



GZ. RV/1327-W/09,
miterledigt RV/1328-W/09;
RV/1329-W/09; RV/1063-W/10

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., geb. XX.XX.19XX, A_whft., vertreten durch B-Stb, C_etabl., vom 27. Oktober 2008 gegen den Bescheid vom 23. Februar 2009 betreffend die Abweisung des Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 2004 sowie gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2005 und 2006 vom 10. Oktober 2008 und gegen den Einkommensteuerbescheid 2007 vom 18. März 2009 des Finanzamtes Neunkirchen Wiener Neustadt entschieden:

S p r u c h

I.

Die Berufung vom 20. März 2009 gegen den Bescheid vom 23. Februar 2009 betreffend Abweisung des Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 2004 wird gemäß § 303 Abs. 1 BAO als unbegründet abgewiesen.

II.

Der Berufung vom 27. Oktober 2008 gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2005 und 2006 wird keine Folge gegeben und die angefochtenen Bescheide abgeändert.

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

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

III.

Die Berufung vom 24. März 2010 gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2007 wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (in der Folge Bw. genannt) erzielt als Musiker Einkünfte aus selbstständiger Arbeit und Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit. Er ist Mitglied der Wiener Philharmoniker und hat eine Anstellung an der Universität Graz.

Nach rechtskräftiger Veranlagung der Jahre 2004, 2005 und 2006 erhielt das Finanzamt von der japanischen Finanzverwaltung so genannte Kontrollmitteilungen (kurz KM genannt) über Einkünfte des Bw. in Japan.

Diese Einkünfte und die davon in Japan erhobenen Quellensteuern stellen sich wie folgt dar:

Wirtschaftsjahr	Leistender Unternehmer	Vergütung	Quellensteuer
Jahr 2004, KM v. 01.05.06	Pacific Music Festival an Organizing committee, Incorporated Foundation	2.175.697,00 JPY 16.292,48 €	414.417,00 JPY 3.103,32 €
Jahr 2005, KM v. 23.08.07	Saito Kinen Festival Matsumoto Execute Committee	1.645.245,00 JPY 12.092,05 €	329.049,00 JPY 2.418,41 €
Jahr 2006, KM v. 21.05.08	Saito Kinen Festival Matsumoto Execute Committee	2.073.828,00 JPY 14.320,04 €	414.765,00 JPY 2.864,00 €

Vom Finanzamt wurde durch Anfrage bei den Wiener Philharmonikern erhoben, dass die in der KM bekannt gegebenen Einkünfte des Bw. nicht aus seiner Tätigkeit bei den Wiener Philharmonikern stammen. Es wurde mitgeteilt, dass diese Einkünfte vermutlich durch private Auftritte des Bw. erzielt worden seien. Da diese Einkünfte aus Japan bislang nicht erklärt wurden und daher in den Einkommensteuerbescheiden 2004 bis 2006 nicht enthalten waren, wurde dem steuerlichen Vertreter des Bw. dieser Sachverhalt vorgehalten. Dieser konnte keine Erklärungen zu dem Sachverhalt abgeben und ersuchte „zunächst“ um Veranlagung der Einkünfte entsprechend der Kontrollmitteilungen.

Das Finanzamt erließ im Zusammentreffen mit einer Bescheidänderung gemäß §295 BAO einen neuen Einkommensteuerbescheid 2004, in dem das Honorar des Pacific Music Festival in Höhe von € 16.292,48 den Einkünften aus selbstständiger Arbeit hinzugerechnet wurde. Die

von der japanischen Finanzverwaltung einbehaltene Ertragsteuer (Quellensteuer) von € 3.103,32 wurde, entsprechend der im DBA-Japan vorgesehenen Anrechnungsmethode, angerechnet. Dieser Einkommensteuerbescheid 2004 vom 25.04.2007 erwuchs in formelle Rechtskraft.

Da die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2005 und 2006 ebenfalls bereits rechtskräftig waren und die in der japanischen KM mitgeteilten Honorareinnahmen darin nicht enthalten waren, wurden diese Veranlagungsverfahren gem. §303 Abs. 4 BAO wieder aufgenommen und gleichzeitig geänderte Sachbescheide erlassen. In den geänderten Einkommensteuerbescheid 2005 und 2006 vom 10.10.2008 wurden die nicht erklärten Einnahmen aus Japan - wie in oben stehender Tabelle ausgewiesen - bei den Einkünften aus selbstständiger Arbeit angesetzt und die hierfür geleistete japanische Quellensteuer angerechnet.

Der Bw. beantragte durch seinen steuerlichen Vertreter mit Schreiben vom 27. 10. 2010 das Verfahren betreffend die Einkommensteuer 2004 wiederaufzunehmen. Gleichzeitig erhob er in dem Schriftsatz gegen die Einkommensteuerbescheide 2005 und 2006 vom 10.10.2008 form- und fristgerecht das Rechtsmittel der Berufung. Begründend führte er aus, dass die Einkünfte aus Japan durch eine Lehrtätigkeit erfolgt seien. Folge man dem Art. 14 des DBA-Japan habe Japan an diesen Einkünften kein Besteuerungsrecht zugestanden. Die Besteuerung dieser Geldzuflüsse obliege zur Gänze dem Ansässigkeitstaat Österreich. Die japanische Finanzverwaltung habe daher DBA-widrig eine Abzugsteuer einbehalten.

Der Bw. habe nun in Erfahrung gebracht, dass andere Finanzämter in vergleichbaren Fällen, die in Japan erzielten Einnahmen bloß zum Progressionsvorbehalt (Kennzahl 440 der Est.-Erklärung) heranziehen würden. Die gleiche bevorzugte steuerliche Behandlung werde auch vom Bw. begehrt.

Mit Mängelbehebungsauftrag nach §303a Abs. 1 BAO vom 02.12.2008 forderte das Finanzamt auf, die Tatsachen oder Beweismittel, welche für den Wiederaufnahmenwerber neu hervorgekommen sind, bekannt zu geben. Außerdem wurden Angaben zur Beurteilung der Rechtszeitigkeit des Antrages und zum Fehlen eines groben Verschuldens verlangt.

In der niederschriftlichen Befragung vom 19.12.2008 erklärte der steuerliche Vertreter zur Begründung der Berufung und des Wiederaufnahmeantrages Folgendes: "Mit dem japanischen Auftraggeber gibt es keine schriftlichen Verträge. Das Honorar ist in allen Jahren stets in bar ausbezahlt worden.

Japan hat an den Einkünften kein Besteuerungsrecht. Es hat aber rechtswidrig eine Abzugssteuer einbehalten. Eigentlich sind diese Einkünfte zur Gänze in Österreich der

Einkommensteuer zu unterwerfen und in Japan steuerfrei. Die nunmehr bekämpften Einkommensteuerbescheide 2004 bis 2006 entsprechen zwar von Seiten Österreichs dem DBA-Japan, weil jedoch Japan einen (rechtswidrigen) Steuerabzug vorgenommen hat, erscheint es angebracht die Einkünfte in Österreich bloß zum Progressionsvorbehalt heranzuziehen. Dies geschieht so bei Arbeitskollegen des Bw. (namentlich bei D. und E.). Außerdem wird auf eine Kultur- und Bildungsvereinbarung des Bundesministeriums für Unterricht, Kunst und Kultur verwiesen.

Zur Mängelbehebung des Wiederaufnahmeantrages gäbe ich an, dass die neu hervorgekommene Tatsache bzw. das Beweismittel, in dem Umstand erblickt wird, dass andere Finanzämter in vergleichbaren Fällen eine für den Steuerpflichtigen günstigere Vorgehensweise praktizieren. Der Antrag ist rechtzeitig gestellt, weil ich in solchen Fällen umgehend, also jedenfalls innerhalb der gesetzlichen Frist, für die Mandanten einen Wiederaufnahmeantrag zu stellen pflege. Die Eingabe war daher jedenfalls rechtzeitig. In der Berufung auf die Ungleichbehandlung des Bw. im Vergleich zu anderen Philharmonikern ist kein grobes Verschulden zu erkennen.

Mir als steuerlichen Vertreter und meinen Mandanten ist zwar klar, dass die angesprochene günstigere Vorgehensweise anderer Finanzämter im Gesetz keine Deckung findet. Die jetzige Situation führt jedoch zu einer Ungleichbehandlung. Es wird daher um eine Lösung des Falles auf Vorstandsebene ersucht, ansonsten sieht sich der Bw. gezwungen nach Wien zu übersiedeln.“

Mit Bescheid vom 23.02.2009 des Finanzamtes Neunkirchen Wiener Neustadt wurde der Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2004 als unbegründet abgewiesen. In der Bescheidbegründung wurde Folgendes ausgeführt: „Im Einkommensteuerbescheid 2004 vom 25.04.2007 wurden erstmals Einkünfte aus einer Tätigkeit in Japan berücksichtigt, die zuvor nicht erklärt wurden. Das Finanzamt hat von diesen Einkünften auf Grund einer Mitteilung der japanischen Finanzverwaltung (Art. 20 DBA-Japan) erfahren. Entsprechend dem Art. 13 Abs. 4 DBA-Japan iVm. Art. 19 DBA-Japan wurden die Einkünfte der Besteuerung in Österreich unterzogen und die japanische Quellensteuer angerechnet. Eine Anrechnung der japanischen Quellensteuer erfolgte, weil das Finanzamt der Ansicht ist, dass es sich bei diesen japanischen Einkünften um Einkünfte aus einer künstlerischen Tätigkeit handelt. Hätte das Finanzamt die Sachverhaltsbehauptung entsprechend dem Wiederaufnahmeantrag der Entscheidung zugrunde gelegt – nämlich das es sich um Einkünfte aus einer Lehrtätigkeit nach Art. 14 DBA-Japan handle – so wäre im Österreichischen Einkommensteuerbescheid gar keine Quellensteuer anzurechnen gewesen.

Tatsachen im Sinne des §303 BAO sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächlich Umstände. Dass sind solche Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis, also vom rechtskräftigen Bescheid zum Ausdruck gebracht, geführt hätten. Soweit die Aussage, dass andere Finanzämter, die in den japanischen KM ausgewiesenen Einnahmen bloß zum Progressionsvorbehalt heranziehen würden, überhaupt zutrifft, ist festzuhalten, dass es sich hierbei um keine neu hervorgekommene Tatsache im Sinne des §303 BAO handelt. Weiters ist dazu anzumerken, dass der Hinweis auf eine abweichende rechtswidrige Veranlagung in anderen Fällen zu keinem anderen Ergebnis, als vom rechtskräftigen Sachbescheid zum Ausdruck gebracht, führen kann. Im DBA-Japan ist nämlich die Anwendung der Befreiungsmethode (Progressionsvorbehalt: KZ 440 der ESt-Erkl.) - wie vom Antragsteller begehrt - überhaupt nicht vorgesehen.“

Gegen den o. a. Abweisungsbescheid erhob der Bw. mit Schriftsatz vom 20.03.2009 Berufung. Das Rechtsmittel ist rechtzeitig und zulässig. Der Bw. beantragt die Besteuerung der japanischen Einkünfte mit dem bloßen Progressionsvorbehalt, weil dies in anderen Fällen auch so geschehen würde. Ansonsten sei der Bw. gezwungen seinen Wohnsitz nach Wien zu verlegen, um ebenfalls eine solche günstigere Besteuerung zu erlangen. Alternativ werde beantragt gem. §48 BAO eine gänzliche Steuerbefreiung der japanischen Einkünfte in Österreich herbeizuführen. Die Republik Österreich habe ein volkswirtschaftliches Interesse an der Internationalisierung der Wiener Philharmoniker.

Mit Vorlagebericht vom 15.04.2009 wurden vom Finanzamt die Berufung gegen den Abweisungsbescheid betreffend Antrag auf Wiederaufnahme der Veranlagung 2004 sowie die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 2005 und 2006 (ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung) dem UFS zur Entscheidung vorgelegt. Darin wies das Finanzamt nochmals darauf hin, dass die japanischen Honorare von Veranstaltern von Musikfestivals (2004: Pacific Music Festival an Organizing committee, Incorporated Foundation; 2005 und 2006: Saito Kinen Festival Matsumoto Execute Committee) geleistet wurden. Das Finanzamt gelangte in seiner Beweiswürdigung zu dem Ergebnis, dass es sich um Einkünfte aus der Tätigkeit als Musiker bzw. Künstler im Sinne des Art. 13 Abs. 4 DBA-Japan handelte. Japan hatte daher DBA-konform ein Besteuerungsrecht als Tätigkeitsstaat und in Österreich wurde diese japanische Quellensteuer DBA-konform angerechnet. Im Methodenartikel (Art. 19 DBA-Japan) ist zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung die Anrechnungsmethode vereinbart. Dem Begehren des Bw. die japanischen Einkünfte lediglich zum Progressionsvorbehalt heranzuziehen, fehle jede gesetzliche Grundlage.

Im Zuge der Nachbescheidkontrolle des Veranlagungsjahres 2007 wurde vom FA festgestellt, dass vom steuerlichen Vertreter in den Einkommensteuererklärungen 2005, 2006 und 2007 ausländische Einkünfte irrtümlich als steuerfrei erklärt wurden, während sie tatsächlich als Progressionseinkünfte progressionserhöhend in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen gewesen wären. (KZ 440 der Est-Erkl.) Aufgrund dieser Feststellung des FA ersuchte der steuerliche Vertreter mit Schreiben vom 15.03.2010 folgende ausländischen Einkünfte nunmehr richtig als Progressionseinkünfte steuerlich zu erfassen:

Progressionseinkünfte 2005 € 4.158,38

Progressionseinkünfte 2006 € 2.888,15

Progressionseinkünfte 2007 € 7.688,88

Mit Schreiben vom 06.04.2010 teilte das FA dem UFS diesen Umstand mit und ersuchte in der Berufungsentscheidung die Bemessungsgrundlagen der angefochtenen Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2005 und 2006 um die bislang nicht berücksichtigten Progressionseinkünfte - gemäß den nachträglichen Angaben des steuerlichen Vertreters - zu ändern.

Im Einkommensteuerbescheid für die Jahre 2007 vom 18.03.2010 wurden vom FA einerseits die in der japanischen KM ausgewiesenen Einkünfte als Einkünfte aus selbstständigen Arbeit erfasst (€ 11.000,-), andererseits die bislang irrtümlich als steuerfrei erklärten ausländischen Einkünften (€ 7.688,88) als Progressionseinkünfte der Bemessungsgrundlage hinzugerechnet.

Der Bw. erhob - mit der gleichen Begründung und dem gleichen Begehren wie in den Vorjahren - gegen den Einkommensteuerbescheid 2007 form- und fristgerecht Berufung. Die in Japan beim Saito Kinen Festival Matsumoto erzielten Einkünfte mögen bloß zum Progressionsvorbehalt herangezogen werden. Es habe sich um eine Lehrtätigkeit gehandelt.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Wiederaufnahme des Verfahrens auf Antrag

Gemäß § 303 Abs. 1 BAO ist dem Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens stattzugeben, wenn ein Rechtsmittel gegen den Bescheid nicht oder nicht mehr zulässig ist und

- a) der Bescheid durch Fälschung einer Urkunde, falsches Zeugnis oder eine andere gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonst wie erschlichen worden ist, oder

b) Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren ohne grobes Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten, oder

c) der Bescheid von Vorfragen abhängig war und nachträglich über eine solche Vorfrage von der hierfür zuständigen Behörde (Gericht) in wesentlichen Punkten anders entschieden wurde

und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Der Antrag auf Wiederaufnahme gemäß Abs. 1 ist binnen einer Frist von drei Monaten von dem Zeitpunkt an, in dem der Antragsteller nachweislich von dem Wiederaufnahmegrund Kenntnis erlangt hat, bei der Abgabenbehörde einzubringen, die im abgeschlossenen Verfahren den Bescheid in erster Instanz erlassen hat (§ 303 Abs. 2 BAO).

Tatsachen sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände (Ritz, BAO³, § 303 Tz. 7 mwH.).

Keine Wiederaufnahmsgründe, weil keine Tatsachen sind in ständiger Rechtsprechung des VwGH zum Beispiels (Ritz, BAO³, § 303 Tz. 9 mwH auf die VwGH-Jud.):

Neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung von Sachverhaltselementen, gleichgültig, ob, die späteren rechtlichen Erkenntnisse durch die Änderung der Verwaltungspraxis oder Rechtsprechung oder nach vorhergehender Fehlbeurteilung oder Unkenntnis der Gesetzeslage eigenständig gewonnen werden,

unterschiedliche Beweiswürdigungen durch verschiedene Verwaltungsbehörden oder Gerichte,

Entscheidungen von Gerichten und Verwaltungsbehörden,

höchstgerichtliche Erkenntnisse.

Der Bw. stützt seinen Wiederaufnahmeantrag auf die Behauptung, er habe die Einkünfte in Japan durch eine Lehrtätigkeit im Sinne des Art 14 DBA-Japan erzielt und er habe nun erfahren, dass andere FA bei Berufskollegen, die gleichen Einkünfte lediglich zum Progressionsvorbehalt herangezogen hätten. Eine solche gesetzwidrige, bevorzugte Besteuerung möchte der Bw. nun auch haben. Ein anderer Wiederaufnahmegrund wurde vom Bw. nicht vorgetragen.

Damit liegt in diesem Punkt das Ergebnis dieses Verfahrens auf der Hand.

Selbst wenn die Sachverhaltsangaben des Bw. erwiesen wären, stellen sie keinen Grund für eine Wiederaufnahme des Verfahrens dar. Abweichende Abgabenbescheide anderer Abgabenbehörden, sei es auf Grund unterschiedlicher Beweiswürdigungen oder

unterschiedlicher rechtlicher Beurteilungen sind nämlich keine Tatsachen im Sinne des § 303 BAO.

Zudem ist die Behauptung, andere Finanzämter hätten die gleichen Einkünfte aus Japan bloß zum Progressionsvorbehalt herangezogen, nicht geeignet, einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeizuführen. Wie der steuerliche Vertreter des Bw. selbst ausführt, ist im Methodenartikel des DBA-Japan eine Steuerbefreiung unter Progressionsvorbehalt überhaupt nicht vorgesehen. Es ist ein allgemein bekanntes Rechtsprinzip, dass es keine Gleichbehandlung im Unrecht gibt, sondern nur die Richtigstellung von unrechtmäßigen Rechtsakten (z.B. Abgabenbescheide) in Rahmen des gesetzlichen Fehlerkalküls, die andere Rechtsunterworfenen privilegieren oder benachteiligen.

Der Hinweis, dass sich der Bw. „gezwungen“ sehe, seinen Wohnsitz nach Wien zu verlegen ist für das Rechtsmittelverfahren ebenso unerheblich, wie die Bemerkung verfehlt ist, dass auf Grund des öffentlichen Interesses an der Internationalisierung der Wiener Philharmoniker die Einnahmen des Bw. aus seinem Mitwirken bei Festivals in Japan steuerlich zu begünstigen seien. Zum einen steht nichts über dem Recht und der Rechtstaatlichkeit, zum anderen sieht es der UFS als erwiesen an, dass die nicht erklärten Einkünfte aus Japan, nicht aus der Leistungsverpflichtung des Bw. gegenüber den Wiener Philharmonikern stammen.

Der Wiederaufnahmeantrag des Bw. wurde daher vom Finanzamt zu Recht abgewiesen.

2. Einkünfte aus Japan

Es liegt im Wesen eines kontradiktorischen Rechtsmittelverfahrens, dass die Parteien (hier Abgabengläubiger und Abgabenschuldner) von sich aus alles versuchen, um das unabhängige Tribunal von der Rechtmäßigkeit ihres Begehrens zu überzeugen. Grundlage dafür ist eine Beweisführung mit einer detaillierten Sachverhaltsdarlegung unter Anschluss geeigneter Beweismittel. Grundsätzlich gilt, dass für die Begründung des Abgabenanspruchs der Abgabengläubiger und für die Einschränkung des Abgabenanspruchs der Abgabenschuldner die Beweislast trägt. Ein unzulängliche Mitwirkung und Beweisführung der Partei im Rechtsmittelverfahren hat meist das Tragen der Beweislast zur Folge.

Eine amtswegige Ermittlung erfolgt durch den UFS bloß ergänzend. Vor allem im Hinblick auf das Interesse an der Gleichmäßigkeit der Besteuerung, wenn begründete Zweifel über entscheidungserhebliche Sachverhalte bestehen und die Aktenlage zu keinem überzeugenden Beweisergebnis führt.

Strittig ist, ob die Einkünfte aus Japan durch eine unterrichtende oder eine künstlerische Tätigkeit (Konzertauftritte) erzielt wurden. Der Bw. tritt dem Beweisergebnis des Finanzamtes,

dass es sich um Einkünfte aus Musikauftritten handle mit nichts entgegen und erklärt selbst, dass die angefochtenen Einkommensteuerbescheide seitens des Ansässigkeitsstaates Österreich DBA-konform sind.

Die pauschale Behauptung „die Einkünfte durch Musikunterricht im Sinne des Art 14 DBA-Japan erzielt zu habe und in Japan DBA-widrig besteuert worden zu sein“ gewinnt auch durch bloße mehrmalige Wiederholung keine Aussage- und Beweiskraft. Der UFS erachtet diese Behauptung aus nachfolgend dargelegten Gründen für nicht glaubwürdig und gelangt zum gleichen Beweisergebnis, wie das Finanzamt in den angefochtenen Einkommensteuerbescheiden.

Vom Bw erfolgten keine substantiierten Angaben über seine angebliche Unterrichtstätigkeit und es wurden auch keinerlei Unterlagen vorgelegt, die auf eine solche Tätigkeit hindeuten würden. Schon dieser Umstand spricht dafür, dass das behauptete Geschehen – Musikunterricht bei den Festivals – nicht zutreffend ist. Wäre der behauptete Sachverhalt wahr, wäre der Bw. in der Lage gewesen Detailangaben über seine Unterrichtstätigkeit vorzunehmen, Fakten zu nennen und auch Belege, die auf eine solche Tätigkeit hinweisen, vorzulegen. Pauschale Behauptungen haben erfahrungsgemäß oft ihre Ursache in der Unwahrheit des behaupteten Geschehens, weil die Partei sonst in der Lage ist, ein überzeugendes Bild von dem Sachhergang zu geben und sie von diesen Möglichkeiten auch Gebrauch macht.

Das Verhalten des Bw., über Jahre steuerpflichtige Einkünfte aus Japan nicht zu erklären sowie ausländische Einkünfte nicht mit dem Progressionsvorbehalt anzugeben (Kz. 440 der ESt-Erkl.), lässt allgemein auf eine verminderte Glaubwürdigkeit des Steuerpflichtigen in seinen steuerlichen Angelegenheiten schließen.

Sehr unüblich und daher unglaubwürdig ist die Behauptung, dass weder schriftliche Verträge noch Zahlungsnachweise über jahrelang ausgeübte Erwerbstätigkeiten vorliegen. Die Honorarzahlungen erfolgten von Festivals, bei denen vor allem Konzertaufführungen stattfanden. Es ist somit viel wahrscheinlicher, dass der Bw. durch Musikauftritte das Honorar erzielte als durch Unterrichtstätigkeiten. So lieferte beispielsweise eine Internetrecherche (PMF2009 Artistis) Hinweise auf eine Konzerttätigkeit des Bw. bei den Festivals nicht aber auf eine Unterrichtstätigkeit.

Es ist daher anzunehmen, dass der Bw. gezielt deshalb keine Nachweise über seine Erwerbstätigkeit in Japan vorgelegt hat, weil diese seine Behauptungen nicht stützen sondern widerlegen würden.

Die in den japanischen KM ausgewiesenen Honorareinnahmen und die genannten Auftraggeber über die Jahre 2004 bis 2007 wurden vom Bw. nicht bestritten und sind als erwiesen anzusehen.

Grundsätzlich ist zu vermuten, dass inländische wie ausländische Abgabenbescheide rechtmäßig sind und sich ein Abgabenschlichter gegen rechtswidrige Abgabenbescheide erfolgreich zur Wehr setzt. Der UFS sieht keinen Anlass an der Richtigkeit der Besteuerung der Einkünfte in Japan zu zweifeln. Diese berechnete Vermutung kann durch die pauschale Behauptung des Bw. „es sein DBA-widrig eine Quellensteuer von den Einkünften einbehalten wurden“ nicht in Zweifel gezogen werden.

Der UFS gelangt unter Berücksichtigung der vorgenannten Umstände in seiner Beweiswürdigung zu dem Ergebnis, dass die Einkünfte durch eine musikalisch-künstlerische Tätigkeit erzielt wurden.

Gem. Art. 13 Abs. 4 DBA-Japan dürfen abweichend von den Bestimmungen der Absätze 1 und 3 Gewinne oder Vergütungen für Tätigkeiten berufsmäßiger Künstler, wie z.B. Schauspieler, Film-, Rundfunk, oder Fernsehünstler, Musiker oder Berufssportler in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem die Tätigkeit ausgeübt wird.

Nach Art. 14 DBA-Japan sind Hochschullehrer oder Lehrer aus einem der Vertragsstaaten, die sich während eines zwei Jahre nicht übersteigenden Zeitraumes für eine Lehrtätigkeit an einer Universität oder einer ähnlichen Anstalt für höhere Bildung in den anderen Vertragsstaat aufhalten, hinsichtlich der Vergütungen für diese Lehrtätigkeit in diesem anderen Vertragsstaat ausgenommen.

Art. 19 des DBA-Japan (Anrechnungsmethode) lautet:

„(1) Japan darf bei Ermittlung seiner Steuern von Personen, die in Japan ansässig sind, in die Grundlage, von der diese Steuern erhoben werden, alle Einkünfte einbeziehen, die nach den japanischen Gesetzen steuerpflichtig sind. Der Betrag der österreichischen Steuer, die von der in Japan ansässigen Person nach den österreichischen Gesetzen und in Übereinstimmung mit diesem Abkommen entweder unmittelbar oder im Abzugsweg von Einkünften, die ihre Quelle in Österreich haben und die in beiden Vertragsstaaten der Besteuerung unterliegen, erhoben wird, wird jedoch zur Anrechnung auf die japanische Steuer für diese Einkünfte zugelassen, aber mit einem Betrag, der den Teil der japanischen Steuer nicht übersteigt, der auf diese Einkünfte (oder das gesamte, der japanischen Steuer unterliegende Einkommen, wenn dieses niedriger ist) im Verhältnis zum gesamten, der japanischen Steuer unterliegenden Einkommen entfällt.

(2) Österreich darf bei Ermittlung seiner Steuern von Personen, die in Österreich ansässig sind, in die Grundlage, von der diese Steuern erhoben werden, alle Einkünfte einbeziehen, die nach den österreichischen Gesetzen steuerpflichtig sind. Der Betrag der japanischen Steuer, die von der in Österreich ansässigen Person nach den japanischen Gesetzen und in Übereinstimmung mit diesem Abkommen entweder unmittelbar oder im Abzugsweg von Einkünften, die ihre Quelle in Japan haben und in beiden Vertragsstaaten der Besteuerung unterliegen, erhoben wird, wird jedoch zur Anrechnung auf die österreichische Steuer für diese Einkünfte zugelassen, aber mit einem Betrag, der den Teil der österreichischen Steuer nicht übersteigt, der auf diese Einkünfte (oder das gesamte, der österreichischen Steuer unterliegende Einkommen, wenn dieses niedriger ist) im Verhältnis zum gesamten, der österreichischen Steuer unterliegenden Einkommen

entfällt. (3) Die Absätze 1 und 2 sind überdies auch auf natürliche Personen anzuwenden, die im Sinne der japanischen Steuergesetze in Japan und im Sinne der österreichischen Steuergesetze in Österreich ansässig sind, und auf juristische Personen und Personenvereinigungen, die steuerlich wie juristische Personen behandelt werden, die ihren Hauptsitz in Japan und ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung in Österreich haben. (4) Die Absätze 1 bis 3 berühren nicht die nach den Artikeln XII Absatz 1, XIV und XV gewährleisteten Ausnahmen von der Besteuerung in Japan oder in Österreich.“

Es ist erwiesen, dass der Bw. hat in Japan durch eine Erwerbstätigkeit als berufsmäßiger Künstler, nämlich als Musiker Einkünfte im Sinne des Art. 13 Abs. 4 DBA-Japan erzielt hat. Diese sind nach Art. 19 Abs. 2 DBA-Japan i.V.m. § 22 Z. 1 EStG in Österreich als Einkünfte aus selbständiger Arbeit steuerpflichtig. Die in Japan im Übereinstimmung mit dem DBA-Japan erhobene Quellensteuer ist auf die österreichische Einkommensteuer anzurechnen.

Wie schon vom Finanzamt zutreffend angemerkt, hätte der vom Bw. behauptete Sachverhalt zu einer für ihn wesentlich nachteiligeren Besteuerung geführt. In diesem Fall wären nämlich die Bruttoeinnahmen aus Japan zu versteuern gewesen. Eine entgegen dem Abkommen erhobene ausländische Quellensteuer ist nicht auf die inländische Einkommensteuer anrechenbar und gem. § 20 Abs. Z. 6 EStG als Personensteuer auch nicht als Betriebsausgabe abzugsfähig.

Mit dem Wunsch nach einer bevorzugten rechtswidrigen Besteuerung ist der Bw. im Rechtsmittelverfahren naturgemäß am falschen Weg. Daran ändert auch der Hinweis, andere seien so besteuert worden, nichts.

3. Abänderung der Einkommensteuerbescheide 2005 und 2006

Vom FA wurde übereinstimmend mit den Ausführungen des Bw. mitgeteilt, dass ausländische Einkünfte aus der Tätigkeit bei den Wiener Philharmonikern bislang irrtümlich als gänzlich steuerfrei erklärt und nicht als so genannte Progressionseinkünfte in die Bemessungsgrundlage einbezogen wurden. Um Richtigstellung unter Bekanntgabe der Beträge wurde ersucht. Entsprechend den unstrittigen Angaben der Parteien waren die Bemessungsgrundlagen der Einkommensteuerbescheide 2005 und 2006 wie folgt zu erhöhen:

Ausländische Einkünfte mit Progressionsvorbehalt, KZ. 440 der ESt-Erklärung	2005 €	2006 €
Bisheriger Progressionsvorbehalt	308,14	128,08
Erhöhung/Progressionsvorbehalt lt. Parteienanbringen	4.158,38	2.888,15
Geänderter Progressionsvorbehalt lt. BE	4.466,52	3.016,23

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Wien, am 27. August 2010