

zung der Dividenden in Österreich schadet im Hinblick auf die Anrechnung der Quellensteuern nicht, wenn andere Einkünfte vorhanden sind, die in Österreich besteuert werden. Der jeweilige Anrechnungshöchstbetrag ist allerdings für jedes DBA gesondert zu ermitteln. Nur Einkünfte, die aus demselben Vertragsstaat stammen und für die auch die Anrechnungsmethode vorgesehen ist, können für diese Zwecke zusammengefasst werden. Ob aber die in Österreich steuerpflichtigen Einkünfte der Privatstiftung zumindest anteilig aus den USA, Deutschland oder der Schweiz stammten, ist aus der Entscheidung des BFG nicht ersichtlich.

Stefan Bendlinger / Daniel Blum*)

Der Verwertungsstatbestand der beschränkten Steuerpflicht – kritische Würdigung und steuerpolitischer Reformaufruf

UTILIZATION AS A NEXUS CRITERION FOR TAXING NON-RESIDENTS – CRITICAL ASSESSMENT AND CALL FOR REFORM

Subject I of the 2024 Congress of the International Fiscal Association, which will be held from October 27th to 31st, 2024, in Capetown, South Africa, deals with the finding of the meaning of nexus for taxes in the past, the present, and the future. In their Austrian branch report, *Stefan Bendlinger* and *Daniel Blum* describe and analyze the key connecting factors for taxation established by Austrian tax legislation and the rationale underlying these rules. In this article, the authors – by reference to the utilization criterion applied for defining limited tax liability with regard to independent services and labour – intend to highlight a key finding of their report: the Austrian income tax rules defining the limited tax liability of non-residents are partially outdated, show inconsistencies, and would require substantial reform by the legislator.

I. Das Nexusverständnis des § 98 EStG

Den im österreichische Ertragsteuerrecht anzutreffenden Definitionen der persönlichen und materiellen Steuerpflicht liegt der Gedanke zugrunde, dass die Annahme eines Besteuerungsrechts dem Grunde nach einen bestimmten persönlichen bzw territorialen Bezug zum österreichischen Bundesgebiet voraussetzt. Während natürliche Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben (§ 1 Abs 2 EStG iVm § 26 BAO), bzw Körperschaften mit Geschäftsleitung oder Sitz im Inland (§ 1 Abs 2 iVm § 27 BAO) mit ihrem Welteinkommen der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegen, gilt für jenen Personenkreis, der diese Voraussetzungen nicht erfüllt, das Territorialitätsprinzip.¹⁾

Demnach unterliegen beschränkt steuerpflichtige Personen nur mit den in § 98 EStG taxativ aufgezählten Einkünften der Einkommen- (§ 1 Abs 3 EStG) bzw Körperschaft-

¹⁾ Prof. Dr. *Stefan Bendlinger* ist Steuerberater und Senior Partner der ICON Wirtschaftstreuhänder GmbH. Priv.-Doz. Dr. *Daniel W. Blum*, LL.M. (NYU) ist Senior Manager bei Deloitte in Wien und Gastprofessor am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der Wirtschaftsuniversität Wien.

²⁾ *Göcke*, Das Territorialitätsprinzip im Kontext der fortschreitenden Digitalisierung, DStR 2022, 2654; *Hey*, Die beschränkte Steuerpflicht im Licht von Territorialitätsprinzip, Isolationstheorie und Objektsteuercharakter, in *Gassner et al*, Die beschränkte Steuerpflicht im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht (2004) 15 f; *Kanduth-Kristen/Kofler* in *Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger*, Internationales Steuerrecht² (2019) 187 (187 ff); *Jakom/Marschner*, EStG¹⁶ (2023) § 98 Rz 4 ff.

steuerpflicht (§ 21 Abs 1 KStG). Nichtansässige Steuerpflichtige werden daher nur mit denjenigen Einkünften besteuert, die einen gewissen territorialen Nexus zu Österreich aufweisen und als österreichische Quelleneinkünfte definiert werden. Ohne persönliche Nahebeziehung (Wohnsitz, ständiger Aufenthalt, Ort der Geschäftsleitung, Sitz) oder zumindest territoriale Anknüpfung der Einkünfte (zB Tätigkeitsort) an Österreich erhebt der Gesetzgeber – zumindest für Zwecke der Einkommensteuer – keinen Besteuerungsanspruch. Ob die Beschränkung des Besteuerungsanspruchs auf derartige Sachverhalte, dh solche mit Inlandsanknüpfung, tatsächlich – wie zum Teil im internationalen Schrifttum vertreten²⁾ – Ausdruck einer völkergewohnheitsrechtlichen Verpflichtung ist oder schlicht praktischen Vollzugserwägungen geschuldet ist, lässt sich nicht abschließend beurteilen und bildet auch nicht Gegenstand dieses Beitrags. Nicht von der Hand zu weisen ist jedenfalls, dass die beschränkte Steuerpflicht erster Art von einer engen Verknüpfung zwischen materieller Steuerpflicht iSd § 98 EStG und der Erhebungsform durch Steuerabzug gemäß § 99 EStG bzw §§ 93 ff EStG geprägt ist. Im Fall der Einkünfte aus Kapitalvermögen geht dies so weit, dass die materielle Steuerpflicht iSd § 98 Abs 1 Z 5 lit a bis c EStG unmittelbar von der Verpflichtung zum Steuerabzug abhängig gemacht wird („und Kapitalertragsteuer einzubehalten war“).

Das Territorialitätsprinzip wird in § 98 EStG durch eine Reihe an Subprinzipien konkretisiert.³⁾ So werden Einkünfte dann der Besteuerungshoheit Österreichs unterworfen, wenn die Einkunftsquelle in Österreich belegen ist (Belegenheitsprinzip). Beispiele hierfür sind die Bestimmungen des § 98 Abs 1 Z 1 (österreichische Land- und Forstwirtschaft), Z 6 (Vermietung/Verpachtung inländischen unbeweglichen Vermögens, inländischer Sachinbegriffe und Rechte) und Z 7 EStG (Veräußerung inländischer Grundstücke). Eine besondere Unterart des Belegenheitsprinzips, nämlich das Registerprinzip, bildet die ideelle Grundlage für den in § 98 Abs 1 Z 6 TS 2 EStG definierten Besteuerungsanspruch Österreichs in Bezug auf Lizenzeinkünfte für in inländische öffentliche Bücher oder Register eingetragene Rechte (etwa Patente, Marken etc). Einkünfte weisen nach dem Betriebsstättenprinzip (§ 98 Abs 1 Z 3 TS 1 bis 3 EStG) weiters eine ausreichende Verbindung zu Österreich auf, sofern sie durch eine in Österreich unterhaltene Betriebsstätte erzielt werden. Zudem unterwirft § 98 EStG Einkünfte der beschränkten Steuerpflicht, sofern sie gemäß dem Arbeitsort- bzw Tätigkeitsprinzip aus in Österreich physisch ausgeübten Tätigkeiten stammen (§ 98 Abs 1 Z 1, 2 und 3 TS 3 bis 6 und Z 4 TS 1 EStG) oder ihre Quelle iSd Quellenprinzips in Österreich zu finden ist (§ 98 Abs 1 Z 4 TS 2 und Z 5 EStG). Im Fall der Einkünfte aus selbständiger und nichtselbständiger Tätigkeit (§ 98 Abs 1 Z 2 TS 2 und Z 4 TS 1 EStG) kann eine ausreichende territoriale Anknüpfung auch dadurch begründet werden, dass diese zwar nicht im Inland ausgeübt, allerdings im Inland verwertet wird, wobei der Gesetzeswortlaut hierfür verlangt, dass der wirtschaftliche Erfolg der Tätigkeit der inländischen Volkswirtschaft unmittelbar zu dienen bestimmt sein muss (Wirkungsprinzip).

Ein Blick in die Genese der Bestimmung des § 98 EStG (etwa anhand der Materialien zum EStG 1953 und EStG 1988) zeigt, dass die Norm – mit Ausnahme der Tatbestände zum Kapitalvermögen bzw den privaten Grundstücksveräußerungen – zu weiten Teilen ohne wesentliche Änderungen auf die deutsche Reichseinkommensteuergesetzgebung aus 1925 bzw 1934 zurückzuführen ist.⁴⁾ Die Grundwertungen der beschränkten Steu-

²⁾ Vogel, Klaus Vogel on Double Taxation Conventions (1997) Intro Rz 7; Gadzo, The Principle of “Nexus” or “Genuine Link” as a Keystone of International Income Tax Law, Intertax 2018, 194 (199); Schön, Persons and Territories: On the International Allocation of Taxing Rights, BTR 2010, 554 (554 ff); Englisch/Krüger, Zur Völkerrechtswidrigkeit extraterritorialer Effekte der französischen Finanztransaktionssteuer, IStR 2013, 514 (514 ff); Avi-Yonah, International Tax as International Law: An Analysis of the International Tax Regime (2007) 5 (5 ff).

³⁾ Jakom/Marschner, EStG¹⁶, § 98 Rz 4.

⁴⁾ ERI 175 BlgNR 7. GP, 49; ERI 621 BlgNR 17. GP, 95.

erpflicht sind daher mittlerweile fast 100 Jahre alt. Bedenkt man die Intensität, mit der die Debatte über die steuerliche Nexus-Definition im DBA-Recht in den letzten 20 Jahren geführt wurde, verwundert die „stiefmütterliche“ Behandlung, die der § 98 EStG durch den österreichischen Gesetzgeber erfährt.⁵⁾ Die Umsetzung der vorgenannten „Ausführungsprinzipien“ des Territorialitätsprinzips in § 98 EStG weist mittlerweile erhebliche „Altersschwächen“ auf. Ein in sich geschlossenes systemkonsistentes Normengefüge ist nicht zu erkennen.

Dies liegt zunächst an dem Umstand, dass § 98 EStG kein stringentes Nexus-Konzept erkennen lässt, das als Richtschnur für die Auslegung der einzelnen Tatbestände zu dienen im Stande wäre. Auch die steuerpolitische Zielsetzung bleibt oftmals im Dunklen. Zum Teil geht das im nationalen Recht anzutreffende Nexus-Verständnis klar über das im OECD-MA zum Ausdruck gebrachte Verständnis der relevanten steuerlichen Anknüpfungskriterien hinaus, wie etwa im Fall des Verwertungstatbestands (siehe im Detail unten) oder im Fall der Einkünfte aus der Nutzungsüberlassung von in inländischen Registern/Büchern eingetragenen Immaterialgüterrechten.⁶⁾ Dies ist für sich genommen kein Rechtsproblem in dem Sinn, dass der nationale Besteuerungsanspruch höherrangigem Recht widersprechen würde. Der entstehende Normenkonflikt zwischen nationalem Recht und DBA wird dadurch aufgelöst, dass einfach der österreichische Besteuerungsanspruch durch die Verteilungsnorm des DBA unterdrückt wird.⁷⁾ Zugleich nützt Österreich zum Teil den Raum, den manche DBA Österreich als Quellenstaat für die Statuierung eines Besteuerungsrechts einräumen würden, nicht aus. Die Grenze, die die Erlaubnisnorm des DBA setzt, wird daher gar nicht ausgeschöpft. Dies ist nach geltendem Recht etwa in Bezug auf Veräußerungsgewinne (etwa im Fall einer Immobilienklausel iSd Art 13 Abs 4 OECD-MA) der Fall, da § 98 Abs 1 Z 5 lit e EStG – noch in Anlehnung an die alte Rechtslage vor der Reform der Kapitalvermögensbesteuerung mit dem BBG 2012 – Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen (iSd § 27 Abs 3 EStG) nur dann als beschränkt steuerpflichtige Einkünfte definiert, sofern die veräußerte Beteiligung an der österreichischen Kapitalgesellschaft in den letzten fünf Jahren zumindest 1 % betragen hatte.⁸⁾ Zugleich hat sich der Gesetzgeber in jüngerer Vergangenheit sehr wohl von dem Gedanken leiten lassen, den im nationalem Recht statuierten Besteuerungsanspruch und die internationalen Erlaubnisnormen aufeinander abzustimmen. So wurde in Bezug auf österreichische Zinseinkünfte beschränkt Steuerpflichtiger die völkervertraglich auf DBA-Ebene vereinbarte Einschränkung des Besteuerungsrechts Österreichs als Begründung dafür angeführt, auch innerstaatlich bereits dem Grunde nach auf die Erhebung eines Besteuerungsanspruchs zu verzichten.⁹⁾

Es finden sich daher in § 98 EStG zum einen Nexus-Kriterien, die klar über das auf DBA-Ebene anzutreffende Nexus-Verständnis hinausgehen. Zum anderen werden im Bereich der Kapitalvermögensbesteuerung unter Verweis auf die Zuweisung der Besteuerungsrechte auf DBA-Ebene Zinsen dem Grunde nach erst gar nicht als steuerpflichtig definiert oder ein auf DBA-Ebene gewährtes Besteuerungsrecht hinsichtlich

⁵⁾ Vgl. *OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report (2015); Hinnekens, Looking for an Appropriate Jurisdictional Framework for Source State Taxation of International Electronic Commerce in the 21st Century, Intertax 1998, 192; Brauner/Pistone, Adapting Current International Taxation to New Business Models, BIT 2017, 681; Hongler/Pistone, Blueprint for a New PE Nexus (2015) 12; Escribano Lopez, An Opportunistic, and yet Appropriate, Revision of the Source Threshold for the Twenty-First Century Tax Treaties, Intertax 2015, 6; Avi-Yonah, Virtual PE: International Taxation and the Fairness Act (2013).*

⁶⁾ *Gahleitner/Eckerstorfer, Steuerfolgen ausländischer Lizenzgebühren für die Überlassung im Inland registrierter Rechte, SWI 2021, 16 (22 ff).*

⁷⁾ Vgl. zum Verhältnis zwischen Abkommensrecht und nationalem Steuerrecht *Lang, Normenkonflikte zwischen den Vorschriften des nationalen Steuerrechts und der Doppelbesteuerungsabkommen, in Gosch/Schnitger/Schön, FS Lüdicke (2019) 439 ff.*

⁸⁾ Vgl. *Jakom/Marschner, EStG¹⁷ (2024) § 98 Rz 97.*

⁹⁾ *ErlRV 1190 BlgNR 25. GP, 12.*

der Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen nicht ausgeschöpft. Eine konsistente Linie zur Frage, ob das nationale Steuerrecht die maßgeblichen Grundsatzfragen zur Nexus-Definition autonom treffen soll oder ob eine Orientierung an der Zuweisung der Besteuerungsrechte auf DBA-Ebene passieren soll, fehlt jedenfalls.

Darüber hinaus sind gerade die extensiven Nexus-Tatbestände des § 98 EStG – wie etwa der Verwertungstatbestand oder die Lizenz Einkünftebesteuerung bei Eintragung in ein inländisches Register¹⁰⁾ – mit Auslegungsfragen verbunden, deren befriedigende Lösung, genauso wie der Versuch der Abgrenzung der einzelnen Tatbestände untereinander, durch nicht auflösbare Wertungswidersprüche infolge fehlender Systemkonsistenz fast unmöglich gemacht wird. Dieser Beitrag möchte diese Problematik am Beispiel des Verwertungstatbestands des § 98 Abs 1 Z 2 TS 2 und Z 4 TS 1 EStG näher erläutern und Lösungsvorschläge formulieren.

II. Der „Verwertungs“-Tatbestand des § 98 Abs 1 Z 2 TS 2 und Z 4 TS 1 EStG

1. Genese und Systematik des Verwertungstatbestands

Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit iSd § 22 EStG werden, ebenso wie Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit iSd § 25 EStG, im Fall der beschränkten Steuerpflicht primär dann in Österreich als steuerpflichtig definiert, wenn die einkünftegenerierende Tätigkeit physisch in Österreich ausgeübt wird. Darüber hinaus sieht das österreichische EStG vor, dass auch bei Ausübung der Tätigkeit im Ausland eine beschränkte Steuerpflicht begründet wird, wenn diese zwar nicht im Inland persönlich ausgeübt wird, *„aber ihr wirtschaftlicher Erfolg der inländischen Volkswirtschaft unmittelbar zu dienen bestimmt ist“*. (§ 98 Abs 1 Z 2 TS 2 EStG). Gleiches gilt für Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25 EStG), die der beschränkten Steuerpflicht unterliegen, wenn die Arbeit *„im Inland oder auf österreichischen Schiffen ausgeübt oder verwertet wird oder worden ist“*. (§ 98 Abs 1 Z 4 TS 1 EStG). Die Tätigkeit auf österreichischen Schiffen unterliegt auch insoweit der beschränkten Steuerpflicht, als sich diese Schiffe in fremden Hoheitsgewässern bewegen.¹¹⁾ Der Verwertungstatbestand ist dem Ausübungstatbestand dabei nachgeordnet und subsidiär.¹²⁾

Seinen Ursprung hat dieser Verwertungstatbestand im deutschen Steuerrecht, das in § 49 dEStG ebenfalls in Bezug auf Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit alternativ zur Ausübung von der Verwertung spricht.¹³⁾ Die im Wortlaut der österreichischen Bestimmung anzutreffende Konkretisierung dahingehend, dass eine Verwertung im Inland das unmittelbare Dienen der inländische Volkswirtschaft voraussetzt, ist – ausweislich der Materialien zum EStG 1953¹⁴⁾ – auf § 40 Abs 2 der deutschen Lohnsteuerrückführungs-VO zurückzuführen.¹⁵⁾ Im deutschen Gesetzestext findet sich dieser Wortlaut hingegen nicht, und auch die genannte Verordnung ist seit 1974 in dieser Form nicht mehr in Kraft.¹⁶⁾ Interessanterweise war die Textfolge, wonach der wirtschaftliche Erfolg unmittelbar der inländischen Volkswirtschaft dienen muss, im EStG 1953 ursprüng-

¹⁰⁾ Vgl etwa *Lang*, Beschränkte Steuerpflicht durch Verwertung im Inland, SWI 1993, 356 (362); *Achatz*, Mehrfachgeschäftsführung im Konzernverbund, SWI 1999, 446 (447 ff); *Gahleitner/Eckerstorfer*, SWI 2021, 16 (22 ff).

¹¹⁾ *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch (1993) § 98 Rz 9.1.

¹²⁾ Rz 7920 EStR; BFH 12. 11. 1986, I R 268/83.

¹³⁾ Vgl ausführlich *Lechner/Stangl*, Die Ausübung und die Verwertung bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit und aus selbständiger Arbeit, in *Gassner* et al, Die beschränkte Steuerpflicht im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, 59 (60 ff).

¹⁴⁾ Vgl EriRV 175 BlgNR 7. GP, 49.

¹⁵⁾ Im Detail *Lechner/Stangl* in *Gassner* et al, Die beschränkte Steuerpflicht im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, 69 ff.

¹⁶⁾ Vgl auch *Lechner/Stangl* in *Gassner* et al, Die beschränkte Steuerpflicht im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, 69 ff.

lich nur in Z 4 (Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit) anzutreffen und wurde erst mit dem EStG 1972 auch in die Z 2 (Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit) aufgenommen. Die genaue Reichweite des Verwertungstatbestands ist bis heute unklar; ein Umstand, zu dem – wie im Folgenden noch zu zeigen sein wird – vor allem die kasuistische und zum Teil widersprüchliche Auslegung durch Judikatur und Finanzverwaltung geführt haben.¹⁷⁾

2. Systematische Stellung des Verwertungstatbestands innerhalb des § 98 EStG

Das Ergebnis des Verwertungstatbestands ist jedenfalls bemerkenswert. Österreich nimmt in seinem nationalen Steuerrecht einen Besteuerungsanspruch hinsichtlich der Einkünfte einer im Ausland ansässigen Person an, die aus einer ausländischen Tätigkeit stammen. Einziger „territorialer“ Anknüpfungspunkt ist die Verwertung der Tätigkeit in Österreich im Sinn eines unmittelbaren Dienens der österreichischen Volkswirtschaft, wobei nach Judikatur und Verwaltungspraxis etwa die Auszahlung der Einkünfte durch einen inländischen Auftraggeber (Z 2) bzw Arbeitgeber (Z 4) bereits Indizwirkung für die Verwertung in Österreich haben soll.¹⁸⁾

Der Verwertungstatbestand führt dabei zu einem kaum erkläraren Wertungswiderspruch mit den Nexus-Konzeptionen der unmittelbar angrenzenden Tatbestände. Während die beschränkte Steuerpflicht von Einkünften aus Gewerbebetrieb grundsätzlich die Begründung einer Betriebsstätte in Österreich voraussetzt, ist dies keine Voraussetzung für die beschränkte Steuerpflicht von Einkünften aus selbständiger Arbeit.¹⁹⁾ Die Bestimmung des § 98 Abs 1 Z 3 EStG sieht zwar selbst für gewisse gewerbliche Tätigkeiten ein Abweichen vom Betriebsstättenprinzip und ein Abstellen auf den Tätigkeitsort vor. Dies ist bei kaufmännischer oder technischer Beratung im Inland (TS 3), bei der Gestaltung von Arbeitskräften (TS 4) und bei gewerblichen Auftritten als Sportler, Artist oder Mitwirkender an Unterhaltungsdarbietungen der Fall. Allerdings muss dabei zumindest die Tätigkeit im Inland ausgeführt werden.

Gerade TS 3 und 5 des § 98 Abs 1 Z 3 EStG führen die Wertungswidrigkeit des Verwertungstatbestands im Gesamtkonzept der beschränkten Steuerpflicht deutlich vor Augen. Während eine selbständige Tätigkeit als Sportler/Künstler bereits aufgrund der Beauftragung durch einen inländischen Auftraggeber zur beschränkten Steuerpflicht kraft Verwertung im Inland führen kann, obwohl die Tätigkeit des Nichtansässigen im Ausland erfolgt, muss im Fall der gewerblichen Tätigkeit als Sportler oder Artist der Tätigkeitsort im Inland liegen.²⁰⁾ Dasselbe gilt für Einkünfte aus technischer/kaufmännischer Beratung. In beiden Fällen ist eine präzise Abgrenzung zwischen selbständiger und gewerblicher Tätigkeit kaum möglich. Umso schwerer wiegt der erhebliche Unterschied in den Rechtsfolgen bei nahezu identer Tätigkeit. UE ist bereits die generelle Trennlinie zwischen selbständiger und gewerblicher Tätigkeit nicht „belastbar“ genug, um damit eine derartige Unterscheidung in der Rechtsfolgenanordnung zu begründen. Dies gilt umso mehr im Fall der Untergruppen der kaufmännisch/technischen Beratung bzw der gewerblichen Tätigkeit als Sportler/Artist. Die praktische Relevanz der zuvor skizzierten Problematik wird durch die Isolationstheorie²¹⁾ insofern noch erhöht, als eine ausländische Körperschaft auch Einkünfte aus selbständiger Arbeit iSd § 98 Abs 1 Z 2 EStG erzielen kann (nicht jedoch Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit iSd § 98 Abs 1 Z 4 EStG).

¹⁷⁾ Siehe Pkt II.3.

¹⁸⁾ Vgl EAS 2663 vom 20. 10. 2005; EAS 2943 vom 22. 2. 2008; EAS 2997 vom 25. 8. 2008; EAS 3021 vom 24. 11. 2008; EAS 3032 vom 21. 1. 2009; vgl etwa VwGH 20. 9. 2001, 2000/15/0039.

¹⁹⁾ Jakom/Marschner, EStG¹⁶, § 98 Rz 28; VwGH 6. 12. 1957, 2843/64.

²⁰⁾ Vgl EAS 3032 vom 1. 1. 2009.

²¹⁾ Hey in Gassner et al, Die beschränkte Steuerpflicht im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, 17.

Im Fall der nichtselbständigen Tätigkeit iSd § 98 Abs 1 Z 4 EStG mag sich zwar die Abgrenzungsfrage zu einem anderen Tatbestand der beschränkten Steuerpflicht nicht mit derselben Intensität stellen, aber auch in diesem Fall ist nicht ersichtlich, warum allein der Umstand, dass die nichtselbständige Tätigkeit einem inländischen Arbeitgeber gegenüber erbracht wird – und damit vermeintlich der österreichischen Volkswirtschaft dient –, dazu führen soll, dass eine im Ausland von einer nichtansässigen Person ausgeführte Tätigkeit in Österreich der Besteuerung unterliegt. In Wirklichkeit wird dadurch im Bereich der Aktiveinkünfte in Form von Einkünften aus selbständiger oder nichtselbständiger Arbeit das Tätigkeitsprinzip/Betriebsstättenprinzip durch das im Bereich der Passiveinkünfte vorherrschende Quellenprinzip verdrängt. Die Ansässigkeit des Entgeltschuldners (Auftraggeber/Arbeitgeber) wird dabei als Indikator für die territoriale Verknüpfung mit Österreich herangezogen. Der Verweis darauf, dass dies auch im Fall der Entgelte aus öffentlichen Kassen gemäß § 98 Abs 1 Z 4 TS 2 EStG der Fall ist, vermag den durch den Verwertungstatbestand begründeten Systembruch nicht zu rechtfertigen. Dieser Bestimmung liegt nämlich das auch im DBA-Recht anerkannte Kassenstaatsprinzip als Ausfluss des völkerrechtlichen Prinzips der Gleichrangigkeit der Staaten untereinander zugrunde.²²⁾ Eine derartige nachvollziehbare Begründung findet sich für den Verwertungstatbestand gerade nicht.

3. Die Tatbestandselemente des § 98 Abs 1 Z 2 TS 2 und Z 4 TS 1 EStG

3.1. Nutzen für die inländische Volkswirtschaft

§ 98 Abs 1 Z 2 TS 2 EStG definiert – anders als § 49 dEStG – den Begriff der „*Verwertung*“ eigenständig. Demnach wird – auch mit Wirkung für § 98 Abs 1 Z 4 TS 1 EStG und § 99 Abs 1 Z 1 EStG – eine Arbeit im Inland „*verwertet, wenn sie zwar nicht im Inland persönlich ausgeübt wird, aber ihr wirtschaftlicher Erfolg der inländischen Volkswirtschaft unmittelbar zu dienen bestimmt ist*“.

Der VwGH beschäftigt sich in den einschlägigen Judikaten nicht näher mit dem Begriff der inländischen Volkswirtschaft, sondern nimmt diesen als gegeben an.²³⁾ Das BMF versteht unter dem Begriff „*Volkswirtschaft*“ die Gesamtheit aller in einem Wirtschaftsraum (Staat, Staatenverbund) miteinander verbundenen und gegenseitig abhängigen Akteure (Haushalte, Unternehmen und der Staat selbst).²⁴⁾ Österreichische Unternehmen sind in diesem Sinn als Teil der österreichischen Volkswirtschaft zu sehen. Was diesen unmittelbar dient, dient mithin auch der österreichischen Volkswirtschaft unmittelbar. In Bezug auf die Arbeit eines beschränkt steuerpflichtigen Piloten eines österreichischen Luftverkehrsunternehmens führt das BMF aus, dass die Volkswirtschaften jener Staaten, deren Gebiete überflogen werden, aus dem Überfliegen keinen wirklichen Nutzen ziehen und auch für die Passagiere aus fremden Volkswirtschaften und auch für die Volkswirtschaften der Zielländer nur ein mittelbarer Nutzen aus dem Lufttransport ableitbar ist. Die nutzbringende Transportleistung des Piloten würde unmittelbar seinem österreichischen Arbeitgeber zukommen und damit nur mittelbar den beförderten ausländischen Passagieren und den Zielländern.²⁵⁾

3.2. Der inländischen Volkswirtschaft unmittelbar dienen

Entscheidend für die Verwirklichung des Verwertungstatbestands ist, dass der wirtschaftliche Erfolg der Tätigkeit der inländischen Volkswirtschaft unmittelbar zu dienen

²²⁾ Vgl *Wassermeyer/Druen in Wassermeyer*, DBA (164. Lfg, 2024) Art 19 Rz 1.

²³⁾ Vgl etwa VwGH 20. 9. 2001, 2000/15/0039.

²⁴⁾ EAS 2997 vom 25. 8. 2008, wohlgemerkt unter Bezugnahme auf *Wikipedia*.

²⁵⁾ EAS 2997 vom 25. 8. 2008.

bestimmt ist.²⁶⁾ Ein lediglich mittelbares Dienen reicht daher nicht aus. Die hierzu vertretenen Ansichten der Finanzverwaltung und der Judikatur sind höchst kasuistisch, zum Teil widersprüchlich und erlauben kein konsistentes Verständnis des Verwertungstatbestands.

„*Unmittelbarkeit*“ verlangt jedenfalls eine direkte Beziehung der Tätigkeit zu einem Erfolg für die österreichische Volkswirtschaft. Das BMF vertritt hierzu die Ansicht, dass der wirtschaftliche Erfolg in Österreich ansässiger Unternehmen unmittelbar der österreichischen Volkswirtschaft zugutekommt, welcher wiederum durch die Leistungen seiner Arbeitnehmer bestimmt wird. Das BMF geht daher regelmäßig davon aus, dass der wirtschaftliche Erfolg internationaler Geschäfte österreichischer Unternehmen der inländischen Volkswirtschaft unmittelbar zu dienen bestimmt ist.²⁷⁾ Auch dann, wenn eine Person ausschließlich mit dem Außenhandel eines österreichischen Unternehmens beschäftigt ist, gilt der Verwertungstatbestand als erfüllt,²⁸⁾ weil die Exportförderung unmittelbar der österreichischen Volkswirtschaft diene.²⁹⁾

Eine unmittelbare Verwertung wird demnach angenommen, wenn inländische Arbeitgeber ihre Arbeitnehmer ins Ausland entsenden.³⁰⁾ Auch die Überweisung von Arbeitslohn ins Ausland spricht laut BMF für die Vermutung einer inländischen Verwertung.³¹⁾ Denn auch bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit spreche die Vermutung für eine Verwertung im Inland, wenn eine Leistung im Ausland für einen inländischen Auftraggeber erbracht wird, unabhängig davon, ob die zugrunde liegende Tätigkeit im In- oder Ausland ausgeübt wird.³²⁾ Demnach soll es genügen, wenn ein Arbeitnehmer das Ergebnis seiner nichtselbständigen Arbeit seinem Arbeitgeber im Sinn eines Nutzbarmachens zuführt, selbst wenn das an einem Ort geschieht, der vom Tätigkeitsort abweicht. Anderenfalls wäre der alternative Tatbestand der Verwertung nicht erforderlich.³³⁾ Im Ausland ansässige Personen, die im Auftrag eines österreichischen Unternehmens Beratungsleistungen iZm dem Marktausbau und der Distributionserweiterung auf ausländischen Märkten erbringen, verwerten – so das BMF – ihre selbständige Arbeit im Inland.³⁴⁾

Die EAS-Spruchpraxis, aus der sich die obigen abstrakten Aussagen ableiten lassen, ist vielfältig und deckt unterschiedlichste Konstellationen ab. Beschäftigt etwa eine österreichische Reisebüro-GmbH im Ausland ansässige Künstler zur Mitwirkung an Auslandsreiseveranstaltungen dieser Gesellschaft, sei eine inländische Verwertung der künstlerischen Leistung gegeben.³⁵⁾ Das BMF vertritt auch die Auffassung, dass mit Werkvertrag engagierte ausländische Künstler, die in Österreich eine konzertante Opernproduktion einstudieren, die sodann im Ausland aufgeführt wird, nicht nur hinsichtlich der in Österreich ausgeübten künstlerischen Tätigkeit beschränkt steuerpflichtig sind, sondern kraft Verwertung auch hinsichtlich ihrer Auslandsauftritte.³⁶⁾ Ein in Monaco ansässiger Künstler, der dort eine Bronzeskulptur herstellt und in der Folge per Spedition an eine österreichische Gemeinde zur Aufstellung im Gemeindezentrum liefert, unterliege mit dieser in Monaco ausgeübten Tätigkeit kraft inländischer Verwertung

²⁶⁾ Rz 7920 EStR; VwGH 20. 10. 1982, 81/13/0083; 27. 7. 1994, 91/13/0222; 20. 9. 2021, 2000/15/0039.

²⁷⁾ EAS 2663 vom 20. 10. 2005.

²⁸⁾ BMF 17. 8. 1984, SWK 1985, A I 18.

²⁹⁾ *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch, § 98 Rz 9.1.

³⁰⁾ Rz 7959 EStR; EAS 3032 vom 21. 1. 2009.

³¹⁾ VwGH 20. 1. 1982, 81/13/0083.

³²⁾ EAS 2943 vom 22. 2. 2008; EAS 3021 vom 24. 11. 2008.

³³⁾ *Schubert/Yakhloufi*, Steuerrechtliche Aspekte des internationalen Mitarbeitereinsatzes, IWB 2015, 128 (128 ff), zur vergleichbaren Norm des § 49 Abs 1 Z 4 lit a dEStG, wonach in Deutschland „*Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19), die im Inland ausgeübt oder verwertet wird oder worden ist*“, beschränkt steuerpflichtig sind.

³⁴⁾ EAS 2075 vom 17. 6. 2002.

³⁵⁾ EAS 3032 vom 21. 1. 2009.

³⁶⁾ EAS 3021 vom 24. 11. 2008.

gemäß § 98 Abs 1 Z 2 EStG in Österreich der beschränkten Steuerpflicht, sodass die auftraggebende Gemeinde gemäß § 99 EStG zum Steuerabzug verpflichtet ist.³⁷⁾ Entscheidend soll demnach die Nutzung der kommerziellen Tätigkeit im Inland sein.³⁸⁾ Ebenso unterliege das einem in Deutschland ansässigen Bildhauer für die Erstellung künstlerischer Entwurfszeichnungen einer im Inland gefertigten Skulptur bezahlte Honorar der beschränkten Steuerpflicht. Denn nach Ansicht des BMF würde das Ergebnis der künstlerischen Tätigkeit des in Deutschland ansässigen Bildhauers in Österreich verwertet.³⁹⁾ Vertreter der Finanzverwaltung sehen auch durch die Tätigkeit eines ausländischen Architekten, der für österreichische Auftraggeber ausschließlich vom Ausland aus seine Planungsleistungen erbringt, den Verwertungstatbestand als erfüllt an.⁴⁰⁾ Ebenso würden ausländische Wissenschaftler, die entgeltlich an Forschungsprojekten eines inländischen Universitätszentrums mitwirken und schwerpunktmäßig ihre Arbeit in ihren Heimatstaaten leisten und in Österreich oder in Drittstaaten lediglich an koordinierenden Zusammenkünften teilnehmen, ihre Tätigkeit im Inland verwerten.⁴¹⁾

Ein im Ausland ansässiger Pilot einer österreichischen Fluggesellschaft bringe dieser einen unmittelbaren Nutzen, die Entgelte kürzen deren steuerpflichtigen Gewinn, woraus das BMF den Schluss zieht, dass der wirtschaftliche Erfolg seiner Arbeitsleistung der österreichischen Volkswirtschaft unmittelbar zu dienen bestimmt ist.⁴²⁾ Denn die Fluglinie sei als Teil der österreichischen Volkswirtschaft zu sehen, und was ihr unmittelbar dient, diene damit auch der österreichischen Volkswirtschaft. Im Fall einer zu Schulungszwecken erfolgten siebenmonatigen Entsendung eines Dienstnehmers einer Wiener Niederlassung einer US-Gesellschaft zu einer britischen Niederlassung wurde der Verwertungstatbestand vom BMF ebenfalls als erfüllt angesehen.⁴³⁾ Denn eine im Eigeninteresse eines Unternehmens gelegene Aus- bzw Fortbildung eines Mitarbeiters im Ausland löse eine Verwertung aus.⁴⁴⁾ Ebenso seien Arbeitnehmer einer österreichischen Bank, die ihre wirtschaftliche Position durch Errichtung einer asiatischen Bankniederlassung zu stärken trachtet, indem Arbeitnehmer dorthin entsandt werden, die unter der Leitung österreichischer Mitarbeiter stehen, kraft Verwertung in Österreich beschränkt steuerpflichtig.

Im Ausland ansässige Fernfahrer österreichischer Spediteure sollen in Österreich beschränkt steuerpflichtig sein, selbst wenn sie ausschließlich auf ausländischen Transportrouten zum Einsatz kommen. Denn sie erbringen – so das BMF – auch auf ihren Auslandsfahrten ihre Arbeitsleistungen ihrem inländischen Arbeitgeber, sodass eine inländische Verwertung ihrer Arbeitsleistung unmittelbar in dessen Händen erfolgt, wodurch ihre Arbeitsleistung unmittelbar der inländischen Volkswirtschaft zugutekomme.⁴⁵⁾ IZm der Entsendung eines Arbeitnehmers zu einer US-Tochtergesellschaft unter Aufrechterhaltung des Dienstverhältnisses zur österreichischen Muttergesellschaft geht das BMF davon aus, dass sich der wirtschaftliche Erfolg der Arbeit des Arbeitnehmers als Leistungserbringung eines inländischen Unternehmens darstellt und damit – wie der gesamte Leistungserfolg des inländischen Unternehmens – der inländischen Volkswirtschaft unmittelbar dient, sodass der Verwertungstatbestand erfüllt ist.⁴⁶⁾

Ein derartig extensives Verständnis, das darauf hinausläuft, dass jede Tätigkeit für ein inländisches Unternehmen der österreichischen Volkswirtschaft unmittelbar dient, teilt

³⁷⁾ EAS 1327 vom 30. 9. 1998.

³⁸⁾ VwGH 19. 10. 2006, 2006/14/0109.

³⁹⁾ EAS 1432 vom 23. 3. 1999.

⁴⁰⁾ Loukota, Doppelbesteuerungsabkommen und „Ausländersteuer“, SWI 1993, 275 (279).

⁴¹⁾ EAS 1515 vom 6. 9. 1999.

⁴²⁾ EAS 2997 vom 25. 8. 2008.

⁴³⁾ EAS 268 vom 14. 5. 1993.

⁴⁴⁾ EAS 1045 vom 24. 3. 1997.

⁴⁵⁾ EAS 1649 vom 8. 5. 2000.

⁴⁶⁾ EAS 1345 vom 12. 10. 1998.

die Judikatur nicht – oder zumindest nicht uneingeschränkt. Die Rechtsprechung des VwGH geht davon aus, dass stets im Einzelfall zu prüfen ist, ob der Erfolg der Tätigkeit einer im Ausland arbeitenden Person tatsächlich unmittelbar der inländischen Volkswirtschaft zu dienen bestimmt ist.⁴⁷⁾ Das wirtschaftliche Ergebnis der Tätigkeit muss also in Österreich unmittelbar „wirken“. Ins Ausland entsandte Arbeitnehmer würden demnach ihre Arbeitsleistung unmittelbar ihrem österreichischen Arbeitgeber gegenüber erbringen, der diese Arbeitsleistung im Gegenzug entsprechend entlohnt und diese unmittelbar verwertet. Der Umstand, dass eine Leistung im Ausland für einen inländischen Auftraggeber erbracht wird, spricht daher grundsätzlich für eine Verwertung im Inland.⁴⁸⁾ Wenn allerdings die Tätigkeit der Mitarbeiter darin besteht, technische Beratung bei ausländischen Lizenznehmern des österreichischen Arbeitgebers zu erbringen, so geht der VwGH davon aus, dass diese Tätigkeiten der ausländischen – und nicht der österreichischen – Volkswirtschaft unmittelbar dienen.⁴⁹⁾ Demnach wurde der Verwertungstatbestand als nicht erfüllt erkannt, wenn ein gebietsansässiger Arbeitnehmer für eine in Belgrad gelegene Geschäftsstelle eines österreichischen Unternehmens tätig ist, um dort vor Ort Kunden des österreichischen Arbeitgebers zu beraten. Denn in diesem Fall dient das wirtschaftliche Ergebnis der Tätigkeit des Arbeitnehmers nur mittelbar der österreichischen Volkswirtschaft.⁵⁰⁾ Demgegenüber ist nach der Rechtsprechung stets von einer Verwertung auszugehen, wenn eine im Ausland ansässige Person Vorstand oder Geschäftsführer in einer österreichischen Kapitalgesellschaft ist. Bei Vorstandsmitgliedern einer österreichischen Muttergesellschaft, die zu Aufsichtsräten ausländischer Konzernunternehmen bestellt worden sind, lässt der VwGH die Unmittelbarkeit nur gelten, wenn durch diese Tätigkeit in erster Linie die Interessen der inländischen Muttergesellschaft wahrgenommen werden sollen.⁵¹⁾

Izm der Tätigkeit von Arbeitnehmern der Außenhandelsstellen der Wirtschaftskammer Österreich ist der VwGH⁵²⁾ davon ausgegangen, dass der wirtschaftliche Erfolg der von ihren Bediensteten ausgeübten Tätigkeit der inländischen Volkswirtschaft unmittelbar zu dienen bestimmt ist. Entscheidungserheblich war hierbei § 5 Abs 2 Außenhandelsförderungsbeitragsgesetz (in der im streitgegenständlichen Zeitraum gültigen Fassung⁵³⁾), aus der sich ergeben hatte, dass die Außenhandelsstellen der Wirtschaftskammer Österreich der Förderung des Außenhandels der österreichischen Wirtschaft dienen. Die von den Bediensteten der Außenhandelsstellen entfaltete Tätigkeit ist daher nach Ansicht des VwGH – soweit dies nicht nach der Art ihrer Tätigkeit (zB Reinigungspersonal) auszuschließen ist – unmittelbar der inländischen Volkswirtschaft zu dienen bestimmt. Der Umstand, dass nicht jeder Angestellte selbständig mit den Behörden und Unternehmen in Verbindung tritt, sondern nach außen hin stets der Handelsdelegierte die Außenhandelsstelle vertritt, ändert nichts an dieser Tatsache, weil die Einschaltung des Leiters der Außenhandelsstelle aus organisatorischen Gründen notwendig erschienen ist. Der VwGH hat jedoch ausdrücklich darauf hingewiesen, dass jedenfalls zu untersuchen ist, auf welche ausländischen Bediensteten der Verwertungstatbestand tatsächlich angewandt werden kann. Bei Ortskräften (Sur-Place-Personal) kann jedenfalls nicht davon ausgegangen werden, dass der wirtschaftliche Erfolg ihrer Tätigkeit der inländischen Volkswirtschaft unmittelbar zu dienen bestimmt ist.⁵⁴⁾

⁴⁷⁾ VwGH 20. 10. 1982, 81/13/0083; Rz 7598 EStR.

⁴⁸⁾ VwGH 20. 10. 1982, 81/13/0083.

⁴⁹⁾ VwGH 20. 10. 1982, 81/13/0083.

⁵⁰⁾ VwGH 20. 10. 1982, 81/13/0083.

⁵¹⁾ VwGH 20. 9. 2001, 2000/15/0039, *ecolex* 2002, 282 (283 f) (*Koffler*).

⁵²⁾ VwGH 27. 11. 1968, 0889/67.

⁵³⁾ In § 5 Abs 2 Außenhandelsförderungsbeitragsgesetz i d F BGBl 1954/214 heißt es, dass ein Teil des Außenhandelsförderungsbeitrags zur Deckung der Kosten ihrer im Interesse der Außenhandelsförderung entfaltenen Tätigkeit, insbesondere der zu diesem Zweck im Ausland unterhaltenen Einrichtungen (Außenhandelsstellen) zur Verfügung zu stellen ist.

⁵⁴⁾ VwGH 27. 11. 1968, 0889/67.

Die Rechtsprechung stellt damit zwar grundsätzlich höhere Anforderungen an den notwendigen unmittelbaren Nutzen einer Tätigkeit für die inländische Volkswirtschaft, als das die Verwaltungspraxis tut.⁵⁵⁾ Die Aussagen sind aber durchaus widersprüchlich. So hat der VwGH in einem zeitlich weit zurückliegenden Erkenntnis aus dem Jahr 1957 den Verwertungstatbestand schon dadurch als erfüllt angesehen, dass ein Rechtsanwalt Honorare im Inland eingezogen hatte.⁵⁶⁾

3.3. *Der inländischen Volkswirtschaft mittelbar dienen – der (vergebliche) Versuch einer Negativabgrenzung*

Wie die obigen Ausführungen zeigen, ergeben Judikatur und Verwaltungspraxis kein einheitliches Bild hinsichtlich der Frage, wann eine Tätigkeit unmittelbar der österreichischen Volkswirtschaft dient. Der Versuch einer Negativabgrenzung des Begriffs des „unmittelbaren Dienens“ erlaubt zwar einige erhellende Rückschlüsse darauf, wann jedenfalls keine Unmittelbarkeit gegeben ist, bietet aufgrund der Kasuistik von Judikatur und Verwaltungspraxis allerdings ebenfalls keinen befriedigenden Ansatz dafür, die Reichweite des Verwertungstatbestands exakt zu skizzieren.

Naheliegender ist zunächst, dass im Fall eines Arbeitnehmers, der für einen ausländischen Arbeitgeber tätig wird, jedenfalls von keinem „unmittelbaren Verwerten“ im Inland ausgegangen werden kann.⁵⁷⁾ Aus der Rechtsprechung lässt sich zudem schließen, dass ein „Verwerten“ einerseits die Leistungserbringung für einen österreichischen Arbeit- oder Auftraggeber voraussetzt, andererseits jedoch auch die Art der Tätigkeit der beschränkt steuerpflichtigen Person, deren Qualifikation und die Auswirkung des Arbeitsergebnisses auf die österreichische Volkswirtschaft von Relevanz sind.⁵⁸⁾ Deshalb kann ein Ausfallshonorar, das von einem inländischen Veranstalter an einen ausländischen Künstler aufgrund einer Veranstaltungsabsage bezahlt worden ist, in Österreich nicht beschränkt steuerpflichtig sein, weil damit keine messbare inländische Verwertung einer künstlerischen Tätigkeit gegeben ist. Etwas anderes soll – so zumindest das BMF – gelten, wenn mit dem Engagement des Künstlers auch Werbeeffekte verbunden wären, die ungeachtet der Veranstaltungsabsage einem inländischen Unternehmen zugutekommen.⁵⁹⁾

Darüber hinaus ergeben sich aus Judikatur und Schrifttum zumindest Hinweise darauf, wann lediglich von einem mittelbaren Dienen auszugehen ist. Allein die wirtschaftliche Stärkung österreichischer Unternehmen kann den Verwertungstatbestand nicht erfüllen. Es müssen unmittelbar rechtliche Bindungen zwischen einem inländischen Geschäftsherrn und der beschränkt steuerpflichtigen Person bestehen.⁶⁰⁾ Die ausschließlich im Ausland verrichtete, in der Mitwirkung beim Bau von Küstenschutzanlagen und Meereswasserentsalzungsanlagen bestehende Tätigkeit eines österreichischen Ingenieurs dient mit ihrem Erfolg der inländischen Volkswirtschaft auch dann nicht unmittelbar, wenn die ausländische Dienstgeberfirma eine Kapitalgesellschaft ist, deren Anteile sich im Eigentum einer inländischen Kapitalgesellschaft befinden.⁶¹⁾ Denn bloße wirtschaftliche Vorteile einer österreichischen Gesellschaft in Form von Gewinnausschüttungen einer ausländischen Gesellschaft führen noch zu keinem unmittelbaren Erfolg. Durch die Ausschüttung von Dividenden tritt nur mittelbar eine wirtschaftliche Stärkung der inländischen Kapitalgesellschaft ein und demnach nur ein mittelbarer

⁵⁵⁾ Achatz, SWI 1999, 446 (446 ff).

⁵⁶⁾ VwGH 6. 12. 1957, 2843/54; kritisch hierzu Lang, SWI 1993, 356 (357 ff).

⁵⁷⁾ VwGH 15. 4. 1980, 2805/79.

⁵⁸⁾ Lechner/Stangl in Gassner et al, Die beschränkte Steuerpflicht im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, 64.

⁵⁹⁾ EAS 3314 vom 19. 2. 2013.

⁶⁰⁾ Ludwig in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG (15. Lfg, 2011) § 98 Tz 26.

⁶¹⁾ VwGH 15. 4. 1980, 2805/79.

Nutzen für die inländische Volkswirtschaft.⁶²⁾ Gleiches gilt für Ortskräfte einer im Ausland errichteten Zweigniederlassung.⁶³⁾ Technische Beratungsleistungen, die eine ausländische Repräsentanz eines österreichischen Unternehmens an Lizenznehmer und Kooperationspartner erbringt, lösen – wie bereits zuvor erläutert – den Verwertungstatbestand mangels Unmittelbarkeit nicht aus;⁶⁴⁾ ebenso wenig die technische Beratung von Kunden im Ausland⁶⁵⁾ oder die Tätigkeit von Dienstnehmern für erwartete Aufträge für eine österreichische Gesellschaft im Ausland.⁶⁶⁾

Dennoch geht das BMF iZm einer Bewachungstätigkeit eines österreichischen Bewachungsunternehmens im Ausland davon aus, dass das wirtschaftliche Reinergebnis dieser Tätigkeit (Bewachungshonorare abzüglich Arbeitslöhne und sonstige Kosten) – mangels Betriebsstätte im Einsatzland – unmittelbar dem österreichischen Betrieb des Arbeitgebers zugutekommt, sodass die Bewachungstätigkeit im Ausland auf diese Weise unmittelbar im Inland wirtschaftlich verwertet wird und die dafür gezahlten Bezüge demnach von § 98 Abs 1 Z 4 EStG erfasst sind.⁶⁷⁾ Daraus ließe sich ableiten, dass bei Bestand einer ausländischen Betriebsstätte davon ausgegangen werden kann, dass dann der wirtschaftliche Erfolg nicht der inländischen Volkswirtschaft unmittelbar zu dienen bestimmt ist. Von dieser Rechtsansicht ist das BMF aber später wieder abgerückt und hat festgehalten, dass Tätigkeiten in einer ausländischen Niederlassung (= Betriebsstätte) einer österreichischen Bank das Unmittelbarkeitserfordernis doch erfüllen, weil die von den im Ausland tätigen österreichischen Mitarbeitern erwirtschafteten Gewinne unmittelbarer Bestandteil des Vermögens der inländischen Bank sind.⁶⁸⁾ Während daher die Auszahlung des Lohns/Entgelts durch die Auslands-tochter eines österreichischen Unternehmens stets zur reinen Mittelbarkeit des Dienens führt, soll die steuerliche Unselbständigkeit der Betriebsstätte der Annahme der Unmittelbarkeit nicht entgegenstehen. Dies überzeugt im Ergebnis nicht. Ähnlich formalistisch differenziert das BMF zwischen der Entsendung eines Mitarbeiters und der Arbeitskräftegestellung. Nur im Fall der Entsendung eines Angestellten zur Auslands-tochter finde eine Verwertung im Inland statt. Würde jedoch eine Arbeitskräftegestellung vorliegen, wäre das nicht der Fall.⁶⁹⁾ Auch das extensive Verständnis des Verwertungstatbestands und des darin maßgeblichen Unmittelbarkeitserfordernisses des BMF kennt daher Grenzen – wenn auch auf Basis einer sehr formalistischen und damit gestaltungsanfälligen Betrachtungsweise.

Zudem zeigt die EAS-Spruchpraxis, dass sich das BMF bei der Abgrenzung zwischen Mittel- und Unmittelbarkeit auch von praktischen Überlegungen leiten lässt. So hat das BMF zur Frage, inwieweit die an eine US-Kapitalgesellschaft bezahlten Trainingsgebühren, die Piloten einer österreichischen Fluggesellschaft durch Vorträge und Fortbildung an Flugsimulatoren schult, in isolierender Betrachtungsweise gemäß § 98 Abs 1 Z 2 EStG iVm § 99 Abs 1 Z 1 EStG und § 21 KStG eine Verpflichtung zum Quellensteuerabzug auslösen könnten, bewusst von einer „aus der Sicht des DBA USA überspitzten Gesetzesauslegung“ Abstand genommen. Denn es sei für die US-Steuerverwaltung nicht mehr verständlich, wenn bei einer derart losen Verknüpfung mit dem inländischen Steuerrecht die Ausstellung eines gemäß der DBA-Entlastungsverordnung⁷⁰⁾ notwendigen Entlastungsformulars (ZS-QU 2) eingefordert würde.⁷¹⁾ Dies ist insofern

⁶²⁾ Doralt/Ludwig in Doralt, Kommentar zum EStG, § 98 Tz 25.

⁶³⁾ VwGH 20. 10. 1982, 81/13/0083.

⁶⁴⁾ VwGH 15. 4. 1980, 2805/79; anderer Ansicht Loukota, Doppelbesteuerungsabkommen und Lohnsteuerabzug, SWI 1993, 239 (243).

⁶⁵⁾ BMF 17. 8. 1984, SWK 1985, A I 18.

⁶⁶⁾ VwGH 20. 10. 1982, 81/13/0083.

⁶⁷⁾ EAS 883 vom 23. 5. 1996.

⁶⁸⁾ EAS 1237 vom 16. 3. 1998.

⁶⁹⁾ EAS 1345 vom 12. 10. 1998.

⁷⁰⁾ BGBl II 2006/44 idF BGBl II 2020/579 und BGBl II 2002/318.

⁷¹⁾ EAS 2888 vom 8. 10. 2007.

bemerkenswert, als der VwGH ausgesprochen hat, dass Beratungsleistungen eines österreichischen Unternehmens an lokale Kunden im Ausland der dortigen Volkswirtschaft unmittelbar zu dienen bestimmt sind.⁷²⁾ Zumindest hinsichtlich des Tatbestandselements des unmittelbaren Dienens wäre es vor diesem Hintergrund wohl vertretbar gewesen, eine beschränkte Steuerpflicht des US-Unternehmens anzunehmen. Die EAS spricht dabei von einer „aus Sicht des DBA USA überspitzten“ Gesetzesauslegung und meint damit wohl, dass ein Beharren auf der Annahme des vom nationalen Recht vorgesehenen Besteuerungsrechts dem Grunde nach wenig zielführend sei, wenn das DBA Österreich für diese Einkünfte ohnehin kein Besteuerungsrecht zuweist. Damit lässt sich das BMF von einer – im Ergebnis nachvollziehbaren – Überlegung leiten, die dem Gesetz historisch/systematisch allerdings nicht zu entnehmen ist, da eben – wie bereits eingangs dargelegt – keine konsistente Entscheidung des nationalen Gesetzgebers vorliegt, inwiefern er die Reichweite des im nationalen Steuerrecht definierten Besteuerungsanspruchs von DBA-rechtlichen Überlegungen eingegrenzt sieht.

III. Ein Blick nach Deutschland

Ein Blick nach Deutschland zeigt, dass die deutsche Rechtsprechung und Verwaltungspraxis den in § 49 Abs 1 Nr 3 dEStG (Einkünfte aus selbständiger Arbeit) und § 49 Abs 1 Nr 4 lit a dEStG (Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit) vorgesehenen, jedoch – abweichend von § 98 Abs 1 Z 2 TS 2 EStG – nicht definierten Verwertungstatbestand deutlich enger fassen. So fehlt im deutschen Gesetzeswortlaut das Erfordernis, dass der wirtschaftliche Erfolg der Tätigkeit der inländischen Volkswirtschaft unmittelbar zu dienen bestimmt sein muss. In der bis 1974 geltenden Fassung der deutschen Lohnsteuerdurchführungsverordnung 1971 (LStDV) fand sich in § 40 Abs 2 LStDV noch eine dem heutigen österreichischen Begriffsverständnis ähnliche Auslegung des Verwertungstatbestands,⁷³⁾ die allerdings mit Wirkung ab 1. 1. 1975 aufgrund der geänderten Rechtsprechung des BFH aufgehoben worden ist.

Der deutsche BFH⁷⁴⁾ versteht unter „verwerten“ iSd § 49 Abs 1 Nr 4 dEStG, der § 98 Abs 1 Z 4 TS 1 entspricht, einen Vorgang, durch den der Arbeitnehmer das Ergebnis seiner nichtselbständigen Arbeit seinem Arbeitgeber zuführt. Das ergibt sich aus der grammatikalischen Auslegung und aus dem Gesamtzusammenhang, in dem das Wort „verwerten“ steht. Der Begriff kann sich demnach in dem Sinn auf einen Gegenstand beziehen, dass der Wert, der in ihm steckt, herausgeholt und zunutze gemacht wird. Beispiel für die Verwendung des Worts „verwerten“ ist ein Urheberrecht, das dem Urheber das ausschließliche Recht einräumt, sein Werk in körperlicher Form durch Vielfältigung, Verbreitung oder Ausstellung zu verwerten bzw zu nutzen.

Nach deutscher Rechtsprechung setzt der Tatbestand der Verwertung bei Arbeitnehmern einen über die Arbeitsleistung hinausgehenden Vorgang voraus, der zur Schaffung eines körperlichen oder geistigen Produkts führt. Deshalb kann aus deutscher Sicht die Verwertung einer Tätigkeit auch nur durch diejenigen erfolgen, der selbst die Tätigkeit erbracht hat.⁷⁵⁾ Da § 49 Abs 1 Nr 3 und 4 dEStG den Tatbestand des Verwertens neben den Tatbestand der Ausübung stellt, wird unter Verwerten eine Nutzbarmachung verstanden, die an einem Ort geschieht, der nicht mit dem Ort der Ausübung

⁷²⁾ VwGH 20. 10. 1982, 81/13/0083.

⁷³⁾ Nach Abschnitt 92 Abs 2 Satz 2 der deutschen Lohnsteuerrichtlinien in der damaligen Fassung galt der Verwertungstatbestand dann als erfüllt, „wenn eine außerhalb des Geltungsbereiches des EStG ausgeübte Tätigkeit oder ihr Ergebnis entweder wirtschaftlich einem inländischen Arbeitgeber zu dienen bestimmt [war] oder im Inland genutzt [wurde] und der Arbeitslohn zu Lasten eines inländischen Arbeitgebers bezahlt [wurde]“.

⁷⁴⁾ BFH 12. 11. 1986, I R 198/85.

⁷⁵⁾ BFH 12. 11. 1986, I R 38/83.

identisch ist. Verwertet wird die Arbeit eines Arbeitnehmers dort, wo dieser das Ergebnis seiner nichtselbständigen Arbeit seinem Arbeitgeber zuführt.⁷⁶⁾

Wenngleich auch aus deutscher Sicht eine nichtselbständige Arbeit dort verwertet wird, wo ihr Ergebnis dem Arbeitgeber zugeführt wird,⁷⁷⁾ reicht für eine Verwertung der Umstand allein, dass eine Arbeitsleistung für einen inländischen Arbeitgeber im Ausland erbracht wurde, nicht aus. Ebenso wenig genügt es, dass Arbeitslohn zulasten eines deutschen Arbeitgebers gezahlt wird. Vielmehr kann der Verwertungsort nur anhand der Umstände des Einzelfalls bestimmt werden. IZm einer im Ausland ausgeübten Tätigkeit soll die Annahme einer inländischen Verwertung demnach nur in Ausnahmefällen in Betracht kommen.⁷⁸⁾ Eine solche kann aus deutscher Sicht zB dann gegeben sein, wenn Arbeitnehmer deutscher Unternehmen im Ausland Marktanalysen und Berichte erstellen, die Grundlage im Inland zu treffender Entscheidungen sind.⁷⁹⁾ Auch Auslandskorrespondenten verwerten ihre Arbeit durch Zuführung der Arbeitsergebnisse bzw Überlassung der Nutzungsrechte an den deutschen Arbeitgeber.⁸⁰⁾

Es liegt aber keine Verwertung vor, wenn der Repräsentant eines deutschen Unternehmens für den Vertrieb deutscher Produkte ein ausländisches Vertriebsnetz einrichtet, deutsche Monteure oder Vermessungsingenieure⁸¹⁾ auf ausländischen Baustellen arbeiten oder Personen als Entwicklungshelfer im Ausland tätig sind. Auch im Ausland tätige Kundenbetreuer oder Kundendienstmitarbeiter deutscher Unternehmen oder in ausländischen Geschäftsstellen oder Stationen⁸²⁾ tätige Arbeitnehmer von Reisebüros deutscher Flug- bzw Touristikunternehmen verwerten ihre Tätigkeit nicht in Deutschland. Ebenso wenig Wissenschaftler,⁸³⁾ es sei denn, deren Forschungsergebnisse kommen einem inländischen Arbeitgeber zugute.⁸⁴⁾ Begründet wird dies damit, dass das Ergebnis der Tätigkeit dieser Personen dem Arbeitgeber am Ausübungs- bzw Arbeitsort und nicht in Deutschland zugeführt wird. Auf dieser Grundlage hat der BFH etwa entschieden, dass die für einen deutschen Arbeitgeber durch einen in Portugal ansässigen Arbeitnehmer in Algerien ausgeübte Tätigkeit keine Verwertung in Deutschland darstellt, weil das Ergebnis seiner nichtselbständigen Arbeit eben in Algerien zugeführt worden ist.⁸⁵⁾

Der Tatbestand der Verwertung setzt demnach einen über die Arbeitsleistung hinausgehenden Vorgang voraus, mit dem deren Ergebnis vom Steuerpflichtigen selbst dem Inland zugeführt wird. Auch aus dem Umstand, dass in anderen Fällen die beschränkte Steuerpflicht darauf abstellt, ob Einkünfte aus inländischen öffentlichen Kassen bezahlt werden, ist abzuleiten, dass es bei anderen – eben nicht aus inländischen öffentlichen Kassen stammenden – Einkünften nicht auf den Zahlungsvorgang ankommen kann.⁸⁶⁾

IV. Kritische Würdigung und Reformüberlegungen

1. Verwertungstatbestand und DBA-Recht

Wie die vorigen Ausführungen zeigen, sind die Aussagen, die sich in der österreichischen Rechtsprechung und Verwaltungspraxis zur Reichweite des Verwertungstatbe-

⁷⁶⁾ BFH 12. 11. 1986, I R 69/83; 12. 11. 1986, I R 320/83.

⁷⁷⁾ *Haiß* in *Hermann/Heuer/Raupach*, EStG/KStG, § 49 dEStG Rz 751.

⁷⁸⁾ BFH 5. 11. 1992, I R 41/92; *Haiß* in *Hermann/Heuer/Raupach*, EStG/KStG, § 49 dEStG Rz 751.

⁷⁹⁾ BFH 12. 11. 1986, I R 69/83.

⁸⁰⁾ DBMF vom 13. 3. 1998, § 50a EStG – Einkommensteuerrechtliche Behandlung der nicht im Inland ansässigen Korrespondenten inländischer Rundfunk- und Fernsehanstalten sowie inländischer Zeitungsunternehmen, IV B – S 2303-28/98.

⁸¹⁾ BFH 12. 11. 1986, I R 192/85.

⁸²⁾ BFH 12. 11. 1986, I R 320/83.

⁸³⁾ BFH 12. 11. 1986, I R 144/80.

⁸⁴⁾ *Haiß* in *Hermann/Heuer/Raupach*, EStG/KStG, § 49 dEStG Rz 751.

⁸⁵⁾ BFH 12. 11. 1986, I R 192/85.

⁸⁶⁾ BFH 12. 11. 1986, I R 192/85.

stands in § 98 Abs 1 Z 2 TS 2 EStG bzw § 98 Abs 1 Z 4 TS 1 EStG finden, kasuistisch und zum Teil widersprüchlich.⁸⁷⁾ Der Verwertungstatbestand ist trotz der Legaldefinition in § 98 Abs 1 Z 2 und 4 EStG unbestimmt,⁸⁸⁾ wirft in der praktischen Anwendung daher Probleme auf und bewirkt, dass der Kreis der beschränkt steuerpflichtigen Personen im internationalen Vergleich in Österreich sehr weit gefasst ist. So spricht laut EAS-Spruchpraxis und VwGH-Rechtsprechung bereits die Überweisung des Arbeitslohns durch einen inländischen Arbeitgeber bzw die Beauftragung durch einen inländischen Auftraggeber für eine Verwertung im Inland – auch wenn es sich dabei nur um eine widerlegbare Vermutung handelt.⁸⁹⁾

Gleich aus mehreren Gründen sollte über das Festhalten an dem Verwertungstatbestand in seiner jetzigen Form, dh, wie er derzeit in Österreich ausgelegt und gehandhabt wird, kritisch nachgedacht und eine Reform in Erwägung gezogen werden. Zunächst stellt sich die Frage nach dem Zusammenspiel mit dem Recht der DBA – eine Frage, die sowohl praktische als auch theoretische Implikationen hat. Im Verhältnis zu Staaten, mit denen Österreich ein DBA abgeschlossen hat, hat der Verwertungstatbestand praktisch keine bzw eine nur sehr eingeschränkte Bedeutung, weil darin die Zuweisung des Besteuerungsrechts an Aktiveinkünften in der Regel ein Tätigwerden im Quellenstaat erfordert. Daran zeigt sich, dass das im nationalen Recht gewählte Nexus-Kriterium der Verwertung im Fall der Aktiveinkünfte über das im OECD-MA anzutreffende Kriterium für die Zuweisung der Besteuerungsrechte hinausgeht. Dies wirft zunächst die konzeptionelle Frage auf, ob der Gesetzgeber sich bei der Formulierung der Besteuerungstatbestände der beschränkten Steuerpflicht zumindest idealtypisch von den auf DBA-Ebene getroffenen Wertungsentscheidungen leiten lassen soll. Für die Zuweisung des Besteuerungsrechts hinsichtlich aktiver Einkünfte wird in der Regel deshalb auf den Tätigkeitsort (gegebenenfalls in der Form einer Betriebsstätte) abgestellt, weil die daran geknüpfte Steuerpflicht des Nichtansässigen mit dessen Beitragspflicht zur Finanzierung der vom Tätigkeitsstaat zur Verfügung gestellten Infrastruktur begründet wird. Der Nichtansässige soll mit seiner Steuerleistung diejenigen öffentlichen Leistungen des Tätigkeitsstaates abgleichen, die ihm die Einkünfteerzielung ermöglichen.⁹⁰⁾ Personen, die kraft einer inländischen Verwertung besteuert werden, nehmen allerdings die österreichische Infrastruktur gar nicht in Anspruch, sodass – zumindest unter Rückgriff auf dieses gängige Rechtfertigungsmodell⁹¹⁾ – die Legitimität des Besteuerungsanspruchs Österreichs bereits dem Grunde nach in Frage gezogen werden könnte.

Praktisch gesehen erscheint es zudem fraglich, ob die begrenzte Zahl an Fällen, in denen ein DBA für Einkünfte aus selbständiger oder nichtselbständiger Arbeit Österreich im Fall der Verwertung im Inland potenziell ein Besteuerungsrecht zuweist, wie zB für Aufsichtsräte in Art 16 OECD-MA, für Geschäftsführer oder Vorstandsmitglieder in Art 16 Abs 2 DBA Deutschland oder für technische Dienstleistungen in Art 12 DBA Indien⁹²⁾, die mangels eines innerstaatlich vorgesehenen Verwertungstatbestands nicht besteuert werden dürften, ein Festhalten am Verwertungstatbestand im nationalen Steuerrecht – systematisch bzw aufkommensmäßig – rechtfertigen. Dem Verwertungstatbestand kommt daher in Wirklichkeit nur dann Bedeutung zu, wenn kein DBA anwendbar ist oder ein DBA Österreich über diese aktiven Arbeitseinkünfte doch aus-

⁸⁷⁾ *Endfellner*, Der Verwertungstatbestand des § 98 Z 2 und Z 4 EStG, SWI 2003, 117 (119); *Lechner/Stangl* in *Gassner et al*, Die beschränkte Steuerpflicht im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, 74.

⁸⁸⁾ *Lang*, SWI 1993, 356 (359 ff).

⁸⁹⁾ UFS 10. 5. 2012, RV/0032-F/12, mwN; *Kofler* in *Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger*, Internationales Steuerrecht², Rz VII/44.

⁹⁰⁾ *Sumper*, Zwischenstaatliche Verteilungsgerechtigkeit als verbindliches völkerrechtliches Besteuerungsprinzip, SWI 2023, 435 (438); vgl bereits *Vogel*, The Justification for Taxation: A Forgotten Question, *American Journal of Jurisprudence* 1988, 19 (19 ff).

⁹¹⁾ Kritisch *Blum*, Normativity in International Tax Law (2023) 313 ff.

⁹²⁾ BGBl III 2001/231 idF BGBl III 2018/93 und BGBl III 2021/69.

nahmsweise das Besteuerungsrecht zuweist. Es könnte daher angedacht werden, den Verwertungstatbestand auf diejenigen Einkünfte einzuschränken, für die auch das DBA-Recht zumindest idealtypisch Österreich ein Besteuerungsrecht einräumt, wie etwa Aufsichtsratsvergütungen. Das dabei in der Folge verlorene Besteuerungssubstrat für Personen, die in Nicht-DBA-Vertragsstaaten ansässig sind und die aufgrund der Verwertung einer selbständigen oder nichtselbständigen Arbeit in Österreich steuerpflichtig sein könnten, wird angesichts des aus 91 DBA bestehenden österreichischen DBA-Netztes vernachlässigbar sein.

Die zuvor skizzierte „Auffangfunktion“ des Verwertungstatbestands zeigt sich auch bei einem Blick in die jüngere Rechtsprechung und die EAS-Spruchpraxis, in der der Verwertungstatbestand die Rolle eines Instruments zur Verhinderung der doppelten Nichtbesteuerung zugeordnet wird. So lag etwa der Entscheidung des VwGH zur Steuerpflicht eines im Vereinigten Königreich ansässigen Geschäftsführers einer österreichischen Körperschaft hinsichtlich seiner auf nicht in Österreich physisch ausgeübte Geschäftsführertätigkeiten entfallenden Einkünfte kraft Verwertung im Inland ein Fall zugrunde, der eine sogenannte „*non-domiciled UK person*“ betraf.⁹³⁾ Weil diese Person daher nicht mit ihrem Welteinkommen der Besteuerung im Vereinigten Königreich unterlag, genoss sie auch keinen Abkommenschutz unter dem DBA Vereinigtes Königreich. Hätte der VwGH vertreten, dass mangels Unmittelbarkeit nur die in Österreich tatsächlich ausgeübte Geschäftsführertätigkeit der beschränkten Steuerpflicht zu unterwerfen sei, wären die Einkünfte bis zur tatsächlichen Vereinnahmung im Vereinigten Königreich zumindest zum Teil weder in Österreich noch im Vereinigten Königreich besteuert worden. Noch viel deutlicher tritt diese angenommene Funktion des Verwertungstatbestands als Instrument zur Verhinderung der doppelten Nichtbesteuerung in einer Einzelerledigung des BMF zu Tage. Dieser lag ein in der Schweiz ansässiger Pilot einer österreichischen Fluggesellschaft zugrunde. Das BMF sah sich in seiner Ansicht, wonach die Leistung des Piloten unmittelbar der österreichischen Volkswirtschaft dient, dadurch bestärkt, dass ansonsten – aufgrund der Zuweisung des Besteuerungsrechts an Österreich in Art 15 Abs 3 DBA Schweiz – eine „*wettbewerbsverzerrende Keinmalbesteuerung*“ eintrete.⁹⁴⁾ Interessanterweise legt das BMF dabei das nationale Gesetz im Licht der Zuweisung des Besteuerungsrechts im DBA dahingehend aus, dass dem Gesetzgeber nicht unterstellt werden könne, eine doppelte Nichtbesteuerung zu akzeptieren.⁹⁵⁾ Diese Sicht überzeugt nicht. Zunächst gibt es keinerlei Hinweise darauf, dass der Verwertungstatbestand vom Gesetzgeber tatsächlich als ein Instrument zur Verhinderung der doppelten Nichtbesteuerung gedacht war. Nachträglich – ohne konkrete Hinweise auf eine entsprechende gesetzgeberische Intention – dem Gesetz einen derartigen Telos zu unterstellen, ist methodisch abzulehnen. Zudem hat der Gesetzgeber auf die Zuweisung der Besteuerungsrechte auf DBA-Ebene bei Statuierung des Verwertungstatbestands im EStG 1953 gar keinen Bezug genommen – weder in die eine noch in die andere Richtung. Vielmehr wäre es Sache des DBA-Rechts, unintendierte doppelte Nichtbesteuerung zu verhindern, etwa durch eine Subject-to-Tax-Klausel.

2. Verfassungsrechtliche Bedenken

Der Verwertungstatbestand des § 98 Abs 1 Z 2 und 4 EStG ist höchstgradig unbestimmt. Im Schrifttum wird zu Recht darauf hingewiesen, dass dieses beschränkte Steuerpflicht auslösende Tatbestandsmerkmal im Lichte des Legalitätsprinzips und des daraus erfließenden Bestimmtheitsgebots des Art 18 B-VG bedenklich ist.⁹⁶⁾ Für die Differenzierung zwischen beschränkt steuerpflichtigen Einkünften aus selbständi-

⁹³⁾ VwGH 20. 9. 2001, 2000/15/0039.

⁹⁴⁾ EAS 2997 vom 25. 8. 2008.

⁹⁵⁾ EAS 2997 vom 25. 8. 2008.

⁹⁶⁾ Lang, SWI 1993, 356 (361 ff).

ger Arbeit iSd § 98 Abs 1 Z 2 EStG und Einkünften aus Gewerbebetrieb iSd § 98 Abs 1 Z 3 EStG, für die kein Verwertungsstatbestand vorgesehen ist, ist keine sachliche Rechtfertigung zu erkennen, sodass auch gleichheitswidrige Bedenken bestehen.⁹⁷⁾ Diese können auch nicht durch die Befürchtung der Finanzverwaltung beseitigt werden, dass eine restriktive Auslegung des Verwertungsstatbestands das Risiko doppelter Nichtbesteuerung in sich bergen würde,⁹⁸⁾ und eine Keimnalbesteuerung nicht im Sinn des Gesetzgebers sein könne.⁹⁹⁾ Auch die vom VfGH angestellten Überlegungen zur Rechtfertigung der unterschiedlichen Behandlung von Einkünften iSd Art 7 und Art 14 nach dem Methodenartikel des DBA Liechtenstein verfangen in diesem Fall nicht, da es in den Gesetzesmaterialien zum EStG 1953 – anders als im Fall des DBA Liechtenstein – keinerlei Hinweise darauf gibt, dass der Gesetzgeber mit dem Verwertungsstatbestand gewisse Gestaltungen verhindern wollte.¹⁰⁰⁾

Die deutsche höchstgerichtliche Judikatur hat mit guten Gründen von einer überzogenen Auslegung des Verwertungsstatbestands Abstand genommen und damit das Problem der überschießenden Reichweite des Verwertungsstatbestands im Auslegungsweg gelöst. Ansätze für eine derartige Auslegung, die einen über die Arbeitsleistung hinausgehenden Vorgang verlangt, finden sich auch im österreichischen Schrifttum, wenn davon gesprochen wird, dass ein „Verwerten“ ein Arbeitsergebnis voraussetzt, das genutzt werden kann. Die bloße Arbeitsleistung sollte noch keine Verwertung darstellen.¹⁰¹⁾ Letztlich scheitern wohl derartige Versuche, den österreichischen Verwertungsstatbestand im Auslegungsweg einzuschränken, am Wortlaut der österreichischen Bestimmung, die über den in § 49 dEStG anzutreffenden Wortlaut hinausgeht. Die seit Jahren im Schrifttum¹⁰²⁾ und durch Interessenvertretungen¹⁰³⁾ geäußerte Anregung, den Verwertungsstatbestand endlich aus § 98 EStG zu eliminieren, hat deshalb nach wie vor ihre Berechtigung. Jedenfalls sollte sich der Gesetzgeber ernsthaft mit dieser Bestimmung auseinandersetzen und zumindest eine Einschränkung der Reichweite des Verwertungsstatbestands vornehmen.

⁹⁷⁾ Lang, SWI 1993, 356 (361 ff).

⁹⁸⁾ EAS 1237 vom 16. 3. 1998.

⁹⁹⁾ EAS 2997 vom 25. 8. 2008.

¹⁰⁰⁾ VfGH 23. 6. 2014, SV 2/2013; Lang, Die Konsequenzen der Entscheidung des VfGH zum DBA Liechtenstein, SWI 2014, 402 (405 ff).

¹⁰¹⁾ Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 98 Rz 9.1; Doralt/Ludwig in Doralt, Kommentar zum EStG, § 98 Tz 66.

¹⁰²⁾ Endfellner, SWI 2003, 117 (120); Lang, Internationale Aspekte des Begutachtungsentwurfs des Steuerreformgesetzes 1993, SWI 1993, 293 ff; Lechner/Stangel in Gassner et al, Die beschränkte Steuerpflicht im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, 59 ff; Lang, SWI 1993, 356 (362).

¹⁰³⁾ Fachsenat für Steuerrecht der Kammer der Wirtschaftstreuhänder, Reformvorschläge auf dem Gebiet des Außensteuerrechts, SWI 1997, 487 (487 ff).

Vertragsverletzungsverfahren im Mai

Im Mai hat die Europäische Kommission gegen Österreich folgende Schritte aufgrund von Vertragsverletzungsverfahren gesetzt:

- Die Kommission hat Österreich durch eine mit Gründen versehene Stellungnahme zur vollständigen Umsetzung der Richtlinie über die öffentliche länderspezifische Berichterstattung aufgefordert (INFR[2023]0106).
- Die Kommission hat ein Aufforderungsschreiben an 18 Mitgliedstaaten (ua Österreich) gerichtet, in dem diese zur Einhaltung des EU-Daten-Governance-Rechtsakts aufgefordert werden (INFR[2024]2054).

Link zur Pressemitteilung der Europäischen Kommission: https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/de/inf_24_2422.