

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerden

vom 13. Jänner 2017, eingelangt am 18. Jänner 2017, gegen den Bescheid des ***FA*** vom 21. Dezember 2016 zur damaligen StNr. ***BF1StNr1***, mit dem die Einkommensteuer für das Jahr 2006 vorläufig festgesetzt wurde, und

vom 4. Dezember 2017 gegen die Bescheide des ***FA*** vom 3. November 2017 zur damaligen StNr. ***BF1StNr1***, mit dem die Einkommensteuern für das Jahr 2007 vorläufig und für die Jahre 2008 bis 2013 endgültig festgesetzt wurden, zu Recht erkannt:

I. Den Beschwerden wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden - ersatzlos - aufgehoben.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Noch während der Durchführung einer Außenprüfung setzte das Finanzamt – gestützt auf das Besprechungsprogramm vom 22.9.2016, welches dem Beschwerdeführer am 29.9.2016 übermittelt wurde – mit Bescheid vom 21.12.2016 vorläufig die Einkommensteuer für das Jahr 2006 fest.

Das Finanzamt ging dabei von inländischen Einkünften des Beschwerdeführers aus Gewerbebetrieb in Höhe von 62.850,01 € aus, welche nach Ansicht des Finanzamtes aus einer in Österreich ausgeübten Beratungstätigkeit des Beschwerdeführers gegenüber der in

Deutschland ansässigen ***|*** GmbH resultierten. Die Einkommensteuer wurde unter Berücksichtigung ausländischer Einkünfte in Höhe von 58.365,98 € (Entlohnung der nach Ansicht des Finanzamtes von der Beratungstätigkeit zu trennenden Geschäftsführertätigkeit des Beschwerdeführers für die ***|*** GmbH) ermittelt (Progressionsvorbehalt).

Gegen diesen Bescheid richtet sich die Beschwerde vom 13.1.2017, die vom Finanzamt mit Beschwerdeverentscheidung vom 3.11.2017 abgewiesen wurde.

Daraufhin wurde fristgerecht mit Eingabe vom 4.12.2017 die Entscheidung über die Beschwerde durch das Finanzgericht, die Durchführung einer mündlichen (nicht öffentlichen) Verhandlung und die Entscheidung durch den gesamten Senat beantragt.

Nach Abschluss der Außenprüfung setzte das Finanzamt mit Bescheiden vom 3.11.2017 die Einkommensteuern für das Jahr 2007 vorläufig und für die Jahre 2008 bis 2013 endgültig fest. Auch in diesen Bescheiden ging das Finanzamt von den oben genannten inländischen Einkünften des Beschwerdeführers aus Gewerbebetrieb in näher bezeichneter Höhe aus und berücksichtigte ferner bei der Steuerberechnung wiederum Geschäftsführervergütungen als ausländische Einkünfte.

Gegen diese Bescheide richtet sich die Beschwerde vom 4.12.2017, in der auf das Beschwerdevorbringen betreffend das Veranlagungsjahr 2006 verwiesen, die Durchführung einer mündlichen (nicht öffentlichen) Verhandlung und die Entscheidung durch den gesamten Senat beantragt wurde. Auch diese Beschwerde wurde vom Finanzamt mit Beschwerdeverentscheidungen (vom 19.3.2018) abgewiesen.

Dagegen richtet sich der Vorlageantrag vom 27.3.2018.

Am 12.6.2018 legte das Finanzamt dem Bundesfinanzgericht diese Beschwerden gegen die oben bezeichneten Einkommensteuerbescheide zur Entscheidung vor.

Der für die Erledigung der Beschwerden zuständig gewesene Richter des Bundesfinanzgerichtes wurde vom Beschwerdeführer mit Eingabe vom 19.7.2021 als befangen abgelehnt.

Diesem Antrag wurde mit Beschluss des Leiters der Außenstelle Linz des Bundesfinanzgerichtes vom 29.7.2021 stattgegeben und eine Neuzuteilung der Beschwerdesache gemäß Punkt 3.3.7. der zu diesem Zeitpunkt geltenden Geschäftsverteilung des Bundesfinanzgerichtes verfügt.

Mit Eingabe vom 7.12.2021 zog der Beschwerdeführer die Anträge auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung und Entscheidung durch den Senat zurück.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt samt Beweiswürdigung

1.1. Inländische Wohnsitze des Beschwerdeführers

Der Beschwerdeführer ist deutscher Staatsbürger und hatte laut Eintragungen im Zentralen Melderegister von 20.5.1994 bis 25.7.2002 in ***Adr1*** einen Nebenwohnsitz gemeldet.

In ***Adr2***, hatte der Beschwerdeführer von 1.7.2006 bis 7.4.2016 einen Nebenwohnsitz, von 7.4.2016 bis 11.7.2016 seinen Hauptwohnsitz und seit 11.7.2016 wieder einen Nebenwohnsitz gemeldet.

Seinen Hauptwohnsitz hat der Beschwerdeführer seit 18.7.2016 in ***BF1-Adr*** gemeldet.

1.2. Gesellschaften

1.2.1. ***Y*** AG, Schweiz

Im Handelsregister des Kantons ***1*** ist seit 19.5.2004 unter der Firmennummer ***2*** die ***Y*** AG mit einem Aktienkapital von 100.000,00 CHF eingetragen. Als „Statutendatum“ wird der 27.4.2004 ausgewiesen. Als Domiziladresse wurde zunächst ***Adr3***, angegeben, seit 16.9.2019 lautet die Adresse ***Adr4***. Als Zweck der Gesellschaft wird angegeben: „Handel mit Waren aller Art sowie Erbringen von Beratungsdienstleistungen für das graphische Gewerbe; kann sich an anderen Unternehmen beteiligen sowie Grundstücke erwerben und veräussern“. Als „Direktor“ der AG wird der Beschwerdeführer, „von ***Adr5*** (D)“ angegeben, als Revisionsstelle zunächst die ***3*** AG in ***4*** und seit 7.4.2020 die ***5*** in ***6***. Sämtliche Stammaktien der ***Y*** AG werden von der ***P*** GmbH gehalten (Stellungnahmen des Beschwerdeführers vom 19.3.2015, vom 23.3.2015, Punkt 9, sowie vom 3.12.2018).

1.2.2. ***P*** GmbH, Deutschland

Beim Registergericht ***7*** ist unter der HRB-Nummer ***8*** die ***P*** GmbH mit der Anschrift in ***Adr6***, protokolliert. Alleiniger Geschäftsführer und Gesellschafter dieser Gesellschaft ist der Beschwerdeführer.

1.2.3. ***I*** GmbH, Deutschland

Mit Gesellschaftsvertrag vom 22.1.1999 wurde die ***I*** GmbH mit Sitz in ***9*** gegründet, die beim Registergericht ***10*** zunächst unter der HRB ***11*** protokolliert war. Gegenstand des Unternehmens waren Herstellung, Vertrieb und Handel mit bedruckten Verpackungen und Displays aus Papier, Pappe, Wellpappe, Karton und artverwandten Materialien wie Kunststoffen, Faserstoffen und dergleichen. Die Gesellschaft war berechtigt, sich an gleichartigen oder artverwandten in- oder ausländischen Firmen zu beteiligen, diese zu übernehmen oder in solchen Firmen die Geschäfte zu führen. Als alleinvertretungsberechtigte Geschäftsführer waren ***12*** (geb. ***13***) und der Beschwerdeführer sowie als weiterer Geschäftsführer ***19*** (geb. ***15***) bestellt.

Die Gesellschafterversammlung hat am 4.3.2003 beschlossen, den Sitz der Gesellschaft von ***9*** nach ***Adr7***, zu verlegen. ***Adr.7*** ist eine so genannte Große Kreisstadt und unmittelbar südlich von ***9*** gelegen. Die Gesellschaft wird beim Registergericht ***10*** nunmehr unter der HRB ***16*** geführt (aufgrund der Richtlinien 2003/58/EG, 68/151/EWG, 2004/109/EG sowie 2001/34/EG musste eine einheitliche elektronische Registerführung betreffend Datenbanken mit Unternehmensinformationen eingeführt werden; seit 2007 wird das Handelsregister vollständig elektronisch geführt). Laut Eintragung vom 6.10.2011 hat die Gesellschafterversammlung am 5.10.2011 die Neufassung des Gesellschaftsvertrages und hierbei insbesondere die Änderung der allgemeinen Vertretungsregelung beschlossen. Der geänderte Gegenstand der Gesellschaft lautet nun: Herstellung, Vertrieb und Handel mit bedruckten Verpackungen und Displays aus Papier, Pappe,- Wellpappe, Karton und artverwandten Materialien wie Kunststoffen, Faserstoffen und dergleichen. Die allgemeine Vertretungsregelung lautet nun: Ist nur ein Geschäftsführer bestellt, vertritt er allein. Sind mehrere Geschäftsführer bestellt, vertreten zwei gemeinsam.

Der Beschwerdeführer wird im Handelsregister (HRB ***16***) unter den Daten der Vertretungsberechtigten Führungsebene aktuell zwar weder als aktiver noch als ausgeschiedener Geschäftsführer ausgewiesen, war aber stets Geschäftsführer dieser Gesellschaft und zu HRB ***11*** auch als solcher eingetragen. So wurde auch etwa ***17*** (geb. ***18***) als neuer Prokurist im Handelsregister eingetragen und dort vermerkt: „Gesamtprokura gemeinsam mit dem Geschäftsführer ***Bf1***“. Auch in den im elektronischen Bundesanzeiger veröffentlichten Jahresabschlüssen der Gesellschaft wird festgehalten, dass während des jeweiligen Geschäftsjahres die Geschäfte des Unternehmens durch den Beschwerdeführer (und bis zum Ausscheiden des weiteren Geschäftsführers ***19*** im Jahr 2009 gemeinsam mit diesem) geführt wurden. Der Beschwerdeführer gab in seiner niederschriftlichen Einvernahme vor dem ***FA*** am 18.12.2014 an, dass bis einschließlich 2009 ein weiterer Geschäftsführer vor Ort in Vollzeit tätig gewesen sei. Nach dessen Ausscheiden habe sich seine Tätigkeit auf ca. zweieinhalb Bürotage pro Woche erhöht. Auch im Bericht des Finanzamtes ***20*** vom 6.6.2014 über die Außenprüfung bei der

I GmbH betreffend die Jahre 2010 bis 2012 wird der Beschwerdeführer als Gesellschafter-Geschäftsführer mit einem Beteiligungsverhältnis von 95,20 % ausgewiesen, der während der Prüfung die Auskünfte an die Prüferin erteilt hat. Seit dem 27.1.2017 ist als Geschäftsführer ***21*** (geb. ***22***) im Handelsregister eingetragen. Die Funktion des Beschwerdeführers als Gesellschafter-Geschäftsführer dieser Gesellschaft im beschwerdegegenständlichen Zeitraum ist im Übrigen unbestritten und wurde von diesem auch in seiner Stellungnahme vom 3.12.2018 bestätigt.

1.3. Geschäftsbeziehungen zwischen den Gesellschaften und dem Beschwerdeführer

1.3.1. Anstellung des Beschwerdeführers bei der *Y*** AG**

Mit Schreiben vom 14.5.2004 teilte die ***Y*** AG, deren Grundkapital zu 100 % im Eigentum der ***P*** GmbH steht, deren Alleingesellschafter wiederum der Beschwerdeführer ist, dem Beschwerdeführer mit: „Wir haben uns gemeinsam über die Anstellung bei der ***Y*** AG geeinigt.“ Der Beschwerdeführer trete mit 1.7.2004 als Verkaufsdirektor und Berater in das Unternehmen der AG ein und sei unter anderem für die Erbringung von Beratungsleistungen innerhalb von Europa zuständig. Vereinbart werde eine Arbeitszeit von 40 Stunden pro Woche und ein monatliches Gehalt von 11.000,00 CHF.

1.3.2. Beratervertrag zwischen der *Y*** AG und der ***I*** GmbH**

Am 16.11.2004 wurde zwischen der ***Y*** AG als „Berater“ und der ***I*** GmbH ein „Beratervertrag“ abgeschlossen. Gegenstand der Beratung waren die technische Beratung zu Fragen der Maschinen- und Drucktechnik, Marketing und Public Relations, Pflege bestehender Kundenkontakte und Ablauforganisation. Es wurde vereinbart, dass die GmbH „dem Berater“ die erforderlichen Informationen sowie Unterlagen gibt und ihm Zugang zu ihren Räumlichkeiten und Betriebsabläufen gibt. Der „Berater“ sei in der Bestimmung seines Arbeitsortes und seiner Arbeitszeit frei. Der Umfang der monatlichen Beratung wurde auf „6 Manntage á 7 Stunden“ begrenzt. Darüber hinaus gehende Leistungen würden nur nach vorheriger Vereinbarung vergütet. Der Berater sei verpflichtet, über die geleisteten Stunden Tätigkeitsnachweise zu führen und auf Verlangen vorzulegen. Der Stundensatz wurde mit 220 € festgelegt, woraus sich ein monatliches Beratungshonorar in Höhe von 9.240,00 € zuzüglich Umsatzsteuer ergab. Das Honorar war auf ein näher bezeichnetes Konto bei der ***M-Bank*** in ***4*** zu überweisen. Schließlich war eine jährliche Erfolgsprämie in Höhe von 8 % des operativen Geschäftsergebnisses vereinbart.

Ursprünglich waren anfallende Reisekosten und sonstige Aufwendungen mit dem vereinbarten Stundenhonorar abgegolten (§ 3 des Vertrages). In aktenkundige, aber nicht unterfertigten Ergänzungen des Beratervertrages vom 11.2.2009 und 21.1.2014 wurden monatliche Reisekostenpauschale in Höhe von 3.000,00 € (ab Februar 2009) bzw. 3.750,00 € (ab Februar 2014) vereinbart, die an den „Berater“ zu bezahlen waren.

1.4. Zahlungsflüsse

Die ***I*** GmbH hat nach den unbestrittenen Feststellungen des Prüfers die Entgelte für die von der ***Y*** AG in Rechnung gestellten „Beratungsleistungen“ auf Schweizer Bankkonten überwiesen. Die ***Y*** AG wiederum hat einen Teil der Zahlungseingänge von diesen Schweizer Konten auf das Konto ***23***(**AT23**) der **Bank**, welches auf den Beschwerdeführer lautet, überwiesen. Als Zahlungsgrund wird auf den Kontoauszügen „Verguetung“ ausgewiesen. Nach den Angaben des Beschwerdeführers in der Niederschrift vom 18.12.2014 besteht dieses Konto bereits seit 1994 und erfolgten Zahlungen der ***Y*** AG auf dieses Bankkonto „seit 2005/2006“.

1.5. Erbringung der Beratungsleistungen durch den Beschwerdeführer

Eine Mitarbeiterin des Zollfahndungsamtes München hielt in einem Aktenvermerk vom 11.9.2014 fest, dass sie an einer Durchsuchungsmaßnahme bei der ***Y*** AG im Rahmen des Betrugsbekämpfungsabkommens (BBA) teilgenommen habe. Dabei seien dort keinerlei Buchhaltungsunterlagen vorgefunden worden.

Aus den im Zuge der Außenprüfung vom Beschwerdeführer für die „***Y*** AG, ***24***“ (Ortsteil von ***25***) vorgelegten Gewinnermittlungsunterlagen für die verfahrensgegenständlichen Jahre sind keine Mietzahlungen der Gesellschaft für Büroräumlichkeiten ersichtlich. Der Ertrag der AG besteht aus dem Dienstleistungsertrag zuzüglich Ertrag aus Reisekosten und Nebenkosten, der Aufwand im Wesentlichen aus dem Personalaufwand, Beratungskosten sowie Reise- und Repräsentationsspesen. Ein Erlös aus sonstigen Geschäften (Vertrieb graphischer Maschinen überwiegend chinesischer Hersteller) wie dies etwa in der Stellungnahme vom 3.12.2018 behauptet wurde, wird für die beschwerdegegenständlichen Jahre in den vorgelegten Gewinnermittlungsunterlagen nicht dokumentiert.

Im verfahrensgegenständlichen Zeitraum wurden nach den Angaben des Beschwerdeführers in seiner Vorhaltsbeantwortung vom 26.1.2017 keine Tätigkeitsnachweise im Sinne des am 16.11.2004 abgeschlossenen Beratervertrages geführt.

Bei seiner niederschriftlichen Einvernahme am 18.12.2014 gab der Beschwerdeführer an, dass er „nach seiner Erinnerung“ der einzige Dienstnehmer der ***Y*** AG war. Neben ihm als Direktor habe es nur noch einen Verwaltungsrat (Herr ***26***) gegeben, der für seine Tätigkeit ebenfalls Vergütungen erhalten habe. Die Gutschriften bzw. Vergütungen laut Kontoauszügen seien daher die Netto-Lohnzahlungen der ***Y*** AG an ihn.

Der Beschwerdeführer ist nach den Feststellungen des Zollfahndungsamtes München (Aktenvermerk vom 7.4.2014 über die Auswertung der Flugbücher) Besitzer des Flugzeuges mit dem Kennzeichen ***27***. Dieses Flugzeug hat der Beschwerdeführer nach seinen Angaben

für die Erstellung von Luftbildaufnahmen benutzt und aus diesem Grund die Gewährung einer Steuerentlastung auf Flugbenzin in Anspruch genommen. Nach Ansicht der Zollfahndung wurde das Flugzeug dagegen für nichtgewerbliche Zwecke verwendet und die Steuerentlastung daher zu Unrecht gewährt. Aus einer Auswertung der Flugbücher für den Zeitraum 27.11.2008 bis 16.4.2013 geht hervor, dass das Flugzeug zu einem großen Teil für die Flüge zwischen dem inländischen Wohnort des Beschwerdeführers und seinem Arbeitsort ***Adr5*** bzw. ***Adr.7*** verwendet wurde. Im genannten Zeitraum erfolgten zwar auch vier Starts und Landungen in der Schweiz, aber nur ein Flug ging in die Nähe von ***25***. Gemäß dem Flugprofil ist es damit offensichtlich, dass der Beschwerdeführer am Beginn der Wochen zu seinem Arbeitsplatz nach ***9*** (***Adr.7***) geflogen ist und Mitte bis Ende der Woche wieder zurück zu seinem Wohnort in Österreich.

Dies bestätigt auch der Beschwerdeführer in seiner E-Mail vom 1.4.2015, in der er unter Bezugnahme auf die Flugbücher angibt, dass er sich regelmäßig in der Zeit von Montag bis Donnerstag drei bis vier Tage pro Woche in Deutschland aufgehalten hat.

Nennenswerte Aufenthalte in der Schweiz hat der Beschwerdeführer nicht behauptet, vielmehr gab dieser am 18.12.2014 an, dass er das „Beratungsmandat“ der ***Y*** AG für die ***I*** GmbH „im Rahmen einer Entsendung ... in Form von Dienstreisen“ ausgeübt habe.

Die im Beratervertrag vom 16.11.2004 zwischen der ***Y*** AG und der ***I*** GmbH vereinbarten Beratungsleistungen wurden durch den Beschwerdeführer erbracht. Dieser gab in seiner Stellungnahme vom 27.2.2015 an, dass er aufgrund seines Hochschulstudiums der Betriebswirtschafts- und Rechtswissenschaftslehre sowie seiner mehrjährigen Anstellung als Führungskraft in einem Unternehmen der Druckbranche die Beratungs- und Organisationsleistungen erbringen habe können. Von der ***I*** GmbH hat der Beschwerdeführer nach seinen Angaben in dieser Stellungnahme keine Geschäftsführerbezüge erhalten; bereits in der Niederschrift vom 18.12.2014 hatte er „aus seiner Erinnerung heraus“ angegeben, dass von der ***I*** GmbH an ihn keine nennenswerten Geldflüsse erfolgte sind. Die erbrachten Leistungen wurden der ***Y*** AG von der ***I*** GmbH in Rechnung gestellt und von dieser bezahlt. Der Beschwerdeführer wurde dafür von der ***Y*** AG „entlohnt“.

Im beschwerdegegenständlichen Zeitraum sind keinerlei andere Aktivitäten ersichtlich, die vorgeblich von der ***Y*** AG erbracht worden sein sollen, als jene aus dem zitierten Beratervertrag. Diese Leistungen wurden dabei in der Praxis allein vom Beschwerdeführer erbracht. In Wahrheit hat damit der Beschwerdeführer somit der ***I*** GmbH, deren Gesellschafter-Geschäftsführer er ist, sein Fachwissen aus den ins Treffen geführten Hochschulstudien sowie seiner mehrjährigen Erfahrung aus der Anstellung als Führungskraft in einem Unternehmen der Druckbranche im Rahmen seiner Funktion als Geschäftsführer zur

Verfügung gestellt und damit Beratungs- und Organisationsleistungen erbracht, die mit der Funktion eines fachkundigen Geschäftsführers regelmäßig verbunden sind.

In der Stellungnahme vom 3.12.2018 brachte der Beschwerdeführer unter Hinweis auf das Erkenntnis des VwGH 22.10.1991, 91/14/0147, vor, dass die gewählte Vorgangsweise (Firmenkonstruktion) seiner besseren Altersvorsorge in der Schweiz im Vergleich zur Altersvorsorge in Deutschland gedient hätte, und damit ein wesentlicher außersteuerlicher Grund vorgelegen wäre, ohne allerdings näher darzustellen, worin der Vorteil in der Altersvorsorge aus einer Anstellung bei der ***Y*** AG in der Schweiz gegenüber der Tätigkeit als Gesellschafter-Geschäftsführer der deutschen ***I*** GmbH konkret läge.

2. Rechtliche Beurteilung

Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

2.1. Rechtslage

§ 21 Bundesabgabenordnung (BAO) bestimmt:

(1) Für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen ist in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend.

(2) Vom Abs. 1 abweichende Grundsätze der Abgabenvorschriften bleiben unberührt.

§ 22 BAO lautet in der bis 14.8.2018 in Geltung gestandenen Stammfassung der Bundesabgabenordnung (BGBl 194/1961):

(1) Durch Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes kann die Abgabepflicht nicht umgangen oder gemindert werden.

(2) Liegt ein Missbrauch (Abs. 1) vor, so sind die Abgaben so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären.

Die am 15.8.2018 in Kraft getretenen Änderungen dieser Bestimmung durch das JStG 2018 (BGBl I 62/2018) sind nach § 323 Abs. 57 BAO erstmals auf Sachverhalte anzuwenden, die nach dem 1.1.2019 verwirklicht wurden, und daher im vorliegenden Fall außer Acht zu lassen.

Gemäß **§ 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988** fallen unter die Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2) aufweisende Beschäftigung gewährt werden. Eine Person ist

dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25 % beträgt. Die Beteiligung durch Vermittlung eines Treuhänders oder einer Gesellschaft steht einer unmittelbaren Beteiligung gleich.

Die **Art. 14 bis 16** des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen, **DBA-Deutschland**, BGBl III 182/2002, lauten auszugsweise:

Artikel 14 Selbständige Arbeit

(1) Einkünfte, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus einem freien Beruf oder aus sonstiger selbständiger Tätigkeit bezieht, dürfen nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, dass der Person im anderen Vertragsstaat für die Ausübung ihrer Tätigkeit gewöhnlich eine feste Einrichtung zur Verfügung steht. Steht ihr eine solche feste Einrichtung zur Verfügung, so dürfen die Einkünfte im anderen Staat besteuert werden, jedoch nur insoweit, als sie dieser festen Einrichtung zugerechnet werden können.

Artikel 15 Unselbständige Arbeit

(1) Vorbehaltlich der Artikel 16 bis 20 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, die Arbeit wird im anderen Vertragsstaat ausgeübt. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so dürfen die dafür bezogenen Vergütungen im anderen Staat besteuert werden.

Artikel 16 Aufsichtsrats- und Geschäftsführervergütungen

(1) Aufsichtsrats- oder Verwaltungsratsvergütungen und ähnliche Zahlungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person in ihrer Eigenschaft als Mitglied des Aufsichts- oder Verwaltungsrats einer Gesellschaft bezieht, die im anderen Vertragsstaat ansässig ist, dürfen im anderen Staat besteuert werden.

(2) Ungeachtet der Artikel 14 und 15 dürfen Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person in ihrer Eigenschaft als Geschäftsführer oder als Vorstandsmitglied einer Gesellschaft bezieht, die in dem anderen Vertragsstaat ansässig ist, im anderen Staat besteuert werden.

2.2. Erwägungen

2.2.1. Wirtschaftliche Betrachtungsweise

Nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes (und auch des Verfassungsgerichtshofes) stellt § 21 BAO eine Richtlinie zur Beurteilung abgabenrechtlich relevanter Sachverhalte und damit eine Beweiswürdigungsregel dar (Ritz, BAO⁷, § 21 Tz 10 mit zahlreichen Judikurnachweisen). Die wirtschaftliche Betrachtungsweise dient der Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Ausfluss der wirtschaftlichen Grundhaltung des Steuergesetzgebers ist die Missbrauchsregelung des § 22 BAO.

Es steht jedermann frei, seine Rechtsverhältnisse und wirtschaftlichen Beziehungen so zu gestalten und zu ordnen, dass der günstigste Effekt, nämlich der bestmögliche Erfolg bei geringster der gesetzlich vorgesehenen Abgabenbelastung erreicht wird. Die Grenzen dieser dem Abgabepflichtigen eingeräumten Gestaltungsfreiheit sind im Abgabenrecht grundsätzlich durch die Bestimmungen der § 21 bis 24 BAO gezogen. Nur im Bereich der in diesen Gesetzesbestimmungen im Einzelnen umschriebenen Tatbestände ist die Abgabenbehörde berechtigt und verpflichtet, bei der Erhebung der Abgaben von der Gestaltung der Vertragsparteien abzugehen (Ritz, BAO⁷, § 22 Tz 1a mit Hinweis auf VwGH 6.11.1991, 89/13/0093).

Ein Missbrauch im Sinne des § 22 BAO ist eine rechtliche Gestaltung, die im Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg ungewöhnlich und unangemessen ist und ihre Erklärung nur in der Absicht der Steuervermeidung findet; es ist dann zu prüfen, ob der gewählte Weg noch sinnvoll erscheint, wenn man den abgabensparenden Effekt wegdenkt, oder ob er ohne das Resultat der Steuerminderung einfach unverständlich wäre (Ritz, BAO⁷, § 22 Tz 2 mit zahlreichen Judikurnachweisen).

Im beschwerdegegenständlichen Zeitraum sind keinerlei andere Aktivitäten ersichtlich, die vorgeblich von der ***Y*** AG erbracht worden sein sollen, als jene aus dem zitierten Beratervertrag. Die Beratungsleistungen hat dabei allein der Beschwerdeführer erbracht. Tatsächlich hat der Beschwerdeführer somit der ***I*** GmbH, deren Gesellschafter-Geschäftsführer er ist, sein Fachwissen aus den ins Treffen geführten Hochschulstudien sowie seiner mehrjährigen Erfahrung aus der Anstellung als Führungskraft in einem Unternehmen der Druckbranche im Rahmen seiner Funktion als Geschäftsführer zur Verfügung gestellt und damit Beratungs- und Organisationsleistungen erbracht, die mit der Funktion eines Geschäftsführers regelmäßig einhergehen. Das Bundesfinanzgericht teilt die Ansicht der Abgabenbehörde, dass für die Zwischenschaltung der ***Y*** AG bei der Erbringung der Beratungsleistungen durch den Beschwerdeführer an die ***I*** GmbH kein außersteuerlicher Grund vorlag. Die gewählte Vorgangsweise diente dem Zweck, jene Ertragssteuern in Deutschland zu vermeiden, welche dort für Geschäftsführervergütungen vom Beschwerdeführer zu entrichten gewesen wären.

Eine ungewöhnliche Gestaltung ist zwar dann kein Missbrauch iSd § 22 BAO, wenn für sie außersteuerliche Gründe vorliegen; solche Gründe sind nach der Judikatur auch Überlegungen der „Altersvorsorge“ (Ritz, BAO⁷, § 22 Tz 4 mit Hinweis auf VwGH 22.10.1991, 91/14/0147). Solche Gründe wurden vom Beschwerdeführer aber nicht dargetan. Jener brachte in diesem Zusammenhang zwar unter Bezugnahme auf das zitierte Erkenntnis vor, dass die gewählte Vorgangsweise seiner besseren Altersvorsorge in der Schweiz im Vergleich zur Altersvorsorge in Deutschland gedient hätte. Abgesehen davon, dass der Beschwerdeführer nicht näher dargestellt hat, worin der Vorteil in der Altersvorsorge aus einer Anstellung bei der ***Y*** AG in der Schweiz gegenüber der Tätigkeit als Gesellschafter-Geschäftsführer der deutschen ***I*** GmbH konkret läge, verkennt er die Erwägungen des Verwaltungsgerichtshofes in der ins Treffen geführten Entscheidung. In jenem Fall ging es nicht darum, dass der ehemalige Gesellschafter-Geschäftsführer durch Schenkung eines für die Wesentlichkeit seiner Beteiligung relevanten Geschäftsanteils an seine ältere Tochter für seine eigene bessere „Altersvorsorge“ Vorkehrungen treffen wollte. Vielmehr hatte sich der Geschäftsführer angesichts seines Alters und seines Gesundheitszustandes entschlossen, vorerst der bereits großjährigen Tochter Geschäftsanteile zu übertragen, sich jedoch durch Einräumung der Rückübertragungsoption eine Änderung der Schenkung nach Maßgabe der zukünftigen Entwicklung im Interesse einer optimalen Nachfolgeregelung vorzubehalten. Diese Motivation anerkannte der Verwaltungsgerichtshof als außersteuerlichen Grund. Aus dieser vom Beschwerdeführer ins Treffen geführten höchstgerichtlichen Entscheidung ist daher für ihn nichts zu gewinnen.

Die von der ***I*** GmbH an die ***Y*** AG geleisteten und von dieser an den Beschwerdeführer erfolgten Zahlungen sind daher als Vergütungen der ***I*** GmbH an den Beschwerdeführer für dessen Geschäftsführertätigkeit zu werten.

Entgegen der Ansicht des Finanzamtes kann die Tätigkeit des Beschwerdeführers aber nicht in einen „beratenden“ Teil (der nach Ansicht der Finanzverwaltung vom inländischen Wohnsitz aus im Rahmen eines Gewerbebetriebes ausgeübt worden wäre) und einen „geschäftsführenden“ Teil vor Ort bei der ***I*** GmbH aufgeteilt werden.

Im Arbeitsbogen des Prüfers findet sich eine Information der WKÖ zur Besteuerung der GmbH-Geschäftsführerbezüge nach dem DBA mit Deutschland. Dort wird unter anderem die Frage behandelt, wie die Einkünfte eines in Deutschland ansässigen Geschäftsführers einer deutschen GmbH, der in Österreich nicht nur in seiner Funktion als deutscher GmbH-Geschäftsführer tätig ist, sondern auch in Erfüllung eines der deutschen GmbH von ihrem österreichischen Kunden übertragenen Auftrages als Projektleiter fungiert, zu versteuern ist. Dazu wird zutreffend ausgeführt, dass Deutschland als Sitzstaat der GmbH das Besteuerungsrecht an den Einkünften aus der Funktion als GmbH-Geschäftsführer wie auch für die Projektleitung bei dem österreichischen Auftrag hat. Nur für eine *weitere*

fremdverhaltensübliche gesondert abgehaltene Funktion richte sich die Besteuerung nach dem Tätigkeitsort und nicht nach dem Sitzort der GmbH.

Eine solche Aufteilung der vom Beschwerdeführer für die ***I*** GmbH erbrachten Leistungen in einen dort vor Ort in der Zeit von Montag bis Mittwoch oder Donnerstag erbrachten „geschäftsführenden Teil“ und einen in der übrigen Zeit (somit überwiegend am Wochenende) vom inländischen Wohnsitz aus erbrachten „beratenden Teil“ ist lebensfremd. Die vom Beschwerdeführer für die ***I*** GmbH erbrachten Beratungs- und Organisationsleistungen sind faktisch nicht zu trennen und stellen jene typische Gesamtleistung eines fachkundigen Geschäftsführers dar, die mit einer solchen Funktion regelmäßig verbunden ist.

Der Beschwerdeführer ist wesentlich beteiligter Geschäftsführer der ***I*** GmbH. Im Bericht des Finanzamtes ***20*** vom 6.6.2014 über die Außenprüfung bei der ***I*** GmbH betreffend die Jahre 2010 bis 2012 wird eine Beteiligung des Beschwerdeführers in Höhe von 95,2 % ausgewiesen, im BP-Bericht vom 31.10.2017 ein Anteil von 86,4 % erwähnt. Es liegt damit jedenfalls eine wesentliche Beteiligung im Sinne des § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 vor.

Zur Frage der sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweisenden Beschäftigung im Sinne des § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 hatte der VwGH in seiner Rechtsprechung zu § 47 Abs. 2 EStG 1988 neben dem Kriterium der Eingliederung in den Organismus des Betriebes auch das Fehlen eines Unternehmerwagnisses sowie das Vorliegen laufenden Lohnzahlung herangezogen. Mit dem Erkenntnis eines verstärkten Senates (VwGH 10.11.2004, 2003/13/0018) wurde diese Rechtsprechung geändert. Danach haben die Kriterien des Fehlens eines Unternehmerwagnisses und des laufenden Anfallens einer Entlohnung in den Hintergrund zu treten. Es kann sich daher auch der Ausdruck „alle“ in § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 in erster Linie nur mehr auf das verbleibende (gesetzliche) Kriterium der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebs des Arbeitgebers beziehen. Auf weitere Elemente wäre lediglich in jenen Fällen Bedacht zu nehmen, in denen eine Eingliederung des Gesellschafters in den Organismus des Betriebs der Gesellschaft nicht klar zu erkennen wäre. Im Fall der klar erkennbaren Eingliederung sind alle weiteren Merkmale, die bei einer weisungsgebundenen Tätigkeit (im Zweifelsfall zusätzlich heranziehbare) Indizien für ein Dienstverhältnis darstellen würden, ebenso irrelevant wie die zivilrechtliche Gestaltung der Leistungsbeziehung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter.

Die Eingliederung des Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft wird durch jede nach außen hin als auf Dauer angelegt erkennbare Tätigkeit hergestellt, mit der der Unternehmenszweck der Gesellschaft, sei es durch ihre Führung, sei es durch operatives Wirken auf ihrem Betätigungsfeld, verwirklicht wird, ohne dass dabei von Bedeutung wäre, in welcher Weise die aus der Tätigkeit erzielten Einkünfte zu qualifizieren wären, wenn die

Tätigkeit nicht für die Gesellschaft geleistet würde (funktionales Verständnis des Begriffs der Eingliederung, VwGH 10.11.2004, 2003/13/0018; verfassungskonform, VfGH 26.9.2005, B 733/05). Durch eine kontinuierlich und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung ist das Merkmal der Eingliederung des Gesellschaftergeschäftsführers zweifelsfrei hergestellt (VwGH 26.1.2006, 2005/15/0152; 22.12.2004, 2004/15/0082). Das Überwiegen der Tätigkeit des Geschäftsführers im operativen Bereich der Gesellschaft über die Aufgaben der Geschäftsführung ist bedeutungslos (VwGH 22.12.2004, 2002/15/0140). Der Umstand, dass der Geschäftsführer seine Arbeitszeit auch anderen Unternehmen widmet (VwGH 23.2.2005, 2004/14/0056; siehe auch VwGH 29.4.2010, 2006/15/0211) oder Geschäftsführerfunktionen für andere Unternehmen ausübt (VwGH 25.6.2008, 2006/15/0349), steht der Eingliederung nicht entgegen. Selbst wenn der Gesellschaftergeschäftsführer nur Repräsentationsaufgaben wahrgenommen hätte, würde dies nichts an seiner Eingliederung in den Organismus des Betriebes ändern (VwGH 31.3.2005, 2002/15/0029).

Der Beschwerdeführer war im gesamten beschwerdegegenständlichen Zeitraum unbestritten Gesellschafter-Geschäftsführer und hat diese Funktion durch seine bereits mehrfach erwähnten Tätigkeiten am Sitz der Gesellschaft auch nach außen erkennbar ausgeübt. Die dafür erhaltenen Vergütungen stellen damit Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit im Sinne des § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG dar.

2.2.2. Besteuerungsrecht nach DBA-Deutschland

Gemäß Art. 16 Abs. 2 DBA-Deutschland dürfen ungeachtet der Artikel 14 und 15 Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person in ihrer Eigenschaft als Geschäftsführer oder als Vorstandsmitglied einer Gesellschaft bezieht, die in dem anderen Vertragsstaat ansässig ist, im anderen Staat besteuert werden. Das Besteuerungsrecht hinsichtlich der vom Beschwerdeführer bezogenen Geschäftsführervergütungen steht daher ausschließlich Deutschland zu.

Angesichts dessen hat Österreich im gegenständlichen Fall kein Besteuerungsrecht und waren daher die angefochtenen Einkommensteuerbescheide ersatzlos aufzuheben. Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

2.2.3. Hinweise

a) Anspruchszinsen

Von den verfahrensgegenständlichen Einkommensteuernachforderungen wurden Anspruchszinsen festgesetzt. Die Beschwerde vom 13.1.2017 gegen den Einkommensteuerbescheid 2006 vom 21.12.2016 richtete sich auch gegen den Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2006 vom 21.12.2016. Über diese Beschwerde betreffend

Anspruchszinsen sprach das Finanzamt mit Beschwerdeverentscheidung vom 31.10.2017 ab. Der Vorlageantrag vom 4.12.2017 richtet sich aber nur gegen die Beschwerdeverentscheidung vom 3.11.2017 betreffend Einkommensteuer 2006. Die Beschwerdeverentscheidung vom 31.10.2017 betreffend Anspruchszinsen ist daher in Rechtskraft erwachsen.

Gleiches gilt für die Anspruchszinsen für die Jahre 2007 bis 2013. Die Beschwerde gegen diese Zinsen wurde mit Beschwerdeverentscheidungen vom 20.3.2018 abgewiesen. Der Vorlageantrag vom 27.3.2018 richtet sich allein gegen die Beschwerdeverentscheidungen vom 19.3.2018 betreffend die Einkommensteuern 2007 bis 2013 (sowie gegen den Bescheid über die Festsetzung von Vorauszahlungen an Einkommensteuer für 2018 und Folgejahre vom 3.11.2017). Die Beschwerdeverentscheidungen vom 20.3.2018 betreffend die Anspruchszinsen sind daher in Rechtskraft erwachsen.

Der Verzicht auf die Stellung von Vorlageanträgen gegen die Beschwerdeverentscheidungen betreffend Anspruchszinsen war sinnvoll, da – wie in den Begründungen dieser Entscheidungen zutreffend ausgeführt wurde – der Zinsenbescheid an die im Spruch des zur Nachforderung führenden Bescheides ausgewiesene Nachforderung gebunden ist. Wegen dieser Bindung kann der Zinsenbescheid nicht (mit Aussicht auf Erfolg) mit der Begründung angefochten werden, der maßgebende Einkommensteuerbescheid sei inhaltlich rechtswidrig. Erweist sich der Stammapgabenbescheid nachträglich als rechtswidrig und wird er entsprechend abgeändert oder aufgehoben, so wird diesem Umstand mit einem an den Abänderungsbescheid oder Aufhebungsbescheid gebundenen Zinsenbescheid Rechnung getragen (z.B. Gutschriftszinsen als Folge des Wegfalles einer rechtswidrigen Nachforderung). Es ergeht ein weiterer Zinsenbescheid und es erfolgt daher keine Abänderung des ursprünglichen Zinsenbescheides (Ritz, BAO⁷, § 205 Tz 33 bis 35 mit Hinweis auf VwGH 28.5.2009, 2006/15/0316, 2006/15/0332 und VwGH 31.1.2019, Ro 2018/15/0005). Aufgrund der Aufhebung der angefochtenen Einkommensteuerbescheide mit dem gegenständlichen Erkenntnis haben daher von Amts wegen entsprechende Gutschriftszinsenbescheide zu ergehen.

b) Einkommensteuervorauszahlungen

Aufgrund des Einkommensteuerbescheides 2006 vom 21.12.2016 erging am selben Tag auch ein Bescheid über die Festsetzung der Einkommensteuer für 2017 und Folgejahre. Der gegen diesen Bescheid mit der verfahrensgegenständlichen Eingabe vom 13.1.2017 erhobenen Beschwerde wurde mit in Rechtskraft erwachsener Beschwerdeverentscheidung vom 23.3.2017 stattgegeben; die Vorauszahlungen an Einkommensteuer für 2017 und Folgejahre wurden mit 0,00 € festgesetzt.

Aufgrund des Einkommensteuerbescheides 2013 vom 3.11.2017 erging am selben Tag auch ein Bescheid über die Festsetzung der Einkommensteuer für 2018 und Folgejahre. In der gegen die Einkommensteuerbescheide 2007 bis 2013 mit Schriftsatz vom 4.12.2017 eingebrachten

Beschwerde wurde auch dieser Vorauszahlungsbescheid vom 3.11.2017 angefochten. Eine diesbezügliche Beschwerdeentscheidung ist jedoch nicht aktenkundig, vielmehr wurden nach den Eintragungen im Abgabensinformationssystem aufgrund eines am 30.1.2018 elektronisch eingelangten Antrages mit Bescheid vom 2.2.2018 die Vorauszahlungen an Einkommensteuer für 2018 mit 0,00 € festgesetzt.

Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Da im gegenständlichen Verfahren die entscheidungsrelevanten Rechtsfragen bereits ausreichend durch die zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes geklärt sind, und die Entscheidung von dieser Rechtsprechung nicht abweicht, ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nicht zulässig. Eine im Einzelfall vorgenommene Beweiswürdigung (hier: Beurteilung eines Sachverhaltes in wirtschaftlicher Betrachtungsweise) wirft nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes im Allgemeinen keine über den Einzelfall hinausgehende Rechtsfrage iSd Art. 133 Abs. 4 B-VG auf (vgl. VwGH 30.6.2015, Ra 2015/15/0028 mwN).

Linz, am 14. Dezember 2021