

GZ. RV/3263-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Senat XYZam 27. 04. 2004 über die Berufung der Bw., vertreten durch TPA GmbH, gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 2. und 20. Bezirk in Wien betreffend Einkommensteuer 2000 nach in Wien durchgeföhrter Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Die Bw. beantragte in der Einkommensteuererklärung 2000, den Betrag von ATS 1,043.541,- als Einkünfte zu qualifizieren, für die das Besteuerungsrecht auf Grund von Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) einem anderen Staat zusteht.

In einer Beilage wurde angeführt, dass sich die Bw. mehr als 183 Tage in Russland aufgehalten habe, wodurch das Besteuerungsrecht Russland zustehe. Als Beweis werde eine Kopie des Entsendungsvertrages, des Reisepasses und eine Aufstellung der Aufenthaltstage beigelegt.

Es handle sich dabei um Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bei der W GmbH i. H. v. ATS 683.541,-- sowie selbständige Einkünfte – Geschäftsführerhonorare – von der T GmbH i. H. v. ATS 360.000,--.

Das Finanzamt (FA) qualifizierte die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als solche, die gem. Art. 11 DBA Sowjetunion von der Besteuerung in Österreich auszunehmen seien, da die Bw. im Jahr 2000 als Arbeitnehmerin der W GmbH in Russland tätig gewesen sei und sich dort zu diesem Zweck 279 Tage aufgehalten habe.

Außerdem beziehe sie als Gesellschaftergeschäftsführerin der T GmbH Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit. Diese seien in Österreich zu besteuern, solange nicht einwandfrei nachgewiesen werde, dass diese Tätigkeit ebenfalls in Russland ausgeübt wurde. Das setze jedoch voraus, dass der Sachverhalt durch die Steuerbehörden in Russland ebenso beurteilt werde und kein Fall einer doppelten Nichtbesteuerung gegeben sei. Sollte ein Qualifikationskonflikt zu einer Doppelbesteuerung führen, könne nur durch ein Verständigungsverfahren Abhilfe geschaffen werden.

Daher unterwarf das FA die Einkünfte aus selbständiger Arbeit iHv. ATS 360.000,-- der inländischen Besteuerung.

Gegen diesen Bescheid wurde Berufung eingebracht und iW ausgeführt, gem Art 11 DBA Österreich – Russland (vormalig UdSSR) seien sowohl Einkünfte aus nichtselbständiger als auch aus selbständiger Tätigkeit in dem Vertragsstaat zu versteuern, wo die Tätigkeit ausgeübt werde und sich die Person länger als 183 Tage aufhalte. Da die T GmbH ausschließlich Warenhandel mit Russland und den Nachfolgestaaten der ehemaligen Sowjetunion betrieb, sei auch schon im Jahr 1997 ein Büro in Minsk angemietet worden. Eine Kopie des Mietvertrages liege bei. Durch die Entsendung der Bw. durch ihren Arbeitgeber nach Russland im Jahr 2000 sei es auch endgültig notwendig geworden, die Geschäftsführungstätigkeit für die T GmbH von dort aus wahrzunehmen.

Schon aG der Tatsache, dass sich die Bw. nachweislich den Großteil des Jahres in Russland aufhalte, ergebe sich, dass sie ihre laufenden Geschäftsführeragenden von Russland aus erledigen müsse. Zudem befänden sich alle wichtigen Geschäftspartner in Russland, sodass Verhandlungen und Geschäftsabschlüsse dort getätigten würden.

Es werde daher auch die wesentliche Korrespondenz der T GmbH durch die Mitarbeiterin des

Wiener Büros mittels Expressbotendienst an die Bw. zur Unterschrift übersendet und von dieser auf gleichem Weg retourniert.

Mangels einer Subject-to-tax Klausel im DBA Österreich-Russland bestehe keine Verpflichtung des Abgabepflichtigen, einen Besteuerungsnachweis zu erbringen. Es liege in den Händen der Abgabenbehörde selbst zu ermitteln, ob im Ausland tatsächlich besteuert wurde. Die Abgabenbehörde könne nicht eine abkommensrechtlich vorgesehene Befreiung von der tatsächlichen Besteuerung im anderen Vertragsstaat abhängig machen.

Es sei die Steuerberechtigung Russlands nachgewiesen und folglich die Steuerfreistellung in Österreich gegeben. Ein ausländischer Besteuerungsnachweis sei bedeutungslos.

Die Einkünfte der Bw. aus der Geschäftsführertätigkeit seien daher in Österreich von der Besteuerung auszunehmen.

Das FA legte die Berufung ohne Erlassung einer BVE der Abgabenbehörde zweiter Instanz vor.

Mit Schreiben vom 31. 01. 2003 beantragte die Bw. gem § 323 Abs. 12 BAO die Behandlung durch den gesamten Berufungssenat gem § 282 Abs 1 Z 1 BAO.

Der Senat hat erwogen:

Folgender Sachverhalt steht fest.

Die Bw. erzielte im Streitjahr Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bei der Fa. W GmbH. Sie wurde im Streitjahr von ihrem Arbeitgeber nach Russland entsandt, wo sie 279 Tage verbrachte.

Darüber hinaus erzielte sie Einkünfte aus selbständiger Arbeit als Gesellschafter-Geschäftsführerin der Fa. T GmbH i. H. von ATS 360.000,--.

Es handelt sich bei der Fa. T GmbH um eine GmbH mit Firmensitz in Wien. Die Bw. ist mit 33,3% beteiligt. Der Geschäftszweig ist Consulting und Import-Export. Der Ort der Geschäftsführung befindet sich ebenfalls in Wien.

Die Bw. hat einen Wohnsitz in 1200 Wien und einen Wohnsitz bzw gewöhnlichen Aufenthalt in Moskau.

Die Bw. verbrachte in Wien ca 80 Tage, in denen sie als Geschäftsführerin der Fa. T GmbH tätig war. Auch von Moskau aus erteilte sie Weisungen an das Büro in Wien.

Der Sachverhalt ist iw unbestritten und beruht auf dem vorgelegten Entsendevertrag, den Stempeln im Reisevertrag, der Aufstellung der Aufenthaltstage, dem Auszug aus dem Firmenbuch und dem Vorbringen der Bw.

Was den vorgelegten Vertrag in kyrillischer Schrift angeht (als "Mietvertrag" bezeichnet), kann

dieser nicht als Beweismittel anerkannt werden. Es wäre Sache der Bw. gewesen, eine Übersetzung beizubringen, zumal es sich um Auslandssachverhalte handelt, bei denen die amtswegige Ermittlungspflicht der Behörde in den Hintergrund tritt.

Im übrigen dürfte es sich um einen Vertrag aus dem Jahr 1997 über eine Renovierung einer Wohnung in Minsk, Belarus, handeln. Für das Jahr 2000 (Berufungsjahr) ist daraus für die Bw. nichts zu gewinnen, zumal sie nach Moskau, Russland, entsandt wurde und ihr Vorbringen, es handle sich bei dem Vertrag um "die Anmietung eines Büros", weder verifizierbar noch glaubhaft ist.

Der Firmensitz und der Ort der Geschäftsleitung befinden sich daher in Wien. Dies wird von der Bw. bestätigt, wenn sie ausführt, die Korrespondenz der T GmbH sei von Wien nach Moskau geschickt, dort von der Bw. unterschrieben und wieder nach Wien zurückgesandt worden.

Aus rechtlicher Sicht ist Folgendes auszuführen.

Die Bw. hat einen Wohnsitz in Wien und einen Wohnsitz bzw. gewöhnlichen Aufenthalt in Russland. Zur Vermeidung von Doppelbesteuerungen - hier: auf dem Gebiet der Einkommensteuer - ist im gegenständlichen Fall das Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) zwischen der Republik Österreich und der Union der Sozialistischen Sowjetrepubliken (UdSSR) zur Vermeidung der Doppelbesteuerung des Einkommens und des Vermögens vom 10. 4. 1981, BGBI Nr 411/1982, anzuwenden. Es entspricht der einhelligen Lehre, dass für grenzüberschreitende Aktivitäten im Verhältnis zur Russischen Föderation auch nach dem Zerfall der Sowjetunion genanntes DBA bis zum Inkrafttreten eines eigenen (neuen) Abkommens erwähntes Abkommen weiter anzuwenden ist. (s zB Zach, SWI 2000, 206).

Im übrigen ist nach Rechtsansicht des BMF genanntes Abkommen nicht nur für das Gebiet der Russischen Föderation, sondern auch auf die Gebiete der Nachfolgestaaten bis zum Inkrafttreten jeweiliger neuer Abkommen anwendbar, so z. B. für Belarus (Weißrussland).

Die Entsendung der Bw. erfolgte in das Gebiet der Russischen Föderation, sodass genanntes DBA anzuwenden ist. Dieses weicht in vielen Punkten von den Prinzipien des OECD-Musterabkommens ab. Daher kann das Musterabkommen nicht oder nur sehr begrenzt als Interpretationshilfe herangezogen werden.

Art 1 des Abkommens - "Persönlicher Geltungsbereich" - lautet:

- "1. Dieses Abkommen gilt für Personen, die hinsichtlich der Besteuerung in einem oder in beiden Vertragsstaaten als ansässig gelten.*
- 2. Im Sinne dieses Abkommens bedeutet der Ausdruck "eine in einem Vertragsstaat ansässige Person"*

a) in bezug auf eine in der UdSSR ansässige Person: eine juristische Person oder eine andere in der UdSSR steuerlich wie eine juristische Person behandelte Organisation, die nach den Gesetzen der UdSSR oder einer Unionsrepublik errichtet ist, oder eine natürliche Person, die in bezug auf die Besteuerung in der UdSSR ihren ständigen Wohnsitz in der UdSSR hat; b) in bezug auf eine in Österreich ansässige Person: eine juristische Person oder eine andere in Österreich steuerlich wie eine juristische Person behandelte Gesellschaft, die ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung in Österreich hat, oder eine natürliche Person, die in bezug auf die Besteuerung in Österreich ihren Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt in Österreich hat.

3. Ist nach den Absätzen 1 und 2 dieses Artikels eine natürliche Person in beiden Vertragsstaaten ansässig, so gilt folgendes:

- a) Die Person gilt als in dem Staat ansässig, in dem sie über eine ständige Wohnstätte verfügt; verfügt sie in beiden Staaten über eine ständige Wohnstätte, so gilt sie als in dem Staat ansässig, zu dem sie die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat (Mittelpunkt der Lebensinteressen);
- b) kann nicht bestimmt werden, in welchem der Staaten die Person den Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen hat, oder verfügt sie in keinem der Staaten über eine ständige Wohnstätte, so gilt sie als in dem Staat ansässig, in dem sie ihren gewöhnlichen Aufenthalt hat;
- c) hat die Person ihren gewöhnlichen Aufenthalt in beiden Staaten oder in keinem der Staaten, so gilt sie als in dem Staat ansässig, dessen Staatsangehöriger sie ist;
- d) wird die Person von beiden Staaten jeweils als ihr Staatsangehöriger behandelt oder ist die Person Staatsangehöriger keines der Staaten, so gehen die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten gemäß Artikel 18 dieses Abkommens vor.

4. Ist nach den Absätzen 1 und 2 dieses Artikels eine andere als eine natürliche Person in beiden Vertragsstaaten ansässig, so gilt sie als in dem Staat ansässig, in dem sich der Ort ihrer tatsächlichen Geschäftsleitung befindet. "

Die Bw. gilt nach Art 1 Z 3 in Österreich ansässig. Hier ist der Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen. Österreich ist Ansässigkeitsstaat, die Russische Föderation ist Tätigkeitsstaat.

Art 11 lautet:

"1. Arbeitslöhne und andere Einkünfte, die eine in einem der Vertragsstaaten ansässige natürliche Person für eine im anderen Vertragsstaat ausgeübte Tätigkeit bezieht, dürfen in diesem anderen Staat nur dann besteuert werden, wenn sich die Person dort länger als insgesamt 183 Tage aufgehalten hat.

2. Abweichend von den Bestimmungen des Absatzes 1 dieses Artikels dürfen Vergütungen, die

eine in einem Vertragsstaat ansässige natürliche Person für eine im anderen Vertragsstaat ausgeübte hoheitliche Funktion bezieht, nur in dem erstgenannten Staat besteuert werden.

3. Abweichend von den Bestimmungen des Absatzes 1 dieses Artikels dürfen Löhne und andere Bezüge, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person für eine Tätigkeit bezieht, die auf einer Baustelle oder Montage im anderen Vertragsstaat ausgeübt wird, in diesem Staat nur dann besteuert werden, wenn sie von einer Person gezahlt werden, für die diese Baustelle oder Montage als Repräsentanz im Sinne des Artikels 4 Absatz 2 dieses Abkommens gilt.

4. Abweichend von den Bestimmungen des Absatzes 1 dieses Artikels dürfen folgende Vergütungen, die eine in einem der Vertragsstaaten ansässige natürliche Person für Tätigkeiten in dem anderen Vertragsstaat bezieht, nur in dem erstgenannten Staat besteuert werden:

a) Einkünfte einer Person, die sich im anderen Vertragsstaat auf Einladung eines staatlichen Organs oder einer Institution, Lehr- oder wissenschaftlichen Forschungsanstalt dieses Vertragsstaates zu Lehrtätigkeiten, zur Durchführung von Forschungen oder zur Teilnahme an wissenschaftlichen, technischen oder beruflichen Konferenzen oder zur Durchführung von Programmen der Zusammenarbeit zwischen den Regierungen aufhält, wenn die Vergütungen für einen Vortrag, für die Durchführung von Forschungen, für die Teilnahme an solchen Konferenzen oder für die Durchführung von Programmen der Zusammenarbeit gezahlt werden. Dies gilt nicht, wenn der Vortrag, die Durchführung von wissenschaftlichen Forschungen oder die Teilnahme an Konferenzen den persönlichen Interessen der im ersten Vertragsstaat ansässigen Person dient;

b) Stipendien, die Schüler, Studenten, Aspiranten und Praktikanten, die sich im anderen Vertragsstaat zum Zwecke der Ausbildung, der Erfahrungssammlung auf besonderen Fachgebieten aufhalten, sowie die Beträge, die diese Personen aus Quellen außerhalb dieses anderen Vertragsstaates für ihren Lebensunterhalt, ihre Ausbildung oder zum Erwerb von Erfahrungen auf besonderen Fachgebieten erhalten;

c) Ruhegehälter und andere ähnliche Entgelte;

d) Vergütungen für Tätigkeiten, die auf Transportmitteln, die im internationalen Verkehr betrieben werden, ausgeübt werden;

e) Vergütungen, die von einer in einem der Vertragsstaaten ansässigen Person an das Personal gezahlt werden, das mit dem Betrieb von Schiffen oder Luftfahrzeugen befasst ist, die von dieser Person im internationalen Verkehr betrieben werden."

Der Artikel weicht sehr stark vom Musterabkommen der OECD ab. Er bezieht sich sowohl auf Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als auch aus selbständiger Arbeit.

Da Besteuerungsrecht steht im Prinzip dem Staat zu, in dem die Tätigkeit ausgeübt wird.

(s Philipp, ÖStZ 1982, 278).

Die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit sind im Tätigkeitsstaat (Russische Föderation) zu versteuern, da sich die Bw. länger als 183 Tage im Tätigkeitsstaat aufgehalten hat. (s Art 11 Z 1 leg cit). Noch dazu ist die 183 Tage Frist nicht auf das Kalenderjahr bezogen, sondern stellt auf die einheitliche Zeitperiode der Entsendung ab. (s E VwGH 24. 02. 1998, ZI 95/13/0137).

Dies steht außer Streit. Anders verhält es sich mit den Einkünften aus selbständiger Arbeit. Die Frage ist, in welchem Staat die Tätigkeit, die zu selbständigen Einkünften führt, ausgeübt wird.

Nach Gassner/Lang/Lechner, Aktuelle Entwicklungen im Internationalen Steuerrecht, Wien, Linde, 1994, S 203, ergibt sich bei leitenden Tätigkeiten "*jedoch oftmals keine örtliche Gebundenheit. In diesem Zusammenhang hat die Rechtsprechung für geschäftsführende Organe von Kapitalgesellschaften entschieden, dass ihre Tätigkeit am Ort des Sitzes der Gesellschaft ausgeübt wird. Dies gilt auch dann, wenn der Arbeitnehmer dort nur gelegentlich anwesend ist. Dem liegt die Überlegung zu Grunde, dass die eigentliche Wahrnehmung von Leitungsfunktionen sich nicht darin erschöpft, Entscheidungen zu treffen und bekanntzugeben, sondern vor allem in der Durchsetzung der erteilten Weisungen am Ort des Unternehmens liegt. ...*".

Diese Auffassung entspricht auch der Judikatur des VwGH. Im E 7. 5. 1979, ZI 2669/78, zum DBA Österreich - Deutschland, insbesondere zur Frage, wo der Geschäftsführer einer österreichischen GmbH seine Tätigkeit ausübt, führt der Gerichtshof aus:

"In diesem Zusammenhang ist es auch ohne Bedeutung, dass sich der Geschäftsführer G im Ausland aufhält; denn die persönliche Tätigkeit des Geschäftsführers einer GmbH besteht ja im wesentlichen in der Erteilung von Weisungen, wie die Gesellschaft im allgemeinen und im einzelnen betrieben werden soll. Die "Ausübung" der Tätigkeit eines solchen Geschäftsführers ist des Art 9 des DBA zwischen Österreich und der BRD ist aber erst mit dem Zugang der Weisung an die GmbH vollendet. Da sich nun dieser Zugang am Ort des Sitzes der Gesellschaft vollzieht, ist davon auszugehen, dass die Tätigkeit des Geschäftsführers einer GmbH - gleichgültig, ob der Geschäftsführer den Entschluss für die einzelne Weisung im In- oder Ausland gefasst hat - am Ort des Sitzes der Gesellschaft persönlich ausgeübt wird. (...). Befindet sich demnach der Sitz der betreffenden Gesellschaft im Inland, dann übt der Geschäftsführer nach dem Vorgesagten ... seine persönliche Tätigkeit ebenfalls grundsätzlich im Inland aus."

Im gegenständlichen Fall sind diese Ausführungen uneingeschränkt anwendbar. Es handelt sich um Einkünfte aus selbständiger Arbeit, die bei der Beurteilung den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gleichgestellt sind. (s Art 11 DBA Ö - SU). Es handelt sich um eine leitende Tätigkeit (Gesellschafter-Geschäftsführer). Der Sitz des Unternehmens befindet sich in Wien. Der Geschäftsführer (die Bw.) übt ihre persönliche Tätigkeit daher im Inland aus und unterliegt mit diesen Einkünften der inländischen Besteuerung. Daran ändert auch der Umstand nichts, dass sich die Bw. 279 Tage des Streitjahres in Russland aufhielt. Auch wenn der Entschluss für die einzelne Weisung in Russland gefasst wurde, ist die Ausübung der Tätigkeit erst mit dem Zugang der Weisung an den Sitz der GmbH im Inland vollendet. Entscheidend ist die Durchsetzung der Weisungen am Ort des Unternehmens in Wien. Dem entsprechen die Ausführungen der Bw. in der Berufung, dass die wesentliche Korrespondenz an die Bw. zur Unterschrift übersendet und von dieser auf gleichem Wege retourniert werde.

Auch ist davon auszugehen, dass die Bw. den restlichen Zeitraum des Jahres in Wien mit ihrer Tätigkeit als Gesellschafter-Geschäftsführer verbrachte. Sie war ja nach Moskau von der Fa W GmbH entsandt worden und erzielte daraus Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, sodass sie währenddessen nur beschränkt Zeit hatte, um ihre Agenden als Geschäftsführerin wahrzunehmen.

Der Unabhängige Finanzsenat folgt der Judikatur des VwGH. Die von Gassner ua aaO vorgetragene Kritik an dieser, von den Autoren selbst dargelegten Rechtsprechung, diese Ausdehnung des Ausübungstatbestandes stehe einerseits im Widerspruch zu Art 15 OECD-MA und auch zum Kommentar des OECD-MA, der eindeutig den Verwertungstatbestand ausschließe, und führe andererseits zu Fällen von Doppelbesteuerung oder doppelter Nichtbesteuerung; es sei fraglich, ob ein Geschäftsführer im Sinne der Rechtsprechung am Ort des Sitzes der Gesellschaft oder nicht viel mehr am Ort der faktischen Geschäftsleitung tätig werde; diese Unterscheidung sei besonders dann von Bedeutung, wenn Sitz und Ort der Geschäftsleitung auseinanderfallen,

wird vom UFS nicht geteilt.

Wie oben ausgeführt, ist das OECD Musterabkommen nur sehr eingeschränkt als Interpretationshilfe anwendbar, da gerade der in Frage stehende Artikel sehr stark vom Musterabkommen abweicht.

Auch von der übrigen Lehre wird die Kritik nicht geteilt. So ist im Kommentar von Philipp/Loukota/Jirousek, Int Steuerrecht, Loseblattausgabe Manz, Bd 1, S 156, zu Art 15 OECD Musterabkommen, der die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit behandelt, ausge-

führt:

"Bei Geschäftsführern von Kapitalgesellschaften wird angenommen, dass sie ihre Tätigkeit am Sitz der Gesellschaft ausüben (...)".

Auch aus dem Wortlaut des Art. 15 des Musterabkommens ist ein Verbot dieser Auffassung nicht erkennbar.

Darüber hinaus fallen im vorliegenden Fall Sitz und Ort der Geschäftsleitung nicht auseinander, sondern befinden sich am Firmensitz in Wien, sodass auch daraus für die Bw. nichts gewonnen werden kann.

Wie schon oben ausgeführt, ist die behauptete Anmietung eines Büros in Minsk weder verifizierbar noch glaubhaft, sodass die Behauptung rechtlich nicht zu beurteilen ist.

Das Vorbringen der Bw. bezüglich der fehlenden "subject to tax" Klausel etc, geht insoweit ins Leere, als sich die Zuteilung der Besteuerung der fraglichen Einkünfte nach der Überzeugung des UFS unmittelbar aus dem DBA Österreich – UdSSR und nicht etwa aus einem fehlenden ausländischen Besteuerungsnachweis ergibt.

Die Berufung musste abgewiesen werden.

Wien, 4. Mai 2004