



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der L, x, vertreten durch LBG Wirtschaftstreuhand u. Beratungs GesmbH, 1030 Wien, Boerhaavegasse 6, vom 18. September 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 31. August 2007 betreffend Körperschaftsteuervorauszahlungen 2007 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid betreffend Körperschaftsteuervorauszahlungen für das Jahr 2007 wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Die im Bereich der Forschung und Entwicklung pharmazeutischer Produkte tätige L (i.d.F. Bw.) hat Sitz und Geschäftsleitung in Belgien und unterliegt somit der beschränkten Steuerpflicht.

Nachdem die Bw. einen u.a. im Inland tätigen Dienstnehmer beschäftigt wurde von Seiten des zuständigen Finanzamtes Wien 1/23 nach Durchführung einer Nachschau gemäß § 144 BAO vom Vorliegen einer inländischen Betriebsstätte ausgegangen und ein Körperschaftsteuervorauszahlungsbescheid für das Jahr 2007 erlassen.

Mit Eingabe vom 18. September 2007 erhab die Bw. Berufung gegen diesen Bescheid. Sie verwies u.a. darauf, dass der Sitz der Bw. in Belgien liege und sie über keinerlei Räumlichkeiten im Inland verfüge. Die Tätigkeit des Dienstnehmers stelle die einzige wirtschaftliche Tätigkeit der Bw. im Inland dar.

Die Bw. unterliege somit der beschränkten Steuerpflicht gemäß § 21 Abs. 1 KStG.

Steuerpflichtige Einkünfte lägen nur nach Maßgabe des § 98 EStG vor. Die Bw. verfüge über keine Betriebsstätte i.S.d. § 29 BAO.

Weder verfüge sie über Büroräumlichkeiten, noch über einen Internet-, Fax- oder Telefonanschluss. Sie habe auch keine Verfügungsmacht über die Räumlichkeiten des Dienstnehmers.

Dieser könne zwar auch ohne Vorliegen einer inländischen Betriebsstätte als selbstständiger Vertreter i.S.d. § 98 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 die beschränkte Steuerpflicht begründen, erforderlich sei jedoch in diesem Fall eine Vollmacht die ihn zum Abschluss von Verträgen im Namen der Bw. ermächtige.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 20. März 2008 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Ein in Österreich ansässiger Dienstnehmer der als Technical Sales Specialist in Österreich und Süddeutschland tätig wäre und dabei seine österreichische Wohnung als ‚home-office‘ nutze, begründe eine österreichische Betriebsstätte.

Unbeachtlich sei, ob die Wohnung vom Arbeitgeber oder Arbeitnehmer angemietet sei, wesentlich sei die Verwendung für Zwecke des Unternehmens.

Laut Angaben der Bw. bestehe das Engagement in Österreich im Vertrieb, der Entwicklung und Unterstützung von RMD (rapid microbial detection) Produkten (an der Adresse des Dienstnehmers).

Dem Dienstnehmer seien hiefür ein Telefon- und Faxanschluss sowie ein Notebook und ein Drucker samt Andockstation von der Bw. zur Verfügung gestellt worden. Das Nichtvorliegen einer Abschlussvollmacht sei irrelevant, nachdem die Bw. über eine Betriebstätte im Inland verfüge.

Dass ein ‚home-office‘ eines Dienstnehmers eine Betriebstätte des Arbeitgebers begründen könne, ergebe sich aus der ständigen Rechtssprechung des VwGH. Entsprechende Judikate wurden angeführt.

Nach Fristverlängerung brachte die Bw. mit Schreiben vom 27. Mai 2008 einen Antrag auf Entscheidung durch die Abgabenbehörde II. Instanz ein.

Der Dienstnehmer der Bw. sei als Kundenbetreuer tätig, wobei sein Aufgabenbereich im Kontakthalten zu bereits bestehenden Kunden sowie dem Vorstellen neuer Produkte liege. Er sei zu 50% in seiner Wohnung und den Rest im Außendienst tätig. Er verfüge weder über eine Abschlussvollmacht noch nehme er Aufträge entgegen. Die Produkte würden auf der Homepage der Bw. angeboten und über Internet, E-mail oder Fax bestellt. Der Versand erfolge ausschließlich aus Belgien. Wenn die Behörde von einer Betriebstätte i.S.d. § 29 BAO ausgehe übersehe sie, dass die Bw. in Belgien unbeschränkt steuerpflichtig sei weshalb für die

Frage, ob Österreich das Recht zustehe, die in Österreich erwirtschafteten Gewinne der österreichischen Körperschaftsteuer zu unterwerfen das DBA Belgien mit der darin normierten Betriebstättendefinition relevant sei.

Gemäß Art. 5 Abs. 3 Z 5 DBA Belgien gelte eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschließlich zu dem Zweck erhalten werde, für das Unternehmen zu werben, Informationen zu erteilen, wissenschaftliche Forschung zu betreiben oder ähnliche Tätigkeiten auszuüben, die vorbereitender Art seien oder eine Hilfstatigkeit darstellen nicht als Betriebstätte. Dadurch würde eine Reihe von Tätigkeiten von der Betriebstättendefinition ausgeschlossen, obwohl sie durch feste Geschäftseinrichtungen ausgeübt würden.

Die Tätigkeit des Dienstnehmers gehe über eine bloß unterstützende Hilfsfunktion für die Vertriebstatigkeit nicht hinaus. In der Wohnung des Dienstnehmers würden keinerlei Kundenbesprechungen abgehalten, es würden weder in den Räumlichkeiten des Dienstnehmers noch beim Kunden Verkaufsverhandlungen stattfinden.

Damit liege gemäß Art. 5 Abs. 3 Z 4 (Anmerkung: gemeint wohl Z 5) DBA Belgien keine Betriebstätte vor.

Der Dienstnehmer sei auch nicht als unselbstständiger Vertreter i.S.d. Art. 5 Abs. 4 DBA Belgien anzusehen, sei doch für das Vorliegen derselben eine Vertragsabschlussvollmacht entscheidend. Es bestehe weder eine formelle noch eine wirtschaftliche Abschlussvollmacht. Die steuerliche Vertretung habe zwar die Lohnkonten geführt und einen Lohnzettel gemäß § 84 EStG 1988 ausgestellt, sie sei jedoch nicht vom Vorliegen einer lohnsteuerlichen Betriebstätte ausgegangen. Entscheidend sei somit nicht die Betriebstättendefinition des § 29 BAO (nach dieser liege möglicherweise eine Betriebstätte vor) sondern jene des Art. 5 DBA Belgien (nach welcher keine Betriebstätte vorliege).

Mit Vorhalt des UFS vom 18. August 2010 wurde die Bw. zur Bekanntgabe des Ortes der Geschäftsleitung aufgefordert, da bei Auseinanderfallen von Sitz und Geschäftsleitung das DBA Belgien nicht zur Anwendung gelangen könne. Des Weiteren sollte dargelegt werden, ob der Aufgabenbereich des im Akt aufliegenden Dienstvertrages des Dienstnehmers eine Erweiterung erfahren habe.

In Beantwortung des Vorhalts mit Schreiben vom 25. August 2010 erläuterte die Bw., dass sich auch ihre Geschäftsleitung in Belgien befindet. Das Aufgabengebiet des in Österreich tätigen Dienstnehmers bestehe im Kontakthalten mit Kunden sowie deren Betreuung (Marketing und Marktforschung).

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 1 KStG 1988 lautet (auszugsweise):

(1) Körperschaftsteuerpflichtig sind nur Körperschaften.

....

(3) Beschränkt steuerpflichtig sind:

1. Körperschaften, die im Inland weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz (§ 27 der Bundesabgabenordnung) haben, mit ihren Einkünften im Sinne des § 21 Abs. 1. Als Körperschaften gelten:

- a) Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die einer inländischen juristischen Person vergleichbar sind.
- b) Nichtrechtsfähige Personenvereinigungen, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen (§ 3).

....

§ 21. (1) KStG 1988 lautet (auszugsweise):

Bei beschränkt Steuerpflichtigen im Sinne des § 1 Abs. 3 Z 1 gilt folgendes:

1. Die Steuerpflicht erstreckt sich nur auf Einkünfte im Sinne des § 98 des Einkommensteuergesetzes 1988. Wie die Einkünfte zu ermitteln sind, bestimmt sich nach dem Einkommensteuergesetz 1988 und diesem Bundesgesetz.

....

§ 98 (1) EStG 1988 lautet (auszugsweise):

Der beschränkten Einkommensteuerpflicht (§ 1 Abs. 3) unterliegen nur die folgenden Einkünfte:

....

3. Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23),

- für den im Inland eine Betriebsstätte unterhalten wird oder
- für den im Inland ein ständiger Vertreter bestellt ist oder
- bei dem im Inland unbewegliches Vermögen vorliegt.

Einkünfte

- aus kaufmännischer oder technischer Beratung im Inland,
- aus der Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung und
- aus der gewerblichen Tätigkeit als Sportler, Artist oder als Mitwirkender an

Unterhaltungsdarbietungen im Inland

sind jedoch auch dann steuerpflichtig, wenn keine inländische Betriebsstätte unterhalten wird und kein ständiger Vertreter im Inland bestellt ist.

§ 29 BAO lautet:

- (1) Betriebsstätte im Sinn der Abgabenvorschriften ist jede feste örtliche Anlage oder Einrichtung, die der Ausübung eines Betriebes oder wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes (§ 31) dient.
- (2) Als Betriebsstätten gelten insbesondere
- die Stätte, an der sich die Geschäftsleitung befindet;
 - Zweigniederlassungen, Fabrikationsstätten, Warenlager, Ein- und Verkaufsstellen, Landungsbrücken (Anlegestellen von Schiffahrtsgesellschaften), Geschäftsstellen und sonstige Geschäftseinrichtungen, die dem Unternehmer oder seinem ständigen Vertreter zur Ausübung des Betriebes dienen;
 - Bauausführungen, deren Dauer sechs Monate überstiegen hat oder voraussichtlich übersteigen wird.

§ 81 EStG lautet:

- (1) Als Betriebsstätte für Zwecke des Steuerabzuges vom Arbeitslohn gilt jede vom Arbeitgeber im Inland für die Dauer von mehr als einem Monat unterhaltene feste örtliche Anlage oder Einrichtung, wenn sie der Ausübung der durch den Arbeitnehmer ausgeführten Tätigkeit dient; § 29 Abs. 2 der Bundesabgabenordnung gilt entsprechend. Als Betriebsstätte gilt auch der Heimathafen österreichischer Handelsschiffe, wenn die Reederei im Inland keine Niederlassung hat.
- (2) Als Finanzamt der Betriebsstätte gilt das für die Erhebung der Lohnsteuer zuständige Finanzamt.

Art. 5 DBA Belgien (BGBl. 1973/415) – Betriebstätte (lautet auszugsweise)

(1) Im Sinne dieses Abkommens bedeutet der Ausdruck „Betriebstätte“ eine feste Geschäftseinrichtung, in der die Tätigkeit des Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird.

(2) Der Ausdruck „Betriebstätte“ umfaßt insbesondere:

1. einen Ort der Leitung,
2. eine Zweigniederlassung,
3. eine Geschäftsstelle,
4. eine Fabrikationsstätte,
5. eine Werkstätte,
6. ein Bergwerk, einen Steinbruch oder eine andere Stätte der Ausbeutung von Bodenschätzen,
7. eine Bauausführung oder Montage, deren Dauer zwölf Monate überschreitet.

(3) Als Betriebstätten gelten nicht:

...

5. eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten wird, für das Unternehmen zu werben, Informationen zu erteilen, wissenschaftliche Forschung zu betreiben oder ähnliche Tätigkeiten auszuüben, die vorbereitender Art sind oder eine Hilfstätigkeit darstellen.

(4) Ist eine Person – mit Ausnahme eines unabhängigen Vertreters im Sinn des Absatzes 5 – in einem Vertragstaat für ein Unternehmen des anderen Vertragstaates tätig, so gilt eine in dem erstgenannten Staat gelegene Betriebsstätte des Unternehmens gegeben, wenn die Person eine Vollmacht besitzt, im Namen des Unternehmens Verträge abzuschließen, und die Vollmacht in diesem Staat gewöhnlich ausübt, es sei denn, daß sich ihre Tätigkeit auf den Einkauf von Gütern oder Waren für das Unternehmen beschränkt.

Die Bw. ist eine juristische Person mit Sitz und Geschäftsleitung in Belgien. Wie sie ausführt, beschränkt sich ihr Engagement in Österreich sich auf die Beschäftigung eines Dienstnehmers als ‚technical sales specialist‘.

Fraglich ist, ob die Bw. als unter die beschränkte Steuerpflicht fallend im Inland Einkünfte i.S.d. § 98 EStG 1988 erzielt.

Nach der hier maßgeblichen Bestimmung des § 98 (3) EStG 1988 unterliegen u.a. folgende Einkünfte der beschränkten Steuerpflicht als Einkünfte auf Gewerbebetrieb:

- Einkünfte für eine im Inland betriebene Betriebsstätte
- Einkünfte eines im Inland bestellten ständigen Vertreters

Für beschränkt steuerpflichtige Gesellschaften mit Sitz und Ort der Geschäftsleitung im Ausland sind neben den innerstaatlichen Normen zwischenstaatliche Abkommen zur Vermeidung von Doppelbesteuerungen (im gegebenen Fall das DBA Belgien BGBl. 1973/415) zu beachten.

Die in DBA getroffenen Zuteilungsregeln beschränken die nationale Steuerhoheit.

Gemäß Doralt Ruppe (Grundriss des Steuerrechts II² S 242) entfalten DBA eine Schrankenwirkung, indem sie den innerstaatlichen Besteuerungsanspruch begrenzen. Sie sind hingegen nicht in der Lage, einen innerstaatlichen Besteuerungsanspruch neu zu begründen oder zu erweitern.

Zunächst ist zu prüfen, ob eine in Inland gelegene Betriebsstätte der Bw. vorliegt.

Gemäß Art. 5 Abs. 1 DBA Belgien bedeutet der Ausdruck Betriebsstätte eine feste Geschäftseinrichtung, in der die Tätigkeit des Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird.

Der zur Anknüpfung der angenommenen inländischen Einkünfte der Bw. herangezogene Dienstnehmer übt seine Tätigkeit für die Bw. zur Hälfte in den Räumlichkeiten seiner Wohnung im Inland und zur Hälfte im Außendienst aus.

Auch von einem Angestellten angemietete Räumlichkeiten begründen für den Arbeitgeber eine Betriebstätte, wenn sie für Zwecke des Unternehmens verwendet werden (BFH vom 30. Jänner 1974, BStBl. II 327).

Entscheidend ist, ob sich der Arbeitgeber bei seiner Betriebsausübung (die er durch die berufliche Tätigkeit seines Arbeitnehmers bewirkt) in Österreich dieser Einrichtungen bedient; stehen daher einem Arbeitnehmer (und damit auch seinem Arbeitgeber) solche Räumlichkeiten für die Betriebsausübung des Arbeitgeber-Unternehmens in Österreich dauerhaft zur Verfügung, liegt sowohl nach § 29 BAO wie auch nach § 81 EStG eine Betriebstätte vor.

Die Bw. führt zwar im Rahmen ihrer Berufung aus, dass sie im Inland über keinerlei Büroräumlichkeiten verfügt und auch keine Verfügungsmacht über die Wohnung ihres Dienstnehmers hat, eine solche wird gemäß Art. 5 (1) DBA jedoch nicht gefordert (sondern lediglich die Ausübung einer Tätigkeit für das Unternehmen).

Somit kann, sofern der inländische Betriebsstättenbegriff (§§ 29, 81 EStG 1988) durch Art. 5 (3) DBA keine Einschränkungen erfährt, vom Vorliegen einer Betriebsstätte ausgegangen werden.

Nach dieser Bestimmung gilt u.a. eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten wird, für das Unternehmen zu werben, Informationen zu erteilen, wissenschaftliche Forschung zu betreiben oder ähnliche Tätigkeiten auszuüben, die vorbereitender Art sind oder eine Hilfstätigkeit darstellen, (Art. 5 Abs. 3 Z 5 DBA Belgien) nicht als Betriebsstätte.

Das Finanzamt hat u.a. festgestellt, dass sich in der Wohnung des Dienstnehmers ein Telefon- und Faxanschluss ‚für das belgische Unternehmen‘ befindet und ihm ein Notebook samt Drucker und Andockstation zur Verfügung gestellt wurde. Diese technischen Hilfsmittel vermögen noch nichts über die (inhaltliche) Art der Tätigkeit des Dienstnehmers für die Bw. auszusagen.

Die Behörde ist der Darstellung der Bw., die in ihrem Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde II. Instanz vom 27. Mai 2008 darlegt, dass sich die Tätigkeit des Dienstnehmers W auf das Kontakthalten zu bereits bestehenden Kunden im Pharmabereich sowie im Vorstellen neuer Produkte beschränkt nicht entgegengetreten. Demnach besitzt W weder eine Abschlussvollmacht noch nimmt er Aufträge für die Bw. entgegen. Die Produkte werden über Internet (Homepage der L) angeboten und via Internet, E-mail oder Fax bestellt.

Gemäß vorliegendem Dienstvertrag Art. 1 Pkt. 1 umfasst der Aufgabenbereich des Dienstnehmers ‚the field of product marketing/sales in the external services department‘.

Weitergehende vom Dienstnehmer zu erfüllende Aufgabengebiete/Funktionen die über eine Hilfständigkeit hinausgehen wie die Abwicklung des Zahlungsverkehrs, die Abwicklung von Reklamationen usw. wurden nicht festgestellt.

Die zugehörige Homepage enthält wie von der Bw. dargestellt, ebenso Preisinformationen wie die Möglichkeit zur Bestellung von Waren.

Die Behörde kann solcherart der Beurteilung der Bw., wonach der Dienstnehmer bloß unter Art. 5 (3) Z 5 DBA Belgien fallende unterstützende Hilfsfunktionen in Bezug auf die Vertriebständigkeiten des belgischen Unternehmens entfaltet, nicht mit Erfolg entgegentreten.

Das Finanzamt ist bei Beurteilung des Sachverhalts auch nicht vom Vorliegen einer Betriebsstätte auf Grundlage des DBA Belgien Art. 5 (4) ausgegangen, wenn es in der ergangenen Berufungsvorentscheidung darauf hinweist, dass die Vertragsabschlussvollmacht des Dienstnehmers (als zentrales Element dieser Bestimmung) bei Vorliegen einer Betriebstätte irrelevant ist.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 1. September 2010