

31. Jahrgang / Juli 2021 / Nr. 7

SWI

Steuer und Wirtschaft International
Tax and Business Review

Linde
www.lindeverlag.at

Michael Lang

Einkünfte aus öffentlichen Kassen in der Schweiz

Income from Public Funds in Switzerland

Alexandra Platzer

Abzugsteuer bei Gestellung von Arbeitskräften

Withholding Taxes on Personnel Leasing Fees

Thomas Kühbacher

Grenzüberschreitende Dividenden und Unionsrecht

Cross-Border Dividends and European Union Law

Dominik Stundner

Meldepflicht und Steuerabfuhr bei US-Partnerships

Reporting Obligation and Tax Payment for U.S. Partnerships

EAS, News aus der EU, Rechtsprechung

Legal Opinions, EU News, Court Decisions

Michael Lang*)

Einkünfte aus öffentlichen Kassen und Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung nach dem DBA Schweiz

INCOME FROM PUBLIC FUNDS AND METHODS TO AVOID DOUBLE TAXATION ACCORDING TO THE TAX TREATY WITH SWITZERLAND

The Austrian Federal Tax Court had to decide about the case of an Austrian resident, working in Austria as an employee for the Swiss government and one of the Swiss cantons. The Court came to the conclusion that this income was taxable in Austria and Austria had to grant a credit for a Swiss tax. Since Switzerland did not exercise its taxation right, Austria was the only country taxing the income. *Michael Lang* analyses and criticises the judgment.

I. Entscheidung des BFG

Das BFG hatte über den Fall einer in Österreich ansässigen Person zu entscheiden, die für die Justiz der Schweiz und einen ihrer Kantone im Rahmen eines Dienstverhältnisses tätig war. Sie übte ihre Tätigkeit zum Großteil in Österreich und bloß in geringem Ausmaß in der Schweiz aus. Nach dem nationalen Steuerrecht der Schweiz wird dort nur der Teil der Tätigkeit, der in der Schweiz ausgeübt wird, besteuert. Die in Österreich ausgeübte Tätigkeit bleibt in der Schweiz unbesteuert. Strittig war vor dem BFG, ob für die auf die österreichische Tätigkeit entfallenden Einkünfte nach dem DBA die Freistellungs- oder die Anrechnungsmethode anwendbar ist.¹⁾

Die maßgebenden Abkommensvorschriften lauten wie folgt:

- **Art 15 DBA Schweiz**

„(1) Vorbehaltlich der Artikel 16, 18 und 19 dürfen Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, dass die Arbeit in dem anderen Vertragsstaat ausgeübt wird. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so dürfen die dafür bezogenen Vergütungen in dem anderen Staat besteuert werden.

[...]“

- **Art 19 DBA Schweiz**

„(1) Vergütungen, einschließlich der Ruhegehälter, die ein Vertragsstaat für ihm erbrachte, gegenwärtige oder frühere Dienstleistungen oder Arbeitsleistungen auszahlt, dürfen in diesem Staat besteuert werden. Dies gilt auch dann, wenn solche Vergütungen von einem Land, von einem Kanton, von einer Gemeinde, einem Gemeindeverband oder einer anderen juristischen Person des öffentlichen Rechts eines der beiden Staaten gewährt werden.

[...]“

- **Art 23 DBA Schweiz**

„(1) Bezieht eine in einem Vertragsstaat ansässige Person Einkünfte oder hat sie Vermögen und dürfen diese Einkünfte oder dieses Vermögen nach diesem Abkommen in dem anderen Vertragsstaat besteuert werden, so nimmt der erstgenannte Staat, vorbehaltlich der nachfolgenden Absätze, diese Einkünfte oder dieses Vermögen von der Besteuerung aus; dieser Staat darf aber bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen oder das übrige Vermögen dieser Person den Steuersatz anwenden, der anzuwenden wäre, wenn die betreffenden Einkünfte oder das betreffende Vermögen nicht von der Besteuerung ausgenommen wären.

*) Univ.-Prof. Dr. DDr. h.c. Michael Lang ist Vorstand des Instituts für Österreichisches und Internationales Steuerrecht, wissenschaftlicher Leiter des LLM-Programms International Tax Law und Sprecher des Doctoral Program in International Business Taxation (DIBT) der WU. – Herrn Philipp Scharizer danke ich für die kritische Durchsicht und die Unterstützung bei der Erstellung des Anmerkungsapparats und bei der Fahnenkorrektur.

1) BFG 3. 2. 2021, RV/7101639/2018; vgl auch schon BFG 29. 1. 2021, RV/7102480/2014.

- (2) *Ungeachtet des Absatzes 1 darf Österreich Einkünfte im Sinne des Artikels 15 Absatz 1 sowie Einkünfte im Sinne des Artikels 19 (ausgenommen Ruhegehälter), die eine in Österreich ansässige Person aus ihrer in der Schweiz ausgeübten Arbeit aus öffentlichen Kassen der Schweiz bezieht, besteuern. Bezieht eine in Österreich ansässige Person unter Artikel 10, 15 und 19 fallende Einkünfte, die nach diesem Abkommen in der Schweiz und in Österreich besteuert werden dürfen, so rechnet Österreich auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der der in der Schweiz gezahlten Steuer entspricht; der anzurechnende Betrag darf jedoch den Teil der vor der Anrechnung ermittelten Steuer nicht übersteigen, der auf die aus der Schweiz bezogenen Einkünfte entfällt.*

[...]"

Anwendbare Verteilungsnorm war Art 19 Abs 1 DBA Schweiz. Nach dieser Vorschrift hat die Schweiz als jener Staat, für den die Arbeitsleistung erbracht wurde, das Besteuerungsrecht. Anders als Art 19 Abs 1 OECD-MA sieht diese Vorschrift seit einer 1994/95 erfolgten Abkommensrevision nicht mehr das ausschließliche Besteuerungsrecht des sogenannten Kassenstaates vor.

Strittig war die Auslegung des Methodenartikels: In Art 23 Abs 1 DBA Schweiz ist generell die Freistellungsmethode vorgesehen. In Art 23 Abs 2 und 3 DBA Schweiz ist abweichend davon angeordnet, in welchen Fällen Österreich (Abs 2) und die Schweiz (Abs 3) auf andere Weise die Doppelbesteuerung vermeiden. In den von Art 23 Abs 2 DBA Schweiz erfassten Konstellationen hat Österreich die Anrechnungsmethode anzuwenden. Art 23 Abs 2 Satz 1 DBA Schweiz spricht ua die „*Einkünfte im Sinne des Artikels 19 (ausgenommen Ruhegehälter), die eine in Österreich ansässige Person aus ihrer in der Schweiz ausgeübten Arbeit aus öffentlichen Kassen der Schweiz bezieht*“, ausdrücklich an und sieht das Besteuerungsrecht Österreichs für diese Einkünfte vor. Der Beschwerdeführer übte seine Tätigkeit überwiegend nicht in der Schweiz, sondern in Österreich aus. Das BFG maß der Vorschrift des Art 23 Abs 2 Satz 1 DBA Schweiz über den Wortlaut hinausgehende Bedeutung bei: „*Art. 23 Abs. 2 erster Satz des Doppelbesteuerungsabkommens ist [...] somit nicht einschränkend – also auf Einkünfte für in der Schweiz ausgeübte Arbeit aus öffentlichen Kassen in der Schweiz –, sondern erweiternd – neben der Einkünftebesteuerungsberechtigung für die im Ansässigkeitsstaat ausgeübte Tätigkeit – auch auf diese anzusehen.*“²⁾

Das BFG argumentierte mit einem Größenschluss: „*In Bezug auf die in Österreich erbrachte Tätigkeit ist Österreich sowohl der Ansässigkeitsstaat als auch der Tätigkeitsstaat. Umso mehr ist ein Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaates – im Falle der Ausübung der Tätigkeit in diesem – gegeben (dies entspricht dem Grundsatz in der Grundregel, dass grundsätzlich dem Ansässigkeitsstaat das Recht der Besteuerung zusteht).*“

Vor dem Hintergrund dieser zu Art 23 Abs 2 Satz 1 DBA Schweiz entwickelten Auffassung war es konsequent, dass das BFG dann auch Art 23 Abs 2 Satz 2 DBA Schweiz als anwendbar erachtete: Für unter Art 19 DBA Schweiz fallende Einkünfte, „*die nach diesem Abkommen in der Schweiz und Österreich besteuert werden dürfen*“, ist in dieser Vorschrift die Anrechnungsmethode vorgesehen. Da auf die auf die Tätigkeit in Österreich entfallenden Einkünfte in der Schweiz nach innerstaatlichem Recht keine Steuer erhoben wurde, gab es allerdings insoweit auch keine anzurechnende Steuer, sodass die Einkünfte letztlich ausschließlich in Österreich besteuert wurden.

Das BFG hat auf diese Weise vermieden, dass es zu doppelter Nichtbesteuerung kommt: Wenn die auf die Tätigkeit in Österreich entfallenden Einkünfte aus öffentlichen Kassen nicht von Art 23 Abs 2 DBA Schweiz erfasst sind, ist wiederum die generelle Regel des Art 23 Abs 1 DBA Schweiz anwendbar. Die Einkünfte sind dann, weil sie nach Art 19 Abs 1 DBA Schweiz in der Schweiz besteuert werden können, in Öster-

²⁾ Hervorhebung im Original.

reich von der Bemessungsgrundlage auszunehmen und können nur für Zwecke des Progressionsvorbehalts erfasst werden. Die Schweiz macht von dem ihr abkommensrechtlich zustehenden Besteuerungsrecht keinen Gebrauch.

II. Kritik an der Auffassung des BFG

Ob der vom BFG vorgenommene Größenschluss berechtigt war, ist fraglich: Der Umstand, dass Einkünfte aus öffentlichen Kassen, die auf eine im Ansässigkeitsstaat ausgeübte Tätigkeit entfallen, dort nur für Zwecke des Progressionsvorbehalts erfasst werden können, ist keine Besonderheit des DBA Schweiz, sondern Standard im Abkommensrecht: Nach Art 19 Abs 1 lit a OECD-MA können „*Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, ausgenommen Ruhegehälter, die von einem Vertragsstaat oder einer seiner Gebietskörperschaften an eine natürliche Person für die diesem Staat oder der Gebietskörperschaft geleisteten Dienste gezahlt werden, [...] nur in diesem Staat besteuert werden*“. In die Stammfassung des Art 19 Abs 1 DBA Schweiz wurde diese Vorschrift weitgehend übernommen, wobei keine Ausnahme für Ruhegehälter enthalten war: „*Vergütungen, einschließlich der Ruhegehälter, die ein Vertragsstaat für ihm erbrachte, gegenwärtige oder frühere Dienstleistungen oder Arbeitsleistungen auszahlt, dürfen nur in diesem Staat besteuert werden. Dies gilt auch dann, wenn solche Vergütungen von einem Land, von einem Kanton, von einer Gemeinde, einem Gemeindeverband oder einer anderen juristischen Person des öffentlichen Rechts eines der beiden Staaten gewährt werden.*“ Nach dem DBA Schweiz mussten somit von Anfang an aus öffentlichen Kassen der Schweiz bezogene Einkünfte von in Österreich ansässigen Personen auch für in Österreich erbrachte Arbeitsleistungen von der österreichischen Bemessungsgrundlage ausgenommen werden und konnten in Österreich nur beim Progressionsvorbehalt berücksichtigt werden.

Durch die Abkommensrevision 1994/95 wurde in Art 19 Abs 1 DBA Schweiz die Wortfolge „*dürfen nur in diesem Staat besteuert werden*“ aufgehoben und durch die Wortfolge „*dürfen in diesem Staat besteuert werden*“ ersetzt. Parallel dazu wurde Art 23 Abs 2 DBA Schweiz, der bis dahin nur für Einkünfte nach den Art 10, 11 und 12 DBA Schweiz die Anrechnungsmethode vorsah, neu gefasst: „*Ungeachtet des Absatzes 1 darf Österreich Einkünfte im Sinne des Artikels 19 (ausgenommen Ruhegehälter), die eine in Österreich ansässige Person aus ihrer in der Schweiz ausgeübten Arbeit aus öffentlichen Kassen der Schweiz bezieht, besteuern. Bezieht eine in Österreich ansässige Person unter Artikel 10, 11, 12 und 19 fallende Einkünfte, die nach diesem Abkommen in der Schweiz und in Österreich besteuert werden dürfen, so rechnet Österreich auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der der in der Schweiz gezahlten Steuer entspricht; der anzurechnende Betrag darf jedoch den Teil der vor der Anrechnung ermittelten Steuer nicht übersteigen, der auf die aus der Schweiz bezogenen Einkünfte entfällt.*“

Die Änderung des Art 19 Abs 1 DBA Schweiz, wo nicht mehr das ausschließliche Besteuerungsrecht im Kassenstaat vorgesehen war, machte den Weg für die Anwendung der Anrechnungsmethode frei, die in Art 23 Abs 2 DBA Schweiz nunmehr auch für Einkünfte nach Art 19 DBA Schweiz vorgesehen war.

Der neu in das Abkommen eingefügte Art 23 Abs 2 Satz 1 DBA Schweiz bezog sich allerdings nicht generell auf Art 19 Abs 1 DBA Schweiz: Zum einen wurden die von Art 19 Abs 1 DBA Schweiz erfassten Ruhegehälter explizit ausgenommen, zum anderen ist nur von der in der Schweiz ausgeübten Arbeit, die aus öffentlichen Kassen bezogen wird, die Rede. Wenn dann Art 23 Abs 2 Satz 2 DBA Schweiz von den unter Art 19 DBA Schweiz fallenden Einkünften spricht, die „*nach diesem Abkommen in der Schweiz und in Österreich besteuert werden dürfen*“, kann dieser Satz nur im Kontext

des vorherigen Satzes verstanden werden. Denn es würde keinen Sinn machen, wenn in Art 23 Abs 2 Satz 1 DBA Schweiz die an sich von Art 19 Abs 1 DBA Schweiz erfassten Ruhegehälter explizit ausgenommen werden, wenn auf sie dann durch den undifferenzierten Verweis auf Art 19 DBA Schweiz in Art 23 Abs 2 Satz 2 DBA Schweiz erst recht die Anrechnungsmethode anwendbar wäre. Gleiches muss dann auch für die Einschränkung in Art 23 Abs 2 Satz 1 DBA Schweiz auf die „in der Schweiz ausgeübte Arbeit“ gelten: Die aus öffentlichen Kassen bezogenen Einkünfte aus in Österreich oder in Drittstaaten ausgeübter Arbeit fallen daher nicht unter die in Art 23 Abs 2 DBA Schweiz geregelte Anrechnungsmethode. Vielmehr sind diese Einkünfte im Ansässigkeitsstaat Österreich nach Art 23 Abs 1 DBA Schweiz von der Steuer unter Berücksichtigung des Progressionsvorbehalts freizustellen.

Einzuräumen ist allerdings, dass die Erläuterungen zur Regierungsvorlage auf den ersten Blick nicht nach dem Ort der Arbeitsausübung differenzieren:³⁾ *„Durch diese Bestimmung wird das Besteuerungsrecht für Erwerbseinkünfte, die in Österreich ansässige Personen aus öffentlichen Kassen der Schweiz beziehen, grundsätzlich Österreich überlassen. Die Schweiz behält jedoch ihren an diesen Einkünften bestehenden Besteuerungsanspruch unverändert bei. Österreich verpflichtet sich gleichzeitig, die solcher Art in der Schweiz erhobene Quellensteuer auf die österreichische Einkommensteuer, die auf die aus der Schweiz bezogenen Einkünfte der in Österreich ansässigen Steuerpflichtigen entfällt, anzurechnen.“* Für die DBA-Auslegung ist dies aber ohne Bedeutung: Dokumente, die nur die Auffassung einer Seite wiedergeben, bleiben bei der Interpretation eines völkerrechtlichen Vertrags unberücksichtigt.⁴⁾

Darüber hinaus finden sich in der Regierungsvorlage aber auch Hinweise auf die Motive für die Änderung des DBA:⁵⁾ *„Die Abkommensrevision ist auf österreichischer Seite durch arbeitsmarktstörende und den Zielsetzungen des Doppelbesteuerungsabkommens nicht entsprechende Steueranreize im Bereich öffentlich-rechtlicher Erwerbseinkünfte, die ins besonders im Land Vorarlberg zu einer dramatischen Verschärfung der Arbeitsmarktsituation im Bereich des Krankenpflagedienstes geführt haben, erforderlich geworden.“*

Offenbar haben sich im Bereich der Krankenpflege tätige Personen, die in Vorarlberg ansässig waren, in wachsendem Ausmaß entschlossen, nicht für Vorarlberger Spitäler, sondern für Schweizer Spitäler, die vom Bund oder einem Kanton betrieben werden, tätig zu sein. Dies erklärt, warum die Abkommensrevision ausschließlich in der Schweiz tätige Personen im Blick hatte, deren Einkünfte nun nicht mehr in Österreich freizustellen waren, sondern unter Anrechnung der Schweizer Einkünfte besteuert werden konnten. Personen, die für öffentlich-rechtliche Schweizer Arbeitgeber in Österreich oder in Drittstaaten tätig sind, standen nicht im Fokus der Verhandler.

Noch deutlicher ist die Botschaft des Schweizer Bundesrats über das Änderungsprotokoll, in der ausdrücklich auf die Ausübung der Tätigkeit in der Schweiz Bezug genommen wurde:⁶⁾ *„In den Gesprächen vom 17./18. September 1992, die zur Paraphierung eines Protokolls zur Änderung des bestehenden Abkommens führten, einigten sich beide Seiten dahingehend, die dem Arbeitsortsstaat zustehende Steuer von 1 Prozent auf 3 Prozent heraufzusetzen. Damit besteht nun auch mit Österreich eine Regelung, die im Ergebnis denjenigen Lösungen gleichkommt, die mit anderen Nachbarstaaten, namentlich mit der Bundesrepublik Deutschland, vereinbart worden sind. Als Gegenleistung für*

³⁾ ErlRV 1680 BlgNR 18. GP, 3.

⁴⁾ Dazu Lang, Der Anwendungsbereich der Anrechnungsmethode nach dem DBA Österreich – Schweiz, SWI 2011, 192 (196).

⁵⁾ ErlRV 1680 BlgNR 18. GP, 3.

⁶⁾ Botschaft über ein Protokoll zur Änderung des Doppelbesteuerungsabkommens vom 30. Januar 1974 mit der Republik Österreich vom 16. Februar 1994, BBl 1994 II 429 (431 f).

die der Schweiz zugestandene Erweiterung des Besteuerungsrechts können Einkünfte von österreichischen Arbeitnehmern, die in der Schweiz eine unselbständige Arbeit für einen Öffentlich-rechtlichen schweizerischen Arbeitgeber ausüben, neu nicht nur in der Schweiz, sondern auch in Österreich besteuert werden. Die Doppelbesteuerung wird dadurch vermieden, dass Österreich die in der Schweiz erhobene Steuer anrechnet. Damit wird dem österreichischen Anliegen, den steuerlichen Anreiz für eine Tätigkeit insbesondere als Grenzgänger im öffentlichen Dienst in der Schweiz zu beseitigen, entsprochen.“ Da es Österreich um die in die Schweiz pendelnden Grenzgänger im öffentlichen Dienst ging, gab es für die Schweiz keinen Anlass, einem Wechsel zur Anrechnungsmethode bei aus der Schweiz bezogenen Einkünften aus öffentlichen Kassen auch im Falle der Tätigkeit in Österreich oder in Drittstaaten zuzustimmen.

Das österreichische BMF ist in der Folge auch zu Recht davon ausgegangen, dass in Österreich ansässige Mitarbeiter der Schweizer Botschaft genauso wenig wie jene des Schweizer Verkehrsbüros in Wien in Österreich besteuert werden dürfen:⁷⁾ Ihre Einkünfte fallen mangels Tätigkeit in der Schweiz nicht unter Art 23 Abs 2 Satz 1 DBA Schweiz. Sie sind daher in Österreich – unter Progressionsvorbehalt – freizustellen.

Das BFG hat diese Rechtsauskünfte des BMF aufgrund der Abkommensrevision 2006/07 als „*veraltet*“ betrachtet, und sah keine Notwendigkeit, „*weiter darauf einzugehen*“. Diese Auffassung überzeugt nicht: Von den 2006/07 erfolgten Änderungen des Abkommens war zwar auch Art 23 Abs 2 DBA Schweiz betroffen, aber nur insoweit, als auch für Einkünfte nach Art 15 Abs 1 DBA Schweiz im Falle der Ansässigkeit in Österreich die Anrechnungsmethode vorgesehen wurde. In Hinblick auf die „*Einkünfte im Sinne des Artikels 19 (ausgenommen Ruhegehälter), die eine in Österreich ansässige Person aus ihrer in der Schweiz ausgeübten Arbeit aus öffentlichen Kassen bezieht*“, hat sich in Art 23 Abs 2 DBA Schweiz nichts geändert. Die Rechtsauskünfte des BMF sind daher nach wie vor aktuell, und es hätte erwartet werden können, dass sich das BFG mit der von der eigenen Auffassung abweichenden Position des BMF auseinandersetzt.

Aus der Abkommensrevision 2006/07 können sogar zusätzliche Argumente für die Auffassung gewonnen werden, wonach nur für Einkünfte aus in der Schweiz ausgeübter Arbeit aus öffentlichen Kassen die Anrechnungsmethode, nicht aber für solche Einkünfte aus in Österreich oder in Drittstaaten ausgeübter Arbeit, zum Tragen kommt: Art 23 Abs 2 Satz 1 DBA Schweiz wurde um „*Einkünfte im Sinne des Artikels 15 Absatz 1*“ ergänzt, während im nachfolgenden Satz, durch den die Anrechnungsmethode festgelegt wird, scheinbar undifferenziert auf Art 15 DBA Schweiz insgesamt verwiesen wird. Dennoch geht das BMF zu Recht davon aus, dass dieser Verweis auf Art 15 DBA Schweiz in Art 23 Abs 2 Satz 2 DBA Schweiz nur die im vorherigen Satz spezifizierten Einkünfte – also jene nach Art 15 Abs 1 DBA Schweiz – meint.⁸⁾ Für die in Art 15 Abs 3 DBA Schweiz angesprochenen „*Vergütungen für unselbständige Arbeit, die an Bord eines Seeschiffes oder Luftfahrzeuges im internationalen Verkehr oder an Bord eines Schiffes, das der Binnenschifffahrt dient, ausgeübt wird*“, sind daher nach wie vor Art 23 Abs 1 DBA Schweiz und damit die Freistellungsmethode anwendbar.⁹⁾ Auch für den in Art 23 Abs 2 Satz 2 DBA Schweiz vorgenommenen scheinbar pauschalen Verweis auf Art 19 DBA Schweiz gilt daher weiterhin, dass er nur jene „*Einkünfte im Sinne des Artikels 19 (ausgenommen Ruhegehälter), die eine in Österreich ansässige Person aus ihrer in der Schweiz ausgeübten Arbeit aus öffentlichen Kassen bezieht*“, erfasst.

Somit spricht – entgegen der Auffassung des BFG – viel dafür, Einkünfte, die eine in Österreich ansässige Person für die in Österreich ausgeübte Tätigkeit für die Schweizer

⁷⁾ BMF 21. 8. 1996, EAS 933; 21. 12. 2004, EAS 2541; dazu auch Lang, SWI 2011, 192 (195).

⁸⁾ BMF 19. 4. 2010, EAS 3150.

⁹⁾ Ausführlich dazu Lang, SWI 2011, 192 (192 ff).

Justiz bezieht, in Österreich aus der einkommensteuerlichen Bemessungsgrundlage – unter Progressionsvorbehalt – auszunehmen. Der Umstand, dass die Schweiz ihr abkommensrechtlich zugewiesenes Besteuerungsrecht nicht ausschöpft, und es daher zur doppelten Nichtbesteuerung kommt, ändert daran nichts. Die Auslegung des Art 23 DBA Schweiz kann nicht davon abhängen, ob in der Schweiz Steuer erhoben wird. Das DBA verknüpft die Anwendung der Freistellungsmethode nicht mit einer Subject-to-Tax-Klausel.

III. Rechtspolitische und verfassungsrechtliche Würdigung

Die hier angestellten Überlegungen machen deutlich, dass die vom BFG bezogene Position keineswegs überzeugend ist. Umso überraschender ist, dass das BFG eine Revision nach Art 133 Abs 4 B-VG nicht zuließ. Die Begründung dafür ist nicht haltbar: *„Die im Beschwerdefall zu lösende Rechtsfrage der anzuwendenden Besteuerungsmethode ergibt sich eindeutig aus dem Gesetz (DBA-Schweiz)“*.

Rechtspolitisch – und allenfalls auch vor dem Hintergrund des Gleichheitsgrundsatzes – wirft das von mir für überzeugender gehaltene Auslegungsergebnis allerdings die Frage auf, wodurch es gerechtfertigt ist, Einkünfte von in Österreich ansässigen Arbeitnehmern aus Schweizer öffentlichen Kassen unterschiedlich zu behandeln:¹⁰⁾ Wer für eine Schweizer juristische Person des öffentlichen Rechts in der Schweiz tätig ist und in Österreich ansässig ist, kann in der Schweiz und in Österreich besteuert werden. Die Schweizer Steuer ist in Österreich anzurechnen. Übt derselbe in Österreich Ansässige dieselbe Tätigkeit für dieselbe Schweizer juristische Person in Österreich aus, kann er nur in der Schweiz besteuert werden. Österreich hat unter Progressionsvorbehalt freizustellen.

Genauso stellt sich aber die Frage, wodurch es gerechtfertigt ist, nach dem Arbeitgeber zu differenzieren:¹¹⁾ Wer in Österreich für eine Schweizer juristische Person des öffentlichen Rechts tätig ist und in Österreich ansässig ist, wird in Österreich – mit Ausnahme des Progressionsvorbehalts – mit diesen Einkünften nicht besteuert. Wenn die in Österreich ansässige Person ihre in Österreich ausgeübte Tätigkeit hingegen für einen anderen Schweizer oder österreichischen Arbeitgeber erbringt, hat Österreich nach Art 15 Abs 1 DBA Schweiz das Besteuerungsrecht. Anders ist es wiederum, wenn es sich um Einkünfte nach Art 15 Abs 3 DBA Schweiz handelt.

Während sich die zuletzt erwähnten Differenzierungen auch nach dem OECD-MA ergeben, ist die Unterscheidung innerhalb des Art 19 DBA Schweiz „hausgemacht“: Das OECD-MA schlägt nicht vor, Einkünfte aus öffentlichen Kassen im Falle einer Tätigkeit im anderen Vertragsstaat anders zu behandeln als im Falle einer Tätigkeit im Ansässigkeitsstaat oder in Drittstaaten. Es handelt sich um eine Besonderheit des DBA Schweiz. Rechtspolitisch ist allerdings in all diesen Fällen Kritik berechtigt.

Erachtet man diese rechtspolitisch fragwürdigen Verwerfungen auch als gleichheitsrechtlich problematisch, können die Schwierigkeiten jedenfalls nicht im Wege der verfassungskonformen Interpretation beseitigt werden: Aufgrund des völkerrechtlichen Charakters der DBA-Normen, der verlangt, den Abkommensregelungen in beiden Staaten übereinstimmenden Inhalt beizumessen, können Wertungen, die sich aus dem Kontext bloß einer der beiden Rechtsordnungen ergeben, nicht ohne Weiteres in den

¹⁰⁾ Vgl bereits Lang, SWI 2011, 192 (197 f); Lang, Die Konsequenzen des VfGH-Erkenntnisses zum DBA Liechtenstein, SWI 2014, 402 (408 f).

¹¹⁾ Dazu bereits Lang, Möglichkeiten der Vereinfachung von Doppelbesteuerungsabkommen, in *Urnik/Fritz-Schmied/Kanduth-Kristen*, Steuerwissenschaften und betriebliches Rechnungswesen, FS H. Kofler (2009) 127 (136 f).

Auslegungsvorgang einfließen.¹²⁾ Eine allfällige Verfassungswidrigkeit kann daher bloß durch Aussetzung der Anwendung des Vertrags durch den VfGH beseitigt werden.

In der Begründung zu seinem zum DBA Liechtenstein ergangenen Erkenntnis VfSlg 19889/2014 hat der VfGH jedenfalls nicht erkennen lassen, dass er bei seiner gleichheitsrechtlichen Prüfung an DBA-Vorschriften andere Maßstäbe anlegt als an andere Normen.¹³⁾ Sollte daher der im Rahmen einer außerordentlichen Revision bereits ange-rufene VwGH ein Normenprüfungsverfahren beim VfGH einleiten, bestehen Chancen, dass dieser die angesprochenen gleichheitsrechtlichen Bedenken aufgreift.

¹²⁾ Lang, SWI 2011, 192 (198).

¹³⁾ Dazu Lang, SWI 2014, 402 (407 ff).

Rechtsansichten des Finanzministeriums zu steuerlichen Tagesfragen*)

Aus der Arbeit der BMF-Fachabteilungen

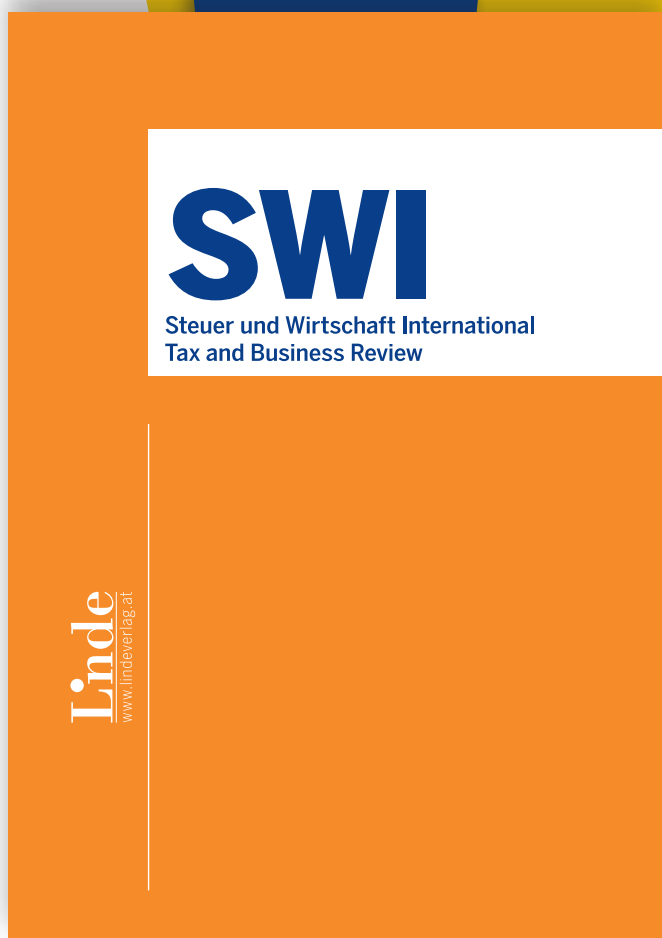
• Betriebsstätte bei Hilfstätigkeiten im Konzern?

Übt eine Angestellte einer in Deutschland ansässigen Kapitalverwaltungsgesellschaft, die Teil einer internationalen Investmentfondsgruppe ist, ihre Tätigkeit zur Gänze in ihrer in Österreich gelegenen Privatwohnung aus und handelt es sich bei der Tätigkeit um Routineaufgaben im Bereich des Rechnungswesens, die für verschiedene Gesellschaften in der Gruppe erbracht werden, so stellt sich die Frage, ob die deutsche Gesellschaft dadurch in Österreich eine Betriebsstätte begründet.

Sowohl nach nationalem als auch nach DBA-Recht kann die Privatwohnung eines Angestellten grundsätzlich eine Betriebsstätte für den Arbeitgeber begründen, wenn die Voraussetzungen gemäß Art 5 Abs 1 OECD-MA erfüllt sind (siehe dazu ausführlich EAS 3392 und EAS 3415 mwN). Dient die Geschäftseinrichtung lediglich vorbereitenden oder Hilfstätigkeiten, gilt sie jedoch gemäß Art 5 Abs 4 OECD-MA nicht als Betriebsstätte. Für die Beurteilung, ob eine Hilfstätigkeit im Sinne von Art 5 Abs 4 OECD-MA vorliegt, ist die Gesamttätigkeit des Unternehmens der Ausgangspunkt, wobei entscheidend ist, ob die Tätigkeit der festen Geschäftseinrichtung an sich einen wesentlichen und maßgeblichen Teil der Tätigkeit des Gesamtunternehmens ausmacht (vgl Pkt 1.1.2. des Salzburger Steuerialogs 2009, EAS 3399).

Sollte es sich im gegenständlichen Fall der Art nach um Hilfstätigkeiten handeln, so ist die Befreiung gemäß Art 5 Abs 4 DBA Deutschland dennoch nicht anwendbar, wenn die genannten Tätigkeiten nicht für das Unternehmen selbst, sondern für ein anderes Unternehmen erbracht werden (Tz 61 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA; EAS 2689). Denn Art 5 Abs 4 DBA Deutschland stellt darauf ab, dass eine Geschäftseinrichtung ausschließlich für Tätigkeiten genutzt wird, die für das Unternehmen ausgeübt werden und eine vorbereitende oder Hilfstätigkeit darstellen. Dabei ist auch unerheblich, ob es sich bei dem anderen Unternehmen um ein unabhängiges Fremdunternehmen oder um ein verbundenes Konzernunternehmen handelt, da für die Beurteilung des Vorliegens einer Hilfstätigkeit in diesem Zusammenhang keine konzernale Betrachtung anzustellen ist. (EAS 3432 vom 1. 6. 2021)

*) Die hier wiedergegebenen Texte sind originalgetreue Zitate aus Anfragebeantwortungen durch Fachabteilungen des Bundesministeriums für Finanzen. Die Namen der Anfrager sowie die Geschäftszahl der Erledigung sind der SWI nicht bekannt; über die hier abgedruckten Texte können daher von der Redaktion keine weiteren Auskünfte erteilt werden. In Klammer beigefügt ist das Datum der Erledigung durch die BMF-Fachabteilung. (SWI)



Print? Digital? Kombi? Ab 2021 in drei Dimensionen!

- Print
- Digital Light: 1 Zugang
- Digital Standard: 3 Zugänge
- Print & Digital: 3 Zugänge

Jetzt Jahresabo 2021 bestellen!

Bestellformular Ja, ich bestelle

SWI-Jahresabo 2021
(31. Jahrgang 2021, Heft 1-12)

Print EUR 325,-
Digital light..... EUR 333,-
Digital EUR 358,-
Print & Digital EUR 361,-

Name/Firma

Kundennummer

Straße/Hausnr.

PLZ/Ort

E-Mail/Telefon

Datum/Unterschrift

- Ich stimme zu, dass die Linde Verlag GmbH meine angegebenen Daten für den Versand von Newslettern verwendet. Diese Einwilligung kann jederzeit durch Klick des Abstelllinks in jedem zugesendeten Newsletter widerrufen werden.

Mit meiner Unterschrift erkläre ich mich mit den AGB und der Datenschutzbestimmung einverstanden. AGB: lindeverlag.at/agb | Datenschutzbestimmungen: lindeverlag.at/datenschutz
Preise Zeitschriften inkl. MwSt, zzgl. 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. Preisänderungen und Irrtum vorbehalten.

Linde Verlag Ges.m.b.H
Scheydgasse 24, 1210 Wien
Handelsgericht Wien
FB-Nr: 102235X, ATU
14910701
DVR: 000 2356

Jetzt bestellen:  lindeverlag.at  office@lindeverlag.at  01 24 630  01 24 630-23