



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Steurer und die weiteren Mitglieder Dr. Gerhild Fellner, Prok. Bernd Feldkircher und Dr. Klaus Holbach im Beisein der Schriftführerin Veronika Pfefferkorn über die Berufungen des KG, vertreten durch die Dr. Elmar Giesinger Steuerberatungs-GmbH, 6844 Altach, Bauern 17, gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch, vertreten durch Mag. Thomas Huemer, betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2000 und 2001 sowie Einkommensteuervorauszahlungen für 2004 nach der am 10. Februar 2005 in 6800 Feldkirch, Schillerstraße 2, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2000 und 2001 getroffenen Feststellungen sind den am Ende der folgenden Entscheidungsgründe als Beilage angeschlossenen Berechnungsblattblättern zu entnehmen, welche einen Bestandteil dieses Bescheidspruches bilden.

Die Einkommensteuer für 2001 wird gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültig festgesetzt.

Die Vorauszahlungen an Einkommensteuer für 2004 und Folgejahre werden gemäß § 45 EStG 1988 mit **25.467,18 €** festgesetzt.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber betrieb viele Jahre lang als Einzelunternehmer eine Handelsagentur an seinem Wohnsitz in F. Er erzielte den Hauptteil seiner Provisionseinnahmen aus seiner Handelsvertreterstätigkeit für die F-GmbH in L, weiters war er für die in Wien ansässige KKG

tätig. Mit Schreiben vom 22.11.1999 kündigte der Berufungswerber gegenüber der F-GmbH seine Handelsvertretertätigkeit per 31.5.2000 auf. Als Begründung gab er im Wesentlichen an, die wirtschaftliche Rentabilität sei infolge merklicher Umsatzrückgänge und fortlaufend gestiegener Kosten nicht mehr gegeben. Seitens der KKG wurde das Vertreterabkommen mit dem Berufungswerber am 30.4.2000 mit Wirkung ab 31.5.2000 gekündigt und ihm eine Entschädigung gemäß § 24 Handelsvertretergesetz ausbezahlt. Die Gattin des Berufungswerbers, BG, die in seinem Einzelunternehmen Büroarbeiten erledigt hatte, erhielt anlässlich der Betriebsaufgabe neben der gesetzlichen eine freiwillige Abfertigung in Höhe von 27.407,00 S ausbezahlt.

Per 16.5.2000 wurde die G Handelsanstalt mit Sitz im liechtensteinischen V gegründet und mit dem Unternehmenszweck "Handel mit Waren aller Art" in das dortige Handelsregister eingetragen. Als Kapital wurden 30.000,00 SFr, voll einbezahlt und nicht in Anteile zerlegt, ausgewiesen, als Verwaltungsräte wurden der Berufungswerber und BK, ein liechtensteinischer Staatsbürger, bestellt. Der Berufungswerber war auch als Geschäftsführer genannt.

Mit 1.6.2000 wurde zwischen der F-GmbH aus L und der G Handelsanstalt ein Handelsvertretungsvertrag geschlossen, in welchem letztere auf Basis einer Provision für alle vermittelten und tatsächlich bezahlten Geschäfte mit der Alleinvertretung für die Gebiete Österreich, deutschsprachige Schweiz, Liechtenstein und Slowenien betraut wurde. Der Berufungswerber bezog nunmehr von der G Handelsanstalt ein Gehalt für seine Geschäftsführertätigkeit. Seitens des Amtes für Volkswirtschaft in Liechtenstein wurde der G Handelsanstalt mit Schreiben vom 5.5.2000 die Erteilung der Gewerbebewilligung unter dem Vorbehalt der Eintragung der Firma in das Handelsregister, der Erbringung des Nachweises einer geeigneten Betriebsstätte in Liechtenstein und der tatsächlichen und leitenden Funktion des Berufungswerbers im Unternehmen zugesichert, die antragstellende Anstalt jedoch ausdrücklich darauf hingewiesen, dass diese Zusicherung nicht zur Ausübung des Gewerbes berechtige. Erst am 4.4.2001 wurde der G Handelsanstalt vom Amt für Volkswirtschaft die unbefristete Gewerbebewilligung erteilt.

Die Liechtensteinische Steuerverwaltung bestätigte in Schreiben vom 6.2.2003 und 21.3.2003, dass die Anstalt der ordentlichen Kapital- und Ertragsteuer gemäß Art. 73 ff des liechtensteinischen Steuergesetzes unterliege. Laut Gesellschaftssteuer-Rechnung vom 7.3.2002 betreffend das Jahr 2000 wurden "gemäß eingereichter Steuererklärung (Selbstdeklaration)" 2% Kapitalsteuer und 15% Ertragsteuer vorgeschrieben. Die SR-AG bestätigte in ihrem Kontrollstellenbericht vom 26.6.2001 die Prüfung der Jahresrechnung für 2000 hinsichtlich Übereinstimmung von Erfolgsrechnung und Buchhaltung, ordnungsgemäßer Führung der Buchhaltung und Einhaltung der gesetzlichen Bewertungsgrundsätze und

beantragte die Genehmigung der Jahresrechnung. Laut Mietvertrag vom 1.6.2000, abgeschlossen zwischen HW, Transportunternehmer, Ch-straße 203, N, als Vermieter und der G Handelsanstalt, I-straße, Postfach 158, E, als Mieterin, wurde eine Büroräumlichkeit im Ausmaß von 20 m² in einem Dachgeschoß in Bestand genommen. Im Jahr 2001 übersiedelte die G in das Büro in der R-straße 703, M. Sie beschäftigte außer dem Berufungswerber als Geschäftsführer keine Mitarbeiter.

Von August 2002 bis März 2003 wurde der Berufungswerber mit seiner geschäftlichen Tätigkeit einer Betriebsprüfung betreffend die Jahre 2000 und 2001 unterzogen. Diese kam zu dem Schluss, dass es sich bei der G um eine reine Domizilgesellschaft handle und rechnete in wirtschaftlicher Betrachtungsweise die von der Anstalt erzielten Ergebnisse dem Berufungswerber als Einzelunternehmer zu. Die an die Gattin BG bezahlte freiwillige Abfertigung von 27.407,00 S wurde als privat veranlasst und daher nicht abzugsfähig beurteilt. Den Einkommensteuerbescheiden vom 2. April 2003, die an den Berufungswerber ergingen, lag folgende Einkommensberechnung zugrunde (Beträge in S):

a) 01-05 2000	
Gewinn laut Bilanz	252.382,73
freiwillige Abfertigung an Gattin	27.407,00
Entschädigung nach dem Handelsvertretergesetz	95.033,00
zusammen	374.822,73
b) 06-12 2000	
G Handelsanstalt	266.366,00
Bezüge als Grenzgänger	284.796,00
Privatanteil PKW	19.632,00
zusammen	570.794,00
a)+b)= Einkünfte aus Gewerbebetrieb 2000	945.616,73

Sinngemäß ging die Betriebsprüfung betreffend das Jahr 2001 vor. Mangels Vorliegens einer Bilanz wurde der Gewinn der G für dieses Jahr, ausgehend von dem Ergebnis 17.5. bis 31.12.2000 geschätzt. Die Einkommensteuer für 2001 wurde in einem vorläufigen Bescheid auf folgender Basis errechnet:

2001	
G Handelsanstalt geschätzt	438.415,00
Bezüge als Grenzgänger	411.424,00
Einkünfte aus GW 2001 zusammen	849.839,00

In der Begründung wurde darauf hingewiesen, dass die Bescheide unter Zugrundelegung der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung ergangen seien. Diese seien der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen.

In seinen Berufungen führte der Berufungswerber aus:

Die Umsätze ab 31.5.2000 seien nicht von ihm, sondern von der G Anstalt erzielt worden. Er selbst habe ab Juni 2000 lediglich Vergütungen für seine Tätigkeit als Geschäftsführer bezogen. Eine Stützung auf eine wirtschaftliche Betrachtungsweise im Sinne des § 21 BAO könne keineswegs dazu führen, die Besteuerung nicht nach dem tatsächlichen, sondern nach einem fingierten Geschehen vorzunehmen. Entsprechend dem Prinzip der Privatautonomie sei es ihm freigestanden, seinen Gewerbebetrieb im Inland aufzugeben und in Liechtenstein eine Anstalt zu gründen. Die wirtschaftlichen Gründe hierfür seien neben den Umsatz- und Kundenrückgängen die Erweiterung des Vertretungsgebietes auf die deutschsprachige Schweiz, Liechtenstein und Slowenien, sowie der Umstand, dass es mit einer Vertriebsfirma in Liechtenstein leichter sei, Kunden ebendort und in der Schweiz zu akquirieren. Trotz wiederholter Nachfrage habe man ihm im Rahmen der Betriebsprüfung die gesetzlichen Grundlagen für die an ihn erfolgte Zurechnung des G -Ergebnisses nicht erläutert. Die angefochtenen Bescheide widersprächen Art. 18 BVG, da sie gesetzlos ergangen seien. Sie seien überdies aktenwidrig und unter Außerachtlassung des Rechts auf Parteiengehör erlassen worden.

Er brachte weiters vor, die bisher als nichtselbständige Einkünfte erklärten, an ihn als Vergütungen für die Geschäftsführertätigkeit bezahlten Beträge, stellten tatsächlich Einkünfte gemäß § 22 Z 2 EStG 1988 dar, da er zu 100% der Begünstigte im Fall einer Ausschüttung wäre und die Gründerrechte an ihn zediert worden seien. Bei Geschäftsführern von Kapitalgesellschaften werde angenommen, dass diese ihre Tätigkeit am Sitz der Gesellschaft ausüben. Diese Einkünfte seien laut Art. 14 des Doppelbesteuerungsabkommens Österreich-Liechtenstein in Österreich nicht zu besteuern. Erst mit Wirkung ab 1. Juli 2001 dürfe diesbezüglich gemäß Verordnung BGBl. 2001/215 eine Besteuerung in Österreich eingreifen. Er reiche in diesem Zusammenhang berichtigte Einkommensteuererklärungen für die Streitjahre ein, denen zufolge das zu versteuernde Einkommen für 2000 247.984,00 S und für 2001 216.007,00 S betrage.

Das Finanzamt erließ eine abweisende Berufungsvorentscheidung und führte aus:

Es handle sich bei der G um ein Sitzunternehmen im Sinne des Artikel 84 des liechtensteinischen Steuergesetzes. Dies habe auch eine Unternehmensanalyse des KSV zum Ausdruck gebracht. Einem solchen sei die Abkommensberechtigung gemäß Artikel 26 DBA Liechtenstein verwehrt, woraus im Weiteren folge, dass seine Gewinne einer in Österreich ansässigen, unmittelbar beteiligten oder begünstigten Person, dh im Streitfall dem Berufungswerber, zuzurechnen seien. Auch nach innerstaatlichem Recht sei dieser Zurechnungssubjekt, habe er allein doch die angebotenen Dienstleistungen vor wie nach

Aufgabe seines Einzelunternehmens persönlich erbracht und seien die Geschäfte – auch in den Augen der Geschäftspartner – direkt mit dem Berufungswerber abgeschlossen worden.

Betreffend das erste Büro der G in "I-straße, Postfach 158, E" erläuterte das Finanzamt, eine Adresse, die keine Hausnummer, sondern bloß ein Postfach enthalte, reiche nicht aus, um ein Mietobjekt zu konkretisieren. Der weitere Mietvertrag mit der Vermieterin PSAG umschreibe zwar in einer verifizierbaren Weise das Mietobjekt in der R-straße 703, M, auf Mieterseite scheine jedoch vertraglich nicht die G, sondern der Berufungswerber als natürliche Person auf, dem überdies eine Weitervermietung ohne schriftliche Zustimmung untersagt sei. Es handle sich bei der Räumlichkeit um ein kleines Zimmer in einer Privatwohnung, dem der Charakter einer Geschäftsräumlichkeit nicht zugesprochen werden könne. Die Post werde an ein Postfach zugestellt. Die G verfüge über keinen Telefonanschluss in Liechtenstein und sei nicht in einem dortigen Branchenverzeichnis angeführt. Nach wie vor sei jedoch das Einzelunternehmen des Berufungswerbers im österreichischen Telefon- und Branchenverzeichnis vermerkt.

Da weder Werbemaßnahmen noch eine Kundenakquisition vor Ort stattfänden und die Existenz des Unternehmens nach außen nicht erkennbar sei, könne nicht davon ausgegangen werden, dass die G in Liechtenstein eine geschäftliche oder kommerzielle Tätigkeit ausübe.

Der als wirtschaftlicher Grund für die Aufgabe des inländischen Einzelunternehmens angegebene merkliche Umsatzrückgang sei nicht nachvollziehbar. Offenbar sei die G aus Gründen einer steuerlich motivierten Gewinnverlagerung gegründet worden. Die Zwischenschaltung der G bei Abschluss des Handelsvertretervertrages mit der langjährigen Partnerin des Einzelunternehmens, der F-GmbH, sei als Scheingeschäft gemäß § 23 BAO einzustufen. Dies habe wiederum eine direkte Zurechnung der Einkünfte an den Berufungswerber zur Folge.

Es wurde zudem auf § 10 IPRG verwiesen, wonach einer ausländischen Gesellschaft die Qualifikation als juristische Person abzusprechen sei, wenn sich die tatsächliche Hauptverwaltung im Inland befinde. Davon müsse im Hinblick auf den fast ausschließlich Österreich betreffenden Reise- und Verwaltungsaufwand, sowie darauf, dass ca. 75% der Umsätze laut Kundenumsatzlisten im Inland erzielt wurden und Telefonate laut Telefonrechnungen größtenteils im Inland geführt wurden sowie aufgrund der wöchentlichen Besprechung mit der F-GmbH im inländischen L aber ausgegangen werden.

Was die an die Gattin BG ausbezahlte freiwillige Abfertigung betreffe, wäre eine solche einer familienfremden Person nicht gewährt worden und sei sie daher als fremdunüblich im Sinne der Rechtsprechung des VwGH anzusehen. Dem Argument, die freiwillige Abfertigung diene dazu, die durch den Verlust des Arbeitsplatzes in Kauf zu nehmende finanzielle Einbuße

abzumildern, setzte das Finanzamt entgegen, darin sei ein Unterhaltsmotiv zu erblicken, welches im Sinne des § 20 EStG 1988 nicht zu einem Abzug der getätigten Zahlung berechtige. Im Übrigen diene schon die gesetzliche Abfertigung selbst, die im Streitfall in Höhe von 43.344,00 S an BG geleistet worden sei, der Überbrückung einer schwierigen Zeit nach unverschuldeter Kündigung. Weiters äußerte das Finanzamt Zweifel daran, dass die Gattin überhaupt eine über die eheliche Beistandspflicht hinausgehende Tätigkeit im Betrieb des Berufungswerbers ausgeübt habe, zumal ihre Mitarbeit bei der G, die ja über keine Dienstnehmer verfüge, offenbar entbehrlich sei.

Der von der Betriebsprüfung geschätzte Gewinn der G für das Jahr 2001 wurde entsprechend der im Nachhinein vorgelegten Steuerrechnung der Liechtensteinischen Steuerverwaltung berichtet und mit 509.438,00 S anstelle von 438.415,00 S in Ansatz gebracht.

In seiner Vorlage an die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragte der Berufungswerber die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat sowie mündliche Verhandlung. Er betonte nochmals, das österreichische Recht sei vom Grundsatz der Privatautonomie beherrscht. Die Gründung der G Anstalt sei rechtmäßig erfolgt. Sie sei in Liechtenstein ansässig und bezahle dort die ordentliche Kapital- und Ertragsteuer. Sie verfüge über ein Büro, das der tatsächliche Verwaltungssitz und Ort der Geschäftsleitung sei. Er wies auf die Erweiterung des Vertretungsgebietes für die G hin. Dem Umsatzvergleich des Finanzamtes halte er entgegen, dass die Umsatzsteigerung im Jahr 2001 auf die Umsätze mit Schweizer Kunden zurückzuführen sei. Die Gründung einer Vertriebsfirma in Liechtenstein sei also wirtschaftlich gerechtfertigt. In der Wortwahl des Finanzamtes, etwa hinsichtlich der Ausdrücke "Scheingeschäft", "formal", "rechtsmissbräuchliche Gestaltung" u.ä., erblicke er Termini technici des Strafrechts. Der Handelsvertretervertrag mit der F-GmbH sei keinesfalls ein Scheingeschäft, da es keine Nebenabreden gebe. Behaupte das Finanzamt Derartiges, so müsse es dies auch beweisen.

Weiters trat der Berufungswerber der Argumentation entgegen, § 10 IPRG könne der Anstalt die Rechtspersönlichkeit absprechen. Einerseits habe diese den tatsächlichen Verwaltungssitz und den Ort der Geschäftsleitung im Ausland, andererseits bleibe gemäß "Centros"-Entscheidung des EuGH auch beim Zuzug das ausländische Gesellschaftsstatut aufrecht.

Die G erfülle alle formalrechtlichen Voraussetzungen für eine rechtsgültig begründete juristische Person. In dieser Eigenschaft habe sie am Markt teilgenommen, den Handelsvertretervertrag mit der vorerst einzigen Auftraggeberin, der F-GmbH, abgeschlossen, die Provisionen berechnet und vereinnahmt, den Gewinn erwirtschaftet und das Unternehmerrisiko getragen. Die Einkünfte seien daher ihr, nicht aber dem Berufungswerber zuzurechnen. Die Ausführungen des Finanzamtes betreffend Art. 26 DBA Liechtenstein seien

ihm unverständlich. Selbst wenn es stimmen würde, dass die G Hauptverwaltung und Ort der Geschäftsleitung im Inland hätte, wäre nicht der Berufungswerber hinsichtlich der in Streit stehenden Einkünfte zur Einkommensteuer, sondern die G zur Körperschaftssteuer heranzuziehen. Er wies darauf hin, dass ein DBA nicht die Kraft habe, Besteuerungsrechte zu schaffen, die nach innerstaatlichem Recht nicht vorgesehen sind. Zweifellos sei die G in Liechtenstein ansässig (Bestätigung vom 21. März 2003 der liechtensteinischen Steuerverwaltung) und habe sie eine Gewerbebewilligung.

In Bezug auf die fehlenden Werbemaßnahmen sei auszuführen, dass die Kundenkontakte im Streitfall üblicherweise auf elektronischem Weg oder durch persönliche Kundenkontakte vor Ort gepflegt worden seien. Dies habe sich als effizient erwiesen. Die von der G angebotenen Dienstleistungen seien von einem Gemischtwarenhandel zu unterscheiden.

Gleichzeitig legte der Berufungswerber Berufung gegen den Bescheid vom 1. Oktober 2003 ein, mit dem die Vorauszahlungen an Einkommensteuer für 2004 und Folgejahre festgesetzt worden waren. Sie seien, da von den angefochtenen Einkommensteuerbescheiden abhängig, überhöht. Er beantragte, die Einkommensteuervorauszahlungen mit 8.000,00 € anstelle von 28.743,78 € in Ansatz zu bringen.

Der unabhängige Finanzsenat sandte folgendes Vorhaltsschreiben an den steuerlichen Vertreter des Berufungswerbers:

Es ist unbestritten und durch eine Vielzahl von über Jahre hinweg beobachteten Fallkonstellationen dokumentiert, dass immer wieder versucht wird, im Wege einer Abwicklung von Geschäftsbeziehungen über im Steueroasenland Liechtenstein begründete Sitzgesellschaften via Gewinnverlagerungen Steuerspareffekte zu erzielen. Eine solche Sitz- oder Domizilgesellschaft, die im Artikel 84 des liechtensteinischen Steuergesetzes umschrieben ist, fällt gemäß Artikel 26 des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Republik Österreich und dem Fürstentum Liechtenstein nicht unter dieses. Wenn auch der Steuerpflichtige grundsätzlich nicht gehindert ist, Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts in einer Weise zu nützen, die die geringste steuerliche Belastung nach sich zieht, darf eine rechtliche Gestaltung nach herrschender Rechtsprechung des VwGH nicht im Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg ungewöhnlich und unangemessen sein und ihre Erklärung einzig in der Absicht der Steuervermeidung finden. Der VwGH spricht in solchen Fällen von "Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten". Es handelt sich hierbei um einen Terminus der BAO (§ 22), ebenso wie die Termini "Scheinhandlung" und "Scheingeschäft", die im Zusammenhang ebenfalls angesprochen werden können, der BAO (§ 23), nicht aber dem Strafgesetzbuch, entnommen sind.

Entsprechend einer Anfragebeantwortung des Kreditschutzverbandes ist die G Anstalt eine Domizilgesellschaft/Sitzgesellschaft.

Es ist im Lichte obiger Ausführungen erforderlich, dass die G Anstalt nicht bloß papiermäßige Nachweise hinsichtlich ihrer Gründung, ihres Bestehens, der Gewerbebewilligung und ihrer Besteuerung in Liechtenstein einreicht (diese Nachweise sind aktenkundig), sondern auch eine tatsächliche Betätigung glaubhaft machen kann. Diesbezüglich wird auf die Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung betreffend Mietverträge und Büroräumlichkeiten hingewiesen (Welches ist das jeweilige Mietobjekt? Wer ist der Mieter oder der Vermieter? Geht die Post an ein Postfach in M? Gibt es einen liechtensteinischen Telefonanschluss?) Weiters wäre näher auszuführen: Ist die in Liechtenstein abgewickelte Tätigkeit eine administrative Bürotätigkeit wie in der Berufungsvorentscheidung umschrieben? Welches sind die dort eingesetzten Kommunikationsmittel? Inwieweit ist der Geschäftsablauf für den Berufungswerber anders als vor der Begründung der G? Welche Pläne hatte der Berufungswerber für seine Zukunft, als er beschloss, seine Handelsagentur im Inland aufzugeben? Inwieweit wäre eine Ausdehnung des Vertretungsgebietes auf die Schweiz, Liechtenstein und Slowenien von der inländischen Handelsagentur aus nicht möglich gewesen?

Bei Fallkonstellationen wie der in Streit stehenden ist es üblich und aus abgabenbehördlicher Sicht notwendig, zu überprüfen, wem die Erträge aus einer Gesellschaft/Anstalt u.ä. letztlich zufließen. Laut Artikel 6 der Statuten der G Anstalt sind Organe der Anstalt a) der Inhaber der Gründerrechte, b) der Verwaltungsrat, c) die Kontrollstelle. Als Inhaber der Gründerrechte scheint das CT., V, auf. Im Akt befindet sich eine unterzeichnete Zessionserklärung vom 16.5.2000 in Kopie, mit der das CT . dem Text nach seine Gründerrechte an der G Anstalt abtritt. Jedoch ist keine Person genannt, an die die genannten Rechte abgetreten wurden/werden sollten. Wie ist dies zu verstehen? Wer ist Inhaber der Gründerrechte? Wem kommen die maßgeblichen Einfluss- und Gestaltungsmöglichkeiten zu?

Bitte erläutern Sie auch, wie und von wem innerhalb der G Anstalt die Büroarbeit abgewickelt wird. Nach nicht bestrittener Aktenlage hat die G keine Mitarbeiter. Auch die vormals für die inländische Handelsagentur tätige Ehegattin BG wird nicht als im Betrieb G eingesetzt erwähnt (sie schied bei Aufgabe des inländischen Betriebes unter Lukrierung einer freiwilligen Abfertigung aus dem Arbeitsverhältnis aus). Sie sei nur mehr geringfügig in einem Fer Sonnenstudio beschäftigt. Wie ist es zu erklären, dass die Mitarbeit der Gattin, die dem Berufungswerber jahrelang "den Rücken freihielt", insbesondere auch unter dem Hinblick auf keinerlei andere Angestellte, die etwa neu in den Betrieb eingetreten wären, plötzlich entbehrlich ist?

In seiner Beantwortung des Schreibens ging der Vertreter des Berufungswerbers vorerst nochmals auf die Modalitäten der Aufgabe des inländischen Betriebes und die Begründung des in Liechtenstein angesiedelten Unternehmens ein. Er verwies auf die diesbezüglich dem Finanzamt vorliegenden Unterlagen. Weiters führte er aus, er selbst habe das Büro in M zusammen mit dem Berufungswerber am 5. Dezember 2003 besichtigt. Es sei mit Computer, Telefon, Fax, Schreibtisch und Regalen ausgestattet und es befänden sich dort die Geschäftsunterlagen der G. Hinsichtlich der "tatsächlichen Betätigung" wandte er ein, eine solche liege wohl auf der Hand, habe die G doch jährlich mehr als eine Million Umsätze/Vermittlungsprovisionen erwirtschaftet. Was die Mietobjekte betreffe, liege das erste in der I-straße, E, das zweite in der R-straße 703, M. Vermieter sei im ersten Fall der Transportunternehmer HW gewesen, im zweiten Fall die PSAG. Mieterin sei jeweils die G gewesen. Die Post gehe, je nach im Schriftverkehr geäußertem Wunsch bzw. Kundenadressierung, an ein Postfach in M, oder zum Postkasten R-straße 703. Es gebe einen Telefonanschluss in Liechtenstein, der aus der beigelegten Visitenkarte der G ersichtlich sei. Die Kommunikationsmittel seien die bereits oben als Büroausstattung erwähnten. Als administrative Tätigkeiten würden im liechtensteinischen Büro Überweisungen, interne Bestellungen, sowie Finanz- und Versicherungsangelegenheiten abgewickelt, als kundenorientierte Tätigkeiten seien Terminvereinbarungen, Kundengesprächsvorbereitungen, Projektentwicklungen, Auftragsbearbeitung, Reklamationen, Provisionsüberprüfungen u.ä. zu nennen.

Er verwies auf die missliche Lage des Berufungswerbers, der in mehrfacher Weise zur Zahlung herangezogen werde. Das Verfahren werde in einer unökonomischen Weise abgewickelt und er rüge die Verletzung des Parteiengehörs. Er legte nochmals seine, in Berufung und Vorlageantrag bereits ausführlich erläuterte Rechtsansicht über den Streitfall dar. Für die rechtliche Anerkennung eines Unternehmens bedürfe es keiner wirtschaftlichen Begründung. Ein Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten gemäß § 22 BAO sei auszuschließen.

Der Berufungswerber habe absehen können, dass die Kunden der Firma F-GmbH in Österreich rückläufig seien, die Firma KKG habe die Vertretung aufgekündigt. Es habe ihm die Schweizer Firma Me die Vertretung angeboten. Darufhin habe er seinen Vertretungsvertrag mit der F-GmbH gekündigt. In Reaktion hierauf habe ihm die F-GmbH das auf die Schweiz, Liechtenstein und Slowenien erweiterte Vertretungsgebiet angeboten. In dem Wissen, dass eine in Liechtenstein angesiedelte Firma wesentlich leichter zu Geschäftsabschlüssen kommen könne, sei die G gegründet worden. Die F-GmbH sei bereit gewesen, den Handelsvertretervertrag mit der G abzuschließen.

Bei der angesprochenen Zessionserklärung handle es sich um ein Inhaberpapier. Der daraus Berechtigte sei der jeweilige Besitzer. Dies sei der Berufungswerber, ihm kämen die maßgeblichen Einflussmöglichkeiten zu. Seine Stellung sei der eines zu 100% beteiligten GmbH-Gesellschafters vergleichbar.

Die Büroarbeit werde nunmehr vom Berufungswerber allein bewältigt. Dies sei aufgrund der geänderten Kundenstruktur und einer rationelleren Abwicklung verschiedener Bürotätigkeiten möglich. Ein großer Teil des vormals von der Gattin BG erledigten Schriftverkehrs falle weg. Es gebe kaum mehr kleinere Kunden. Kundengespräche würden nunmehr von der F-GmbH selbst bearbeitet. Eine Reihe von Arbeiten wie Postgänge, Buchhaltung, Überweisungen u.ä. mache der Berufungswerber gegenüber früher zusätzlich selbst.

Betreffend die KSV-Auskunft habe er, der steuerliche Vertreter, telefonische Erhebungen gepflogen, die zu dem Ergebnis geführt hätten, die Auskunft sei ohne jegliche handfeste Grundlage erteilt worden. Das für eine Selbstauskunft seitens des KSV übersandte Schreiben werde er nicht ausfüllen und weiterleiten, da er die Vorgangsweise hinsichtlich der Auskunftserteilung nicht billige.

Abschließend gab der Vertreter des Berufungswerbers seiner Meinung Ausdruck, die dem Finanzamt seit langem in erschöpfendem Umfang vorliegenden Beweise seien nicht entsprechend gewürdigt worden.

In Ergänzung seiner Vorhaltsbeantwortung führte der steuerliche Vertreter mit weiterem Schreiben vom 1. Juni 2004 aus:

Die Zurechnung an den Berufungswerber als Einkünfte aus Gewerbebetrieb sei erfolgt, ohne das Vorliegen der Tatbestandsmerkmale gemäß § 23 EStG 1988 zu überprüfen. Die Betriebsprüfer hätten ihm im Rahmen der Schlussbesprechung diesbezüglich keine Erklärung geben können, sondern ihn mit den Worten, "Uns wird schon noch eine Begründung einfallen", abgefertigt. Wenn man die angefochtenen Bescheide schließlich auf "wirtschaftliche Betrachtungsweise", "Umgehung", Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten", "Scheinhandlungen", sowie ein aus dem DBA-Recht abgeleitetes Durchgriffsrecht auf den Gesellschafter der Körperschaft gestützt habe, seien all diese Varianten nicht stichhaltig.

In zwei weiteren Schreiben gab der Vertreter des Berufungswerbers seiner Meinung Ausdruck, der unabhängige Finanzsenat müsse ihm vor Anberaumung der Verhandlung das Ergebnis des Beweisverfahrens gemäß § 183 Abs. 4 BAO mitteilen. Er verstehe darunter eine Information darüber, "wie die Behörde den Fall sehe". Unterbleibe diese Mitteilung, so sehe er darin eine wesentliche Verletzung des Rechts auf Parteigehör.

In der am 10. Februar 2005 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde im Wesentlichen ausgeführt:

Unter Verweis auf das bereits bisher Vorgebrachte betonte der steuerliche Vertreter des Berufungswerbers, die G-Anstalt sei rechtsgültig begründet worden. Allenfalls könne die Frage angedacht werden, ob sie in Österreich Körperschaftsteuersubjekt sei. Nicht vertretbar sei eine Zurechnung an den Berufungswerber. Die G vermittele Geschäfte zwischen den Kunden und der F-GmbH. Der Berufungswerber trete als Organ der G auf. Dass mit der Begründung und dem Auftreten der G nicht alles perfekt gelaufen sei, sei auf die juristische Unerfahrenheit des Berufungswerbers zurückzuführen, der nun einmal in erster Linie Geschäftsmann sei.

Weiters gab der steuerliche Vertreter über Befragung an, dass

der Berufungswerber

- in seiner Zeit als Einzelunternehmer keine Kunden aus der Schweiz und Liechtenstein gehabt habe,
- damals nur Österreich als Vertretungsgebiet gehabt habe,
- nach Gründung der G sicher Kunden aus Liechtenstein gehabt habe, jedoch könnten kein Prozentsatz oder konkrete Firmen angegeben werden,
- als Einzelunternehmer die zusätzlichen Vertretungsgebiete nicht bekommen hätte,
- als Repräsentant der G die Verträge für die Firma F-GmbH abschließe,

weitere, dass

- nicht angegeben werden könne, wie sich der Markt der G prozentmäßig auf die Vertretungsgebiete aufgliedere,
- die Firma F-GmbH vermutlich nicht eine Anstaltsbegründung in Liechtenstein angeregt habe,
- über das Vorhandensein eines Schriftverkehrs mit der Konkurrenzfirma Me keine näheren Angaben gemacht werden könnten,
- die Kundenstruktur nach Begründung der G anders gewesen sei, da viele kleine Kunden weggefallen seien,
- der Kunde vermutlich direkt bei der Firma F-GmbH bestelle, die auch das Angebot erstelle und den Auftrag bearbeite,
- die leichtere Kundenakquisition durch ein liechtensteinisches Unternehmen eine Tatsache sei, auch wenn die Lieferfirma F-GmbH ein österreichisches Unternehmen sei,

- die Frage, ob der Berufungswerber Hunderte von Kunden über die Gründung der G und seine Stellung als deren Geschäftsführer schriftlich oder anderweitig informiert habe, nicht eindeutig beantwortet werden könne,
- der Berufungswerber jedoch als Repräsentant der G aufgetreten sei,
- auf den Vorhalt, die G sei in Liechtenstein schon ab 2000 besteuert worden, obwohl erst mit Wirkung ab 4.4.2001 eine Gewerbebewilligung erteilt worden sei, zu entgegnen sei, man könne auch ohne Gewerbeschein tätig sein,
- die G ihre Gewinne, bezüglich derer der Berufungswerber allein Begünstigter und Entscheidungsbefugter sei, nicht ausgeschüttet habe,
- zu der in der liechtensteinischen Gesellschaftssteuerrechnung für 2001 ausgewiesenen Ausschüttung von 4.695,- SFr nichts gesagt werden könne, da dieser Ausweis bisher nicht aufgefallen sei,
- das Büro im Haus des Berufungswerbers in F nicht mehr existiere,
- nicht beantwortet werden könne, ob der Berufungswerber einen Laptop habe und auf diesem etwa auch im Inland arbeite,
- die Postfachadresse des ersten Liechtensteiner Büros nicht bedeute, dass kein Büro existiert habe,
- das nunmehr aktuelle Büro vom steuerlichen Vertreter besichtigt und als voll eingerichtet und funktionsfähig beurteilt worden sei,
- das Aufscheinen verschiedener Adressen der G unverdächtig sei und nicht ersichtlich sei warum diese nicht etwa auch an der Adresse des CT . in V firmieren könne,
- die Zustellung an das Postfach auf Kundenwunsch erfolge,
- nicht genau gesagt werden könne, seit wann es einen liechtensteinischen Telefonanschluss sowie die G-Visitenkarte gebe,
- die Stellung des Berufungswerbers in der G nicht die eines Dienstnehmers mit nichtselbständigen Einkünften, sondern die eines wesentlich Beteiligten mit selbständigen Einkünften sei, für die das Besteuerungsrecht bis 30. Juni 2001 und auch danach Liechtenstein zustehe,
- der Berufungswerber das Büro in Liechtenstein an etwa zwei Tagen in der Woche aufsuche,

- für den Fall des Aufrechterhaltens der Rechtsposition der Abgabenbehörde I. Instanz die Beratungskosten und die Sozialversicherungsbeiträge (Höchstbeiträge) als Betriebsausgaben zu berücksichtigen seien,
- bezüglich der an die Gattin bezahlten freiwilligen Abfertigung das bisher Gesagte aufrechterhalten werde,
- der Vorlageantrag, auch wenn die Formulierung nicht eindeutig sei, sowohl das Jahr 2000 als auch das Jahr 2001 umfasse.

Der steuerliche Vertreter beantragte, bezüglich der von ihm nicht eindeutig zu beantwortenden Fragen ergänzende Erhebungen machen zu können, falls die offenen Punkte für den Ausgang des Verfahrens entscheidend seien.

Der Vertreter der Abgabenbehörde I. Instanz hielt das bisher Vorgebrachte aufrecht. Er wies auf den Zeitablauf der Betriebsauflösung im Inland und der Anstaltsgründung in Liechtenstein hin:

- Kündigung des Handelsvertretervertrages mit der F-GmbH durch den Berufungswerber bereits im November 1999 zum 31.5.2000,
- Kündigung des Handelsvertretervertrages durch die KKG erst am 30. April 2000.

Im Übrigen

- seien Umsatzrückgänge nicht nachvollziehbar,
- sei Partner für die F-GmbH nach wie vor der Berufungswerber gewesen,
- sei es zu bestreiten, dass über eine Anstalt in Liechtenstein leichter Kunden in der Schweiz und Liechtenstein gewonnen werden könnten,
- bestehe das Gros der Kunden nach wie vor aus Österreichern, für die die liechtensteinische Anstalt gar nichts bringe,
- bedeute das Trennungsprinzip nicht, dass alles, was der Gesellschafter mache, der Gesellschaft zuzurechnen sei,
- habe der Berufungswerber Schreiben an Schweizer Firmen in der "ich-Form" abgefasst; mit "unsere Produkte" meine er die der F-GmbH; insgesamt habe das Auftreten des Berufungswerbers nicht erkennen lassen, dass er als Repräsentant der G Geschäfte vermittle,
- habe er als Rechtsmittelbearbeiter in der I. Instanz ermittelt, dass das Amt für Volkswirtschaft in Liechtenstein, welches die Gewerbebewilligungen erteile, nicht die

Kapazität habe, die Vielzahl von ausländischen Firmen hinsichtlich Büro und Tätigwerden tatsächlich zu überprüfen,

- überlasse es die liechtensteinische Steuerverwaltung dem Rechtssubjekt, wie es sich steuerlich deklariere,
- wurde darauf hingewiesen, dass es im Streitzeitraum keinen eigenen Telefonanschluss gab,
- wurde ausgeführt, dass nichts für eine tatsächliche geschäftliche und kommerzielle Tätigkeit der G in Liechtenstein spreche,
- sage die Besteuerung der G als tätiges Unternehmen in Liechtenstein nichts aus,
- seien 25% der Kunden ab Gründung der G Schweizer, Kunden aus Liechtenstein und Slowenien seien nicht feststellbar,
- wurde dargelegt, dass aus verwaltungsökonomischen Gründen von einer Umsatzsteuervorschreibung abgesehen worden sei,
- wurde hinsichtlich der freiwilligen Abfertigung an die Gattin das bisher Vorgebrachte aufrechterhalten sowie darüber hinaus beantragt, das Dienstverhältnis mit der Gattin zur Gänze nicht anzuerkennen, da ihre Tätigkeit wohl nicht über die eheliche Beistandspflicht hinausgegangen sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Das zwischen Österreich und Liechtenstein getroffene Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (**DBA Liechtenstein**) bestimmt in seinem **Artikel 7**, dass "Gewinne eines Unternehmens eines Vertragsstaates nur in diesem Staat besteuert werden dürfen, es sei denn, dass das Unternehmen seine Tätigkeit im anderen Vertragsstaat durch eine dort gelegene Betriebsstätte ausübt. Übt das Unternehmen seine Tätigkeit in dieser Weise aus, so dürfen die Gewinne des Unternehmens in dem anderen Staat besteuert werden, jedoch nur insoweit, als sie dieser Betriebsstätte zugerechnet werden können."

In seinem **Artikel 26** beinhaltet das DBA Liechtenstein eine Einschränkung des Geltungsbereiches. Es findet nämlich auf Gesellschaften und Treuhandvermögen, die nach den Artikeln 83 und 84 des liechtensteinischen Steuergesetzes vom 30. Jänner 1961 von einer Vermögens-, Erwerbs- und Ertragsteuer befreit sind, nur insoweit Anwendung, als an solchen Gesellschaften oder Treuhandvermögen in Liechtenstein ansässige natürliche Personen oder Körperschaften, ... des liechtensteinischen öffentlichen Rechts unmittelbar beteiligt oder begünstigt sind.

Die im Artikel 26 umschriebenen Gesellschaften sind somit prinzipiell "nicht abkommensberechtigt". Nach Art. 84 des liechtensteinischen Steuergesetzes sind "Sitzunternehmen" (das DBA kennt diesen Ausdruck nicht) im Öffentlichkeitsregister eingetragene juristische Personen, die in Liechtenstein nur ihren Sitz mit oder ohne Haltung eines Büros samt Personal haben und vor Ort keine geschäftliche oder kommerzielle Tätigkeit ausüben. Sie haben jährlich eine Kapitalsteuer in Höhe von 1 Promille des einbezahlten Kapitals bzw. des im Unternehmen investierten Vermögens und der Reserven, mindestens aber 1.000,00 SFr an die Liechtensteinische Steuerverwaltung abzuführen.

In der Literatur (zB Renner/Steiner, Gewinnverlagerung durch Einschalten von Domizilgesellschaften, Praktische Erfahrungen, ÖStZ 1995, 365) werden die Sitzgesellschaften auch als **Basisgesellschaften** bezeichnet und dahingehend definiert, dass sie aufgrund der gesetzlichen Vorschriften des Domizillandes keine oder nur sehr eingeschränkte Tätigkeiten im Sitzstaat entwickeln dürfen, widrigenfalls sie die steuerlichen Privilegien verlieren würden.

Es ist als notorische Tatsache anzusehen, dass derartige Gesellschaften im Hinblick auf die durch das liechtensteinische Personen- und Gesellschaftsrecht eröffneten Möglichkeiten vor allem zum Zwecke der Steuerminimierung gegründet werden, wobei in diesen Gesellschaften die aus im Ausland angelegten oder bewirtschafteten Vermögen bzw. aus sonstigen wirtschaftlichen Aktivitäten erzielten Erträge aufgefangen werden. In der Praxis ist die Anstalt (Etablissement, Establishment) aufgrund ihrer vielfältigen Ausgestaltungsmöglichkeiten die am häufigsten verwendete Rechtsform für Sitzgesellschaften. Begriffe wie "Steuer-oase" und "Briefkastengesellschaft" können durch ihre oftmals beliebige, pauschale Verwendung Gestaltungen zu Unrecht von vornherein in einem bedenklichen Licht erscheinen lassen, weil allein an die Begriffe keine Rechtsfolgen zu knüpfen sind (hierauf hat Lang in SWI 2005, S 67 ff, hingewiesen). Diese Kritik steht aber der Zulässigkeit einer objektiven Überprüfung von grenzüberschreitenden Sachverhalten nicht entgegen. Tatsache ist, dass das liechtensteinische Treuhänderwesen einen florierenden Wirtschaftszweig verkörpert, der Gründern neben dem Know-How für die Statutenerstellung in Form von Telefon, Adresse und Büro vielfach die erforderliche Infrastruktur zur Verfügung stellt. Im Fall der G firmiert als Inhaberin der Gründerrechte etwa die CT, die Adresse dieses Unternehmens in V wird in der Steuerrechnung 2001 als G c/o Adresse angeführt. Auch die Telefonnummer der CT ist fallweise (etwa im KSV Unternehmensprofil) als solche der G ausgewiesen. Der Verwaltungsrat BK, ein diplomierter Buchhalter, ist Konzessionär der SR-AG, die für den Kontrollstellenbericht verantwortlich zeichnet. Die PSAG, Vermieterin des Objekts R-straße 703, M, die laut Mietvertrag übrigens unter ebendieser Adresse firmiert, ist gleichzeitig die Bestätigende für die wöchentlichen Anwesenheiten des Berufungswerbers.

Im Streitfall hat die Abgabenbehörde I. Instanz die von der liechtensteinischen G-Anstalt erklärten Ergebnisse "in wirtschaftlicher Betrachtungsweise" dem Berufungswerber zugerechnet und sie als Einkünfte aus Gewerbebetrieb der inländischen Besteuerung unterzogen. In ihrer Berufungsvorentscheidung holte die Abgabenbehörde I. Instanz weiter aus und schlussfolgerte, die G-Anstalt, die zwar formalrechtlich nachvollziehbar gegründet worden sei und für sich beanspruchte, ausgehend von Art. 7 DBA Liechtenstein ebendort nach liechtensteinischem Recht besteuert zu werden, sei tatsächlich eine dort nicht tätige Gesellschaft. Insofern sei sie im Sinne des Art. 26 DBA Liechtenstein als Sitzgesellschaft nicht abkommensberechtigt und ihre steuerliche Beurteilung nach allen Seiten offen – dies führe letztlich zu dem Ergebnis, das den Erstbescheiden entspreche.

Nach Auffassung des unabhängigen Finanzsenates kann aus Art. 26 DBA Liechtenstein weder abgeleitet werden, dass einer liechtensteinischen Sitzgesellschaft die Rechtspersönlichkeit abgesprochen, noch dass ein unmittelbarer Durchgriff auf die hinter einer solchen Gesellschaft stehenden Personen vorgenommen werden könnte und kann daher die Auffassung des Finanzamtes insoweit nicht geteilt werden. Zudem hat die G - Anstalt ihre Gewinne in Liechtenstein nachweislich ordnungsgemäß versteuert und kann sie daher jedenfalls formalrechtlich nicht als Sitzunternehmen im Sinne des Artikel 84 des liechtensteinischen Steuergesetzes angesehen werden, sodass Art. 26 DBA Liechtenstein gegenständlich keine Handhabe bietet. Dies allein sagt aber weder etwas darüber aus, ob die G in Liechtenstein tatsächlich wirtschaftlich tätig war, noch ob deren Zwischenschaltung nach innerstaatlichem Recht als Missbrauch angesehen werden kann und wem schlussendlich die wirtschaftliche Tätigkeit und damit die erzielten Einkünfte zuzurechnen sind.

Die Zweifel, die die Abgabenbehörde I. Instanz bezüglich der tatsächlichen Entfaltung einer wirtschaftlichen Tätigkeit durch die GKH hegt, sind nicht von der Hand zu weisen. Bereits in der Berufungsvorentscheidung wurde darauf hingewiesen, dass im Mietvertrag mit HW für das Mietobjekt eine Postfachadresse angegeben ist und es sich bei dem in weiterer Folge von der PSAG gemieteten Büro in der R-strasse 703, M, um ein nur 9,6 m² großes Zimmer gehandelt hat, wobei als Mieter nicht die G, sondern der Berufungswerber persönlich aufscheint. In den Bestätigungen der Liechtensteinischen Steuerverwaltung sowie der Gewerbebewilligung scheint als Sitz der G hingegen V (ohne Straßenangabe) auf. Die Gesellschaftssteuerrechnungen der Jahre 2000 und 2001 sind an die G per Adresse der CT. gerichtet. Laut Beschluss der CT. vom 26. Juni 2001 genehmigt diese als Inhaberin der Gründerrechte der G die Jahresrechnung, die Verwendung des Jahresergebnisses sowie den Kontrollstellenbericht, erteilt die Entlastung usw., obwohl sie die Gründerrechte per Zessionserklärung vom 16. Mai 2000 unwiderruflich abgetreten hat und nach den Ausführungen des steuerlichen Vertreters im Schreiben vom 11. Mai 2004 der

Berufungswerber Inhaber der Gründerrechte ist. Dies lässt darauf schließen, dass die Abtretung der Gründerrechte dem Öffentlichkeitsregister nicht angezeigt wurde, zumal im Falle der Nichtanzeige der zuletzt registerlich ausgewiesene Rechtsinhaber formal zur Ausübung der gesetzlichen und statutarischen Befugnisse legitimiert bleibt. Das Ergebnis einer Internetabfrage in den „Gelben Seiten“ (<http://www.directories.ch/gelbeseiten>) weist die G mit der Adresse R-straße 6, M aus. Auf der Homepage von M (<http://www.M.li>) wiederum scheint die G in einer Liste der dort ansässigen Firmen nicht auf. Soweit der steuerliche Vertreter in der mündlichen Berufungsverhandlung darauf hinwies, dass er das Büro aufgesucht habe und dieses über die gesamte Infrastruktur verfüge, ist ihm entgegenzuhalten, dass dies offensichtlich im Jahr 2003 war und daraus nichts über die Verhältnisse in den gegenständlichen Streitjahren abgeleitet werden kann. Zudem sagt die Haltung eines Büros nichts über die tatsächliche Entfaltung einer wirtschaftlichen Tätigkeit aus und steht eine solche im Übrigen definitionsgemäß auch einer Wertung als Sitzgesellschaft nicht entgegen.

Im Zeitpunkt der Erlassung der Berufungsvorentscheidung, somit auch in den Streitjahren 2000 und 2001, verfügte die G nicht über einen liechtensteinischen Telefonanschluss. Nach den unwidersprochen gebliebenen Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung ist die G in den Streitjahren in keinem liechtensteinischen Telefon- oder Branchenverzeichnis aufgeschienen. Hingegen ist im österreichischen Telefonbuch 2004 immer noch der Name des Berufungswerbers mit der Beifügung "Handelsagentur" unter seiner 0664 Handy-Nummer eingetragen. Laut im zweitinstanzlichen Verfahren eingereichter Visitenkarte verfügt die G über eine liechtensteinische Telefonnummer, sowie eine Natel-Handynummer und eine adon.li – E-Mail-Adresse. Seit wann diese Einrichtungen bestehen bzw. auch nur die Visitenkarte verfügbar ist, wurde weder im Zuge des Berufungsverfahrens konkretisiert (nach den vorgelegten Telefonrechnungen der Swisscom über die schweizerische Handynummer ist der am weitesten zurückliegende Abrechnungsmonat der Februar 2001), noch konnte der steuerliche Vertreter dies in der mündlichen Verhandlung beantworten.

Die G wurde vom Berufungswerber als "Vertriebsfirma" bezeichnet. Unter "Vertrieb" versteht man eine Verkaufstätigkeit. Das hieße im Fall eines Handelsvertretungsbetriebes vor allem Anbahnung von **Kunden**kontakten und Abwicklung von Kundengesprächen, sofern diese, der Natur der Branche nach, nicht ohnehin vor Ort stattfinden. Nach dem Stand der Ermittlungen hat der Berufungswerber solche Tätigkeiten jedenfalls nicht in den (angeblichen) G -Büros in E oder M durchgeführt. Kundenkontakte hätten praktisch immer vor Ort oder in den Räumen der F-GmbH in L stattgefunden. Die in den Büros wie dargestellt zwei- bis dreimal pro Woche vorgenommenen administrativen sowie vorbereitenden und nachprüfenden Verrichtungen vermögen eine tatsächliche, nach außen in Erscheinung tretende Teilnahme am

Wirtschaftsleben nicht aufzuzeigen. Hinzuweisen ist auch darauf, dass in Liechtenstein kein Warenlager unterhalten wird, zumal die Warenlieferung ausschließlich von der inländischen F-GmbH aus erfolgt. Die G trat nach außen kaum wahrnehmbar in Erscheinung. Das verwendete Geschäftsbriefpapier enthielt nur unscheinbar den Aufdruck "G Handelsanstalt" mit der Adresse "I-straße", E, ohne Hausnummer und unter Angabe eines Postfaches, oder bloß "M" und Postfach. Sprachlich waren die wenigen vorliegenden Schreiben der G in der "ich-Form" (= der Berufungswerber) oder "wir-Form" abgefasst, wobei sich sinngemäß erschließen lässt, dass mit "wir" die F-GmbH und der Berufungswerber gemeint waren. Die Unterschrift bestand im Namen des Berufungswerbers ohne Beifügung eines Hinweises auf die G bzw. seine Funktion innerhalb dieser. Die Angebotserstellung und Auftragsbearbeitung wurde direkt von der F-GmbH wahrgenommen.

Zusammengefasst vermögen die angeführten Umstände auch unter Beachtung der Besonderheiten eines Handelsvertreterbetriebes in ihrer Gesamtheit für den Berufungssenat nicht das Bild eines am (liechtensteinischen) Wirtschaftsleben teilnehmenden Unternehmens zu vermitteln. Als Erklärung für die dargelegten Umstände vorzubringen, der Berufungswerber sei eben Geschäftsmann und nicht Jurist, vermag nicht zu überzeugen. Gerade bei einem Geschäftsmann dürfen im Wirtschaftsleben höhere Maßstäbe angelegt werden. Überdies war der Berufungswerber von jeher steuerlich vertreten.

Wiederholt hat der Berufungswerber darauf hingewiesen, dass die Rechtsordnung vom Grundsatz der Privatautonomie geprägt sei, ein Steuerpflichtiger somit nicht gehindert sei, Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts nach eigenem Gutdünken einzusetzen. Dem ist prinzipiell nichts entgegenzusetzen, auch das Anstreben der geringstmöglichen Steuerbelastung bleibt in diesem Rahmen legitim. Jedoch ist im Fall einer rechtlichen Gestaltung, die im Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg ungewöhnlich und unangemessen ist und ihre Erklärung **einzig** in der Absicht der Steuervermeidung findet, zu prüfen, ob der gewählte Weg noch sinnvoll erscheint, wenn man den abgabensparenden Effekt wegdenkt, oder ob er ohne das Resultat der Steuerminderung einfach unverständlich ist (VwGH 30.5.1990, 86/13/0046, VwGH 9.12.2004, 2002/14/0074). Ergibt die Überprüfung, dass beachtliche außersteuerliche Gründe für eine, wenn auch ungewöhnliche, Gestaltung vorliegen, ist ein Missbrauch im Sinne des § 22 BAO auszuschließen. Steuerrechtlich bietet nämlich diese Gesetzesbestimmung die Handhabe, der Umgehung von Abgabepflichten entgegenzuwirken. Sie besagt:

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

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

Der Missbrauch oder die Umgehung kann nicht in einer Einzelmaßnahme, etwa der Gründung einer ausländischen Gesellschaft an sich, erblickt werden. Er muss in einer komplexen Rechtsgestaltung gelegen sein. Nach Überzeugung des Berufungssenates stellt sich die Kündigung eines Handelsvertretervertrages verbunden mit der Aufgabe des bisher geführten Einzelunternehmens und die gleichzeitige Gründung einer Handelsanstalt im grenznahen Ausland, der neuerliche Abschluss eines zeitlich nahtlos anschließenden Handelsvertretervertrages mit der selben Firma und die Verlegung des Büros aus dem eigenen Wohnhaus in ein nicht konkretisiertes Mietobjekt und in weiter Folge in ein kleines Mietzimmer in dem allenfalls Administrativtätigkeiten erledigt wurden, ohne Zweifel als ungewöhnliche und unangemessene Vorgangsweise dar, insbesondere wenn berücksichtigt wird, dass der Berufungsführer seinen Wohnsitz in Österreich hat, er einziger Begünstigter der Anstalt und nach außen in Erscheinung tretende natürliche Person ist, sein (einziger) Vertragspartner eine österreichische Firma ist, der weit überwiegend Teil der Kunden aus Österreich kommt und eine nach außen in Erscheinung tretende wirtschaftliche Tätigkeit in Liechtenstein nicht feststellbar ist. Kurz zusammengefasst: Bei in allen wesentlichen Punkten gleichbleibendem Geschäftsbetrieb eine (funktionslose) liechtensteinische Anstalt zwischenzuschalten.

Der Berufungswerber hat als Motiv für die Aufgabe des inländischen Einzelunternehmens und die Gründung der Anstalt

- a) merkliche Umsatzrückgänge und Kundeneinbrüche,
- b) eine Erweiterung des Vertretungsgebietes und
- c) den Umstand, dass über eine liechtensteinische Firma Kunden in der Schweiz oder in Liechtenstein leichter gewonnen werden könnten, angeführt.

Dem ist zu entgegnen:

- a)** Eine Beobachtung allein der von der F-GmbH vereinnahmten Provisionen ergibt über 10 Jahre hinweg nachstehendes Bild (Beträge in S).

1990	1,318.561
1991	1.287.997
1992	1,242.072
1993	1,118.601
1994	1,176.820
1995	1,155.300
1996	1,297.811
1997	1,596.152
1998	1,474.742
1999	1,398.696
2000, Bilanz zum 31.5.	562.548

Die ab Juni 2000 installierte G, die die F-GmbH als einzige Auftraggeberin hatte, erzielte laut Kontrollstellenbericht der SR-AG Provisionserlöse von 110.919 SFr. Rechnet man diese mit dem Faktor 8,70 um, ergibt sich ein Betrag von 964.995 S. Schlägt man diesen probeweise die bis 31.5. erzielten Provisionen des Einzelunternehmens hinzu, erhält man 1,527,543 S. Es ist zu bemerken, dass über den 10-jährigen Zeitraum hinweg keineswegs starke Umsatzenschwankungen, insbesondere auch keine kontinuierlichen oder drastischen Umsatzrückgänge zu beobachten sind. Zwar sind die Provisionen im Jahr 1999 gegenüber den beiden Vorjahren um rund 12,5% (1997) bzw. 5% (1998) geringer, es ist dabei aber zu berücksichtigen, dass in den Jahren 1997 und 1998 mit Abstand die höchsten Provisionen erzielt wurden und das Ergebnis des Jahres 1999 noch immer erheblich über jenen der Jahre 1990 bis 1996 liegt. Wie die Abgabenbehörde I. Instanz festgestellt hat, ist der Bilanzgewinn von 1998 auf 1999 sogar angestiegen.

b) Laut Betriebsprüfung beliefen sich die Provisionserlöse von der F-GmbH im Jahr 2001 auf 1,610.707 S. Inwieweit die höheren Umsätze der Jahre 2000 und 2001 auf die Gründung der G zurückzuführen sein sollten, ist für den unabhängigen Finanzsenat in keiner Weise nachvollziehbar. Vielmehr wird die Umsatzsteigerung wohl auf die Erweiterung des Vertretungsgebietes zurückzuführen sein, zumal unbestritten ist, dass nunmehr 25% der Umsätze auf Kunden aus der Schweiz entfallen (in welchem Ausmaß liechtensteinische und slowenischen Kunden zum Umsatz beitragen, konnte vom steuerlichen Vertreter nicht beziffert

werden, seitens des Finanzamtes konnten diesbezüglich keine Feststellungen gemacht werden und ist auch aus den Kontoblättern "Reisespesen" ab Juni 2000 ein überproportionales Ansteigen von Reisebewegungen außerhalb Österreichs nicht ersichtlich) und der steuerliche Vertreter anlässlich der mündlichen Berufungsverhandlung darauf hinwies, dass ohne diese Umsätze die Ergebnisse gesunken wären. Weshalb jedoch der Berufungswerber die zusätzlichen Vertretungsgebiete im Falle der Weiterführung seines bisherigen Einzelunternehmens nicht bekommen hätte sollen, ist für den unabhängigen Finanzsenat nicht einsichtig, ist der Berufungswerber doch der einzige Mitarbeiter der G und hat sich damit hinsichtlich der nach außen in Erscheinung tretenden natürlichen Person nichts geändert. Auch hat der steuerliche Vertreter anlässlich der mündlichen Berufungsverhandlung zugestanden, dass seitens der F-GmbH die Gründung einer Anstalt in Liechtenstein wohl nicht vorausgesetzt worden sein werde. Ebenso wenig steht das Vorliegen eines Angebotes einer Konkurrenzfirma der Erweiterung des Vertretungsgebietes für das Einzelunternehmen entgegen.

c) Kein erheblicher außersteuerlicher Grund für die Einschaltung der G kann auch im Argument, dass Kunden aus Liechtenstein und der Schweiz über eine liechtensteinische Firma leichter zu gewinnen seien, erblickt werden. Abgesehen davon, dass diese gerade im Zusammenhang mit Sitzgesellschaften immer wieder eingewendete Behauptung in ihrem wirtschaftlichen Gehalt durch nichts bewiesen ist und auch gegenständlich in keiner wie immer gearteten Weise konkretisiert wurde, ist dies schon deshalb nicht nachvollziehbar, weil die Kunden die Verträge ja nach wie vor direkt mit der Firma F-GmbH und somit einer österreichischen Firma abschließen und deren Produkte erwerben. Welche Vorteile daher die Einschaltung einer liechtensteinischen Anstalt, die noch dazu zumindest in den Streitjahren weder über eine eindeutig zuordenbare Geschäftsadresse verfügte noch in einem liechtensteinischen Telefon- oder Branchenverzeichnis ausgewiesen war, bringen sollte, ist für den unabhängigen Finanzsenat gerade auch im Hinblick darauf, dass der weit überwiegende Teil der Kunden aus Österreich kommt, unerfindlich.

Den vom steuerlichen Vertreter eingewendeten außersteuerlichen Gründen kann somit kein einer Beurteilung als Missbrauch im Sinne des § 22 BAO entgegenstehendes Gewicht beigemessen werden. Die einzige Erklärung für die gewählte Vorgangsweise liegt in der steuerlichen Sphäre, zumal für die Gewinne in Liechtenstein lediglich eine Ertragsteuer von 15% sowie eine Kapitalsteuer von 2% anfällt. Dafür, dass primäres Ziel nicht die Entfaltung einer wirtschaftlichen Tätigkeit durch die G, sondern die Erwirkung einer Gewinnbesteuerung in Liechtenstein war, spricht gerade auch der Umstand, dass eine Besteuerung als in Liechtenstein tätiges Unternehmen auch für den Zeitraum vor dem 4. April 2001 erfolgt ist, obwohl die Gewerbebewilligung erst mit diesem Tag erteilt wurde und die G laut Schreiben

des Amtes für Volkswirtschaft vom 5. Mai 2000 bis zu diesem Zeitpunkt nicht zur Ausübung der gewerblichen Tätigkeit berechtigt war. Folglich stellt sich die formale Einschaltung der (funktionslosen) G Handelsanstalt in Liechtenstein mit der Folge, dass das Besteuerungsrecht hinsichtlich der von ihr erklärten Gewinne nach den abkommensrechtlichen Bestimmungen Liechtenstein zusteht, als Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten im Sinne des § 22 BAO dar, zumal auch das Abkommensrecht der Anwendung der innerstaatlichen Missbrauchsbestimmung nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht entgegensteht (vgl. VwGH 9.12.2004, 2002/14/0074).

Rechtsfolge von Missbrauch und Umgehung ist, dass unter Heranziehung des § 22 Abs. 2 BAO jene steuerrechtlichen Konsequenzen herbeigeführt werden, die bei Verwirklichung des geraden rechtlichen Weges und der angemessenen rechtlichen Gestaltung eingetreten wären (Stoll, BAO Kommentar, Band I, Orac Verlag, Wien 1994, § 22, S 257). Für die Zwischenschaltung einer ausländischen (funktionslosen) Gesellschaft bestand keine außersteuerlich begründete Veranlassung, die Weiterführung der Handelsvertreterstätigkeit in der bisherigen Form ist daher naheliegend – insofern bleibt der Berufungswerber, er ist im Streitzeitraum unbeschränkt im Inland steuerpflichtig, wie bisher steuerliches Zurechnungssubjekt. Die im Rahmen der als missbräuchlich erkannten Gesamtgestaltung der G Anstalt zugeschriebenen Gewinne sind also als Einkünfte aus Gewerbebetrieb der inländischen Besteuerung zu unterziehen (positive Rechtsfolge). Die Steuerrechtswirkung, die auf eine Behandlung der G-Ergebnisse als Gesellschaftsgewinne nach liechtensteinischem Steuerrecht abzielt, dürfte nicht eintreten (negative Rechtsfolge). Es soll an dieser Stelle erwähnt werden, dass die Umgehungshandlungen generell keine Scheingeschäfte und für sich nicht verboten, sittenwidrig oder sonst nichtig sind (diesbezüglich teilt der unabhängige Finanzsenat nicht die Rechtsauffassung der Abgabenbehörde erster Instanz, wonach der zwischen der G und der F-GmbH abgeschlossene Handelsvertretungsvertrag ein Scheingeschäft darstelle). Dass, wie vom steuerlichen Vertreter wiederholt vorgebracht, die F-GmbH den Abschluss und die Einhaltung des Vertrages bestätigt hat, der Schriftverkehr an die G adressiert war und der Zahlungsverkehr über ein Konto der G geführt wurde, ist unbestritten, steht einer Beurteilung der Zwischenschaltung der G als missbräuchlich aber in keiner Weise entgegen; wird dadurch doch nicht die tatsächliche Vorgangsweise als solche in Abrede gestellt, sondern es sind lediglich die Abgaben so zu erheben, wie sie bei einer den Verhältnissen angemessenen Gestaltung zu erheben wären.

Zum selben Ergebnis wie die Subsumtion unter § 22 Abs. 2 BAO führt die Theorie der sachgerechten Zuordnung (Stoll, BAO Kommentar, Band I, Orac Verlag, Wien 1994, § 22, S 248): "Wenn zu verneinen ist, dass eine Gesellschaft am Erwerbsleben in der erklärten Art und Weise teilnimmt, wenn die Gesellschaft nicht zwischen den Gesellschaftern und dem

Marktgeschehen steht, nicht zwischengeschaltet sinnvolle Funktionen erfüllt, wenn es also nicht die Gesellschaft selbst ist, die am Wirtschaftsverkehr teilnimmt, dann werden die Ergebnisse der entfalteten Aktivitäten nicht der Gesellschaft, sondern den tatsächlichen Trägern der Erwerbstätigkeit zuzurechnen sein, denn dann sind sie es, zumeist die Gesellschafter, die selbst und unmittelbar am Marktgeschehen teilnehmen." Dies sei nicht eine Frage der Anerkennung oder Nichtanerkennung der Gesellschaft oder der missbräuchlichen Gestaltung.

Da der unabhängige Finanzsenat die Gesamtgestaltung als missbräuchlich erkannt und die entsprechenden Rechtsfolgen ausgeführt hat, bedarf es keiner Überprüfung dahingehend, ob die G etwa inländisches Körperschaftssteuersubjekt ist. Auch die Qualifizierung der Stellung des Berufungswerbers in der G (Dienstnehmer mit nichtselbständigen Einkünften oder wesentlich Beteiligter mit selbständigen Einkünften) kann folglich dahingestellt bleiben. Weitere Erhebungen anzustellen, wie dies der steuerliche Vertreter in der mündlichen Berufungsverhandlung bezüglich verschiedener von ihm nicht eindeutig beantwortbarer Fragen beantragt hat, war nach Ansicht des Berufungssenates entbehrlich, zumal den offen gebliebenen Punkten im Rahmen des sich für den Berufungssenat ergebenden Gesamtbildes allein keine ausschlaggebende Bedeutung zukommt, andererseits es im Hinblick auf das gesamte Berufungsverfahren am steuerlichen Vertreter gelegen wäre, zu den sachverhaltsbezogenen Fragen Stellung nehmen zu können.

Freiwillige Abfertigung an die Ehegattin

In diesem Punkt ist auf die Ausführungen der Abgabenbehörde I. Instanz zu verweisen. Die freiwillige Abfertigung hält einem Fremdvergleich nicht stand und ist daher steuerlich nicht zu berücksichtigen.

Über Befragung im Vorhaltswege hat der steuerliche Vertreter erklärt, die Mitarbeit der Gattin BG in der G sei aufgrund einer veränderten Kundenstruktur und einer rationelleren Abwicklung von Büroarbeiten entbehrlich geworden. Der unabhängige Finanzsenat geht davon aus, dass diese Angaben zutreffend sind und verzichtet auf eine Untersuchung dahingehend, ob die steuerliche Anerkennung des Dienstvertrages mit BG bereits a priori anzuzweifeln gewesen wäre, wie dies die Abgabenbehörde I. Instanz mutmaßt, ohne sich diesbezüglich ihrerseits auf entsprechende Sachverhaltsdarstellungen stützen zu können.

Parteiengehör

Gemäß § 115 Abs. 2 BAO ist den Parteien Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben. Das Parteiengehör erstreckt sich nach ständiger Rechtsprechung nur auf sachverhaltsbezogene Umstände, nicht jedoch auf Rechtsansichten.

Es besteht keine Verpflichtung, das Ergebnis der Beweiswürdigung vor Bescheiderlassung der Partei zur Kenntnis zu bringen (VwGH 16.3.1995, 94/16/0097, 0098, 0099).

Dem steuerlichen Vertreter des Berufungswerbers wurde sowohl im erstinstanzlichen als auch im zweitinstanzlichen Verfahren wiederholt Gelegenheit gegeben, sich fallbezogen zu äußern (Vorhalte; Telefongespräche, Einladung der Referentin, Akteneinsicht zu nehmen). Inwieweit es daher zu einer Verletzung des Parteigehörs gekommen sein sollte, ist nicht ersichtlich.

Änderungen

Aufgrund eines diesbezüglich im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung gestellten Antrages werden die Sozialversicherungsbeiträge im Ausmaß der Höchstbeiträge (Pensionsversicherung: 7 x 7.308,00 S für das Jahr 2000 bzw. 12 x 7.770,00 S für das Jahr 2001; Krankenversicherung: 7 x 4.586,40 S für das Jahr 2000 bzw. 12 x 4.610,20 S für das Jahr 2001; Unfallversicherung: 1.046,00 S für das Jahr 2000 bzw. 1.072,00 S für das Jahr 2001) berücksichtigt. Rechts- und Beratungskosten wurden betreffend das Jahr 2000 wie auch in den Vorjahren bereits mit 10.000 S gewinnmindernd berücksichtigt. Betreffend das Jahr 2001 werden ebenfalls Rechts- und Beratungskosten in dieser Höhe in Abzug gebracht. Die Berücksichtigung höherer, im Zusammenhang mit dem Betriebsprüfungsverfahren sowie dem gegenständlichen Berufungsverfahren stehender Beratungskosten kam hingegen nicht in Betracht, hat an den jeweiligen Bilanzstichtagen doch weder eine diesbezügliche Verpflichtung bestanden noch waren derartige Aufwendungen absehbar. Derartige Beratungskosten sind, anders als regelmäßig anfallende Abschlusskosten, nicht unmittelbar auf Verpflichtungen zurückzuführen, die in der abgelaufenen Periode wurzeln; vielmehr werden sie erst durch die abgabenbehördliche Prüfung bzw. gegenständlich das daran anschließende Rechtsmittelverfahren veranlasst (vgl. VwGH 9.12.1992, 89/13/0048).

Gleichzeitig waren die Gewinne um die im Rahmen der Hinzurechnung zu den gewerblichen Einkünften bisher unberücksichtigt gebliebenen sonstigen Bezüge gemäß § 67 EStG in Höhe von 49.830,00 S (2000) bzw. 80.550,00 S (2001) zu erhöhen. Weiters war der Gewinn des Jahres 2001 wie bereits in der Berufungsvorentscheidung insoweit anzupassen, als anstelle des von der Betriebsprüfung auf Basis des Jahres 2000 geschätzten Ergebnisses, der Gewinn der G laut liechtensteinischem Steuerbescheid hinzugerechnet wurde. Gleichzeitig war der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2001 daher für endgültig zu erklären.

Zusammengefasst errechnen sich die Gewinne somit wie folgt:

	2000	2001
Gewinn laut BP bzw. BVE	945.616,00 S	920.862,00 S
Hinzurechnung sonstige Bezüge	49.830,00 S	80.550,00 S
Sozialversicherung	- 84.306,80 S	- 149.634,40 S
Beratungskosten	0,00 S	-10.000,00 S
Gewinn	911.139,20 S	841.777,60 S

Die im angefochtenen Vorauszahlungsbescheid für 2004 und Folgejahre festgesetzten Einkommensteuervorauszahlungen basierten auf dem in der Berufungsvorentscheidung für das Jahr 2001 ermittelten Gewinn. Infolge der Gewinnänderung waren die Vorauszahlungen entsprechend anzupassen und gemäß § 45 EStG 1988 mit 25.467,18 € festzusetzen.

Gesamthaft gesehen war den Berufungen dem Grunde nach daher ein Erfolg zu versagen. Gleichzeitig waren die angefochtenen Bescheide im dargestellten Ausmaß abzuändern und die Einkommensteuer für das Jahr 2001 endgültig festzusetzen.

Beilage: 4 Berechnungsblätter (Einkommensteuer für 2000 und 2001, jeweils in S und in €).

Feldkirch, am 16. März 2005