

# TE Vwgh Erkenntnis 1997/3/19 94/13/0220

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 19.03.1997

## Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

39/03 Doppelbesteuerung;

## Norm

DBAbk BRD 1955 Art10 Abs1;

DBAbk BRD 1955 Art10 Abs2 Z1;

DBAbk BRD 1955 Art13 Abs1;

EStG 1972 §1 Abs2;

EStG 1972 §2 Abs3 Z4;

EStG 1972 §25 Abs1 Z3;

EStG 1972 §25 Abs1;

EStG 1972 §70 Abs1;

EStG 1972 §70 Abs2 Z1;

EStG 1972 §98 Z4;

EStG 1988 §1 Abs3;

EStG 1988 §2 Abs3 Z4;

EStG 1988 §25 Abs1 Z3 litb;

EStG 1988 §25 Abs1;

EStG 1988 §70 Abs1;

EStG 1988 §70 Abs2 Z1;

EStG 1988 §98 Z4;

OECD-MusterAbk 1992 Art19;

OECD-MusterAbk 1994 Art19;

## 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 DDDr. Jahn, über die Beschwerde der Rechtsanwaltskammer X, vertreten durch die Dr. A, Rechtsanwalt in W, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 27. Juli 1994, Zl. GA 5 - 1824/94, betreffend "Haftung an Lohnsteuer und an Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen aufgrund der Lohnsteueraußenprüfung für den Zeitraum 1. Jänner 1987 bis zum 31. Dezember 1991", zu Recht erkannt:

## Spruch

Der angefochtene Bescheid wird, soweit er die Haftung an Lohnsteuer betrifft, wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben; ansonsten wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von S 12.500,- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

### **Begründung**

Bei der Beschwerdeführerin handelt es sich um eine Rechtsanwaltskammer, der nach § 22 Abs. 2 RAO die Rechtsstellung einer Körperschaft des öffentlichen Rechts (Personalkörperschaft) zukommt.

Im Anschluß an eine am 20. Oktober 1992 abgeschlossene Lohnsteuerprüfung (betreffend den Zeitraum vom 1. Jänner 1987 bis 31. Dezember 1991) erging an die Beschwerdeführerin ein Haftungs- und Zahlungsbescheid, mit dem es u.a. zur Inanspruchnahme für Nachforderungen an Lohnsteuer betreffend ins Ausland bezahlte Pensionen ehemaliger Kammermitglieder kam (Summe der Nachforderung S 332.273,-).

In der Berufung führte die Beschwerdeführerin aus, in "sämtlichen beanstandeten Fällen geht es um Auszahlungen an Anwaltswitwen", die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt hätten. Es handle sich um beschränkt steuerpflichtige Personen, deren Steuerpflicht sich nur auf die inländischen Einkünfte im Sinne des § 98 EStG erstrecke. § 98 Z. 4 EStG spreche zwar (im zweiten Fall) von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, die aus inländischen öffentlichen Kassen stammten, aber nur mit der Einschränkung, daß diese mit Rücksicht auf ein gegenwärtiges oder früheres Dienstverhältnis gewährt würden. Die Rechtsanwälte seien als freiberuflich Tätige nie in einem Dienstverhältnis zur Beschwerdeführerin gestanden. Im "Bereich der beschränkten Steuerpflicht" fehle eine korrespondierende Bestimmung zu § 25 Abs. 1 Z. 3 EStG, in der auch "gleichartige Bezüge aus Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen" erwähnt seien, "um die Lohnsteuerpflicht festzuschreiben". Selbst wenn sich die Finanzverwaltung dieser Rechtsansicht nicht anschließen könne, ergebe sich aus den im Beschwerdefall anzuwendenden Doppelbesteuerungsabkommen (DBA), daß im Verhältnis zu Deutschland, Frankreich und Spanien von dem Besteuerungsrecht nicht Gebrauch gemacht werden könne und lediglich das DBA-Kanada in seinem Art. 18 offenkundig ausnahmslos das Besteuerungsrecht dem Kassenstaat zuweise.

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung teilweise Folge (Reduzierung der Lohnsteuernachforderung aus dem Titel der Pensionszahlungen auf S 233.632,-). In der Begründung führte die belangte Behörde aus, sie schließe sich im wesentlichen der in der Literatur (Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, EStG 1988, Tz. 9.2 zu § 98) vertretenen Ansicht an, wonach unter § 98 Z. 4 EStG auch solche Pensionsbezüge subsumiert werden könnten, die zwar nicht im Hinblick auf eine früher im Inland ausgeübte (verwertete) nichtselbständige Tätigkeit geleistet würden, die aber der Gesetzgeber im § 25 EStG ausdrücklich als nichtselbständige Einkünfte bezeichne (u.a. Pensionsbezüge aus Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen). Auch aus der Sicht einer "wertenden Gesetzesauslegung" seien die Pensionszahlungen unter § 98 Z. 4 EStG zu subsumieren, weil hier "per analogiam und nicht e contrario" geschlossen werden müsse. Denn gemessen an der "der Gesetzesbestimmung immanenten Teleologie

(= beschränkte Steuerpflicht, wenn Grundtatbestand und inländisches Anknüpfungsmerkmal vorliegen)" könne nicht vermutet werden, daß der Gesetzgeber gerade an diese Pensionszahlungen nicht die Rechtsfolge der beschränkten Steuerpflicht habe knüpfen wollen. Dem Berufungsbegehren sei allerdings deshalb teilweise Folge zu geben, weil die Zuteilungsregeln in den DBA mit Frankreich und Spanien das Besteuerungsrecht an den gegenständlichen Pensionszahlungen dem Ansässigkeitsstaat zuwiesen. Anders sei dies nach Art. 10 Abs. 1 DBA-Deutschland, weil aus dieser Bestimmung eindeutig hervorgehe, daß Österreich das Besteuerungsrecht habe. Dort werde nämlich normiert, daß demjenigen Staat, in dem u.a. eine juristische Person des öffentlichen Rechts u.a. Ruhegehälter, Witwenpensionen usw. für gegenwärtige oder frühere Dienst- oder ARBEITSLEISTUNGEN gewähre, das Besteuerungsrecht zustehe. Eine frühere Arbeitsleistung (= der Rechtsanwälte als freiberuflich Tätige) stelle selbst die Beschwerdeführerin nicht in Abrede. Auch der Generaltatbestand des Art. 18 DBA-Kanada räume dem Quellenstaat das Recht der Besteuerung ein, sodaß hier ebenfalls Österreich dieses Recht zustehe.

In der Beschwerde wird Rechtswidrigkeit des Inhaltes und "hilfsweise" Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend gemacht. Die Beschwerdeführerin erachtet sich in ihrem Recht verletzt, "auch in Ansehung der mit der BRD und Canada bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen hinsichtlich der von uns getätigten Pensionszahlungen nicht zur Haftung für Lohnsteuer (Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für

Familienbeihilfen) in Anspruch genommen zu werden".

Die belangte Behörde hat die Akten des Verwaltungsverfahrens vorgelegt und in der Gegenschrift die Abweisung der Beschwerde beantragt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Nach § 70 Abs. 1 der im Beschwerdefall anzuwendenden Einkommensteuergesetze 1972 (für die Jahre 1987 und 1988) und 1988 (für die Jahre 1989 bis 1991) sind beschränkt lohnsteuerpflichtig Arbeitnehmer, bei denen die Voraussetzungen der §§ 1 Abs. 2 EStG 1972 (bzw. Abs. 3 EStG 1988) und § 98 Z. 4 leg. cit. vorliegen.

§ 98 Z. 4 der Einkommensteuergesetze nennt Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25), die im Inland oder auf österreichischen Schiffen ausgeübt oder verwertet wird oder worden ist, und Einkünfte, die aus inländischen öffentlichen Kassen mit Rücksicht auf ein gegenwärtiges oder früheres Dienstverhältnis gewährt werden.

§ 25 der Einkommensteuergesetze definiert die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 2 Abs. 3 Z. 4 leg. cit.). Im § 25 Abs. 1 Z. 3 der Einkommensteuergesetze werden u.a. die Pensionen aus der gesetzlichen Sozialversicherung und gleichartige Bezüge aus Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zugeordnet.

Personen, die weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt im Inland haben, unterliegen nur dann der beschränkten Steuerpflicht, wenn sie Einkünfte im Sinne des § 98 der Einkommensteuergesetze beziehen. § 98 leg. cit. schafft keine neue Einkunftsarten. Daraus, daß der Gesetzgeber in jeder einzelnen Ziffer der Gesetzesstelle ausdrücklich auf die die einzelnen Einkunftsarten bestimmenden Vorschriften im neunten Abschnitt des zweiten Teiles der Einkommensteuergesetze verweist, ist davon auszugehen, daß die Einkünftezuordnung in den verwiesenen Normen auch die Einkünftequalifikation im Rahmen des § 98 der Einkommensteuergesetze bestimmt.

Im § 98 Z. 4 der Einkommensteuergesetze wird nach der Erwähnung der Einkunftsart "Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit" im nachfolgenden Klammerausdruck auf § 25 leg. cit. verwiesen. Damit ist grundsätzlich der gesamte im § 25 Abs. 1 leg. cit. erwähnte Katalog von nichtselbständigen Einkünften auch von § 98 Z. 4 leg. cit. umfaßt. Eine Einschränkung im Umfang der Steuerpflicht ergibt sich erst durch die weitere Bezugnahme in der Bestimmung auf eine notwendige inländische Anknüpfung.

Die inländische Anknüpfung gliedert sich im § 98 Z. 4 in zwei Tatbestände, nämlich die Ausübung oder Verwertung im Inland oder auf österreichischen Schiffen und die Gewährung aus inländischen öffentlichen Kassen mit Rücksicht auf ein gegenwärtiges oder früheres Dienstverhältnis.

Die Beschwerdeausführungen, die sich ausschließlich auf den zweiten inländischen Anknüpfungstatbestand (Gewährung aus inländischen öffentlichen Kassen mit Rücksicht auf ein gegenwärtiges oder früheres Dienstverhältnis) beziehen, gehen schon deshalb an der maßgebenden Rechtslage vorbei, weil unter inländischen öffentlichen Kassen nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nur die Kassen von inländischen Gebietskörperschaften zu verstehen sind (vgl. Hoffstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, Tz. 2.2 zu § 70 EStG 1988, sowie beispielsweise das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 20. September 1983, 83/14/0002, 0010, 0011), zu denen die Beschwerdeführerin nicht gehört. Es kann daher in bezug auf diese Gesetzesstelle die in der Beschwerde relevierte Frage dahingestellt bleiben, ob die Einkünfte mit Rücksicht auf ein "gegenwärtiges oder früheres Dienstverhältnis" zur Beschwerdeführerin gewährt worden sind.

Im angefochtenen Bescheid wird zwar nicht ausdrücklich festgestellt, unter welchem Anknüpfungstatbestand des § 98 Z. 4 die belangte Behörde ihre rechtliche Beurteilung vornahm, aus dem Verweis auf die zitierte Literaturstelle (Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, EStG 1988, Tz. 9.2 zu § 98) ist aber zu entnehmen, daß sich die belangte Behörde auf den ersten Anknüpfungstatbestand des § 98 Z. 4 der Einkommensteuergesetze stützte. Dieser angeführten Literaturmeinung ist nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes auch darin zu folgen, daß - wie oben erwähnt - durch Übernahme der im § 25 genannten Einkunftsstatbestände (so auch der Pensionen aus der gesetzlichen Sozialversicherung und - beschwerdegegenständlich - gleichartigen Bezüge aus Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen) eine beschränkte Einkommensteuerpflicht dann besteht, wenn die seinerzeitige selbständige Berufungsausübung im Inland erfolgte oder verwertet wurde. Dieses Auslegungsergebnis wird durch die Bestimmung des § 70 Abs. 2 Z. 1 der Einkommensteuergesetze gestützt. Diese Norm enthält Tarifvorschriften für bestimmte Einkünfte im Rahmen der beschränkten Lohnsteuerpflicht, u.a. für

Arbeitslohn von Trägern der gesetzlichen Sozialversicherung. Damit wird implizit vorausgesetzt, daß diese Einkünfte - die ein Dienstverhältnis unmittelbar nicht voraussetzen (z.B. Witwen- oder Waisenpensionen) - durch den Verweis auf § 98 Z. 4 der Einkommensteuergesetze im § 70 Abs. 1 leg. cit. erfaßt werden.

Erweist sich somit aus innerstaatlicher Sicht die steuerrechtliche Beurteilung der belangten Behörde als zutreffend, ist weiters zu prüfen, ob auch aus zwischenstaatlicher Sicht die vorgenommene Besteuerung zulässig ist.

Zum DBA-Kanada (BGBl. Nr. 77/1981) wird auch in der Beschwerde eingeräumt, daß in Ansehung dessen Art. 18 die Besteuerung in Österreich zulässig sei. § 18 Abs. 1 DBA-Kanada bestimmt, daß aus einem Vertragsstaat stammende Ruhegehälter und Renten, die einer im anderen Vertragsstaat ansässigen Personen gezahlt werden, im erstgenannten Staat besteuert werden dürfen. Diese Zuteilungsregel beläßt dem Quellenstaat das Besteuerungsrecht (vgl. Philipp, Doppelbesteuerungsabkommen mit Kanada, in: ÖStZ 1981, 242).

Zur Abkommensregelung mit Deutschland ist folgendes zu sagen:

Die belangte Behörde stützt ihre Beurteilung auf Art. 10 Abs. 1 des DBA-Deutschland (BGBl. Nr. 221/1955). Diese Bestimmung lautet:

"Bezieht eine natürliche Person mit Wohnsitz in einem der Vertragsstaaten Einkünfte aus Löhnen, Gehältern und ähnlichen Vergütungen oder aus Ruhegehältern, Witwen- und Waisenpensionen, die der andere Staat oder Länder, Gemeinden, Gemeindeverbände und andere juristische Personen des öffentlichen Rechts des anderen Staates für eine gegenwärtige oder frühere Dienst- oder Arbeitsleistung gewähren, so hat der andere Staat das Besteuerungsrecht für diese Einkünfte."

Dazu ist zunächst festzuhalten, daß die Zuteilungsregel des Art. 10 Abs. 1 DBA-Deutschland, anders als etwa Art. 10 Abs. 2 Z. 1 dieses DBA, der das Besteuerungsrecht an Bezügen aus der gesetzlichen Sozialversicherung undifferenziert dem Kassenstaat beläßt, eine Qualifikation insofern erfordert, als die dort genannten Bezüge FÜR eine gegenwärtige oder frühere Dienst- oder Arbeitsleistung gewährt werden müssen. Damit wird ein Gegenleistungsverhältnis angesprochen, und soll die erwähnte Zuteilungsregel offenbar nur jene Fälle (z.B. eines ehemaligen Kammerbediensteten) umfassen, in denen die Bezüge für eine den Körperschaften geleistete gegenwärtige oder frühere Dienst- oder Arbeitsleistung gewährt werden (dazu, daß Art. 10 Abs. 1 DBA-Deutschland im Prinzip dem Art. 19 der OECD-Musterabkommen - sic: "... für die diesem Staat oder der Gebietskörperschaft geleisteten Dienste ..." - entspricht, siehe auch Philipp/Loukotska/Jirousek, Internationales Steuerrecht, Anm. 1 zu Art. 10 DBA BRD i.V.m. Z 19 Rz. 1).

Lagen aber den strittigen Pensionszahlungen keine für die Beschwerdeführerin erbrachten Dienst- oder Arbeitsleistungen zugrunde, so konnte die Zuteilungsregel des Art. 10 Abs. 1 DBA-Deutschland schon deshalb nicht zur Anwendung kommen. Es ist daher beschwerdefallbezogen auch nicht von Bedeutung, ob dem Beschwerdevorbringen darin Recht zu geben ist, daß es sich bei den Begriffen Dienst- oder Arbeitsleistungen um "Synonyme" für die Bezeichnung von nichtselbständiger Tätigkeit handle und selbständige Einkünfte davon nicht erfaßt seien.

Da die gegenständlichen Kammerpensionen (als Einkünfte von den im Art. 10 Abs. 1 DBA-Deutschland bezeichneten Personen) auch ansonsten im DBA-Deutschland nicht ausdrücklich erwähnt werden, kommt das Besteuerungsrecht an diesen Einkünften nach der Generalklausel des Art. 13 Abs. 1 DBA-Deutschland dem Wohnsitzstaat Deutschland zu. Insofern ist daher die Vorschreibung von Lohnsteuernachforderungsbeträgen an die Beschwerdeführerin zu Unrecht erfolgt.

Der angefochtene Bescheid ist somit in seinem Abspruch betreffend "Haftung an Lohnsteuer" für die Jahre 1987 bis 1991 mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit belastet, und war daher insoweit gemäß § 42 Abs. 2 Z. 1 VwGG aufzuheben. Bezüglich "Haftung an Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen" wird in der Beschwerde keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides, der sich im übrigen in seinen Entscheidungsgründen entsprechend dem Berufungsvorbringen auf Ausführungen über die Haftung an Lohnsteuer beschränkt, aufgezeigt, sodaß die Beschwerde in diesem Umfang gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen war.

Von der Durchführung der beantragten Verhandlung vor dem Verwaltungsgerichtshof konnte aus den Gründen des § 39 Abs. 2 Z. 6 VwGG abgesehen werden.

Die Entscheidung über den Aufwandsersatz stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung des Bundeskanzlers BGBl. Nr. 416/1994.

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VwGH:1997:1994130220.X00

**Im RIS seit**

13.06.2001

**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)