

# TE Vwgh Erkenntnis 2000/3/22 97/13/0093

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 22.03.2000

## Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

39/03 Doppelbesteuerung;

## Norm

DBAbk Kanada 1981 Art14 Abs1;

DBAbk Kanada 1981 Art14;

DBAbk Kanada 1981 Art18 Abs1;

DBAbk Kanada 1981 Art21;

DBAbk Kanada 1981 Art7;

EStG 1988 §22;

EStG 1988 §98 Z2;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Dr. Fellner, Dr. Hargassner, Mag. Heinzl und Dr. Fuchs als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Fössl, über die Beschwerde des Dr. O in K, Kanada, vertreten durch Schönherr, Barfuss, Torggler & Partner, Rechtsanwälte in 1014 Wien, Tuchlauben 13, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat IA) vom 12. März 1997, ZI GA 15-95/1274/13, betreffend Einkommensteuer 1991 und Einkommensteuervorauszahlung für 1994, zu Recht erkannt:

## Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 4.565,- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

Der Beschwerdeführer war bis einschließlich Juni 1991 in Wien wohnhaft und im Rahmen einer seinen Namen tragenden "Kanzleigemeinschaft und Mitgesellschafter" als Rechtsanwalt tätig.

Mit Partnerschaftsvertrag vom 12. Juni 1991 wurde von den Gesellschaftern der Kanzleigemeinschaft die Errichtung einer ebenfalls den Namen des Beschwerdeführers tragenden Rechtsanwaltserwerbsgesellschaft vereinbart. In diesem Vertrag wird u. a. geregelt, unter welchen Voraussetzungen Aktive in den Ruhestand treten können und welche Ansprüche auf eine lebenslängliche Rente diesfalls bestehen. Kurz darauf trat der Beschwerdeführer in den

Ruhestand, schied aus der Erwerbsgesellschaft aus und verlegte per 15. Juni 1991 seinen Wohnsitz nach Kanada. Seit diesem Zeitpunkt steht dem Beschwerdeführer in Österreich keine zu Wohnzwecken benützbare Wohnung mehr zur Verfügung.

Anlässlich der Veranlagung des Beschwerdeführers zur Einkommensteuer hinsichtlich der im zweiten Halbjahr 1991 als beschränkt Steuerpflichtiger bezogenen Einkünfte wurden von der Rechtsanwältin OEG überwiesene Rentenzahlungen in Höhe von rd S 1,4 Mio - entgegen der diesbezüglichen Einkommensteuererklärung - als Einkünfte aus selbstständiger Arbeit in Ansatz gebracht. Begründend wurde ausgeführt, dass die an den Beschwerdeführer geleisteten Rentenzahlungen als betriebliche Versorgungsrente anzusehen sei, weil die Rente nicht als wertmäßige Gegenleistung für die Übertragung der betrieblichen Einheit, sondern zur Versorgung des bisherigen Unternehmers gedacht und aus betrieblichen Gründen zugesagt worden sei. Das betriebliche Motiv für die betriebliche Versorgungsrente liege darin, dass es sich um eine pensionsähnliche Leistung mit einem belohnenden Charakter für die bisherige Tätigkeit handle.

In einer dagegen erhobenen Berufung wandte der Beschwerdeführer ein, bei einer Betriebsveräußerung würden nur im Fall einer Veräußerungsrente (Gegenleistungsrente) sowie bei einer Betriebsübertragung gegen Umsatz- und Gewinnbeteiligung nachträgliche Betriebseinnahmen angenommen. Da bei einer Versorgungsrente die Gegenleistung fehle, könne dieser Rentenbezug nicht den nachträglichen Betriebseinnahmen zugerechnet werden. Die Versorgungsrente sei vielmehr der Einkunftsart "Sonstige Einkünfte" im Sinne des § 29 Z 1 EStG zuzurechnen, weil die Versorgungsrente für früher erbrachte Leistungen des Übergebers gewährt werde. Im Katalog des § 98 EStG seien diese Rentenbezüge aber nicht enthalten. In einem ergänzenden Schriftsatz wurde für den Fall, dass die Finanzbehörde zur Ansicht gelangen sollte, dass es sich bei den gegenständlichen Einkünften nicht um sonstige Einkünfte gemäß § 29 EStG, sondern um selbstständige Einkünfte gemäß § 22 EStG handle, vorgebracht, dass die Einkünfte entsprechend dem Abkommen zwischen der Republik Österreich und Kanada zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerumgehung bei den Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (in der Folge DBA) von der Besteuerung in Österreich auszunehmen seien. Nach dessen Art 14 werde nämlich geregelt, dass Einkünfte, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus einem freien Beruf oder aus sonstiger selbstständiger Tätigkeit ähnlicher Art beziehe, nur in diesem Staat (Wohnsitzstaat) besteuert werden dürften. Da der Beschwerdeführer in Kanada ansässig sei, stehe das Besteuerungsrecht ausschließlich Kanada zu. Eine Ausnahme von dieser Zuteilungsregel bestehe nur insoweit, als die Person für die Ausübung ihrer Tätigkeit in Österreich regelmäßig über eine feste Einrichtung verfüge. Werde über eine solche feste Einrichtung verfügt, so dürften die Einkünfte in dem Vertragsstaat (hier Österreich) besteuert werden, jedoch nur insoweit, als sie dieser festen Einrichtung zugerechnet werden könnten. Der Beschwerdeführer verfüge in Österreich über keine solche feste Einrichtung, weshalb auch nicht Teile der Einkünfte in Österreich steuerpflichtig seien.

Nach Erlassung einer Berufungsvorentscheidung und einem Antrag des Beschwerdeführers auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz, in welchem ergänzend auf die unterschiedliche Formulierung in Art 7 ("übt und übte") und Art 14 (nur "verfügt") DBA die Ansicht vertreten wurde, dass hinsichtlich der Zuteilung des Besteuerungsrechtes für nachträgliche Einkünfte zwischen Art 7 und 14 DBA zu differenzieren sei, wies die belangte Behörde mit dem angefochtenen Bescheid die Berufung in diesem, im verwaltungsgerichtlichen Verfahren allein strittigen Punkt ab. Die belangte Behörde begründete darin zunächst, weshalb gegenständlich eine gemäß § 32 Z 2 in Verbindung mit § 22 Z 1 lit b EStG 1988 unter die Einkünfte aus (ehemaliger) selbstständiger Arbeit zu subsumierende betriebliche Versorgungsrente vorliege und in weiterer Folge, weshalb die Bestimmungen des DBA keine Beschränkung des österreichischen Besteuerungsrechtes hinsichtlich der gegenständlichen Rente bewirke. Sowohl Art 7 als auch Art 14 DBA entsprächen den jeweiligen Artikeln des vom Finanzkomitee der OECD ausgearbeiteten Musterabkommens. Lediglich in Art 7 werde ausdrücklich darauf hingewiesen und damit klargestellt, dass die Bestimmung auch für ehemals ausgeübte Tätigkeiten gelte. Grundsätzlich sei aber davon auszugehen, dass Art 14 des Musterabkommens die Besteuerungsrechte an Einkünften aus selbstständiger Arbeit nach denselben Prinzipien zuteile wie Art 7 das Besteuerungsrecht für gewerbliche Gewinne. In beiden Bereichen habe der Quellenstaat insoweit ein Besteuerungsrecht, als die Einkünfte in einer in seinem Gebiet gelegenen festen Einrichtung (bzw Betriebsstätte) zugerechnet würden, die der Ausübung oder Tätigkeit diene. Es sei daher zwischenstaatlich irrelevant, ob sich die beiden Vertragsstaaten bei der Beurteilung der Tätigkeit auf Art 7 oder auf Art 14 DBA stützten, das Ergebnis der Zuteilung der Besteuerungsrechte müsse immer gleich bleiben. Auch hinsichtlich der diesbezüglichen Regelungen im

DBA sei daher davon auszugehen, dass die Bestimmung in Art 14 hinsichtlich der Aufteilung der Einkünfte zwischen Quellen- und Wohnsitzstaat der in Art 7 getroffenen Zuteilungsregel für gewerbliche Einkünfte entspreche. Damit gelte aber, dass in beiden Fällen das Besteuerungsrecht auch für nachträgliche Einkünfte dem Quellenstaat zustehe, was ja hinsichtlich der diesbezüglichen Regelungen des Musterabkommens, obwohl dort die Tätigkeiten stets nur in der Gegenwartsform umschrieben würden, unbestritten sei. Dies sei auch insofern sinnvoll, als nicht einzusehen sei, warum eine ohnehin nicht immer einfache Differenzierung zwischen gewerblichen und selbstständigen Einkünften zu unterschiedlichen Zuteilungen im Besteuerungsrecht führen sollte. Eine derartige Absicht sei dem Abkommen im Übrigen auch in keiner Weise zu entnehmen. Sollte man aber trotzdem, der Argumentation des Beschwerdeführers folgend, den Umstand, dass die in Art 7 erfolgte Klarstellung hinsichtlich der Einkünfte aus einer ehemaligen Tätigkeit nicht in Art 14 aufgenommen worden sei, dahin gehend interpretieren, dass diesbezüglich eine unterschiedliche Regelung erzielt werden sollte, so komme man zu dem Ergebnis, dass aus dem Wortlaut des Art 14 abgeleitet werden müsse, dass die darin enthaltene Zuteilungsregel nur Einkünfte aus einer aufrechten Tätigkeit umfasse, da die in Abs 2 gewählte Definition für freie Berufe lediglich die selbstständig ausgeübte Tätigkeit u.a. der Rechtsanwälte anführe. Damit seien aber nicht mehr die Einkünfte des Beschwerdeführers umschrieben, weil dieser ja keine diesbezügliche selbstständige Tätigkeit mehr ausübe, sondern nur mehr auf Grund seiner ehemaligen Betätigung wiederkehrende Bezüge erhalte. Die Zuteilungsregelung des Art 14 DBA würde daher dieser Auslegung entsprechend die Einkünfte des Beschwerdeführers überhaupt nicht umfassen und daher keinem der beiden Staaten zuzuteilen sein. Da es aber wohl nicht Sinn eines DBA sein könne, gewisse Einkünfte vollkommen aus der Besteuerung herauszunehmen, müsse man wieder auf die umfassendere Besteuerung des Art 7 DBA zurückgreifen, wobei man wieder auf das Besteuerungsrecht des Quellenstaates auch für Einkünfte aus einer ehemaligen Tätigkeit treffe. Diesbezüglich sei zwar anzumerken, dass Art 7 DBA vor allem als Zuteilungsbestimmung für Einkünfte aus Gewerbebetrieb gedacht sei, insofern aber als man die Auffassung vertrete, Art 14 DBA Kanada sei nicht anzuwenden, könne in Anbetracht der in Art 7 Abs 5 getroffenen Regelung geschlossen werden, dass alle nicht in weiteren Artikeln des DBA behandelten Gewinneinkünfte unter Art 7 zu subsumieren seien. Dafür würde im konkreten Fall auch sprechen, dass die Rechtsstellung des Beschwerdeführers nach seinem Ausscheiden als aktiver Rechtsanwalt aus der OEG in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der eines in Art 7 Abs 4 DBA genannten stillen Gesellschafters entspreche, da er sozusagen für den Verzicht auf eine Vermögensauseinandersetzung anlässlich der Übertragung der Gesellschaftsrechte eine Gewinnbeteiligung ähnlich der eines stillen Gesellschafters mit gleichartigen Kontrollrechten eingeräumt bekommen habe.

Doch selbst wenn hinsichtlich der Zuordnung der Einkünfte des Beschwerdeführers unter Art 7 DBA Bedenken bestünden, bliebe immer noch die Bestimmung des Art 21 DBA, in welchem für im Abkommen nicht ausdrücklich erwähnte Einkünfte das Besteuerungsrecht des Quellenstaates vorgesehen sei. Gerade dieser Bestimmung werde nämlich vor allem für wiederkehrende Bezüge, soweit sie nicht bereits anderen Bestimmungen des DBA zugeordnet werden könnten, Bedeutung beigemessen. Aus der gesamten Systematik des DBA sei damit abzuleiten, dass Einkünfte, insoweit sie einer Quelle zuzurechnen seien, in dem Staat, in dem sich die Quelle befinde, auch zu besteuern seien. Dies sei auch insofern sinnvoll, als die dem Beschwerdeführer gewährte Rente selbstverständlich von den Gesellschaftern der OEG gewinnwirksam in Abzug gebracht werden könne. Es wäre daher nicht verständlich, wenn die Rente einerseits den Steueranspruch im Inland bei der Gesellschaft mindern würde, die diesen Betriebsausgaben gegenüberstehenden Einnahmen des Beschwerdeführers aber keinen inländischen Steueranspruch begründen würden.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Nach dem Inhalt der Beschwerde erachtet sich der Beschwerdeführer in seinem Recht verletzt, nach dem DBA keine Einkommensteuer für die ihm von der OEG bezahlte Rente bezahlen zu müssen. Es sei unbestritten, dass die bezahlte Rente als betriebliche Versorgungsrente grundsätzlich der Steuerpflicht nach § 98 Z 2 EStG unterliege, sofern dieses Besteuerungsrecht nicht durch Doppelbesteuerungsabkommen eingeschränkt werde. Der Beschwerdeführer vertritt aber die Ansicht, dass die Auffassung der belangten Behörde, das Besteuerungsrecht werde durch das (gegenständlich anzuwendende) DBA nicht eingeschränkt, wenn der Steuerpflichtige im Quellenstaat keine "Betriebsstätte" mehr inne habe, rechtswidrig sei.

Der Verwaltungsgerichtshof teilt diese Ansicht nicht.

Gemäß Art 14 Abs 1 DBA dürfen Einkünfte, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus einem freien Beruf oder aus sonstiger selbstständiger Tätigkeit ähnlicher Art bezieht, nur in dem Staat besteuert werden, es sei denn, dass

die Person für die Ausübung ihrer Tätigkeit in dem anderen Vertragsstaat regelmäßig über eine feste Einrichtung verfügt. Verfügt sie über eine solche feste Einrichtung, so dürfen die Einkünfte in dem anderen Vertragsstaat besteuert werden, jedoch nur insoweit, als sie dieser festen Einrichtung zugerechnet werden können.

Diese auf Gesetzesstufe stehende Bestimmung lässt im Zusammenhang mit der Frage, in welchem Vertragsstaat Einkünfte aus einer ehemaligen selbstständigen Arbeit besteuert werden dürfen, folgende zwei Auslegungsvarianten zu: Entweder es wird hinsichtlich des entscheidenden Tatbestandsmerkmals der Verfügbarkeit über eine feste Einrichtung darauf abgestellt, ob diese ebenfalls ehemals, dh im Zeitraum der tatsächlichen Tätigkeit, zur Verfügung stand oder die Bestimmung ist nur auf Einkünfte aus einer aktuellen selbstständigen Arbeit, nicht aber auf Einkünfte aus einer ehemaligen selbstständigen Arbeit anwendbar. Eine Beurteilung darnach, ob die ehemals selbstständig tätige Person - nach Aufgabe ihrer Tätigkeit - noch über eine "für die Ausübung ihrer Tätigkeit" feste Einrichtung verfügt, scheidet hingegen schon deshalb aus, weil eine für die Ausübung einer Tätigkeit zur Verfügung stehende feste Einrichtung begrifflich nicht in Betracht kommt, wenn keine Tätigkeit (mehr) ausgeübt wird.

Vor diesem Hintergrund ist zu der in der Beschwerde vertretenen Ansicht, Art 14 DBA dehne das Besteuerungsrecht des Quellenstaates für Einkünfte aus selbstständiger Arbeit im Gegensatz zu Art 7 DBA (welcher die Zuteilungsregelung für Unternehmensgewinne enthält) nicht auf nachträgliche Einkünfte aus, Folgendes zu sagen: Gemäß Art 7 DBA dürfen Gewinne eines Unternehmens eines Vertragsstaates nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, dass das Unternehmen seine Tätigkeit im anderen Vertragsstaat durch eine dort gelegene Betriebsstätte ausübt. Übt oder übte das Unternehmen seine Tätigkeit in dieser Weise aus, so dürfen die Gewinne des Unternehmens in dem anderen Staat besteuert werden, jedoch nur insoweit, als sie dieser Betriebsstätte zugerechnet werden können. Unter dem Gesichtspunkt der Verteilung der Tätigkeiten betreffenden Besteuerungsrechte sind Art. 7 und Art. 14 DBA gleich gelagert. Dementsprechend ist nach Art. 14 DBA im Zusammenhang mit einer ehemaligen Tätigkeit bei der Frage nach der Verfügbarkeit über eine feste Einrichtung auf deren ehemalige Verfügbarkeit abzustellen, weil auch Art 7 DBA im Fall der ehemaligen Ausübung einer unternehmerischen Tätigkeit ("übte" das Unternehmen seine Tätigkeit durch eine dort gelegene Betriebsstätte aus) nur auf die Zurechnung zu dieser, dh der ehemaligen Betriebsstätte, nicht aber darauf abstellt, ob die Betriebsstätte zum Zeitpunkt des Zuflusses noch besteht. Ginge man aber davon aus, dass Art 14 DBA das Besteuerungsrecht des Quellenstaates tatsächlich nicht auch auf nachträgliche Einkünfte ausdehnt (sondern nur eine Regelung für aktuelle Einkünfte enthält), so bedeutet dies noch nicht, dass dem Quellenstaat kein Besteuerungsrecht zukommt. Vielmehr eröffnet dieser Umstand die Anwendbarkeit des Art 21 DBA, welcher das Besteuerungsrecht nach dessen Abs 2 ebenfalls dem Quellenstaat zuteilt, soweit - mit dem gleichen Ergebnis - nicht bereits Art 18 Abs 1 DBA (betreffend Ruhegehälter und Renten) anzuwenden wäre.

Das Beschwerdevorbringen ist somit unabhängig von der Frage, ob nun der oben angeführten ersten oder zweiten Auslegungsvariante der Vorzug gegeben wird, nicht geeignet, eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufzuzeigen. Die Beschwerde war daher gemäß § 42 Abs 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl Nr 416/1994.

Wien, am 22. März 2000

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2000:1997130093.X00

**Im RIS seit**

13.06.2001

**Zuletzt aktualisiert am**

16.05.2013

**Quelle:** Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2024 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

[www.jusline.at](http://www.jusline.at)