jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vwgh Erkenntnis 2019/6/12 Ro 2016/13/0005

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 12.06.2019

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag

Norm

EStG 1988 §1 Abs2
EStG 1988 §1 Abs3
EStG 1988 §3
EStG 1988 §70 Abs2 Z2 idF 2007/I/024
EStG 1988 §98 Abs1 Z4
EStG 1988 §99 Abs1 Z1

Betreff

?

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Fuchs sowie Senatspräsident Dr. Nowakowski, die Hofräte MMag. Maislinger und Mag. Novak und die Hofrätin Dr. Reinbacher als Richter, unter Mitwirkung des Schriftführers Karlovits, LL.M., über die Revision des A in H, vertreten durch Mag. Erich Wolf, Wirtschaftsprüfer in 1020 Wien, Franzensbrückenstraße 26, und Mag. Rainer Hack, Steuerberater in 7311 Neckenmarkt, Kirchholz 11/7, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 3. Februar 2016, Zl. RV/7103612/2015, betreffend Haftung des Dienstgebers für Lohnsteuer für die Jahre 2009 bis 2013, zu Recht erkannt:

Spruch

Das angefochtene Erkenntnis wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat dem Revisionswerber Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.148,00 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

1 Im Rahmen einer beim Revisionswerber, einem Fußballverein, durchgeführten gemeinsamen Prüfung aller lohnabhängigen Abgaben (GPLA) der Streitjahre 2009 bis 2013 vertrat der Prüfer die Auffassung, dass der Revisionswerber für jene Dienstnehmer, die in Österreich der beschränkten Steuerpflicht unterlägen, den Lohnsteuerabzug nach § 70 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 vorzunehmen habe, wobei auch die den Sportlern gewährten steuerfreien pauschalen Reiseaufwandsentschädigungen iSd § 3 Abs. 1 Z 16c EStG 1988 der Abzugsteuer unterlägen.

2 Das Finanzamt folgte der Ansicht des Prüfers und erließ entsprechende Haftungsbescheide gemäß § 82 EStG 1988 für die Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer für die Streitjahre 2009 bis 2013.

3 In der dagegen erhobenen Beschwerde wandte sich der Revisionswerber mit näherer Begründung gegen die Einbeziehung der steuerfreien pauschalen Reiseaufwandsentschädigungen iSd § 3 Abs. 1 Z 16c EStG 1988 in die Bemessungsgrundlage der Abzugsteuer gemäß § 70 Abs. 2 Z 2 EStG 1988.

4 Mit dem angefochtenen Erkenntnis wies das Bundesfinanzgericht nach Ergehen einer Berufungsvorentscheidung durch die belangte Behörde und der Stellung eines Vorlageantrags durch den Revisionswerber dessen Beschwerde gegen die Haftungsbescheide gemäß § 82 EStG 1988 für die Streitjahre 2009 bis 2013 ab.

5 Das Bundesfinanzgericht stellte fest, der revisionswerbende Verein habe in den Jahren 2009 bis 2013 neben unbeschränkt steuerpf lichtigen auch beschränkt steuerpflichtige Fußballspieler aus Ungarn und Kroatien beschäftigt. Das Vorliegen von Dienstverhältnissen zwischen dem Revisionswerber und den Spielern sei ebenso unstrittig wie die Höhe der ausbezahlten Beträge. Bei der Berechnung der Basis für die Abzugsteuer habe der Revisionswerber in Abstimmung mit den betroffenen Spielern das System der "Nettobesteuerung" gewählt und auch ordnungsgemäße Aufzeichnungen über die Einsätze sowie über die Auszahlung der Bezüge bzw. der pauschalen Reiseaufwandsentschädigungen nach § 3 Abs. 1 Z 16c EStG 1988 geführt. Unstrittig sei weiters, dass Österreich das Besteuerungsrecht für die von den Spielern aus unselbständiger Arbeit erzielten Einkünfte nach Art. 15 des Doppelbesteuerungsabkommens (DBA) Österreich-Ungarn, BGBl. Nr. 52/1976, bzw. Art. 15 des DBA Österreich-Kroatien, BGBl. III Nr. 119/2001, zukomme.

6 Strittig sei allein, ob bei Anwendung der "Nettobesteuerung" nach § 70 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 auf beschränkt steuerpflichtige, als Dienstnehmer einzustufende, Sportler, die nach § 3 Abs. 1 Z 16c EStG 1988 steuerfreien pauschalen Reiseaufwandsentschädigunge n aus der Berechnungsgrundlage für die Abzugsteuer auszuscheiden seien.

7 § 70 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 normiere wie § 99 EStG 1988 eine pauschale Besteuerung, welche grundsätzlich als "Bruttobesteuerung" konzipiert sei. Die mit dem Budgetbegleitgesetz 2007 eingeführte optionale "Nettobesteuerung" unterscheide sich von der "Bruttobesteuerung" nur insofern, als von den vollen Bezügen die mit den Einnahmen unmittelbar zusammenhängenden Werbungskosten bei der Lohnsteuerberechnung in Abzug gebracht werden könnten. Sowohl die "Bruttoabzugssteuer" als auch die "Nettoabzugssteuer" stellten eine pauschale Besteuerung dar, die in beiden Fällen vom "vollen Betrag der Bezüge" erfolge. Daher seien nach einhelliger Rechtsansicht auch steuerfreie Bezüge gemäß § 3 EStG 1988 in die Bemessungsgrundlage der Abzugsteuer einzubeziehen.

8 § 70 Abs. 2 EStG 1988 nehme - entgegen dem Beschwerdevorbringen - an keiner Stelle auf den Begriff des steuerpflichtigen Einkommens iSd § 2 Abs. 2 EStG 1988 Bezug. Auch aus dem zu § 99 EStG 1972 ergangenen Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 20. Februar 1997, 95/15/0135, VwSlg 7164/F, gehe entgegen der Ansicht des Revisionswerbers nicht hervor, dass der Pauschalbesteuerung nur steuerpflichtige Einkünfte unterlägen. Vielmehr habe der Verwaltungsgerichtshof ausgeführt, dass Voraussetzung für die Steuerpflicht nach § 99 EStG 1972 sei, dass Einkünfte vorlägen, die einer der in § 98 EStG 1972 normierten Fallgruppen zuzuordnen seien. Der Verwaltungsgerichtshof habe ausdrücklich klargestellt, dass jegliche Einnahmen, somit auch der Ersatz allfälliger Fahrtspesen und Verpflegungsmehraufwendungen, in die Berechnung der Abzugsteuer einzubeziehen seien.

9 Auch die vom Revisionswerber vorgebrachten unionsrechtlichen Bedenken gegen die Einbeziehung pauschaler Reiseaufwandsentschädigungen iSd § 3 Abs. 1 Z 16c EStG 1988 in die Bemessungsgrundlage für die Abzugsteuer nach § 70 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 teilte das Bundesfinanzgericht nicht. Nach dem Urteil des EuGH vom 3. Oktober 2006, C-290/04, FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH, stehe die Dienstleistungsfreiheit nationalen Rechtsvorschriften entgegen, nach denen der Dienstleistungsempfänger, der Schuldner der an einen gebietsfremden Dienstleister zu zahlenden Vergütung sei, im Steuerabzugsverfahren die Betriebsausgaben, die der Dienstleister ihm mitgeteilt habe und die im unmittelbaren Zusammenhang mit dessen Tätigkeiten im Mitgliedstaat der Leistungserbringung stünden, nicht steuermindernd geltend machen könne. Pauschale Reiseaufwandsentschädigungen iSd § 3 Abs. 1 Z 16c EStG 1988 seien unabhängig vom Vorliegen einer Reise iSd § 26 Z 4 EStG 1988 und dem Nachweis tatsächlich entstandener Kosten steuerfrei gestellt. Es bestehe kein Zusammenhang zwischen der Behandlung der ausbezahlten Beträge und damit allenfalls verbundenen Ausgaben. Auch ohne das Vorliegen jeglicher Ausgaben seitens des Zahlungsempfängers werde unter den gesetzlichen Vorgaben die Steuerfreiheit gewährt. Pauschale Reiseaufwandsentschädigungen iSd § 3 Abs. 1 Z 16c EStG 1988 seien daher keine Ausgaben, die im unmittelbaren

Zusammenhang mit der Tätigkeit des Dienstleisters stünden und nach dem "Scorpio"-Urteil des EuGH oder dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 19. Oktober 2006, 2006/14/0109, VwSlg 8172/F, zur Vermeidung von Diskriminierung abzuziehen seien. 10 Eine unionsrechtswidrige Beschränkung ergebe sich auch nicht aus dem Vorbringen des Revisionswerbers, wonach die im Ausland ansässigen Spieler im Gegensatz zu den im Inland ansässigen die Steuerfreiheit der pauschalen Reiseaufwandsentschädigungen erst im Veranlagungsweg geltend machen könnten und die dafür erforderliche Inanspruchnahme eines steuerlichen Vertreters zusätzliche Kosten verursache. So habe der EuGH im "Scorpio"-Urteil ausgeführt, dass die Dienstleistungsfreiheit einer (nachträglichen) Berücksichtigung nicht unmittelbar mit der wirtschaftlichen Tätigkeit zusammenhängender Betriebsausgaben in einem anschließenden Erstattungsverfahren nicht entgegenstehe. Auch verbiete es die Dienstleistungsfreiheit nicht, dass eine Steuerbefreiung, die einem gebietsfremden Dienstleister zustehe, erst in einem späteren Freistellungs- oder Erstattungsverfahren berücksichtigt werde. Da der EuGH Betriebsausgaben und Steuerbefreiungen nicht gleich behandle, seien auch dessen rechtliche Ausführungen zur erforderlichen Berücksichtigung von (unmittelbar mit der wirtschaftlichen Tätigkeit zusammenhängenden) Betriebsausgaben nicht auf die Steuerbefreiungen und somit nicht auf pauschale Reiseaufwandsentschädigungen iSd § 3 Abs. 1 Z 16c EStG 1988 übertragbar.

1 1 Das Vorbringen zur verbotenen Diskriminierung nach dem Doppelbesteuerungsrecht sei schon deshalb nicht zielführend, weil Art. 23 des DBA Österreich-Ungarn und Art. 24 des DBA Österreich-Kroatien ein Verbot der Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit enthielten (Hinweis auf VwGH 24.1.1996, 92/13/0306). Nicht wesentlich sei daher die Frage der Ansässigkeit eines Steuerpflichtigen. Da das EStG 1988 für einen beschränkt steuerpflichtigen österreichischen Staatsbürger keine andere Rechtsfolge vorsehe, liege kein Anwendungsfall des Art. 23 des DBA Österreich-Ungarn bzw. des Art. 24 des DBA Österreich-Kroatien vor.

12 Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof erklärte das Bundesfinanzgericht für zulässig, weil zur Rechtsfrage der Berücksichtigung der Steuerbefreiung des § 3 Abs. 1 Z 16c EStG 1988 im Rahmen der Abzugsbesteuerung gemäß § 70 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 unter Anwendung der Nettomethode keine explizite Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bestehe.

13 Über die dagegen erhobene Revision hat der Verwaltungsgerichtshof nach Erstattung einer Revisionsbeantwortung durch die belangte Behörde erwogen:

14 Die Revision ist zulässig und begründet.

1 5 § 70 Abs. 1 und 2 EStG 1988, in der im Revisionsfall anzuwendenden Fassung des Budgetbegleitgesetzes 2007, BGBl. I Nr. 24 (Einfügung der Nettobesteuerung), lauten:

"Beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer

(1) Beschränkt lohnsteuerpflichtig sind Arbeitnehmer, bei denen die Voraussetzungen der §§ 1 Abs. 3 und 98 Abs. 1 Z 4 vorliegen.

(2) Die Lohnsteuer wird berechnet:

1.

(...)

2.

Bei Bezügen als Arbeitnehmer aus einer Tätigkeit im Sinne

des § 99 Abs. 1 Z 1 mit 20% des vollen Betrages dieser Bezüge. Mit den Bezügen unmittelbar zusammenhängende Werbungskosten können vom vollen Betrag der Bezüge abgezogen werden, wenn sie ein in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder Staat des Europäischen Wirtschaftsraumes ansässiger beschränkt steuerpflichtiger Arbeitnehmer dem Arbeitgeber vor Zufließen der Bezüge schriftlich mitteilt. Zieht der Arbeitgeber diese Werbungskosten ab, beträgt die Lohnsteuer 35%."

16 § 99 Abs. 1 und 2 EStG 1988, in der im Revisionsfall (bis zum 30. September 2011) anzuwendenden Fassung des Abgabensicherungsgesetzes 2007, BGBl. I Nr. 99, bzw. in der im Revisionsfall (ab dem 1. Oktober 2011) anzuwendenden Fassung des Budgetbegleitgesetzes 2011, BGBl. I Nr. 111/2010, lauten:

"Steuerabzug in besonderen Fällen

(1) Die Einkommensteuer beschränkt Steuerpflichtiger wird durch Steuerabzug erhoben (Abzugsteuer):

1. Bei Einkünften aus im Inland ausgeübter oder verwerteter selbständiger Tätigkeit als Schriftsteller, Vortragender, Künstler, Architekt, Sportler, Artist oder Mitwirkender an Unterhaltungsdarbietungen, wobei es gleichgültig ist, an wen die Vergütungen für die genannten Tätigkeiten geleistet werden.

(...)

(2) 1. Der Abzugsteuer unterliegt der volle Betrag der Einnahmen (Betriebseinnahmen) oder Gewinnanteile. Vom Schuldner übernommene Abzugsteuer unterliegt als weiterer Vorteil ebenfalls dem Steuerabzug.

(...)."

17 § 3 Abs. 1 Z 16c EStG 1988, in der im Revisionsfall (bis zum 30. Dezember 2009) anzuwendenden Fassung des Budgetbegleitgesetzes 2009, BGBl. I Nr. 52, lautet:

"(1) Von der Einkommensteuer sind befreit:

(...)

16c. Pauschale Fahrt- und Reiseaufwandsentschädigungen, die von begünstigten Rechtsträgern im Sinne der §§ 34 ff BAO, deren satzungsgemäßer Zweck die Ausübung oder Förderung des Körpersportes ist, an Sportler, Schiedsrichter und Sportbetreuer (zB Trainer, Masseure) gewährt werden, in Höhe von 30 Euro pro Einsatztag, höchstens aber 540 Euro pro Kalendermonat der Tätigkeit. Erfolgt der Steuerabzug vom Arbeitslohn, steht die Steuerfreiheit nur zu, wenn beim Steuerabzug vom Arbeitslohn neben den pauschalen Aufwandsentschädigungen keine Reisevergütungen, Tages- oder Nächtigungsgelder im Sinne des § 26 Z 4 oder Reiseaufwandsentschädigungen gemäß § 3 Abs. 1 Z 16b steuerfrei ausgezahlt werden."

18 § 3 Abs. 1 Z 16c EStG 1988, in der im Revisionsfall (ab dem 31. Dezember 2009) anzuwendenden Fassung des Abgabenänderungsgesetzes 2009, BGBl. I Nr. 151, lautet:

"(1) Von der Einkommensteuer sind befreit:

(...)

16c. Pauschale Reiseaufwandsentschädigungen, die von begünstigten Rechtsträgern im Sinne der §§ 34 ff BAO, deren satzungsgemäßer Zweck die Ausübung oder Förderung des Körpersportes ist, an Sportler, Schiedsrichter und Sportbetreuer (zB Trainer, Masseure) gewährt werden, in Höhe von bis zu 60 Euro pro Einsatztag, höchstens aber 540 Euro pro Kalendermonat der Tätigkeit. Die Steuerfreiheit steht nur zu, wenn beim Steuerabzug vom Arbeitslohn neben den pauschalen Aufwandsentschädigungen keine

Reisevergütungen, Tages- oder Nächtigungsgelder gemäß § 26 Z 4 oder Reiseaufwandsentschädigungen gemäß § 3 Abs. 1 Z 16b steuerfrei ausgezahlt werden."

19 Im Revisionsfall ist strittig, ob unter die Steuerbefreiung des § 3 Abs. 1 Z 16c EStG 1988 fallende Reiseaufwandsentschädigunge n in die Bemessungsgrundlage der Abzugsteuer nach § 70 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 iVm § 99 Abs. 1 Z 1 leg. cit. einzubeziehen sind. 20 Bei beschränkt Steuerpflichtigen, die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit iSd § 98 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 erzielen, wird die Einkommensteuer im Wege des Lohnsteuerabzugs erhoben (vgl. Doralt/Ruppe, Steuerrecht I11, Tz 781). Der Lohnsteuerabzug nach § 70 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 iVm § 99 Abs. 1 Z 1 leg. cit. ist somit lediglich eine besondere Erhebungsform der Einkommensteuer. 21 § 3 EStG 1988 befreit nach seinem Einleitungssatz die in dieser Bestimmung aufgezählten geldwerten Vermögenszugänge "von der Einkommensteuer". Die in § 3 EStG 1988 vorgesehenen Steuerbefreiungen gelten grundsätzlich für unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtige (vgl. z.B. Fuchs in Hofstätter/Reichel, EStG Kommentar, § 3 Tz 2; sowie Mayr/Hayden in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG18, § 3 Tz 2).

22 Bereits daraus ergibt sich, dass auch bei beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern iSd § 70 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 steuerfreie Einkünfte nicht zur Bemessungsgrundlage der dort vorgesehenen Abzugsteuer gehören.

23 Daran vermag, entgegen der Ansicht des Bundesfinanzgerichts, auch der Umstand nichts zu ändern, dass § 70 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 für die Berechnung der Abzugsteuer an den "vollen Betrag der Bezüge" anknüpft.

24 Der Verwaltungsgerichtshof hat sich bereits im Erkenntnis vom 20. Jänner 1971, 1602/70, VwSlg 4174/F, mit der

Einbeziehung steuerfreier Einkünfte in die Bemessungsgrundlage der Abzugsteuer nach § 90 Abs. 2 EStG 1953, der wie die in den Streitjahren 2009 bis 2013 geltende Regelung des § 99 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 an den "vollen Betrag der Einnahmen" anknüpfte, auseinandergesetzt. In diesem Erkenntnis teilte der Verwaltungsgerichtshof die Ansicht der Beschwerdeführerin, wonach die damals an beschränkt Steuerpflichtige gezahlten Beträge nach § 3 EStG 1953 steuerfrei seien, nicht und erachtete "damit" deren Einbeziehung in die Bemessungsgrundlage der Abzugsteuer als "gerechtfertigt" (da der Steuerabzug mit einem Hundertsatz des "vollen Betrages" der Einnahmen festgesetzt sei, sei eine Absetzung von Betriebsausgaben oder Werbungskosten allerdings nicht möglich).

25 Mit dem Steuerreformgesetz 1993, BGBl. Nr. 818, wurde § 70 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 an die Bestimmung des § 99 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 angeglichen (u.a. Entfall der bloß klarstellenden Beifügung "steuerpflichtigen" vor dem Wort "Bezüge"), um - wie aus dem Ausschussbericht, 1301 BlgNR 18. GP 5, hervorgeht - eine steuerliche Gleichstellung zwischen den Berufsgruppen, die eine Tätigkeit iSd § 99 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 als Selbständige einerseits und als Lohnsteuerpflichtige andererseits ausüben, zu erreichen. Aus diesem Grund werde, so der Ausschussbericht weiter, u. a. eine Angleichung der Bemessungsgrundlagen "(Bruttoeinnahmen)" und des Steuersatzes vorgenommen.

26 Daraus ergibt sich für den vorliegenden Fall, dass die an die Fußballspieler bezahlten Reiseaufwandsentschädigungen iSd § 3 Abs. 1 Z 16c EStG 1988 nicht in die Bemessungsgrundlage für den Lohnsteuerabzug beschränkt steuerpflichtiger Arbeitnehmer nach § 70 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 iVm § 99 Abs. 1 Z 1 leg. cit. einzubeziehen waren.

27 Das angefochtene Erkenntnis war daher schon deshalb gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben.

28 Der Ausspruch über den Aufwandersatz im Umfang des Begehrens stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2014.

Wien, am 12. Juni 2019

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2019:RO2016130005.J00

Im RIS seit

13.09.2019

Zuletzt aktualisiert am

13.09.2019

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at