ISSN 2518-6728

09/16
Ausgabe 13

JKU TAX

STEUERRECHT UND
STEUERMANAGEMENT
JOHANNES KEPLER
UNIVERSITÄT LINZ

DER DIGITALISIERTE STEUERPFLICHTIGE

Editorial	S 2 – 4
Nachruf	S 6 - 7
News und Highlights	S 9 – 35
Abendveranstaltung	S 36 - 39
Beiträge zum Themenschwerpunkt	S 40 - 64
Lehrveranstaltungen im WS 2016/17	S 66 – 72
Veranstaltungen im WS 2016/17	S 74

Linde

© Shutterstock.com

Vortrag von Prof. Ruth Mason zur Entscheidung des US Supreme Courts in der Rechtsache Wynne *(verfasst von Sebastian Bergmann)*

Im Bereich des Abgabenrechts sind Entscheidungen des US Supreme Courts eine seltene Rarität. In der Rechtsache Wynne nahm der Gerichtshof jüngst zur Bedeutung der „Dormant Commerce Clause" im Bereich des Einkommensteuerrechts Stellung. Im Hinblick auf die laufende politische Diskussion über eine Stärkung der Abgabenautonomie der österreichischen Bundesländer könnte die der Entscheidung zugrunde liegende Problematik hinkünftig auch hierzulande an Bedeutung gewinnen.

Prof.in Ruth Mason bei ihrem Vortrag

Am 16. 3. 2016 referierte Prof.in Ruth Mason, J.D. (Harvard) (Hunton & Williams Professor of Law, University of Virgina) im Rahmen eines von Univ.-Prof. Dr. Michael Tumpel (JKU) an der JKU in englischer Sprache veranstalteten Seminars zur Entscheidung des US Supreme Courts in der Rechtssache Wynne[1]. Die Entscheidung betrifft die Frage, inwieweit die von den US-Gerichten entwickelte „Dormant Commerce Clause"-Doktrin die Autonomie der US-Bundesstaaten im Rahmen der Einkommensteuergesetzgebung einschränkt. Nach der „Dormant Commerce Clause"-Doktrin ist den einzelnen US-Bundesstaaten der Beschluss von Gesetzen untersagt, die den zwischenbundesstaatlichen Handelsverkehr im Vergleich zum innerbundesstaatlichen Handelsverkehr unsachgemäß beschränken bzw diskriminieren. Die Doktrin wurde im Umkehrschluss aus der „Commerce Clause" der US Constitution abgeleitet, nach welcher der US-Kongress ermächtigt ist, den Handelsverkehr zwischen den US-Bundesstaaten zu regulieren[2].

Die Rechtssache Wynne bot dem US Supreme Court erstmalig Gelegenheit, zur Bedeutung „Dormant Commerce Clause" im Bereich der Einkommensbesteuerung natürlicher Personen Stellung zu nehmen. Auf dem Prüfstand stand die Einkommensteuer des US-Bundesstaates Maryland, welche sich aus drei Bestandteilen zusammensetzt, nämlich einer „State tax", einer „County tax" und einer „Special nonresident tax". Natürliche Personen, die in Maryland ansässig sind, unterliegen mit ihrem Welteinkommen sowohl der State tax als auch der County tax, wobei Einkommensteuern, die außerhalb von Maryland entrichtet werden, in Maryland auf die State tax – nicht aber auch auf die County tax! – angerechnet werden. In Maryland nichtansässige Personen unterliegen demgegenüber mit ihren aus Quellen in Maryland erzielten Einkünften der State tax und der Special nonresident tax. Hintergrund des der Entscheidung des US Supreme Courts zugrundeliegenden Rechtsstreits war der Umstand, dass das in Maryland ansässige und Einkünfte aus mehreren US-Bundesstaaten beziehende Ehepaar Brian und Karen Wynne eine Anrechnung der in den anderen US-Bundesstaaten entrichteten Einkommensteuer auch auf die in Maryland zu entrichtende County tax beantragte, eine solche aber von den Abgabenbehörden Marylands – in Übereinstimmung mit den einkommensteuerrechtlichen Regelungen des US-Bundesstaates – verweigert wurde.

1 US Supreme Court 18. 5. 2015, Comptroller of the Treasury of Maryland v. Wynne, 64 A.3d 453 (Md 2013).
2 Article I Section 8 Clause 3 der US Constitution lautet wie folgt: „The Congress shall have Power [...] To regulate Commerce [...] among the several States [...]".

Der US Supreme Court kam in seiner Beurteilung zu dem Schluss, dass das Einkommensteuerregime des US-Bundesstaates Maryland nicht in Einklang mit der „Dormant Commerce Clause“ stehe, weil es in Maryland ansässige natürliche Personen mit Einkünften aus anderen Bundesstaaten inhärent mehr belastet als solche, die Einkünfte in Maryland erzielen, und deshalb gegenüber solchen diskriminiert. Der Gerichtshof wendete dabei seinen „Internal consistency“-Test an. Dieser basiert auf der Hypothese, dass die Besteue-rung aller Bundesstaaten nach denselben Regeln erfolgt, wie jene, deren Verfassungskonformität in Frage steht. Falls bei einer solchen hypothetischen Harmonisierung der zwischenbundesstaatliche Handelsverkehr gegenüber dem innerbundesstaatlichen Handelsverkehr benachteiligt wird, dann steht das betreffende Steuerregime in Widerspruch zur „Dormant Commerce Clause“. Der Gerichtshof illustrierte die Verfassungswidrigkeit des Einkommensteuerregimes Marylands anhand eines vereinfachten Beispiels: Wenn jeder Bundesstaat gleichwertige Steuern wie die von Maryland eingehobene County tax und Special nonresident tax erheben würde, dann müsste die Steuerzahlerin X, die im Bundesstaat A ansässig ist und ihr gesamtes Einkommen im Bundesstaat A verdient, nur die County tax des Bundesstaates A bezahlen. Demgegenüber müsste der Steuerzahler Y, der ebenfalls im Bundesstaat A ansässig ist, aber Einkünfte aus dem Bundesstaat B bezieht, sowohl die County tax des Bundesstaates A als auch die Special nonresident tax des Bundesstaates B bezahlen. Da für solche Fälle nach dem Einkommensteuerregime Marylands keine Anrechnungsmöglichkeit vorgesehen ist, belastet dies zwischenbundesstaatliche Einkünfte mehr als innerbundesstaatliche Einkünften und ist deshalb diskriminierend. Dass selbst mehrere Steuerregime, die allesamt den „Internal consistency“-Test bestehen, in ihrer Interaktion zu Doppelbesteuerungen führen können, sei nach Auffassung des US Supreme Courts unmaßgeblich, zumal die US Constitution nicht Doppelbesteuerung per se verbiete, sondern nur die Diskriminierung zwischenbundesstaatlichen Handelsverkehrs.

Im Anschluss an den spannenden Vortrag von Prof. Mason analysierte Assoz. Univ.-Prof. Dr. Sebastian Bergmann, LL.M. MBA vom JKU Tax-Team die Frage, wie die der Rechtssache Wynne zugrunde liegende Problematik aus österreichischer Sicht zu beurteilen wäre, zumal diese hierzulande in Zukunft im Hinblick auf den Umstand an Relevanz gewinnen könnte, dass in den letzten Jahren in Österreich politisch immer wieder eine Verstärkung der Abgabenautonomie der Bundesländer diskutiert wurde. Von Bedeutung dürften im gegenständlichen Zusammenhang insbesondere Art 4 B-VG und § 8 Abs 4 bzw § 7 Abs 4 F-VG sein:

- Nach Art 4 B-VG bildet das österreichische Bundesgebiet ein „einheitliches Währungs-, Wirtschafts- und Zollgebiet“ und dürfen innerhalb des Bundes „Zwischenzolllinien oder sonstige Verkehrsbeschränkungen“ nicht errichtet werden.
- Gemäß § 8 Abs 4 F-VG dürfen von den Ländern bzw Gemeinden Abgaben, „die die Einheit des Währungs-, Wirtschafts- und Zollgebietes verletzen oder in ihrer Wirkung Zwischenzöllen oder sonstigen Verkehrsbeschränkungen gleichkommen“, nicht erhoben werden.
- Nach § 7 Abs 4 F-VG kann im Übrigen der Bundesgesetzgeber hinsichtlich Landes- bzw Gemeindeabgaben Bestimmungen „zur Verhinderung von Doppelbesteuerungen oder sonstigen übermäßigen Belastungen, […] zur Verhinderung von Erschwerungen des Verkehres oder der wirtschaftlichen Beziehungen […] zwischen den Ländern und Landesteilen“ treffen.

Bergmann kam zu dem Schluss, dass das österreichische Finanzverfassungsrecht den gebietskörperschaftsübergreifenden Handelsverkehr weniger rigoros schützen dürfte, als dies nach der US Constitution der Fall ist. Denn während die „Dormant Commerce Clause“ absolute Wettbewerbsneutralität verlangt und deshalb jedwede Begünstigung von innerbundesstaatlichem Handel zu Lasten von zwischenbundesstaatlichem Handel untersagt, dürfte das österreichische Finanzverfassungsrecht nicht per se jedwede steuerliche Benachteiligung von gebietskörperschaftsübergreifendem Handelsverkehr gegenüber dem Handelsverkehr innerhalb ein und der-

>

Assoz. Univ.-Prof. Sebastian Bergmann bei der Diskussion

selben Gebietskörperschaft verbieten, sondern lediglich solche benachteiligenden Eingriffe untersagen, die als „Verkehrsbeschränkungen“ im Sinne von Art 4 B-VG und § 8 Abs 4 F-VG zu qualifizieren sind. Geringfügigere Benachteiligungen dürften demgegenüber aus verfassungsrechtlicher Sicht grundsätzlich unproblematisch sein (soweit nicht der Bundesgesetzgeber von seiner Grundsatzgesetzgebungskompetenz gemäß § 7 Abs 4 F-VG Gebrauch macht), zumal § 7 Abs 4 F-VG offenkundig davon ausgeht, dass es verfassungskonforme Landes- bzw Gemeindeabgaben geben kann, die zu „Erschwerungen des Verkehrs“ führen. Bei den nach Art 4 B-VG und § 8 Abs 4 F-VG verbotenen „Verkehrsbeschränkungen“ muss folglich von einem höheren Eingriffsniveau auszugehen sein, als dass dies bei bloßen „Erschwerungen des Verkehrs“ der Fall ist[3].

Der vom US Supreme Court angewandte „Internal consistency“-Test dürfte im Zusammenhang mit der Feststellung der Verfassungskonformität bzw. widrigkeit österreichsicher Landes- und Gemeindeabgaben nur bedingt praktikabel sein. Zwar sollten Landes- und Gemeindeabgaben, die bei hypothetischer Harmonisierung im gesamten Bundesgebiet zu keiner Benachteiligung des gebietskörperschaftsübergreifenden Handelsverkehrs gegenüber dem Handelsverkehr innerhalb ein und derselben Gebietskörperschaft führen, in aller Regel verfassungskonform sein. Umgekehrt können aber Landes- und Gemeindeabgaben, die bei hypothetischer Harmonisierung zu einer Benachteiligung des gebietskörperschaftsübergreifenden Handelsverkehrs führen, nicht automatisch als verfassungswidrig qualifiziert werden, weil das österreichische Finanzverfassungsrecht nicht jedwede Benachteiligung per se verbietet, sondern nur solche qualifizierten Eingriffe untersagt, die als „Verkehrsbeschränkungen“ im Sinne von Art 4 B-VG und § 8 Abs 4 F-VG einzustufen sind.

Wie nach der US Constitution sind auch nach der österreichischen Finanzverfassung durch Landes- bzw Gemeindeabgaben bedingte Doppelbesteuerungen innerhalb des Bundesgebietes nicht per se verfassungswidrig, sondern der Bundesgesetzgeber lediglich auf Grundlage von § 7 Abs 4 F-VG ermächtigt, eine Doppelbesteuerungen verhindernde Grundsatzgesetzgebung zu erlassen.

Im Rahmen der spannenden Diskussion wurde von Prof. Tumpel insbesondere die dogmatische Fundierung des vom US Supreme Court angewandten „Internal consistency“-Tests in Frage gestellt, zumal dieser ein fiktives Vergleichspaar vor Augen hat und in der Realität kein/e Steuerpflichtige/r gleichzeitig Ansässiger und Nichtansässiger sein kann.

3 Vgl ***Kofler*** in ***Kneihs/Lienbacher***, Rill-Schäffer-Kommentar Bundesverfassungsrecht10 (2013) § 8 F-VG Rz 17; ***Ruppe in Korinek/Holoubek***, Österreichisches Bundesverfassungsrecht3 (2000) § 8 F-VG Rz 25; ***Azizi***, Zum Verfassungsgebot der Wirtschaftsgebietseinheit und zu seiner wirtschaftspolitischen Tragweite, ÖJZ 1985, 134 (142); ***Mayer***, Verfassungsrechtliche Probleme des Wiener Parkometergesetzes, ÖStZ 1975, 147 (157).