

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Wolfgang Pavlik über die Beschwerde der Bf. , vertreten durch Stb. , vom 29.09.2010, gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 07.06.2010, betreffend Einkommensteuer 2002 und 2003, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

## Entscheidungsgründe

Das Finanzamt (FA) erließ am 07.06.2010 einen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2002 und einen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2003. In beiden Einkommensteuerbescheiden wird in der Begründung auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung verwiesen. In dieser wird ausgeführt, die Beschwerdeführerin (Bf), die russische Staatsbürgerin ist, sei in Österreich gemäß Art 1 Abs 3 lit a DBA Russland (*alt*) bzw gemäß Art 4 Abs 1 lit a DBA Russland (*neu*) in Österreich ansässig und somit in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig.

Die nach Fristverlängerung eingebrachte Beschwerde vom 29.09.2010 richtet sich gegen die Einkommensteuerbescheide 2002 und 2003.

Es wird iW vorgebracht, die Bf habe ihren Mittelpunkt der Lebensinteressen nicht in Österreich. Ihre Einkünfte aus selbständiger Arbeit seien daher gemäß DBA Österreich-Russland in Österreich nicht zu versteuern.

Im Jahr 2002 gelte das DBA "alt". Dieses ergebe eine Besteuerungshoheit für Russland, sofern die Person sich dort länger als insgesamt 183 Tage aufhalte.

Im Jahr 2003 gelte das DBA „neu“. Dieses ergebe eine Besteuerungshoheit im Ansässigkeitsstaat, es sei denn, es stehe eine feste Einrichtung zur Ausübung der beruflichen Tätigkeit im anderen Staat zur Verfügung. Diese feste Einrichtung müsse vom

Steuerpflichtigen nachhaltig und nicht nur temporär genutzt werden. Die Bf habe ihre Tätigkeit jedoch überwiegend von Russland aus durchgeführt.

Bezüglich des Mittelpunkts der Lebensinteressen führt die Bf aus, sie sei zwar regelmäßig, aber nicht überwiegend in Österreich aufhältig. Ihre wirtschaftlichen Beziehungen betreffend führt sie aus, sie sei im Prüfungszeitraum Geschäftsführerin der A. HandelsgesmbH gewesen. Die Geschäfte dieser GmbH könnten jedoch von jedem Ort aus erledigt werden. Zudem sei die Geschäftstätigkeit russlandbezogen. Die Geschäftskontakte befänden sich vorwiegend in Russland. Die Weichenstellungen, die Verhandlungen und die Entscheidungen würden daher in erster Linie in Russland getätigter. An der Firma A. GmbH halte die Bf im Prüfungszeitraum 26% der Anteile. Sie habe zwar einen Aufenthaltstitel für Österreich, welcher aber nichts über den Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen aussage.

Hinsichtlich der persönlichen Beziehungen führt sie an, ihre privaten Lebensinteressen seien in Russland. Ihr soziales Umfeld, ihre privaten Kontakte und ihre privaten Aktivitäten fänden überwiegend in Moskau statt. Ihre Deutschkenntnisse reichten lediglich, um Basisthemen des täglichen Lebens zu diskutieren. Die Bf habe eine geringe Integration in Österreich. Sie nutze den überwiegenden Teil des Jahres ihre Wohnung in Moskau. Zudem habe sie bis 2003 keinen adäquaten Wohnsitz in Österreich gehabt. Lediglich zur Geburt ihres Sohnes im Jahr 2003 sei sie wegen der besseren medizinischen Versorgung nach Österreich gezogen.

Zusätzlich liefert sie eine selbst eingeholte Stellungnahme von in Russland lebenden Zeugen. Diese würden aussagen, die Bf sei bis Mitte 2003 ungefähr 1 Mal jeden zweiten Monat und immer wieder ein paar Tage in Österreich gewesen.

Ab Mitte 2003 sei laut dieser Stellungnahme wegen der Geburt des Sohnes der Bw ihr ständiger Aufenthalt Wien gewesen.

Der Betriebsprüfer gab am 09.02.2011 eine Stellungnahme zur Beschwerde ab. Dabei brachte der Prüfer iW vor, der Mittelpunkt der Lebensinteressen der Bf im Prüfungszeitraum sei in Österreich gewesen.

Bis einschließlich 2003 sei die Bf (wesentlich beteiligte) Gesellschafter-Geschäftsführerin bei der A. GmbH gewesen. Die Geschäftstätigkeit sei mit Russland und den dortigen Absatzmärkten untrennbar verbunden und könne daher als russlandbezogen bezeichnet werden. Bezogen auf das Vorbringen der Bf, ein Großteil der Managementfunktionen sei örtlich in Russland durchgeführt worden, entgegnete der Prüfer, Sitz und Ort der Geschäftsleitung der A. GmbH befänden sich in Österreich. Zudem seien hohe Beträge an verbundene Unternehmen (Fa B. ) für Tätigkeiten in Russland gezahlt worden. Diese Beträge seien als kostengünstige Alternative anstelle einer eigenen Vertretung in Moskau erklärt worden. Der Prüfer meint daher, diese Beträge wären nicht notwendig gewesen, wenn die Bf überwiegend in Russland tätig geworden wäre.

Zudem habe die Bf in zahlreichen Beihilfeverfahren bis 2010 als Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen und als ständigen Wohn- und Familiensitz die diversen Wohnadressen

in Österreich angegeben. Das Karenzgeld und die weiteren Beihilfeleistungen wären ihr bei Fehlen der Ansässigkeit wohl nicht zugestanden worden.

Bezogen auf die vorgelegte Bescheinigung des Schulbesuchs in Moskau entgegnet der Prüfer, der Sohn sei im August 2003 geboren und bis zur ersten Klasse Volksschule im Inland aufgewachsen.

Dass auch ein Wohnsitz in Russland bestehe, wird vom Prüfer nicht bestritten.

Das FA legte die Berufung (nunmehr Beschwerde) dem Bundesfinanzgericht (BFG) ohne Erlassung einer BVE vor.

Mit Vorhalt vom 13.03.2014 forderte das BFG die Bf auf, folgende Fragen zu beantworten:

*„1. Legen Sie geeignete Unterlagen (zB Kopien des Reisepasses) vor, aus denen die Aufenthaltsdauer in den jeweiligen Staaten im Jahr 2002 hervorgeht.*

*2. Nach der Aktenlage und den Ausführungen der Betriebsprüfung wurden hohe Beträge an verbundene Unternehmen in Moskau für Tätigkeiten in Russland bezahlt, um nicht eine eigene Vertretung dort installieren zu müssen. Nach Ihrem Vorbringen in der Berufung haben Sie Ihre Tätigkeit als Geschäftsführer überwiegend aus Russland durchgeführt. Demnach wären die hohen Vertretungskosten für die Fa. B. in Moskau nicht in dieser Form notwendig gewesen.*

*Um Aufklärung wird gebeten.*

*3. Grundsätzlich werden nach der Judikatur die Einkünfte eines Gesellschafter-Geschäftsführers einer GmbH am Sitz der GmbH erzielt. Es handelt sich um eine österreichische Firma mit Sitz und Ort der Geschäftsleitung in Österreich. Es ist – der Stellungnahme der Betriebsprüfung folgend – davon auszugehen, dass Ihnen ein Büro der A. GmbH in Österreich als feste Einrichtung mit entsprechender Infrastruktur zur Ausübung der Managementfunktionen ständig zur Verfügung stand.*

*Um Stellungnahme wird ersucht.*

*4. Welchen Aufenthaltstitel hatten Sie in den Streitjahren in Österreich? Was war der "Grund des Aufenthalts" laut Antrag?*

*Um Vorlage entsprechender Nachweise wird ersucht.“*

Mit Schreiben vom 16.05.2014 führte die Bf aus:

*„zu 1) bezugnehmend auf geeignete Unterlagen, aus denen die Aufenthaltsdauer in den jeweiligen Staaten im Jahr 2002 hervorgeht, ist unsererseits anzumerken, dass die bezughabende Unterlage des Reisepasses nicht mehr verfügbar ist. Es ist gemäß Aussagen von Frau G. so, dass alle 5 Jahre der alte Reisepass eingezogen wird und ein neuer ausgestellt wird. Es ist also formal nicht möglich, dieses Dokument des Reisepasses vorzulegen. Gemäß Aussagen von Frau G. und ihrer Erinnerung ist zu entnehmen, dass sie sich im Jahr 2002 überwiegend in Russland aufgehalten hat. Als diesbezügliches klares Indiz ist auch anzumerken, dass für das Jahr 2002 pflichtgemäß*

*die Steuererklärung betreffend unbeschränkter Steuerpflicht in Russland eingereicht wurde und diese Unterlagen in Kopie auch schon im Rahmen der Berufung vorliegen.*

*zu 2) Wie in Ihrem Fragenvorhalt angeführt, wurde die Tätigkeit als Geschäftsführerin von Fr. T. G. überwiegend in Russland bzw. in Moskau durchgeführt. Frau G. war in der A. für den Geschäftsbereich „Möbelhandel“ (Kooperation mit Firma C.) zuständig und verantwortlich. Das hierfür angesprochene Kundenpotential setzte sich fast ausschließlich aus russischen Käufern zusammen, wobei hierfür natürlich auch die persönliche Anwesenheit von Frau G. notwendig war. Auch der Marktaufbau verlangte die persönliche Anwesenheit von Frau G., hierfür konnte natürlich auch auf die Infrastruktur der B. (räumlich, teilweise auch organisatorisch) zurückgegriffen werden. Nachdem sich die Geschäftsbeziehungen der Firma A. fast ausschließlich in diesem Zeitraum auf den russischen Raum erstreckten (Kooperation mit Firma C.) war eine Anwesenheit für die Akquisition von Frau G. in Moskau notwendig.*

*zu 3) Bezugnehmend auf Ihre Ausführungen, dass grundsätzlich ein Büro der Firma A. in Österreich zur Verfügung stand, ist anzumerken, dass dieser Standort in der S-Gasse mehreren Unternehmungen zur Verfügung stand und die personellen Kapazitäten für die Erledigung der operativen Aufgaben als sehr gering einzustufen waren. Es war ökonomisch notwendig, dass die Geschäftsführung die Geschäfte primär bzw defacto ausschließlich in Russland abwickelte, nachdem die Kunden sich anfangs ausschließlich im Raum der russischen Föderation befanden. Daher war es auch notwendig, dass Frau G. die Möbelhandelsgeschäfte zu einem weitaus überwiegenden Teil aus Russland steuerte und sich dort für diese Tätigkeiten der Infrastruktur der Firma B. bedienen konnte.*

*zu 4) Bezugnehmend auf den angefragten Aufenthaltstitel ist dieser für das Jahr 2002 Frau T. G. nicht erinnerlich, es wäre natürlicherweise möglich, dies über die Bezirkshauptmannschaft XYZ in Erfahrung zu bringen. Sollte dies Ihrerseits für die weitere Beweiswürdigung notwendig sein, so ersuchen wir um Mitteilung. Grundsätzlich ist bezugnehmend auf die Aufenthaltsbewilligungen anzuführen, dass die Familie G beginnend mit dem Jahr 1997 sich um eine entsprechende Aufenthaltsbewilligung in Österreich bemühte.*

*Ein wichtiger Aspekt in diesen Zeiträumen war natürlich auch die Tatsache, dass durch die hervorragende medizinische Versorgung in Österreich die Entbindung des Sohnes A in Österreich stattfinden konnte wie auch in weiterer Folge viele medizinische Leistungen von Herrn DI. G (Mann von Frau T. G.) hier in Österreich konsumiert wurden. Dieser Schritt in der Verlagerung des Lebensmittelpunktes ist ein mittel- bis langfristiges Projekt, zumal ja die persönlichen und wirtschaftlichen Umstände darin eine wesentliche Rolle spielen. Die ökonomischen Gegebenheiten und letztlich auch die Auftragslage in den Unternehmungen machten es erforderlich, im angefragten Zeitraum den wesentlich größeren Teil des Aufenthaltes in Russland bzw. Ausland zu haben.*

*Sollten Ihrerseits noch weitere Punkte offen sein bzw. es notwendig sein die entsprechenden Aufenthaltstitel zu eruieren ersuchen wir um kurze Mitteilung....“*

### ***Über die Beschwerde wurde erwogen***

Eingangs wird darauf hingewiesen, dass die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat anhängigen Berufungen gemäß § 323 Abs 38 BAO vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art 130 Abs 1 B-VG zu erledigen sind.

#### **Folgender Sachverhalt steht fest:**

Die Bf ist Staatsbürgerin der Russischen Föderation.

Sie hat eine Aufenthaltsgenehmigung für Österreich.

Sie erzielt in den Streitjahren Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit als wesentlich beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführerin der österreichischen Fa A. Handels- und Entwicklungs GmbH. Die Höhe der Einkünfte beträgt 2002 € 28.200,00 und 2003 € 16.450,00. In den Streitjahren hält sie 26% der Anteile an der genannten Firma.

Deren Geschäftszweig ist der Großhandel mit Rohstoffen, Halbwaren und Fertigwaren.

Deren Sitz und Ort der Geschäftsleitung in Form eines Büros mit entsprechender Ausstattung und Infrastruktur befindet sich in den Streitjahren im Inland, und zwar in einem Einfamilienhaus des Ehegatten der Bf, F. G, in Kärnten . Dieser Firmensitz besteht seit 1996. Die Firma hat seit der Gründung 1993 den Sitz im Inland.

Das Büro am Firmensitz steht der Bf als feste Einrichtung ständig zur Verfügung.

Die Bf übt die Tätigkeit als Geschäftsführerin im Inland aus.

In der Russischen Föderation steht der Bf keine feste Einrichtung zur Verfügung.

Die Bf ist bis einschließlich 2003 Gesellschafter-Geschäftsführerin bei der A. GmbH. Ab 2005 ist sie bei genannter Firma aG einer Beteiligungsänderung im Angestelltenverhältnis als Teilzeitbeschäftigte tätig.

Die Bf hat in den Streitjahren keine weiteren Einkünfte.

Sie ist in Österreich sozialversichert.

Bei der Fa A. werden Zahlungen hoher Beträge an verbundene Unternehmen in Moskau für Tätigkeiten in Russland festgestellt.

Die Bf hat einen Hauptwohnsitz im Inland, und zwar vom 27.01.2000 – 29.06.2004 im Eigenheim am Firmensitz der A. GmbH, vom 09.06.2004 – 11.06.2013 in einem Eigenheim ihres Gatten F. G in Wien-X und seit 11.06.2013 in einem Reihenhaus ihres Ehegatten in XY , Kärnten.

An letzterer Adresse hatte sie vom 05.02.2009 bis 11.06.2013 einen Nebenwohnsitz.

Die Bf hat auch einen Wohnsitz in Moskau, Russische Föderation. Sie besitzt einen Führerschein der Russischen Föderation und ist in der Russischen Föderation ebenfalls sozialversichert.

Der Sohn der Bf, A, wird im August 2003 in Wien geboren und wächst hier auf. Es wird von der Bf in den Jahren 2003 und 2004 Karenzgeld in Österreich beantragt und ausbezahlt. Der Sohn verbringt seine Kindergartenzeit und die erste Klasse der Volksschule in Österreich. Familienbeihilfe und Kinderbetreuungsgeld werden bis Oktober 2010 an die Bf ausbezahlt.

Der Ehegatte der Bf führt seine berufliche Tätigkeit (Handelsgeschäfte der A. Gruppe) seit Ende der 1990er Jahre von Österreich aus bzw leitet er seine Geschäfte überwiegend von Österreich aus. Auch die weiteren Familienmitglieder (zwei älteren Söhne) haben ihren Aufenthalt über weite Zeiträume nach Österreich verlegt, hier seit 1999 die Schule besucht, gearbeitet und/oder studiert.

Die Bf beantragt im Jahr 2003 Familienbeihilfe für den Sohn D., während im Jahr 2002 Familienbeihilfe für die Söhne D. und E. vom Ehegatten der Bf beantragt wird.

2002 und 2003 hat die Bf den Mittelpunkt der Lebensinteressen im Inland.

**Der festgestellte Sachverhalt beruht auf folgender Beweiswürdigung:**

Die Staatsbürgerschaft der Bf ist erwiesen; ebenso unbestritten ist das Vorliegen einer Aufenthaltsgenehmigung.

Die Art der Einkünfte, die Beteiligungsverhältnisse, der Geschäftszweig der Firma, deren Sitz und Ort der Geschäftsleitung sind dem Steuerakt und Abfragen aus dem Firmenbuch entnommen. Dass sich am Ort der Geschäftsleitung ein Büro mit entsprechender Ausstattung befindet, ist aus der Stellungnahme der Betriebsprüfung (Bp) zur Beschwerde ersichtlich und wird auch von der Bf zugestanden, wenn sie ausführt, dass „*grundätzlich ein Büro der Firma A. zur Verfügung stand*“. Dass dieser Standort „*mehreren Unternehmungen zur Verfügung stand*“, vermag an dieser Feststellung nichts zu ändern, befindet sich doch in den Streitjahren dieser Firmensitz am Hauptwohnsitz der Familie G und handelt es sich bei den Unternehmungen um solche, an denen Mitglieder der Familie G in leitender Funktion beteiligt sind.

Die Höhe der Einkünfte ist unbestritten.

Bei dem Büro am Firmensitz der Gesellschaft handelt es sich unbestreitbar um eine ständige feste Einrichtung, welche der Bf als Geschäftsführerin ständig zur Verfügung steht.

Dass die Tätigkeit der Bf im Inland ausgeübt wird, ergibt sich aus der Tatsache, dass sich der Firmensitz und der Ort der Geschäftsleitung mit der ständigen festen Einrichtung im Inland befinden und die persönliche Tätigkeit der Bf (die Leitung des Unternehmens) hier ausgeführt wird. Die persönliche Tätigkeit des Geschäftsführers einer GmbH besteht iW in der Erteilung von Weisungen, wie die Gesellschaft betrieben werden soll. Die Ausübung der Tätigkeit eines Geschäftsführers ist erst mit dem Zugang der Weisung an die GmbH vollendet. Da sich der Zugang der Weisung am Ort des Sitzes der Gesellschaft vollzieht, ist davon auszugehen, dass die Tätigkeit der Bf – gleichgültig, ob sie den Entschluss für die einzelne Weisung im In- oder Ausland gefasst hat – am Ort des Sitzes

der Gesellschaft und somit im Inland persönlich ausgeübt wird. Daran ändern auch die unbestreitbaren häufigen Aufenthalte der Bf im Gebiet der Russischen Föderation nichts. Es ist durchaus glaubhaft, dass sich das Kundenpotential überwiegend aus russischen Käufern zusammensetzt, was eine häufige persönliche Anwesenheit der Bf in Russland für die Akquisition erforderlich macht. Allerdings ist davon auszugehen, dass – wenn zB ein Vertragsabschluss zu Stande kommt – der Auftrag zur Vertragserrichtung an das Büro im Inland erteilt wird, ebenso wie die Durchführung des Auftrags (Möbellieferung etc) vom Büro im Inland aus abgewickelt wird. Werden Geschäfte von Russland aus getätig, bedient man sich der Infrastruktur der Fa B. vor Ort und zahlt die inländische GmbH dafür erhebliche Beträge. Dies ist, wie der Bp des FA erklärt wurde (siehe Stellungnahme Bp zur Beschwerde) die kostengünstigste Variante anstelle einer eigenen Vertretung in Moskau. Dem FA ist Recht zu geben, dass die hohen Vertretungskosten für die Fa B. in Russland nicht notwendig wären und die Zahlungen nicht erfolgten, wenn die persönliche Tätigkeit dort ausgeübt würde.

Nach Lehre und Judikatur zur festen Einrichtung muss der Steuerpflichtige im Quellenstaat eine „*Einrichtung*“ haben, die „*fest*“ ist und „*gewöhnlich*“ zur Verfügung stehen muss.

Als feste „*Einrichtung*“ kommen vor allem Räumlichkeiten wie ein Arbeitsraum, ein Büro, ein Behandlungsraum oder ein Atelier in Betracht.

„*Fest*“ ist die Einrichtung, wenn eine bestimmte Beziehung zu einem Punkt der Erdoberfläche besteht.

Die notwendige Dauer einer festen Einrichtung ist jeweils in der Gesamtbetrachtung des einzelnen Falles zu beurteilen.

Zudem muss die feste Einrichtung dem selbständig Tätigen „*gewöhnlich zur Verfügung stehen*“, dh die selbständig tätige Person muss über die Einrichtung Verfügungsmacht haben, wobei allerdings weder Eigentum, Pacht oder Miete erforderlich ist.

Nach der Judikatur des VwGH ist eine feste Einrichtung erst gegeben, wenn dem Geschäftsführer bei Bedarf nicht nur ein Schreibtisch, sondern auch der Raum, in welchem dieser Schreibtisch steht, und darin weitere Einrichtungsgegenstände (wie etwa zur Aufbewahrung der benötigten Geschäftsführungsunterlagen) und weitere Hilfsmittel zur Ausübung der Geschäftsführertätigkeit (wie etwa ein Telefon, ein Telefaxgerät, Material zur Verfassung eventueller Korrespondenz etc), zur Verfügung stehen. Der Begriff der „*festen Einrichtung*“ ist aber berufsbezogen zu sehen und erfordert, dass darin die Tätigkeit ganz oder teilweise ausgeübt wird (vgl VwGH vom 25. 11. 1992, 91/13/0144; VwGH 18.3.2004, 2000/15/0118 ).

Dass der Bf in der Russischen Föderation eine ständige feste Einrichtung dauerhaft zur Verfügung steht, in der die Tätigkeit ganz oder teilweise ausgeübt wird, ist nicht hervorgekommen, befindet sich das Büro der A. GmbH doch an deren Sitz und Ort der Geschäftsleitung in Österreich. Dass eine weitere Betriebsstätte (Zweigniederlassung, Geschäftsstelle, Büro) in der Russischen Föderation besteht, ist nicht erkennbar.

Dass die Bf in den Streitjahren keine weiteren Einkünfte hat, ergibt sich aus den Feststellungen der Bp des FA.

Dass die Bf in Österreich sozialversichert ist, ist ebenso unbestritten, wie die Tatsache der Zahlungen hoher Beträge an verbundene Unternehmen (Fa B.) in Moskau.

Die Wohnsitze der Bf im Inland sind durch Abfragen aus dem ZMR erwiesen.

Der Wohnsitz der Bf in Moskau wurde von ihr nachgewiesen, ebenso der Führerschein der Russischen Föderation und die dortige Sozialversicherung.

Die Feststellungen über den Sohn der Bf, A, beruhen auf Ermittlungen des FA und sind unbestritten.

Auch die Feststellungen über den Ehegatten der Bf und die weiteren Familienmitglieder (Söhne) beruhen auf Erhebungen des FA. Der Firmensitz und der Hauptwohnsitz des Ehegatten der Bf befinden sich in Österreich. Daher leitet dieser den Feststellungen des FA folgend seine Geschäfte überwiegend von Österreich aus. Dies wird auch in einem Schreiben des Mag. Y. vom 09.02.2010, welches vom steuerlichen Vertreter der Bf vorgelegt wurde, bestätigt.

Die Feststellungen betreffend Familienbeihilfe beruhen auf den Erhebungen des FA und Abfragen im AIS des Bundes.

Dass die Bf den Mittelpunkt der Lebensinteressen in den Streitjahren im Inland hat, beruht auf folgenden Erwägungen:

Der Mittelpunkt der Lebensinteressen befindet sich an dem Ort, zu dem eine Person die engsten persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen aufweist. Als "persönliche und wirtschaftliche Beziehungen" einer Person sind nach herrschender Ansicht (*Marschner, Jakom, EStG 2011, § 1 Tz 20 mit Verweis auf Beiser ÖStZ 1989, S 243*) und Rechtsprechung (vgl *VwGH 20. 02. 2008, 2005/15/0135*) die familiären und gesellschaftlichen Beziehungen, die berufliche, politische, kulturelle und sonstige Tätigkeit, der Ort ihrer Geschäftstätigkeit und ähnliches zu berücksichtigen, wobei das Gesamtbild der Lebensverhältnisse und letztlich das Überwiegen der einzelnen Umstände ausschlaggebend ist. Von Bedeutung sind die Ausübung des Berufs, die Gestaltung des Familienlebens sowie Betätigungen religiöser und kultureller Art sowie andere Tätigkeiten zur Entfaltung persönlicher Interessen und Neigungen (vgl *VwGH 20. 02. 2008, 2005/15/0135*). Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl *VwGH 28. 10. 2008, 2008/15/0114*) kommt den wirtschaftlichen Beziehungen in der Regel eine geringere Bedeutung zu als den persönlichen Beziehungen.

Unter persönliche Beziehungen werden solche verstanden, die einen Menschen aus in seiner Person liegenden Gründen mit jenem Ort verbinden, an dem er einen Wohnsitz innehalt (*UFS 25. 05. 2010, RV/0386-F/08*). Von den aufgezählten, eine persönliche Beziehung prägenden Merkmalen kommt nach der österreichischen Rechtsprechung den familiären Beziehungen die größte Bedeutung zu. So hält der VwGH in seinem Erkenntnis

vom 22.03.1991, 90/13/0073 fest, dass "*die stärkste persönliche Beziehung im Regelfall zu dem Ort besteht, an dem jemand mit seiner Familie lebt*".

Die Bf lebt mit ihrer Familie in Österreich und hat hier einen Hauptwohnsitz. Der Ehegatte der Bf beantragt im Jahr 2002 Familienbeihilfe für zwei Söhne. Gemäß § 2 Abs 8 FLAG 1967 hat eine Person nur dann Anspruch auf Familienbeihilfe, wenn sie den Mittelpunkt der Lebensinteressen im Inland hat und gemäß § 5 Abs 3 FLAG 1967 nur für Kinder, die sich ständig im Inland aufhalten. Der Ehegatte der Bf geht bei der Beantragung im Jahr 2002 offenbar von diesem Sachverhalt aus. Die Bf, die mit ihrem Ehemann und den Kindern im Inland ihren Hauptwohnsitz hat und hier lebt, hat daher im Jahr 2002 zu Österreich die stärkste persönliche Beziehung.

Im Jahr 2003 wird der Sohn der Bf, A, in Österreich geboren. Die Bf bezieht für ihn Familienbeihilfe und Karenzgeld. Voraussetzung dafür ist der Mittelpunkt der Lebensinteressen im Inland. Von der Bf selbst wird ausgeführt, dass die gute medizinische Betreuung in Österreich ein Grund für die Anwesenheit im Inland war. Der Sohn der Bf wird im Inland geboren, wird hier ärztlich betreut und wächst hier auf. Daher hat die Bf im Jahr 2003 unzweifelhaft hier ihren Lebensmittelpunkt, zumal sie im Jahr 2003 auch für den Sohn D. Familienbeihilfe beantragt. Der Sohn der Bf wird im August 2003 geboren. Es ist daher davon auszugehen, dass die Bf auch schon vorher uA wegen der ärztlichen Betreuung und der Geburtsvorbereitung im Inland ihren Lebensmittelpunkt hatte.

Dazu kommt, dass die Bf auch die stärkste wirtschaftliche Beziehung zu Österreich hat, da sie Geschäftsführerin einer inländischen GmbH, deren geschäftliche Leitung samt Büro sich an ihrem Hauptwohnsitz befindet, ist.

Auch das Schreiben des RA Mag. Y. vom 09.02.2010 steht zu diesen Feststellungen nicht im Widerspruch, wenn anfangs ausgeführt wird, dass „*Herr G seine berufliche Tätigkeit seit Ende der 90er Jahre von Österreich aus führt, bzw seine Geschäfte überwiegend von Österreich aus leitet. Daraus ergibt sich notgedrungen die Notwendigkeit eines regelmäßigen Aufenthalts, ...dass ... die Familienmitglieder ... über weite Zeiträume ihren Aufenthalt nach Österreich verlegt haben.*“

Die weiteren Ausführungen, in denen versucht wird, einen Mittelpunkt der Lebensinteressen in Russland zu begründen, sind wenig überzeugend.

Nach Überzeugung des BFG befindet sich am Hauptwohnsitz der Familie im Inland, an dem sich auch der Firmensitz mehrerer Firmen, an denen Mitglieder der Familie G beteiligt und in leitenden Funktionen tätig sind und von wo aus der Ehegatte der Bf die Geschäfte überwiegend leitet, der Mittelpunkt der Lebensinteressen der Bf und ihres Ehegatten, zumal im Jahr 2002 der Sohn D. im Inland studiert und im Jahr 2003 der Sohn A geboren wird und bezüglich der Bf auch anzumerken ist, dass sie vom Firmensitz aus die Geschäfte einer inländischen GmbH führt.

Es mag sein, dass verschiedene private Aktivitäten auch in Russland stattfinden, grs lebt die Familie aber in Österreich und sind der Ehegatte der Bf und die Bf überwiegend im Inland erwerbstätig.

Ein weiteres Indiz ist, dass die Bf seit 27.01.2000, somit vor dem Streitzeitraum, einen inländischen Hauptwohnsitz begründete.

Das von der Bf vorgelegte undatierte und nicht unterfertigte Schreiben „*Bericht über den Aufenthalt der Frau G. in Österreich v. 2001 bis 2006 Jahre*“, wonach mehrere Personen den in dem Schreiben dargestellten Sachverhalt bestätigen könnten, steht mit den getroffenen Feststellungen nicht im Widerspruch.

Die Ausführungen unter Pkt. 1 und 2 dieses Schreibens – „*Ab dem Jahr 2001 bis Mitte Juli 2003 war die Fr. G. in Österreich – ungefähr 1 Mal jeden zweiten Monat und immer wieder ein paar Tage. Ab der Mitte 2003 bis zur Mitte 2004 hatte Fr. G. ihren ständigen Aufenthalt in Wien (Karenz, Geburt des Kindes, Kindespflege)*“ – bestätigen nur, dass die Bf bis Mitte 2003 immer wieder und ab Mitte 2003 ständig in Österreich war. Über den Ort der Ausübung der persönlichen Tätigkeit als Geschäftsführerin einer GmbH sagen sie nichts aus. Dass die Weisungen der Bf an den Sitz der Firma, welcher gleichzeitig Ort der Geschäftsleitung ist, ergingen und dort umgesetzt wurden, wird mit diesem Schreiben nicht in Frage gestellt. Bestätigt wird hingegen implizit, dass die Bf den Mittelpunkt der Lebensinteressen 2003 in Österreich hatte, da sie ab Mitte 2003 wegen der Geburt des Sohnes ständig in Österreich war, was bedeutet, dass sie auch in der ersten Jahreshälfte 2003 wegen der ärztlichen Betreuung und Geburtsvorbereitung ihren persönlichen Lebensmittelpunkt im Inland hatte.

### **Rechtlich ist auszuführen wie folgt:**

Doppelbesteuerungsabkommen entfalten eine Schrankenwirkung insofern, als sie eine sich aus dem innerstaatlichen Steuerrecht ergebende Steuerpflicht begrenzen. Ob Steuerpflicht besteht, ist zunächst stets nach innerstaatlichem Steuerrecht zu beurteilen. Ergibt sich aus dem innerstaatlichen Steuerrecht eine Steuerpflicht, ist in einem zweiten Schritt zu beurteilen, ob das Besteuerungsrecht durch ein Doppelbesteuerungsabkommen eingeschränkt wird (vgl zB VwGH 28. 11. 2007, ZI 2006/14/0057).

Die Bf hat einen Wohnsitz im Inland. Sie ist damit im Inland grs unbeschränkt steuerpflichtig. Die strittigen Einkünfte sind nach innerstaatlichem Recht gemäß § 22 Z 2 EStG 1988 als Einkünfte aus selbständiger Arbeit, und zwar aus sonstiger selbständiger Arbeit als an einer Kapitalgesellschaft wesentlich Beteiligte zu qualifizieren.

Die Bf hat auch einen Wohnsitz in Russland. Sie ist somit auch nach russischem Recht grs unbeschränkt steuerpflichtig.

Zur Vermeidung von Doppelbesteuerungen – hier: auf dem Gebiet der Einkommensteuer – ist im ggstdl Fall für das Jahr 2002 das Abkommen zwischen der Republik Österreich und der Union der Sozialistischen Sowjetrepubliken zur Vermeidung der Doppelbesteuerung des Einkommens und des Vermögens, BGBl Nr 411/1982 (idF DBA alt) und für das Jahr 2003 das Abkommen zwischen der Regierung der Republik Österreich und der Regierung der russischen Föderation zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, BGBl III Nr 10/2003, Inkrafttreten 30.12.2002 (idF: DBA neu) anzuwenden.

Das (jeweilige) DBA ist persönlich und sachlich anwendbar.

2002:

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. (Siehe zB *Zach, SWI 2000, 206*).

Das genannte DBA 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 DBA *alt* – "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 Bf gilt nach Art 1 Z 3 leg cit in Österreich ansässig. Hier ist der Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen. Österreich ist Ansässigkeitsstaat.

Art 11 leg cit 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: ...“*

Der Artikel weicht sehr stark vom Musterabkommen der OECD ab. Er bezieht sich sowohl auf Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als auch aus selbständiger Arbeit. Das Besteuerungsrecht steht im Prinzip dem Staat zu, in dem die Tätigkeit ausgeübt wird. (siehe Philipp, ÖStZ 1982, 278). Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit sind im Tätigkeitsstaat (Russische Föderation) zu versteuern, wenn sich die natürliche Person länger als 183 Tage im Tätigkeitsstaat aufgehalten hat (siehe Art 11 Z 1 leg cit), wobei die Frist nicht auf das Kalenderjahr bezogen ist, sondern auf die einheitliche Zeitperiode der Entsendung abstellt (vgl VwGH 24. 02. 1998, 95/13/0137 ).

Anders verhält es sich mit den hier zu beurteilenden Einkünften aus selbständiger Arbeit. Die entscheidende 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, mwN 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 *Erkenntnis vom 07.05.1979, 2669/78*, zum (damals geltenden) 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 iS 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."*

Auch der UFS stützt sich auf diese Rechtsprechung (vgl *UFS 04.05.2004, RV/3263-W/02*). Anzumerken ist in diesem Zusammenhang, dass das DBA Deutschland idF BGBI Nr 221/1955 mit vorliegendem DBA Russland (*alt*) vergleichbar ist. Es behandelt in Art 9 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und weist diese in Art 9 Abs 1 grs dem anderen (als dem Wohnsitzstaat) zu, wenn die Tätigkeit in dem anderen Staat ausgeübt wird. Dies gilt jedoch gemäß Art 9 Abs 2 nicht, wenn die natürliche Person sich nur vorübergehend, zusammen nicht mehr als 183 Kalendertage in dem anderen Staat aufhält und für ihre Tätigkeit von einem Arbeitgeber entlohnt wird, der seinen Wohnsitz in dem gleichen Staate wie die natürliche Person hat und ihre Tätigkeit nicht im Rahmen einer in dem anderen Staate befindlichen Betriebsstätte des Arbeitgebers ausübt.

Das zit Judikat des *VwGH vom 07.05.1979, 2669/78*, behandelt (bei vergleichbarer Rechtslage) die Zuordnung von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit eines Geschäftsführers einer GmbH. Es kann für die Anwendbarkeit der Rechtslage keinen Unterschied machen, wenn – wie im vorliegenden Fall – die Geschäftsführerin einer GmbH zu 26% an der GmbH beteiligt ist und nur deswegen Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit bezieht. Die vom VwGH dargestellten Grundsätze in Bezug auf die Art der Ausübung der Tätigkeit sind in dem vom VwGH beurteilten und im vorliegenden Fall die gleichen.

Auch das BMF vertritt in *EAS 2046 vom 29.04.2002* zum DBA Russland (*alt*) die Rechtsmeinung, dass die Besteuerung der Geschäftsführungstätigkeit einer GesmbH dort zu erfolgen hat, wo die Tätigkeit ausgeübt wird, nämlich am Sitz der Gesellschaft:

*"Ist ein in Moskau ansässiger russischer Staatsbürger, der in Österreich keinen Zweitwohnsitz unterhält, geschäftsführender Gesellschafter einer österreichischen Handels-GesmbH und in dieser Eigenschaft monatlich etwa 2 bis 3 Tage in Wien, unterliegen die für die Geschäftsführung bezogenen Vergütungen der Besteuerung in Österreich. Dies deshalb, weil zu erwarten ist, dass die Geschäftsführungstätigkeit insgesamt eine 183 Tage überschreitende Aufenthaltsdauer in Österreich zur Folge haben wird; in diesem Fall steht das Besteuerungsrecht gemäß Artikel 11 DBA - Sowjetunion Österreich zu. Vorsorglich wird darauf hingewiesen, dass die in diesem DBA vorgesehene 183-Tage-Frist nicht kalenderjahresbezogen zu berechnen ist."*

Im gegenständlichen Fall sind die Ausführungen des *VwGH im Erk 07.05.1979, 2669/78* uneingeschränkt anwendbar (siehe auch oben Sachverhalt und Beweiswürdigung). Es handelt sich um Einkünfte aus selbständiger Arbeit, die unter Artikel 11 DBA *alt* zu subsumieren sind. Es handelt sich um eine leitende Tätigkeit (Gesellschafter-Geschäftsführer), wobei sich Sitz und Geschäftsleitung des Unternehmens im Inland befinden. Im Ausland befindet sich keine Betriebsstätte, Zweigniederlassung, Büro oder dgl.

Die Geschäftsführerin (Bf) übt ihre persönliche Tätigkeit im Inland aus (siehe oben) und unterliegt mit diesen Einkünften der inländischen Besteuerung.

Das BFG 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 BFG nicht geteilt, zumal Sitz und Ort der Geschäftsleitung im ggstdl Fall nicht auseinanderfallen. 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, ausgeführt:

*"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.

Im Übrigen würde sich am Besteuerungsrecht Österreichs an diesen Einkünften auch nichts ändern, wenn die Bf als in Russland ansässig gälte. Dann wäre Russland der Ansässigkeitsstaat und Österreich der Tätigkeitsstaat. Das Besteuerungsrecht an den

selbständigen Einkünften würde auf Grund der im Inland ausgeübten Tätigkeit Österreich zufallen.

Auch durch die Vorlage von nicht übersetzten russischen Steuererklärungen, Bescheiden und Zahlungsnachweisen ist für die Bf nichts gewonnen. Einerseits können sie mangels Übersetzung nicht beurteilt werden und sind als Beweismittel ungeeignet und andererseits enthält das DBA keine für Russland bindende Anordnung über die Art der Vermeidung der Doppelbesteuerung. Daher kann Russland nicht entgegen getreten werden, wenn es ebenfalls eine Besteuerung ggstdl Einkünfte vornimmt. Es ist wohl richtig, dass anlässlich der Unterzeichnung des DBA „alt“ am 10.04.1981 auch ein Notenwechsel unterzeichnet wurde, in dem sich Österreich zur Steuerfreistellung verpflichtet hat, wenn die betreffenden Einkünfte nach dem Abkommen in Russland besteuert werden dürfen. Diese Freistellungsverpflichtung ist aber stets im Sinne des Artikels 23 („Methodenartikel“) des OECD-Musterabkommens auszulegen. Der Notenwechsel kann daher nicht bewirken, dass eine – wegen Fehlens einer „Methodenbestimmung“ – auf russischer Seite vorgenommene Besteuerung zu einem Verzicht auf die Besteuerung von Einkünften hätte führen müssen, an denen das Abkommen ausdrücklich Österreich das Besteuerungsrecht zuweist. (Siehe BMF, EAS 2315 vom 11. 07. 2003).

Die Höhe der str Einkünfte und die Berechnung der auf diese Einkünfte entfallenden Steuer sind unstrittig.

Die Beschwerde war daher das Jahr 2002 betreffend abzuweisen.

2003:

Art 1 und Art 4 des DBA *neu* lauten:

„Artikel 1 Persönlicher Geltungsbereich

*Dieses Abkommen gilt für Personen, die in einem Vertragsstaat oder in beiden Vertragsstaaten ansässig sind.“*

„Artikel 4 Ansässige Person

*1. Im Sinne dieses Abkommens bedeutet der Ausdruck „eine in einem Vertragsstaat ansässige Person“ eine Person, die nach dem Recht dieses Staates dort auf Grund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthalts, des Ortes ihrer Geschäftsleitung, des Ortes ihrer Gründung oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist. Der Ausdruck umfasst jedoch nicht eine Person, die in diesem Staat nur mit Einkünften aus Quellen in diesem Staat oder mit in diesem Staat gelegenem Vermögen steuerpflichtig ist.*

*2. Ist nach Absatz 1 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 Staat 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) ist die Person Staatsangehöriger beider Staaten oder keines der Staaten, so werden sich die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten bemühen, die Frage in gegenseitigem Einvernehmen zu regeln.

3. Ist nach Absatz 1 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 Bf hat in beiden Vertragstaaten eine ständige Wohnstätte. Sie gilt nach Art 4 Z 2 lit a DBA neu als in Österreich ansässig, da sie hier den Mittelpunkt der Lebensinteressen hat.

Artikel 5 DBA neu lautet:

#### „Betriebsstätte“

1. Im Sinne dieses Abkommens bedeutet der Ausdruck „Betriebstätte“ eine feste Geschäftseinrichtung, durch die die Tätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird.

2. Der Ausdruck „Betriebstätte“ umfasst insbesondere:

- a) einen Ort der Leitung,
- b) eine Zweigniederlassung,
- c) eine Geschäftsstelle,
- d) eine Fabrikationsstätte,
- e) eine Werkstätte und
- f) ein Bergwerk, ein Öl- oder Gasvorkommen, einen Steinbruch oder eine andere Stätte der Ausbeutung von Bodenschätzen.

3. Eine Bauausführung oder Montage ist nur dann eine Betriebstätte, wenn ihre Dauer zwölf Monate überschreitet.

4. Ungeachtet der vorstehenden Bestimmungen dieses Artikels gelten nicht als Betriebstätten:

- a) Einrichtungen, die ausschließlich zur Lagerung, Ausstellung oder Auslieferung von Gütern oder Waren des Unternehmens benutzt werden;
- b) Bestände von Gütern oder Waren des Unternehmens, die ausschließlich zur Lagerung, Ausstellung oder Auslieferung unterhalten werden;
- c) Bestände von Gütern oder Waren des Unternehmens, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten werden, durch ein anderes Unternehmen bearbeitet oder verarbeitet zu werden;

- d) eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten wird, für das Unternehmen Güter oder Waren einzukaufen oder Informationen zu beschaffen;
- e) eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten wird, für das Unternehmen andere Tätigkeiten auszuüben, die vorbereitender Art sind oder eine Hilfstätigkeit darstellen;
- f) eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten wird, mehrere der unter lit. a bis e genannten Tätigkeiten auszuüben, vorausgesetzt, dass die sich daraus ergebende Gesamttätigkeit der festen Geschäftseinrichtung vorbereitender Art ist oder eine Hilfstätigkeit darstellt.

5. Ist eine Person - mit Ausnahme eines unabhängigen Vertreters im Sinne des Absatzes 6 - für ein Unternehmen tätig und besitzt sie in einem Vertragsstaat die Vollmacht, im Namen des Unternehmens Verträge abzuschließen, und übt sie die Vollmacht dort gewöhnlich aus, so wird das Unternehmen ungeachtet der Absätze 1 und 2 so behandelt, als habe es in diesem Staat für alle von der Person für das Unternehmen ausgeübten Tätigkeiten eine Betriebstätte, es sei denn, diese Tätigkeiten beschränken sich auf die in Absatz 4 genannten Tätigkeiten, die, würden sie durch eine feste Geschäftseinrichtung ausgeübt, diese Einrichtung nach dem genannten Absatz nicht zu einer Betriebstätte machen.

6. Ein Unternehmen wird nicht schon deshalb so behandelt, als habe es eine Betriebstätte in einem Vertragsstaat, weil es dort seine Tätigkeit durch einen Makler, Kommissionär oder einen anderen unabhängigen Vertreter ausübt, sofern diese Personen im Rahmen ihrer ordentlichen Geschäftstätigkeit handeln.

7. Allein dadurch, dass eine in einem Vertragsstaat ansässige Gesellschaft eine Gesellschaft beherrscht oder von einer Gesellschaft beherrscht wird, die im anderen Vertragsstaat ansässig ist oder dort (entweder durch eine Betriebstätte oder auf andere Weise) ihre Tätigkeit ausübt, wird keine der beiden Gesellschaften zur Betriebstätte der anderen.“

Art 14 DBA neu lautet:

#### „Selbständige Arbeit“

1. Einkünfte, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus einem freien Beruf oder aus sonstiger selbstständiger Tätigkeit bezieht, dürfen nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, dass der Person im anderen Vertragsstaat für die Ausübung ihrer Tätigkeit gewöhnlich eine feste Einrichtung zur Verfügung steht. Steht ihr eine solche feste Einrichtung zur Verfügung, so dürfen die Einkünfte im anderen Staat besteuert werden, jedoch nur insoweit, als sie dieser festen Einrichtung zugerechnet werden können.

2. Der Ausdruck „freier Beruf“ umfasst insbesondere die selbstständig ausgeübte wissenschaftliche, literarische, künstlerische, erzieherische oder unterrichtende Tätigkeit sowie die selbstständige Tätigkeit der Ärzte, Rechtsanwälte, Ingenieure, Architekten, Zahnärzte und Buchsachverständigen.“

Im vorliegenden Fall ist die Bf in Österreich ansässig. Die Einkünfte aus sonstiger selbständiger Tätigkeit dürfen daher nach Art 14 Z 1 DBA *neu* nur in Österreich besteuert werden, es sei denn, es stünde ihr in der russischen Föderation für die Ausübung ihrer Tätigkeit gewöhnlich eine feste Einrichtung zur Verfügung, der Einkünfte zugerechnet werden könnten.

Zu prüfen war daher, ob eine feste Einrichtung iSd DBA vorliegt.

Das OECD Musterabkommen, welches gewöhnlich zur Interpretation der Bestimmungen der DBA herangezogen wird, enthält keinen eigenen Artikel mehr für die selbstständige Arbeit. Art 14 OECD-MA wurde aufgrund der Überarbeitung im Jahr 2000 gestrichen. Daher sind auf eine wie im ggstdl Fall vorliegende selbständige Tätigkeit die allgemeinen Betriebsstättengrundsätze anzuwenden (Art. 5, 7 OECD-MA).

Art 14 OECD-MA alter Fassung stellte hingegen explizit auf das Vorliegen einer festen Einrichtung ab. Besondere Unterschiede zwischen dem Begriff der "festen Einrichtung" und dem Begriff der "Betriebsstätte" dürften nicht bestehen.

In Art 5 Z 1 DBA (dem OECD-MA folgend) ist der Ausdruck „*Betriebsstätte*“ als eine feste Geschäftseinrichtung, durch die die Tätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird, definiert. Nach Z 2 umfasst der Ausdruck „*Betriebsstätte*“ insbesondere uA einen Ort der Leitung, eine Zweigniederlassung oder eine Geschäftsstelle.

Im ggstdl Fall steht in Russland keine feste Einrichtung gewöhnlich und dauerhaft zur Verfügung. Die Einkünfte sind vielmehr dem Ort der Leitung des Unternehmens am Firmensitz zuzurechnen. Hier befindet sich eine feste örtliche Einrichtung (Büro), welche der Bf dauerhaft und jederzeit zur Verfügung steht.

Nach Art 14 Z 1 DBA *neu* hat daher der Ansässigkeitsstaat Österreich das Besteuerungsrecht an den str Einkünften.

Selbst die Annahme der Ansässigkeit der Bf in der russischen Föderation würde an dieser Beurteilung nichts ändern. In diesem Fall hätte der Quellenstaat Österreich das Besteuerungsrecht an den str sonstigen selbständigen Einkünften der Bf, da dieser im Inland eine feste Einrichtung zur Verfügung steht, der diese Einkünfte zugerechnet werden können.

Nach Art 23 Z 2 DBA *neu* (Methodenartikel) wird bei einer in der Russischen Föderation ansässigen Person, die Einkünfte in Österreich hat, welche nach dem Abkommen in Österreich besteuert werden, die Doppelbesteuerung dadurch vermieden, dass die auf diese Einkünfte entfallende österreichische Steuer auf die in der Russischen Föderation erhobene Steuer angerechnet wird, wobei der anzurechnende Betrag jedoch den Betrag der Steuer der Russischen Föderation nicht übersteigen darf, der in Übereinstimmung mit den Steuergesetzen und Verordnungen für diese Einkünfte oder dieses Vermögen ermittelt wird.

In diesem Fall wäre auch die Russische Föderation berechtigt, auf die str Einkünfte Steuern zu erheben und die Bf könnte sich die in Österreich bezahlte Steuer aber (nach den Regeln des Art 23 DBA *neu*) in der Russischen Föderation anrechnen lassen.

Die Vorlage der russischen Steuererklärungen, Steuerbescheide bzw Zahlungsbestätigungen kann zur Lösung vorliegender Streitfrage nichts beitragen. Einerseits können die nur in russischer Sprache vorgelegten Unterlagen nicht beurteilt werden und sind somit als Beweismittel ungeeignet und andererseits ist auf Grund der Feststellung, dass Österreich Ansässigkeitsstaat ist und das Besteuerungsrecht an den str Einkünften Österreich zufällt, davon auszugehen, dass die Russische Föderation eine allfällige Steuer auf diese Einkünfte zu Unrecht erhoben hat, sodass Art 23 Z 1 DBA *neu* – Methodenartikel: Ansässigkeitsstaat Österreich, Zuteilung der Besteuerung der Einkünfte nach DBA in Russland führt zur Freistellung von der Besteuerung dieser Einkünfte in Österreich – nicht zur Anwendung gelangt.

Die Höhe der str Einkünfte und die Berechnung der auf diese Einkünfte entfallenden Steuer sind unstrittig.

Die Beschwerde war daher das Jahr 2003 betreffend abzuweisen.

*Zulässigkeit einer Revision:*

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist gemäß Art 133 Abs 4 B-VG 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.

Im vorliegenden Fall handelt es sich um keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung, da das BFG der in der Entscheidung dargestellten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes im Hinblick auf die Beurteilung des Mittelpunktes der Lebensinteressen, einer festen Einrichtung und der Zuteilung des Besteuerungsrechtes der sonstigen selbständigen Einkünfte einer Geschäftsführerin einer GmbH nach DBA Russland folgt. Eine ordentliche Revision ist daher nicht zulässig.

Wien, am 24. November 2015

