

## Gericht

Verwaltungsgerichtshof

## Entscheidungsdatum

29.01.1965

## Geschäftszahl

0202/63

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsidenten Dr. Wasniczek, und die Hofräte Dr. Schirmer, Dr. Schimetschek, Dr. Eichler und Dr. Kaupp als Richter, im Beisein des Schriftführers, Bezirksrichters Dr. Angst über die Beschwerde des WP in W gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland, Berufungssenat, vom 19. Dezember 1962, Zl. VI-2980/4/62, betreffend Einkommensteuer 1959, zu Recht erkannt:

## Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

## Begründung

Der Beschwerdeführer, Staatsangehöriger der Deutschen Bundesrepublik, verheiratet und Vater von drei Kindern, wohnt in Wien, G-gasse 20. Er bezieht neben Einkünften als Angestellter der Botschaft der Vereinigten Staaten in Wien Einkünfte aus selbständiger Arbeit als Schriftsteller. Für das Jahr 1959 gab er zunächst eine Einkommensteuererklärung unter Annahme beschränkter Steuerpflicht ab, in der lediglich die Einkünfte aus selbständiger Arbeit angegeben waren. Das zuständige Finanzamt setzte im Steuerbescheid für dieses Jahr die Einkünfte aus selbständiger Arbeit mit S 25.641,- fest und schrieb eine Einkommensteuer von 20.06 % (beschränkt steuerpflichtig Steuergruppe II) vor. Nach Erhalt dieses Bescheides beantragte der Beschwerdeführer durch seinen Steuerberater mit Schreiben vom 28. April 1961 die Berücksichtigung eines seiner Ehegattin im Jahre 1959 aus einer Hausgemeinschaft erwachsenen Verlustes aus Vermietung und Verpachtung. In einem Schreiben vom 12. September 1961 machte er geltend, daß er selbst als Angestellter der US-Botschaft beschränkt steuerpflichtig, seine Ehegattin A dagegen unbeschränkt steuerpflichtig sei. Im weiteren wurde noch eine Einkommensteuererklärung für die Gattin abgegeben, in der ein Verlust aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von S 5.707,- angegeben war. Das Finanzamt, das das Schreiben vom 28. April 1961 offenbar als Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1959 angesehen hatte, erließ am 2. August 1962 eine Berufungsvorentscheidung. Dem Antrag, den Verlustanteil der Gattin im Wege der Zusammenveranlagung in Abzug zu bringen, wurde nicht entsprochen. Angestellte einer ausländischen Botschaft seien, sofern sie nicht österreichische Staatsangehörige sind, wie beschränkt Steuerpflichtige zu behandeln. Diesem Umstand sei bei der Veranlagung Rechnung getragen und die Einkommensteuer für 1959 entsprechend den Bestimmungen über die Besteuerung beschränkt steuerpflichtiger Personen ermittelt worden. Die Gattin des Beschwerdeführers sei österreichische Staatsangehörige mit dem Wohnsitz in Österreich und unterliege der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht. Eine Zusammenveranlagung mit dem Ehegatten (dem Beschwerdeführer) könne nicht erfolgen. Der Beschwerdeführer beantragte die Vorlage der Berufung an die belangte Behörde. Diese gab dem Rechtsmittel mit dem nunmehr beim Verwaltungsgerichtshof angefochtenen Bescheid keine Folge. Zur Begründung wurde im wesentlichen ausgeführt: Entsprechend dem völkerrechtlichen Gewohnheitsrecht sind die bei der österreichischen Regierung beglaubigten diplomatischen Vertreter sowie die ihnen beigegebenen Beamten und Angestellten und die im Haushalt aller dieser Personen lebenden Familienmitglieder, soweit alle diese Personen nicht die inländische Staatsangehörigkeit besitzen, von der Einkommensteuer befreit. Steuerpflichtig sind aber Einkünfte, die aus einem im Inland betriebenen Gewerbe oder aus inländischem Grundbesitz erzielt werden (Verdroß, Völkerrecht, 3. Auflage, S. 266). Nach Art. 9 der Bundesverfassung gelten allgemein die anerkannten Regeln des Völkerrechtes als Bestandteil des Bundesrechtes. Alle Normen des Völkerrechtes, die allgemein anerkannt sind, sind daher unmittelbar innerstaatlich wirksam (Adamovich, Grundriß des Verfassungsrechtes, 4. Auflage, S. 44). Die im vorliegenden Fall anzuwendenden Regeln des Völkerrechtes gingen dahin, daß bei der österreichischen Regierung beglaubigte

diplomatische Vertreter und diesen gleichgestellte Personen grundsätzlich von der Einkommenbesteuerung ausgenommen und lediglich mit jenen Einkünften steuerpflichtig sind, die im Rahmen einer inländischen Unternehmertätigkeit oder aus inländischem Grundbesitz zufließen. Nach der herrschenden Verwaltungsübung werde dieser Grundsatz in der Form angewendet, daß die begünstigten Personen als beschränkt Einkommensteuerpflichtige im Sinne des § 96 EStG behandelt werden, da nach dieser gesetzlichen Bestimmung lediglich die aus einer inländischer Tätigkeit, aus der Beteiligung an einer inländischen Handelsgesellschaft oder aus inländischem Grundbesitz stammenden Einkünfte der Einkommensteuer zu unterwerfen sind. Daß die nach den Regeln des Völkerrechtes begünstigten Personen nicht im Sinne des Einkommensteuergesetzes beschränkt steuerpflichtig sind, ergebe sich daraus, daß bei diesen Personen inländische Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gemäß § 96 Z. 4 EStG nicht steuerpflichtig sind, wenn es sich um Dienstbezüge aus öffentlichen Kassen des Entsendestaates handelt. Die Besteuerung erfolge demnach im vorliegenden Fall ausschließlich im Hinblick auf das völkerrechtliche Wohnheitsrecht und nicht auf Grund der Vorschriften des Einkommensteuerrechtes. Daraus folge, daß auch die Vorschriften des § 26 EStG über die Zusammenveranlagung unbeschränkt steuerpflichtiger Ehegatten nicht anwendbar und daher bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens des Beschwerdeführers die Einkünfte der Ehefrau nicht zu berücksichtigen seien.

Gegen diese Entscheidung richtet sich die vorliegende Beschwerde, über die der Gerichtshof erwogen hat:

Die vom Beschwerdeführer angestrebte Zusammenveranlagung mit seiner Ehegattin im Wege der Haushaltsbesteuerung setzt gemäß § 26 Abs. 1 EStG 1953 die unbeschränkte Steuerpflicht der Ehegatten voraus. Gemäß § 1 Abs. 1 EStG sind natürliche Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, unbeschränkt einkommensteuerpflichtig. Die unbeschränkte Einkommensteuerpflicht erstreckt sich auf sämtliche Einkünfte. Nach § 1 Abs. 2 sind dagegen natürliche Personen, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, beschränkt einkommensteuerpflichtig mit inländischen Einkünften im Sinne des § 96.

Ausnahmen von der unbeschränkten Steuerpflicht bestehen auf Grund der anerkannten Regeln des Völkerrechtes für Angehörige ausländischer diplomatischer oder konsularischer Vertretungen (vgl. Verdroß, Völkerrecht, 5. Auflage, S. 339). Nach Art. 9 des Bundes-Verfassungsgesetzes gelten die anerkannten Regeln des Völkerrechtes als Bestandteil des Bundesrechtes. Das Bundesministerium für Finanzen hat das auf dem Gebiete des Abgabenwesens hinsichtlich der genannten Personen geübte Wohnheitsrecht in einem Erlaß vom 23. März 1960, Zl. 42.000- 8/60, zusammengefaßt. Für die Einkommensteuer gilt danach folgendes: Befreiung von dieser Steuer genießen die bei der österreichischen Regierung beglaubigten diplomatischen Vertreter sowie die ihnen beigegebenen Beamten mit Diplomatenstatus und die im Haushalt dieser Personen lebenden Familienmitglieder, soweit alle diese Personen nicht die inländische Staatsangehörigkeit besitzen. Den Angehörigen des nichtdiplomatischen Personals diplomatischer Vertretungen und den im Haushalt dieser Personen lebenden Familienmitgliedern sowie den im Privatdienst der diplomatischen Vertreter stehenden Personen wird, sofern sie nicht die österreichische Staatsbürgerschaft besitzen, unter der Voraussetzung der Gegenseitigkeit die Einkommensteuerbefreiung zuerkannt. Ferner wird die Befreiung unter der Voraussetzung der Gegenseitigkeit auch den Berufskonsuln und ihrem Personal gewährt, soweit diese Personen Angehörige des Entsendestaates sind und außerhalb ihres Amtes oder ihres Dienstes im Empfangsstaat keinen Beruf, kein Gewerbe und keine andere gewinnbringende Tätigkeit ausüben. Bei allen diesen Personen bezieht sich aber die Einkommensteuerbefreiung nicht auf Einkünfte aus inländischen Quellen, insbesondere aus Land- und Forstwirtschaft, Grund- und Gebäudebesitz, Gewerbebetrieb, selbständiger und nichtselbständiger Arbeit, inländischen öffentlichen Kassen, inländischen Kapitalbeteiligungen und inländischen Hypotheken. Die Dienstbezüge aus öffentlichen Kassen des Entsendestaates bleiben für die inländische Besteuerung außer Betracht. Es braucht dazu nicht hervorgehoben werden, daß hier nicht etwa der Erlaß des Bundesministeriums für Finanzen, sondern das völkerrechtliche Wohnheitsrecht als Rechtsquelle anzusehen ist. Aus den angeführten Regeln im Zusammenhalt mit Art. 9 B-VG ergibt sich, daß der österreichische Staat entgegen der im § 1 des Einkommensteuergesetzes enthaltenen Bestimmung bei den angeführten Personen auf sein Recht, deren sämtliche Einkünfte zu besteuern, grundsätzlich verzichtet, und zwar auch dann, wenn diese Personen im Inland einen Wohnsitz oder zumindest ihren gewöhnlichen Aufenthalt im Sinne der österreichischen Abgabengesetze haben. Dem österreichischen Staat verbleibt demnach nur die steuerliche Erfassung ganz bestimmter Einkünfte. Der im Wege des Wohnheitsrechtes geübte Verzicht auf das unbeschränkte Besteuerungsrecht gegenüber den Angehörigen diplomatischer Vertretungen leitet sich aus der auch auf anderen Rechtsgebieten wirksamen Ausnahmestellung dieser Personen ab, die mit der Bezeichnung "Exterritorialität" umschrieben wird. Aus diesem Zusammenhang erscheint es folgerichtig, wegen des in diesen Fällen wirksamen Verzichtes des Staates auf unbeschränkte Einkommensbesteuerung das Fehlen der unbeschränkten Steuerpflicht auf Seiten der Steuerpflichtigen anzunehmen. Die Rechtslage ist hier also von Grund aus eine andere als in den Fällen der Anwendung eines Doppelbesteuerungsabkommens, bei dem der Wohnsitzstaat das Recht der unbeschränkten Besteuerung für sich nicht ganz aufgibt (Progressionsvorbehalt, Besteuerung von aus anderen Staaten als dem Vertragsstaat fließenden Einkünften), sondern nur die steuerliche Erfassung bestimmter Einkünfte dem anderen Vertragsstaat zuweist. Aus diesem Grund ist der Hinweis der Beschwerde auf die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes, Slg. Nr. 2401/F und Slg. Nr. 2408/F, verfehlt, weil in diesen Beschwerdefällen die Anwendung eines Doppelbesteuerungsabkommens Gegenstand des Streites war.

Ist aber bei den oben angeführten Personen die unbeschränkte Steuerpflicht betreffend die Einkommensteuer nicht gegeben, so ist auch die Anwendung von Vorschriften, die die unbeschränkte Steuerpflicht voraussetzen, wie z.B. die Haushaltsbesteuerung nach § 26 Abs. 1 EStG, ausgeschlossen.

Im vorliegenden Fall hat der Beschwerdeführer, wie sich aus den Akten ergibt, die privilegierte Behandlung als Angehöriger einer diplomatischen Vertretung für sich in Anspruch genommen und die Behörde ist ohne weitere Prüfung davon ausgegangen, daß der Beschwerdeführer als Angestellter der Botschaft der Vereinigten Staaten von Amerika in Wien dem Kreis jener Personen angehöre, die nach den anerkannten Regeln des Völkerrechtes in Österreich Abgabenbefreiungen genießen. Dabei hat sie aber eine wesentliche Voraussetzung für die Anwendung der genannten gewohnheitsrechtlichen Regeln außer acht gelassen. Der Beschwerdeführer gehört, wie schon aus seiner Staatszugehörigkeit zu schließen ist, offenbar nicht zu den dem beglaubigten diplomatischen Vertreter beigegebenen Beamten mit Diplomatenstatus. Den Angehörigen des nichtdiplomatischen Personals wird jedoch nur unter der Voraussetzung der Gegenseitigkeit die Einkommensteuerbefreiung zuerkannt. Diese Voraussetzung hat die Behörde überhaupt nicht geprüft. Der Sachverhalt bedarf also in diesem wesentlichen Punkt, einer Ergänzung. Der angefochtene Bescheid war aus diesem Grunde wegen Verletzung von Verfahrensvorschriften gemäß § 42 Abs. 2 lit. c Z. 2 VwGG 1965 aufzuheben.

Wien, am 29. Jänner 1965