

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

19.06.1968

Geschäftszahl

1561/67

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsidenten Dkfm. Dr. Porias, und die Hofräte Dr. Schimetschek, Dr. Eichler, Dr. Kaupp und Hofstätter als Richter, im Beisein des Schriftführers, Sektionsrates Dr. Walter, über die Beschwerde der Firma E Ges. m. b. H. in R, vertreten durch Dr. Ekkehard Pahl, Rechtsanwalt in Dornbirn, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Vorarlberg, Berufungssenat, vom 19. Juli 1967, Zl. 183-5/1967, betreffend Körperschaft- und Gewerbesteuer 1961 bis 1963 und Vermögensteuer 1963, nach durchgeführter Verhandlung, und zwar nach Anhörung des Vortrages des Berichters sowie der Ausführungen des Vertreters der belangten Behörde, Wirkl. Hofrates Dr. FM, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird, soweit er die Gewerbesteuer 1961 bis 1965 betrifft, wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Die Beschwerde wird, soweit sie sich gegen die Körperschaftsteuer 1961 bis 1963 und die Vermögensteuer 1963 richtet, als unbegründet abgewiesen.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von S 1.000,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die Beschwerdeführerin, eine Gesellschaft m.b.H., die ihren Sitz in R. (Bundesrepublik Deutschland) hat, besitzt in Z. (Vorarlberg) eine Liegenschaft, auf der sich ein Bürogebäude mit einer Schlossereiwerkstätte, zwei Tischlerwerkstätten, eine Malerwerkstätte, ein Garagenbau und ein Holzschuppen befinden. Diese Gebäude sind samt Maschinen und sonstigen Einrichtungsgegenständen an die K.-Gesellschaft m.b.H. in L. vermietet. Die hiebei erzielten Einkünfte der Beschwerdeführerin unterwarf das Finanzamt Bregenz sowohl der Körperschaftsteuer wie auch der Gewerbesteuer. Dagegen erhob die Beschwerdeführerin Berufung. Sie führte dabei aus, daß gemäß Art. 4 Abs. 3 des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Österreich und der Bundesrepublik Deutschland eine Gewerbesteuerpflicht der Beschwerdeführerin in Österreich nicht bestehe, weil sie hier bloß eine vermietete Liegenschaft besitze, die nicht als Betriebsstätte anzusehen sei. Ferner seien gemäß Art. 13 Abs. 1 des genannten Doppelbesteuerungsabkommens Einkünfte aus Vermietungen von beweglichen Gütern sowie das betreffende Vermögen in jenem Staat zu besteuern, in dem der Empfänger der Erträge bzw. der Eigentümer des beweglichen Vermögens, seinen Wohnsitz (Sitz) habe. Daraus ergebe sich neben dem völligen Entfall der österreichischen Gewerbesteuer auch eine entsprechende Verringerung der Körperschaftsteuer und Vermögensteuer. Die belangte Behörde gab der Berufung der Beschwerdeführerin mit Bescheid vom 19. Juli 1967 keine Folge. Sie begründete ihre Entscheidung im wesentlichen damit, daß gemäß § 1 Abs. 2 GewStG. bei der Beschwerdeführerin als einer Kapitalgesellschaft die Vermietung ihres Geschäftsgrundstückes (samt Zubehör) in Österreich einen Gewerbebetrieb darstelle, welcher der inländischen Gewerbesteuerpflicht unterliege. Richtig sei zwar, daß die Beschwerdeführerin in Österreich keine Betriebsstätte besitze; doch komme im vorliegenden Fall Art. 3 Abs. 1 des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland zur Anwendung, der die Besteuerung der Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen (einschließlich Zubehör) regle. Desgleichen sei die Besteuerung des Inlandvermögens durch Art. 14 Abs. 1 lit. a des genannten Doppelbesteuerungsabkommens gedeckt. Im übrigen sei der Vermögensteuerbescheid 1963 als ein vom rechtskräftigen Einheitswertbescheid 1962 abgeleiteter Bescheid gemäß § 252 Abs. 2 BAO nicht mehr anfechtbar gewesen.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes und wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften erhobene Beschwerde.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Hinsichtlich der Besteuerung gewerblicher Einkünfte im Verhältnis zwischen Österreich und der Bundesrepublik Deutschland bestimmt Art. 4 des zwischen diesen beiden Staaten abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommens BGBl. Nr. 221/1955, folgendes:

"(1) Bezieht eine Person mit Wohnsitz in einem der Vertragsstaaten als Unternehmer oder Mitunternehmer, Einkünfte aus einem gewerblichen Unternehmen, dessen Wirkung sich auf das Gebiet des anderen Staates erstreckt, so hat der andere Staat das Besteuerungsrecht für diese Einkünfte nur insoweit, als sie auf eine dort befindliche Betriebsstätte des Unternehmens entfallen.

(2)

(3) Betriebsstätte im Sinne dieses Abkommens ist eine ständige Geschäftseinrichtung des gewerblichen Unternehmens, in der die Tätigkeit dieses Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird."

Das Besteuerungsrecht an gewerblichen Einkünften ist daher vom Vorhandensein einer Betriebsstätte abhängig (vgl. Watzke, Internationales Steuerrecht, S. 27 und 81). Daß aber die von der Beschwerdeführerin vermietete Liegenschaft in L. keine Betriebsstätte im Sinne des Art. 4 Abs. 3 des zitierten Doppelbesteuerungsabkommens darstellt, wird auch von der belangten Behörde im angefochtenen Bescheid anerkannt. Sie versucht zwar, die inländische Gewerbesteuerpflicht mit dem Hinweis darauf zu begründen, daß jedes Tätigwerden einer Kapitalgesellschaft gemäß § 1 Abs. 2 GewStG, schon kraft Rechtsform die Gewerbesteuerpflicht auslöse, übersieht jedoch dabei, daß § 1 Abs. 2 GewStG nichts darüber aussagt, welchem Staat im Falle einer Kollision von Besteuerungsansprüchen mehrerer Staaten das Recht auf Erhebung einer Gewerbesteuer zukommt. Diese Frage regelt aber hinsichtlich der gewerblichen Einkünfte im Verhältnis zwischen Österreich und der Bundesrepublik Deutschland ausschließlich Art. 4 des zwischen beiden Staaten abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommens, der aber dem Nicht-Wohnsitz-Staat ein Recht zur Besteuerung gewerblicher Einkünfte nur dann zuerkennt, wenn sich auf seinem Gebiet eine Betriebsstätte des gewerblichen Unternehmens befindet. Das gilt auch für die Besteuerung von Kapitalgesellschaften. Hiezu hatte schon der ehemalige Reichsfinanzhof in seinem Urteil vom 27. Mai 1941, RStBl. S. 393, ausgesprochen, daß der bloße Besitz von Grund und Kapitalvermögen im Inland für eine ausländische Kapitalgesellschaft noch keine Betriebsstätte und demnach auch keine Gewerbesteuerpflicht begründe. Der gleiche Grundsatz wird übrigens auch vom österreichischen Bundesministerium für Finanzen im Abschnitt 4 Abs. 5 letzter Satz des Gewerbesteuer-Durchführungserlasses vertreten, woraus sich entnehmen läßt, daß die von der belangten Behörde vertretene Rechtsansicht auch zur allgemeinen Praxis der österreichischen Finanzverwaltung im Widerspruch steht.

Soweit sich schließlich die belangte Behörde auf Art. 3 Abs. 1 des zitierten Doppelbesteuerungsabkommens stützt, der die Besteuerung von "Einkünften aus unbeweglichem Vermögen" betrifft, so übersieht sie, daß es sich dabei nur um die Besteuerung von Miet- und Pachtzinsen, Nutzungs- und Nießbrauchrechten handelt, nicht aber um die Besteuerung von gewerblichen Einkünften, die ausschließlich im Art. 4 geregelt ist. Soweit es dabei um ein Betriebsvermögen geht, das zu einem ausländischen gewerblichen Unternehmen gehört, das im Inland keine Betriebsstätte besitzt, unterliegen die daraus fließenden Einkünfte zwar im Inland der Besteuerung, jedoch nicht als gewerbliche Einkünfte, sondern meist als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (vgl. Watzke, Internationales Steuerrecht, S 26). Somit unterlagen im vorliegenden Fall die aus der in L. befindlichen Liegenschaften der Beschwerdeführerin fließenden Einkünfte in Österreich zwar der Körperschaftsteuer, nicht aber der Gewerbesteuer.

Die inländische Körperschaftsteuerpflicht umfaßt aber gemäß Art. 3 Abs. 1 des zitierten Doppelbesteuerungsabkommens die Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen einschließlich des Zubehörs. Was aber als "Zubehör" zu gelten hat, richtet sich nach dem zum Doppelbesteuerungsabkommen abgefaßten Schlußprotokoll "nach dem Steuerrecht des Vertragsstaates, in dem der Gegenstand liegt". Es ist daher im vorliegenden Fall für den Zubehörsbegriff das österreichische Steuerrecht maßgebend, das übrigens keinen eigenen Zubehörsbegriff entwickelt, sondern den des österreichischen bürgerlichen Rechts sich zu eigen gemacht hat (vgl. z.B. das hg. Erkenntnis vom 11. April 1958, Slg. Nr. 1810/ F). Nach dem österreichischen bürgerlichen Recht aber sind Zubehör alle körperlichen Sachen, die, ohne Bestandteil der Hauptsache zu sein, nach dem Gesetz oder dem Willen des Eigentümers zum anhaltenden, fortdauernden Gebrauch der Hauptsache bestimmt sind und zu diesem Zweck zu der Hauptsache in Beziehung gebracht werden (vgl. die bei Kapfer, Allgemeines Bürgerliches Gesetzbuch, zu § 294 abgedruckten Entscheidungen des Obersten Gerichtshofes). Unter diesen Begriff fallen jedoch die im vorliegenden Fall von der Beschwerdeführerin zusammen mit der Liegenschaft vermieteten Einrichtungsgegenstände, Maschinen, Werkzeuge und Lastkraftwagen, sodaß die aus diesem Bestandverhältnis fließenden Einkünfte gemäß Art. 4 Abs. 1 des zitierten Doppelbesteuerungsabkommens mit Recht der inländischen Körperschaftsteuer unterworfen wurden.

Somit war die vorliegende Beschwerde, soweit sie die Veranlagung zur Körperschaftsteuer 1961 bis 1963 bekämpft, unbegründet.

Dasselbe gilt, weil Art. 14 hinsichtlich der Vermögensbesteuerung des unbeweglichen Vermögens gleichfalls das Zubehör mit einbezieht, auch bezüglich des Vermögensteuerbescheides 1963, hinsichtlich dessen

der Beschwerdeführerin übrigens gemäß § 252 Abs. 2 BAO die Möglichkeit zur Anfechtung bereits entzogen war, weil sie ausschließlich Feststellungen bekämpft, die in einem von ihr nicht bekämpften Feststellungsbescheid (Einheitswertbescheid zum 1. Jänner 1962) getroffen worden waren.

Der angefochtene Bescheid war somit lediglich hinsichtlich Heranziehung der Beschwerdeführerin zur Gewerbesteuer 1961 bis 1963 wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes gemäß § 42 Abs. 2 lit. a VwGG 1965 aufzuheben.

Die Entscheidung über die Kosten des Verwaltungsgerichtshofverfahrens gründet sich auf §§ 48 Abs. 1 und 50 VwGG 1965.

Wien, am 19. Juni 1968