

TE Vwgh Erkenntnis 2001/9/20 2000/15/0116

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 20.09.2001

Index

10/07 Verwaltungsgerichtshof;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;
39/03 Doppelbesteuerung;

Norm

DBAbk Schweiz 1975 Art14;
DBAbk Schweiz 1975 Art15;
EStG 1972 §22;
EStG 1988 §22 Z2;
VwGG §41 Abs1;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Mag. Meisl sowie die Hofräte Dr. Karger, Dr. Sulyok, Dr. Fuchs und Dr. Zorn als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Zehetner, über die Beschwerde des H in R, Schweiz, vertreten durch Reiner & Reiner Wirtschaftsprüfungs KEG in 6890 Lustenau, Schillerstrasse 22, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Vorarlberg, Berufungssenat, vom 5. Mai 2000, RV 789/1-V6/98 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1996, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen von 4.565 S binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Beschwerdeführer, der im Streitjahr iSd Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 30. Jänner 1974, BGBl Nr 64/1975 idF BGBl Nr 161/1995, (idF nur: DBA-Schweiz) in Österreich ansässig war, war Geschäftsführer der 6 km von seinem Wohnsitz entfernten, im Jahr 1995 gegründeten schweizerischen D-GmbH, an der er zu 95 % beteiligt war.

Strittig ist, ob das von der D-GmbH bezogene Geschäftsführerentgelt unter Art 14 DBA-Schweiz (Einkünfte aus sonstiger selbständiger Tätigkeit) oder unter Art 15 leg cit (Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen aus unselbständiger Arbeit) fällt.

Für das Jahr 1996 erklärte der Beschwerdeführer unter Vorlage einer von der D-GmbH ausgestellten Lohnbescheinigung Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit von rund 357.000 S, von denen schweizerische Quellensteuer nach Art 15 Abs 4 DBA-Schweiz von 3 % einbehalten worden war.

Das Finanzamt sah die vom Beschwerdeführer erklärten Einkünfte als solche aus sonstiger selbständiger Arbeit an, weswegen es keine nach § 67 Abs 1 EStG 1988 zu besteuernde Bezüge berücksichtigte. Zur Begründung des österreichischen Besteuerungsrechtes verwies das Finanzamt auf eine im Rahmen eines Verständigungsverfahrens getroffene Vereinbarung zwischen Österreich und der Schweiz, wonach sich die Zuteilung des Besteuerungsrechtes bei einem Dienstnehmer einer Kapitalgesellschaft ungeachtet dessen allfälliger Beteiligung an der Kapitalgesellschaft stets nach Art 15 DBA-Schweiz (Einkünfte aus unselbstständiger Arbeit) richte. Die im Rahmen des Verständigungsverfahrens festgelegte Zuteilungsregel führe jedoch nicht dazu, die erklärten Einkünfte in Österreich als solche aus nichtselbstständiger Arbeit anzusehen. Vielmehr handle es sich um solche aus sonstiger selbständiger Arbeit gemäß § 22 Z 2 EStG 1988.

In der Berufung behauptete der Beschwerdeführer, er sei aufgrund der ausgestellten Lohnbescheinigung irrtümlich vom Vorliegen eines Dienstverhältnisses ausgegangen, weswegen er als Grenzgänger Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erklärt habe. Nunmehr sei ihm bewusst geworden, dass er als zu 95 % an der D-GmbH beteiligter Geschäftsführer Einkünfte aus selbständiger Arbeit gemäß § 22 Z 1 oder Z 2 erster Teilstrich EStG 1988 beziehe. Da ein österreichischer Staatsbürger in der Schweiz kein Einzelunternehmen gründen dürfe, sei er unter Beteiligung eines schweizerischen Staatsbürgers gezwungen gewesen, eine GmbH zu gründen. Der schweizerische Staatsbürger übe im Rahmen der D-GmbH weder eine Tätigkeit aus, noch sei er an deren Erfolg bzw Misserfolg beteiligt. Die D-GmbH werde somit von ihm wie ein Einzelunternehmen betrieben. Es fehle von der Weisungsgebundenheit abgesehen noch an anderen Merkmalen eines Dienstverhältnisses, wie Urlaubsanspruch, Krankenstand, geregelte Arbeitszeit uä. Nur für Zwecke der schweizerischen Sozialversicherung beziehe er monatliche Bezüge, wobei es sich aber lediglich um Akontozahlungen handle. Sofern nach Abschluss des Geschäftsjahres nach Berücksichtigung von Abschreibungen und Rückstellungen ein Gewinn übrig bleibe, bekomme er diesen zusätzlich ausbezahlt. Mangle es somit nicht bloß aufgrund der Beteiligung, sondern auch aufgrund anderer Merkmale an einem Dienstverhältnis, sei die im Rahmen des Verständigungsverfahrens zu Art 15 DBA-Schweiz festgelegte Zuteilungsregel nicht anwendbar. Vielmehr müsse Art 7 oder Art 14 DBA-Schweiz angewandt werden. Beide Zuteilungsnormen würden aber bei dem gegebenen Sachverhalt der Schweiz das Besteuerungsrecht zuweisen.

In einer abweisenden Berufungsvorentscheidung stellte das Finanzamt den Sachverhalt ausführlich dar und wies insbesondere darauf hin, dass vom Geschäftsführerentgelt schweizerische Quellensteuer nach Art 15 Abs 4 DBA-Schweiz von 3 % einbehalten worden sei. Der dem Beschwerdeführer uU ausbezahlte Gewinn fließe ihm nur aufgrund seiner Stellung als Gesellschafter, nicht jedoch als Geschäftsführer zu. Das Argument, der Beschwerdeführer betreibe die D-GmbH wie ein Einzelunternehmen, sei nicht zielführend. Denn die D-GmbH stelle jedenfalls ein eigenständiges Rechtssubjekt dar, weswegen ein Durchgriff auf den Beschwerdeführer nicht zulässig sei. Der Beschwerdeführer sei daher nach der im Rahmen des Verständigungsverfahrens getroffenen Vereinbarung als Dienstnehmer anzusehen, weswegen das Besteuerungsrecht für das von der D-GmbH bezogene Geschäftsführerentgelt nach Art 15 Abs 4 DBA-Schweiz Österreich zustehe. Die Einordnung der Einkünfte habe in der Folge nach österreichischem Recht zu erfolgen. Dementsprechend handle es sich um solche aus sonstiger selbständiger Arbeit gemäß § 22 Z 2 EStG 1988.

Im Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz nahm der Beschwerdeführer zu den Ausführungen des Finanzamtes nur insofern Stellung, als er behauptete, die im Rahmen des Verständigungsverfahrens getroffene Vereinbarung betreffe die Zuteilung des Besteuerungsrechtes hinsichtlich eines Gesellschafter-Geschäftsführers, der zwischen 25 % und 50 % an einer GmbH beteiligt gewesen sei. Da er zu 95 % an der D-GmbH beteiligt sei, stehe Österreich kein Besteuerungsrecht hinsichtlich des Geschäftsführerentgeltes zu.

In der mündlichen Verhandlung stellte der Beschwerdeführer den von der Abgabenbehörde festgestellten Sachverhalt nicht in Abrede und wiederholte zunächst sein bisheriges Vorbringen. Er behauptete, er trage entgegen der Ansicht des Finanzamtes insbesondere ein Unternehmerrisiko, weswegen er iSd DBA-Schweiz nicht als Dienstnehmer angesehen werden könne. Im Zeitpunkt des Abschlusses des DBA-Schweiz im Jahr 1974 sei in Österreich die Ansicht vertreten worden, bei einer mehr als 50 %igen Beteiligung eines Gesellschafter-Geschäftsführers an einer GmbH würden stets Einkünfte aus selbständiger Arbeit erzielt.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung ab, wobei sie zur Begründung ausführte, ein internationaler Steuerfall sei zunächst nach österreichischem Recht zu beurteilen, weswegen zu klären sei, ob steuerbare Einkünfte vorlägen und welcher Einkunftsart diese gegebenenfalls zuzurechnen seien. In der nächsten Phase sei zu prüfen, welchem Staat das Besteuerungsrecht hinsichtlich dieser Einkünfte nach dem DBA zukomme. Ergebe sich, dass nach dem DBA das Besteuerungsrecht Österreich zukomme, erfolge dessen Geltendmachung ausschließlich nach österreichischem Recht. Nach österreichischem Recht stellten Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art, die einem wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer für seine sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweisende Beschäftigung gewährt würden, gemäß § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit dar. Erbringe ein Gesellschafter-Geschäftsführer seine Leistung außerhalb eines Dienstverhältnisses, liege eine vermögensverwaltende Tätigkeit gemäß § 22 Z 2 erster Teilstrich EStG 1988 vor. Demgegenüber richte sich die Aufteilung des Besteuerungsrechtes bei einem Dienstnehmer einer Kapitalgesellschaft im Verhältnis zur Schweiz nach der im Rahmen eines Verständigungsverfahrens getroffenen Vereinbarung ungeachtet einer allfälligen Beteiligung des Dienstnehmers an der Kapitalgesellschaft stets nach der Zuteilungsregel für unselbständige Arbeit. Die Frage nach dem Vorliegen eines Dienstverhältnisses sei dabei nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse zu beurteilen. Neben der bei einem Gesellschafter-Geschäftsführer unbeachtlichen Weisungsgebundenheit seien seine unmittelbare zeitliche und organisatorische Eingliederung in den Betrieb sowie das Fehlen eines Unternehmerrisikos wesentliche Indizien für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses. Unternehmerrisiko liege vor, wenn der Leistungserbringer die Möglichkeit habe, im Rahmen seiner Tätigkeit sowohl die Einnahmen- als auch die Ausgabenseite maßgeblich zu beeinflussen, solchermassen den finanziellen Erfolg seiner Tätigkeit weit gehend selbst zu gestalten. Vor diesem Hintergrund könne den Ausführungen des Beschwerdeführers nicht gefolgt werden. Der Umstand, dass der Beschwerdeführer die D-GmbH de facto wie ein Einzelunternehmer betrieben habe und nur die gesellschaftsrechtlichen Erfordernisse in der Schweiz die Gründung einer GmbH bedingt hätten, spreche für seine organisatorische Eingliederung in den Betrieb. Dies werde auch dadurch deutlich, dass sich nach dem am 20. September 1995 abgeschlossenen Vertrag die Arbeitszeit des Beschwerdeführers nach den betrieblichen Gegebenheiten richte. Das Fehlen einer festen Arbeitszeit und eines Urlaubsanspruches stehe hingegen mit der fehlenden Weisungsgebundenheit im Zusammenhang. Ebenso könne vom Bestehen eines Unternehmerrisikos nicht ausgegangen werden, weil der Beschwerdeführer nach der vorgelegten Lohnbescheinigung einen monatlichen Lohn sowie einen 13. und 14. Bezug erhalten und die D-GmbH die schweizerischen Sozialversicherungsbeiträge einbehalten habe. Gegen das Vorliegen von bloßen Akontozahlungen spreche jedenfalls die Ausstellung der Lohnbescheinigung samt Ausweis sonstiger Bezüge sowie die dementsprechende steuerliche Behandlung der Einkünfte in der Schweiz. Dass der Beschwerdeführer allein am Erfolg bzw Misserfolg der D-GmbH beteiligt sei, sei bloß Ausfluss seiner dominierenden Gesellschafterstellung. Unrichtig sei die Behauptung des Beschwerdeführers, die im Rahmen des Verständigungsverfahrens getroffene Vereinbarung habe nur für einen Gesellschafter-Geschäftsführer Bedeutung, der zwischen 25 % und 50 % an einer GmbH beteiligt gewesen sei. So weit der Beschwerdeführer die "Versteinerungstheorie" anspreche, sei ihm zu entgegen, dass im Zeitpunkt des Abschlusses des DBA-Schweiz im Jahr 1974 das Geschäftsführerentgelt eines Gesellschafters ungeachtet der Höhe seiner Beteiligung grundsätzlich den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zu subsumieren gewesen sei. Das DBA-Schweiz sei daher iSd der damals geltenden österreichischen Rechtslage auszulegen. Der Beschwerdeführer sei daher abkommensrechtlich als Dienstnehmer der D-GmbH anzusehen, weswegen die Grenzgängerregelung des Art 15 Abs 4 DBA-Schweiz zur Anwendung gelange. Österreich stehe daher das Besteuerungsrecht am Geschäftsführerentgelt zu.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die Beschwerde erwogen:

Unbestritten ist, dass der Beschwerdeführer im Streitjahr iSd DBA-Schweiz in Österreich ansässig und bei einer Beteiligung von 95 % Gesellschafter-Geschäftsführer der schweizerischen D-GmbH war. Der Beschwerdeführer hat nach österreichischem Steuerrecht Einkünfte aus selbständiger Arbeit bezogen. Im Beschwerdefall ist allein entscheidend, ob das von der D-GmbH bezogene Geschäftsführerentgelt abkommensrechtlich unter Art 14 oder Art 15 DBA-Schweiz fällt.

Gemäß Art 14 DBA-Schweiz dürfen Einkünfte, die eine in einem Vertragstaat ansässige Person aus sonstiger selbständiger Tätigkeit bezieht, nur in diesem 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 Staat besteuert werden, jedoch nur insoweit, als sie dieser festen Einrichtung zugerechnet werden können.

Gemäß Art 15 Abs 1 DBA-Schweiz dürfen Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, dass die Arbeit in dem anderen Vertragsstaat ausgeübt wird. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so dürfen die dafür bezogenen Vergütungen in dem anderen Staat besteuert werden.

Gemäß Art 15 Abs 4 DBA-Schweiz darf derjenige, der als Grenzgänger in einem Vertragsstaat in der Nähe der Grenze ansässig ist und in dem anderen Vertragsstaat in der Nähe der Grenze seinen Arbeitsort hat und sich üblicherweise an jedem Arbeitstag dorthin begibt, mit seinen Einkünften aus unselbständiger Arbeit in dem Staat besteuert werden, in dem er ansässig ist. Der Staat des Arbeitsortes ist jedoch berechtigt, von den erwähnten Einkünften eine Steuer von höchstens 3 vom Hundert im Abzugswege an der Quelle zu erheben. So weit eine solche Steuer erhoben wird, wird sie der Staat, in dem der Grenzgänger ansässig ist, auf seine Steuer anrechnen, die auf diese Einkünfte entfällt.

Der von der belangten Behörde vorgenommenen abkommensrechtlichen Zuteilung des von der D-GmbH bezogenen Geschäftsführerentgeltes zu Art 15 Abs 4 DBA-Schweiz tritt der Beschwerdeführer nicht überzeugend entgegen. Die Begriffe "selbständige Tätigkeit" in Art 14 DBA-Schweiz und " unselbständige Arbeit" in Art 15 leg cit werden im Abkommen nicht definiert. Wie auch der Beschwerdeführer einräumt, sind die beiden Begriffe nach der jeweiligen innerstaatlichen Rechtslage im Zeitpunkt des Abschlusses des DBA-Schweiz im Jahr 1974 zu interpretieren (vgl zur Maßgeblichkeit des österreichischen Rechtes im Zeitpunkt des Abschlusses des DBA-Schweiz das hg Erkenntnis vom 21. Mai 1997, 96/14/0084, mwA). Wie bereits die belangte Behörde zu Recht ausgeführt hat, war im Zeitpunkt des Abschlusses des DBA-Schweiz im Jahr 1974 (BGBl Nr 64/1975) das Geschäftsführerentgelt eines Gesellschafters ungeachtet der Höhe seiner Beteiligung an der GmbH grundsätzlich den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zu subsumieren. Bei Einmanngesellschaften, bei denen der Gesellschafter auch Geschäftsführer war, lagen ebenfalls grundsätzlich Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit vor (vgl das hg Erkenntnis vom 17. September 1963, 1010/61). Nur im Fall einer unangemessenen Entlohnung wurden Einkünfte aus Kapitalvermögen angenommen (vgl das hg Erkenntnis 16. November 1959, 2521/56). Die aufgrund des hg Erkenntnisses eines verstärkten Senates vom 9. Dezember 1980, 1666, 2223, 2224/79, erfolgte Novellierung des § 22 EStG 1972, wonach zu den Einkünften aus sonstiger selbständiger Arbeit stets die Gehälter und Vergütungen jeder Art gerechnet werden, die der an der Kapitalgesellschaft zu mehr als 25 % beteiligte Gesellschafter erhält, trat erst mit 1. Jänner 1982 (BGBl Nr 620/1981) in Kraft. Somit zählten im Zeitpunkt des Abschlusses des DBA-Schweiz Einkünfte eines Gesellschafter-Geschäftsführers nach österreichischem Besteuerungsrecht nicht zu den selbstständigen, sondern zu den nichtselbstständigen Einkünften, weswegen im Beschwerdefall abkommensrechtlich auch nicht die Zuteilungsnorm für selbständige Tätigkeit iSd Art 14 DBA-Schweiz, sondern jene für unselbständige Arbeit iSd Art 15 leg cit zur Anwendung kommt. Zu diesem Auslegungsergebnis sind auch die Finanzbehörden der beiden Vertragsstaaten im Rahmen des Verständigungsverfahrens gekommen (AÖFV Nr 153/1992; vgl auch SWI 1995, 408). Dieses Auslegungsergebnis ist allerdings für den Verwaltungsgerichtshof nicht bindend (vgl das hg Erkenntnis 27. August 1991, 90/14/0237).

Während Art 15 Abs 1 DBA-Schweiz dem Tätigkeitsstaat das Besteuerungsrecht zuweist, hat nach der Spezialbestimmung des Art 15 Abs 4 leg cit Österreich als Ansässigkeitsstaat des Beschwerdeführers als Grenzgänger das Besteuerungsrecht und ist zur Anrechnung der in der Schweiz einbehaltenen Quellensteuer von höchstens 3 % verpflichtet. Dass der Beschwerdeführer im Streitjahr Grenzgänger gewesen ist (Grenznahe des Arbeitsortes sowie des Wohnortes), ist unbestritten. Das vom Beschwerdeführer von der D-GmbH bezogene Geschäftsführerentgelt ist somit von der belangten Behörde zu Recht der österreichischen Einkommensteuer unter Anrechnung der 3 %igen schweizerischen Quellensteuer unterzogen worden.

Der Beschwerdeführer rügt die Verletzung von Verfahrensvorschriften, obwohl er dem vom Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung vorgehaltenen Sachverhalt im Administrativverfahren nicht entgegnet ist. Die belangte Behörde ist ohne weitere Ermittlungen von dem so festgestellten Sachverhalt, der vom Beschwerdeführer in der mündlichen Verhandlung nicht in Abrede gestellt wurde, ausgegangen. Die behauptete Verletzung von Verfahrensvorschriften liegt daher nicht vor.

Die Beschwerde erweist sich insgesamt als unbegründet und war daher gemäß § 42 Abs 1 VwGG abzuweisen.

Die Entscheidung über den Aufwendersatz stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der VerordnungBGBl Nr 416/1994.

Wien, am 20. September 2001

Schlagworte

Beschwerdepunkt Beschwerdebegehren Rechtslage Rechtsgrundlage Rechtsquellen

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2001:2000150116.X00

Im RIS seit

24.01.2002

Zuletzt aktualisiert am

17.05.2013

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at