

TE Vwgh Erkenntnis 2021/5/10 Ra 2019/15/0095

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 10.05.2021

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag

39/03 Doppelbesteuerung

Norm

DBAbk Rußland 2002 Art15

DBAbk UdSSR 1982 Art11

DBAbk-EntlastungsV 2005 §1

EStG 1988 §82

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn, die Hofräte Mag. Novak und Dr. Sutter sowie die Hofrätinnen Dr.in Lachmayer und Dr.in Wiesinger als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Engenhart, über die Revision der M GmbH in M, vertreten durch Mag. Dr. Wolfgang Nikolaus, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater in 1130 Wien, St. Veit-Gasse 8, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 12. Februar 2019, ZI. RV/4100535/2013, betreffend Haftung für Lohnsteuer 2007 bis 2010, zu Recht erkannt:

Spruch

Das angefochtene Erkenntnis wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat der Revisionswerberin Aufwendungen in der Höhe von € 1.346,40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

1 Bei der Revisionswerberin, einer österreichischen GmbH, wurde eine Außenprüfung durchgeführt. Der Prüfer stellte fest, die Revisionswerberin habe an ihre Geschäftsführer X, Y und Z, die im Streitzeitraum nicht am Stammkapital der Revisionswerberin beteiligt gewesen seien, Bezüge ausbezahlt, und vertrat den Standpunkt, die Bezüge stellten Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit dar, die auch dann der österreichischen Einkommensteuer (Lohnsteuer) unterlagen, wenn die Geschäftsführer ausschließlich im Baltikum und in Russland tätig und in Österreich nur beschränkt steuerpflichtig seien. Die Tätigkeit würde in diesem Fall zwar nicht im Inland ausgeübt, wohl aber im Inland verwertet. Der Verwertungstatbestand des § 98 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 sei verwirklicht, weil die Geschäftsführer ihre Leistungen einer inländischen GmbH erbringen würden.

2 Das Finanzamt folgte dem Prüfer und zog die Revisionswerberin mit Bescheiden vom 4. September 2012 zur Haftung für Lohnsteuer der Jahre 2007 bis 2010 heran.

3 Die Revisionswerberin erhob gegen die Haftungsbescheide Berufung (nunmehr: Beschwerde) und führte zur Begründung aus, der Mittelpunkt der Lebensinteressen ihrer Geschäftsführer habe sich in Russland befunden und auch ihre Tätigkeit sei fast ausschließlich dort ausgeübt worden. Gemäß Art. 15 Abs. 1 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Regierung der Russischen Föderation zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, BGBl. III Nr. 10/2003 (in der Folge: DBA Russland), seien ihre Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit daher in Russland zu besteuern.

4 Das Finanzamt legte die Berufung - ohne Erlassung einer Berufsvorentscheidung (nunmehr: Beschwerdevorentscheidung) - dem unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor und wies im Vorlageantrag u.a. auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 7. Mai 1979, 2669/78, hin, wonach die Tätigkeit eines Geschäftsführers, die im Wesentlichen in der Erteilung von Weisungen bestehe, mit dem Zugang der Weisung an die Gesellschaft vollendet sei. Da sich der Zugang der Weisung am Ort des Sitzes der Gesellschaft vollziehe, sei davon auszugehen, dass die Tätigkeit eines Geschäftsführers einer GmbH am Ort des Sitzes der Gesellschaft ausgeübt werde. Befinde sich der Sitz der Gesellschaft im Inland, übe der Geschäftsführer seine Tätigkeit ebenfalls im Inland aus.

5 Mit dem angefochtenen Erkenntnis - in dem eine Revision für nicht zulässig erklärt wurde - gab das zwischenzeitig zuständig gewordene Bundesfinanzgericht der Beschwerde keine Folge und führte nach einer Darstellung des Verfahrensganges und Anführung von bezughabenden Gesetzesstellen aus:

6 Strittig sei, ob die Revisionswerberin im Streitzeitraum für ihre drei angestellten Geschäftsführer Lohnabgaben zu entrichten gehabt habe, weil diese im Inland (Österreich) ihren Wohnsitz bzw. den Mittelpunkt der Lebensinteressen gehabt hätten (unbeschränkte Steuerpflicht).

7 Der Geschäftsführer X sei russischer Staatsbürger, besitze seit dem Jahr 1999 eine Wohnung in Russland und sei dort krankenversichert. Von 2003 bis 2008 habe X über eine Eigentumswohnung in Wien und von 2009 bis 2013 zudem über eine Eigentumswohnung in Kärnten verfügt, welche er jeweils mit seiner Familie bewohnt habe. Von 2003 bis 2008 habe sich der Hauptwohnsitz von X in Wien befunden. Von 2009 bis 2013 sei die Wohnung in Kärnten sein Hauptwohnsitz und die Wohnung in Wien sein Nebenwohnsitz gewesen. Der Hauptwohnsitz seiner Ehefrau und seines Sohnes habe sich von 2004 bis 2013 in Wien befunden.

8 Daraus leite sich in freier Beweiswürdigung ab, dass sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Geschäftsführers X im Streitzeitraum in Wien bzw. in Kärnten befunden habe.

9 Die von der Revisionswerberin vorgelegten Bestätigungen, wonach X die in Österreich erzielten Einkünfte in Russland versteuert habe, änderten daran nichts, weil diese Bestätigungen nicht den Streitzeitraum, sondern die Jahre 2002 bis 2007 beträfen.

10 Mit den weiteren Unterlagen versuche die Revisionswerberin den Nachweis dafür zu erbringen, dass der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Geschäftsführers X in Russland gelegen sei, weil er überwiegend dort tätig gewesen sei. Aus einer diesbezüglich vorgelegten Tabelle ergebe sich, dass X 2009 193 Tage und 2010 165 Tage in Russland verbracht habe. Das reiche für sich allein nicht aus, den Nachweis dafür zu erbringen, dass der Mittelpunkt der Lebensinteressen von X in Russland gelegen sei. Geeignete Nachweise (Aufenthaltsbestätigungen, Reisenachweise, Flugtickets) darüber, wann und für welche Dauer X zur Ausübung seiner Geschäftsführertätigkeit nach Russland entsendet worden sei, seien nicht vorgelegt worden.

11 Die Geschäftsführer Y und Z hätten laut den Feststellungen des Finanzamts ab 25. Juli 2007 (Y) bzw. 7. November 2007 (Z) ihren Hauptwohnsitz in Kärnten gehabt. Auch hinsichtlich dieser beiden Personen sei daher davon auszugehen, dass sie im Streitzeitraum in Österreich ansässig und unbeschränkt steuerpflichtig gewesen seien. Auch für diese beiden Geschäftsführer sei kein Nachweis für ihre überwiegende bzw. ausschließliche Tätigkeit in Russland erbracht worden.

12 Das Bundesfinanzgericht gehe davon aus, dass die drei angestellten Geschäftsführer im Streitzeitraum bewusst ihren Hauptwohnsitz in Österreich begründet hätten und auch dort ansässig iSd Art. 4 Abs. 1 DBA Russland gewesen seien. Der Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen sei in diesem Zeitraum in Österreich gelegen. Sie seien aufgrund ihres Wohnsitzes in Österreich unbeschränkt einkommensteuerpflichtig. Es lägen keine Gründe vor, die die Vorschreibung der Lohnsteuern unbillig oder unzweckmäßig erscheinen ließen. Vielmehr gebiete es das Legalitätsprinzip, von der Möglichkeit der Heranziehung der Revisionswerberin zur Haftung gemäß § 82 EStG 1988 Gebrauch zu machen.

13 Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die vorliegende außerordentliche Revision, zu der das Finanzamt eine Revisionsbeantwortung erstattet hat, auf welche die Revisionswerberin replizierte.

14 Die Revision bringt zu ihrer Zulässigkeit u.a. vor, nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes habe das Verwaltungsgericht den für die rechtliche Beurteilung erforderlichen Sachverhalt festzustellen. Das Bundesfinanzgericht habe sich auf die Feststellung beschränkt, der Mittelpunkt der Lebensinteressen der Geschäftsführer der Revisionswerberin habe sich im Streitzeitraum in Österreich befunden. Dies sei aber nicht der gesamte für die rechtliche Beurteilung erforderliche Sachverhalt. Aus Art. 15 Abs. 1 DBA Russland folge nämlich, dass Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit grundsätzlich nur im Ansässigkeitsstaat besteuert werden dürfen, es sei denn, die Arbeit werde im anderen Vertragsstaat ausgeübt. Die Revisionswerberin habe im Verfahren vor dem Finanzamt und im Beschwerdeverfahren mehrfach vorgebracht, dass die Geschäftsführer „ihre Tätigkeit ausschließlich bzw. überwiegend in Russland ausüben bzw. ausgeübt haben“. Das Bundesfinanzgericht hätte daher Sachverhaltsfeststellungen dahingehend treffen müssen, ob bzw. in welchem Ausmaß die Geschäftsführertätigkeit in Russland ausgeübt worden sei. Diese Sachverhaltsfeststellung sei für die rechtliche Beurteilung erforderlich, weil sich daraus ergeben könnte, dass das Besteuerungsrecht an den Bezügen der Geschäftsführer (allenfalls teilweise) nicht Österreich, sondern Russland zustehe. Das Bundesfinanzgericht habe die Maßgeblichkeit des Tätigkeitsortes verkannt und keine Feststellungen dazu getroffen. Das angefochtene Erkenntnis weiche daher von der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ab, wonach der für die rechtliche Beurteilung erforderliche Sachverhalt zur Gänze festzustellen sei.

15 Auch sei die Beweiswürdigung des Bundesfinanzgerichts unschlüssig, weil es die Annahme, der Mittelpunkt der Lebensinteressen der Geschäftsführer habe sich in Österreich befunden, insbesondere darauf stütze, dass sie im gesamten Streitzeitraum ihre „Hauptwohnsitze“ in Österreich gehabt hätten. Hinsichtlich der Geschäftsführer Y und Z seien jedoch für den Zeitraum Jänner bis Juli 2007 (Y) bzw. Jänner bis November 2007 (Z) keine Feststellungen zum Vorliegen eines „Hauptwohnsitzes“ in Österreich getroffen worden.

16 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

17 Die Revision ist zulässig und begründet.

18 Art. 15 DBA-Russland, BGBl. III Nr. 10/2003, lautet auszugsweise:

„Artikel 15

Unselbstständige Arbeit

1. Vorbehaltlich der Artikel 16, 18 und 19 dürfen Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbstständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, die Arbeit wird im anderen Vertragsstaat ausgeübt. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so dürfen die dafür bezogenen Vergütungen im anderen Staat besteuert werden.

2. Ungeachtet des Absatzes 1 dürfen Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person für eine im anderen Vertragsstaat ausgeübte unselbstständige Arbeit bezieht, nur im erstgenannten Staat besteuert werden, wenn

- a) der Empfänger sich im anderen Staat insgesamt nicht länger als 183 Tage innerhalb eines Zeitraums von zwölf Monaten aufhält und
- b) die Vergütungen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden, der nicht im anderen Staat ansässig ist, und
- c) die Vergütungen nicht von einer Betriebsstätte oder einer festen Einrichtung getragen werden, die der Arbeitgeber im anderen Staat hat. (...)"

19 Art. 15 Abs. 1 DBA Russland ordnet dem Ansässigkeitsstaat das ausschließliche Besteuerungsrecht von Vergütungen für unselbstständige Arbeit zu. Diese Zuordnung des Besteuerungsrechts wird jedoch durchbrochen, wenn die unselbstständige Tätigkeit im anderen Staat „ausgeübt“ wird, wobei Art. 15 Abs. 2 DBA Russland Ausnahmen für diese Durchbrechung vorsieht. So verbleibt gemäß Art. 15 Abs. 2 DBA Russland das Besteuerungsrecht beim

Ansässigkeitsstaat, wenn (neben anderen Voraussetzungen) der Empfänger der Einkünfte sich im anderen Staat insgesamt nicht länger als 183 Tage innerhalb eines Zeitraums von zwölf Monaten aufhält (sogenannte 183 Tage Regel).

20 Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass die Revision mit ihrem Vorbringen zum „Hauptwohnsitz“ von Y und Z in einigen Monaten des Jahres 2007 nur die Frage des Mittelpunktes der Lebensinteressen anspricht und sich nicht dagegen wendet, dass auch während dieser Monate (insbesondere aufgrund eines Wohnsitzes) eine unbeschränkte Steuerpflicht in Österreich bestanden hat.

21 Wie der Verwaltungsgerichtshof im - nur mehr die Einkommensteuer für das Jahr 2002 betreffenden - Erkenntnis vom 31. Mai 2017, Ra 2016/13/0008, zu Art. 11 des damaligen DBA-UdSSR („Arbeitslohn und einige andere Einkünfte natürlicher Personen“) ausgesprochen hat, ist auch bei Geschäftsführern einer Kapitalgesellschaft hinsichtlich des Tätigkeitsorts auf den Ort ihrer tatsächlichen physischen Arbeitsausübung abzustellen, der nicht zwingend mit dem Sitz der Kapitalgesellschaft übereinstimmen muss (vgl. auch VwGH 20.9.2001, 2000/15/0039, sowie Wassermeyer/Schwenke in Wassermeyer, Doppelbesteuerung, Art. 15 MA, Rz 65a).

22 Auch bei Anwendung des Art. 15 Abs. 1 DBA Russland ist für die Frage, welchem Staat das DBA das Besteuerungsrecht beläßt, hinsichtlich der Bezüge von organschaftlichen Vertretern einer Kapitalgesellschaft nicht auf den Sitz der Kapitalgesellschaft abzustellen. Art. 15 DBA Russland stellt - abgesehen von der Ansässigkeit - nur darauf ab, in welchem Staat die Tätigkeit physisch ausgeübt wird. In Bezug auf die Ausnahme des Art. 15 Abs. 2 DBA Russland kommt es u.a. entscheidend darauf an, ob sich der Empfänger der Bezüge innerhalb eines Zeitraums von zwölf Monaten länger als 183 Tage nicht im Ansässigkeitsstaat gelegenen Tätigkeitsort aufgehalten hat.

23 Die Revisionswerberin hat - worauf in der Revision zutreffend hingewiesen wird - im Verfahren vor dem Finanzamt und im Beschwerdeverfahren in Zusammenhang mit der Anwendung des Art. 15 DBA Russland vorgebracht, dass die Geschäftsführer X, Y und Z ihre Tätigkeit ausschließlich bzw. überwiegend in Russland ausübten bzw. ausgeübt hätten. Auf dieses Vorbringen ging das Bundesfinanzgericht im angefochtenen Erkenntnis nicht bzw. nur insoweit ein, als es den Standpunkt vertrat, eine überwiegende Tätigkeit der Geschäftsführer in Russland reiche für sich allein nicht aus, den Nachweis dafür zu erbringen, dass deren Mittelpunkt der Lebensinteressen in Russland gelegen sei. Maßgebend für die Beurteilung, welchem Staat Art. 15 DBA Russland das Besteuerungsrecht beläßt, ist aber auch der Ort, an dem die Arbeit physisch ausgeübt wird, sowie - im Hinblick auf die in Art. 15 Abs. 2 DBA Russland getroffene Regelung - ob der Aufenthalt in Russland innerhalb eines Zeitraums von zwölf Monaten länger als 183 Tage gedauert hat.

24 Sollte das Besteuerungsrecht an den unbeschränkt steuerpflichtigen Geschäftsführern X, Y und Z Österreich durch das DBA Russland entzogen sein, käme eine auf § 82 EStG 1988 gestützte Haftung der Revisionswerberin für die - in diesem Fall nicht bestehende - Einkommensteuerschuld ihrer Geschäftsführer nicht in Betracht. Die Revisionswerberin hätte das Doppelbesteuerungsabkommen bei der Auszahlung unmittelbar anwenden können und wäre insbesondere nicht verpflichtet gewesen, die Lohnsteuer einzubehalten und abzuführen (vgl. zur Wahl zwischen dem System der Entlastung an der Quelle und dem System der Rückerstattung bei Fehlen spezifischer Durchführungsvorschriften Kuschil/Kofler, Abkommensrechtliche Entlastung von österreichischen Quellensteuern auf Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren, ÖStZ 2003/394). Die in der DBA-Entlastungsverordnung, BGBl. III 92/2005, vorgesehene Vorgangsweise greift nur bei Empfängern von Einkünften, die im Ausland ansässig sind, wovon das Bundesfinanzgericht im angefochtenen Erkenntnis nicht ausgegangen ist.

25 In Bezug auf die Zuteilungsregeln des DBA Russland ist im gegenständlichen Fall aber auch Folgendes zu beachten:

26 Die Schlussklausel des DBA Russland lautet:

„Geschehen zu Moskau, am 13. April 2000, in zwei Urschriften, jede in deutscher, russischer und englischer Sprache, wobei alle Texte gleichermaßen authentisch sind. Bei Auslegungsunterschieden zwischen dem deutschen und dem russischen Text ist der englische Text ausschlaggebend.“

27 Art. 16 des DBA Russland lautet in der englischen Fassung:

„DIRECTORS' FEES

Directors' fees and other similar payments derived by a resident of a Contracting State in his capacity as a member of

the board of directors of a company which is a resident of the other Contracting State may be taxed in that other State."

28 Im fortzusetzenden Verfahren wird das BFG somit auch zu prüfen haben, ob dem russischen Text des Art. 16 das gleiche Verständnis beizulegen ist wie dem deutschen Text dieses Artikels („Aufsichtsrats- und Verwaltungsratsvergütungen“). Im Falle von entsprechenden Unterschieden wäre im Hinblick auf die angeführte Schlussklausel entscheidend auf den englischen Text des Art. 16 abzustellen (vgl. dazu einerseits Haubmann, SWI 2019, 175, sowie andererseits Sutter/Burgstaller in Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer, Arbeitnehmer im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, 60 ff).

29 Das angefochtene Erkenntnis ist mit Rechtswidrigkeit seines Inhaltes belastet, weshalb es gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG aufzuheben war.

30 Der Ausspruch über den Aufwandersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2014.

Wien, am 10. Mai 2021

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2021:RA2019150095.L00

Im RIS seit

04.01.2022

Zuletzt aktualisiert am

04.01.2022

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at