jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 1996/3/21 94/15/0128

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 21.03.1996

Index

001 Verwaltungsrecht allgemein;
39/03 Doppelbesteuerung;

Norm

DBAbk Liechtenstein 1971 Art19 Abs1;
DBAbk Liechtenstein 1971 Art19 Abs2;
OECD-MusterAbk 1992 Art19 Abs1 lita;
VwRallg;

Beachte

Serie (erledigt im gleichen Sinn):94/15/0068 E 23. Mai 1996

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Pokorny und die Hofräte Dr. Wetzel, Dr. Steiner, Dr. Mizner und Dr. Zorn als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Traudtner, über die Beschwerde des A in F, vertreten durch Dr. J, Rechtsanwalt in W, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Vorarlberg (Berufungssenat) vom 29. November 1993, Zl. 1417-2/93, betreffend Einkommensteuer 1991, 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 ist am Krankenhaus Vaduz (Fürstentum Liechtenstein) als Diplomkrankenpfleger beschäftigt. Er begibt sich in der Regel täglich von seinem Wohnsitz in Österreich an seinen Arbeitsplatz. Das Krankenhaus Vaduz ist (einer im Verwaltungsakt erliegenden Auskunft der Liechtensteinischen Steuerverwaltung zufolge) eine Einrichtung der Gemeinde Vaduz in der Form einer unselbständigen öffentlich-rechtlichen Anstalt. Das Fürstentum Liechtenstein gewährt Beiträge zur Bedeckung des Betriebsabganges des Krankenhauses.

Im Beschwerdeverfahren ist strittig, ob das Besteuerungsrecht im Sinne des Art. 19 Abs. 2 iVm Art. 15 Abs. 4 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und dem Fürstentum Liechtenstein zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, BGBl. Nr. 24/1971 (im

folgenden: DBA) der Republik Österreich oder nach Art. 19 Abs. 1 DBA dem Fürstentum Liechtenstein zusteht. Der Beschwerdeführer vertrat im Abgabenverfahren - gestützt auf ein Rechtsgutachten von Raschauer (auszugsweise veröffentlicht in SWI 1993, 79), das Teil der Verwaltungsakten ist - im wesentlichen die Auffassung, es handle sich bei seiner Tätigkeit um die "Ausübung öffentlicher Funktionen" im Sinne von Art. 19 Abs. 1 DBA. Das erwähnte Merkmal sei immer dann gegeben, wenn nicht eine "kaufmännische oder gewerbliche Tätigkeit" im Sinne von Art. 19 Abs. 2 DBA vorliege. Darunter sei - dies folge aus im einzelnen dargelegten Auslegungserwägungen - nur eine erwerbs- bzw. gewinnorientierte Tätigkeit zu verstehen. Dies sei bei der öffentlichen Krankenanstalt einer Gemeinde nicht der Fall.

Mit dem angefochtenen, im Instanzenzug erlassenen Bescheid setzte die belangte Behörde gegenüber dem Beschwerdeführer Einkommensteuer fest, wobei sie die Bezüge des Beschwerdeführers als Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit behandelte und auf die in Liechtenstein bezahlte Steuer Bedacht nahm. Von den Darlegungen der Bescheidbegründung, die sich eingehend mit der Auffassung von Raschauer auseinandersetzen, ist folgendes hervorzuheben:

Art. 19 Abs. 1 DBA knüpfe u.a. an die Tätigkeit des Arbeitnehmers, nämlich die "Ausübung einer öffentlichen Funktion", an; demgegenüber nehme Art. 19 Abs. 2 ausschließlich auf die Tätigkeit des Staates (kaufmännisch oder gewerblich) Bezug. Es sei somit der Auffassung nicht zu folgen, daß unter "Ausübung öffentlicher Funktion" - im Wege eines "Umkehrschlusses" aus Art. 19 Abs. 2 DBA - jede Tätigkeit bei einer staatlichen Einrichtung fiele, die keine kaufmännische oder gewerbliche Tätigkeit ausübe. Näher liege vielmehr ein Verständnis des Begriffes "Ausübung öffentlicher Funktionen", wonach darunter die Tätigkeit eines Organs bei der Ausübung hoheitlicher Befugnisse verstanden werde. Dazu zähle eine Tätigkeit bei der Krankenpflege nicht.

Im einzelnen ist sowohl den Inhalt des Rechtsgutachtens als auch jenen der Bescheidbegründung betreffend, die im Hinblick auf ihren Umfang oben nur zusammenfassend wiedergegeben wurden, auf den den Parteien durchwegs bekannten Inhalt der Verwaltungsakten zu verweisen.

Der Beschwerdeführer erhob zunächst Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof. Dieser lehnte mit seinem Beschluß vom 20. Juni 1994, B 139/94, die Behandlung der Beschwerde ab und trat diese dem Verwaltungsgerichtshof zur Entscheidung ab. Vor dem Verwaltungsgerichtshof macht der Beschwerdeführer - insbesondere unter Hinweis auf die Gründe der vor dem Verfassungsgerichtshof erhobenen Beschwerde - Rechtswidrigkeit des Inhaltes geltend.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Nach Art. 15 Abs. 4 DBA werden Einkünfte aus unselbständiger Arbeit solcher Personen, die in einem Vertragsstaat in der Nähe der Grenze ansässig sind und im anderen Staat in der Nähe der Grenze ihren Arbeitsort haben und sich in der Regel an jedem Arbeitstag von ihrem Wohnort dorthin begeben (Grenzgänger), in dem Vertragsstaat besteuert, in dem sie ansässig sind. Der Staat des Arbeitsortes ist jedoch berechtigt, von den erwähnten Einkünften eine Steuer von höchstens 4 v.H. im Abzugsweg an der Quelle zu erheben.

Nach Art. 19 Abs. 1 DBA dürfen Vergütungen, einschließlich der Ruhegehälter, die von einem Vertragsstaat oder einer seiner Gebietskörperschaften unmittelbar oder aus einem von diesem Staat oder der Gebietskörperschaft errichteten Sondervermögen an eine natürliche Person für die diesem Staat oder der Gebietskörperschaft in Ausübung öffentlicher Funktionen erbrachten Dienste gezahlt werden, nur in diesem Staat besteuert werden.

Nach Art. 19 Abs. 2 DBA finden auf Vergütungen oder Ruhegehälter für Dienstleistungen, die im Zusammenhang mit einer kaufmännischen oder gewerblichen Tätigkeit eines der Vertragsstaaten oder einer seiner Gebietskörperschaften erbracht werden, die Art. 15, 16 und 18 Anwendung.

Aus dem DBA ergibt sich somit folgende Regelung der Besteuerung von "Grenzgängern": Art. 15 Abs. 4 DBA weist (grundsätzlich) dem Wohnsitzstaat das Besteuerungsrecht zu. Eine Ausnahme von diesem Grundsatz (in Richtung des "Kassenstaatsprinzips") bestimmt § 19 Abs. 1 DBA in Anknüpfung an folgende Tatbestandsmerkmale: 1. Die Zahlung der Vergütung von einem Vertragsstaat, einer seiner Gebietskörperschaften oder aus einem vom Vertragsstaat oder der Gebietskörperschaft errichteten Sondervermögen; 2. die Erbringung von Diensten für diesen Staat oder die Gebietskörperschaft, und zwar 3."in Ausübung öffentlicher Funktionen".

Nach dem Wortlaut der soeben dargestellten Regelung ist nicht zweifelhaft, daß diese mit dem Begriff der "öffentlichen Funktionen" an die Tätigkeit des betreffenden Dienstnehmers und nicht (allein) an den Aufgabenbereich der betreffenden Einrichtung anknüpft.

Nach Art. 19 Abs. 2 DBA gilt die allgemeine Grenzgängerregelung (Besteuerungsrecht des Wohnsitzstaates) im Sinne des Art. 15 Abs. 4 auch für Vergütungen für Dienstleistungen, die im Zusammenhang mit kaufmännischen oder gewerblichen Tätigkeiten eines der Vertragsstaaten oder einer seiner Gebietskörperschaften erbracht werden ("Erwerbsklausel").

Die Auslegung des im Beschwerdefall im Vordergrund stehenden Begriffes "Ausübung öffentlicher Funktionen" in Art. 19 Abs. 1 DBA hat vom in den Grenzen des möglichen Wortsinnes zu ermittelnden Regelungszusammenhang des DBA auszugehen. Dabei ergibt sich, daß das Kassenstaatsprinzip - abgesehen von der Einschränkung durch die in Art. 19 Abs. 2 DBA normierte Erwerbsklausel - schon durch die Vorschrift des Art. 19 Abs. 1 DBA nicht uneingeschränkt verwirklicht ist. Vielmehr knüpft die zuletzt zitierte Norm - anders als die Erwerbsklausel des Abs. 2, die sich ausschließlich an der Qualität der öffentlichen Einrichtung, bei der der Betreffende beschäftigt ist, als "kaufmännischer oder gewerblicher Betrieb" orientiert, und auch anders als etwa Art. 19 Abs. 1 lit. a OECD-MA 1992 (1994) - an ein Merkmal der Tätigkeit des Dienstnehmers, nämlich die "Ausübung öffentlicher Funktionen", an.

Den Vertragsteilen kann nicht unterstellt werden, daß die Verwendung der soeben wiedergegebenen Wortfolge für den Inhalt der Regelung ohne Bedeutung wäre. Vielmehr ist davon auszugehen, daß sie ein weiteres Tatbestandsmerkmal für die Anwendung des Kassenstaatsprinzips im Sinne des Art. 19 Abs. 1 DBA darstellt. Folgte man der - auf dem Rechtsgutachten beruhenden - Auffassung der Beschwerde, daß der Anwendungsbereich des Kassenstaatsprinzips nach Art. 19 Abs. 1 DBA im Sinne eines "Umkehrschlusses" (in Wahrheit nach einer "Restgrößenmethode") aus Art. 19 Abs. 2 DBA sich ergäbe, sodaß dem Kassenstaatsprinzip alle aus öffentlichen Kassen gezahlten Bezüge für Dienste unterlägen, die nicht im Zusammenhang mit kaufmännischen oder gewerblichen Tätigkeiten der "öffentlichen Hand" erbracht werden, wäre die Beifügung des Begriffes "Ausübung öffentlicher Funktionen" inhaltsleer bzw. entbehrlich. Der von der Beschwerde unterstellte Inhalt von Art. 19 Abs. 1 DBA ergäbe sich auch ohne Beifügung dieser Wendung; diesem Regelungssystem folgen sowohl das OECD-MA 1992 (1994) als auch die Vorgängerregelung des hier anzuwendenden DBA (Art. 8 Abs. 1 DBA 1955), die die strittige oder eine inhaltsgleiche Wendung nicht enthalten. Die oben zusammenfassend wiedergegebenen Überlegungen der Beschwerde beruhen auf der Annahme, der Regelungsgehalt von Art. 19 Abs. 1 DBA ergebe sich sozusagen als "Restgröße" aus Art. 19 Abs. 2 DBA und umfasse somit jede Tätigkeit, die vom Begriff der "kaufmännischen oder gewerblichen Tätigkeit" im Sinne des Abs. 2 nicht umfaßt werde. Die hier angewendete Methode, die die in Rede stehenden Begriffe nicht im Sinne eines beweglichen Systems zueinander in Beziehung setzt, sondern den einen Begriff von vornherein als feststehende Größe, den anderen als durch den Inhalt des zuvor herangezogenen Begriffes bestimmte Restgröße behandelt, ergibt sich aus der hier vorgefundenen Begriffsbildung nicht.

Bei der Auslegung von Art. 19 Abs. 1 DBA ist der Rechtsanwender somit vor die Aufgabe gestellt, einen eigenständigen, von jenem des in der erwähnten Norm ebenfalls verwendeten Begriffes der "diesem Staat oder der Gebietskörperschaft erbrachten Dienste" zu unterscheidenden Inhalt des Begriffes "Ausübung öffentlicher Funktionen" zu ermitteln. Aus Art. 19 Abs. 2 DBA ergibt sich, daß vom Kassenstaatsprinzip nach Abs. 1 jedenfalls Vergütungen für jene Dienste ausgenommen sind, die im Zusammenhang mit einer kaufmännischen oder gewerblichen Tätigkeit der "öffentlichen Hand" erbracht werden; mit diesem "sachbezogenen" Merkmal wird ausschließlich an eine Eigenschaft der betreffenden Einrichtung, nämlich den Gegenstand ihres Betriebes, angeknüpft. Sachbezogen bleibt somit nach Bedachtnahme auf die durch Abs. 2 normierte Ausnahme vom Kassenstaatsprinzip des Abs. 1 für dieses ein Anwendungsbereich betreffend Vergütungen für Dienstleistungen, die im Zusammenhang mit solchen Tätigkeiten der "öffentlichen Hand" erbracht werden, die nicht "kaufmännisch oder gewerblich" sind. Zu diesem sachbezogenen Merkmal tritt als Tatbestandsvoraussetzung für die Anwendung des Kassenstaatsprinzips nach Abs. 1 das an der Eigenschaft der durch den Betreffenden geleisteten Dienste orientierte und somit "personenbezogene" Merkmal der "Ausübung öffentlicher Funktionen" hinzu. Der Inhalt des letztgenannten

- personenbezogenen - Begriffes kann somit nicht mit Hilfe von Überlegungen ermittelt werden, die sich ausschließlich am sachbezogenen Merkmal des Abs. 2 orientieren.

Aus dem dargestellten Zusammenhang folgt, daß der Anwendungsbereich des Kassenstaatsprinzips nach Abs. 1 in zweifacher Weise eingeschränkt ist: Zum einen durch das sich aus Abs. 2 ergebende sachbezogene, auf die Tätigkeit der betreffenden Einrichtung der öffentlichen Hand, die nicht "kaufmännisch oder gewerblich" sein darf, bezogene Merkmal; zum anderen durch das personenbezogene, auf die "Ausübung öffentlicher Funktionen" durch den Betreffenden bezogene Merkmal. Der Umstand, daß im DBA - anders als z.B. in der Vorgängerregelung oder im OECD-

MA 1992 (1994) - die Einschränkung des Kassenstaatsprinzips sich nicht im mehrfach erwähnten sachbezogenen Merkmal erschöpft, sondern an ein weiteres - personenbezogenes - Merkmal anknüpft, führt zu der Schlußfolgerung, daß Art. 19 Abs. 1 DBA zwischen Dienstnehmern ein und derselben öffentlichen, nicht im Zusammenhang mit einer kaufmännischen oder gewerblichen Tätigkeit stehenden Einrichtung unterscheidet, die "öffentliche Funktionen ausüben", und solchen, bei denen dies nicht der Fall ist. Voraussetzung für die Anwendung des Kassenstaatsprinzips nach Art. 19 Abs. 1 DBA ist somit einerseits die Leistung von Diensten für den Staat oder eine Gebietskörperschaft ohne Zusammenhang mit einer kaufmännischen oder gewerblichen Tätigkeit der öffentlichen Hand bzw. der betreffenden Einrichtung, und andererseits die "Ausübung einer öffentlichen Funktion".

Bei der Ermittlung des Inhaltes des Begriffes "Ausübung öffentlicher Funktionen" ist somit zu beachten, daß nach dem Zusammenhang der Regelung an (öffentliche Aufgaben wahrnehmende) Einrichtungen der öffentlichen Hand zu denken ist, bei denen sowohl Dienstnehmer "in Ausübung öffentlicher Funktionen" tätig sind, als auch solche, bei denen dies nicht der Fall ist. Davon ausgehend kann sich der Begriff der "Ausübung öffentlicher Funktionen" nicht darin erschöpfen, daß der Betreffende im Zusammenhang mit der Wahrnehmung öffentlicher Aufgaben tätig wird. Denn dieses Merkmal träfe - einen solchen Aufgabenbereich der Einrichtung vorausgesetzt - auf alle dort beschäftigten Dienstnehmer zu. Der Begriff der "Ausübung öffentlicher Funktionen" kann somit nicht - wie es die der Beschwerde vorschwebende Lösung der Rechtsfrage voraussetzen würde, dem Begriff der "Wahrnehmung von Aufgaben des Staates oder einer Gebietskörperschaft" gleichgesetzt werden; vielmehr steht der ersterwähnte Begriff zum letztgenannten im Verhältnis von Unter- und Oberbegriff. Auf dieser Grundlage legen Wortlaut und Regelungszusammenhang die Auffassung nahe, daß mit dem Begriff der "Ausübung öffentlicher Funktionen" auf jene Dienstnehmer Bezug genommen werde, die als Organe bei der Wahrnehmung hoheitlicher Befugnisse und Aufgaben tätig werden. Einerseits zwingt der dargestellte Regelungszusammenhang auch bezogen auf Einrichtungen des Staates oder einer Gebietskörperschaft, die nicht mit einer kaufmännischen oder gewerblichen Tätigkeit im Zusammenhang stehen, zu einer Differenzierung zwischen Dienstnehmern dieser Einrichtung, die "in Ausübung öffentlicher Funktionen" tätig werden, und solchen, bei denen dies nicht der Fall ist; andererseits ist nicht ersichtlich, an welchen anderen Gesichtspunkten als jenen der Ausübung hoheitlicher Funktionen diese Unterscheidung orientiert werden könnte. Dabei ist zu bemerken, daß das Kassenstaatsprinzip dem Prinzip der Achtung der Souveränität der Vertragsstaaten dienen soll. Wenn die Vertragsstaaten das Kassenstaatsprinzip - wie hier - nicht allein an die Auszahlung der Bezüge aus öffentlichen Kassen bzw. umfassend an den Umstand einer Dienstleistung für die öffentliche Hand unter der Einschränkung der Erwerbsklausel anknüpfen, sondern darüber hinaus an ein zusätzliches, auf die "öffentliche Funktion" des Betreffenden bezogenes Merkmal, erscheint es auch unter dem Gesichtspunkt der Staatensouveränität sachgerecht, das erwähnte Merkmal auf die Wahrnehmung hoheitlicher Staatsaufgaben zu beziehen.

Nach dem gesamten Sachverhalt liegt kein Anhaltspunkt dafür vor, daß der Beschwerdeführer als Organ bei der Wahrnehmung hoheitlicher Aufgaben tätig wäre. Selbst die Beschwerde qualifiziert seine Tätigkeit nicht in diese Richtung. Das Merkmal der "Ausübung öffentlicher Funktionen" ist in der Person des Beschwerdeführers somit nicht verwirklicht. Schon aus diesem Grund ist Art. 19 Abs. 1 DBA hier nicht anzuwenden; davon ausgehend erübrigt sich eine Auseinandersetzung mit der weiteren Frage, ob auf die in Rede stehende Einrichtung die sachbezogene Voraussetzung des Zusammenhanges mit einer kaufmännischen oder gewerblichen Tätigkeit vorliegt.

Auch unter dem vom Beschwerdeführer geltend gemachten Gesichtspunkt, er habe auf ein Unterbleiben der Besteuerung seiner Einkünfte in Österreich vertraut, liegt im Hinblick auf den Legalitätsgrundsatz keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides vor (vgl. z.B. das Erkenntnis vom 22. Februar 1996, Zl. 93/15/0199).

Die Beschwerde war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Die Entscheidung über den Aufwandersatz beruht auf den §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung

BGBl. Nr. 416/1994.

Schlagworte

Auslegung unbestimmter Begriffe VwRallg3/4

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1996:1994150128.X00

Im RIS seit

11.07.2001

Zuletzt aktualisiert am

31.03.2011

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at