

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 23. Mai 2016 gegen die Bescheide des ***FA*** (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 19. April 2016 betreffend Einkommensteuer 2011 bis 2014, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide 2011, 2012 und 2014 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

II. Die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2013 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Gegenüber dem Beschwerdeführer (in der Folge abgekürzt Bf.) wurden im Rahmen einer von der Abgabenbehörde im Mai 2012 gemäß § 144 BAO durchgeführten Nachschau in der darüber ausgefertigten Niederschrift vom 1. Juni 2012 folgende beschwerderelevante Feststellungen getroffen:

„Tz 1 Beschränkte Steuerpflicht

Sachverhaltsdarstellung:

Der Bf., ansässig in ***1***, ***2***, ist mittelbar zu 60% an der ***3*** GmbH (kurz „***4*** GmbH“), ***5***, beteiligt, welche am 08.08.2007 durch Abspaltung des operativen Bereichs der am 28.6.2007 gegründeten „***6*** GmbH“ entstanden ist. Gleichzeitig ist er seit 08.08.2007 handels- und gewerberechtlicher Geschäftsführer der „***4*** GmbH“.

Die Geschäftsführertätigkeit übt der Bf. allerdings als Gesellschafter-Geschäftsführer der „***9*** GmbH“ (bis zum 17.04.2011 „***8*** GmbH“) mit Sitz in ***1***, ***2***, aus. Einen schriftlichen Geschäftsführervertrag zwischen dem Bf. und der „***4*** GmbH“ gibt es ebenso wenig wie einen schriftlichen Beratervertrag zwischen der ***9*** GmbH und der „***4*** GmbH“, sondern laut dem Bf. nur einen mündlichen Beratervertrag. Für die im Auftrag der „***9*** GmbH“ am Firmensitz der „***4*** GmbH“ in ***10*** ausgeübte Geschäftsführertätigkeit werden monatlich Rechnungen über „Beratungsleistungen im Monat NN im Zusammenhang mit der Geschäftsführung der „***4*** GmbH“ zuzüglich angefallener Fahrtspesen zwischen ***11*** und ***12*** gelegt.

Der Bf. war mit 99,5% an der am 24.5.2007 gegründeten „***13*** GmbH“ (bis zum 17.04.2011 „***14*** GmbH“, 100% Gesellschafterin ab 27.04.2011 „***15***“) beteiligt, die restlichen 0,5% hielt seine Gattin. Die „***13*** GmbH“ mit Sitz in ***16***, ist zu 95% an der am 18.06.2007 gegründeten „***9*** GmbH“ (5% der Bf.) beteiligt.

Aus den Rechnungen an die „***4*** GmbH“ geht hervor, dass der Bf. seit Beginn der Geschäftsführungstätigkeit für die „***4*** GmbH“ mindestens drei Tage pro Woche nach ***17***, an den Firmensitz der „***4*** GmbH“ gependelt und dort an einem, grundsätzlich nur ihm durchgehend zur Verfügung stehenden Arbeitsplatz im ersten Stock als Geschäftsführer vollumfänglich tätig gewesen ist. Neben den in Rechnung gestellten Tagessätzen wurden auch die Fahrtspesen von ***11*** nach ***12*** und zurück in Rechnung gestellt.

In einem vorliegenden Email der ***18*** vom 06.05.2010 an den Bf. wird angeführt, dass „der Bf. auch in den letzten Monaten nur mehr rund 3 Tage im Betrieb (***4*** GmbH, ***12***) beschäftigt gewesen sei. Für den Übergangsmonat Mai 2010 wird ein Honorar von 7.000,00 € zuerkannt, da im Zusammenhang mit der Übergabe mehr Anwesenheitstage (in ***12***) nötig sind (Honorar für 2 Tage/Woche 3.500,00 €, daher Honorar für 4 Tage/Woche 7.000,00 €)“.

In der Vereinbarung vom 30.07.2010, abgeschlossen zwischen der ***18*** und den beteiligten Firmen (siehe Vereinbarung vom 30.07.2010) wird unter dem Punkt „Honoraranspruch Bf.“ angeführt, dass für seine Tätigkeiten und Leistungen als Geschäftsführer und/oder als Beratungsleistung der ***9*** GmbH für die ***4*** GmbH eine Vergütung gebührt, wobei diese Vergütung sämtliche Ansprüche, insbesondere Fahrtspesen mit dem eigenen PKW, Telefon-, EDV- und Portokosten mitumfasst.

*Dass der Bf. an den restlichen Wochentagen in der Schweiz anderen Tätigkeiten nachging, ist unbeachtlich. Dass sich die Beratungstätigkeit der „***9*** GmbH“ in den Jahren 2007 bis 2010 größtenteils auf Tätigkeiten für die „***4*** GmbH“ beschränkte, ist unstrittig und ist auch den vorgelegten Rechnungen und Bilanzen zu entnehmen.*

*Da der „***9*** GmbH“ (vormals „***8*** GmbH“) am Firmensitz der „***4*** GmbH“ ein Arbeitsplatz zur Verfügung stand und steht, begründet sie gemäß Art. 5 DBA Schweiz eine Betriebsstätte in Österreich und ist folglich mit den daraus erzielten Einkünften in Österreich steuerpflichtig. Unter einer festen Einrichtung bzw. Betriebsstätte ist eine Gesamtheit von Sachen zu verstehen, die der gewerblichen bzw. selbständigen Tätigkeit dienen – z.B. ein Büro. Dass der Geschäftsführer der „***4*** GmbH“ im eigenen Betriebsgebäude (mittelbar 60% an der ***4*** GmbH beteiligt) über ein Büro bzw. einen eigenen Schreibtischplatz verfügt, stimmt mit den Feststellungen anlässlich der Betriebs- und GPLA-Prüfung überein.*

*Weiters begründet sie hier eine Lohnsteuer-Betriebsstätte iSd § 81 EStG 1988, an welcher ihr Arbeitnehmer, der Bf., eingesetzt und tätig wird. Die „***9*** GmbH“ ist als ausländische GmbH ohne Sitz/Geschäftsleitung im Inland im AVOG-Amt ***19*** zu erfassen und mit den der inländischen Betriebsstätte zuzurechnenden Einkünften (Beratungshonorare und Spesen abzüglich angefallener Kosten wie z.B. die Entlohnung des Arbeitnehmers Bf.) beschränkt steuerpflichtig. Die Lohnnebenkosten (4,5% DB, 3% Kommunalsteuer) für den wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer, den Bf., sind abzuführen.*

*Der an der „***9*** GmbH“ mit 99,5% beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer, der Bf., übernimmt über Auftrag der „***9*** GmbH“ die Geschäftsführung der österreichischen „***4*** GmbH“, an der er mittelbar zu 60% beteiligt ist, und unterliegt daher nach inländischem Recht mit sämtlichen hierfür bezogenen Vergütungen gemäß § 98 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 der inländischen beschränkten Steuerpflicht. Der Umstand, dass die Bezüge von der schweizerischen GmbH ausgezahlt und lediglich im Kostenumlageweg auf die österreichische GmbH weiterbelastet werden, ist nach inländischem Recht für den Umfang der Steuerpflicht unerheblich. Gemäß Art. 15 DBA Schweiz steht Österreich das Besteuerungsrecht zu, da die Arbeit in Österreich ausgeübt wird und die Vergütungen von der Betriebsstätte des Arbeitgebers „***9*** GmbH“ in ***12*** getragen werden.*

*Die in den vorgelegten Bilanzen der „***9*** GmbH“ ausgewiesenen Löhne werden dem Bf. zugerechnet und entsprechend dem Umsatzanteil, der auf Beratungsleistungen für die ***4*** GmbH entfällt, der Besteuerung in Österreich unterworfen (Berechnung siehe Beilage E1)....“*

Mit Schriftsatz vom 4. Juni 2012 erhob die damalige steuerliche Vertreterin des Bf. gegen die in der gegenständlichen Niederschrift getätigten Feststellungen folgende beschwerderelevanten Einwendungen:

„1. Sachverhalt

Die ***9*** GmbH, Schweiz, deren Sitz bzw. Ort der Geschäftsleitung nicht in Österreich liegt, erbringt für die ***3*** GmbH, Österreich, Beratungs- bzw. Geschäftsführertätigkeiten. Ausgeführt werden diese Leistungen vom Bf. Die Verrechnung erfolgt direkt von der ***9*** GmbH.

Der Bf. ist in der Schweiz ansässig und hat in Österreich weder einen Wohnsitz noch einen gewöhnlichen Aufenthalt.

Der Bf. hält 99,5% der Anteile an der Schweizer Gesellschaft ***13*** GmbH (vormals ***14*** GmbH), welche wiederum 95% der Anteile an der Schweizer Gesellschaft ***9*** GmbH hält (die restlichen 5% hält der Bf. unmittelbar). Die ***13*** GmbH hält weiters 60% an der ***3*** GmbH.

.....

3. Stellungnahme:

- Arbeitsplatz und Aufenthaltsdauer

Es wird ausgeführt, dass der Bf. mindestens drei Tage pro Woche bei der ***3*** GmbH tätig wird.

Der Bf. ist rund zwei bis drei Tage pro Woche bei der ***3*** GmbH tätig. Der Bf. war jedoch nicht immer vor Ort bei der ***20*** anwesend, sondern hat die Geschäftsführertätigkeit von dem Büro der ***9*** GmbH in der Schweiz ausgeführt. Seit 2010 ist der Bf. maximal 1-2 Tage in der Woche für die ***3*** GmbH tätig und dann auch nicht immer vor Ort. Außerdem war der Bf. nicht jede Woche des Jahres in ***12***, wenn seine Dienste nicht gebraucht wurden. Weiters war der Bf. aufgrund von z.B. Urlaub und Krankenständen auch öfters längere Zeit nicht bei der ***3*** GmbH anwesend.

Der Feststellung, dass der Bf. bei der ***3*** GmbH an einem grundsätzlich nur ihm durchgehend zur Verfügung stehenden Arbeitsplatz tätig werde und in weiterer Folge eine Betriebsstätte nach Art. 5 DBA Schweiz der ***9*** GmbH in Österreich begründet würde, ist nicht zuzustimmen. Dem Bf. wird zwar während seiner Anwesenheit ein Schreibtisch zur Verfügung gestellt; ihm steht jedoch kein ausschließliches Nutzungsrecht an diesem Schreibtisch zu. Arbeitsmittel wie Laptop und Schreibzeug werden vom Bf. selbst mitgebracht und mangels eines ausschließlich ihm zur Verfügung stehenden Arbeitsplatzes wieder mitgenommen. Die Plätze, an denen der Bf. während seiner Anwesenheit bei der ***3*** GmbH arbeitet, werden auch anderweitig genutzt (z.B. Buchhaltung, Besprechungsräume, etc.).

Hinsichtlich der Beurteilung des Vorliegens einer Betriebsstätte kann folgendes ausgeführt werden:

Wie bereits in unserem Schreiben vom 14.03.2011 ausgeführt, ist eine Betriebsstätte iSd § 29 Abs. 1 BAO „jede feste örtliche Anlage oder Einrichtung, die der Ausübung eines Betriebes oder wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes dient“. Das heißt, die Betriebsstättendefinition verlangt, dass in der festen Einrichtung dauerhaft die Geschäftstätigkeit jenes Unternehmers, dem die Betriebsstätte zugeordnet werden soll, ausgeübt wird. Dies setzt voraus, dass der Unternehmer ständig über die Einrichtung in einer Weise verfügen kann, die für die Ausübung einer Geschäftstätigkeit erforderlich ist (vgl. Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer (Hrsg), Die beschränkte Steuerpflicht im Einkommen- und Körperschaftssteuerrecht (2004), 107).

Die Betriebsstättendefinition des § 29 BAO deckt sich mit jener des Art. 5 DBA Schweiz. Nach Art. 5 Abs. 1 DBA Schweiz „bedeutet der Ausdruck „Betriebsstätte“ eine feste Geschäftseinrichtung, in der die Tätigkeit des Unternehmers ganz oder teilweise ausgeübt wird“.

Nach herrschender Meinung muss die Geschäftseinrichtung der nicht nur vorübergehenden Verfügungsmacht des Unternehmens unterliegen. Dauerhafte Verfügungsmacht liegt dann vor, wenn dem Nutzenden eine Rechtsposition eingeräumt wird, die ihm ohne seine Mitwirkung nicht mehr ohne Weiteres entzogen oder verändert werden kann. Das Nutzungsrecht muss dem Gebrauchsinhaber mindestens das Recht einräumen, einer Zuweisung von ihm zur Nutzung überlassenen Anlagen oder Einrichtungen zu widersprechen (vgl. Bendlinger, Die Betriebsstätte in der Praxis des internationalen Steuerrechts (2009), 35). Ein Mitbenutzungsrecht an Büro- und/oder Freiflächen, ohne Zugriffsmöglichkeit auf bestimmte Flächen begründet keine Betriebsstätte (vgl. VwGH 25.11.1992, 91/13/0144; Bendlinger, Die Betriebsstätte in der Praxis des internationalen Steuerrechts (2009), 36 mwN). Allein das Zurverfügungstellen eines Schreibtisches ohne übliche Büroausstattung bzw. die bloße Anwesenheit in Büroräumen eines anderen Unternehmens vermittelt keine Verfügungsmacht über Geschäftseinrichtungen (vgl. UFS 24.10.2003, RV/0606-S/02). Die Begründung einer Betriebsstätte setzt demnach ein ausschließliches Nutzungsrecht voraus (vgl. BMF 4.5.1994, EAS 437).

Beschränkt sich die wirtschaftliche Aktivität des Unternehmens auf ein bloßes Tätigwerden im anderen Staat, so reicht dies nicht aus, um dort eine Betriebsstätte zu begründen (vgl. BFH 4.6.2008, I R 30/07, BStBl II, 922), da es an der erforderlichen Verfügungsmacht fehlt. Dies gilt selbst dann, wenn die Tätigkeit zeitlich wiederholt oder sogar dauerhaft erbracht wird. In diesen Fällen fehlt es insbesondere an der für die Begründung einer Betriebsstätte notwendigen örtlichen Verfestigung des Unternehmens mit dem Tätigkeitsort (vgl. Bendlinger, Die Betriebsstätte in der Praxis des internationalen Steuerrechts (2009), 42).

Wie bereits erwähnt, erbringt die ***9*** GmbH Beratungsleistungen für die ***3*** GmbH. Diese Leistungen werden vom Bf. ausgeführt. Da der Bf. in Österreich über kein durchgehend zur Verfügung stehendes Büro zur Ausübung seiner Geschäftstätigkeit verfügt und dieser somit nicht ständig über die Einrichtung in einer Weise verfügen kann, die für die Ausübung seiner

*Geschäftstätigkeit erforderlich ist, erfüllt dies nicht den Tatbestand der festen Einrichtung gemäß Art. 5 DBA Schweiz. Es fehlt an der Verfügungsmacht, da dem Bf. kein ausschließliches Nutzungsrecht der Büroeinrichtungen zusteht. Ihm wird immer wieder ein anderer Tisch zugewiesen, je nachdem, welcher gerade verfügbar ist. Seine Hilfsmittel, wie z.B. ein Laptop oder Kugelschreiber, bringt er selbst mit. Wie bereits ausgeführt, reicht bloßes Tätigwerden allein noch nicht aus, um eine Betriebsstätte zu begründen. Entsprechend den obigen Ausführungen kommt es daher zu keiner Begründung einer Betriebsstätte der ***9*** GmbH in Österreich.*

- *Betriebsstätte iSd § 81 EStG*

Der Ansicht, dass eine Lohnsteuer-Betriebsstätte iSd § 81 EStG aufgrund der Tätigkeit des Bf. in Österreich begründet wird, kann nicht gefolgt werden.

Bezugnehmend auf die diesbezüglichen Ausführungen der Abgabenbehörde kann daher Folgendes ausgeführt werden:

Nach § 81 Abs. 1 EStG gilt „als Betriebsstätte für Zwecke des Steuerabzuges vom Arbeitslohn jede vom Arbeitgeber im Inland für die Dauer von mehr als einem Monat unterhaltene feste örtliche Anlage oder Einrichtung, wenn sie der Ausübung der durch den Arbeitnehmer ausgeführten Tätigkeit dient; § 29 Abs. 2 der Bundesabgabenordnung gilt entsprechend“.

*Demnach wird auch hier das Vorliegen einer festen Einrichtung gefordert. Wie bereits obig ausgeführt, verfügt die ***9*** GmbH über keine feste örtliche Einrichtung in Österreich. Es fehlt an der entsprechenden Verfügungsmacht an der Büroeinrichtung. Somit kommt es zu keiner Begründung einer Lohnsteuer-Betriebsstätte iSd § 81 EStG der ***9*** GmbH in Österreich.*

- *Zum Bf. persönlich*

*Nach Ansicht der Finanzverwaltung unterliegt der Bf. mit den Vergütungen, die er aufgrund seiner Tätigkeit für die ***3*** GmbH bezogen hat, gemäß § 98 Abs. 1 Z 2 EStG der beschränkten Steuerpflicht in Österreich. Dies ist jedoch keinesfalls gegeben.*

Nach der Verständigungsvereinbarung zwischen Österreich und der Schweiz richtet sich die Aufteilung der Besteuerungsrechte bei Dienstnehmern von Kapitalgesellschaften ungeachtet einer allfälligen Beteiligung des Dienstnehmers an der Gesellschaft stets nach den Bestimmungen des Art. 15 DBA Schweiz, welche die Einkünfte aus unselbständiger Arbeit regeln (vgl. BMF 19.3.1992, AÖF 153/1992). Fallen abkommensrechtlicher Wohnsitz und Arbeitsort auseinander, so dürfen gemäß Art. 15 DBA Schweiz die dafür bezogenen Vergütungen im Staat des Arbeitsortes besteuert werden. Dies gilt allerdings dann nicht, wenn sich der Arbeitnehmer in diesem Staat innerhalb eines Zeitraumes von 12 Monaten nicht länger als 183 Tage aufgehalten hat, die Vergütungen von einem oder für einen Arbeitgeber, der nicht im Staat des

Arbeitsorts ansässig ist, gezahlt wurden und die Vergütungen nicht von einer Betriebsstätte oder festen Einrichtung des Arbeitgebers im Staat des Arbeitsortes getragen werden.

*Der Bf. hat sich in Österreich innerhalb eines Zeitraumes von 12 Monaten nicht länger als 183 Tage aufgehalten und die Vergütungen wurden von der ***9*** GmbH, die in Österreich weder ansässig ist noch eine Betriebsstätte oder eine feste Einrichtung hat, bezahlt. Daher sind die Voraussetzungen der Ausnahme vom Prinzip des Arbeitsortes erfüllt, sodass es zur Besteuerung im Wohnsitzstaat kommt. Daher dürfen die Einkünfte des Bf. nicht in Österreich versteuert werden.“*

Mit Vorhalt vom 14. Dezember 2015 ersuchte das Finanzamt den Bf. für die Jahre 2011 bis 2014 um Bekanntgabe der Höhe der von der ***9*** GmbH an die ***3*** GmbH verrechneten Leistungsentgelte.

Nach Übermittlung der angeforderten Unterlagen wurde mit Bescheiden vom 19. April 2016 die Einkommensteuer für das Jahr 2011 mit 12.522,00 € sowie jene für die Jahre 2012, 2013 und 2014 jeweils mit 13.545,00 € festgesetzt. Begründend wurde ausgeführt, für die Führung der Geschäfte der ***3*** GmbH seien für das Jahr 2011 durch diese laut Mitteilung 39.480,00 € und für die Jahre 2012, 2013 und 2014 laut Mitteilung jeweils 42.000,00 € aufgewendet worden. Bezugnehmend auf die Begründung der Einkommensteuerbescheide der Vorjahre würden diese Vergütungen steuerlich dem Bf. persönlich zugerechnet. Die Ermittlung der steuerpflichtigen Einkünfte aus selbständiger Arbeit erfolge in der Weise, dass von den dem Bf. persönlich zurechnenden Geschäftsführungsvergütungen zunächst das Betriebsausgabenpauschale gemäß § 17 Abs. 1 EStG 1988 in Höhe von 6% abgezogen und anschließend der verbleibende Betrag noch um den Grundfreibetrag gemäß § 10 EStG 1988 in Höhe von 13% gekürzt werde.

Mit Beschwerde vom 23. Mai 2016 wurde fristgerecht die Aufhebung der Einkommensteuerbescheide 2011 bis 2014 sowie die Festsetzung der Einkommensteuer 2011 bis 2014 mit 0,00 € beantragt. Begründend wurde Folgendes ausgeführt:

- Sachverhalt

Die ***9*** GmbH (vormals ***8*** GmbH), deren Sitz bzw. Ort der Geschäftsleitung in der Schweiz liege, erbringe für die ***3*** GmbH, Österreich, Beratungstätigkeiten. Ausgeführt würden diese Leistungen vom Bf. Die Verrechnung erfolge direkt von der ***9*** GmbH.

Der Bf. sei in der Schweiz ansässig und habe in Österreich weder einen Wohnsitz noch einen gewöhnlichen Aufenthalt.

Gesellschafterin der Schweizer Gesellschaft ***13*** GmbH (vormals ***14*** GmbH) sei Frau ***21***. Die ***13*** GmbH halte 100% der Anteile an der Schweizer Gesellschaft

9 GmbH. Die ***13*** GmbH halte weiters 60% an der ***22*** GmbH. Die ***22*** GmbH sei wiederum zu 100% an der ***3*** GmbH beteiligt.

Zwischen der ***9*** GmbH und der ***3*** GmbH sei ein mündlicher Vertrag hinsichtlich Beratungsleistungen abgeschlossen worden, der unter anderem die Übernahme von Geschäftsführungssachen umfasse. Die ***9*** GmbH erbringe aufgrund dieses mündlichen Vertrages regelmäßig Leistungen an die ***3*** GmbH, die durch den Bf. ausgeführt würden. Die ***9*** GmbH stelle Rechnungen an die ***3*** GmbH für die Beratungsleistung aus. Der Bf. stehe in einem Dienstverhältnis zur ***9*** GmbH und bekomme auch von dieser ein Gehalt. Die Einkünfte aus diesem Dienstverhältnis seien in der Schweiz besteuert und die darauf entfallenden Steuern seien in der Schweiz entrichtet worden.

Der Bf. sei bis 2010 rund zwei bis drei Tage pro Woche bei der bzw. für die ***3*** GmbH tätig gewesen. Seit 2010 sei der Bf. maximal ein bis zwei Tage in der Woche bei der bzw. für die ***3*** GmbH tätig. Zu betonen sei, dass der Bf. zwar im angegebenen Zeitrahmen für die ***3*** GmbH tätig gewesen sei, jedoch nicht immer vor Ort in ***12***. Der Bf. fahre auch zu Kunden und Lieferanten der ***3*** GmbH, die nicht in Österreich (insbesondere in Deutschland) ansässig seien. Auch aufgrund von Urlauben und Krankenständen sei seine Anwesenheit zeitweise unterbrochen worden.

In Anbetracht der beengten Raumsituation bei der ***3*** GmbH halte sich der Bf. nur eingeschränkt in den Räumlichkeiten dieser Firma auf. Nachdem der Bf. die für die Beratung erforderlichen Unterlagen immer mit sich führe, verfüge er über kein eigenes Büro und auch über keinen Schreibtisch oder (absperzbaren) Schrank. Der Bf. arbeite auf Plätzen von (krankheits- oder urlaubsbedingt) nicht anwesenden Mitarbeitern. Während seiner Anwesenheit stehe ihm teilweise ein höhenverstellbarer, flexibler Tisch zur Verfügung, welcher vom Bf. wie ein mobiles Stehpult genutzt werde. Aufgrund der technischen Beschaffenheit (höhenverstellbar) werde dieser Tisch auch anderweitig, wie z.B. für Besprechungen genutzt.

- Zurechnung der Einkünfte
 1. Markteinkommenstheorie

Nach der allgemeinen Markteinkommenstheorie seien Einkünfte demjenigen zuzurechnen, dem auch die Einkunftsquelle zuzurechnen sei. Die Einkunftsquelle könne sich auf das wirtschaftliche Eigentum, auf ein Nutzungsrecht oder eine bloße Tätigkeit gründen. Die Zurechnung von Einkünften müsse sich nicht mit dem wirtschaftlichen Eigentum an der Einkunftsquelle decken. Zurechnungssubjekt sei derjenige, der aus der Tätigkeit das Unternehmerrisiko trage, der also die Möglichkeit besitze, die sich bietenden Marktchancen auszunützen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern. Für die Zurechnung von Einkünften sei es entscheidend, ob das Zurechnungssubjekt über die Einkunftsquelle verfüge, also wirtschaftlich über diese disponieren und so die Art ihrer Nutzung bestimmen könne (vgl. Ruppe in Tipke, Einkunftsquellen, 18; dem folgend VwGH 20.9.1988, 87/14/0167, 1989,56;

VwGH 9.7.1997, 95/13/0025; vgl. auch unter anderem Ehrke-Rabel in Lang/Schuch/Staringer (Hrsg), Einkünftezurechnung im Internationalen Steuerrecht, 31ff; Kofler, Der steuerliche Durchgriff bei Privatstiftungen, 19ff, 58; Arnold/Ludwig (Hrsg), Stiftungshandbuch, Rz 1/47ff).

Dies decke sich im Wesentlichen auch mit der Rechtsansicht der Finanzverwaltung (EStR 2000 Rz 104, vor der Fassung 2. EStR-Wartungserlass 2008 bzw. dem EStR-Wartungserlass 2009).

Allgemeine Vorschriften zur persönlichen Zurechnung von Einkünften würden weder das österreichische EStG noch das KStG (in der Fassung vor dem Abgabenänderungsgesetz 2015 (AbgÄG 2015)) enthalten.

2. Drittanstellung eines Geschäftsführers über eine GmbH

Juristische Personen seien aufgrund der ihnen verliehenen Steuerrechtssubjektivität in der Lage, selbstständig und unabhängig von den Fähigkeiten ihrer Anteilseigner Einkünfte zu erzielen. Das bedeute, dass sie grundsätzlich Zurechnungssubjekt von Einkünften seien (vgl. Fischer, Einkünftezurechnung im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, 15.ÖJT (2004), 7 (35)). Der Geschäftsführer einer GmbH könne nicht nur von der Gesellschaft, sondern auch von einem Dritten angestellt werden, da nach herrschender Lehre und Rechtsprechung die gesellschaftsrechtliche Bestellung einer natürlichen Person zum Geschäftsführer von deren dienstrechtlicher Anstellung zu unterscheiden sei (VwGH 25.6.2008, 2008/15/0014; vgl. auch Arnold, ÖStZ 2009/229, 120).

Laut Ehrke-Rabel/Zierler (Einkünftezurechnung bei höchstpersönlichen Tätigkeiten, SWK 12, 2009, S. 423) sei eine Zurechnung der Einkünfte an eine Kapitalgesellschaft auch steuerlich dort anzuerkennen, wo kein ausdrückliches zivil- oder gesellschaftsrechtliches Verbot bestehe.

Mit dem 2. EStR-Wartungserlass 2008 bzw. dem EStR-Wartungserlass 2009 habe das BMF eine Ergänzung der Rz 104 EStR hinsichtlich der Zurechnung der Einkünfte bei einer zwischengeschalteten Kapitalgesellschaft vorgenommen. So seien Einkünfte gemäß Rz 104 der EStR 2000 bei „Zwischenschaltung“ einer unter dem Einfluss des Steuerpflichtigen oder seiner nahen Angehörigen stehenden (zwischengeschalteten) Kapitalgesellschaft insbesondere dann der natürlichen Person zuzurechnen, wenn die Kapitalgesellschaft

- in Hinblick auf die betreffende Tätigkeit selbst Marktchancen nicht nutzen könne und
- über keinen eigenständigen, sich von der natürlichen Person abhebenden geschäftlichen Betrieb verfüge.

Nach der von der Finanzverwaltung vertretenen Auffassung könne eine „zwischengeschaltete“ Kapitalgesellschaft Marktchancen insbesondere dann nicht (selbst) nutzen, wenn die Tätigkeit entweder aufgrund eines gesetzlichen oder statutarischen Verbots nur von natürlichen Personen erbracht werden könne (so z.B. Drittanstellung von Vorständen). Wickle eine natürliche Person ihr Geschäftsführerstellungsverhältnis über ihre GmbH ab, so sollten die

Vergütungen für die Geschäftsführertätigkeit unmittelbar der natürlichen Person zuzurechnen sein, da die GmbH die Marktchancen selbst nicht nutzen könne und auch kein eigenständiger, sich von der Geschäftsführertätigkeit abhebender Betrieb der GmbH vorliege. Mit dieser Ergänzung der Rz 104 habe das BMF derartigen Konstruktionen einen Riegel vorgeschoben und würde die Zwischenschaltung einer GmbH bei höchstpersönlich zu erbringenden Leistungen, wie jener eines Geschäftsführers, ausgeschlossen.

Zu bedenken sei, dass die Rechtsansicht der Finanzverwaltung hinsichtlich der Zurechnung höchstpersönlicher Leistungen an die natürliche Person auf keiner Grundlage beruhe, welche vom Gesetz und/oder von der Rechtsprechung gedeckt sei. Die Einkommensteuerrichtlinien seien daher zu weit formuliert.

Der VwGH habe sich erstmals ausdrücklich in seinem Erkenntnis vom 4.9.2014, 2011/15/0149, mit der Frage der Zurechnung von Einkünften an eine „Management-GmbH“ auseinandergesetzt. Wenngleich sich der VwGH im Rahmen dieses Erkenntnisses nicht ausdrücklich mit den in Rz 104 EStG 2000 getroffenen Aussagen auseinandersetze, gebe er im Ergebnis zu erkennen, dass er den in Rz 104 EStR 2000 vertretenen Zurechnungskriterien betreffend „zwischengeschaltete“ Kapitalgesellschaften grundsätzlich nicht folge. So sei eine Zurechnung von Einkünften, die aus der Gestellung eines Geschäftsführers erzielt würden, an eine Management-GmbH auf der Grundlage der allgemeinen Zurechnungsgrundsätze grundsätzlich anzuerkennen. Eine Zurechnung dieser Einkünfte an eine natürliche Person (den Geschäftsführer) könne nur bei Vorliegen eines Scheingeschäfts (im Sinne des § 23 Abs. 1 BAO) oder bei Vorliegen eines Gestaltungsmissbrauchs (im Sinne des § 22 BAO) erfolgen (vgl. auch Leitner, VwGH zur Einkünftezurechnung an eine „Management-GmbH“, in ÖStZ 2014, 591).

Im Hinblick auf die Rechtsprechung des VwGH könne zusammenfassend festgehalten werden, dass dieser in seiner Rechtsprechung (z.B. VwGH 4.9.2014, 2011/15/0149) der in Rz 104ff EStR vertretenen Rechtsansicht der Finanzverwaltung nicht gefolgt sei (vgl. Keppert, SWK 2/2016, S. 77). Lediglich im Fall des Vorliegens von Missbrauch oder eines Scheingeschäfts habe der VwGH die direkte Zurechnung der Einkünfte z.B. bei einem Geschäftsführer als natürliche Person angenommen (vgl. Zurechnung von Einkünften bei zwischengeschalteter GmbH, in SWK 34/35 2015, S. 1547).

Da die Judikatur des VwGH der in Rz 104 EStR dargelegten finanzbehördlichen Rechtsansicht nicht gefolgt sei, habe der Gesetzgeber im Rahmen des Abgabenänderungsgesetzes 2015 die Rechtsansicht der Finanzbehörde in § 2 Abs. 4a EStG kodifiziert. Dieser Bestimmung zufolge seien seit 1.1.2016 nunmehr Einkünfte aus der Tätigkeit als organschaftlicher Vertreter einer Körperschaft der leistungserbringenden natürlichen Person zuzurechnen.

Es stelle sich in diesem Zusammenhang überhaupt die Frage, ob es nicht verfassungswidrig wäre, bestimmte Berufsgruppen steuerlich von der Rechtsform der GmbH auszuschließen (vgl. Stellungnahme KWT 27/SN-159/ME, 2; vgl. auch Schlager/Titz, Ertragsteuerliche Änderungen

im AbgÄG: Neues zur Einkünftezurechnung, Einlagenrückzahlung und „Wegzugsbesteuerung“, RWZ 2015, 375).

3. Beurteilung des konkreten Sachverhalts

Das Finanzamt habe die Einkommensteuer für die Jahre 2007 bis 2010 im Rahmen der Beschwerdeentscheidung beim Bf. festgesetzt. Die Finanzverwaltung habe in Ihrer Bescheidbegründung ausgeführt, dass die Tätigkeit als Geschäftsführer eine höchstpersönliche sei und daher die Einkünfte aus der Geschäftsführertätigkeit nach der geltenden Rechtsprechung nicht der ***9*** GmbH, sondern dem Geschäftsführer, dem Bf., zuzurechnen seien. Dieser Ansicht folgend sei auch für die beschwerderelevanten Jahre 2011 bis 2014 Einkommensteuer beim Bf. festgesetzt worden.

Zunächst sei festzuhalten, dass die in den EStR 2000 in Rz 104ff vertretene Ansicht der Finanzverwaltung für den beschwerderelevanten Zeitraum von 2011 bis 2014 weder durch das Gesetz noch durch die Rechtsprechung gedeckt sei. Es sei lediglich eine Richtlinienmeinung der Finanzverwaltung. Der VwGH habe sich sogar in seinem Erkenntnis vom 4.9.2014, 2011/15/0149, gegen die Ansicht der Finanzverwaltung ausgesprochen. Der VwGH anerkenne auf der Grundlage der allgemeinen Zurechnungstheorie sehr wohl eine Zurechnung von Einkünften an eine GmbH, die aus der Gestellung eines Geschäftsführers erzielt würden.

Die von der Finanzverwaltung in der Bescheidbegründung getroffene Aussage, dass nach der geltenden Rechtsprechung eine Zurechnung von Einkünften aus der Geschäftsführertätigkeit für den Zeitraum 2007 bis 2010 sowie 2011 bis 2014 nicht an die ***9*** GmbH zu erfolgen habe, sei daher nicht korrekt. Die Rechtsprechung habe sich sogar gegen die Zurechnung der Einkünfte aus der Geschäftsführertätigkeit an die natürliche Person ausgesprochen. Die Bestimmung des § 2 Abs. 4a EStG 1988, die im Rahmen des Abgabenänderungsgesetzes 2015 hinsichtlich der Zurechnung von persönlichen Einkünften eingeführt worden sei, trete erst mit 1.1.2016 in Kraft. Auch diese Bestimmung sei für den relevanten Beschwerdezeitraum nicht anwendbar.

Vollständigkeitshalber werde festgehalten, dass die ***9*** GmbH neben der Geschäftsführungs- und Beratungstätigkeit für die ***3*** GmbH auch Beratungsleistungen (wie z.B. Interimsmanagement, Strategieentwicklung) für weitere Industrieunternehmen erbracht habe. Darüber hinaus habe die ***9*** GmbH neben der Geschäftsführertätigkeit für die ***3*** GmbH auch Geschäftsführertätigkeiten für die ***23*** erbracht.

Die vom Finanzamt vertretene Ansicht, dass „in wirtschaftlicher Betrachtungsweise materiell gewollter Leistungserbringer nicht die zwischengeschaltete GmbH ist, sondern der Bf. selbst“, könne wohl im vorliegenden Fall nicht zutreffen. Die ***9*** GmbH trage aus der Tätigkeit das Unternehmerrisiko und besitze die Möglichkeit Marktchancen selbst zu nutzen, Leistungen zu erbringen bzw. zu verweigern. Die ***9*** GmbH verfüge über einen eigenständigen, sich von

der natürlichen Person abhebenden geschäftlichen Betrieb, könne wirtschaftlich über die Einkünfte disponieren und auch die Art ihrer Nutzung bestimmen.

Ertragsteuerlich seien somit die Einkünfte für den beschwerderelevanten Zeitraum von 2011 bis 2014 jedenfalls der ***9*** GmbH zuzurechnen.

- Beschränkte Steuerpflicht nach § 98 EStG der ***9*** GmbH

Grundsätzlich bestehe nur hinsichtlich jener Einkünfte österreichische Einkommensteuerpflicht, die in § 98 EStG taxativ aufgezählt seien. Der beschränkten Steuerpflicht würden natürliche Personen nur insoweit unterliegen, als sie Einkünfte mit Inlandsbezug erzielen würden. Über § 21 Abs. 1 KStG würden die Bestimmungen über die beschränkte Steuerpflicht auch auf beschränkt steuerpflichtige Körperschaften im Sinne des § 1 Abs. 3 Z 1 KStG Anwendung finden. Eine beschränkt steuerpflichtige Körperschaft könne auch Einkünfte aus selbständiger Arbeit beziehen (vgl. Ludwig in Doralt/Ludwig, EStG¹⁵, § 98 Tz 5 mwN).

Wie bereits erwähnt, seien die Einkünfte aus der Geschäftsführer- und Beratungstätigkeit der ***3*** GmbH jedenfalls der ***9*** GmbH zuzurechnen. Beschränkte Steuerpflicht der ***9*** GmbH sei daher im vorliegenden Fall gegeben.

Zwischen dem Bf. und der ***9*** GmbH bestehe ein Geschäftsführeranstellungsverhältnis. Nachfolgend seien die Einkünfte des Bf. im Hinblick auf die ***9*** GmbH steuerlich zu beurteilen (in Hinblick auf die ***3*** GmbH erziele ausschließlich die ***9*** GmbH die Einkünfte, siehe dazu oben). Gemäß § 98 Z 2 EStG würden Einkünfte im Zusammenhang mit einer Geschäftsführer- und Beratungstätigkeit als selbständige Einkünfte erfasst. Der erforderliche Konnex zu Österreich liege darin, dass die erbrachte Leistung in Österreich ausgeübt oder zumindest verwertet werde (EStR 2000 Rz 7920).

- Doppelbesteuerungsabkommen
 1. Verständigungsvereinbarung

Mit der Schweiz sei im Rahmen eines Verständigungsverfahrens Einvernehmen darüber erzielt worden, dass Einkünfte eines Geschäftsführers stets unter Art. 15 DBA Schweiz „unselbstständige Einkünfte“ (BGBl 1975/54) zu subsumieren seien. Die Einordnung unter Art. 15 DBA Schweiz solle unabhängig davon vorgenommen werden, ob der Geschäftsführer über (eine wesentliche oder unwesentliche) Beteiligung an der Gesellschaft verfüge oder nicht (Erlass des Bundesministeriums für Finanzen vom 19.3.1992, 04 04283/I-IV/92, AÖF 1992/153).

Der Bf. würde daher demnach Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit beziehen.

2. Befreiung der Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit gemäß DBA Österreich-Schweiz

Unbestritten sei daher, dass der Bf. aufgrund seiner Tätigkeit bzw. der Verwertung der Leistung in Österreich gemäß § 98 EStG grundsätzlich beschränkt steuerpflichtig sei.

Um eine Doppelbesteuerung der Einkünfte aus dieser Tätigkeit - einmal in Österreich und einmal in der Schweiz - zu vermeiden, sei das DBA zwischen Österreich und der Schweiz heranzuziehen.

Unselbstständige Einkünfte würden unter Art. 15 DBA Schweiz fallen. Gemäß Art. 15 Abs. 1 DBA Schweiz habe grundsätzlich nur der Ansässigkeitsstaat der Person, welche die Einkünfte aus unselbstständiger Arbeit beziehe, das Besteuerungsrecht. Werde allerdings die Arbeit im anderen Vertragsstaat ausgeübt, habe der Ausübungsstaat das Besteuerungsrecht. In diesem Fall seien die Einkünfte gemäß Art. 23 Abs. 1 DBA Schweiz von in der Schweiz ansässigen Personen in der Schweiz von der Besteuerung (unter Progressionsvorbehalt) auszunehmen.

Art. 15 Abs. 2 DBA Schweiz sehe eine Ausnahme von dieser Regelung vor. Nach dieser Vorschrift komme dem Ansässigkeitsstaat (Schweiz) das ausschließliche Besteuerungsrecht zu, wenn

- a. sich der Arbeitnehmer im Ausübungsstaat (Österreich) innerhalb eines Zeitraumes von 12 Monaten nicht länger als 183 Tage aufhalte,
- b. die Vergütungen von einem oder für einen Arbeitgeber gezahlt würden, der nicht im Tätigkeitsstaat (Österreich) ansässig sei und
- c. die Vergütungen nicht von einer Betriebsstätte oder festen Einrichtung des Arbeitgebers im Tätigkeitsstaat (Österreich) gezahlt würden.

Der Bf. sei in der Schweiz ansässig und führe eine unselbstständige Arbeit in Österreich aus. Nach Art. 15 Abs. 1 DBA Schweiz hätte demnach Österreich das Besteuerungsrecht. Hinsichtlich des Ausnahmetatbestandes vom Prinzip des Tätigkeitsortes gemäß Art. 15 Abs. 2 DBA Schweiz werde nachfolgend überprüft, ob dieser im konkreten Fall erfüllt sei.

a) 183-Tage-Regel

Die Berechnung der 183-Tage-Frist erfolge nach Anwesenheitszeiten. Das DBA Österreich - Schweiz richte sich dabei nach dem Kalenderjahr (vgl. Lang, Einführung in das Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, 103f).

Wie bereits ausgeführt worden sei, sei der Bf. bis 2010 rund zwei bis drei Tage pro Woche bei der bzw. für die ***3*** GmbH tätig gewesen. Seit 2010 sei der Bf. maximal ein bis zwei Tage in der Woche bei der bzw. für die ***3*** GmbH tätig. Der Bf. sei zwar im angegebenen Zeitrahmen für die ***3*** GmbH tätig gewesen, jedoch nicht immer vor Ort in ***12*** anwesend gewesen. Der Bf. fahre auch zu Kunden und Lieferanten der ***3*** GmbH, die nicht in Österreich (sondern insbesondere in Deutschland) ansässig seien. Auch aufgrund von Urlauben und Krankenständen sei seine Anwesenheit zeitweise unterbrochen worden.

Bei einer Tätigkeitsdauer von drei/zwei Tagen pro Woche würde dies nur einer Summe von 156/104 Tagen im Jahr entsprechen. Da der Bf., wie oben beschrieben, jedoch öfters bei Kunden und Lieferanten im Ausland sei, sei der Bf. wesentlich weniger Tage im Jahr tatsächlich in ***12*** anwesend gewesen.

Die Grenze von 183 Tagen werde daher in keinem Fall überschritten. Die erste Voraussetzung sei damit erfüllt.

b) Vergütungen

Die Ausnahmeregelung setze voraus, dass die Vergütungen von einem oder für einen Arbeitgeber gezahlt würden, der nicht im Tätigkeitsstaat ansässig sei.

Die ***9*** GmbH, die in der Schweiz ansässig sei, erbringe Beratungsleistungen an die ***3*** GmbH. Die ***9*** GmbH stelle für die erbrachten Leistungen Rechnungen an die ***3*** GmbH. Der Bf. stehe in einem Dienstverhältnis zur ***9*** GmbH. Die Vergütungen an den Bf. für die unselbständige Tätigkeit würden von der ***9*** GmbH, die in der Schweiz ansässig sei, gezahlt.

Da die Vergütungen von einem Arbeitgeber, der nicht im Tätigkeitsstaat (Österreich) ansässig sei, gezahlt würden, sei somit auch die zweite Voraussetzung der Ausnahme vom Tätigkeitsprinzip erfüllt.

c) Betriebsstätte oder feste Einrichtung des Arbeitgebers

Eine Betriebsstätte im Sinne des § 29 Abs. 1 BAO sei „jede feste örtliche Anlage oder Einrichtung, die der Ausübung eines Betriebes oder wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes dient“. Das heißt, die Betriebsstättendefinition verlange, dass in der festen Einrichtung dauerhaft die Geschäftstätigkeit jenes Unternehmers, dem die Betriebsstätte zugeordnet werden solle, ausgeübt werde. Dies setze voraus, dass der Unternehmer ständig über die Einrichtung in einer Weise verfügen könne, die für die Ausübung einer Geschäftstätigkeit erforderlich sei (vgl. Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer (Hrsg), Die beschränkte Steuerpflicht im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht (2004), 107; vgl. dazu auch ob auch das Schreiben vom 14.3.2011).

Ein Mitbenutzungsrecht an Büro- und/oder Freiflächen, ohne Zugriffsmöglichkeit auf bestimmte Flächen, begründe keine Betriebsstätte (Bendlinger, Die Betriebsstätten in der Praxis des internationalen Steuerrechts (2009), 36 mwN). Im Erkenntnis vom 25.11.1992, 91/13/0144, gelange der VwGH zu der Auffassung, dass allein ein zur Verfügung gestellter Schreibtisch nicht für die Tätigkeit eines Geschäftsführers ausreiche und daher keine feste Einrichtung im Sinne des Art. 14 DBA begründet werde. Nach Ansicht des VwGH wäre eine feste Einrichtung erst gegeben, wenn dem Geschäftsführer bei Bedarf nicht nur ein Schreibtisch, sondern auch der Raum, in welchem dieser Schreibtisch stehe, und darin weitere

Einrichtungsgegenstände (wie etwa zur Aufbewahrung der benötigten Geschäftsführungsunterlagen) und weitere Hilfsmittel zur Ausübung der Geschäftsführertätigkeit (wie etwa ein Telefon, ein Telefaxgerät, Material zur Verfassung eventueller Korrespondenz, etc.), zur Verfügung stünden. Das heißt, allein das Zurverfügungstellen eines Schreibtisches ohne üblicher Büroausstattung bzw. die bloße Anwesenheit in Büroräumen eines anderen Unternehmens vermittle keine Verfügungsmacht über Geschäftseinrichtungen (vgl. UFS 24.10.2003, RV/0606-S/02). Die Begründung einer Betriebsstätte setze demnach grundsätzlich ein ausschließliches Nutzungsrecht voraus (vgl. BMF 4.5.1994, EAS 437). Ein weiteres VwGH-Erkenntnis vom 18.3.2004, 2000/15/0118, besage, dass eine Betriebsstätte insofern anzunehmen wäre, wenn es sich um eine Mitbenutzung sämtlicher Betriebsgebäude inklusive der darin befindlichen Geschäftsausstattung handle.

Gemäß Art. 5 Abs. 7 OECD-MA sowie Art. 5 Abs. 6 des DBA Schweiz werde allein dadurch, dass eine in einem Vertragsstaat ansässige Gesellschaft eine Gesellschaft beherrsche oder von einer Gesellschaft beherrscht werde, die im anderen Vertragsstaat ansässig sei, keine der beiden Gesellschaften zur Betriebsstätte der anderen (vgl. auch Toifl, in Gassner/Lang/Lechner, Die Betriebsstätte im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, 128f; Bendlinger, Die Betriebsstätte in der Praxis des internationalen Steuerrechts, 115). Diese Regelung beziehe sich nicht nur auf Beziehungen zwischen Mutter- und Tochtergesellschaften bzw. Konzernbeziehungen, sondern gelte auch im Verhältnis zwischen einer Gesellschaft und jedem anderen Gesellschafter (vgl. Wassermeyer/Lang/Schuch, Kommentar Doppelbesteuerung, Art. 5 MA, Rz 250). Gesellschafter könne dabei jede juristische oder natürliche Person sein (vgl. Vogel/Lehner, Doppelbesteuerungsabkommen⁴, Art. 5 Abs. 7, Rz 167). Auch eine Personengesellschaft könne Gesellschafter sein. In keinem dieser Fälle begründe die Gesellschaft eine Betriebsstätte des Gesellschafters (vgl. Wassermeyer/Lang/Schuch, Kommentar Doppelbesteuerung, Art. 5 MA, Rz 250). Die Regelung des Art. 5 Abs. 6 DBA Schweiz sei daher unter anderem dahin zu verstehen, dass die feste Geschäftseinrichtung der beherrschten Gesellschaft nicht schon aus Beherrschungsgründen als feste Geschäftseinrichtung der beherrschenden Gesellschaft bzw. des beherrschenden Gesellschafters anzusehen sei (vgl. Wassermeyer/Lang/Schuch, Kommentar Doppelbesteuerung, Art. 5 MA, Rz 258). Auch die beherrschende Gesellschaft sei keine Betriebsstätte der beherrschten Gesellschaft (vgl. Vogel/Lehner, Doppelbesteuerungssteuervertrag⁴, Art. 5 Abs. 7 Rz 166).

Der Ansicht des Finanzamtes, dass der Bf. „höchstpersönliche Tätigkeiten“ in den Räumlichkeiten der ***3*** GmbH erbracht und jederzeit Zutritt zu den Räumlichkeiten habe und dadurch eine Betriebsstätte begründet werde, sei nicht zustimmen. Der Zutritt zu den Räumlichkeiten des Bf. sei im konkreten Fall eingeschränkt.

Die Arbeiten für die ***3*** GmbH würden vom Bf. physisch in der Schweiz am Sitz der ***9*** GmbH, in Österreich am Sitz der ***3*** GmbH und von unterwegs (z.B. Kunden-

und Bankbesuche) erbracht. Arbeitsmittel wie Laptop und Schreibzeug würden vom Bf. selbst mitgebracht und mangels eines ausschließlich ihm zur Verfügung stehenden Arbeitsplatzes wieder mitgenommen.

In Anbetracht der beengten Raumsituation bei der ***3*** GmbH halte sich der Bf. nur eingeschränkt in den Räumlichkeiten der ***3*** GmbH auf. Nachdem er die für die Beratung erforderlichen Unterlagen immer mit sich führe, verfüge er über kein eigenes Büro bzw. auch über keinen Schreibtisch oder (absperzbaren) Schrank. Der Bf. arbeite auf Plätzen von (krankheits- oder urlaubsbedingt) nicht anwesenden Mitarbeitern und während seiner Anwesenheit stehe ihm nur ein höhenverstellbarer, flexibler Tisch zur Verfügung, welcher vom Bf. wie ein mobiles Stehpult genutzt werde. Aufgrund der technischen Beschaffenheit (höhenverstellbar) werde dieser Tisch auch anderweitig, wie z.B. für Besprechungen genutzt.

Zusammenfassend könne daher festgehalten werden, dass dem Bf. kein eigenes Büro, kein Schreibtisch, kein (absperzbarer) Schrank oder sonstiges, weder in seiner Anwesenheit noch Abwesenheit, bei der ***3*** GmbH zur Verfügung stünden. Sollte der flexible Tisch in seiner Anwesenheit bei der ***3*** GmbH nicht anderweitig benutzt werden, könne er diesen für die Ausübung seiner Tätigkeit für die eingeschränkte Zeit während seiner Anwesenheit bei der ***20*** verwenden. Alternativ könne er auch auf Plätzen von nicht anwesenden Mitarbeitern arbeiten.

Entsprechend den obigen Ausführungen komme es daher zu keiner Begründung einer Betriebsstätte der ***9*** GmbH in Österreich.

d) Schlussfolgerung

Da entsprechend den obigen Ausführungen die 183-Tage-Grenze nicht überschritten werde und die Vergütungen von einem Arbeitgeber gezahlt würden, der nicht in Österreich ansässig sei sowie keine Betriebsstätte in Österreich vorliege, seien die Voraussetzungen des Art. 15 Abs. 2 DBA Schweiz erfüllt. Daher komme der Schweiz als Ansässigkeitsstaat das alleinige Besteuerungsrecht zu. Österreich dürfe die Einkünfte aus unselbstständiger Arbeit des Bf. nicht besteuern.

3. Zusammenfassung

Der Bf. beziehe Einkünfte aus unselbstständiger Arbeit, die gemäß § 98 EStG grundsätzlich in Österreich der beschränkten Steuerpflicht unterliegen würden. Unselbstständige Einkünfte würden unter Art. 15 DBA Schweiz fallen. Nach Art. 15 Abs. 2 DBA habe die Schweiz das alleinige Besteuerungsrecht für Einkünfte des Bf., wenn sich der Bf. im Ausübungsstaat innerhalb eines Zeitraumes von 12 Monaten nicht länger als 183 Tage aufhalte, die Vergütungen von einem oder für einen Arbeitgeber gezahlt würden, der nicht im

Tätigkeitsstaat ansässig sei sowie die Vergütungen nicht von einer Betriebsstätte oder festen Einrichtung des Arbeitgebers im Tätigkeitsstaat gezahlt würden.

Da die 183-Tage-Grenze nicht überschritten werde und die Vergütung für die unselbständige Arbeit des Bf. von einem Arbeitgeber, der nicht in Österreich ansässig sei und auch keine Betriebsstätte in Österreich unterhalte, gezahlt werde, seien die Voraussetzungen des Art. 15 Abs. 2 DBA Schweiz erfüllt.

Die Schweiz habe daher aufgrund der Ausnahmeregelung von Tätigkeitsortprinzip des Art. 15 Abs. 2 DBA das alleinige Besteuerungsrecht.

Mit Beschwerdevereinscheidungen vom 19. April 2019 wurde die Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide 2011 bis 2014 unter Verweis auf die ausführliche Stellungnahme im Vorlagebericht vom 19. April 2019 betreffend Einkommensteuer 2007 bis 2010 als unbegründet abgewiesen. Hinsichtlich des ohne Nachweises und Aufteilungsschlüssels ins Treffen geführten Beschwerdevorbringens, der Bf. würde die Geschäftsführungstätigkeit sowohl in Österreich als auch in der Schweiz sowie von unterwegs aus ausüben, wurde auf EAS 1431 vom 23. März 1999 verwiesen.

Im fristgerecht eingebrachten Vorlageantrag wurde unter Wiedergabe des Beschwerdevorbringens ergänzend dargestellt, wie sich die von der ***9*** GmbH in den Streitjahren in Rechnung gestellten Honorare auf die ***3*** GmbH sowie auf ihre sonstigen Kunden (Industrieunternehmen) verteilen.

Verhältnis der der ***3*** GmbH in Rechnung gestellten Honorare zum Gesamtumsatz

	2011	2012	2013	2014
3 GmbH	49.350,00 CHF (39.480,00 €)	50.610,00 CHF (42.000,00 €)	51.660,00 CHF (42.000,00 €)	50.988,00 CHF (42.000,00 €)
Gesamtumsatz	179.276,48 CHF (143.421,18 €)	176.652,79 CHF (146.599,82 €)	117.447,73 CHF (95.485,96 €)	169.374,00 CHF (139.517,29 €)
Anteil ***3*** GmbH	27,5%	28,6%	44,0%	30,1%
Wechselkurs Euro - CHF	1,25	1,205	1,23	1,214

Im Vorlagebericht vom 2. November 2020 führte das Finanzamt in seiner Stellungnahme aus, die vom Bf. in Österreich erbrachten Leistungen würden nach der Drei-Stufentechnik, welche in der Folge näher erläutert werde, dem österreichischen Besteuerungsrecht unterliegen.

a) Besteuerung nach rein innerstaatlichem Recht

Gemäß § 1 Abs. 3 EStG 1988 sei der Bf. in Österreich beschränkt steuerpflichtig, da er weder seinen Wohnsitz noch seinen gewöhnlichen Aufenthalt in Österreich habe.

Die beschränkte Steuerpflicht erstrecke sich jedoch nur auf die in § 98 EStG 1988 aufgezählten Einkünfte. Der Bf. beziehe gemäß § 98 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 22 leg. cit.). Die Arbeit werde vom Bf. im Inland persönlich ausgeübt bzw. jedenfalls in Österreich verwertet. Wie in der Vereinbarung zwischen der ***3*** GmbH und der ***9*** GmbH beschrieben werde, gelte der Bf. als Berater in Angelegenheiten der Geschäftsführung. Zudem sei der Bf. laut Firmenbuchauszug Geschäftsführer der ***3*** GmbH. Der wirtschaftliche Erfolg der durch den Bf. persönlich ausgeübten Tätigkeit komme der ***3*** GmbH und in weiterer Folge der inländischen Volkswirtschaft zu. Dass der Geschäftsführer seine Arbeit persönlich ausübe, entspreche sowohl dem Berufsbild als auch der allgemeinen Lebenserfahrung.

b) Einschränkung des Besteuerungsrechts durch das DBA-Schweiz?

Grundsätzlich wäre Art. 14 DBA-Schweiz anzuwenden. Jedoch sei aufgrund des Verständigungsverfahrens zwischen der Schweiz und Österreich (Erlass vom 19.3.1992, AÖF 1992/153) Einvernehmen dahingehend erzielt worden, dass die Bezüge von Gesellschafter-Dienstnehmern nicht unter Art. 14 (selbständige Arbeit), sondern unter Art. 15 (unselbständige Arbeit) des DBA-Schweiz fallen würden.

Gemäß Art. 15 DBA-Schweiz dürften Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in der Schweiz ansässige Person (vorbehaltlich der Art. 16, 18 und 19) aus unselbständiger Arbeit beziehe, nur in der Schweiz besteuert werden, es sei denn, dass die Arbeit in Österreich ausgeübt werde. Werde die Arbeit in Österreich ausgeübt, so sei sie auch in Österreich zu besteuern.

Nach Art. 15 Abs. 2 DBA-Schweiz gebe es jedoch Ausnahmen. So dürften Vergütungen, die eine in der Schweiz ansässige Person für eine in Österreich ausgeübte unselbständige Arbeit beziehe, dennoch in der Schweiz versteuert werden, wenn sich der Empfänger während des betreffenden Steuerjahres nicht länger als 183 Tage in Österreich aufhalte (lit. a), die Vergütungen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt würden, der nicht in Österreich ansässig sei (lit. b) und die Vergütungen nicht von einer Betriebsstätte oder festen Einrichtung getragen würden, die der Arbeitgeber in Österreich habe.

- 183-Tage-Regel

Für die Berechnung der 183-Tagesregel seien die Aufenthaltstage maßgeblich. Maßgeblich hierbei sei der physische Aufenthalt in einem Land. In die Berechnung der Aufenthaltstage seien Samstage, Sonn- und Feiertage, Urlaubstage und arbeitsfreie Tage mit einbeziehen (BMF-Erlass vom 18.11.1991, GZ. 04 0610/169-IV/4/91). Es sei grundsätzlich unerheblich, ob die Aufenthaltszeit dem Arbeitsplatz gewidmet sei. Das DBA-Schweiz gebe vor, dass die 183-Tages-Grenze innerhalb eines Veranlagungsjahres durchzuführen sei. Beim Bf. handle es sich um den einzigen Geschäftsführer der ***3*** GmbH. Im Vorlageantrag habe der Bf. vorgebracht, dass

er zwei bis drei Tage pro Woche physisch in der ***3*** GmbH anwesend gewesen sei. Dies entspreche richtigerweise einer Summe von 154/104 Tagen im Jahr. Jedoch würden beispielsweise auch Urlaubstage in die Berechnung mit einbezogen. Auch der Besuch von österreichischen Kunden oder Lieferanten würde hinzugerechnet. Selbst wenn die vom Bf. behaupteten Abwesenheitstage in Form von Urlauben und Krankenständen nicht hinzugerechnet würden, so wäre die nicht bewiesene oder bescheinigte Behauptung als reine Schutzbehauptung zu werten. Diese Voraussetzung werde daher nicht zwangsweise erfüllt.

- Vergütungen

Aufgrund der Vereinbarung zwischen dem Bf., der ***3*** GmbH und der ***9*** GmbH ergebe sich eine besondere Konstellation:

- Der Bf. sei Geschäftsführer der österreichischen ***3*** GmbH.
- Die ***3*** GmbH habe mit der ***9*** GmbH einen Vertrag darüber geschlossen, dass der Bf. der ***3*** GmbH als Berater/Geschäftsführer zur Verfügung gestellt werde.
- Die ***9*** GmbH stelle hierfür Rechnungen an die ***3*** GmbH und die ***9*** GmbH bezahle dem Bf. nach dessen Angaben Vergütungen für die unselbständige Tätigkeit.

Durch den EStR-Wartungserlass 2008/2 sei die Zurechnungsregel der Rz 104 EStR wie folgt ergänzt worden: „*Vergütungen für höchstpersönliche Tätigkeiten sind ab 1.7.2009 demjenigen zuzurechnen, der die Leistung persönlich erbringt.*“ Dadurch sollten Einkünfte nur demjenigen steuerlich zugerechnet werden, der sie auch generiert habe und daher Dispositionsgewalt für deren Erzielung habe. Die Einkünfte des Bf. würden daher eindeutig ihm selbst zugerechnet, da er die Leistungen (Geschäftsführertätigkeiten inklusive Beratungstätigkeiten) auch tatsächlich selbst erbracht habe.

Zusammengefasst würde die Vergütungen somit von einem Arbeitgeber bezahlt, der in Österreich ansässig sei (der ***3*** GmbH), weil sie ihm steuerlich zuzurechnen seien. Das Tätigkeitsprinzip sei daher nicht erfüllt.

- Betriebsstätte oder feste Einrichtung des Arbeitgebers

Die Definition einer Betriebsstätte richte sich, sofern der Betriebsstättenbegriff vom innerstaatlichen Recht abweiche, nach DBA-Recht (Loukota/Jirosek, Internationales Steuerrecht I/1 Betriebsstätte (Art. 5 OECD) RZ 4). Gemäß Art. 5 DBA-Schweiz sei eine Betriebsstätte eine feste Geschäftseinrichtung, in der die Tätigkeit des Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt werde. Der Ausdruck umfasse unter anderem einen Ort der Leitung, eine Zweigniederlassung oder eine Geschäftsstelle.

Nach den Erfahrungen des täglichen Lebens würden jedem (auch nicht beteiligten) Geschäftsführer Räumlichkeiten zur Verfügung stehen.

Eine Betriebsstätte sei üblicherweise eine feste örtliche Geschäftseinrichtung, durch die die Tätigkeit ganz oder teilweise ausgeübt werde und sie bedürfe

- eines statischen Moments: Verfügungsgewalt über eine bestimmte Einrichtung oder territoriale Anlage (in diesem Fall die Verfügungsgewalt, in das Firmengebäude der ***3*** GmbH zu gelangen, was in diesem Fall eindeutig gegeben sei, zumal der Bf. Geschäftsführer der ***3*** GmbH sei).
- eines funktionalen Moments: Die Einrichtung bzw. das Gebäude müsse für die Tätigkeit geeignet sein. Es spiele dabei keine Rolle, ob der Bf. ein eigenes Büro habe oder ob er teilweise leere Schreibtische von Mitarbeitern benutze bzw. seine Tätigkeiten auf einem höhenverstellbaren Stehtisch verrichte. Könnte der Bf. seine Tätigkeit nicht auf geeignete Art und Weise erledigen, so hätte die ***3*** GmbH mit Sicherheit Platz geschaffen. Es stehe schließlich in ihrem Interesse, dass ihre Geschäfte ordnungsgemäß durchgeführt würden. Wobei diese Argumentation nachrangig sei, da, wie schon obig ausgeführt worden sei, normalerweise jedem Geschäftsführer Räumlichkeiten zur Verfügung stünden. Im Vorlageantrag werde vom Bf. selbst vorgebracht, dass er zumindest den höhenverstellbaren Tisch als mobiles Stehpult jederzeit nutzen könne, weshalb die Funktionalität bzw. die Geeignetheit jedenfalls gegeben seien. Es sei auch nicht unüblich, dass ein Geschäftsführer (und insbesondere ein Fremdgeschäftsführer, der für mehrere Kapitalgesellschaften bestellt sei) seinen Laptop mitnehme.
- und eines zeitlichen Moments: Die Tätigkeit dürfe nicht bloß vorübergehend sein. In Österreich habe sich die Auffassung durchgesetzt, dass Räumlichkeiten erst ab einer Verfügungsdauer von sechs Monaten betriebsstättenbegründend wirken würden (EAS 350, 501, 1234). Jedoch gäbe es seit der österreichisch-schweizerischen Konsultationen vom 10.12.1999 (AÖFV Nr. 34/2000) Einvernehmen darüber, dass die 12-Monatsfrist auch in Bezug auf die Betriebsstättenregelung gelte. Nichts desto trotz gehe es um die Verfügungsmacht über die Betriebsstätte. Ein Geschäftsführer habe Tag und Nacht 365 Tage im Jahr die Möglichkeit, sich in der Betriebsstätte aufzuhalten und somit seine Verfügungsmacht auszuüben.

Die ***9*** GmbH habe somit jedenfalls eine Betriebsstätte bei der ***3*** GmbH begründet. Daher sei eine Ausnahme vom Territorialitätsprinzip jedenfalls ausgeschlossen. Die Vergütungen an den Bf. würden der österreichischen Steuerpflicht unterliegen und das Besteuerungsrecht werde durch das DBA-Schweiz nicht eingeschränkt.

c) Besteuerung nach innerstaatlichem Recht

Vorab solle festgehalten werden, dass der Bf. bis zum 27.4.2011 (das sei der Tag, an dem seine Ehegattin 100%ige Gesellschafterin der ***13*** GmbH geworden sei), mittelbar zu 59,7% an

der ***3*** GmbH beteiligt gewesen sei. Diese mittelbare Beteiligung berechne sich wie folgt: Der Bf. sei zu 99,5% an der ***13*** GmbH beteiligt gewesen. Die ***13*** GmbH sei wiederum zu 60% an der ***25*** GmbH (in der Folge ***25*** GmbH in Liquidation, in weiterer Folge ***22*** GmbH) beteiligt gewesen ($99,5\% \times 0,6 = 59,7\%$). Da die ***25*** GmbH zu 100% an der ***3*** GmbH beteiligt gewesen sei, sei auch der Bf. an dieser mittelbar zu 59,7% beteiligt gewesen.

Da der Bf. mit 59,7% über dem Schwellenwert einer 25%igen Beteiligung gelegen sei, habe er als wesentlich an der ***3*** GmbH beteiligt gegolten. Eine mittelbare Beteiligung über eine Gesellschaft sei einer unmittelbaren Beteiligung gleichzustellen.

Gemäß § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 würden Personen, die an einer Kapitalgesellschaft wesentlich beteiligt seien und deren Beschäftigung für die Gesellschaft sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweisen würde (der VwGH orientiere sich seit dem Erkenntnis des verstärkten Senates vom 10.11.2004, 2003/13/0018, an der Legaldefinition des steuerlichen Dienstverhältnisses in § 47 EStG 1988, wobei § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 das Tatbestandsmerkmal der Weisungsgebundenheit beseitige und somit nur mehr das Merkmal „Eingliederung des Gesellschafter-Geschäftsführers in das Unternehmen“ ausschlaggebend sei), stets Einkünfte aus selbständiger Arbeit beziehen.

Daher sei für die Feststellung, ob ein Gesellschafter-Geschäftsführer Einkünfte nach § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 beziehe, ausschließlich auf die Eingliederung in das Unternehmen abzustellen (VwGH 10.11.2004, 2003/13/0018).

Aus der dauerhaften Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung sei (unabhängig vom konkreten Umfang und tatsächlichen Ausmaß der Geschäftsführertätigkeit) die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Kapitalgesellschaft abzuleiten (VwGH 2.7.2002, 2001/14/0055; VwGH 22.12.2004, 2002/15/0140).

Dem Erkenntnis sei auch zu entnehmen, dass, wenn bei der Tätigkeit eines Gesellschafters für seine Gesellschaft eine auf die gesellschaftsrechtliche Beziehung zurückführende Weisungsungebundenheit vorliege, eine klar erkennbare Eingliederung des Gesellschafters in den Betrieb der Gesellschaft vorliege und somit eine Prüfung weiterer Merkmale irrelevant sei.

Da seit dem 27.4.2011 die Ehegattin des Bf. alle Anteile an der ***13*** GmbH und seit 5.5.2011 die ***13*** GmbH 100% an der ***9*** GmbH halte, habe der Bf. seine (wenn auch nur mittelbare) Beteiligung an der ***3*** GmbH verloren und sei seit diesem Zeitpunkt lediglich Geschäftsführer dieser Gesellschaft.

Damit die Geschäftsführervergütungen des Bf. als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu qualifizieren seien, müssten alle Voraussetzungen eines Dienstverhältnisses im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 vorliegen.

Gemäß § 47 Abs. 2 EStG 1988 liege ein Dienstverhältnis vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schulde. Dies sei der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres Willens unter der Leitung des Arbeitgebers stehe oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet sei. Es spiele keine Rolle, auf welche Art und Weise das Dienstverhältnis zustande gekommen sei (schriftlich, mündlich, konkludent, etc.). Es komme nur auf die tatsächlichen Verhältnisse an (LStR 2002 Rz 933: Kirchmayr/Denk in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG¹⁸ § 47 Rz 14). Es sei daher unerheblich, ob die Vereinbarung als Dienstvertrag oder als Werkvertrag bezeichnet werde. Ausschlaggebend sei einzig die Frage, ob die Tätigkeit die Voraussetzungen eines Dienstverhältnisses nach § 47 Abs. 2 EStG 1988 erfülle oder nicht (LStR 2002 Rz 932).

Für § 47 Abs. 2 EStG 1988 seien insbesondere zwei Kriterien entscheidend: Die Weisungsgebundenheit und die Eingliederung in die geschäftliche Organisation des Arbeitgebers.

Bei der Weisungsgebundenheit gehe es um die persönliche Weisungsgebundenheit, nicht um die sachliche (Kirchmayr/Denk in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG¹⁸ § 47 Rz 35). Der Arbeitnehmer verspreche nicht die Ausführung bestimmter einzelner Arbeiten, sondern stelle seine Arbeitskraft zur Verfügung und führe die Aufgaben nach den Vorgaben des Arbeitgebers durch (VwGH 20.12.2000, 99/13/0223). Beim Geschäftsführer einer GmbH sei die Weisungsgebundenheit in der Regel sehr gering ausgeprägt. Es bedürfe einer grundsätzlichen Weisungsgebundenheit des Geschäftsführers im Hinblick auf die Erfüllung seiner Aufgaben. Da die Ehegattin des Bf. zu mehr als 50% (60%) mittelbar an der ***3*** GmbH beteiligt sei und somit die Sperrminorität zu ihren Gunsten gelte, sei fraglich, ob der Bf. der ***3*** GmbH (und in diesem Sinne insbesondere der Mehrheitsgesellschafterin und zugleich seiner Ehegattin) gegenüber persönlich weisungsgebunden sei. Es erscheine sehr viel wahrscheinlicher, dass der Bf. als erfahrener Geschäftsmann und Geschäftsführer vieler Kapitalgesellschaften die Anteile an der ***13*** GmbH seiner Ehegattin aus steuerlichen Gründen übertragen habe und somit in Wirklichkeit der Bf. selbst alle wesentlichen Entscheidungen treffe. Die Behörde gehe davon aus, dass der Bf. der ***3*** GmbH gegenüber nicht weisungsgebunden sei.

Bezüglich der Eingliederung in die geschäftliche Organisation werde auf die obige Argumentation verwiesen.

Ein Dienstverhältnis zwischen der ***3*** GmbH und dem Bf. liege mangels Vorliegen der Voraussetzung der Weisungsgebundenheit iSd § 47 Abs. 2 EStG 1988 nicht vor, weshalb die Vergütungen für die Geschäftsführertätigkeiten Einkünfte aus selbständiger Arbeit iSd § 22 EStG 1988 darstellen würden.

Gemäß Art. 14 DBA-Schweiz seien Einkünfte aus selbständiger Arbeit grundsätzlich im Ansässigkeitsstaat, somit im Beschwerdefall in der Schweiz, zu besteuern. Dies gelte jedoch

nicht, wenn die Person für die Ausübung ihrer Tätigkeit in einem anderen Vertragsstaat (Österreich) über eine feste Einrichtung verfüge. Die österreichische Rechtsprechung vertrete die Ansicht, dass aufgrund der fehlenden Legaldefinition der „festen Einrichtung“ die Betriebsstättendefinition (siehe oben) heranzuziehen sei (VwGH 21.5.1997, 96/14/0084; VwGH 18.3.2004, 2000/15/0118). Somit würden die Einkünfte dem österreichischen Besteuerungsrecht unterliegen. Die Einkünfte aus selbständiger Arbeit dürften jedoch nur insoweit in Österreich besteuert werden, als sie der festen Einrichtung zugerechnet werden könnten.

Durch den EStR-Wartungserlass 2008/2 sei die Zurechnungsregel der Rz 104 der EStR wie folgt ergänzt worden: *„Vergütungen für höchstpersönliche Tätigkeiten sind ab 1.7.2009 demjenigen zuzurechnen, der die Leistung persönlich erbringt.“* Der Bf. erbringt die Tätigkeit für die ***3*** GmbH und dies persönlich. Er selbst generiere die Einkünfte und habe die Dispositionsgewalt über deren Erzielung.

Werde also eine GmbH im Bereich der „Interim Management“ tätig (wie die ***9*** GmbH) und würden in diesem Rahmen Geschäftsführertätigkeiten bei österreichischen Gesellschaften (der ***3*** GmbH) wahrgenommen, so seien die von der österreichischen Gesellschaft geleisteten Entgelte den als Geschäftsführer agierenden physischen Personen (somit dem Bf.) zuzurechnen und zwar auch dann, wenn der Vertrag über die Übernahme der Leitungsfunktionen ausschließlich mit der Schweizer GmbH (der ***9*** GmbH) abgeschlossen worden sei (EAS 3059).

Ergänzend werde zudem festgehalten, dass der Bf. neben seiner Tätigkeit als Geschäftsführer der ***3*** GmbH zusätzlich auch Geschäftsführer der ***25*** GmbH gewesen sei. Am 30.7.2010 sei bei der ***25*** GmbH die Liquidation im Firmenbuch angemerkt und am 26.5.2011 sei diese im Firmenbuch gelöscht worden. Der Bf. sei in der Folge Liquidator der ***25*** GmbH in Liquidation gewesen. Auch in der Nachfolge-Gesellschaft (***22*** GmbH) sei der Bf. mit der Geschäftsführung betraut worden.

Es liege nahe, dass der Bf. auch für diese Tätigkeiten in gleicher oder zumindest ähnlicher Konstellation

- Vergütungen als Geschäftsführer der ehemaligen ***25*** GmbH
- Vergütungen als Liquidator der ***25*** GmbH in Liquidation und
- Vergütungen als Geschäftsführer der ***22*** GmbH erhalten habe, welche in Österreich nach § 22 EStG 1988 zu besteuern wären (mit Verweis auf obige Ausführungen zur ***3*** GmbH).

Es werde daher beantragt, die Vergütungen, welche der Bf. im Zuge seiner Tätigkeit als Geschäftsführer (gegebenenfalls als Liquidator) in Österreich erhalten habe, als Einkünfte aus

selbständiger Tätigkeit iSd § 22 EStG 1988 anzuerkennen und die Beschwerden als unbegründet anzuweisen.

Mit Ergänzungsersuchen des BFG vom 6. Mai 2022 wurde dem Bf. aufgetragen, folgende Fragen zu beantworten und die angesprochenen Unterlagen vorzulegen:

- Eine jahresweise Auflistung sämtlicher Unternehmen unter Angabe des Firmennamens sowie des Sitzes, für die die ***9*** GmbH in den Jahren 2011 bis 2017 entgeltliche Beratungs- bzw. Geschäftsführerleistungen erbracht habe.
- Bekanntgabe der Höhe der Löhne, die von der ***9*** GmbH für die Arbeitsleistung des Bf. in den Jahren 2011 bis 2017 in den Erfolgsrechnungen dieser Gesellschaft ausgewiesen worden seien.
- Mitteilung, ob der Bf. auch in den Jahren 2011 bis 2017 der einzige Arbeitnehmer der ***9*** GmbH gewesen sei. Sollte die Gesellschaft in den betreffenden Jahren weitere Arbeitnehmer beschäftigt haben, werde um Angabe ihres Tätigkeitsbereiches sowie der Höhe ihres Arbeitslohnes ersucht.

Mit Antwortschreiben vom 1. Juli 2022 gab der Bf. die Namen und Adressen der Unternehmen bekannt, für die die ***9*** GmbH in den Jahren 2011 bis 2017 entgeltliche Beratungs- bzw. Geschäftsführerleistungen erbrachte. Weiters legte der Bf. die Höhe der ihm in den Jahren 2011 bis 2017 von der ***9*** GmbH ausbezahlten Gehälter offen und teilte mit, dass er in diesen Jahren der einzige Arbeitnehmer dieser Gesellschaft gewesen sei.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der in der Schweiz ansässige Bf. war vom 8. August 2007 bis zum 17. Dezember 2018, dem Zeitpunkt der Auflösung der Gesellschaft infolge Eröffnung eines Konkursverfahrens, alleiniger handelsrechtlicher und gewerberechtlicher Geschäftsführer der ***20*** mit dem Sitz in ***5***. Ein Anstellungsvertrag zwischen der ***3*** GmbH und dem Bf. existierte nicht. Die ***3*** GmbH stand - mittelbar über die ***25*** GmbH bzw. deren Nachfolgesellschaft, die ***22*** GmbH - zu 60% im Eigentum der schweizerischen ***13*** GmbH (vormals ***14*** GmbH).

Der Bf. war zudem vom 8. August 2007 bis zum 12. August 2010 einer der beiden Geschäftsführer der mit Gesellschaftsvertrag vom 28.06.2007 gegründeten ***25*** GmbH. Mit Generalversammlungsbeschluss vom 30. Juli 2010 wurde die Gesellschaft aufgelöst, Liquidator der am 26. Mai 2011 nach Beendigung der Liquidation im Firmenbuch gelöschten Gesellschaft war wiederum der Bf.

Vom 27. Juli 2010 bis zum 13. März 2019, dem Zeitpunkt der Auflösung der Gesellschaft infolge Eröffnung eines Konkursverfahrens, war der Bf. alleiniger Geschäftsführer der mit Gesellschaftsvertrag vom 16. Juli 2010 gegründeten ***22*** GmbH, der Nachfolgegesellschaft der ***25*** GmbH.

Der Bf. ist überdies Geschäftsführer der am 24. Mai 2007 gegründeten ***13*** GmbH (vormals ***14*** GmbH) mit dem Sitz in ***16*** (an dieser Adresse befindet sich auch der Wohnsitz des Bf.). Die betreffende Gesellschaft stand bis zum 26. April 2011 zu 99,5% im Eigentum des Bf. und zu 0,5% im Eigentum der Gattin des Bf. Seit 27. April 2011 ist die Gattin des Bf. alleinige Gesellschafterin dieser Gesellschaft.

Der Bf. ist weiters Geschäftsführer und zugleich einziger Arbeitnehmer der am 18. Juni 2007 gegründeten ***9*** GmbH (vormals ***8*** GmbH) ebenfalls mit dem Sitz in ***16***. Die betreffende Gesellschaft stand bis zum 4. Mai 2011 zu 95% im Eigentum der ***13*** GmbH und zu 5% im Eigentum des Bf. Seit 5. Mai 2011 ist die ***13*** GmbH alleinige Gesellschafterin dieser Gesellschaft. Seit 7. Jänner 2013 ist die ***9*** GmbH in Liquidation. Mit Beschluss der Gesellschafterversammlung vom 29. Juli 2020 wurde die Gesellschaft aufgelöst.

Zwischen der ***3*** GmbH und der ***9*** GmbH bestand laut Aussage des Bf. ein mündlicher Vertrag, wonach letztere für erstere Beratungs- und Geschäftsführungstätigkeiten erbringt. Ausgeführt wurden diese Leistungen vom Bf., die Verrechnung erfolgte direkt von der ***9*** GmbH. Auf diese getätigten Leistungen wurde in den von der ***9*** GmbH ausgestellten Rechnungen explizit Bezug genommen. In den gegenständlichen Rechnungen waren für die Jahre 2007 bis 2009 die jeweils veranschlagten Tagessätze für die im Zusammenhang mit der Geschäftsführung der ***3*** GmbH erbrachten Leistungen aufgelistet. Für das Jahr 2008 wurden zudem gesonderte, über den Rahmen der Geschäftsführung hinausgehende Leistungen in Rechnung gestellt (dazu zählten die Bereitstellung eines zentralen Führungs- und Reportingsystems, Marktforschung im Interesse der Gesamtgruppe, Rechts- und Steuerberatung auf Gruppenebene, Personalberatung im Bereich der Führungskräfte, Gruppenkommunikation, Investors Relations sowie Gruppenfinanzierung durch zentrale Mittelbeschaffung und Finanzierung der Tochtergesellschaften).

Aufgrund finanzieller Schwierigkeiten der ***3*** GmbH sowie der ***25*** GmbH wurde zur Sicherung des Fortbestands dieser Firmen zwischen diesen Gesellschaften, der ***13*** GmbH, der ***9*** GmbH, der ***26*** GmbH (diese in der Schweiz ansässige Gesellschaft, deren alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer ***27*** ist, war in den Streitjahren zu 40% an der ***25*** GmbH beteiligt und ***27*** war zugleich einer der beiden Geschäftsführer der ***25*** GmbH), dem Bf., ***27***, der ***22*** GmbH und der ***28*** am 30. Juli 2010 nach intensiven Vorverhandlungen eine schriftliche Vereinbarung

geschlossen. In dieser Vereinbarung, in der sich die Gläubiger zu einem bedingten teilweisen Forderungsverzicht bereit erklärten, wurde unter Verweis auf einen zwischen der ***3*** GmbH und der ***29*** bestehenden mündlichen Beratungs- und Geschäftsführungsvertrag unter anderem festgehalten, dass letztere vorerst weiterhin im Rahmen eines Beratervertrages für erstere die Geschäftsführung besorgt, ihr für diese nunmehr zumindest 2 Tage pro Woche umfassende Tätigkeit allerdings ab 1. Mai 2010 lediglich ein monatliches Pauschalhonorar von 3.500,00 € inklusive Spesen zusteht, welches im Zeitraum 1. Juli 2010 bis 31.12.2011 befristet um weitere 210,00 € reduziert wird. Nachträglich wurde jedoch der ***9*** GmbH für Mai 2010 aufgrund des Umfangs der von dieser Gesellschaft in Person des Bf. zu tätigen Arbeitsaufwands ein Pauschalhonorar von 7.000,00 € zugestanden.

Die ***9*** GmbH erbrachte in den Streitjahren nicht nur Beratungs- und Geschäftsführungstätigkeiten für die im Inland ansässige ***3*** GmbH, sondern - wie aus den nachfolgenden Aufstellungen ersichtlich ist - auch für andere Kunden. Bei Letzteren handelte es sich um in der Schweiz ansässige Industrieunternehmen, für die die ***9*** GmbH insbesondere in den Bereichen Interimsmanagement, Turn arounds, Strategieentwicklungen (Unternehmens-, Markt- und Technologiestrategie) sowie Übernahme von Verwaltungsratsmandaten tätig war.

Sonstige Kunden der ***9*** GmbH in den Jahren 2011 bis 2014

Sonstige Kunden	2011	2012	2013	2014
31	X	X	X	X
32	X	X		
33		X		
34		X		
35				X

Verhältnis der der ***3*** GmbH in Rechnung gestellten Honorare zum Gesamtumsatz

	2011	2012	2013	2014
Umsatz der ***9*** GmbH betreffend den Kunden ***3*** GmbH	49.350,00 CHF (39.480,00 €)	50.610,00 CHF (42.000,00 €)	51.660,00 CHF (42.000,00 €)	50.988,00 CHF (42.000,00 €)
Gesamtumsatz der ***9*** GmbH	179.276,48 CHF (143.421,18 €)	176.652,79 CHF (146.599,82 €)	117.447,73 CHF (95.485,96 €)	169.374,00 CHF (139.517,29 €)
Umsatz der ***9*** GmbH betreffend den Kunden ***3*** GmbH in %	27,5%	28,6%	44,0%	30,1%

Wechselkurs Euro - CHF	1,25	1,205	1,23	1,214
------------------------	------	-------	------	-------

Nachfolgend angeführte Löhne wurden von der ***9*** GmbH für die Arbeitsleistung des Bf. in den Erfolgsrechnungen ausgewiesen:

2011	2012	2013	2014
128.000,00 CHF (102.400,00 €)	119.000,00 CHF (98.755,19 €)	119.000,00 CHF (96.747,97 €)	119.000,00 CHF (98.023,06 €)

Das Verwaltungsgebäude der inländischen ***3*** GmbH verfügte über ein Erdgeschoss sowie ein Obergeschoss. Im Erdgeschoss befanden sich ein Stiegenaufgang, ein langer Gang, Toiletten, ein Archiv sowie ein Aufenthaltsraum mit kleiner Küche, einer Eckbank und einem Tisch. Im Obergeschoss befanden sich ein Anmeldeoffice mit zwei großen und einem kleinen Schreibtisch, zwei Großraumbüros und ein kleines Büro. Ein Großraumbüro war mehrheitlich für die Mitarbeiter der Sparte „Konstruktion“ vorgesehen und verfügte über fünf Schreibtische, das zweite Großraumbüro war für Vertriebsmitarbeiter vorgesehen und verfügte über vier Schreibtische. Der obere kleinere Raum fungierte bis 2011 als Büro des Vertriebschefs, danach wurde es in ein Besprechungszimmer umfunktioniert. Erst ab diesem Zeitpunkt gab es dort einen höhenverstellbaren Tisch.

Der Bf. verfügte über einen Schlüssel für das Verwaltungsgebäude der ***3*** GmbH, wodurch er zu diesem jederzeit Zugang hatte. Aufgrund der beengten Raumsituation stand dem Bf. im eingeschossigen Betriebsgebäude in ***12*** weder ein eigenes Büro noch ein eigener Schreibtisch oder ein absperrender Schrank zu. Vielmehr benutzte der Bf. für seine dortige Tätigkeit die sich in den zwei Großraumbüros befindlichen Schreibtische und Bürosessel jener ständigen Mitarbeiter, die krankheits- oder urlaubsbedingt abwesend oder im Außendienst waren. Ab dem Jahr 2011 stand dem Bf. darüber hinaus auch ein im Besprechungsraum befindlicher Schreibtisch, der bei Bedarf zu einem Stehpult umfunktioniert konnte, zur Verfügung, sofern dieser Raum nicht anderweitig benützt wurde.

Als Arbeitsmittel verwendete der Bf. ein mitgebrachtes Notebook, auf dem die erforderlichen Daten für die Unternehmensberatung gespeichert waren. Dieses Notebook wurde nicht in den Räumlichkeiten der ***3*** GmbH verwahrt. Die für seine Tätigkeit erforderliche technische Infrastruktur (zB. WLAN, Kopierer, etc.) stand dem Bf. in ***12*** zur Verfügung.

Wie häufig der Bf. vor Ort in ***12*** war bzw. er an einem anderen Ort für die ***20*** tätig war, konnte nicht ermittelt werden. Unstrittig ist aber, dass er in den Jahren 2007 bis Mai 2010 an 2,5 bis 3 Tagen pro Woche und ab Juni 2010 an mind. 2 Tagen für die ***3*** GmbH tätig war. Außer Streit steht auch, dass der Bf. für die ***3*** GmbH Kunden- und Bankbesuche tätigte.

Vom Bf. wurden keine Zeiterfassungsprotokolle, kein Fahrtenbuch, keine Aufstellung der absolvierten Fahrten zu den einzelnen Kunden, etc. geführt. Nachweise über Urlaubs- und

Krankenzustände, welche eine längere Abwesenheit des Bf. belegen würden, wurden ebenfalls nicht vorgelegt.

2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ergibt sich aus den von der Abgabenbehörde im Beschwerdefall vorgelegten Akten sowie aus seitens des BfG vorgenommenen Firmenbuchabfragen, Recherchen im Abgabensinformationssystem sowie aus dem Antwortschreiben des Bf. vom 1. Juli 2022.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

In Streit steht, ob die Zurechnung der von der ***3*** GmbH an die ***9*** GmbH für Beratungs- und Geschäftsführungstätigkeiten bezahlten Gelder an die den Bf. gestellende Kapitalgesellschaft oder direkt an den Bf. zu erfolgen hat.

Für den Fall, dass keine unmittelbare Zurechnung der gegenständlichen Vergütungen an den Bf. zu erfolgen hat, ist überdies zu prüfen, ob Österreich ein Besteuerungsrecht an den im Inland erbrachten bzw. verwerteten Leistungen des von einer Schweizer Kapitalgesellschaft entlohten Bf. zukommt.

3.1.1. Zurechnung der Einkünfte

Das Finanzamt vertritt die Auffassung, die von der ***3*** GmbH für die Beratungs- und Geschäftsführungstätigkeiten gezahlten Vergütungen seien dem Bf. deshalb unmittelbar zuzurechnen, weil die Geschäftsführungstätigkeit eine höchstpersönliche sei, die nicht von der zwischengeschalteten GmbH, sondern nur von einer natürlichen Person erbracht werden könne. Auch sei in wirtschaftlicher Betrachtungsweise materiell gewollter Leistungserbringer der Bf. selbst und nicht die zwischengeschaltete GmbH.

Der Bf. verweist für seinen Standpunkt, wonach eine Zurechnung der Vergütungen an die ***9*** GmbH zu erfolgen habe, auf die Erkenntnisse des VwGH vom 25.6.2008, 2008/15/0014, und vom 4.9.2014, 2011/15/0149. So könnten laut dem erstzitierten Erkenntnis Geschäftsführer einer GmbH nicht nur von der Gesellschaft, sondern auch von einem Dritten angestellt werden, da die gesellschaftsrechtliche Bestellung einer natürlichen Person zum Geschäftsführer von deren dienstrechtlicher Anstellung zu unterscheiden sei. Im Erkenntnis vom 4.9.2014, 2011/15/0149, habe das Höchstgericht die Gültigkeit der allgemeinen Zurechnungsgrundsätze für die Zurechnung von Einkünften, die aus der Gestellung eines Geschäftsführers erzielt würden, an eine Management-GmbH ausdrücklich bejaht und eine solche lediglich bei Vorliegen eines Scheingeschäfts (im Sinne des § 23 Abs. 1 BAO) oder bei Vorliegen eines Gestaltungsmissbrauchs (im Sinne des § 22 BAO) ausgeschlossen.

Wie in der Beschwerde zutreffend ausgeführt wurde, bedingt der Umstand, dass die im Beschwerdefall zwischengeschaltete Körperschaft die Geschäftsführung nicht selbst ausüben kann, sondern dazu einer natürlichen Person bedarf, nach der höchstgerichtlichen Judikatur nicht zwingend eine Zurechnung der Geschäftsführungsvergütungen an den gesellschaftsrechtlich bestellten Geschäftsführer. Dies gilt selbst dann, wenn der Geschäftsführer alleiniger Gesellschafter der gestellenden Kapitalgesellschaft ist (siehe dazu VwGH 4.9.2014, 2011/15/0149, mit weiteren Nachweisen), da die steuerliche Betrachtung die Trennung zwischen der Gesellschafts- und Geschäftsführersphäre erfordert (siehe dazu z.B. VwGH 29.1.2004, 2004/15/0007, sowie VwGH 4.9.2014, 2011/15/0149, jeweils mit weiteren Nachweisen). Voraussetzung für die Anerkennung eines solchen Konstrukts ist allerdings zum einen der Bestand einer Vereinbarung, auf deren Grundlage das Entgelt für die Tätigkeit des Geschäftsführers nicht nur von der gestellenden Kapitalgesellschaft verrechnet, sondern dieser von der die Dienste in Anspruch nehmenden Kapitalgesellschaft auch geschuldet wird (siehe dazu VwGH 24.9.2014, 2011/13/0092). Überdies muss die Drittanstellung eines Geschäftsführers auch ernsthaft gewollt sein.

Die Existenz eines mündlichen Vertrages zwischen der ***3*** GmbH und der ***9*** GmbH, die letztere zur entgeltlichen Erbringung von Beratungs- und Geschäftsführungstätigkeiten für erstere verpflichtete, wird vom BFG schon deshalb nicht bezweifelt, weil in den von der ***9*** GmbH ausgestellten Rechnungen auf diese vertraglichen Leistungen explizit Bezug genommen wurde. Der betreffende Vertrag war zudem - wie aus der Präambel der schriftlichen Vereinbarung vom 30. Juli 2010 hervorgeht (zu den Details dieser Vereinbarung siehe unter Pkt. 1) - Gegenstand intensiver Verhandlungen des Bf. sowie der Gläubiger der ***3*** GmbH zwecks Sicherung des Fortbestands dieser Gesellschaft, sodass auch dem Publizitätserfordernis entsprochen wurde.

Als Indiz dafür, dass die Drittanstellung des Bf. lediglich zum Schein erfolgte bzw. in missbräuchlicher Weise, könnte der Umstand angesehen werden, dass der Bf. in den Streitjahren einziger Arbeitnehmer der verleihenden Kapitalgesellschaft war und somit andere Personen für den Einsatz als Geschäftsführer nicht zur Verfügung standen. Als weiteres, gegen die Ernsthaftigkeit der Drittanstellung sprechendes Indiz könnte die Tatsache gewertet werden, dass die verleihende Kapitalgesellschaft im Juni 2007 gegründet wurde und der Bf. nahezu zeitgleich zum handelsrechtlichen und gewerberechtlichen Geschäftsführer der ***3*** GmbH bestellt wurde (siehe auch dazu unter Pkt. 1). Gegen eine solche Annahme spricht allerdings der Umstand, dass die gestellende Kapitalgesellschaft in den Streitjahren Beratungstätigkeiten nicht nur für die ***3*** GmbH erbrachte, sondern auch für andere Gesellschaften. Für eines dieser in der Schweiz ansässigen Unternehmen hat die gestellende Kapitalgesellschaft nicht bloß Beratungstätigkeiten erbracht, sondern überdies entgeltlich ein Verwaltungsratsmandat übernommen. Da in den Streitjahren 2011 bis 2014 durchschnittlich 67,45% der von der verleihenden Kapitalgesellschaft erzielten Umsätze auf Tätigkeiten

entfielen, die für andere Unternehmen als die ***3*** GmbH erbracht wurden, kann der Umfang dieser Tätigkeiten auch nicht als unbedeutend eingestuft werden.

Das BFG sieht deshalb keinen Anlass, die Drittanstellung des Bf. als Scheingeschäft oder als Missbrauch zu werten, sodass keine Zurechnung der von der ***3*** GmbH an die ***9*** GmbH für Beratungs- und Geschäftsführungstätigkeiten bezahlten Gelder unmittelbar an den Bf. zu erfolgen hat.

3.1.2. Besteuerung der im Inland erbrachten bzw. verwerteten Leistungen des Bf.

3.1.2.1. Innerstaatliches Recht

Gemäß § 1 Abs. 3 EStG 1988 sind jene natürlichen Personen beschränkt steuerpflichtig, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die beschränkte Steuerpflicht erstreckt sich nur auf die im § 98 aufgezählten Einkünfte.

Gemäß § 22 Abs. 2 EStG 1988 sind Einkünfte aus 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.

Gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a erster Satz EStG 1988 sind Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis.

Gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG 1988 sind Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) Bezüge und Vorteile von Personen, die an Kapitalgesellschaften nicht wesentlich im Sinne des § 22 Z 2 beteiligt sind, auch dann, wenn bei einer sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2) aufweisenden Beschäftigung die Verpflichtung, den Weisungen eines anderen zu folgen, auf Grund gesellschaftsvertraglicher Sonderbestimmung fehlt.

Gemäß § 47 Abs. 2 EStG 1988 liegt ein Dienstverhältnis vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist. Ein Dienstverhältnis ist weiters dann anzunehmen, wenn bei einer Person, die an einer Kapitalgesellschaft nicht wesentlich im Sinne des § 22 Z 2 beteiligt ist, die Voraussetzungen des § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b vorliegen. Ein Dienstverhältnis ist weiters bei Personen anzunehmen, die Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 4 und 5 beziehen.

Gemäß § 98 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 unterliegen der beschränkten Einkommensteuerpflicht (§ 1 Abs. 3) Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 22), die im Inland ausgeübt oder verwertet wird

oder worden ist. Die Arbeit wird im Inland ausgeübt, wenn der Steuerpflichtige im Inland persönlich tätig geworden ist bzw. verwertet, wenn sie zwar nicht im Inland persönlich ausgeübt wird, aber ihr wirtschaftlicher Erfolg der inländischen Volkswirtschaft unmittelbar zu dienen bestimmt ist.

Gemäß § 98 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 unterliegen der beschränkten Einkommensteuerpflicht (§ 1 Abs. 3) unter anderem Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25), die im Inland ausgeübt oder verwertet wird (Z 2).

Der Bf., der im Inland unstrittig weder einen Wohnsitz noch einem gewöhnlichen Aufenthalt hat, ist gemäß § 1 Abs. 3 EStG 1988 in Österreich beschränkt steuerpflichtig.

Unter Pkt. 1 wurde dargestellt, dass der Bf. lediglich bis zum 4. Mai 2011 wesentlich beteiligter Gesellschafter-Geschäftsführer sowohl der ***3*** GmbH als auch der ***9*** GmbH war und in dieser Funktion eine Tätigkeit im Inland ausgeübt hat bzw. diese Tätigkeit im Inland verwertet wurde. Nach dem 4. Mai 2011 war der Bf. bloß als Fremdgeschäftsführer im Inland tätig.

Dass die Tätigkeit des Bf. für die inländische ***3*** GmbH ab dem 4. Mai 2011 aufgrund des zivilrechtlich bestehenden Dienstverhältnisses zur ***9*** GmbH auch steuerrechtlich als nichtselbständige Tätigkeit zu qualifizieren ist, bedingt, dass die Kriterien des § 47 Abs. 2 EStG 1988 erfüllt sind. Dazu gehört neben einer Eingliederung in die geschäftliche Organisation des Arbeitgebers mangels einer gesellschaftsvertraglich vereinbarten Weisungsfreiheit auch das Bestehen einer persönlichen Weisungsgebundenheit.

Das BFG teilt die Ansicht des Finanzamtes im Vorlagebericht (siehe dazu obige Ausführungen), wonach die 100%ige mittelbare Beteiligung der Gattin des Bf. an der ***9*** GmbH lediglich aus steuerlichen Gründen erfolgte und kein durch Kontrollrechte abgesichertes Weisungsrecht gegenüber dem Bf. zur Folge hatte. So war der Bf. nach eigenem Vorbringen auch nach dem 4. Mai 2011 weder an bestimmte Tätigkeitsorte oder Arbeitszeiten gebunden und konnte auch den Umfang der erforderlichen Arbeitsleistung offenbar selbst bestimmen. Das Finanzgericht verneint deshalb den Bestand einer arbeitsbezogenen Weisungsgebundenheit des Bf. und beurteilt die in Zusammenhang mit der Tätigkeit des Bf. für die ***3*** GmbH erzielten Einkünfte in wirtschaftlicher Betrachtungsweise als solche aus selbständiger Tätigkeit (VwGH 27.1.1994, 92/15/0136; VwGH 18.10.1995, 95/13/0176; VwGH 19.11.1998, 97/15/0001; VwGH 27.8.2008, 2006/15/0013 und 0014).

Soweit der Bf. daher seine Tätigkeit als Geschäftsführer in den Streitjahren im Inland ausgeübt hat bzw. diese Tätigkeit im Inland verwertet wurde, sind seine Einkünfte gemäß § 98 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 nach nationalem Recht steuerpflichtig.

3.1.2.2. Zwischenstaatliches Steuerrecht

Gemäß Art. 1 des 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. Januar 1974 (DBA-Schweiz) gilt dieses Abkommen für Personen, die in einem Vertragsstaat oder in beiden Vertragsstaaten ansässig sind.

Gemäß Art. 3 Abs. 2 DBA-Schweiz hat bei Anwendung des Abkommens durch einen Vertragsstaat, wenn der Zusammenhang nichts anderes erfordert, jeder nicht anders definierte Ausdruck die Bedeutung, die ihm nach dem Recht dieses Staates über die Steuern zukommt, welche Gegenstand des Abkommens sind.

Gemäß Art. 5 Abs. 1 DBA-Schweiz bedeutet der Ausdruck "Betriebstätte" im Sinne dieses Abkommens eine feste Geschäftseinrichtung, in der die Tätigkeit des Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird.

Gemäß Art. 14 Abs. 1 DBA-Schweiz dürfen Einkünfte, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus einem freien Beruf oder aus sonstiger selbständiger Tätigkeit ähnlicher Art 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 - vorbehaltlich der Artikel 16, 18 und 19 - Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, 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. 2 DBA-Schweiz dürfen, ungeachtet des Absatzes 1, Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person für eine in dem anderen Vertragsstaat ausgeübte unselbständige Arbeit bezieht, nur in dem erstgenannten Staat besteuert werden, wenn

- a) der Empfänger sich in dem anderen Staat insgesamt nicht länger als 183 Tage während des betreffenden Steuerjahres aufhält,
- b) die Vergütungen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden, der nicht in dem anderen Staat ansässig ist, und
- c) die Vergütungen nicht von einer Betriebstätte oder einer festen Einrichtung getragen werden, die der Arbeitgeber in dem anderen Staat hat.

Was unter „sonstiger selbständiger Tätigkeit“ im Sinne des Art. 14 DBA-Schweiz zu verstehen ist, ist mangels DBA-rechtlicher Definition durch Rückgriff auf nationales Steuerrecht (Art. 3 Abs. 2 DBA-Schweiz) zu bestimmen (siehe dazu Bendlinger/Waser in Aigner/Kofler/Tumpel, DBA² Art 14 Rz 6). Die vom Bf. für seine Geschäftsführertätigkeit erhaltenen Bezüge fallen

daher grundsätzlich in den Anwendungsbereich des Art. 14 DBA-Schweiz. Laut Abs. 1 dieser Norm kommt das Besteuerungsrecht für Einkünfte aus „sonstiger selbständiger Tätigkeit“ nur dann nicht dem Ansässigkeitsstaat zu, wenn die Person für die Ausübung ihrer Tätigkeit in dem anderen Vertragsstaat regelmäßig über eine feste Einrichtung verfügt.

Nach der zwischen Österreich und der Schweiz abgeschlossenen Verständigungsvereinbarung (vgl. BMF 19.3.1992, AÖF 153/1992) richtet sich die Aufteilung der Besteuerungsrechte bei Dienstnehmern von Kapitalgesellschaften allerdings ungeachtet einer allfälligen Beteiligung des Dienstnehmers an der Gesellschaft stets nach den Bestimmungen des Art. 15 DBA Schweiz, welche die Einkünfte aus unselbständiger Arbeit regeln (siehe dazu auch Waser in Aigner/Kofler/Tumpel, DBA² Art 15 Rz 90).

Da das BFG aus den obig dargelegten Gründen von einer persönlichen Weisungsungebundenheit des Bf. trotz des Verlustes der wesentlichen Beteiligung an der ***3*** GmbH als auch der ***29*** ab dem 4. Mai 2011 ausgeht und einzig deshalb in wirtschaftlicher Betrachtungsweise auch nach dem 4. Mai 2011 die Tätigkeit des Bf. als selbständig im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 einstuft, ist auch für Zeiträume der 100%igen mittelbaren Beteiligung der Gattin des Bf. an der ***9*** GmbH von einer Anwendbarkeit der gegenständlichen Verständigungsvereinbarung auszugehen. Denn historischer Hintergrund der Zuordnung der Einkünfte wesentlich beteiligter Gesellschafter-Geschäftsführer zu den Einkünften aus selbständiger Tätigkeit war die Annahme einer Weisungsungebundenheit auf Grund der Höhe der Beteiligung (siehe dazu Jakom/Peyerl EStG 2019, § 22 Rz 107).

Laut Art. 15 Abs. 1 DBA-Schweiz steht bei Auseinanderfallen des abkommensrechtlichen Wohnsitzes und Arbeitsortes das Besteuerungsrecht für die erhaltenen Vergütungen jenem Staat zu, in dem die Tätigkeit ausgeübt wird. Dieser Grundsatz gilt allerdings nach Abs. 2 dieser Norm dann nicht, wenn sämtliche dort angeführten Bedingungen kumulativ erfüllt sind.

- 183-Tage-Regelung

Art. 15 Abs. 2 lit. a DBA Schweiz stellt bei der Zählung der 183 Tage einzig und allein auf den physischen Aufenthalt im Tätigkeitsstaat ab. Unerheblich ist, ob die Aufenthaltszeiten im Quellenstaat dem Arbeitseinsatz gewidmet sind oder nicht. Daher sind alle Tage der Anwesenheit im Tätigkeitsstaat unmittelbar vor, während und unmittelbar nach der ausgeübten Tätigkeit (Samstage, Sonntage, Feiertage, etc.), Tage der Anwesenheit im Tätigkeitsstaat während Arbeitsunterbrechungen (z.B. wegen Krankheit) oder Urlaubstage, die unmittelbar vor, während, nach sowie in einem engen zeitlichen Zusammenhang mit der Tätigkeit im Tätigkeitsstaat verbracht werden, mitzuzählen (Waser in Aigner/Kofler/Tumpel, DBA² Art 15 Rz 44ff).

Wie unter Pkt. 1 ausgeführt wurde, konnte mangels vorhandener Unterlagen (Zeiterfassungsprotokollen, Fahrtenbuch, Aufstellung der absolvierten Fahrten zu einzelnen Kunden, etc.) nicht geklärt werden, wie oft der Bf. tatsächlich vor Ort in ***12*** war.

Die Grenze von 183 Anwesenheitstagen in den streitgegenständlichen Kalenderjahren würde allerdings selbst dann nicht überschritten werden, wenn der Bf. – wie vom Finanzamt angenommen – ab Juni 2010 an mindestens 2 Tagen pro Woche tatsächlich in ***12*** **tätig** gewesen wäre.

Aus den Akten ergibt sich auch kein Anhaltspunkt, dass der Bf., dessen Wohnsitz in ***16***, lediglich 35 km vom Sitz der ***3*** GmbH, ***30***, entfernt war, arbeitsfreie Tage bzw. Krankenstandstage in den Streitjahren in Österreich verbracht hat.

Das Finanzgericht kommt daher zum Ergebnis, dass die erste Bedingung für die Anwendung der Ausnahmebestimmung des Art. 15 Abs. 2 DBA-Schweiz erfüllt ist.

- Zahlungen durch einen oder für einen im Tätigkeitsstaat ansässigen Arbeitgeber

Im DBA-Schweiz ist der Begriff des Arbeitgebers nicht definiert. Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 22.5.2013, 2009/13/0031, zum Ausdruck gebracht hat, ist dem in Art. 15 Abs. 2 lit. b DBA-Schweiz verwendeten "Arbeitgeberbegriff" allerdings dennoch nur dann jene Bedeutung beizumessen, die ihm im nationalen Recht zukommt, „*wenn der Zusammenhang nichts anderes erfordert*“ (Art. 3 Abs. 2 DBA-Schweiz). Letzteres trifft auch im Beschwerdefall zu, weil Art. 15 Abs. 2 lit. b DBA-Schweiz für einen in der Schweiz ansässigen Arbeitnehmer mit Einkünften aus einer in Österreich ausgeübten Tätigkeit das ausschließliche Besteuerungsrecht der Schweiz davon abhängig macht, dass "*die Vergütungen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden*", der nicht in Österreich ansässig ist. Durch diese Einschränkung soll laut dem zitierten höchstgerichtlichen Erkenntnis sichergestellt werden, dass der Tätigkeitsstaat sein Recht zur Besteuerung auch bei einer unter 183 Tage dauernden Tätigkeit behält, wenn die gezahlte Vergütung den Gewinn eines seiner Steuerhoheit unterliegenden Unternehmens geschmälert hat. Entscheidend ist demnach, dass die Vergütung vom nicht im Tätigkeitsstaat ansässigen Arbeitgeber getragen und nicht bloß an den Arbeitnehmer ausbezahlt wird (verwiesen wurde auf Zehetner/Dupal, Der abkommensrechtliche Arbeitgeberbegriff, in Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer (Hrsg.), Wien 2003, S. 141 f, mwN, und das Urteil des Bundesfinanzhofes vom 23. Februar 2005, I R 46/03, BStBl. 2005 II S. 547, der - in Bezug auf DBA-Bestimmungen, die mit der hier anzuwendenden vergleichbar sind - wiederholt ausgesprochen hat, dass Arbeitgeber im Sinne des Abkommensrechts nicht nur der zivilrechtliche Arbeitgeber, sondern auch eine andere natürliche oder juristische Person sein kann, die die Vergütungen für die ihr geleistete nichtselbständige Tätigkeit wirtschaftlich trägt; vgl. auch Giesinger, Der abkommensrechtliche Arbeitgeberbegriff, SWI 2010, S. 3 ff).

Wie unter Pkt. 1 ausgeführt wurde, wurden der ***3*** GmbH von der ***9*** GmbH für erbrachte Beratungs- und Geschäftsführungstätigkeiten im Jahr 2011 49.350,00 CHF (39.480,00 €), im Jahr 2012 50.610,00 CHF (42.000,00 €), im Jahr 2013 51.660,00 CHF (42.000,00 €) und im Jahr 2014 50.988,00 CHF (42.000,00 €) in Rechnung gestellt. Demgegenüber betrug das dem Bf. von der ***9*** GmbH gezahlte Gehalt – sowohl für seine Tätigkeit für die ***3*** GmbH als auch für andere Kunden seines zivilrechtlichen Arbeitgebers - im Jahr 2011 128.000,00 CHF (102.400,00 €) und in den Jahren 2012, 2013 sowie 2014 jeweils 119.000,00 CHF (das entspricht im Jahr 2012 98.755,19 €, im Jahr 2013 96.747,97 € und im Jahr 2014 98.023,06 €).

Die ***9*** GmbH hat somit jenen Teil des an den Bf. gezahlten Arbeitslohnes, der rechnerisch auf die Arbeitszeit des Bf. für die ***3*** GmbH entfiel, letzterer nicht bloß ohne Gewinnaufschlag weiterverrechnet. Daher hat nach Auffassung des BFG die ***9*** GmbH den gegenständlichen Gehaltsanteil nicht lediglich ausbezahlt, sondern diesen auch wirtschaftlich getragen.

Das Finanzgericht kommt deshalb zum Ergebnis, dass auch die zweite Bedingung für die Anwendung der Ausnahmebestimmung des Art. 15 Abs. 2 DBA-Schweiz erfüllt ist.

- Arbeitslohn zu Lasten einer Betriebsstätte

Maßgebend für den Begriff der Betriebsstätte in Art. 15 Abs. 2 lit. c DBA-Schweiz ist die diesbezügliche Definition in Art. 5 Abs. 1 leg. cit. (siehe dazu Waser in Aigner/Kofler/Tumpel, DBA² Art 15 Rz 44). Nach dem eindeutigen Wortlaut dieser Norm hat eine subjektbezogene Betrachtungsweise zu erfolgen (Bendlinger in Aigner/Kofler/Tumpel, DBA² Art 5 Rz 8ff).

Der Betriebsstättenbegriff iSd Art. 5 DBA-Schweiz setzt voraus, dass vier Merkmale erfüllt sind: Geschäftseinrichtung, Dauerhaftigkeit, Verfügungsgewalt und das Ausüben einer unternehmerischen Tätigkeit.

Im Unterschied zu § 29 BAO - diese Norm, die den Betriebsstättenbegriff auf nationaler Ebene definiert, bejaht den Bestand einer Betriebsstätte, wenn die feste Geschäftseinrichtung der Tätigkeit des Unternehmens dient – erfordert Art. 5 DBA-Schweiz für den Bestand einer Betriebsstätte, dass die Tätigkeit des Unternehmens durch die feste Geschäftseinrichtung ausgeübt wird. Hinsichtlich des funktionalen Elementes ist somit der innerstaatliche Betriebsstättenbegriff in § 29 BAO weiter gefasst als jener in Art 5 DBA-Schweiz.

Art. 5 Abs. 1 DBA-Schweiz definiert den Ausdruck „Betriebsstätte“ als „feste“ Geschäftseinrichtung. Im Begriff „fest“ manifestieren sich die Präsenzansforderungen in zeitlicher, rechtlicher und örtlich-sachlicher Hinsicht (Bendlinger in Aigner/Kofler/Tumpel, DBA² Art 5 Rz 20 unter Verweis auf Görl in Steuerberater-Jahrbuch 2004/2005, 83, und Schaffner, INTERTAX 2013, 638ff). Die „feste Geschäftseinrichtung“ fordert den Bestand eines örtlichen Elements sowie die dauerhafte Verfügungsmacht über Geschäftseinrichtungen (zeitliches

Element). Das Ausüben der „Geschäftstätigkeit eines Unternehmens“ ist mit der über die Vermögensverwaltung hinausgehenden Notwendigkeit des Führens eines Betriebes, also einer betrieblichen Tätigkeit, gleichzusetzen (Bendlinger in Aigner/Kofler/Tumpel, DBA² Art 5 Rz 20).

Für die Annahme einer solchen dauerhaften Verfügungsmacht ist allerdings nicht erforderlich, dass Anlagen, Einrichtungen usw. im Eigentum des Unternehmens stehen oder von diesem gemietet wurden. Vielmehr genügt es, dass sie - auf welcher Rechtsgrundlage auch immer - für Zwecke des Unternehmens ständig zur Verfügung stehen (vgl. VwGH 25.11.1992, 91/13/0144). Dabei sind die Anforderungen an den Umfang der betrieblichen Handlungen, die zur Begründung einer Betriebsstätte nötig sind, umso geringer, je mehr sich die eigentliche Tätigkeit außerhalb einer festen Anlage vollzieht (beispielsweise im Rahmen von Kunden- und Bankbesuchen).

Dem Betroffenen muss es jedenfalls möglich sein, die sachliche Ausstattung soweit zu nutzen, als es für die Ausführung seiner konkreten Tätigkeit erforderlich ist, d.h. um diejenigen Handlungen vornehmen zu können, zu deren Vornahme die Betriebsstätte bestimmt ist. Insofern ist die nötige Verfügungsmacht betriebsbezogen zu sehen und von den Erfordernissen der ausgeübten Unternehmertätigkeit abhängig (VwGH 25.11.1992, 91/13/0144). Die bloße Präsenz eines Unternehmens an einem bestimmten Ort kann jedenfalls nicht zwangsläufig dazu führen, dass davon ausgegangen werden kann, dass der Ort dem Unternehmen zur Verfügung steht.

Ob ein Ort als dem Unternehmen zur Verfügung stehend angesehen werden kann, sodass der Ort eine „feste Geschäftseinrichtung“ begründet, „...durch die die Tätigkeit des Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird ...“, ist somit anhand der effektiven Verfügungsmacht, dem Ausmaß der Anwesenheit des Unternehmens und der Art der dort ausgeübten Tätigkeit zu entscheiden (Bendlinger in Aigner/Kofler/Tumpel, DBA² Art 5 Rz 45).

In diesem Sinne hat auch die Finanzverwaltung „eine dauerhafte Verfügungsberechtigung“ über eine feste örtliche Anlage oder Einrichtung, also eine (Mit)verfügungsmacht im Unterschied zu einer bloßen Mitbenutzungsmöglichkeit (vgl. EAS 3261 v. 27.1.12, EAS 3089 v. 19.9.09, BFH 11.10.89, I R 77/88) als entscheidend für die Begründung einer Betriebsstätte erachtet.

EAS-Auskunft des BMF vom 13.03.2006, P 8/1-IV/4/00, Arbeitsplatz im Großraumbüro:

„...Es ist wohl richtig, dass in zahlreichen EAS-Auskünften darauf hingewiesen wurde, dass bloße Mitbenutzungsmöglichkeiten an Räumen keine Betriebsstätte begründen. Doch ging es hierbei stets um Fälle, in denen keine "feste örtliche Anlage oder Einrichtung" feststellbar war, die dauerhaft zur Verfügung stand (Mitbenutzung eines österreichischen Turnsaales durch eine liechtensteinische Tanzschule für die wöchentliche Abhaltung von Perfektionen; Mitbenutzung von Gasthausräumlichkeiten für Verkaufsveranstaltungen (EAS 437); Beratungsleistungen für

einen tschechischen Kunden in diversen Räumlichkeiten des Betriebes (EAS 736); regelmäßige Mitbenutzung eines Schreibtisches an drei Wochentagen in Italien (EAS 993); regelmäßige Überlassung des Schreibtisches an den spanischen Gesellschaftergeschäftsführer einer österreichischen GmbH (VwGH 25.11.1992, 91/13/0144)]. All diesen Fällen ist sonach gemeinsam, dass für den ausländischen Unternehmer keine dauerhafte Verfügungsberechtigung über eine "feste örtliche Anlage oder Einrichtung" im Sinn des § 29 BAO bzw. "feste Geschäftseinrichtung" im Sinn des Art. 5 Abs. 1 OECD-MA vorgelegen ist.

Angesichts des Umstandes, dass ein Unternehmen durch Aufstellung eines Verkaufsautomaten eine Betriebsstätte begründet (Abschn. 4 Abs. 5 der ehemaligen Gewerbesteuer Richtlinien in Bezug auf das innerstaatliche Recht und Z 10 des OECD-Kommentars zu Art. 5 OECD-MA in Bezug auf das Abkommensrecht), muss davon ausgegangen werden, dass eine "feste örtliche Anlage oder Einrichtung" bzw. eine "feste Geschäftseinrichtung" nicht die Verfügungsmacht über einen gesamten Raum verlangt, sondern dass auch die Verfügungsmacht über einen abgegrenzten Raumteil betriebsstättenbegründend wirkt, wenn hierüber die dauerhafte Verfügungsmöglichkeit eingeräumt ist. Danach muss aber auch einem dauerhaft eingerichteten Arbeitsplatz in einem Großraumbüro Betriebsstätteneigenschaft zugemessen werden. In diesem Sinn wurde daher beispielsweise auch in der dauerhaften Aufstellung eines Servers die Begründung einer Betriebsstätte erblickt (EAS 926); eine Betrachtung, die nach den bisherigen Erfahrungen im Übrigen zurzeit von den meisten OECD-Staaten geteilt wird. ..."

Auch der VwGH hat in seinem Erkenntnis vom 18.3.2004, 2000/15/0118, bestätigt, dass eine bloße Mitbenutzung eines Raumes – im vorliegenden Fall ein „Bürocontainer“ - für das Begründen einer Betriebsstätte ausreicht. Die einzige Einschränkung, die der VwGH formulierte, besteht darin, dass dem ausländischen Berater eine maßgebende Stellung in der betrieblichen Tätigkeit des Unternehmens (Betriebsstätte) zukommen muss.

Nach Auffassung des BFG sind diese Voraussetzungen im beschwerdegegenständlichen Fall erfüllt. So verfügte der Bf. über ein dauerhaftes, ständiges und jederzeitiges, wenn auch nicht ausschließliches Recht auf Mitbenutzung der Geschäftsräumlichkeiten der ***3*** GmbH sowie ein uneingeschränktes Zutrittsrecht (Schlüssel) zu den Räumlichkeiten dieser Gesellschaft zwecks Ausübung seiner Geschäftsführer- und Beratertätigkeit. Von diesen Rechten machte der Bf. im Streitzeitraum und in den Folgejahren auch regelmäßig Gebrauch. Der Bf. war im Rahmen seiner Fremdgeschäftsführerfunktion befugt, in den Räumlichkeiten der ***3*** GmbH jene Infrastruktur - wie z.B. WLAN und Kopierer - zu nutzen, die er im Rahmen seiner dortigen Arbeitstätigkeit jeweils benötigte.

Üblicherweise werden zwar einem Unternehmensberater Ressourcen vom Auftraggeber zur Verfügung gestellt, wenn er sich länger an dessen Standort zur Erfüllung seines Auftrages aufhält. Der Bf. verwendete für seine Tätigkeit allerdings ein mitgebrachtes Notebook, dies jedoch aufgrund einer „persönlichen Vorliebe“, da alle notwendigen Daten, welche er für die

Betreuung sämtlicher Kunden der ***9*** GmbH (sowohl ***3*** GmbH als auch andere Kunden) benötigte, auf diesem Gerät gespeichert waren. Auch wäre im Fall der Benutzung eines der ***3*** GmbH gehörigen Computergerätes durch den Bf. ein möglicher Einblick von Mitarbeiterin der ***3*** GmbH in die Daten der anderen Kunden der ***9*** GmbH wohl nicht gänzlich auszuschließen gewesen, ein Umstand, der schon aus Wettbewerbsgründen nicht im Interesse der Bf. gelegen sein wird.

Diverse Reisen zu Kunden der ***3*** GmbH sowie Besprechungen bei der Bank - deren Ausmaß im Übrigen nicht nachgewiesen wurde - vermögen nach Ansicht des BFG schon deshalb nichts am Charakter einer Betriebsstätte zu ändern, weil - wie obig bereits erwähnt - Kundenbesuche und Finanzierungsbesprechungen mit der Gläubigerbank Teil der Geschäftsführer- und Beratertätigkeit waren. Aus diesem Grund ist auch nicht von Bedeutung, ob diese Dienstreisen fallweise von der ***3*** GmbH aus oder von der Wohnadresse des Bf. in der Schweiz angetreten wurden.

Hinzuweisen ist an dieser Stelle auf den Umstand, dass der Bf. keinen Nachweis über die Ausgestaltung der sich an seinem Schweizer Wohnsitz bzw. am Schweizer Sitz der ***9*** GmbH befindlichen Büroräumlichkeiten erbracht hat. Ob der Bf., der nach eigenem Vorbringen als Arbeitsmittel für seine Geschäftsführer- und Beratungstätigkeit lediglich ein Notebook, ein WLAN, ein Handy sowie eine Ablage- und Sitzgelegenheit benötigte, überhaupt in der Schweiz an seinem Wohnort bzw. am Sitz der ***9*** GmbH ein „klassisches“ Arbeitszimmer mit entsprechender Ausstattung brauchte oder über ein solches verfügte, ist allerdings insofern unmaßgeblich, als es - infolge der festgestellten Sachlage - an der Annahme einer zusätzlichen festen Einrichtung in Österreich nichts ändern würde.

Verwiesen wird auch auf die Ausführungen bei Bendlinger, Die Betriebsstätte in der Praxis des internationalen Steuerrechts⁴, S 108, wonach nach dem Update2003 des OECD-Musterabkommens eine Ausweitung des DBArechtlichen Betriebsstättenbegriffs begann. Hierbei wurde unter Rz 17 OECD-Musterkommentar zu Art 5 OECD-Musterabkommen das Beispiel „Painters Example“ eingefügt. In diesem Beispiel bringt ein Anstreicher zwei Jahre lang wöchentlich drei Tage in einem großen Bürokomplex zu, wo er die wichtigsten Funktionen seiner Geschäftstätigkeit ausübt. Er begründet mit dieser Tätigkeit eine Betriebsstätte.

Das Finanzgericht kommt daher zum Ergebnis, dass sämtliche vier Merkmale des Betriebsstättenbegriff iSd Art. 5 DBA-Schweiz - Geschäftseinrichtung, Dauerhaftigkeit, Verfügungsgewalt und das Ausüben einer unternehmerischen Tätigkeit - im Beschwerdefall erfüllt sind.

Dies hat zur Folge, dass die Ausnahmebestimmung des Art. 15 Abs. 2 DBA-Schweiz nicht zur Anwendung kommt, und deshalb gemäß Art. 15 Abs. 1 leg. cit. die Bezüge des Bf., soweit sie der inländischen Betriebsstätte der ***9*** GmbH zuzurechnen sind, der österreichischen Besteuerung unterliegen.

Die Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide 2011 bis 2014 waren daher als unbegründet abzuweisen.

Zu prüfen verbleibt jedoch, ob die gesamten, der ***3*** GmbH von der ***9*** GmbH für erbrachte Beratungs- und Geschäftsführungstätigkeiten in den Streitjahren verrechneten Leistungsentgelte in Höhe von 49.350,00 CHF (39.480,00 €) im Jahr 2011, in Höhe von 50.610,00 CHF (42.000,00 €) im Jahr 2012, in Höhe von 51.660,00 CHF (42.000,00 €) im Jahr 2013 sowie in Höhe von 50.988,00 CHF (42.000,00 €) im Jahr 2014 nach Abzug des Betriebsausgabenpauschale gemäß § 17 Abs. 1 EStG 1988 sowie des Grundfreibetrages gemäß § 10 leg. cit. als Einkünfte aus selbständiger Arbeit einer Einkommenbesteuerung zu unterziehen waren. Nach Auffassung des BFG ist dies nur dann der Fall, wenn eine, wie bereits in den Vorjahren vorgenommene Aufteilung der Bezüge des Bf. im Schätzungsweg auf Basis der von der Gesellschaft erzielten Umsätze, nicht zu einem für den Bf. vorteilhafteren Ergebnis führt. Gegen letztere, aufgrund des Fehlens einer eigenen steuerlichen Betriebsstättenbuchführung durchgeführte, für die Vorjahre 2007 bis 2010 in einem Anhang zum Betriebsprüfungsbericht ausführlich dargestellte Berechnung, auf welche verwiesen wird, wurden keine Einwendungen vorgebracht. Eine Unrichtigkeit der Schätzungsgrundlagen sowie der Schätzungsmethode ist auch für das BFG nicht erkennbar.

Berechnung lt. angefochtene Bescheide 2011 bis 2014

	2011	2012	2013	2014
Von der ***3*** GmbH an die ***9*** GmbH bezahlte Leistungsentgelte	49.350,00 CHF (39.480,00 €)	50.610,00 CHF (42.000,00 €)	51.660,00 CHF (42.000,00 €)	50.988,00 CHF (42.000,00 €)
Abzüglich 6% Betriebsausgabenpauschale gemäß § 17 Abs. 1 EStG	2.368,80 €	2.520,00 €	2.520,00 €	2.520,00 €
	37.111,20 €	39.480,00 €	39.480,00 €	39.480,00 €
Abzüglich 13%, jedoch maximal 3.900,00 € (gemäß § 10 Abs. 1 Z 6 EStG (Grundfreibetrag))	3.900,00 €	3.900,00 €	3.900,00 €	3.900,00 €
Einkünfte in Euro	33.211,20 €	35.580,00 €	35.580,00 €	35.580,00 €

Aufteilung der Bezüge des Bf. zwischen dem Schweizer Sitz der ***9*** GmbH und ihrer inländischen Betriebstätte im Schätzungsweg auf Basis der von der Gesellschaft erzielten Umsätze

	2011	2012	2013	2014
Von der ***3*** GmbH an die ***9*** GmbH bezahlte Leistungsentgelte	49.350,00 CHF (39.480,00 €)	50.610,00 CHF (42.000,00 €)	51.660,00 CHF (42.000,00 €)	50.988,00 CHF (42.000,00 €)
Gesamtumsatz der ***9*** GmbH	179.276,48 CHF (143.421,18 €)	176.652,79 CHF (146.599,82 €)	117.447,73 CHF (95.485,96 €)	169.374,00 CHF (139.517,29 €)

Umsatz der ***9*** GmbH betreffend den Kunden ***3*** GmbH in %	27,5%	28,6%	44,0%	30,1%
Löhne des Bf. laut Erfolgsrechnung	128.000,00 CHF (102.400,00 €)	119.000,00 CHF (98.755,19 €)	119.000,00 CHF (96.747,97 €)	119.000,00 CHF (98.023,06 €)
Anteilige Löhne des Bf. betreffend den Kunden ***3*** GmbH	28.160,00 €	28.243,98 €	42.569,11 €	29.504,94 €
Abzüglich 6% Betriebsausgabenpauschale gemäß § 17 Abs. 1 EStG	1.689,60 €	1.694,64 €	2.554,15 €	1.770,30 €
	26.470,40 €	26.549,34 €	40.014,96 €	27.734,64 €
Abzüglich 13%, jedoch maximal 3.900,00 € (gemäß § 10 Abs. 1 Z 6 EStG (Grundfreibetrag)	3.441,15 €	3.451,41 €	3.900,00 €	3.605,50 €
Einkünfte in Euro	23.029,25 €	23.097,93 €	36.114,96 €	24.129,14 €

Aus obigen Darlegungen ergibt sich, dass für die Jahre 2011, 2012 und 2014, nicht jedoch für das Jahr 2013 eine Abänderung der angefochtenen Bescheide zu erfolgen hat.

3.2. 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.

Soweit im gegenständlichen Verfahren Rechtsfragen zu klären und nicht lediglich für den Einzelfall bedeutsame Sachverhaltsfeststellungen zu treffen waren, sind diese bereits ausreichend durch die zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes geklärt. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung im Sinne des Artikel 133 Abs. 4 B-VG wird durch das vorliegende Erkenntnis somit nicht berührt. Eine (ordentliche) Revision ist daher nicht zulässig.

Gesamthaft war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Belehrung und Hinweise

Feldkirch, am 15. Juli 2022