

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden Mag. Armin Treichl, die Richterinnen Mag.^a Natascha Gassner, sowie die fachkundigen Laienrichter Mag.^a Eva Maria Düringer und Mag. Tino Ricker in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerden vom 22. Juli 2019 gegen die Bescheide des ***FA*** vom 15. Juli 2019 betreffend Einkommensteuer 2012, Einkommensteuer 2013, Einkommensteuer 2014, Einkommensteuer 2015, Einkommensteuer 2016 und Einkommensteuer 2017 Steuernummer ***BF1StNr1*** nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 14. September 2023 in Anwesenheit der Schriftführerin Claudia Zengin zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerden werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit **Vorhalt vom 8. November 2017** ersuchte das ***FA*** den Beschwerdeführer die Umsatz- und Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2012 bis einschließlich 2016 einzureichen.

Mit **Vorhalt vom 3. Dezember 2018** ersuchte das ***FA*** den Beschwerdeführer die Gewinnermittlung für das Kalenderjahr 2012, die Adaptierung auf österreichisches Steuerrecht, den ausländischen Besteuerungsnachweis und die Beilage E1a vorzulegen.

Mit **Vorhalt vom 17. März 2019** ersuchte das ***FA*** den Beschwerdeführer die Gewinnermittlung für die Kalenderjahre 2013 bis 2017, die Adaptierung auf österreichisches Steuerrecht, den ausländischen Besteuerungsnachweis und die Beilage E1a sowie die Umsatz- und Einkommensteuererklärung für das Jahr 2017 vorzulegen.

Mit **Bescheiden vom 15. Juli 2019** hat das *****FA***** dem Beschwerdeführer Einkommensteuer für die Jahre 2012 bis 2017 vorgeschrieben. In den Begründungen führte das Finanzamt im Wesentlichen aus:

„Bezüglich der Abweichungen zur eingereichten Einkommensteuererklärung für das Kalenderjahr 2012 wird auf die Feststellungen im Verfahren zur Einkommensteuer 2006-2008 (Außenprüfung: siehe BP-Bericht vom 22.06.2011) verwiesen.“

In den **Beschwerden vom 22. Juli 2019** brachte der Beschwerdeführer im Wesentlichen vor:

„Für den Fall, dass dieses Rechtsmittel dem Bundesfinanzgericht vorgelegt wird, beantragen wir die Befassung des gesamten Senates und eine mündliche Verhandlung. Wir stellen den Antrag, die angefochtenen Bescheide ersatzlos aufzuheben.

Das Besteuerungsrecht für die Einkünfte aus selbstständiger Arbeit unseres Mandanten steht nach Artikel 14 Doppelbesteuerungsabkommen Liechtenstein zu. In Österreich fällt keine Einkommensteuer an.

Wir verweisen auf unsere Begründung zur Berufung vom 26. Juli 2011 betreffend Einkommensteuerbescheide 2006-2008. Wir weisen darauf hin, dass wir im Namen und im Auftrag unseres Mandanten unter anderem zu den Einkommensteuerbescheiden 2006-2008 die Vorlage unserer Berufung an das Bundesfinanzgericht am 20. Dezember 2018 beantragt haben.

*Eine ausführliche Replik auf die Begründung der Beschwerdevorentscheidung des *****FA***** vom 06. Dezember 2018 und somit auch zur Sache dieser Beschwerde ist in Planung und für den Herbst 2019 vorgesehen.*

Es folgt nun die Begründung zu unserer Berufung vom 26. Juli 2011 (soweit die Sachbescheide E 2012-2017 und die Anspruchszinsen betroffen sind):

*In der Sache und zum besseren Verständnis des Geschäftsmodells verweisen wir auf - die bereits bei der Schlussbesprechung dem Finanzamt vorgelegte - Anlage 2 (Geschäftsmodell *****1*****), Anlage 3 (*****1***** Firmenstruktur IST-Situation seit 2006) und Anlage 4 (*****1***** Firmenstruktur 2009 (Langfristplanung Stand 01/2005).*

*Der Beschwerdeführer ist ein Vorarlberger Pionier im Bereich des Niedrigenergiehausbaus. Er erarbeitet raumklimatische Gebäudeoptimierungen, Energiekonzepte (Konzeptfindung, Konzeptentwicklung) und übernimmt die Aufgabe der Qualitätssicherung in konkreten Projekten (siehe den dem Finanzamt aufliegenden Ordner mit allen Angeboten von Ing. *****2***** MSc aus den Jahren 2005 bis 2009). Um an Aufträge für Großprojekte heranzukommen, war es für ihn und seine Kollegen/Partner unerlässlich, eine Plattform zu bilden (Gründung einer liechtensteinischen AG), in der die Leistungen verschiedener Spezialisten (siehe Anlage 2) gebündelt wurden und den Auftragnehmern (Generalplaner - Architekten, Investoren - Bauherren) als One-stop-shop-Lösung anbieten zu können. Diese Plattform der AG ist ähnlich einer Arbeitsgemeinschaft zu sehen, bei der es zu einer Vereinigung von Spezial-Know-how kommt und ein gebündeltes Angebot an potenzielle Abnehmer ermöglicht wird.*

*Gegenüber unserer Anfrage an das Finanzamt vom 19.10.2004 sah sich Herr Ing. *****2***** MSc durch neue Angebotsformen am Markt veranlasst, die Konstellation so zu verändern, dass er*

zusammen mit den anderen Proponenten der ***1***-Gruppe, eine Plattform (AG) neben dem Einzelunternehmen gegründet hat (Herr Ing. ***3*** hat nicht mehr mitgemacht). Über die AG konnten die Leistungen der Spezialisten gebündelt Generalplanern und Investoren/Bauherren angeboten werden, siehe S-, M- und L-Paket (Anlage 2).

Bereits seit 2005 war geplant, dieses Zusammenarbeitsmodell auf Deutschland, Italien und Tschechien auszuweiten (siehe Anlage 4). ***4*** und ***5*** konnten bereits umgesetzt werden. Die genannten weiteren Standorte sind nach wie vor Ziele, die in den nächsten Jahren umgesetzt werden sollen. An jedem Standort ist ein eigener professioneller Standortleiter (= Geschäftsführer) eingesetzt.

Die einzelnen Spezialisten erbringen ihre Leistungen jeweils von ihren (Einzel-)unternehmen aus und in Form von echten Werkverträgen (siehe Anlage 2).

Die Steuervorschreibung auf dem Steuerkonto des Abgabepflichtigen basiert einzig und allein darauf, dass das Finanzamt - trotz eingehender Prüfung in den Jahren 2004 bis 2007, insbesondere bei der Veranlagung der Einkommensteuer 2005, die nach Artikel 14 des Doppelbesteuerungsabkommens mit Liechtenstein gebotene Steuerfreistellung unter Progressionsvorbehalt nun wieder im Gefolge der Außenprüfung aberkennt.

Die neuen Argumente des Finanzamtes sind:

Nach österreichisch innerstaatlichem Recht seien bei der Beurteilung der Einkünfte des Abgabepflichtigen diese Einkünfte unter § 22 Ziffer 2 Teilstrich 2 EStG 1988 zu subsumieren, sohin als Einkünfte aus sonstiger selbstständiger Arbeit zu werten, weil diese - bisher als Einkünfte aus einer einem Ziviltechniker unmittelbar ähnlichen Tätigkeit iSd Artikel 14 DBA iVm § 22 Z 1 EStG gewerteten Einkünfte - Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art seien, die von einer Kapitalgesellschaft an einen daran wesentlich Beteiligten für seine sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs 2 EStG 1988) aufweisende Beschäftigung gewährt worden seien.

Nach DBA - Recht lägen Dienstnehmer - Einkünfte vor, die nach Artikel 15 des DBA mit Liechtenstein in Österreich steuerpflichtig seien und nicht nach Artikel 14 des DBA mit Liechtenstein in Österreich unter Progressionsvorbehalt freizustellen seien.

Dagegen richtet sich unser Vorbringen:

Der Schwenk und die Abkehr des Finanzamtes von seiner in den Erstbescheiden zum Ausdruck gebrachten Rechtsmeinung (Anwendung des Art 14 DBA Liechtenstein - Steuerbefreiung unter Progressionsvorbehalt) ist für den Abgabepflichtigen nach allen Vorabklärungen und der intensiven Befassung des Finanzamtes im Zuge der Erst-Bescheiderstellung eine böse Überraschung und führt, wegen der drohenden, gravierenden Steuermehrbelastung, zu einem großen Vertrauensverlust in Bezug auf die „Handschlagqualität“ des Finanzamtes.

Die Möglichkeit der Anwendung von Art 14 des DBA mit Liechtenstein wurde schon bei der Veranlagung des Jahres 2005 eingehend geprüft und davor erheblicher Aufwand sowohl auf Seiten des Abgabepflichtigen als auch auf Seiten des Finanzamtes betrieben (grundsätzliche Abklärungen schon im Vorfeld der Gründung des Einzelunternehmens in Liechtenstein, siehe unsere Anfrage vom 19.10.2004 und vor allem im Laufe des Vorhalteverfahrens bei der Veranlagung der Einkommensteuer 2005).

Ergebnis der Abklärungen des Finanzamtes damals war, dass der Abgabepflichtige in Liechtenstein als Einzelunternehmer selbstständig mit eigener Betriebsstätte und eigener Konzession tätig war und das Finanzamt in den Veranlagungen zur Einkommensteuer 2005 bis 2008 (aufgrund zuvor gepflogener umfangreicher Untersuchung des Sachverhaltes durch Fragenvorhalt vor Bescheiderstellung 2005) anerkannte, dass diese Tätigkeit (durch den nachgewiesenen Abschluss des Master of Science) ein Niveau erreiche, welches es rechtfertige, diese Tätigkeit unter Artikel 14 des DBA zu subsumieren.

*Siehe S. 3 des Berichts des Außenprüfers vom 22.6.2011, in dem dieser Sachverhalt festgestellt wurde, die Bewilligung zur selbständigen Ausübung der Tätigkeit als Heizungs-, Lüftungs- und Klimaingenieur, Antrag vom 28.9.2004 erwähnt wird, sowie das Diplom = Verleihungsurkunde „Master of Sciences“ (MSc) vom 30.6.2006, ebenso dass Herr Ing. ***2*** MSc über eigene Räumlichkeiten in den Räumlichkeiten der ***6*** AG mit Sitz in ***5*** und früher in ***7*** verfüge. Herr Ing. ***2*** MSc ist nicht Geschäftsführer der ***6*** AG aber Verwaltungsrat (vergleiche § 12 Abs 1 Ziffer 7 Körperschaftsteuergesetz „monistisches System“). Aus Anlage 1 ist auch zu entnehmen, dass Herr Ing. ***2*** MSc bereits am 05.08.2005 im Handelsregister Liechtenstein als Geschäftsführer der ***6*** gelöscht wurde (Die irrtümliche Eintragung von Herrn Ing. ***2*** MSc als Geschäftsführer am 13.07.2005 wurde in nicht einmal einem Monat wieder von Amts wegen gelöscht!).*

*Herr Ing. ***2*** MSc ist ausschließlich im Rahmen echter Werkverträge für die ***6*** AG und für andere Auftraggeber und darüber hinaus als Hochschullehrer an der ***8*** tätig. Daher ist seine Tätigkeit von der Tätigkeit eines Geschäftsführers leicht trennbar. Die Hochschullehrertätigkeit ist übrigens im Bericht der Außenprüfung, Seile 4, oben in der Spalte „Weitere“ nicht inkludiert.*

Eine branchengleiche Tätigkeit ist für die Beurteilung als selbständige Einkunftsart nicht hinderlich, wenn die Trennbarkeit gegeben ist wie hier durch die echten Werkverträge und die Geschäftsführung durch andere Personen (vergleiche auch FJ 2011/6,212). Rechtsgeschäfte zwischen einer Kapitalgesellschaft und ihrem Gesellschafter sind zulässig und anzuerkennen, wenn sie dem Fremdvergleich standhalten (aaO, 211).

*Da es sich bei den Werkverträgen um klare Zielschuldverhältnisse handelt, kann ein Dienstverhältnis nicht vorliegen. Da weiters nach § 47 Abs 2 EStG ein Dienstverhältnis nur vorliegt, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet, kann im vorliegenden Fall kein Dienstverhältnis angenommen werden. Herr Ing. ***2*** MSc schuldet nämlich auf Grund seiner vertraglichen Vereinbarungen dem Auftraggeber nicht seine Arbeitskraft. Er kann auch frei darüber entscheiden, ob er Aufträge annehmen oder ablehnen will. Er hat andererseits auch keine Beschäftigungsgarantie von seinen Vertragspartnern erhalten. Herr Ing. ***2*** MSc könnte auch ohne weiteres eigenes Personal in seinem Einzelunternehmen beschäftigen, welches ihn bei seiner Arbeit unterstützt.*

Unsere Rechtsmeinung findet auch in den Randzahlen 5274 und 5275 der Einkommensteuerrechtlinien eine Stütze. Beispielsweise fällt die Rechtsvertretung durch einen an der Kapitalgesellschaft wesentlich beteiligten Rechtsanwalt oder die eigenständige wirtschaftstreuhanderische Leistung eines beteiligten Steuerberaters unter § 22 Z 1 EStG.

In Fällen, bei denen es sich um echte Werkverträge handelt, kann nicht von einem Dienstverhältnis ausgegangen werden, auch nicht von einer Tätigkeit nach § 22 Ziffer 2

Teilstrich 2 EStG, sondern sind die daraus erzielten Einkünfte als solche nach § 22 Z 1 EStG zu qualifizieren.

*Die liechtensteinische Steuerverwaltung hat Herrn Ing. ***2*** MSc aufgrund seiner aufrechten Konzession für die selbstständige Berufsausübung und der nachgewiesenen Betriebsstätte in Liechtenstein als selbstständigen Unternehmer besteuert. Herr Ing. ***2*** MSc hat für die Einkünfte aus dem Betrieb seines Einzelunternehmens in Liechtenstein ordnungsgemäß Steuern bezahlt.*

*Wenn daher das österreichische Finanzamt auf dem Standpunkt verharret, die Einkünfte seien nach Art 15 des DBA mit Liechtenstein zu besteuern, handelt es sich um einen Qualifikationskonflikt und behält sich Herr Ing. ***2*** MSc vor, ein Verständigungsverfahren nach Artikel 25 DBA mit Liechtenstein zu beantragen.*

Es wird im Betriebsprüfungsbericht auf Seite 9 in der Mitte ausgeführt, dass die Beurteilung des Finanzamtes der Beurteilung zum Zeitpunkt des Abschlusses des DBA - Liechtenstein maßgeblichen Rechtsprechung folge, wonach die Gesellschafter - Geschäftsführer grundsätzlich als Arbeitnehmer angesehen worden seien.

*Aus diesen Ausführungen lässt sich jedoch für unseren Fall nichts gewinnen, weil Herr Ing. ***2*** MSc weder de iure noch de facto Geschäftsführer der liechtensteinischen AG war, und daher auch nicht deren Gesellschafter - Geschäftsführer. Die irrtümliche Eintragung im Zuge der Neugründung der AG, die bereits im ersten Monat wieder korrigiert worden ist, kann an dieser Beurteilung nichts ändern. Auch die Tatsache, dass Herr Ing. ***2*** MSc in seiner Funktion als Verwaltungsrat im Zeitraum von 3 Jahren ungefähr 15 Unterschriften für zustimmungspflichtige Geschäfte gemäß dem Organisationsreglement vom 22.10.2005 geleistet hat, macht aus ihm noch keinen Geschäftsführer. Als alleiniger Geschäftsführer der ***6*** AG hat seit der Gründung der Gesellschaft ausschließlich Herr DI (FH) ***9*** fungiert. Nur er hat für die Geschäftsführung ein Entgelt bezogen (siehe die umfangreichen Stundenaufzeichnungen von Herrn DI (FH) ***9*** aus den Prüfungsjahren, die dem Finanzamt übergeben wurden). Herr Ing. ***2*** MSc hat für seine Verwaltungsrats Tätigkeit keinerlei Einkünfte erhalten, schon gar nicht - wie sich von selbst versteht - für eine nicht ausgeübte Geschäftsführertätigkeit. Siehe auch das Rechtsgutachten von Rechtsanwalt Dr. ***10*** vom 04.04.2011.*

*Es ist auszuschließen, dass der vorliegende Sachverhalt, nämlich die Tätigkeit des Herrn Ing. ***2*** MSc als Einzelunternehmer in echten Werkverträgen unter anderem für die liechtensteinische AG, im Zeitpunkt des Abschlusses des Doppelbesteuerungsabkommens mit Liechtenstein im Jahre 1971 als Dienstnehmertätigkeit für die liechtensteinische AG gewertet worden wäre, denn Herr Ing. ***2*** MSc ist weder Geschäftsführer noch wurden bei ihm zeitraumbezogene Leistungen für die AG, sondern nur echte, detaillierte, auch mit fremden Subunternehmern in gleicherweise abgeschlossene, Werkverträge für konkrete Baustellen durch den Außenprüfer festgestellt (s auch Rz 5274 EStR). Herr Ing. ***2*** MSc ist nicht auf der Payroll der liechtensteinischen AG und es wurde daher kein Lohnausweis ausgestellt. Der Abgabepflichtige hat nur Entgelte aufgrund der echten Werkvertragsvereinbarungen bezogen (siehe Werkverträge, die dem Finanzamt vollumfänglich vorgelegt wurden und auch die Werkverträge der anderen nicht beteiligten Spezialisten, die als Fremdvergleich dienen können und dem Finanzamt vorliegen). Weder Judikatur noch Literatur lässt sich zur Abstützung der Meinung des Finanzamtes finden. Es ist daher eine durch nichts bewiesene Behauptung des*

Finanzamtes, dass die Einkünfte des Herrn Ing. ***2*** MSc im Jahre 1971 als Einkünfte im Sinne des Art 15 des DBA mit Liechtenstein gewertet worden wären.

Die vom Finanzamt auf Seite 9 des Berichts der Außenprüfung genannte Judikatur hatte eine ganz andere Zielrichtung und ist zur Frage des Dienstgeberbeitrages ergangen (für Gesellschafter-Geschäftsführer-Bezüge sollten auch Beiträge in den Familienlastenausgleichsfonds bezahlt werden) und kann nicht dazu dienen, die selbständige Tätigkeit eines Energieplaners (der einer Tätigkeit eines staatlich befugten Ziviltechnikers unmittelbar ähnlich ist - § 22 Z 1 lit b erster Spiegelstrich EStG) in ein Dienstverhältnis entgegen aller zivilrechtlicher Vereinbarungen und entgegen der tatsächlichen Umstände umzudeuten.

Der Abgabepflichtige trägt ein erhebliches Unternehmerrisiko (keine Beschäftigungsgarantie, keine Entgeltfortzahlung im Urlaubs- und Krankheitsfall; weiters trifft ihn das Debitorenrisiko bei Forderungsausfällen und Garantiefällen und das Haftungsrisiko, wenn Haftungsfälle eintreten, die die Versicherungssumme überschreiten, was bei den abgewickelten Großprojekten nicht auszuschließen ist). Herr Ing. ***2*** MSc trifft kein wie immer geartetes Wettbewerbsverbot. Wie sich zeigt, trägt der Abgabepflichtige durch seine Selbständigkeit auch ein hohes Steuerrisiko, weil er sich nicht auf die Bestandskraft der Steuerbescheide verlassen kann und dadurch eine große Rechtsunsicherheit für ihn entstanden ist.

Den Internetangaben ist rechtlich keine Bedeutung beizumessen. Hat doch der Abgabepflichtige auf den Inhalt der Webseiten keinen Einfluss gehabt. Die Angaben sind überdies veraltet gewesen. Beim Abgabepflichtigen handelt es sich auch nicht um eine juristisch vorgebildete Person. Von Angaben in Internetseiten kann kein Rechts- oder Steueranspruch abgeleitet werden.

Herr Ing. ***2*** MSc tritt mit der liechtensteinischen Mehrwertsteuernummer [...] im Rechts- und Geschäftsverkehr auf, ist also umsatzsteuerlich Unternehmer in Liechtenstein. Weiters ist er auch in Österreich zur Umsatzsteuer erfasst, weil er im Rahmen seines Einzelunternehmens Planungsleistungen betreffend in Österreich gelegene Projekte erbracht hat, die als Grundstücksleistungen in Österreich steuerbar und steuerpflichtig sind. Das ***FA*** hat Herrn Ing. ***2*** MSc bisher immer unbeanstandet unter seiner Steuernummer zur Umsatzsteuer veranlagt. Die umsatzsteuerliche Unternehmereigenschaft schließt ein steuerliches Dienstverhältnis aus.

Der Abgabepflichtige ist bei der gewerblichen Sozialversicherung als Selbstständiger versichert und ist seit 1993 in wechselnder Zusammensetzung selbstständig tätig:

a) seit 01.12.1993 als Einzelunternehmer mit der Geschäftsanschrift in ***11***

b) ab 01.01.1995 als Mitunternehmer der ***12*** GesbR im ***13*** in ***14***

c) ab 01.07.2000 wieder als Einzelunternehmer mit Geschäftsstandorten im ***13*** in ***14*** und in ***4***, ***15***

d) ab 01.01.2005 als Einzelunternehmer in Liechtenstein, zuerst in ***7***, dann bis aktuell in ***5***.

Herr Ing. ***2*** MSc ist sicherlich der geistige Architekt der ***1*** Gruppe, aber in keiner Weise interessiert an der operativen Geschäftsführung, sondern er möchte den

*Niedrigenergiehausbau theoretisch als Hochschullehrer und in der Projektentwicklungsphase praktisch weiterentwickeln und dafür seine kreative Dienstleistung in genau definierten Bauprojekten zur Verfügung stellen. Für die Geschäftsführung sind daher sowohl in ***4*** als auch in ***5*** (vormals ***7***) eigene Standortleiter als Geschäftsführer eingesetzt.*

*Neben seiner selbständigen Tätigkeit ist Herr Ing. ***2*** MSc noch in Forschung und Lehre an der ***16*** tätig (ca. 40% seiner Arbeitszeit), sodass die operative Führung (Geschäftsführung) einer Firma auch aus diesem Grund im Alltag gar nicht möglich wäre. Die Standorte ***4*** und ***5*** werden daher von eigenen hierfür qualifizierten Gesellschafter-Geschäftsführern geleitet (***4***: DI ***17***, ***5***: DI (FH) ***9***).*

*Wir verweisen auch auf unser Mail vom 8.4.2011, das sofort im Anschluss an die Schlussbesprechung an Mag. ***18***, ***FA***, gesandt wurde, mit dem sich das Finanzamt bisher nicht auseinandergesetzt hat.*

Ergebnis und Zusammenfassung:

*Sowohl nach österreichisch innerstaatlichem Recht als auch nach Abkommensrecht kann bei Herrn Ing. ***2*** MSc kein Dienstverhältnis festgesteilt oder unterstellt werden.*

Ein Steuerpflichtiger kann seine persönlichen und wirtschaftlichen Angelegenheiten im Rahmen der von der Rechtsordnung gewährten Privatautonomie so gestalten, dass für ihn die geringste steuerliche Belastung eintritt.

Das Finanzamt wird akzeptieren müssen, dass im Prüfungszeitraum und bis zum heutigen Tage in Artikel 14 DBA mit Liechtenstein die dort genannten Freiberufler das Privileg genießen, in Liechtenstein wesentlich weniger Steuern als in Österreich zahlen zu müssen. Österreich muss diese Einkünfte freistellen und es bleibt Österreich nur der Progressionsvorbehalt auf die in Österreich zu versteuernden Einkünfte.

Diese Rechtstatsache kann man auch nicht mit den abenteuerlichsten Interpretationsversuchen aus der Welt schaffen.

Die Anspruchsinsen sind in dem Verhältnis gutzuschreiben, wie sich der Abgabebetrag vermindert.“

Die Beschwerden wurden vom ***FA*** mittels **Beschwerdevorentscheidungen vom 9. August 2019** als unbegründet abgewiesen. In den Begründungen führte das Finanzamt im Wesentlichen aus:

„Im Hinblick darauf, dass in der gegenständlichen Beschwerde die Begründung zur Beschwerde vom 26.7.2011 gegen die Einkommensteuerbescheide 2006-2008 angeführt wurde und in den beschwerdegegenständlichen Veranlagungsjahren 2012-2017 ein unveränderter Sachverhalt vorliegt, wird vollinhaltlich auf die Ausführungen in der Beschwerdeentscheidung vom 5.12.2018 betreffend die Einkommensteuerbescheide 2006-2008 verwiesen.“

In den **Vorlageanträgen vom 26. August 2019** brachte der Beschwerdeführer im Wesentlichen vor:

„Mit Beschwerde vorentscheidung vom 09.08.2019 wurde die obbezeichnete Beschwerde unseres Mandanten als unbegründet abgewiesen.

*Gegen die Feststellung in der Begründung der BVE vom 09.08.2019, dass ein unveränderter Sachverhalt in den beschwerdegegenständlichen Veranlagungsjahren 2012-2017 vorläge, wird eingewendet, dass Ing. ***2*** MSc am 04.04.2012 als Mitglied des Verwaltungsrates der ***6*** AG ausgeschieden ist. Siehe dazu den beglaubigten Öffentlichkeitsauszug des Grundbuch- und Öffentlichkeitsregisteramtes Fürstentum Liechtenstein vom 04/2012 (Anlage).*

Weiterungen behalten wir uns vor.

Zu den in der Begründung der Berufungsvorentscheidung vom 05.12.2018, auf die in der BVE vom 09.08.2019 verwiesen wird, erstmals enthaltenen Feststellungen der Abgabenbehörde erster Instanz wird noch zu einem späteren Zeitpunkt Stellung bezogen.“

Der Beschwerdeführer hat mehrfach um Fristerstreckung ersucht.

*In der **Stellungnahme vom 14. März 2023** – innerhalb der verlängerten Frist – brachte der Beschwerdeführer im Wesentlichen vor:*

„Sachverhalt

*Der Beschwerdeführer betreibt im Beschwerdezeitraum und bis heute ein in Liechtenstein konzessioniertes Einzelunternehmen als Klimaingenieur, zunächst im ***19*** in ***7***, Liechtenstein, sodann bis aktuell in ***5***, ***21***, Liechtenstein.*

Folgendes veranschaulicht den echten Unternehmer und die Unternehmerinitiative des Beschwerdeführers:

*Im Jahre 2005 gründete der Beschwerdeführer, der bereits seit 1993 in verschiedenen Konstellationen selbständig tätig war, zufolge der zunehmenden Internationalisierung der Aufträge (Anlage 4), der räumlichen Nähe zur ***42***, wo er einer Dozententätigkeit nachging und auch wegen der steuerlichen Vorteile, das ihm das Abkommen mit Liechtenstein (Art 14 iVm der Freistellung in Österreich nach Art 23 Abs 1 DBA FL) bot, ein Einzelunternehmen (feste Einrichtung, Betriebsstätte) in Liechtenstein (siehe dazu die Darstellung der Umsatzentwicklung im Einzelunternehmen mit der raschen Zunahme der nichtösterreichischen Umsätze (auch) auf Seite 5, Umsätze 2006 bis 2008 des Einzelunternehmens des Beschwerdeführers, die Darstellung des Betriebsprüfers sowie zur Geschichte der Entwicklung der selbständigen Tätigkeit des Beschwerdeführers (Seite 2, 1. Absatz), ebenfalls in den Feststellungen des Betriebsprüfers vom 21.2.2011 ; Aktenübermittlung vom 1.10.2020, 3. Mail, 7. Anhang, von Mag. Treichl an Mag Bröll).*

*Gegenständlich ist der Steuerpflichtige im Streitzeitraum in der Regel arbeitstäglich in seiner Betriebsstätte in Liechtenstein anwesend gewesen, zunächst im ***19***, ***20*** und sodann ***21***, ***22***, auf Basis der vom liechtensteinischen Staat erteilten Bewilligung als Einzelunternehmer, nachweislich versteuert als selbständige Einkünfte in Liechtenstein.*

Der Beschwerdeführer hat eine eigene Mehrwertsteuernummer in Liechtenstein und eine UID Nummer in Österreich, unter denen er laufend seine Umsätze erklärt.

Er unterliegt der Sozialversicherung der Selbständigen (s. ZB aaO, 4. Mail, Anhänge 2 und 4, SVA Auszüge 2006 bis 2008).

Eine feste Einrichtung des Steuerpflichtigen in Österreich besteht nicht.

*Weil es der Marktauftritt erforderte und auch zur Haftungseinschränkung gründete der Beschwerdeführer - aus seinem Einzelunternehmen heraus (!) - zusammen mit Berufskollegen drei Kapitalgesellschaften, an denen er direkt und indirekt wesentlich, und zwar zu mehr als 2/3, beteiligt war, namentlich die ***23*** AG am selben Standort wie sein Einzelunternehmen in Liechtenstein, die ***23*** GmbH in ***4***, in welches das bis dahin an zwei Standorten in ***14*** und ***4*** in Österreich geführte Einzelunternehmen eingebracht und fortgeführt wurde, als auch die ***24*** GmbH (nunmehr ***25*** GmbH) in ***14*** (Einzelheiten zu den Beteiligungsverhältnissen, die mehrheitliche (direkte und indirekte) Beteiligung des Beschwerdeführers an den gegründeten Beteiligungsunternehmen und zu vertraglichen Beziehungen (zB Rahmenvertrag) können den bereits zitierten Feststellungen des Betriebsprüfers vom 21.2.2011 entnommen werden, sind aber auch im Detail im Akt enthalten, siehe aaO, 6. Mail: Organisationsreglement, Mietvertrag, Rahmenvertrag AG und GmbH).*

*Im Jahre 2012 ist der Beschwerdeführer überhaupt aus dem Verwaltungsrat der ***6*** AG ausgeschieden und hat seine Aktien an der AG, die er bis dahin noch direkt persönlich gehalten hat, komplett auf die ***24*** GmbH, ***14***, übertragen, sodass er ab 2012 nur noch indirekt — aber mittelbar immer noch wesentlich - an der AG beteiligt war.*

*Formal hatte er ab 2012 keine Funktion mehr, weder in der AG in ***5***, noch in der GmbH in ***4*** inne. Im Februar 2019 wurde die ***6*** liquidiert und der Betrieb (wieder) in das Einzelunternehmen in ***5*** integriert.*

Die nach wie vor in Liechtenstein aufrechte öffentlich-rechtliche Befugnis als Einzelunternehmer wird auf Seite 4, unteres Drittel den zitierten Feststellungen des Betriebsprüfers dargetan. Diese Bewilligung wurde gemäß dem Antrag vom 28.9.2004 am 8.8.2005 ausgestellt, und zwar die Bewilligung zur selbständigen Ausübung der Tätigkeit als Heizungs-, Lüftungs- und Klimaingenieur nach dem Gesetz über die Berufsausübung der im Bauwesen tätigen Ingenieure und Architekten in Liechtenstein.

Auch die Verleihung des akademischen Grades des „Master of Science“ an den Beschwerdeführer am 30.6.2006 ist ebendort dokumentiert.

*Seine freiberuflichen Leistungen als Einzelunternehmer erbrachte der Beschwerdeführer im Rahmen von projektbezogenen, echten Werkverträgen vor allem an zwei dieser Kapitalgesellschaften, die eine Kapitalgesellschaft (AG) mit Sitz in Liechtenstein (an derselben Geschäftsadresse wie das Einzelunternehmen des Beschwerdeführers) und die andere (GmbH) mit Sitz in ***4***.*

Siehe bezüglich der Anbotlegung und Abrechnung, aaO, 1. Mail vom 1.10.2020, Angebote des Beschwerdeführers an die AG, Rechnungen (allenfalls mit Umsatzsteuerausweis), Leistungsausweise, Schlussrechnungen.

Es wird nicht bestritten, dass der Beschwerdeführer als Einzelunternehmer überwiegend für die AG und die GmbH, an der er zu mehr als 2/3 direkt und indirekt beteiligt war,

Werkvertragsleistungen erbracht hat, auch dass — aufgrund der geschlossenen Rahmenverträge mit der AG und der GmbH — diese Zusammenarbeit auf Dauer angelegt war.

Unrichtig ist allerdings, dass der Beschwerdeführer in der AG und der GmbH eingetragener Geschäftsführer im formellen Sinne war. Der Beschwerdeführer war nur beteiligt an der AG und der GmbH und hat an diese Werkvertragsleistungen erbracht.

*Die Rechtsbeziehungen des Beschwerdeführers zu „seiner AG“ und der Rechtsrahmen in Liechtenstein kann der informativen Stellungnahme von Rechtsanwalt Dr. ***26*** vom 4.4.2011 (aaO, 7. Mail, Anhang 5) entnommen werden.*

Bestritten wird, dass es zu einer organisatorischen Eingliederung des Beschwerdeführers in die AG und/oder GmbH gekommen ist. Vielmehr war es umgekehrt, dass die Beteiligungen an der AG und GmbH in das Einzelunternehmen eingegliedert waren, und zwar sind die Beteiligungen an der AG und der GmbH gesetzlich zwingend als notwendiges Betriebsvermögen des Einzelunternehmens in Liechtenstein zu werten (siehe dazu stellvertretend die Rechtsprechung des VwGH vom 18. 9. 2003, 2001/15/0008 und andere).

Mit diesem Engagement als Einzelunternehmer war für den Beschwerdeführer ein erhebliches Unternehmerrisiko verbunden:

*Einnahmenseitig lässt sich das Unternehmerrisiko des Beschwerdeführers nachvollziehen in den stark schwankenden Einkünften aus selbständiger Arbeit (siehe Einkommensteuerbescheide der Jahre 2006 bis 2017). Weiters hatte der Beschwerdeführer für die ***1*** Unternehmensgruppe eine bedeutende Anzahl „Gratisarbeitsstunden“ geleistet (siehe Anlage 1 Arbeitsberichte Wettbewerbe Energiekonzeptbeiträge ***2*** von 2009 bis 2019).*

*Ausgabenseitig hat sich das Unternehmerrisiko für den Beschwerdeführer sofort gezeigt — zufolge der 2006 erzielten Verluste in der AG und der GmbH - in den ersten beiden Jahren des Bestehens der ***1*** „Unternehmensgruppe“ (im wirtschaftlichen Sinne und nicht im Sinne des § 9 KStG gemeint), siehe die dem BFG vorliegenden Jahresabschlüsse der AG und der GmbH jeweils des Geschäftsjahres 2006. Um die Zahlungsfähigkeit seiner Tochterunternehmen zu gewährleisten ist der Beschwerdeführer eine persönliche Bürgschaft für Bankschulden der Tochterunternehmen eingegangen. Damit drohte die persönliche Inanspruchnahme durch die Bank, wenn es den Tochterunternehmen nicht gelungen wäre, die Bankkredite aus eigener Kraft zu bedienen. Siehe Bestätigung der ***43*** vom 11. Dezember 2006 zur Bürgschaftsübernahme für die „***1***“ (siehe Anlage 2), aber auch später am 10.11.2014 war das der Fall, siehe Kontokorrentkreditvertrag mit der ***43*** im Rheintal (siehe Anlage 3), für den der Beschwerdeführer die Besicherung beisteuerte („Sicherungsgeber“).*

*Die Haftung für Fehler in Ausübung seines Berufes wurde zwar über die ***44***-Versicherungspolizze, dort in der Beilage Punkt 3 (aaO, 4. Mail, 1. Anhang) gemäß der Vereinbarungen in der Rahmenvereinbarung für die ganze Unternehmensgruppe abgedeckt, aber der Höhe nach beschränkt auf die Versicherungssumme von 2.000.000. Zuzufolge der abgewickelten Großprojekte konnte nicht ausgeschlossen werden, im Extremfall in Anspruch genommen zu werden, uU erst im Regresswege durch einen Masseverwalter im Konkurs eines der Beteiligungsunternehmen.*

Der Beschwerdeführer zeigte und zeigt Unternehmerinitiative und trägt als Einzelunternehmer einnahmenseitig und ausgabenseitig direkt und als Aktionär und Beteiligter Unternehmerrisiko.

Als Beteiligter trägt er das Risiko, dass die Beteiligungen bei schlechtem Geschäftsgang in ihrem Wert bis auf null gemindert werden können und das bei der Gründung eingesetzte Kapital verloren geht.

*Der Beschwerdeführer war eben „der Chef“ der ***1*** Gruppe, der Gründer, der Strategie- und Ideenträger, der Arbeitgeber im besten Sinne des Wortes.*

*Er war (formal) weder Geschäftsführer der ***23*** AG, noch der ***23*** GmbH, weil „das Tagesgeschäft“ von Standortgeschäftsführern geführt wurde. Der Beschwerdeführer konnte sich damit von administrativen Aufgaben, Personalagenden und einer Reihe von anderen organisatorischen und bereichsspezifischen Aufgaben freispielen, damit er sich auf seine „Steckenpferde“ und Stärken konzentrieren konnte.*

Geplant war die Gründung weiterer Ländergesellschaften in Italien, in Deutschland und in der Tschechischen Republik. Letztere geplante Standorte sind sodann, zufolge der wirtschaftlichen Entwicklung, nicht zur Verwirklichung gekommen.

*Die zwei operativen Kapitalgesellschaften in Liechtenstein und in ***4*** wurden im Streitzeitraum 2006 bis 2017 von familienfremden Standort-Geschäftsführern geleitet und nicht vom Beschwerdeführer (DI (FH) ***45*** in Liechtenstein und DI ***46*** in ***4***). Die Vernehmung der Herren DI (FH) ***45*** und DI ***46*** als Zeugen wird angeboten; siehe auch aaO, 3. Mail, 9. Anhang (Handelsregistrauszug AG vom 7. 7. 2005, offenes Firmenbuch hinsichtlich der GmbH in ***4***); aaO, 1. Mail, Anhänge 2 bis 4 (Angebote an Kunden der AG wurden von DI (FH) ***45*** unterschrieben), 7. Mail, 3. Anhang (Stundennachweise DI (FH) ***45***).*

*Der Beschwerdeführer versteuerte seine Einkünfte aus seinem Einzelunternehmen (Betriebsstätte) in ***5***/Liechtenstein seit 2005 in Liechtenstein und zahlte dort die in Liechtenstein übliche Steuer eines Einzelunternehmers, so wie auch jeder andere in Liechtenstein tätige Einzelunternehmer seine Einkünfte in Liechtenstein versteuert (aaO, 3. Mail, Anhang 4 (Steuerrechnung 2007 Gemeinde ***7***), 7. Mail, 1. Anhang (Steuerrechnung 2008 Gemeinde ***5***)).*

Alle Veranlagungen der liechtensteinischen Steuerverwaltung seit dem Steuerjahr 2005, alle Jahresabschlüsse des Einzelunternehmens und der AG für den gesamten Streitzeitraum und bis 2019 sind aktenkundig bzw. wurden dem Finanzamt übermittelt.

*Die Einkünfte des Beschwerdeführers aus freiberuflicher Tätigkeit als Klimaingenieur seit September 2005 bis inklusive das Steuerjahr 2008 wurden nach Art 14 DBA FL von Liechtenstein besteuert und nach Art 23 Abs 1 DBA FL (zufolge Anwendung der Befreiungsmethode anstelle der Anrechnungsmethode) von der Besteuerung in Österreich vom ***FA*** freigestellt. Der Einkommensteuerbescheid des Beschwerdeführers für das Steuerjahr 2005 in Österreich ist in Rechtskraft erwachsen.*

Die Einkommensteuer der Steuerjahre 2006 bis 2008 wurden vom Finanzamt auf Basis der eingereichten Steuererklärungen und der Rechtsanschauung des Finanzamtes im Steuerjahr 2005 erklärungsgemäß vom Finanzamt veranlagt.

*Erst die Betriebsprüfung im Kalenderjahr 2011 bestreitet plötzlich, ihr folgend das ***FA***, die Einordnung der Einkünfte des Beschwerdeführers unter Art 14 des DBA FL, und zwar*

rückwirkend ab dem Steuerjahr 2006 und besteht auf eine Einordnung unter Art 15 des DBA FL, verbunden mit der Anrechnungsmethode gemäß Art 23 Abs 2 DBA FL, was im Endeffekt eine Hinaufschleusung auf das österreichische Steuerniveau bedeuten würde.

Der ausgesetzte Betrag am Abgabekonto unseres Mandanten zeigt aktuell EUR 446.692,19. Dieser Betrag auf 12 Jahre verteilt, ergibt rund EUR 37.000,00 pro Jahr Steuerdifferenz bzw. Steuermehrbelastung inklusive Zinsen im Verhältnis zur Versteuerung in Liechtenstein bei Anwendung der Freistellungsmethode.

Das Finanzamt war auf Anfrage nicht bereit, uns den Betrag von EUR 446.692,19 aufzuschlüsseln, daher wissen wir nicht genau bzw. können wir nicht nachvollziehen, welche Beträge genau sich hinter dem ausgesetzten Betrag verbergen.

*Nach Aussage von Mag. ***28***, zum Zeitpunkt der Schlussbesprechung der Betriebsprüfung am 8. 4. 2011 Fachvorstand des ***FA***, betritt das (damalige) ***FA*** mit dieser Causa steuerjuristisches Neuland.*

*Noch nie sei, soweit für ihn (damals) ersichtlich, in der Verwaltungspraxis des ***FA*** ein vergleichbarer Fall (freiberuflicher Einzelunternehmer in Liechtenstein arbeitet im Werkvertrag mit Kapitalgesellschaften zusammen, an denen dieser wesentlich beteiligt ist) zu beurteilen gewesen bzw. war ein derartiger Fall vom ***FA*** bekannt und von diesem zu beurteilen. Es handle sich in diesem Fall daher um einen Präzedenzfall, bei dem das Finanzamt die Anwendbarkeit des § 22 Z 2, 2. Teilstrich EStG iVm VO BGBl 215/2001 iVm Art 15 und Art 23 Abs 2 DBA FL auf unseren Fall „ausprobiert“.*

*Mag. ***28*** kann das bezeugen. Sollte dieser Aussage keinen Glauben geschenkt werden, stellen wir den Antrag auf Zeugeneinvernahme des Mag. ***28***.*

In den nun schon mehrfach erwähnten Feststellungen des Betriebsprüfers vom 21.2.2011 ist der Sachverhalt zusammengefasst, soweit wir ihn nicht ergänzen oder berichtigen.

In einigen wesentlichen Punkten sind die Feststellungen des Betriebsprüfers vom 21.2.2011 ergänzungsbedürftig oder zu berichtigen.

Das wollten wir in diesem Kapitel nachholen.

Von den Ausführungen zur rechtlichen Würdigung des Betriebsprüfers distanzieren wir uns ausdrücklich.

Weder wurde in der Fachliteratur noch in der Rechtsprechung bis zum heutigen Tag — soweit ersichtlich — ein vergleichbarer Fall behandelt. So ist auch nach über 12 Jahren nach der Betriebsprüfung auch derzeit noch offen, wie ein solcher Sachverhalt mit der bestehenden Rechtsordnung zu lösen ist.

Es bleibt daher nichts anderes übrig zu versuchen, den vorliegenden Fall auf Basis der Vorgaben der bestehenden Rechtsordnung zu prüfen, zu ordnen und letztlich zu lösen.

Rechtliche Erwägungen und Würdigung des Sachverhalts

Erlauben Sie uns daher einige Versuche der rechtlichen Einordnung des Sachverhaltes vor dem Hintergrund der geltenden Steuerrechtsordnung:

*Die strittigen Einkünfte des Beschwerdeführers sind in einer „festen Einrichtung“ (Betriebsstätte) in Liechtenstein als Einzelunternehmer erarbeitet worden und dieser festen Einrichtung in Liechtenstein zuzurechnen (siehe in den bereits erwähnten Feststellungen des Betriebsprüfers vom 21. 2. 2011, Seite 7 oben „In den Prüfungsjahren 2006 bis 2008 erzielte Ing. ***47*** Einkünfte im Zusammenhang mit einem Einzelunternehmen, welches er in den Geschäftsräumlichkeiten der ***6*** AG in ***5*** betreibt.“). In der BVE vom 5.12.2018 wird diese Sachverhaltsfeststellung auf Seite 3, 2. Absatz, wiederholt.*

*Sie selbst bzw. das BFG fragt mit Fax vom 8.9.2020, warum nicht die ***6*** AG selbst diese Aufträge bearbeitet hat, sondern an das Einzelunternehmen weitergegeben hat? Das ergibt sich aus dem Geschäftsmodell, siehe Anlage 3 zur Beschwerde vom 26.7.2011. Die AG war nur eine Zweckgesellschaft und hatte Hilfsfunktionen wie später noch ausführlich aufgezeigt wird und hätte nicht das nötige Know-how in der Firma gehabt.*

Die Anerkennung der Betriebsstätte und des Einzelunternehmens als Bezieher der Einkünfte iSd Art 14 DBA FL ist auch folgerichtig, unterstellt doch die österreichische Finanzverwaltung im umgekehrten Fall bei einem Unternehmensberater aus der Schweiz nach einem halben Jahr Tätigkeit in einem österreichischen Unternehmen mit eigenem Arbeitszimmer eine Betriebsstätte und damit die Steuerpflicht in Österreich (VwGH 21. 5. 1997, 96/14/0084).

Eine Betriebsstätte wird von der Rechtsprechung für den reziproken Fall in Österreich sehr schnell angenommen. Auch wenn diese Rechtsprechung Schweizer Fälle betrifft, so sind diese, was die Qualifikation als Betriebsstätte betrifft, zwanglos auf das Abkommen mit Liechtenstein übertragbar (siehe auch den Fall VwGH 18.3.2004, 2000/15/0118).

Schließlich sei auch noch der Fall eines unter Art 14 fallenden Unternehmensberaters in Liechtenstein angeführt, zu welchem die Auslandsabteilung des BMF eine EAS Auskunft veröffentlicht hat (EAS 2455).

*Von der Existenz einer Betriebsstätte des Beschwerdeführers in den Räumlichkeiten der AG in ***7***, später in ***5***, Liechtenstein, kann daher — von der Rechtsprechung und von der Rechtsmeinung der Verwaltung abgesichert — ausgegangen werden.*

*Dass hier nicht künstlich Geschäft in eine Steueroase nach Liechtenstein verlagert wird, lässt sich aus der internationalen Ausrichtung des Geschäfts ableiten und war betriebswirtschaftlich vernünftig und für den Steuerpflichtigen im Arbeitsalltag einfach auch praktisch, da er ja auch als Lehrbeauftragter an der ***42*** tätig ist. Mit der Ortswahl für sein Einzelunternehmen in Liechtenstein war auch ein möglichst geringer Zeitverlust verbunden beim Wechsel zwischen dem Büro seines Einzelunternehmens und zu seinem Arbeitsplatz an der ***42*** und umgekehrt.*

Im Übrigen ist ein Unternehmer - im Rahmen seiner von der Steuerrechtsordnung grundsätzlich akzeptierten Gestaltungsfreiheit - frei, seinen Unternehmensstandort auszuwählen, auch wenn dieser Standort Steuervorteile verspricht, gerade wenn diese ausdrücklich in unserer Rechtsordnung vorgesehen sind (hier „das Freiberuflerprivileg“ in Art 14 iVm Art 23 Abs 1 DBA FL).

Das Geschäftsmodell des Beschwerdeführers (Ist-Situation und perspektivisch mit Werkverträgen) wurde übersichtlich grafisch in den Anlagen 2 bis 4 bereits in unserer Beschwerdeschrift vom 26.7.2011 dargelegt und ist somit aktenkundig.

Durch das Trennungsprinzip im Körperschaftsteuerrecht und auch im Personengesellschaftsrecht ist anerkannt, dass ein Gesellschafter neben seiner Beteiligung am Unternehmen parallel dazu ein eigenes Unternehmen neben dem Beteiligungsunternehmen mit steuerlicher Wirksamkeit betreiben darf. Ein fremdüblicher Leistungsaustausch zwischen eigenem Unternehmen und der Kapitalgesellschaft, an der man beteiligt ist, wird von der Finanzverwaltung allgemein anerkannt. Siehe dazu das vom Gesetzgeber festgelegte System der Besteuerung von Kapitalgesellschaften nach dem so genannten Trennungsprinzip in Doralt/Ruppe, Steuerrecht I, 7. Auflage, 300 und 325).

Der Betriebsprüfer wirft im Zuge seiner Prüfung der Jahre 2006 bis 2008 im Jahre 2011 die Frage auf und das Finanzamt hat an seiner Idee in den nachfolgenden neuen Sachbescheiden (Einkommensteuerbescheiden) festgehalten und bejaht die Frage, ob die Zuordnung der Einkünfte unseres Mandanten, anstelle der Zuordnung zur Betriebsstätte und Einordnung der Einkünfte unseres Mandanten wie im Steuerjahr 2005 unter Art 14 DBA FL (Freistellungsmethode), nicht auch die Zuordnung zu den „Gehältern 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“ (§ 22 Z 2 TS 2 EStG) zuließe? (Hervorhebungen vom Verfasser).

Dagegen wird vorgebracht:

Eine unternehmerische Tätigkeit im Sinne des Umsatzsteuerrechts schließt ein Dienstverhältnis von vornherein aus.

*Die Tatsache, dass der überwiegende Umsatz seines Einzelunternehmens von Kapitalgesellschaften überwiesen wird, an denen er direkt und indirekt wesentlich beteiligt ist, aber eben nicht nur von diesen, spielt uE keine Rolle bzw. ändert nichts an der Zuordnung seiner Einkünfte zur Betriebsstätte in ***5***, und zwar aus folgenden Gründen:*

Die Einkünfte des Beschwerdeführers fallen nicht unter § 22 Z 2 2. Teilstrich EStG „Vergütungen jeder Art“, denn ist ein Gesellschafter im Werkvertrag für die Gesellschaft tätig, dann wird diese Tätigkeit nicht von § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG erfasst, weil eine sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweisende Beschäftigung nicht vorliegt (VwGH 15.1.1991, 90/14/0208) (zitiert aus Doralt, Kommentar zur Einkommensteuer (Stand 1.1.2004), § 22 Tz 145). Wäre es ein Geschäftsführer — was hier nicht der Fall ist (!) — dann würde die Einordnung unter eine vermögensverwaltende Tätigkeit nach § 22 Z 2 erster Teilstrich möglich sein. Da der Beschwerdeführer jedoch nicht Geschäftsführer war, ist eine Einordnung seiner selbständigen Tätigkeit nicht unter § 22 Z 2, 1. Teilstrich EStG möglich, weil keine Verwaltung fremden Vermögens vorliegt. Vielmehr weist auch aus dieser Betrachtungsweise die Einordnung seiner selbständigen Einkünfte in den § 22 Z 1 lit b, 1. Teilstrich EStG "... Ziviltechniker oder aus einer unmittelbar ähnlichen Tätigkeit ... und damit auf Ebene des DBA FL in dessen Art 14 Selbständige Arbeit und zur Befreiungsmethode mit Progressionsvorbehalt nach dessen Art 23 Abs 1.

Im Werkvertrag Tätige sind keine Dienstnehmer! Diese fallen nicht unter § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988.

Weil diese selbständig tätig sind, fallen sie auch nicht unter Art 15 DBA FL.

Siehe vorliegendenfalls den Ordner an aktenkundigen Werkverträgen des Beschwerdeführers, der bereits bei der Betriebsprüfung dem Finanzamt vorgelegt wurde. Damit wurde nachgewiesen, dass für jeden Auftrag im Einzelfall ein Werkvertrag abgeschlossen wurde.

Doralt führt in seinem Kommentar weiter aus:

Ein Werkvertrag (und kein Dienstvertrag) liegt vor, wenn der Geschäftsführer

weisungsfrei ist,

keiner festen Arbeitszeit unterliegt,

keinen eigenen Urlaubsanspruch hat,

sich vertreten lassen kann (...) und

wenn der Vertrag Jahr für Jahr neu begründet wird (...)

Im Werkvertrag tätig (und nicht dienstnehmerähnlich) ist der Geschäftsführer dann, wenn er Unternehmerrisiko trägt. Unternehmerrisiko trägt der Geschäftsführer ua dann, wenn er keine fixen Bezüge erhält, die Vergütungen sich nach seinem Umsatz richten, er anteilig die darauf entfallenden Gemeinkosten zu tragen hat und er auch einen etwaigen Verlust trägt. Deutlich erfolgsbedingte Schwankungen des Geschäftsführerhonorars können ein Unternehmerrisiko begründen (Doralt aaO).

*§ 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 lautet: „Die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentliche Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (S 47 Abs 2) aufweisende Beschäftigung gewährt werden...“. Die weiteren Ausführungen zum Vorliegen einer wesentlichen Beteiligung treffen auf den Beschwerdeführer zu. Der Beschwerdeführer ist unbestritten direkt und indirekt wesentlich an der ***6*** AG beteiligt.*

Das Gesetz ist zum Teil sprachlich unrichtig formuliert, zum Teil schwer verständlich.

Sprachlich unrichtig ist das Gesetz, weil der Begriff „Gehälter“ inhaltlich nur Dienstnehmer betrifft; daher kann sich der Nebensatz nur auf die sonstigen Vergütungen beziehen (gelten nur für weisungsfrei ausgeübte Tätigkeiten, daher nicht für Dienstnehmer). Schwer verständlich ist das Gesetz, weil es nur von „sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses“ spricht, die eine Beschäftigung aufweisen soll, jedoch das fehlende Merkmal (Weisungsgebundenheit) unerwähnt lässt (Doralt aaO Tz 137).

Wie sich aus der Rahmenvereinbarung und auch der tatsächlichen Handhabung ergibt, sprechen alle Merkmale eines Dienstverhältnisses gegen ein Dienstverhältnis, da der Beschwerdeführer weisungsfrei ist, keiner festen Arbeitszeit unterliegt, keinen eigenen Urlaubsanspruch hat, sich vertreten lassen kann, jedes Werk für die AG und GmbH in einem eigenen schriftlichen Auftrag festgelegt wurde.

Das gesetzliche Tatbestandselement „Beschäftigung“, nämlich unter der Bedingung eines Dienstverhältnisses, ist deshalb nicht erfüllt, da der Beschwerdeführer nicht von der AG oder GmbH beschäftigt wurde, sondern in der Regel umgekehrt, er die AG und die GmbH beschäftigt hat, denn er war auch der Hauptakquisiteur bei der Beschaffung von Aufträgen.

Jetzt noch zum Außensteuerrecht und dem Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Republik Österreich und dem Fürstentum Liechtenstein:

Die Stammfassung im Staatsvertrag bzw. Doppelbesteuerungsabkommen mit dem Fürstentum Liechtenstein zur Zuordnung von Einkünften ist seit seinem Inkrafttreten am 7. Dezember 1970 in den fraglichen Passagen unverändert geblieben, und zwar was Art 14 und Art 15 Abs 1 betrifft (BGBl 1971/24).

Der VwGH hat in seinem Erkenntnis vom 19.12.2006, 2005/15/0158 ausgeführt, dass im Zeitpunkt des Abschlusses des DBA-Liechtenstein das Geschäftsführerentgelt eines Gesellschafters ungeachtet der Höhe seiner Beteiligung an der GmbH grundsätzlich unter die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu subsumieren sind.

Gegenständlich sind allerdings keine Geschäftsführerentgelte zu beurteilen, da solche mangels Geschäftsführerstellung des Beschwerdeführers und zufolge anderslautender Vereinbarungen, nämlich Werkverträge, gar nicht vorliegen. Es wurde auch nicht die Quellensteuer von 4% abgezogen, sondern die Einkünfte zufolge einer amtlichen Bewilligung in Liechtenstein aus einer selbständigen, freiberuflichen Betätigung erzielt und in Liechtenstein zur Besteuerung deklariert und im Rahmen der Regelbesteuerung in Liechtenstein versteuert.

Darüber hinaus wurde vom Beschwerdeführer in Österreich für die Streitjahre 2006 bis 2008, für die Jahre 2009 bis 2017 nach Aufforderung durch das Finanzamt, zunächst nur eine Einkommensteuererklärung eingereicht, in der die Freistellung der liechtensteinischen Einkünfte aus seinem Einzelunternehmen unter Progressionsvorbehalt beantragt wurde.

Es entspricht nicht dem Willen der historischen Gesetzgeber des DBA FL in so einer Konstellation von Einkünften eines selbständigen Freiberuflers aus seinem Einzelunternehmen diese nicht als solches anzuerkennen, sondern der Bestand eines von der öffentlichen Hand konzessionierten Einzelunternehmens einfach zu ignorieren.

Die Besteuerung hat an die vorhandenen Tatsachen anzuknüpfen. Nur bei Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des privaten Rechts (§ 22 BAO) und bei Scheingeschäften (§23 BAO) besteht für die Finanzverwaltung die Möglichkeit, in wirtschaftlicher Betrachtungsweise (§ 21 BAO) die zivilrechtlichen Gestaltungen der Steuerpflichtigen bei Seite zu schieben und eine angemessene Gestaltung der Besteuerung zu Grunde zu legen.

Ein Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des privaten Rechts und ein Scheingeschäft hat die Finanzverwaltung nie behauptet und liegt auch nicht vor.

Die Einordnung der Einkünfte des Beschwerdeführer aus seinem Einzelunternehmen in Liechtenstein unter Art 14 des Abkommens war für das Finanzamt ganz zwanglos möglich und zwar im Steuerjahr 2005. Damals war diese Einordnung auch für das Finanzamt offenbar kein Problem. Der Einkommensteuerbescheid 2005 ist in Rechtskraft erwachsen und wurde vom Finanzamt auch bei der Betriebsprüfung nicht aufgegriffen.

*Dem Finanzamt war bereits schon bei der Veranlagung 2005 bekannt, dass die ***6*** AG an derselben Adresse wie das Einzelunternehmen des Beschwerdeführers existierte und dass der Beschwerdeführer dort als Verwaltungsrat fungierte.*

*Das Finanzamt bzw. sein Erhebungsdienst bzw. die Prüfungsabteilung Strafsachen (siehe Amtsstempel, Anlage 1 unserer Beschwerde vom 26.7.2011) zeigt auf, dass das Finanzamt die Situation von Herrn ***47*** fein säuberlich beobachtet und recherchiert hat. Am 1.5.2005 erfolgte unter dem Kürzel „R“ im Steuerakt des Beschwerdeführers unter ***48*** die Dokumentation einer Reihe von Auszügen aus dem „LVB“ Liechtensteins.*

*Es war dem Finanzamt somit voll bewusst bzw. musste es seinem handelnden Organ voll bewusst sein, dass der Beschwerdeführer auch Verwaltungsrat bei der ***6*** AG im Beschwerdezeitraum war.*

*Wir stellen den Antrag auf Einvernahme des/der Finanzamtmitarbeiters/-in, der/die Erhebungen zu ***2*** durchgeführt hat und mit Stempel vom 1.5.2005 dokumentiert hat, um ihn/sie zu befragen, ob diese Person nicht noch weitere Erkenntnisse bei ihrer Recherche gewonnen hat, die vielleicht nicht im Akt dokumentiert wurden.*

Hingegen wirkt die Umdeutung der Werkvertragsentgelte und somit der Einkünfte des Beschwerdeführers im Kalenderjahr 2011 rückwirkend ab 2006 in Dienstnehmereinkünfte gekünstelt und bedarf einiger juristischer Winkelzüge und ein komplettes Abgehen von den schriftlichen und wirtschaftlich begründeten Vereinbarungen der Vertragspartner.

Die geschlossenen Werkverträge und das bei offizieller Stelle in Liechtenstein gegründete Einzelunternehmen und nach außen auftretende Einzelunternehmen wird vom Finanzamt ab 2006 komplett negiert und stattdessen ein auf Fiktionen aufbauendes Konstrukt errichtet, um zu einer Besteuerung in Österreich zu gelangen.

In einer liechtensteinischen AG richtet sich die Führung der Gesellschaft nach dem Boardsystem (monistisches System). Im Gegensatz zum dualen System in Österreich und Deutschland mit Vorstand und Aufsichtsrat, gibt es in der AG nach liechtensteinischem Recht den Verwaltungsrat. Die Geschäftsführung erfolgt entweder von einem aus der Sicht des Verwaltungsrates Außenstehenden oder der Geschäftsführer wird aus den Reihen des Verwaltungsrates zur Geschäftsführung delegiert. Das Zusammenspiel zwischen Geschäftsführung und Aufsichtsrat ist, wie allgemein in Liechtenstein (und der Schweiz) üblich, so auch in unserem Fall, im Reglement niedergelegt. Dieses Reglement wurde dem Finanzamt vorgelegt und ist bereits aktenkundig (aaO, 6. Mail, Anhang 1 (Organisationsreglement)).

*Aus dem Handelsregisterauszug ist eindeutig abzuleiten, dass der Beschwerdeführer nicht Geschäftsführer, weder der AG noch der GmbH war bzw. nur einen einzigen Monat am Beginn der AG in ***7*** und am Beginn der ***23*** GmbH in ***4***. Nach dem Gründungsmonat und im gesamten Beschwerdezeitraum waren in beiden Gesellschaften vom Beschwerdeführer verschiedene Standort-Geschäftsführer am Werk, die die Geschäfte vor Ort leiteten.*

Selbst bei (falscher) Einordnung der Einkünfte des Beschwerdeführers innerstaatlich unter § 22 Z 2, 2. Teilstrich, anstelle des § 22 Z 1 lit b erster Teilstrich EStG würde dies nichts an der Tatsache ändern, dass es sich bei den Einkünften des Beschwerdeführers um „Selbständige

Arbeit“ handelt. Die Bezeichnung der Überschrift zu § 22 öEStG und der Überschrift zu Art 14 DBA FL „Selbständige Arbeit“ ist seit 1970 deckungsgleich.

Das Finanzamt hat die Einordnung der Einkünfte des Beschwerdeführers aus seinem freiberuflerischen Einzelunternehmen bei der Veranlagung 2005 eingehend geprüft.

Dem Finanzamt war damals auch schon bekannt — wie sich aus einem Aktenvermerk im Steuerakt des Finanzamtes ergibt -, dass an derselben Adresse die ***6*** AG existierte mit dem Beschwerdeführer als Verwaltungsrat.

Die Abkehr des Finanzamtes von der in der Veranlagung 2005 akzeptierten Rechtsmeinung nach der Betriebsprüfung 2011 für die Jahre 2006 bis 2008 und dann weiters für die Folgejahre bis zur Liquidation der ***6*** AG steht das Überraschungsverbot entgegen und ist nicht zu rechtfertigen.

Ab Anfang 2019 stellt sich die Frage nicht mehr, da die AG liquidiert wurde.

Der VwGH hat mit einem verstärkten Senat am 9.12.1980 1666/79 ein Grundsatzurteil gefällt und ua folgende Abgrenzungen im Zusammenhang mit Gesellschafter-Geschäftsführern vorgenommen, für die Frage, ob ein Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs 2 EStG 1972 vorliegt:

Im Erwägungsteil des Erkenntnisses, III. am Ende wird resümierend ausgeführt: „Es würde der aus § 47 EStG 1972 erkennbaren Absicht des Gesetzgebers widersprechen, eine Tätigkeit, bei der der Betreffende sich keinem fremden Willen zu fügen hat, als nichtselbständige Arbeit zu qualifizieren.“

Ein paar Zeilen zuvor geht er auch auf den Werkvertrag erfüllenden Unternehmer ein, der sich bezüglich dessen Tätigkeit zur Einhaltung bestimmter Weisungen des Auftraggebers verpflichtet hat, ohne damit seine Selbständigkeit zu verlieren.

Da die Geschäftsführung betreffende Gesellschafterbeschlüsse zumindest der einfachen Mehrheit bedürfen, kann - in unserem Fall dem zu mehr als 2/3 beteiligten Beschwerdeführer ein fremder Wille nicht aufgezwungen werden. Mangels Verpflichtung, den Weisungen eines anderen zu folgen, ist hinsichtlich unseres Beschwerdeführers kein Dienstverhältnis zu unterstellen (IV. des Erwägungsteils des zitierten Erkenntnisses des VwGH).

Die Ausführungen des VwGH lassen damit die Denkweise zum Vorhandensein oder Nichtvorhandensein eines Dienstverhältnisses zur damaligen Zeit erkennen.

Nachdem das DBA FL nicht dynamisch sondern statisch auszulegen ist, wird wohl die Einordnung der Einkünfte unseres Beschwerdeführers als Dienstnehmer iSd Art 15 Abs 1 DBA FL nicht möglich sein, weil - wie gerade aufgezeigt wurde - zur Zeit des Inkrafttretens des DBA FL die Existenz eines steuerlich beachtlichen Dienstverhältnisses vom VwGH ganz anders gesehen wurde als es dann später 2005 der Fall war (siehe unsere Ausführungen zur Rechtsprechung des VwGH weiter unten). Das Finanzamt hat übersehen, die Schrankenwirkung des DBA FL zu beachten.

Die vom Finanzamt auf Basis der VwGH Rechtsprechung konstruierte und kühne Annahme, es handle sich bei der Betätigung des Steuerpflichtigen um ein steuerliches Dienstverhältnis und in

weiterer Folge um „Unselbständige Arbeit“ im Sinne des Art 15 des DBA FL läuft — wie noch aufgezeigt wird — ins Leere.

Weder das österreichische Außensteuerrecht, noch das Abkommen mit Liechtenstein zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung (DBA FL) bietet eine Handhabe dafür.

Der Steuerpflichtige ist unbestritten (die direkte und indirekten Beteiligungen zusammengerechnet) wesentlich beteiligt an seinen Hauptauftraggebern ***23*** GmbH, ***4*** und ***6*** AG, aber er ist vor allen Dingen der Strategieträger, der das Geschäftsmodell erdacht und aufgelegt hat, eben der Unternehmer, er war nicht der Geschäftsführer in den Standortgesellschaften in Liechtenstein und in ***4***.

Wie nachgewiesen wurde, war er lediglich etwa einen Monat in der Gründungsphase Geschäftsführer sowohl der AG in ***7***, später in ***5*** und der ***23*** GmbH in ***4*** (siehe im Akt befindliche Handelsregistrauszüge zur AG, siehe das öffentlich zugängliche Firmenbuch zur ***29*** GmbH, historischer Auszug).

Er war auch sonst in keiner Weise Angestellter einer dieser genannten Firmen.

Daher hat er keine „Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen“ iSd Art 15 DBA FL im Streitzeitraum, aber auch nicht davor oder danach bezogen, denn er war nicht Arbeitnehmer, sondern Arbeitgeber (Dienstgeber) im besten Sinne des Wortes.

Wenn schon vom Finanzamt § 22 Z 2, 2. Teilstrich, öEStG bemüht wird, dann wäre der Begriff „Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art“ einschränkend nach Art 15 Abs 1 DBA FL so zu lesen, dass damit „Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen“ von Unselbständigen gemeint sind, dh die ähnlichen Vergütungen beziehen sich auf die den Gehältern und Löhnen von Unselbständigen ähnlichen Vergütungen, denn nur Unselbständige beziehen Gehälter und Löhne.

Der Verordnung BGBl II 2001/215 betreffend die Besteuerung von Einkünften der Gesellschafter-Dienstnehmer liechtensteinischer Kapitalgesellschaften, setzt ebenfalls Dienstnehmer voraus und kann nur auf Gesellschafter angewendet werden, die Dienstnehmer sind bei der Gesellschaft, an der sie beteiligt sind.

Keineswegs können die als Selbständiger und unternehmerisch erzielten Einkünfte im Wege der Umqualifikation in Einkünfte aus unselbständiger Arbeit umgeschichtet werden. Das fände weder im innerstaatlichen Gesetz noch im DBA FL (Staatsvertrag im Gesetzesrang) Deckung. Selbständig muss selbständig bleiben.

Das Finanzamt muss wohl den Willen des Gesetzgebers akzeptieren, der einer Reihe von Berufen das Privileg einer „Endbesteuerung“ in Liechtenstein zugestanden hat. Denn wir leben in einem Rechtsstaat. Die Verwaltung hat sich an die Gesetze zu halten.

Die Gewaltentrennung ist von der Finanzverwaltung zu akzeptieren, genauso die Wertung des Gesetzgebers, der in Art 14 genannte Freiberufler von der Einkommensteuer in Österreich freistellen wollte.

Man mag es als ungerecht empfinden, dass die einen in Österreich ansässigen Steuerbürger das höhere Steuerniveau in Österreich bezahlen müssen und so ihren Beitrag leisten zur

Finanzierung der Infrastruktur in Österreich und andere sich dieser Verpflichtung entziehen können, weil sie im nahegelegenen Ausland arbeiten und für diese von den involvierten Staaten im DBA die Befreiungsmethode nach Art 23 Abs 1 DBA FL vereinbart wurde.

*Ing. ***2*** MSc steht bei weitem nicht alleine da. Privilegierte Berufe sind beispielsweise die in Österreich ansässigen Art 14 Berufe der selbständig in Liechtenstein tätigen Rechtsanwälte, Ärzte und Ingenieure (mit gehobener Ausbildung), aber auch der Art 19 in Berufen der der Hoheitsverwaltung Liechtensteins Tätigen, und zwar Professoren, Finanzbeamte der liechtensteinischen Steuerverwaltung und Bedienstete der Finanzmarktaufsicht. Auch Richter an den Gerichtshöfen Liechtensteins kommen in den Genuss dieses Privilegs. Alle diese Steuerpflichtigen, auch wenn sie in Österreich ansässig sind, werden bei der Besteuerung in Österreich mit dieser Art liechtensteinischer Einkünfte in Österreich freigestellt und werden die genannten Einkünfte in Österreich lediglich zum Progressionsvorbehalt herangezogen.*

Gefühlte Gerechtigkeit ist eben nicht der Maßstab, an dem sich das Handeln von Beamten der Verwaltung zu orientieren hat, sondern die bestehenden Gesetze sind der Maßstab! Gesetzgeber ist eben ein anderer, nicht die Verwaltung.

Selbst bei der weitgehenden Novelle des DBA FL, siehe BGBl III 2013/302, wurde an der Privilegierung nach Art 14 und Art 19 nicht gerüttelt (da kam es zur Umsetzung der „Weissgeldstrategie“ Liechtensteins).

Man muss sich nicht wundern, wenn der Beschwerdeführer das in Art 14 DBA FL verankerte Freiberuflerprivileg auch für sich in Anspruch nehmen will. Das ist sein gutes Recht, das ihm die Rechtsordnung eröffnet hat. Das Finanzamt hat ihm dieses Privileg bei der Veranlagung 2005 — zwar nach langem Hin und Her (nach Beibringung des Nachweises einer akademischen Ausbildung)— aber dann doch letztlich gewährt.

Und gerade weil sich das Finanzamt die Veranlagung des Steuerjahres 2005 so genau überlegt hat und noch vor Erlassung des Einkommensteuerbescheides 2005 intern von der Strafsachenstelle den Sachverhalt recherchieren hat lassen, ist der Schwenk bei der Betriebsprüfung 2011, jedenfalls für die Jahre 2006 bis 2008, letztlich aber auch — weil die Rechtsansicht des Finanzamtes nicht haltbar ist - für die Jahre danach, nicht zu akzeptieren.

Obwohl die vom Beschwerdeführer erzielten Einkünfte keineswegs besonders hoch waren, macht der Besteuerungsunterschied samt Zinsen zwischen Liechtenstein und Österreich bei seinem Einkommen der Jahre 2006 bis 2017 im Schnitt pro Jahr etwa EUR 37.000,00 aus. Siehe ausgesetzter Steuerrückstand auf dem Steuerkonto von beinahe einer halben Million Euro.

Obwohl wir die Denksportaufgabe des Finanzamtes zur Umwertung der Tatsachen völlig ablehnen, kann sich das Finanzamt bis zu einem gewissen Grad auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes stützen.

Dies zwingt uns, auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes und auf einige Punkte der Beschwerdevorentscheidung des Finanzamtes vom 5.12.2018 einzugehen:

So stützt sich die Beschwerdevorentscheidung ua auf die Rechtsprechung des VwGH:

a) VwGH 10. 11. 2004, 2003/13/0018 (verstärkter Senat)

Hier ging es sachverhaltsmäßig um die Vorschreibung des Dienstgeberbeitrages samt Zuschlägen an eine GmbH, für Vergütungen an einen zu 90% beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer für den Zeitraum 1997 bis 2000.

Diese Rechtsprechung ist auf den Beschwerdeführer nicht anwendbar und ist für das Finanzamt nichts zu gewinnen, da es sich hier um einen anderen Sachverhalt handelt.

Hier ist ein internationaler Besteuerungsfall zu beurteilen und der Beschwerdeführer ist nicht Geschäftsführer sondern im Werkvertrag mit eigenem Einzelunternehmen (eigener Betriebsstätte) tätig. Der Beschwerdeführer ist (jedenfalls zivilrechtlich und sozialversicherungsrechtlich) nicht in einem Dienstverhältnis gestanden. Selbst wenn man der Wortfolge „sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses“ in § 22 Z 2, 2. Teilstrich EStG 1988 den Sinn beizumessen hätte, dass Vergütungen jeder Art an wesentlich Beteiligte einer Kapitalgesellschaft schon dann unter § 22 Z 2, 2. Teilstrich einzuordnen wären und nicht unter § 22 Z 1, wenn man nur die fehlende Weisungsgebundenheit wegdenkt (was sich aus dem Wortlaut nicht ohne Weiteres ableiten lässt), dann müssten immer noch alle anderen Merkmale des Dienstverhältnisses vorliegen, um zu einer Einordnung der Einkünfte des Beschwerdeführers unter § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988, zu gelangen. Wie bereits weiter oben aufgezeigt, unter Hinweis auf Doralt, ist das nach dem hier vorliegenden Sachverhalt nicht der Fall. Es sind auch die anderen Merkmale eines Dienstverhältnisses in unserem Falle nicht vorhanden. In 3.1 des angeführten Erkenntnisses führt der Verwaltungsgerichtshof aus, dass nach ständiger Rechtsprechung nach dem Gesamtbild der Verhältnisse ein Dienstverhältnis vorliegen muss. Das steuerliche Dienstverhältnis stelle auf die Kriterien der Weisungsgebundenheit, der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers sowie das Fehlen des Unternehmerwagnisses ab — und in Zweifelsfällen — auf die weiteren Kriterien wie beispielsweise laufender Arbeitslohn, Pflicht zur persönlichen Arbeitsleistung, fixe Arbeitszeit, fixer Arbeitsort, feste Urlaubseinteilung ab. Sodann verengt der VwGH unter Hinweis auf die VfGH Rechtsprechung seine Sichtweise immer mehr. In derselben Ziffer fasst er zusammen, dass die Weisungsgebundenheit hinzuzudenken sei (also zu fingieren!) vor allem auf die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Kapitalgesellschaft und das Fehlen des Unternehmerwagnisses abzustellen sei und noch auf das Merkmal der laufenden (wenn auch nicht notwendig monatlichen) Entlohnung. Weiters will der VwGH bei der Sachverhaltsfeststellung „der nach außen in Erscheinung tretenden tatsächlichen Abwicklung der Leistungsbeziehung die wesentliche Bedeutung“ beimessen. Daher wird man an den in unserem Falle unter Bedingungen des Fremdvergleichs geschlossenen Werkverträgen (kein Selbstkontrahieren, da weitere Gesellschafter und Geschäftsführer war ein anderer!) nicht vorbeikommen können. Der Beschwerdeführer war nicht Teil des rechtlichen und wirtschaftlichen Organismus und auch nicht Geschäftsführer der Kapitalgesellschaft, sondern er war Teil des rechtlichen und wirtschaftlichen Organismus seines Einzelunternehmens. Eine Eingliederung erscheint daher ausgeschlossen oder zumindest fraglich. Das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen wurde oben im Sachverhaltsteil schon dargestellt. Entgegen den Wortlaut des Gesetzes („sonst alle Merkmale des Dienstverhältnisses“ in § 22 Z 2, 2. TS EStG; „sonst alle“ müssten nach den Gesetzen der Logik mindestens zwei Merkmale sein), die Bedenken des Verfassungsgerichtshofes nicht folgend (s 3.5 und 5.1, 4. Absatz des Erkenntnistextes) schafft der VwGH in 4.1 des Erkenntnisses neues Richterrecht: Vom VwGH wird „Die Eingliederung in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft in einem funktionalen Verständnis dieses Begriffes mit einer auf Dauer angelegten, kontinuierlichen Leistung des Gesellschafters entweder in der Geschäftsführung oder im operativen Bereich der

Gesellschaft als verwirklicht angesehen.“ Dabei stehe der Umstand nicht entgegen, dass der Gesellschafter nicht handelsrechtlicher Geschäftsführer ist, noch dass sonst eine andere Qualifizierung der daraus erzielten Einkünfte, etwa als solcher nach § 22 Z 1 EStG 1988 geböte. Im Hinblick auf die Legaldefinition des Begriffes „Dienstverhältnis“ in § 47 Abs 2 könne sich „alle“ nur auf das (einzige) verbleibende gesetzliche Kriterium der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes des Arbeitgebers beziehen. Das Fehlen einer als „laufend“ zu erkennenden Lohnzahlung und das Fehlen eines Unternehmerrisikos könne nur noch in solchen Fällen Bedeutung erlangen, in denen eine Eingliederung ... nicht klar zu erkennen wäre. (5.2, 2. Absatz). Dann folgt noch eine weitere Einengung von „sonst alle“ durch den VwGH: „Nach diesem Verständnis (4.1) wird dieses für die Erfüllung des Tatbestandes nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 notwendige Merkmal durch jede nach außen hin als auf Dauer angelegt erkennbare Tätigkeit hergestellt, mit welcher der Unternehmenszweck der Gesellschaft, sei es durch ihre Führung, sei es durch operatives Wirken auf ihrem Betätigungsfeld, verwirklicht wird, ohne dass dabei von Bedeutung wäre, in welcher Weise die aus der Tätigkeit erzielten Einkünfte zu qualifizieren wären, wenn die Tätigkeit nicht für die Gesellschaft geleistet würde. Mit der Erzielung von Einkünften aus Vergütungen im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 werden zufolge der Qualität dieser Vorschrift als *lex specialis* gegenüber anderen Einkünftebeständen diese nämlich — wie dies der Verwaltungsgerichtshof schon in seinem bisher zitierten Erkenntnis vom 26. November 2003, 2001/13/0219, so entschieden hat — durch eine solche Tätigkeit rechtlich verdrängt, welche durch einen Steuerpflichtigen in seiner Eigenschaft als Gesellschafter jener Gesellschaft gegenüber erbracht wird, an der er im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 wesentlich beteiligt ist.“ Dem Unternehmerrisiko als zusätzlichem Hilfskriterium wird im praktischen Regelfall eine Bedeutung aberkannt, weil dieses in den bis dahin judizierten Fällen noch nie wirklich erwiesen werden konnte (5.3). Weisungsungebundenheit und die zivilrechtliche Gestaltung der Leistungsbeziehung zwischen Gesellschaft und tätigem Gesellschafter seien irrelevant (6.).

Diese Rechtsprechung hat in der Praxis bewirkt, dass tatsächlich alle Vergütungen von Kapitalgesellschaften an wesentlich Beteiligte in die Bemessungsgrundlage des Dienstgeberbeitrages und die der Kommunalsteuer etc., sohin in die Arbeitgebernebenkosten, einbezogen wurden und bis zum heutigen Tag immer noch einbezogen werden.

Es erhebt sich nun die Frage, ob das Finanzamt zu Recht diese Rechtsprechung des VwGH für unseren Fall, für Zwecke der Einkommensbesteuerung, nutzbar machen kann?

Wo liegen die Gemeinsamkeiten, wo die Unterschiede?

Betrachtung nach nationalem Steuerrecht:

Anders als im judizierten Fall sind die (wesentlichen) Beteiligungen in unserem Fall als notwendiges Betriebsvermögen des Einzelunternehmens des Beschwerdeführers in Liechtenstein zu betrachten. Zuzufolge seiner überragenden Bedeutung als Strategieträger, Akquisiteur von Aufträgen, Know-how-Träger erscheint es eher so, dass der Beschwerdeführer keine Eingliederung in den Organismus der Beteiligungsgesellschaften erfahren hat, eher ist es wirtschaftlich umgekehrt. Die Beteiligungsgesellschaften sind dem Beschwerdeführer und seinem Einzelunternehmen untergeordnet. In einem Konzern wäre das Einzelunternehmen die Muttergesellschaft und geschäftsführende Holding. Wenn eine Eingliederung des Beschwerdeführers in die Vergütung zahlenden, Kapitalgesellschaften nicht festzustellen ist

und — wie aufgezeigt — ein nicht unbeträchtliches Unternehmerrisiko vom Beschwerdeführer zu tragen ist, scheidet die Subsumption der Einkünfte des Beschwerdeführers unter § 22 Z 2, Teilstrich 2 EStG 1988 auch auf Basis dieser Rechtsprechung aus.

Betrachtung nach Außensteuerrecht und Internationalem Steuerrecht:

Sollte nach aktuellem nationalen Steuerrecht in der Fassung im Streitzeitraum eine Zurechnung der Einkünfte des Beschwerdeführers unter § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 rechtens sein, ist die Schrankenwirkung des internationalen Steuerrechts in zwei Richtungen hin zu beachten (Kirchmayr/Hohenwarter in Doralt/Ruppe, Steuerrecht I 12. Auflage (2019) Rz 1313):

Einmal in die Richtung, dass der Wortlaut des Art 15 Abs 1 DBA FL etwas enger gehalten ist als es in § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 der Fall ist: „Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art“ (§ 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988) stehen „Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen“ (Art 15 Abs 1 DBA FL) gegenüber. Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen werden nur an Personen bezahlt, die einen Dienstvertrag mit dem Unternehmen abgeschlossen haben, Vergütungen jeder Art kommen in Art 15 Abs 1 DBA FL nicht vor. Das ist im Beschwerdefall wegen der Werkverträge von Bedeutung.

Könnte man innerstaatlich noch zur Meinung gelangen, dass Werkvertragsentgelte Vergütungen jeder Art sind, so können diese aber nicht unter Gehälter und ähnliche Vergütungen subsumiert werden, denn Werkvertragsentgelte sind Gehältern nicht ähnlich.

Andererseits darf nicht vergessen werden, dass die Auslegung des DBA mit Liechtenstein statisch erfolgt, dh zu jenem Rechtsstand, als dieses DBA abgeschlossen wurde. Nun ist es wohl richtig, dass unabhängig von der Beteiligungshöhe Gehälter von Gesellschafter-Geschäftsführern zur damaligen Zeit als unselbständige Einkünfte qualifiziert wurden. Allerdings war die Anschauung, wer als unselbständig und wer als selbständig zu betrachten war, unterschiedlich. Siehe bereits das ausführlich referierte Grundsatzurteil des VwGH vom 9.12.1980, 1666/79 ua, das wohl die damalige Auffassung reflektiert (s a Hofstätter-Reichel § 22 Rz 53a, Stand Jänner 1982). Nach der damaligen Auffassung war unser Beschwerdeführer mangels Weisungsunterworfenheit als Selbständiger nach § 22 Z 1 EStG zu qualifizieren, weil er keine Gehälter bezogen hat, sondern Werkvertragshonorare (die seinem Einzelunternehmen (feste Einrichtung/Betriebsstätte) zuzuordnen waren und somit unter die Zuteilungsnorm des Art 14 DBA FL fallen. Gemäß Methodenartikel des Art 23 Abs 1 DBA FL ist die Befreiungsmethode vorgesehen (Freistellung in Österreich)).

b) VwGH 7.6.2005, 2004/14/0130

Dieses vom Finanzamt in der BVE zitierte Erkenntnis birgt keine neuen Erkenntnisse, sondern beruft sich auf das vorher ausführlich besprochene.

Aber auch bei Betrachtung einiger Bestimmungen des DBA FL kommen einem Zweifel, ob die VO BGBl II 2001/215 auf unseren Fall angewendet werden kann.

Die Bestimmung des Art 25 Abs 2 des DBA FL, nach der sich die zuständigen Behörden in Problemfällen ins Einvernehmen setzen dürfen, darf nicht so verstanden werden, dass damit über das Abkommen hinaus neue Steuertatbestände geschaffen werden dürfen — ohne dass das Abkommen selbst geändert wird.

Man würde dem Art 25 Abs 2 einen verfassungswidrigen und gesetzwidrigen Inhalt unterstellen. Er wäre mangels Determiniertheit verfassungswidrig.

So wäre die Verordnung zum DBA-Liechtenstein BGBl II 2001/215 gesetzeswidrig oder würde man Art 25 Abs 2 DBA FL und der zitierten Verordnung einen verfassungswidrigen Inhalt unterstellen, würde man die Verordnung so verstehen, dass man über diesen Weg Einkünfte eines selbständigen Freiberuflers nach Art 14 DBA FL in Dienstnehmer- Einkünfte nach Art 15 DBA FL umfunktionieren kann (Verstoß gegen das Sachlichkeitsgebot, Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz (Ungleiches darf nicht gleich behandelt werden)).

Es würde sich die Verwaltung oder wenn Gerichte so judizieren, würden sich diese zum Gesetzgeber aufspielen. Das verstößt aber gegen die Spielregeln einer Demokratie, in der der Gesetzgeber die Gesetze vorgibt, die Verwaltung diese zu exekutieren hat und die Gerichte ua Verwaltungsakte zu überprüfen haben auf Gesetz- und Verfassungsmäßigkeit.

Das verfassungsrechtlich geschützte Gebot der Rechtssicherheit verlangt die Voraussehbarkeit behördlicher Entscheidungen. Dies setzt die hinreichende Bestimmtheit des Steuertatbestandes voraus. Ehrke-Rabel schreibt dazu in Doralt/Ruppe, Steuerrecht II, 8. Auflage (2019), RZ 30 bis RZ 34.

Der Steuertatbestand muss nicht nur gesetzlich verankert, er muss auch so formuliert sein, dass der Steuerpflichtige die steuerlichen Folgen seines Verhaltens abschätzen kann. Das Verhalten der Behörde muss vorbestimmt sein (RZ 31). Das Gesetz, in diesem Falle das DBA FL und das österreichische Einkommensteuergesetz, ist klar formuliert, wie man aus den identen Überschriften zu Art 14 DBA FL und S 22 EStG schon erkennen kann.

Das Finanzamt möchte durch juristische Winkelzüge und Kniffe einen Etikettenschwindel vollziehen und aus einem Selbständigen einen Unselbständigen machen.

Eine Norm, zu deren Sinnermittlung subtile verfassungsrechtliche Kenntnisse, qualifizierte juristische Befähigung und Erfahrung bzw. ein geradezu archivarischer Fleiß, außerordentliche methodische Fähigkeiten und eine gewisse Lust zur Lösung von Denksportaufgaben erforderlich sind, ist nicht verbindlich (aaO, RZ 34).

Es hieße im Sinne der „Denksportjudikatur“ des Verfassungsgerichtshofes einen Steuerpflichtigen zu überfordern, müsste er zusätzlich das Gedankengebäude bedenken, welches vom Finanzamt aufgebaut wurde, um seine selbständigen Einkünfte in eine unselbständige Arbeit umzudeuten.

Die vom Finanzamt ins Treffen geführte Rechtsprechung zur Qualifikation von Gehältern und sonstigen Vergütungen aller Art eines wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers ist ergangen zur Frage des Dienstgeberbeitrages mit der Folge der Verbreiterung der Bemessungsgrundlage für Dienstgeberbeitrag und Kommunalsteuer und kann nicht auf die Einordnung von Einkünften im zwischenstaatlichen Bereich ausgedehnt werden.

Die Frage der sachlichen Rechtfertigung des § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 ist vom Verfassungsgerichtshof noch nicht entschieden und daher derzeit nach wie vor offen (Doralt, Einkommensteuer-Kommentar, aaO Tz 141).

Selbst wenn nach den Vorstellungen der Finanzverwaltung und vielleicht auch nach Auffassung des Verwaltungsgerichtshofes seit seinem Erkenntnis eines verstärkten Senats 2005 Einkünfte nach § 22 Z 2, Teilstrich 2 EStG 1988 vorlägen, wären es innerstaatlich immer noch Einkünfte aus selbständiger Arbeit (siehe Überschrift über § 22 EStG).

Erst der weitere Kunstgriff der Anwendung des Wortlauts der Verordnung BGBl II 2001/215, wonach sich die Besteuerung bei Dienstnehmern von Kapitalgesellschaften ungeachtet einer allfälligen Beteiligung des Dienstnehmers an der Gesellschaft stets nach Artikel 15 des Abkommens richtet und zusätzlich die Anwendung der Auslegung des Dienstnehmerbegriffes des Verwaltungsgerichtshofes für Fälle der Lohn- und Gehaltsnebenkosten in Falle 2003/13/0018 (funktionale Eingliederung, Unbeachtlichkeit der zivilrechtlichen Vereinbarungen) würde— bei Vorliegen der Voraussetzungen – dazu führen, dass innerstaatlich als selbständige Arbeit qualifizierte Einkünfte DBA rechtlich zu unselbständigen Einkünften nach Artikel 15 des Abkommens mutieren würden.

Nun liegen aber gegenständlich gleich mehrere Voraussetzungen nicht vor, die die VO BGBl II 2001/215 nicht anwendbar machen:

Es fehlt in unserem Falle an der Dienstnehmereigenschaft: Es liegen weder Gehälter, Löhne noch ähnliche Vergütungen vor, sondern Betriebsstätteneinkünfte des Beschwerdeführers. Die Betriebsstätte („feste Einrichtung“) wurde auf Basis der am 8.8.2005 ausgestellten Bewilligung der Kommission für Ingenieure und Architekten in Liechtenstein zur selbständigen Ausübung der Tätigkeit als Heizungs-, Lüftungs- und Klimatechnik errichtet und betrieben (siehe Seite 4 der BVE, letztes Drittel). Die geistige Leistung steht bei Freiberuflern im Vordergrund, nicht die umfangreiche Ausstattung einer Betriebsstätte.

Es liegt Selbständigkeit vor. Es wurde zwischen der AG oder der GmbH und dem Beschwerdeführer kein Dienstvertrag geschlossen, sondern wie nachgewiesen Werkverträge. Der Tatbestand des § 22 Z 2, Teilstrich 2 EStG 1988, ist nicht erfüllt.

Es wäre die genannte Verordnung gesetzwidrig, denn der Art 25 Abs 3 des Abkommens ist zu wenig bestimmt, als dass auf Grundlage dieser Bestimmung eine derartige Verordnung erlassen werden könnte, die ein neues Besteuerungsrecht begründen würde, das vorher gar nicht da war. Eine solche Rechtsfolge könnte nur durch eine Änderung des Abkommens erfolgen. Trotz im Beschwerdezeitraum zweifacher Abänderung des Abkommens mit BGBl 2013/302 und BGBl III 2017/8 hat der Gesetzgeber diese Gelegenheit nicht ergriffen. Es bleibt daher beim Recht des Jahres 1970, das keinesfalls — weder innerstaatlich noch zwischenstaatlich – vorgesehen hat, Betriebsstätteneinkünfte in Einkünfte aus unselbständiger Arbeit umzufunktionieren.

Die in Art 15 DBA FL verwendete Begrifflichkeit zur Umschreibung der unselbständigen Arbeit ist enger (Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen) als es in § 22 Z 2 TS 2 EStG der Fall ist (Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art).

Wenn vielleicht nach der Denklogik des Finanzamtes die Betriebsstätteneinkünfte des Beschwerdeführers Vergütungen jeder Art sein könnten, kann dies aber sicher nicht mehr unter Gehälter und ähnliche Vergütungen subsumiert werden, da die ähnlichen Vergütungen sich ganz eindeutig auf „Gehälter“ beziehen und Werkvertragsentgelte und Betriebsstätteneinkünfte sind einmal keine Gehälter oder diesen, nämlich den Gehältern, ähnliche Vergütungen.

Selbst wenn man zum Schluss käme, dass die genannte Verordnung in Art 23 Abs 3 Deckung findet, wäre Art 23 Abs 3 wegen mangelnder Bestimmtheit verfassungswidrig. Das wird bei der Auslegung der Bestimmungen zu berücksichtigen sein. Denn es darf bei einer Auslegung und Anwendung einer Verordnung kein verfassungswidriger Inhalt unterstellt werden bzw. es ist (wenn möglich) eine Auslegung zu wählen, die ein verfassungskonformes Ergebnis ergibt oder die Verordnung ist wegen Verfassungswidrigkeit aufzuheben.

Ein Eingriff in zivilrechtliche Parteienvereinbarungen und deren Umdeutung und der Eingriff in die Bestimmungen eines Staatsvertrages - am Gesetzgeber vorbei - ist abzulehnen — vor allem weil die wirtschaftliche Betrachtungsweise (§ 21 ff BAO) keinen Grund dafür liefert. Die Vereinbarungen zwischen dem Beschwerdeführer und den Abnehmern seiner Leistungen waren grundvernünftig. Eine andere Sichtweise wäre verständlich, wenn wirtschaftlich völlig unvernünftige Dinge gemacht worden wären. Der Beschwerdeführer hat aber nachvollziehbare, wirtschaftlich intendierte, fremdübliche, sinnvolle Strukturen geschaffen, um den Markt bestmöglich mit „Klima-Know-how“ versorgen zu können. Der Fremdüblichkeit wurde allein schon dadurch Rechnung getragen, dass familienfremde Mitgesellschafter darauf geachtet haben, dass nur wirtschaftlich begründete und angemessene Vereinbarungen zwischen Beschwerdeführer und der AG und der GmbH getroffen wurden.

Es fehlt bei der Denkklogik des Finanzamtes aber auch an einer funktionalen Eingliederung des Steuerpflichtigen in den betrieblichen Organismus der AG (aus Sicht des Finanzamtes, basierend auf der Rechtsprechung des VwGH in 2003/13/0018 das allein entscheidende Element), denn die Funktionen, die vom Beschwerdeführer wahrgenommen wurden, sind in der AG gar nicht vorhanden gewesen. Die AG war eine Zweckgesellschaft und wurde eingerichtet für den gemeinsamen Auftritt am Markt der in selbständigen Einheiten arbeitenden Freiberufler (siehe bereits Anlage 2 in unserer Beschwerdeschrift vom 26.7.2011), war für die ausführenden Tätigkeiten, für die Abrechnung der Leistungen gegenüber den Kunden, für die beschränkte Haftung und gemeinsame Haftpflichtversicherung und administrative Tätigkeiten. Keineswegs wurden die Know-how gebenden Freiberufler in den Organismus der AG oder der GmbH eingegliedert. Wenn schon allen vertraglichen Vereinbarungen vom VwGH in 2003/13/0018 keine Bedeutung beimisst, dann sollte aber auch die Eingliederung einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise zugänglich sein und nicht nur formal anknüpfen.

Man kann sich nicht in etwas integrieren, das gar nicht vorhanden ist. Es ist tatsächlich umgekehrt, die AG als funktionales Anhängsel der freiberuflichen Einzelunternehmen anzusehen. Denn die selbständigen Freiberufler bringen das nötige Know-how, um überhaupt einen Auftrag zu bekommen und zur Zufriedenheit der Leistungsempfänger erfüllen zu können. Die AG ist nur eine Service- und Zweckgesellschaft. Die Beteiligungen an der AG und der GmbH entpuppen sich daher auch als notwendiges Betriebsvermögen des Einzelunternehmens des Beschwerdeführers.

Für den Erfolg am Markt entscheidend ist die geistige Leistung und das Know-how als Pionier auf dem Gebiet des Niedrigenergiehausbaus. Auf diesem Know-how aufbauend kommt es zur Akquisition von Aufträgen, Angebotslegung sowie zur sorgfältigen Ausführung der Aufträge zur Zufriedenheit der Besteller und letztlich zur Abrechnung und Bezahlung des Honorars durch die Leistungsempfänger.

Wie sich aus den Jahresabschlüssen der AG ersehen lässt, gibt es bei der AG kaum eigenes Personal. Der Löwenanteil wird zugekauft von selbständig tätigen Freiberuflern. Die AG ist eine Angebots-, Verwaltungs-, Haftungs- und Abrechnungshülse bzw. -drehscheibe.

*Die wesentlichen geistigen Leistungen, die zur Erfüllung der Werkverträge zentral erforderlich sind, werden von selbständig tätigen Freiberuflern erbracht. Das zeigt sich auch, dass wirtschaftlich die AG in ***5***, aber auch die GmbH in ***4*** keine eigene wirtschaftliche Bedeutung erlangten, weil in all den Jahren keine Gewinnausschüttungen erfolgten, sondern das, was in der AG und der GmbH eingenommen wurde, wurde letztlich nach Abzug der Personal- und Verwaltungskosten in der AG oder GmbH - an die selbständigen Freiberufler an Werkvertragsentgelten ausbezahlt.*

Da somit eine Eingliederung in den Organismus der AG nicht vorliegt, entfällt das wesentliche Argument des Finanzamtes, selbst wenn man sich im Rahmen des Denkgebäudes des Finanzamtes bewegt.

Das Denkgebäude des Finanzamtes stürzt ein.

Die Subsumtion des Sachverhaltes unter Art 15 DBA FL wirkt gekünstelt und ist mit den tatsächlichen Abläufen nicht in Einklang zu bringen.

*Der Beschwerdeführer war schließlich der „Chef“ der ***1***-Gruppe, der Strategieträger, der Unternehmer und selbständig im besten Sinne des Wortes.*

Den Beschwerdeführer als unselbständig zu qualifizieren, hieße ein X für ein U vorzumachen, ist nicht nachvollziehbar und nicht zu rechtfertigen.

*Administration und Personalführung hat den Beschwerdeführer nie interessiert. Er ist der Visionär, der Konzeptionist, schafft die Strukturen, vermittelt den potenziellen Auftraggebern die Idee und lässt dann los. Dann kommen die Standortgesellschaften ins Spiel und deren Geschäftsführer und Mitarbeiter und vor allem die anderen selbständig zuarbeitenden Freiberufler. Der Beschwerdeführer braucht Zeit zum Denken, Kreativsein, Diskussion (auch im Rahmen seines Lehrauftrags an der ***16***) zur Weiterentwicklung und Verbesserung der Ideen zum Niedrigenergiehausbau. Sein Einzelunternehmen als eigenständige Einheit gibt ihm erst die Freiheit dafür und macht daher wirtschaftlich absolut Sinn (passt auch zur Frage des BFG mit Fax vom 8.9.2020).*

Solange das Abkommen mit Liechtenstein so ist wie es ist, sollte das Finanzamt die Demut haben zu akzeptieren, dass der Beschwerdeführer zu den privilegierten Berufsgruppen des Art 14 DBA FL gehört, wie es schon selbst bei der Veranlagung der Einkommensteuer 2005 erkannt hat und die Einkünfte des Beschwerdeführers auch für die Jahre 2006 bis 2017 (bis zur Auflösung der AG im Jahre 2019 und selbstverständlich auch danach im Rahmen des Einzelunternehmens) von der Besteuerung in Österreich freistellen.

Zu Art 15 DBA FL gelangt man nur durch Nichtberücksichtigung bzw. Missachtung der zivilrechtlichen Vereinbarungen, obwohl diese fremdüblich abgeschlossen wurden und einem Fremdvergleich standhalten.

*Die abenteuerlich anmutende rechtliche Konstruktion des ***FA***, wohl ermutigt durch die Rechtsprechung des VwGH 2003/13/0018, hat es jedenfalls beim Abschluss des Abkommens*

mit dem Fürstentum Liechtenstein im Jahre 1970 nicht gegeben bzw. war diese Sichtweise damals gänzlich unbekannt.

Es gibt in den einschlägigen Kommentaren, soweit ersichtlich, keine Ausführungen, die zur gegenständlichen Konstellation verlässlich Auskunft geben könnten.

Das Finanzamt stützt sich auf VwGH Judikatur aus 2005. Diese ist zur Dienstgeberbeitragspflicht ergangen, nicht zum internationalen Steuerrecht. Art 14 DBA FL. Freiberufliche Einkünfte nach Art 14 DBA FL sollen aber nach dem Willen des Gesetzgebers mit Ausnahme des Progressionsvorbehaltes gerade nicht der österreichischen Steuerpflicht unterliegen.

Diese Rechtstatsache kann durch eine spätere Rechtsprechung (zu einem anderen Gesetz, nämlich dem FLAG) oder von einem Vertragsstaat durch von seiner Verwaltung einseitig erlassene Verordnung nicht ausgehebelt werden.

Die „Verordnungsermächtigung“ im Abkommen, Art 25 Abs 2 DBA FL, lässt die Bestimmtheit vermissen und wäre verfassungswidrig, wenn sie dazu führen würde, gegen den gesetzgeberischen Willen über die Hintertür die Befreiung der Art 14 Einkünfte — ohne Änderung des Abkommens (des Gesetzes) — zu unterwandern und zu vereiteln.

Der Missachtung des gesetzgeberischen Willens durch die Finanzverwaltung, wie er in Art 14 DBA FL zum Ausdruck gebracht wurde, wird entschieden entgegengetreten.

Die Schrankenwirkung des DBA FL (engere Definition in Art 15 Abs 1: „Gehälter und ähnliche Vergütungen“ statt „Gehälter und sonstige Vergütungen aller Art“ in § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 und die Zuordnung der Einkünfte in Art 14 mit Befreiungsmethode Art 23 Abs 1) und die ältere Rechtsprechung des VwGH 9.12.1980, 1666/79 (ebenfalls verstärkter Senat) und näher beim Inkrafttreten des DBA FL ist im Rahmen der historischen Interpretation zu beachten.

Die Verwaltung hat nach den Prinzipien der Gewaltentrennung die Gesetze zu vollziehen und sich darauf zu beschränken. Der Verwaltung möglicherweise unliebsame Gesetze können nicht durch abenteuerliche Gesetzesauslegungen ad absurdum geführt und unanwendbar gemacht werden.

Der Steuerpflichtige hat den Tatbestand des Art 14 DBA FL erfüllt. Man kann ihm nachträglich dieses zugegebenermaßen, aber vom Gesetzgeber gewollte, Privileg nicht mehr nehmen.

*Der Steuerpflichtige ist 2012 sowohl als Verwaltungsrat als auch als Gesellschafter aus der AG ausgetreten. Die Anteile wurden von der ***24*** GmbH übernommen. Die wesentliche Beteiligung verblieb (indirekt) beim Steuerpflichtigen. Im Jänner 2019 wurde die ***6*** AG überhaupt liquidiert und das verbliebene Vermögen, die verbliebenen Mitarbeiter, der Mietvertrag am Standort in ***5*** vom Einzelunternehmen Ing. ***2*** MSc übernommen und somit die 2005 ausgegliederten Funktionen wieder in das Einzelunternehmen des Beschwerdeführers zurückverlagert.*

Nun noch zu verfahrensrechtlichen Fragen, insbesondere des Nichtvorliegens der Voraussetzungen zur Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Steuerjahre 2006 bis 2009 und zur Verjährung der Steuerjahre 2009 bis 2013:

Für die Jahre 2006 bis 2008 sehen wir keinen bedeutsamen Wiederaufnahmegrund, da das Finanzamt schon bei Erlassen der Einkommensteuerbescheide 2006 bis 2008 alle entscheidungswesentlichen Sachverhalte gekannt hat. In den Wiederaufnahmebescheiden wurden keine Wiederaufnahmegründe genannt, sondern hinsichtlich der Wiederaufnahmegründe auf den BP Bericht und die Niederschrift zur BP verwiesen. Aber auch im BP Bericht und in der Niederschrift zur BP werden die Wiederaufnahmegründe nicht ausgeführt.

Wir ersuchen das Bundesfinanzgericht höflich, die Frage der Verjährung von Amts wegen für die einzelnen Steuerjahre zu prüfen, da diese Prüfung ja von Amts wegen zu geschehen hat. Insbesondere ist nach unserer Beurteilung die Einkommensteuer der Jahre 2009 bis 2011, allenfalls aber auch 2012 und 2013 bereits verjährt.

Erst mit Ergänzungsvorhalt vom 17.9.2019 wurden vom Finanzamt für diese Jahre Einkommen- und Umsatzsteuererklärungen abverlangt. Wir ersuchen das BFG auszusprechen, dass die Einkommensteuer für die Jahre 2009 bis 2011 zufolge Verjährung mit Null festzusetzen ist und die vorgeschriebenen Vorauszahlungen wieder gutzuschreiben sind.

Die Annahme des Finanzamtes, die erstmalig in der Beschwerdevorentscheidung am 19.11.2019 geäußert wurde, dass die 10 jährige Verjährungsfrist anzuwenden sei, ist eine reine Schutzbehauptung des Finanzamtes und entbehrt jeglicher Substanz.

Weder liegen die objektiven, noch die subjektiven Elemente für Vorsatz vor. Objektiv handelt es sich um einen Präzedenzfall. Es war für den Beschwerdeführer schlicht nicht vorhersehbar, dass das Gesetz so ausgelegt werden wird, wie das Finanzamt das nun versucht.

Nur für den äußersten und unwahrscheinlichen Fall der Besteuerung in Österreich stellen wir den Antrag auf Berücksichtigung des maximalen Betrages der Topfsonderausgaben in allen Streitjahren für die Darlehensrückzahlungen für den privaten Hausbau und die Berücksichtigung der Studienkosten der Kinder als außergewöhnliche Belastung in Höhe des Pauschbetrages. Entsprechende Hinweise können den Steuererklärungen, welche bei der liechtensteinischen Steuerverwaltung eingereicht wurden und aktenkundig sind, entnommen werden.

Die Fragen des BFG per Fax vom 8. 9. 2020 und 17. 9. 2020 beantworten wir im Namen und im Auftrage des Beschwerdeführers wie folgt:

Zur Frage der Weitergabe von Aufträgen von der AG an das Einzelunternehmen:

Es war so — jedenfalls wirtschaftlich — dass Aufträge vom Beschwerdeführer an die AG oder GmbH weitergereicht wurden und nicht umgekehrt.

*Diese Handhabung ist sowohl im Bereich der Expertise des Beschwerdeführers und auch in den anderen Bereichen so gewesen. Er wollte frei sein. Er war im Streitzeitraum in keinem Zeitpunkt Geschäftsführer, weder bei der AG in ***5*** noch in der GmbH in ***4***. Siehe Vorlagebericht vom 25.2.2019 Nr. 30 und 31, im Akt aufliegende Handelsregisterauszüge zur AG als auch im offen zugänglichen Firmenbuch zur GmbH.*

*Noch war er Dienstnehmer noch gab es einen Dienstvertrag mit der AG in ***5*** oder der GmbH in ***4***.*

Der Beschwerdeführer war ausschließlich im Werkvertrag, hauptsächlich für beide genannte Gesellschaften, aber auch in geringerem Ausmaße für andere tätig.

In derselben Weise wurden von freiberuflichen oder gewerblich tätigen Subplanern je nach Projekterfordernis von der AG Elektroplanung, Kunstlichtplanung, Bauphysik und Materialökologieberatung zugekauft.

Siehe die Beschreibung des Systems in Anlage 2 (Geschäftsmodell) zu unserer Berufung/Beschwerde vom 26.7.2011 gegen die Einkommensteuerbescheide 2006 bis 2008 u.a.

*Bei größeren Projekten hat der Beschwerdeführer die Generalplanerprojektleitung und Qualitätssicherung als eigenständige freiberufliche Leistung aus seinem Einzelunternehmen erbracht. Die Mitarbeiter*innen der AG hätten die Qualifikation dafür nicht gehabt, diese Leistungen selbst zu erbringen.*

*Die Geschäftsführung der AG lag bei Herrn DI ***9***, später bei ***30*** MSc.*

Aufgrund der Fachspezialisierung bei der Bauplanung ist es üblich, je nach Projektgegebenheit, ein Spezialistenteam zusammenzustellen.

Zur Frage der Margen und der übernommenen Kosten haben wir vom Beschwerdeführer folgende Antworten erhalten:

*Welche Stundensätze oder welche Kalkulation liegen den Rechnungen an die ***6*** AG und an die ***23*** GmbH im Streitzeitraum zugrunde? Sind diese im Fremdvergleich mit jenen der anderen Dienstleister vergleichbar, gleich, höher, niedriger? Begründung allfälliger Unterschiede:*

*Habe dies in den alten Kalkulationen geprüft. Einkauf der Stunde EiU B. ***47*** war 73,00 Euro/H und Verkauf seitens ***6*** AG war 140,00 Euro/H. Der Aufschlag für diese Leistungen war somit rund 100% also vergleichsweise sehr hoch, weil damit anteilig die Infrastrukturkosten kalkulatorisch für einen Arbeitsplatz gedeckt wurden, im Sinne einer kosteneffizienten schlanken Verwaltung war dies eine sinnvolle Vorgangsweise. Bei den anderen freiberuflich tätigen Dienstleistern variiert je nach Projekt (habe mir 5 alte Projekte angeschaut) der Aufschlag zwischen 10% und 20%.*

Die von der AG getragenen Kosten wurden vom Beschwerdeführer der AG nicht direkt ersetzt, weil es dafür eine Vorteilsausgleichsabrede gegeben hat (siehe Rahmenvertrag im Akt).

Der Beschwerdeführer war zwar direkt und indirekt zusammengerechnet Mehrheitseigentümer sowohl der AG wie der GmbH, jedoch nicht Alleineigentümer. Allein dadurch schon ergibt sich ein Interessensausgleich zwischen dem Beschwerdeführer und der AG und der GmbH. Alles andere hätten die Minderheitsgesellschafter nicht akzeptiert.

*Haben die anderen freiberuflichen Dienstleister die Infrastruktur der ***1*** Liechtenstein und jener der ***1*** ***4*** auch (teilweise) kostenlos genutzt?*

*Nein. Ich selbst habe auch keine Infrastruktur der ***1*** ***4*** genutzt*

Wie hoch sind die von der ***1*** Liechtenstein und der ***1*** ***4*** für Sie getragenen Kosten zu beziffern (ZB Mietersparnis, Betriebskosten, IT, Personal, Vermögensschadenhaftpflichtversicherung ...)?

Das ist sehr aufwändig (noch dazu im Nachhinein) zu beziffern. Genau aus diesem Grund wurde damals der Weg über den hohen Aufschlag meiner und Projektleistungstätigkeit gewählt. Die ***1*** ***4*** GmbH hat keine Kosten des EiU BG getragen. Die ***1*** Li AG hat, wenn die Infrastrukturkosten einfach durch Köpfe geteilt wird, in den Jahren 2006 bis 2007 (Bürositz in ***7*** mit durchschnittlich 8 besetzten Arbeitsplätzen) 1/8 der gesamten Infrastrukturkosten und in den Jahren 2008 bis 2017 (Bürositz in ***5*** mit 4 bis 6 besetzten Arbeitsplätzen) bis 1/6 der Kosten getragen. Der Anteil für die Haftpflichtversicherung betrug ca. 28% vom Umsatz (Gesamtversicherung ***44*** Versicherung inkl. aller Subplaner mitversichert).

Ergänzend wird nochmals betont, dass der geringere Stundensatz, den der Beschwerdeführer der AG und der GmbH verrechnet hat, verglichen zu den anderen (externen) Freiberuflern der Vorteilsausgleich bildet. Die familienfremden Mit-Gesellschafter waren mit dieser Regelung einverstanden.

Zu den einzelnen Beschwerdeentscheidungen wird wie folgt Stellung genommen:

Zur BVE 2012 bis 2017 vom 9. 8. 2019

Das BFG wolle von Amts wegen die Verjährung für diesen Zeitraum, insbesondere für die Steuerjahre 2012 und 2013, prüfen.

Zusammenfassung:

1. Man kann aus dem Chef der ***1*** Gruppe keinen Dienstnehmer machen. Das Erkenntnis des (verstärkten Senats des) VwGH vom 9.12.1980, 1666/79 u.a., das zu zwei Gesellschafter-Geschäftsführern einer Komplementär-GmbH zur Frage der Dienstnehmereigenschaft für Zwecke der Erhebung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe ergangen ist, zeigt auf, dass zur Zeit des Inkrafttretens des DBA FL der Beschwerdeführer nicht als steuerlicher Dienstnehmer gesehen worden wäre.

2. Die Verordnung zum Abkommen mit Liechtenstein, BGBl II 215/2001 setzt für ihre Anwendung ebenfalls die Dienstnehmereigenschaft voraus. Der Beschwerdeführer ist zwar Gesellschafter, aber kein Dienstnehmer, daher scheitert das Finanzamt auch bei gesetzmäßiger und verfassungskonformer Auslegung an der fehlenden Anwendbarkeit der genannten Verordnung.

3. Schließlich ist auch Art 15 Abs 1 DBA FL nicht anwendbar, weil diese Bestimmung Gehälter voraussetzt — und enger formuliert ist als § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988, der von „Gehälter und sonstige Vergütungen aller Art“ spricht. Art 15 Abs 1 DBA FL spricht von Gehältern und ähnlichen Vergütungen, diese setzen aber wirkliche und nicht fingierte Dienstnehmer und einen Dienstvertrag voraus. Der Beschwerdeführer hat nur Werkverträge abgeschlossen. Die Schrankenwirkung des DBA FL ist zu beachten und verhindert die Subsumption unter Art 15 Abs 1 DBA FL.

4. Man kann die Parteienvereinbarungen nicht negieren und beiseiteschieben (Statuten der AG, das Organisationsreglement der AG, die Rahmenvereinbarung jeweils mit AG und GmbH, das Unternehmerrisiko und die völlige Weisungsfreiheit, die in jedem Einzelfall abgeschlossenen Werkverträge, Befugnis vom liechtensteinischen Staat für den Betrieb des Einzelunternehmens in Liechtenstein auf seinem Fachgebiet usw.), denn diese Merkmale, die alle gegen ein steuerliches Dienstverhältnis sprechen, sind nach reiflicher Überlegung in wirtschaftlich sinnvoller Weise vom Beschwerdeführer verwirklicht und aufeinander abgestimmt worden und im Hinblick auf die weiteren, familienfremden Gesellschafter, fremdüblich abgeschlossen. Eine Korrektur nach den §§ 21 bis 23 der Bundesabgabenordnung bedarf es vorliegendenfalls nicht (wirtschaftliche Betrachtungsweise, §§ 21 ff BAO).

5. Der Beschwerdeführer erfüllt typischerweise den Tatbestand des Freiberuflers nach § 22 Z 1 lit b EStG. Er übt eine, einem staatlich befugten und beeideten Ziviltechniker unmittelbar ähnliche, Tätigkeit mit gehobener, universitärer Ausbildung aus.

6. Abgabenverfahrensrechtlich und finanzstrafrechtlich hat der Beschwerdeführer alles gegenüber seinem zuständigen österreichischen Finanzamt offengelegt, was das Gesetz nach den §§ 119 f BAO von ihm verlangte, insbesondere die Eröffnung des Einzelunternehmens in Liechtenstein, was das Finanzamt zu umfangreichen Ermittlungen veranlasst hatte. Die Gründung der Tochterunternehmen aus dem Einzelunternehmen in Liechtenstein heraus war nicht meldepflichtig, da dies eine rein innerliechtensteinische Angelegenheit betroffen hat (Beteiligungen als notwendiges Betriebsvermögen der Betriebsstätte Liechtenstein). Das Einzelunternehmen erzeugt sohin quasi eine Abschirmwirkung gegenüber österreichischen Steueransprüchen. Daher liegen weder Wiederaufnahmegründe in den Jahren 2006 bis 2008 vor, noch liegt eine Verletzung der Offenlegungs- und Wahrheitspflicht (§§ 119 ff BAO) vor, die Voraussetzung wäre für eine Abgabenhinterziehung und für eine Verlängerung der Verjährungsfrist. Die Jahre 2006 bis 2008 sind rechtskräftig veranlagt, eine Wiederaufnahme hat nicht stattzufinden, 2009 bis 2011 sind jedenfalls verjährt, vermutlich auch 2012, allenfalls auch spätere Jahre.

7. Spätestens mit dem Steuerabkommen - Liechtenstein BGBl 2013/301 und dem FATCA Abkommen ist Liechtenstein keine Steueroase mehr und hatte das Finanzamt alle Ermittlungsmöglichkeiten über die Grenze. Die erweiterte Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen bei Auslandssachverhalten in Bezug auf Liechtenstein tritt insoweit zurück.“

Anlage ./1 umfasste die Arbeitsberichte Wettbewerbe Energiekonzeptbeiträge des Beschwerdeführers von 2009 bis 2019 (Stundenaufwand ohne Verrechnung)

Anlage ./2 war eine Bestätigung der Bank vom 11. Dezember 2006, dass der Beschwerdeführer für die ***23*** GmbH, die ***24*** GmbH und die ***6*** AG eine Bürgschaft bis zum Höchstbetrag in Höhe von 150.000,00 € übernommen hat.

Anlage ./3 war ein Kontokorrentkreditvertrag zwischen der Bank einerseits und der ***25*** GmbH, der ***23*** GmbH, der ***6*** AG andererseits über 120.000,00 € vom 10.11.2014. Der Beschwerdeführer hat dafür eine Bürgschaft in Höhe von 65.000,00 € übernommen sowie eine Spareinlage verpfändet. Der Beschwerdeführer hat für die ***25*** GmbH, der ***23*** GmbH, der ***6*** AG den Kreditvertrag unterschrieben.

Anlage ./4 enthält eine Aufteilung der Umsätze des Beschwerdeführers nach Staaten für den Zeitraum 2006 bis 2010.

Anlage ./5 enthält Rechnungen eines Grafikers an die ***24*** GmbH. Diese enthalten jeweils folgende Anrede:

*„Lieber ***31***, vielen Dank für den Auftrag und das Vertrauen.“*

In der am **14. September 2023** abgehaltenen **mündlichen Verhandlung** erläuterten die Parteien des finanzgerichtlichen Verfahrens ihre Standpunkte; diesbezüglich wird auf die entsprechende Verhandlungsniederschrift verwiesen. Soweit die Ausführungen der Parteien in der mündlichen Verhandlung ausschlaggebendes Gewicht für die getroffene Entscheidung haben und über die in der Folge dargelegten Standpunkte in rechtlicher oder sachverhaltsmäßiger Hinsicht hinausgehen, finden sie Eingang in die nachfolgenden Überlegungen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Das Bundesfinanzgericht hat folgenden Sachverhalt festgestellt:

Der Beschwerdeführer ist ein Vorarlberger Pionier im Bereich des Niedrigenergiehausbaus. Er erarbeitet raumklimatische Gebäudeoptimierungen, Energiekonzepte (Konzeptfindung, Konzeptentwicklung) und übernimmt die Aufgabe der Qualitätssicherung in konkreten Projekten (siehe den dem Finanzamt aufliegenden Ordner mit allen Angeboten von Ing. ***2*** MSc aus den Jahren 2005 bis 2009). Um an Aufträge für Großprojekte heranzukommen, war es für ihn und seine Kollegen/Partner unerlässlich, eine Plattform zu bilden (Gründung einer liechtensteinischen AG), in der die Leistungen verschiedener Spezialisten (siehe Anlage2) gebündelt wurden und den Auftragnehmern (Generalplaner - Architekten, Investoren - Bauherren) als One-stop-shop-Lösung anbieten zu können.

Der Beschwerdeführer ist darüber hinaus als Hochschullehrer an der ***8*** tätig.

Der Beschwerdeführer ist an folgenden Unternehmen beteiligt:

*****23*** GmbH**

Mit Gesellschaftsvertrag vom 02.06.2005 wurde die Firma ***23*** GmbH mit Sitz in ***4*** gegründet.

Mit Einbringungsvertrag vom 02.06.2005 erfolgte die Einbringung des nicht protokollierten Einzelunternehmens des Herrn Ing. ***2*** mit den Standorten in ***32***, ***33*** und ***4***, ***15***, in die ***23*** GmbH mit dem Sitz in ***4***.

Die Einbringung erfolgte auf der Grundlage der Einbringungsbilanz zum 01.01.2005 mit Wirkung vom 01.01.2005 (24 Uhr).

Beteiligte *23*** GmbH**

	bis 13.06.2006	bis 14.12.2012	Ab 15.12.2012
DI ***34***	16%	0%	0%
24 GmbH	60%	76%	60%
Ing. ***35***	8%	8%	8%
DI ***36***	16%	16%	32%

Geschäftsführer (handelsrechtlich)

DI ***36***

*****24*** GmbH (=***49*** GmbH)**

Mit Gesellschaftsvertrag vom 02.06.2005 wurde die Firma ***24*** GmbH mit dem Sitz in ***14*** gegründet.

Gegenstand des Unternehmens ist

a.) die Beteiligung an und die Verwaltung von anderen Unternehmen und Gesellschaften, insbesondere der ***23*** GmbH mit dem Sitz in ***4***,

b.) die Zusammenführung und Verwertung von Kenntnissen und Erfahrungen im Bereich Maschinenbau, Installations-, Heizungs- und Klimatechnik sowie im Bereich technische Gebäudeausrüstung (Know-how-Pooling),

c.) die Finanzierung der Beteiligungsunternehmen, soweit diese nicht unter das Bankwesengesetz fällt,

d.) die Strategieentwicklung und -beratung sowie Marketing für die Unternehmensgruppe

Beteiligte *24*** GmbH**

	bis 07.06.2006	ab 08.06.2006
Ing. ***35***	80%	85%

DI ***34***	5%	0%
DI ***36***	5%	5%
DI (FH) ***38***	5%	5%
DI (FH) ***37***	5%	5%

Geschäftsführer (handelsrechtlich): Ing. ***35***

Sitz der Gesellschaft ist ***14***

*****6*** AG**

Mit den Statuten vom 01.07.2005 wurde von der ***24*** GmbH, ***14***, (vertreten durch Herrn ***2***) und Herrn ***2*** die Firma ***6*** AG mit Sitz in ***7*** gegründet.

Die Eintragung der Aktiengesellschaft in das Öffentlichkeitsregister Liechtenstein – Hauptregister erfolgte am 07.07.2005.

Beteiligte ***6*** AG			mittelbar
24 GmbH	23.800	68%	
Ing. ***35***	5.600	16%	73,80%
DI (FH) ***37***	2.800	8%	11,40%
DI (FH) ***38***	2.800	8%	11,40%
DI ***17***	0	0%	3,40%
100%	35.000		

Geschäftsführer

DI (FH) ***38***	01.08.2005	Öffentlichkeitsregister
------------------	------------	-------------------------

In der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2005 erklärte Herr Ing. ***2*** MSc Einkünfte aus dem Betrieb eines Einzelunternehmens als Heizungs-, Lüftungs- und Klimaingenieur am Standort in Liechtenstein, ***7***, ***19***.

Aufgrund der gehobenen Ausbildung durch Erwerb des akademischen Grades Master of Building Science mit der Fachvertiefung Klima Engineering, wurde seine Tätigkeit als die der eines Ziviltechnikers „unmittelbar ähnliche“ Tätigkeit eingestuft, und diese Einkünfte als Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit qualifiziert, wobei gemäß Artikel 14 DBA Liechtenstein das Besteuerungsrecht für diese Einkünfte Liechtenstein zukommt.

Zum Zeitpunkt der Beurteilung dieser Einkünfte nach den maßgeblichen Zuordnungskriterien des DBA - Liechtenstein und anschließender Veranlagung, hatte das Finanzamt keine Kenntnis davon, dass mit Datum 01.07.2005 von der Fa. ***24*** GmbH (vertreten durch Herrn Ing. ***2***) und Herrn Ing. ***2*** die Fa. ***6*** AG mit Sitz in Liechtenstein, ***7***, ***19***, gegründet worden war.

Aus den an das Finanzamt gerichteten Anfragen und Erläuterungen zur Tätigkeit von Herrn Ing. ***47*** MSc ging nicht hervor, dass er seine Tätigkeit in den Räumlichkeiten der Fa. ***6*** AG ausübt bzw. überwiegend für diese Firma tätig ist.

Am 02.01.2007 wurden in Verbindung mit der Einkommensteuerveranlagung 2005 folgende Unterlagen eingereicht:

Bewilligung gemäß Art 2 des Gesetzes über die Berufsausübung der im Bauwesen tätigen Ingenieure und Architekten der Kommission für Ingenieure und Architekten Fürstentum Liechtenstein vom 08.08.2005 (Bewilligung zur selbständigen Ausübung der Tätigkeit als Heizungs-, Lüftungs-, und Klimatechnik, Antrag vom 28.09.2004).

Diplom (Kopie) Verleihungsurkunde "Master of Science" vom 30.06.2006 (Abschlussprüfung des Universitätslehrganges Master of Building Science (MSc)); Fachvertiefung Klima - Engineering an dem Department für Bauen und Umwelt der Donau-Universität Krems.

Der Beschwerdeführer hatte für die ***1*** Unternehmensgruppe eine bedeutende Anzahl „Gratisarbeitsstunden“ geleistet (siehe Anlage 1 Arbeitsberichte Wettbewerbe Energiekonzeptbeiträge B. ***47*** von 2009 bis 2019).

Der Beschwerdeführer hat für Verbindlichkeiten der Kapitalgesellschaften an denen er wesentlich beteiligt war, Bürgschaften übernommen.

Hr. Ing. ***2*** verfügt für seine Tätigkeiten über Räumlichkeiten der ***6*** AG mit Sitz in ***7*** bzw. ***5***.

Hr. Ing. ***2*** war in den Streitjahren nahezu ausschließlich für die Unternehmen ***23*** GmbH und ***6*** AG tätig.

Wie aus den Bilanzen bzw. Erfolgsrechnungen des Einzelunternehmens Ing. ***2*** Liechtenstein bzw. aus dem Rahmenvertrag mit der ***6*** AG hervorgeht, fielen für das Einzelunternehmen keinerlei Kosten für die Nutzung der Infrastruktureinrichtung (Miete, Telefon, EDV, etc.) des Büros in ***7*** bzw. ***5*** an.

Wesentliche Ausführungen des Rahmenvertrages (*6*** AG) vom 30.09.2005**

1.) Die Auftraggeberin ist nicht verpflichtet, den Auftragnehmer zu beauftragen; in weiterer Folge ist der Auftragnehmer nicht verpflichtet Aufgaben zu übernehmen.

- 2.) Die Leistungserbringung für die Auftraggeberin lässt kein Dienstverhältnis oder ähnliche Ansprüche entstehen. Der Vertrag stellt keinen Gesellschaftsvertrag dar.
- 3.) Über die einzelnen Aufträge werden jeweils Einzelvereinbarungen geschlossen.
- 4.) Der Auftragnehmer ist nicht an bestimmte Arbeitszeiten und persönliche Weisungen der Auftraggeberin gebunden.
- 5.) Die Auftraggeberin wird im Vorfeld einer jeden beabsichtigten Beauftragung sämtliche Projektunterlagen an den Auftragnehmer übergeben, damit dieser beurteilen kann, ob er ein Angebot legt, oder von einer Anbotslegung Abstand nehmen will.
- 6.) Der Auftragnehmer ist in der Bestimmung seines Arbeitsortes frei. Die Auftraggeberin stellt dem Auftragnehmer die Büro- und Infrastruktur am Unternehmensstandort zur Verfügung. Von der Mitbenützung sind folgende Büro- und Infrastruktureinrichtungen erfasst:

Büromobiliar, EDV-Hardware und Software, Kommunikationssysteme, Büroräumlichkeiten, Sekretariat, Telefon und Internet
- Die Vertragsparteien haben einen abgegrenzten Teil des Büros der Auftraggeberin festgelegt, der ausschließlich dem Auftragnehmer zur Benutzung zugewiesen ist.
- 7.) Die Auftraggeberin wird bei der ***44*** Versicherung eine Berufshaftpflichtversicherung abschließen und in den Versicherungsschutz auch den Auftragnehmer als Subunternehmer einbeziehen.
- 8.) Die Kosten der Infrastrukturmitbenützung und der Berufshaftpflichtversicherung trägt zur Gänze die Auftraggeberin.

Im Gegenzug nimmt der Auftragnehmer beim Leistungsanbot Abschläge vor.

Die Parteien erklären, dass die wechselseitigen Vorteilszuwendungen gleichwertig sind.

Rahmenvertrag mit der *23*** GmbH ***4*** vom 30.09.2005**

(im Wesentlichen dieselben Bestimmungen wie der Rahmenvertrag mit der ***6*** AG; - mit Ausnahme der Bestimmungen über die Infrastrukturnutzung)

Die Auftraggeberin wird bei der ***50*** Versicherung eine Berufshaftpflichtversicherung abschließen und in den Versicherungsschutz auch den Auftragnehmer als Subunternehmer einbeziehen.

Im Zuge der Prüfung wurden Miet- und Dienstverträge eingesehen, welche von Herrn Ing. ***47*** MSc für die Fa. ***6*** AG unterfertigt wurden.

Schreiben an das Amt für Volkswirtschaft, ***7***, bezüglich des Mietvertrages Büroräumlichkeiten ***21***, FL - ***22*** (Zurverfügungstellung Büroräumlichkeiten 20 m² zur Berufsausübung an Ing. ***47***); - unterfertigt von Herrn Ing. ***47*** für die ***6*** AG als ***2*** MSc, Geschäftsführender Gesellschafter vom 14.03.2008

Mietvertrag mit Fr. ***39***, ***40***, FL-***20*** (Vermieterin) und der ***6*** AG (Mietobjekt Büro FL - ***22***, ***21***; Mietverhältnis ab 01.01.2008) vom 19.12.2007. Unterfertigt für den Mieter: ***2***, ***6***.

Dienstverträge mit der ***6*** AG als Dienstgeberin mit:

51, vom 04.10.2005

52, vom 04.10.2005

53, vom 02.02.2010

54, vom 25.10.2005

55, vom 06.09.2010

56, vom 02.11.2005

57, vom 27.10.2008

Sämtliche Dienstverträge sind für die ***6*** AG unterfertigt von Herrn Ing. ***47***.

Im Öffentlichkeitsregister Liechtenstein - Hauptregister wurden mit Datum 01.08.2005 ***35*** als Mitglied des Verwaltungsrates und ***41*** als Mitglied des Verwaltungsrates und Geschäftsführer der Fa. ***6*** AG eingetragen.

Der Beschwerdeführer ist am 04.04.2012 als Mitglied des Verwaltungsrates der ***6*** AG ausgeschieden.

Laut beigebrachten Stundennachweisen von Herrn DI (FH) ***9*** für seine Geschäftsführertätigkeit betrugen diese im Jahr 2006 198,9 Stunden, im Jahr 2007 249,3 Stunden und im Jahr 2008 207,4 Stunden.

Organisationsreglement der *6*** AG (lt. Sitzung vom 22.10.2005)**

Geschäftsführung

Dem Geschäftsführer der ***6*** AG werden alleinverantwortlich sämtliche Agenden der Geschäftsführung und Vertretung übertragen.

Sofern der jeweilige Geschäftsführer jedoch einzelzeichnungsberechtigt oder Mitglied des Verwaltungsrates ist, bleiben ungeachtet der obigen Bestimmung den übrigen Mitgliedern des Verwaltungsrates nachfolgende Agenden vorbehalten

Abschluss von Verträgen mit der Dauer von mehr als 3 Jahren und/oder einem Gegenwert von mehr als CHF 50.000,00

Abschluss von Verträgen, die den Charakter von Dauerschuldverhältnissen aufweisen (zB. Miet- und Pachtverträge, Versicherungsverträge, etc.)

Diese Tätigkeiten können als geschäftsführende Tätigkeiten angesehen werden.

Im Internet sind folgende Eintragungen angeführt:

2 Klimaingenieur MSc – seit 2005 Geschäftsführender Gesellschafter ***23*** AG
5 (FL) und ***23*** GmbH ***4*** (A)

58; ***2***, DI, ***1***; Position Geschäftsführender Gesellschafter Kontaktadresse
23 GmbH, ***6*** AG

59; ***23*** GmbH; Geschäftsleitung Ing.***2***

Liechtensteinisches Recht:

Die Aktiengesellschaft des liechtensteinischen Rechts hat die Generalversammlung, den Verwaltungsrat, die Revisionsstelle und anfallige sonstige Organe, die statutarisch vorgesehen werden können. Der Verwaltungsrat einer AG besteht aus einem oder mehreren Mitgliedern. Mitglied des Verwaltungsrats kann jede natürliche oder juristische Person sein. Der Verwaltungsrat wird grundsätzlich von der Generalversammlung gewählt.

Gemäß Art. 181 Abs. 1 PGR steht die Geschäftsführung, soweit nichts anderes bestimmt ist oder durch Beschluss des zuständigen Organs angeordnet wird, allen Mitgliedern des Verwaltungsrats zu. Dem Verwaltungsrat obliegt grundsätzlich die Geschäftsführung und die gerichtliche wie außergerichtliche Vertretung der Aktiengesellschaft. Der Verwaltungsrat hat im Verhältnis zur Gesellschaft jedoch sämtliche Beschränkungen einzuhalten, welche ihm durch die Satzung, Beschlüsse der Generalversammlung und durch Reglemente auferlegt werden. Für den Fall, dass eine getrennte Geschäftsführung eingerichtet ist, obliegt es dem Verwaltungsrat im Wesentlichen, die Geschäftsführung der Gesellschaft zu überwachen und sich periodisch über den Geschäftsgang zu unterrichten.

Die Geschäftsführung ist daher lediglich vorbehaltlich einer anderen Regelung sämtlichen Mitgliedern des Verwaltungsrats übertragen. Gemäss Art. 180 Abs. 7 iVm Art. 280 Abs. 1 Z 16 iVm Art. 348 PGR besteht die Möglichkeit, dass der Verwaltungsrat die Geschäftsführung und Verwaltung der Gesellschaft auf einzelne Mitglieder des Verwaltungsrats oder an dritte

Personen als Direktion überträgt, sofern ihm diese Kompetenzen in den Statuten der Aktiengesellschaft ausdrücklich eingeräumt wurden. Sehen daher die Statuten der Gesellschaft vor, dass dem Verwaltungsrat die Kompetenz zukommt, einzelne Kompetenzen und die Geschäftsführung und Vertretung der Gesellschaft sowie die operative Tätigkeit auf einzelne Mitglieder des Verwaltungsrats oder aber auch Dritte zu übertragen und eine Direktion einzurichten, so kann der Verwaltungsrat eine solche Übertragung der Kompetenzen im Wege der Delegation vornehmen.

Wird eine solche Delegation vorgenommen, welche in Art. 348 PGR ausdrücklich für die Aktiengesellschaft vorgesehen ist, so bildet die aufgrund der Delegation ins Leben gerufene Geschäftsführung die Direktion der Gesellschaft (Art. 348 Abs. 2 PGR).

Der Verwaltungsrat, welcher in der Folge nicht mehr in die Geschäftsführung involviert ist, hat dennoch die Pflichten des Art. 349 PGR einzuhalten. Ihm kommen nach der Delegation, gleich einem in einem dualistischen System anzutreffenden Aufsichtspflichten zu. Insbesondere kommt dem Verwaltungsrat die Pflicht zu, die Geschäftsführung zu kontrollieren und hierfür die entsprechenden Rahmenbedingungen (Reglemente, etc.) zu schaffen. Darüber hinaus ist der Verwaltungsrat dafür verantwortlich, dass die Erstellung, Einreichung sowie die Veröffentlichung der Bilanzen, Geschäftsberichte etc. sichergestellt ist. Hierbei handelt es sich um nicht delegierbare Pflichten.

Durch die Übertragung der Kompetenzen der Geschäftsführung durch Delegation auf ein einzelnes Mitglied des Verwaltungsrats oder dritte Personen kann die Organisation der Gesellschaft folglich konzeptionell so angepasst werden, dass lediglich einzelne Mitglieder des Verwaltungsrats bzw. eigens vorgesehene dritte Personen als geschäftsführende und exekutiv tätige Verwaltungsratsmitglieder bzw. Fremdgeschäftsführer aufscheinen. Den übrigen Mitgliedern des Verwaltungsrats kommt nach einer Übertragung der Kompetenzen durch Delegation nur mehr Überwachungs- und Kontrollfunktion zu. Die Geschäftsführung und Vertretung wird in diesem Fall wirksam auf eines der Mitglieder des Verwaltungsrats oder eine dritte Person übertragen und die operative Führung der Gesellschaft nur mehr von diesem vorgenommen.

Durch die Delegation der operativen Tätigkeit, der Geschäftsführung und der Vertretung der Gesellschaft nach außen, kann auch das in Deutschland und Österreich vorgesehene dualistische System nachempfunden werden. Den Verwaltungsräten, welche eine Delegation von Geschäftsführungs- und Vertretungsaufgaben und der operativen Führung der Gesellschaft auf ein einzelnes Mitglied des Verwaltungsrats oder eine dritte Person als operativer Geschäftsführer übertragen, verbleiben jedoch Kontroll- und Aufsichtspflichten (Schwärzler/Wagner, Verantwortlichkeit im liechtensteinischen Gesellschaftsrecht, Seite 82).

Gemäss Art. 21 der Statuten der ***6*** AG kommt der Verwaltung die Aufgabe zu, die laufenden Geschäfte zu besorgen und die Gesellschaft nach außen hin zu vertreten. Weiters

kommt der Verwaltung die Kompetenz zu, ein Reglement hinsichtlich der Geschäftsführung der Gesellschaft zu erlassen. Der Verwaltungsrat kann aus seiner Mitte Ausschüsse und Delegierte bestellen, welchen die Aufgabe der Geschäftsführung zukommt. Ebenfalls steht es dem Verwaltungsrat frei, dritte Personen, welche nicht Aktionäre zu sein brauchen, mit der Geschäftsführung und Vertretung der Gesellschaft zu betrauen. Dem Verwaltungsrat kommt weiters die Aufgabe zu, sämtliche Rechte und Pflichten der Personen festzusetzen, welche mit der Geschäftsführung und Vertretung gemäß Reglement betraut werden. Der Abschluss der Dienstverträge mit diesen zur Geschäftsführung und Vertretung der Gesellschaft eingesetzten Personen bzw. den delegierten Verwaltungsräten erfolgt durch den Verwaltungsrat als Gesamtheit.

2. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung/Abänderung/Stattdage)

Dieser unstrittige Sachverhalt wird rechtlich folgendermaßen beurteilt:

Artikel 14 und 15 DBA Liechtenstein lauten:

„SELBSTÄNDIGE ARBEIT

(1) Einkünfte, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus einem freien Beruf oder aus sonstiger selbständiger Tätigkeit ähnlicher Art bezieht, dürfen 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.

(2) Der Ausdruck „freier Beruf“ umfaßt insbesondere die selbständig ausgeübte wissenschaftliche, literarische, künstlerische, erzieherische oder unterrichtende Tätigkeit sowie die selbständige Tätigkeit der Ärzte, Rechtsanwälte, Ingenieure, Architekten und Wirtschaftstreuhänder.

Artikel 15

UNSELBSTÄNDIGE ARBEIT

(1) Vorbehaltlich der Artikel 16, 18, 19 und 20 Absatz 2 dürfen Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, 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.

(2) Ungeachtet des Absatzes 1 dürfen 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, und

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 Betriebsstätte oder einer festen Einrichtung getragen werden, die der Arbeitgeber in dem anderen Staat hat.

(3) Regelmäßig wiederkehrende Bezüge oder Unterstützungen, die von den Österreichischen Bundesbahnen an liechtensteinische Staatsangehörige, die ihren Wohnsitz in Liechtenstein haben, mit Rücksicht auf ihre gegenwärtige oder frühere Dienst- oder Arbeitsleistung gewährt werden (Besoldungen, Löhne, Ruhe- oder Versorgungsgenüsse u. dgl.), unterliegen der Besteuerung nur in Liechtenstein.

(4) Einkünfte aus unselbständiger Arbeit solcher Personen, die in einem Vertragsstaat in der Nähe der Grenze ansässig sind und im anderen Staat in der Nähe der Grenze ihren Arbeitsort haben und sich in der Regel an jedem Arbeitstag von ihrem Wohnort dorthin begeben (Grenzgänger), werden in dem Vertragsstaat besteuert, in dem sie ansässig sind. Der Staat des Arbeitsortes ist jedoch berechtigt, von den erwähnten Einkünften eine Steuer von höchstens vier vom Hundert im Abzugsweg an der Quelle zu erheben.“

§ 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend die Besteuerung von Einkünften der Gesellschafter-Dienstnehmer liechtensteinischer Kapitalgesellschaften lautet:

„§ 1. Die Aufteilung der Besteuerungsrechte richtet sich bei Dienstnehmern von Kapitalgesellschaften ungeachtet einer allfälligen Beteiligung des Dienstnehmers an der Gesellschaft stets nach Artikel 15 des Abkommens.“

Unstrittig war der Mitbeteiligte im hier zu prüfenden Zeitraum in Österreich ansässig. Ebenso unstrittig ist, dass er aus einer Tätigkeit in Liechtenstein Einkünfte erzielte.

Im gegenständlichen Fall ist strittig, ob das vom Beschwerdeführer in Liechtenstein angemeldete „Einzelunternehmen“ ein von der ***23*** AG unabhängigen Betrieb darstellt oder ob ein einheitlicher Betrieb vorliegt.

Das DBA Liechtenstein gibt keine klare Definition vor, ob ein einheitlicher oder zwei verschiedene Betriebe vorliegen. Damit ist die Frage nach innerstaatlichem Recht zu lösen.

Stehen mehrere Tätigkeiten zueinander in einem inneren Zusammenhang, so ist davon auszugehen, dass sie eine einheitliche Betätigung bilden, die das Vorliegen eines einheitlichen Betriebes zur Folge hat. Im Falle einer solchen einheitlichen Betätigung ist zu prüfen, unter welche Einkunftsart die aus diesem einheitlichen Betrieb fließenden Einkünfte fallen.

Bei der Entscheidung über die Frage, ob ein Unternehmer verschiedene Tätigkeiten in mehreren Betrieben oder im Rahmen eines einheitlichen Betriebes entfaltet, sind objektive Grundsätze heranzuziehen. Danach liegt bloß ein Betrieb vor, wenn die mehreren Betriebszweige nach der Verkehrsauffassung und nach den Betriebsverhältnissen als Teil eines Betriebes anzusehen sind; das trifft bei engem wirtschaftlichem, technischem oder organisatorischem Zusammenhang zu. Es kommt auf das Ausmaß der objektiven organisatorischen, wirtschaftlichen und finanziellen Verflechtung zwischen den einzelnen Betrieben im Einzelfall an (vgl. das hg. Erkenntnis vom 22. November 1995, 94/15/0154).

Als Merkmale für einen einheitlichen Betrieb sind etwa anzusehen (vgl. auch Jakom/Marschner, EStG, 2014, § 4 Tz 7 ff) ein Verhältnis wirtschaftlicher Über- und Unterordnung zwischen den Bereichen, Hilfsfunktion eines Bereiches gegenüber dem anderen, Verwendung gleicher Rohstoffe, gleicher Anlagen und desselben Personals. Nicht gleichartige Tätigkeiten bilden einen einheitlichen Betrieb, wenn sie geeignet sind, einander zu ergänzen (vgl. neuerlich das hg. Erkenntnis vom 22. November 1995, mwN).

Für einen einheitlichen Betrieb sprechen insbesondere folgende Umstände (VwGH 28.11.2007, 2005/15/0034):

- Wirtschaftliche Über- und Unterordnung zwischen den Betrieben
- Hilfsfunktion eines Betriebes gegenüber dem anderen
- Einheitliche Betriebsanschrift sowie räumliche Verflechtung
- Verwendung gleicher Rohstoffe, gleicher Anlagen und desselben Personals
- Einheitliches Leistungsprogramm sowie räumliche Nähe

Die ***23*** AG nimmt an Ausschreibungen von Großprojekten im Bereich des Niedrigenergiehausbaus teil und vergibt diese Aufträge wiederum an ihre Gesellschafter, die jeweils Einzelunternehmen betreiben. Das Einzelunternehmen des Beschwerdeführers in Liechtenstein ist daher in derselben Branche tätig, wie die ***23*** AG (wirtschaftliche Über- und Unterordnung zwischen den Betrieben sowie einheitliches Leistungsprogramm).

Die ***23*** AG stellt dem Beschwerdeführer die Büro- und Infrastruktur am Unternehmensstandort zur Verfügung. Von der Mitbenützung sind folgende Büro- und Infrastruktureinrichtungen erfasst:

Büromobiliar, EDV-Hardware und Software, Kommunikationssysteme, Büroräumlichkeiten, Sekretariat, Telefon und Internet

Die Vertragsparteien haben einen abgegrenzten Teil des Büros der Auftraggeberin festgelegt, der ausschließlich dem Auftragnehmer zur Benutzung zugewiesen ist. (Einheitliche Betriebsanschrift sowie räumliche Verflechtung, Verwendung gleicher Anlagen und desselben Personals).

Die ***23*** AG schließt bei der ***44*** Versicherung eine Berufshaftpflichtversicherung ab und bezieht in den Versicherungsschutz auch den Einzelunternehmer ein (der Einzelunternehmer wird abgesichert wie ein Dienstnehmer).

Die Kosten der Infrastrukturmitbenützung und der Berufshaftpflichtversicherung trägt zur Gänze die Auftraggeberin (der Einzelunternehmer wird abgesichert wie ein Dienstnehmer).

Die Tatsache, dass der Beschwerdeführer der ***23*** AG geringere Stundensätze in Rechnung stellt, als die anderen Gesellschafter, da er die Infrastruktur der ***1*** Ingenieurbüro AG unentgeltlich in Anspruch nehmen kann, ist ebenfalls eine arbeitnehmerähnliche Gestaltung.

Auf Grund dieser Konstruktion entstehen dem Einzelunternehmen überhaupt keine Kosten, da diese von der ***23*** AG getragen werden. Für das Einzelunternehmen besteht daher überhaupt kein unternehmerisches Risiko, da es auch für Fremdaufträge die Infrastruktur der ***23*** AG unentgeltlich in Anspruch nehmen kann.

Das Einzelunternehmen stellt daher keinen eigenen Betrieb dar, sondern ist Teil des Betriebes der ***23*** AG. Der Beschwerdeführer ist daher als Arbeitnehmer der ***23*** AG zu werten, an der er wesentlich beteiligt ist. Die über das Einzelunternehmen abgerechneten Einkünfte sind daher gemäß § 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend die Besteuerung von Einkünften der Gesellschafter-Dienstnehmer liechtensteinischer Kapitalgesellschaften Einkünfte im Sinne des Artikel 15 DBA Liechtenstein.

Aus der Vereinbarung, dass die Auftraggeberin nicht verpflichtet ist, den Auftragnehmer zu beauftragen; in weiterer Folge der Auftragnehmer nicht verpflichtet ist Aufgaben zu übernehmen, ist für den Beschwerdeführer nichts zu gewinnen, da er auf Grund seiner wesentlichen Beteiligung an der AG und seiner Tätigkeit als Verwaltungsrat, dem auch der Abschluss von Verträgen mit der Dauer von mehr als 3 Jahren und/oder einem Gegenwert von mehr als CHF 50.000,00 vorbehalten ist, in der Lage ist, darauf Einfluss zu nehmen, an welchen Ausschreibungen sich die ***23*** AG beteiligt, und von wem die daraus resultierenden Aufträge bearbeitet werden. Es ist daher davon auszugehen, dass sich die ***23*** AG nur dann an Ausschreibungen die in den Kompetenzbereich des Beschwerdeführers fallen, beteiligt, wenn sich der Beschwerdeführer für diesen Auftrag interessiert. Zudem hätte die

Ablehnung des Beschwerdeführers von Aufträgen, die der ***1*** AG erteilt worden sind, diese zur Zahlung von Vertragsstrafen verpflichtet, die er als mittelbar beteiligter Hauptgesellschafter in wirtschaftlicher Betrachtungsweise zum Großteil (im Ausmaß seiner wirtschaftlichen Beteiligung) zu tragen gehabt hätte.

Die Formulierung:

„Die Leistungserbringung für die Auftraggeberin lässt kein Dienstverhältnis oder ähnliche Ansprüche entstehen. Der Vertrag stellt kein Gesellschaftsvertrag dar.“

ist keine Willens- sondern eine bloße Wissenserklärung, die für die Auslegung der gegenständlichen Vertragsgestaltung zudem bedeutungslos ist.

Aus der Formulierung:

„Über die einzelnen Aufträge werden jeweils Einzelvereinbarungen geschlossen.“

wäre für den Beschwerdeführer nur dann etwas zu gewinnen, wenn nicht ein einheitlicher, sondern zwei verschiedene Betriebe vorliegen würden.

Aus der Formulierung:

„Der Auftragnehmer ist nicht an bestimmte Arbeitszeiten und persönliche Weisungen der Auftraggeberin gebunden.“

ist für den Beschwerdeführer nichts zu gewinnen, da er auch als Arbeitnehmer auf Grund seiner wesentlichen Beteiligung de facto keinen Weisungen unterliegt und in der Arbeitszeiteinteilung frei ist. Ähnliche Regelungen sind auch bei leitenden Angestellten Standard. Der Beschwerdeführer ist insofern an Arbeitszeiten gebunden, als die Aufträge die er bearbeitet, Termine vorgeben, die er einzuhalten hat, da andernfalls Vertragsstrafen zu bezahlen sind.

Auch aus der Tatsache, dass der Beschwerdeführer Gratisarbeitsstunden für die AG geleistet hat, ist für den Beschwerdeführer nichts zu gewinnen, da bei leitenden Angestellten üblicherweise nur ein Überstundenpauschale bezahlt wird, das bei weitem nicht sämtliche tatsächlich geleisteten Überstunden abgilt. Zudem ist es sehr unwahrscheinlich, dass ein fremder Werkvertragsnehmer Gratisarbeitsstunden in erheblichem Ausmaß leistet.

Aus der Vereinbarung:

„Die Auftraggeberin wird im Vorfeld einer jeden beabsichtigten Beauftragung sämtliche Projektunterlagen an den Auftragnehmer übergeben, damit dieser beurteilen kann, ob er ein Angebot legt, oder von einer Anbotslegung Abstand nehmen will.“

ist für den Beschwerdeführer nichts zu gewinnen, da, wie bereits weiter oben angeführt, davon auszugehen ist, dass sich die ***23*** AG nur dann an Ausschreibungen die in den Kompetenzbereich des Beschwerdeführers fallen, beteiligt, wenn sich der Beschwerdeführer für diesen Auftrag interessiert.

Das Vorbringen:

„Das gesetzliche Tatbestandselement „Beschäftigung“, nämlich unter der Bedingung eines Dienstverhältnisses, ist deshalb nicht erfüllt, da der Beschwerdeführer nicht von der AG oder GmbH beschäftigt wurde, sondern in der Regel umgekehrt, er die AG und die GmbH beschäftigt hat, denn er war auch der Hauptakquisiteur bei der Beschaffung von Aufträgen“

ist nicht nachvollziehbar, da an den Ausschreibungen die AG bzw die GmbH teilgenommen haben und da die Aufträge der Kunden der AG bzw der GmbH erteilt wurden. Der Beschwerdeführer selbst ist praktisch ausschließlich für die AG bzw die GmbH tätig geworden.

Auch folgende, wörtlich wiedergegebenen, Ausführungen des Beschwerdeführers in der mündlichen Verhandlung sprechen dafür, dass er als Mitarbeiter der ***6*** AG zu behandeln ist:

*„Sondern der Grund ist einfach, dass sich das Image vollkommen verändert hat. Wenn man heute als Ingenieur am Markt arbeitet, und es nicht eine „normale“ Firmenkonstellation ist wie eben in der Schweiz oder in Liechtenstein eine AG, ist man sozusagen ein „bunter Vogel“. Man fragt sich, kann sich der das Stammkapital nicht leisten oder was ist mit dem eigentlich los? Heute ist es üblich und vollkommen normal, dass man in einer juristischen Person arbeitet. Und das ist auch der erste Grund, warum es diese ***1*** AG in Liechtenstein gebraucht hat, damit wir einfach von Anfang an immer nur im Großprojektbereich International gearbeitet haben. Das ist unsere Zielgruppe gewesen, muss ich aus heutiger Sicht sagen, wir hätten nie einen Auftrag bekommen, wenn das sozusagen ein Einzelunternehmer - ***2*** - gewesen wäre. Auf der Ebene arbeitet man im Einfamilienhausbereich und vielleicht um einen Auftrag von rund 5.000 EUR, auf sowas waren wir überhaupt nicht ausgerichtet. Das lag nicht in unserem Interesse, sondern es waren eben große Projekte mit Investitionsbaukostenvolumen ab 10 Mio., die großen waren bis zu 1 Mrd. in China. Das heißt, es hat mit Professionalität zu tun und mit einer Außenwirkung, wie es heute, ganz anders als vor 50 Jahren, notwendig ist, um am Markt zu arbeiten. Und der zweite Grund, warum es diese ***1*** AG gegeben hat ist, dass aus Sicht des Auftraggebers des Kunden es heute völlig undenkbar ist, im Großprojektbereich mit Einzelbeauftragungen zu arbeiten, egal ob das jetzt ein Einzelunternehmer in diesem ganzen Planungsteam wäre, oder juristische Personen als Ingenieure, weil auch der professionelle Bauherr, und der nichtprofessionelle sowieso, sitzt dann bei so einer Bauprojektbesprechung so wie ich heute da, versteht vielleicht 10% von dem Ganzen; er möchte sozusagen Pakete geschnürt haben. Natürlich gibt es auch die Sicht des Haftungsfalls, wenn ich einen Auftragnehmer habe, tue ich mir wesentlich einfacher, weil dann packe ich mir den, der im*

*Vertrag steht und der muss sich dann selber darum kümmern, wie der Schaden aufgeteilt wird. Am Markt ist es halt notwendig, dass sie ganz am Anfang ein klares Briefing als Investor machen; mein Thema ist halt Nachhaltigkeit und Energie im größeren Sinne und wir suchen unser Planungsteam so zusammen, dass wir wirtschaftlich und qualitativ inhaltlich optimal diese Vorgaben erfüllen können. Und dazu braucht es, ich nenne es eine Plattform, aus juristischer Sicht ist es eben diese juristische Person, die ***23*** AG, wo es dann möglich war, projektabhängig zu arbeiten. Man hat dieses Kernteam, aber bei manchen Projekten gibt es halt besondere qualitative Wünsche zum Investor, dass er noch speziell ein Nachhaltigkeitszertifikat nach SGMI oder DMGB in Deutschland haben will, also nimmt man sich dort genau die nötigen Leute noch dazu, um dann einen Fertigungsprozess qualitativ kontrolliert und genau abzunehmen und das Zertifikat auszustellen. Man nimmt ja auch nicht Rücksicht auf bestehende Einzelunternehmer oder juristische Personen, sondern es müssen die besten Leute zusammenkommen, bei uns war das halt oft sehr international. Das ist der Grund, warum wir eine Ingenieurbüro AG gegründet haben. Im Prinzip ist es eine Plattform, wo ich dann projektabhängig die Teams zusammengestellt habe. Was sich jetzt verändert hat, in den letzten 50 Jahren, um auf den Freiberufler zurückzukommen ist eben, dass das, was ich damals gemacht habe, wo ich diesen Prozess geleitet habe, den Planungsprozess im Bereich Energie und Nachhaltigkeit, dass der eben nicht für sich alleine agieren kann, das funktioniert gar nicht, weil da so viel Expertise dahintersteckt; die Materialanforderungen im Energiebereich, das wissen wir alle heute, haben sich wirklich krass verschärft. Die Planungsteams, die ich damals geleitet habe, bestanden aus 2 – 3 Personen und wurden bis auf 15 – 20 Personen bei großen Projekten ausgedehnt, und meine Kernaufgabe und mein Interesse war nicht irgendwie Geschäftsführung oder so irgendwas, sondern inhaltlich diese Teams zu koordinieren und mit dem Bauherrn die Projektstände abzustimmen.“*

Daraus geht klar hervor, dass der Beschwerdeführer die Planungsteams geleitet hat und dass seine Aufgabe darin bestanden hat, die Teams zu koordinieren und mit den Bauherren die Planungsstände abzustimmen. Die Aufgabe des Beschwerdeführers bestand darin, die Planungsteams für die Projekte, die die ***6*** AG ausgeführt hat, zusammenzustellen und zu leiten. Dies ist eine klassische Geschäftsführertätigkeit. Die Überwachung des Hilfspersonals hingegen wird auch in anderen Unternehmen üblicherweise delegiert.

Die Aufträge die von der ***6*** AG bearbeitet wurden hatten große Auftragsvolumina. Die Verträge über diese Aufträge mussten alle vom Beschwerdeführer unterfertigt werden. Er war der Kopf der ***6*** AG, ohne dessen großes Engagement und Expertise die ***6*** AG nie an die Großaufträge gekommen wäre.

Selbst wenn das Einzelunternehmen einen eigenen Betrieb darstellen würde, wäre für den Beschwerdeführer daraus aus folgenden Gründen nichts zu gewinnen:

§ 22 BAO idF vor BGBl I 62/2018 lautet:

„(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.“

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

Ein Missbrauch ist eine rechtliche Gestaltung, die im Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg ungewöhnlich und unangemessen ist und ihre Erklärung nur in der Absicht der Steuervermeidung findet; es ist dann zu prüfen, ob der gewählte Weg noch sinnvoll erscheint, wenn man den abgabensparenden Effekt wegdenkt, oder ob er ohne das Resultat der Steuerminderung einfach unverständlich wäre (zB VwGH 18.10.2006, 2003/13/0031; 1.3.2007, 2006/15/0070; 1.10.2008, 2006/13/0036; 25.2.2009, 2006/13/0111; 5.4.2011, 2010/16/0168; 30.4.2015, 2012/15/0162; ebenso Ellinger/Sutter/Urtz, BAO³, § 22 Anm 2).

Im gegenständlichen Fall wurde das Einzelunternehmen nur gegründet um Einkünfte des Beschwerdeführers als wesentlich beteiligter Gesellschafter, der gleichzeitig Arbeitnehmer der ***23*** AG ist, als Einkünfte iSd Art 14 DBA-Liechtenstein behandeln zu können. Dies ergibt sich insbesondere daraus, dass der Beschwerdeführer als Einzelunternehmer keine Kosten für Büro und Personal sowie die Berufshaftpflichtversicherung zu tragen gehabt hat. Dem Einzelunternehmen sind daher praktisch keine Aufwendungen entstanden. Der Beschwerdeführer ist auf Grund der vorliegenden Konstruktion aufwandsmäßig einem Arbeitnehmer gleichgestellt gewesen. Auf Grund seiner wesentlichen Beteiligung an der ***23*** AG hatte er auch die Gewissheit, dass er mit allen in seinen Kompetenzbereich fallenden Aufträgen die die ***23*** AG erhalten hat, betraut wird.

Dass der Beschwerdeführer diese Gestaltung in der Absicht der Steuervermeidung gewählt hat, ist für das Bundesfinanzgericht offensichtlich, da die Wahl dieser Konstruktion nur den Sinn gehabt hat, die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit iSd Art 15 DBA Liechtenstein in Einkünfte gemäß Art 14 DBA Liechtenstein umqualifizieren zu können, da keine außersteuerlichen Gründe für die gewählte Vorgangsweise vorliegen.

Die vom Beschwerdeführer behauptete Aufteilung der Tätigkeiten zwischen der AG und dem Einzelunternehmen des Beschwerdeführers ist eine vollkommen gekünstelte Konstruktion,

deren einziges Ziel die Steuervermeidung ist, die aber keinen Niederschlag im tatsächlichen Geschehen findet. Das Know-how für die Durchführung der Aufträge hatten die Gesellschafter der AG. Dieses Know-how ist daher der AG zuzurechnen.

Falls die AG, wie vom Beschwerdeführer behauptet, als bloße Zweckgesellschaft für den gemeinsamen Auftritt am Markt der in selbständigen Einheiten arbeitenden Freiberufler für die ausführenden Tätigkeiten, für die Abrechnung der Leistungen gegenüber den Kunden, für die beschränkte Haftung und gemeinsame Haftpflichtversicherung und administrative Tätigkeiten gegründet worden wäre, dann hätte diese AG weder eigener Räumlichkeiten noch eigenen Personals bedurft. Dann wäre die AG in den Räumlichkeiten des Beschwerdeführers angesiedelt gewesen und hätte das Personal des Beschwerdeführers genutzt.

Im Übrigen wird auf die Ausführungen in der Beschwerdevorentscheidung verwiesen.

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. Hinsichtlich der Klassifizierung der Einkünfte als solche nach Art 15 DAB-FL in der vorliegenden Konstellation existiert noch keine Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes. Insofern ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof zulässig.

Feldkirch, am 2. Oktober 2023