S. d. Art. 31 Abs. 3 lit. b des Wiener Übereinkommens über das Recht der Verträge keine Rede sein. Das BMF sei zwar gemäß Art. 25 i. V. m. Art. 3 Abs. 1 lit. d Z 1 DBA Liechtenstein für die Durchführung von Verständigungsvereinbarungen zuständig; allerdings handle es sich beim BMF nicht um eine für die Vollziehung des DBA zuständige Behörde. Es stehe den zuständigen Behörden der Vertragsstaaten daher auch nicht zu, über eine Verständigungsvereinbarung gar eine Änderung des DBA vorzunehmen.¹⁰⁾

³⁾ BGBl. II Nr. 192/1997.

⁴⁾ Erlass des BMF vom 18. 2. 2013, BMF-010221/0009-IV/4/2013.

⁵⁾ VwGH 21. 3. 1996, 94/15/0128.

⁶⁾ VwGH 21. 3. 1996, 94/15/0128; 4. 11. 1998, 93/13/0201; 19. 9. 2007, 2007/13/0080.

⁷⁾ VwGH 17. 10. 2007, 2007/13/0088.

⁸⁾ BGBl. Nr. 40/1980.

⁹⁾ Vgl. z. B. Lang, Wer hat das Sagen im Steuerrecht? - Die Bedeutung des OECD-Steuerausschusses und seiner Working Parties, ÖStZ 2006, 203 (208 f.); Zeilinger, Die „spätere Übung“ nach Art 31 Abs 3 lit b der Wiener Vertragsrechtskonvention, ÖStZ 2007, 309 (311 ff.).

¹⁰⁾ Zur tatsächlichen Vertragsänderung durch nachfolgende Praxis vgl. Lang, ÖStZ 2006, 209.

Der vom Steuerpflichtigen ins Treffen geführten Bestätigung der liechtensteinischen Steuerverwaltung, wonach die Einkünfte aus seiner Tätigkeit gemäß Art. 19 Abs. 1 DBA Liechtenstein in Liechtenstein steuerpflichtig sind, hält der UFS entgegen, dass nach der ausdrücklichen Anordnung des Art. 3 Abs. 2 DBA Liechtenstein das Abkommen zunächst aus sich selbst heraus auszulegen ist. Daher sei es für die abkommensrechtliche Beurteilung irrelevant, welche Auffassung die liechtensteinischen Behörden vertreten. Letztlich verdeutlicht der UFS, dass der Vorwurf, die Finanzverwaltung spreche „mit zwei verschiedenen Zungen“ – nach Auffassung des BMF sei Art. 19 Abs. 1 DBA Liechtenstein anzuwenden, während das Finanzamt die Einkünfte unter Art. 15 Abs. 4 DBA Liechtenstein subsumiert –, nichts an diesem Ergebnis zu ändern vermag, weil der UFS allein an das Gesetz und die dazu ergangene Judikatur gebunden ist.

Bernhard Gröhs: Ob der Steuerpflichtige mit den von ihm ausgeübten Tätigkeiten öffentliche Funktionen ausübt oder nicht, ist eine Frage der Abkommensauslegung. Es lassen sich wohl beide Auffassungen vertreten. Schließlich handelt es sich beim Jugendfürsorgewesen um eine klassische öffentliche Aufgabe des Staates, für deren Erfüllung es in vielen Fällen keines Verwaltungsakts bedarf. Daher ist die Einkünftequalifikation nicht so eindeutig, wie es nach der Entscheidung des UFS scheint. Wesentlich beunruhigender ist aber, dass eine ganze Reihe von Interessengruppen auf ein bestimmtes Verständnis des Art. 19 Abs. 1 DBA Liechtenstein vertraut hat. Da die Einkünfte in Liechtenstein lediglich einem Durchschnittssteuersatz von in etwa 7 % unterliegen, ist es durchaus verständlich, dass die österreichische und die liechtensteinische Finanzverwaltung im Wege einer Verständigungsvereinbarung dem im Sozialwesen bestehenden Kostendruck Rechnung tragen wollten. Dass sich das Finanzamt über diese zwischenstaatliche Übereinkunft hinwegsetzt, ist daher aus rechtspolitischer und standortpolitischer Sicht bedauerlich. Die Argumentation des UFS, wonach ein Verständigungsverfahren nicht *per se* als eine ständige Übung i. S. d. Art. 31 Abs. 3 lit. b des Wiener Übereinkommens über das Recht der Verträge angesehen werden kann, ist allerdings völlig verständlich und nachvollziehbar.

Nikolaus Zorn: Der Abkommenstext des DBA Liechtenstein ist klar und auch die dazu ergangene Rechtsprechung des VwGH eindeutig. Das BMF setzt sich durch die Verständigungsvereinbarung zur Auslegung des Art. 19 Abs. 1 DBA Liechtenstein somit in Widerspruch zum Gesetzgeber. Daher ist es völlig verständlich, dass der UFS dem BMF nicht folgt. Auch die auf das Gesetz ausgerichtete Vorgehensweise des zuständigen Finanzamts ist zu begrüßen. Eine andere Frage ist hingegen, ob die Verständigungsvereinbarung ein berechtigtes Vertrauen der Steuerpflichtigen schaffen konnte. Da die Verständigungsvereinbarung noch sehr jung ist, scheint dies eher zweifelhaft. Dennoch sollte dies im Einzelfall geprüft und gegebenenfalls das Vertrauen in diese Vereinbarung im Nachsichtsweg berücksichtigt werden.

Bernhard Renner: Bei diesem Sachverhalt handelt es sich um keinen Einzelfall. Vielmehr gibt es eine große Zahl von Vorarlbergern, die bei öffentlichen Dienstgebern in Liechtenstein beschäftigt sind. Das BMF ist daher gerade dabei, das im Verständigungsverfahren erzielte Ergebnis durch die Erlassung von Bescheiden gemäß § 48 BAO durchzusetzen. Wenngleich zweifelhaft ist, ob diese Bescheide gesetzeskonform sind, werden sie wohl rechtskräftig werden. Da sich dies für die Steuerpflichtigen positiv auswirkt, ist nämlich nicht damit zu rechnen, dass diese gegen die Bescheide berufen werden. Darüber hinaus ist vom BMF offenbar geplant, eine Verordnung zu Art. 19 DBA Liechtenstein zu erlassen, wonach Art. 19 Abs. 1 DBA Liechtenstein – entgegen der bisherigen Judikatur des VwGH – auch dann anzuwenden ist, wenn zwar nicht der in einem öffentlich-rechtlichen Dienstverhältnis stehende Steuerpflichtige, aber der Kassenstaat als Dienstgeber öffentliche Funktionen ausübt.¹¹⁾

¹¹⁾ Siehe bereits BGBl. II Nr. 450/2013.

Roland Macho: Die Entscheidung des UFS zeigt, dass das BMF bei Verständigungsverfahren Rücksprache mit den Finanzämtern halten sollte, um sicherzustellen, dass es nicht im Nachhinein zu widersprüchlichen Aussagen kommt.

Michael Lang: Es handelt sich bei der Entscheidung des UFS um ein Musterbeispiel richterlicher Eigenständigkeit. In der Tat ist es auch keine Selbstverständlichkeit, dass sich ein Finanzamt über einen – wenngleich nicht gesetzeskonformen – Erlass des BMF hinwegsetzt. Aus rechtsstaatlicher Sicht ist es jedenfalls höchst bedenklich, wenn das BMF diesem rechtswidrigen Ergebnis nunmehr tatsächlich im Wege des § 48 BAO zum Durchbruch verhelfen will.

Bernhard Renner: Nach derzeitigem Recht können Bescheide gemäß § 48 BAO nur unmittelbar vor dem VfGH bekämpft werden. Seit dem 1. 1. 2014 gibt es aber auch die Möglichkeit, die Rechtmäßigkeit solcher Bescheide vom Bundesfinanzgericht prüfen zu lassen. Ob dies in der Praxis häufig vorkommen wird, ist jedoch zweifelhaft. Immerhin wird der Bescheidadressat wohl kaum Beschwerde gegen einen Bescheid gemäß § 48 BAO erheben, und eine Konkurrentenbeschwerde sieht auch das reformierte Abgabenverfahrensrecht nicht vor.

Büro mit Marketingaufgaben in Drittstaaten

(BMF) – Unterhält ein deutsches Unternehmen in Österreich ein Büro, in dem ein in Österreich ansässiger Mitarbeiter beschäftigt ist, dessen Aufgabe darin besteht, andere europäische Länder zu bereisen und dort die Arbeit von technischen Angestellten des deutschen Unternehmens zu koordinieren und Kunden zu treffen, dessen Tätigkeit aber nicht auf Kundenbeziehungen in Österreich gerichtet ist, dann erfordert die Beurteilung, ob in diesem Büro eine bloße unterstützende Hilfstätigkeit für das deutsche Unternehmen ausgeführt wird und folglich keine inländische Betriebsstätte im Sinn von Art. 5 DBA Deutschland besteht, eine vertiefte Sachverhaltsdurchleuchtung, die nicht im Rahmen des auf Rechtsfragen ausgerichteten ministeriellen EAS-Verfahrens erfolgen kann, sondern dem zuständigen Finanzamt vorbehalten bleiben muss.

Hierbei wird aber zu beachten sein, dass der bloße Umstand einer Tätigkeitsausübung auf Auslandsmärkten nicht bewirken kann, darin eine bloße Hilfstätigkeit des inländischen Marketingbüros für das deutsche Unternehmen zu sehen. Denn bei einer solchen Sichtweise müssten im schließlichen Endergebnis sämtliche inländischen Personengesellschaften (= Personengesellschaftsbetriebsstätten) deutscher Unternehmen, von denen aus ausschließlich der osteuropäische Markt beliefert wird, als bloße Hilfsbetriebsstätten gewertet werden. Die Hilfsfunktion einer Tätigkeit ist daher ihrer Natur nach und unabhängig vom territorialen Ausübungsgebiet zu beurteilen.

Bei der Sachverhaltsdurchleuchtung wird vor allem darauf Bedacht zu nehmen sein, ob die Umsatzerzielung des deutschen Unternehmens durch die Aktivitäten des Marketingbüros unmittelbar gefördert wird (z. B. weil erst das erwähnte „Treffen der Kunden“ diese in die Lage versetzt, die Ware sodann online über das Internet zu bestellen). Von Relevanz wird auch sein, ob die als „Marketingtätigkeit“ angesprochene Aktivität möglicherweise derart intensiv gestaltet ist, dass hierdurch der Marktzugang eröffnet oder die Marktpräsenz signifikant ausgebaut wird, sodass hierdurch für das deutsche Unternehmen immaterielle Werte aufgebaut werden (Hinweis auf EAS 2690 betreffend Vertrieb von CDs unter Nutzung eines inländischen Büros mit Markterschlussaufgaben). (EAS 3343 v. 10. 4. 2014)

SWI

Steuer und Wirtschaft International
Tax and Business Review

Michael Lang
Konsequenzen des VfGH-Erkenntnisses zum DBA Liechtenstein
Consequences of the Constitutional Court's Liechtenstein Decision

Stefan Bendlinger
Authorized OECD Approach bei Bau-/Montagebetriebsstätten
Authorized OECD Approach for Construction Permanent Establishments

Alexander Stieglitz / Johannes Volpini de Maestri
Quellensteuerentlastung bei Gewinnausschüttungen
Relief at Source from Dividend Withholding Tax

Karl Waser
Steuerabzug und grenzüberschreitende Arbeitskräfteüberlassung
Withholding Tax and Cross-Border Supply of Staff

Daniel W. Blum / Eline Hulsman
Finalität und grenzüberschreitende Verlustverrechnung
Finality and Cross-Border Loss Utilization

News aus der EU, internationale Rechtsprechung
EU News, International Court Decisions

WIR SCHENKEN IHNEN EINEN BUNTEN HERBST

Bestellen Sie jetzt Ihr
Jahresabonnement
2015, und Sie erhalten
alle SWI-Hefte
plus Onlinezugang
und App ab Bestellung
bis Ende 2014 gratis.

SIE KENNEN DIE
SWI
NOCH NICHT?
Dann bestellen Sie jetzt
Ihr Gratis-Probeheft!

BESTELLEN SIE JETZT IHR JAHRESABO

Ja, ich bestelle Exemplare

SWI-Jahresabonnement 2015 inkl. Onlinezugang und App

(25. Jahrgang 2015, Heft 1-12) und ich erhalte die Hefte sowie den Onlinezugang
ab dem Zeitpunkt der Bestellung bis Jahresende 2014 gratis.

EUR 252,-

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
oder via E-Mail an
office@lindeverlag.at
oder per Fax
01/24 630-53

Das Angebot gilt nur für Neuabonnenten. Sollte Ihnen die Zeitschrift wider Erwarten nicht gefallen, bestellen Sie bitte bis 30.11.2014 ab.
Danach ist die Abbestellung erst zum Jahresende 2015 möglich.



Die App können Sie hier auf Ihr Gerät
(iPhone, iPad oder iPod) laden