



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des XY, vertreten durch die Z Steuerberatungsgesellschaft mbH, gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch betreffend Einkommensteuer 2008 entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Hinsichtlich der Bemessungsgrundlage und der Höhe der Abgabe wird auf die Berufungsvorentscheidung vom 22. Juni 2010 verwiesen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungsführer hat zum 30. November 2007 die Aufgabe seines im Inland geführten Betriebes (...), Handel) erklärt. Ab 1. November 2007 war er auf Grundlage eines mit der X Establishment in Liechtenstein abgeschlossenen Dienstvertrages bis Februar 2009 als deren Geschäftsführer tätig. Nach vorübergehendem Bezug von Arbeitslosengeld hat er seinen inländischen Betrieb im Jahr 2009 wieder aufgenommen, diesen in der Folge aber wieder eingestellt und eine nichtselbständige Tätigkeit ausgeübt.

Unternehmensgegenstand der X Establishment sind der Betrieb eines nach kaufmännischer Art geführten Gewerbes, die Montage, Reparatur und Instandsetzung von [...] sowie alle Geschäfte, die der Verwaltungsrat als im Interesse der Gesellschaft erachtet. Im Öffentlichkeitsregister des Fürstentums Liechtenstein war sie unter diesem Namen vom 30. Oktober 2007 bis 28. Mai 2009 eingetragen. In weiterer Folge war unter derselben

Registernummer die "A Establishment", anschließend die "B GmbH" und nunmehr die "C" eingetragen.

Im Einkommensteuerbescheid 2008 vom 21. April 2010 hat das Finanzamt, nachdem die Festsetzung einer Zwangsstrafe aufgrund der nicht erfolgten Abgabe der Steuererklärungen für das Jahr 2008 und die Androhung einer weiteren Zwangsstrafe erfolglos geblieben war, die aus der Geschäftsführertätigkeit resultierenden Einkünfte im Schätzungswege mit 88.460,19 € ermittelt und als solche aus nichtselbständiger Arbeit in Ansatz gebracht.

Dagegen hat die steuerliche Vertretung unter Anschluss der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2008, der monatlichen Lohnabrechnungen, einer darauf basierenden Ermittlung der Einkünfte aus der Geschäftsführertätigkeit und einer detaillierten Auflistung über Ort und Dauer der Arbeitseinsätze Berufung erhoben und beantragt, die ermittelten Einkünfte in Höhe von 68.785,51 € zur Gänze als gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 steuerfrei zu behandeln, da der Berufungsführer während des gesamten Jahres in der Schweiz mit der Montage und Montageüberwachung von [...] beschäftigt gewesen sei und mit Ausnahme der Voraussetzung eines inländischen Arbeitgebers, die aber gegen den Grundsatz der Arbeitnehmerfreizügigkeit des Art. 45 AEUV verstoße, alle für die Steuerbefreiung erforderlichen Voraussetzungen erfülle. Zur Höhe der Einkünfte wurde angemerkt, dass ein Teil des Gehaltes für Dezember 2008 (2.291,78 SFr) nicht ausbezahlt worden sei und dieser Betrag wie auch die Gehälter für die Monate Jänner und Februar 2010 (richtig wohl: 2009) eingeklagt worden seien.

Nachdem das Finanzamt hinweisend darauf, dass der Name des Berufungsführers im Firmenwortlaut aufscheine und daher der Verdacht nahe liege, dass er Gesellschafter der X Establishment sei, um diesbezügliche Stellungnahme und Vorlage sämtlicher zur Aufklärung des Sachverhaltes geeigneter Unterlagen ersucht hatte, hat die steuerliche Vertretung mit Schreiben vom 11. Juni 2010 einen beglaubigten Auszug aus dem Öffentlichkeitsregister, den Dienstvertrag sowie die Bilanz (Bericht der Revisionsstelle an den Inhaber der Gründerrechte über die Prüfung der Jahresrechnung 2007/2008) vorgelegt und angemerkt, dass der Berufungsführer über keine weiteren Unterlagen betreffend die X Establishment verfüge.

Mit Berufungsvorentscheidung hat das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid 2008 dahingehend abgeändert, dass die mit 74.751,79 € ermittelten Einkünfte aus der Geschäftsführertätigkeit als solche aus selbständiger Arbeit in Ansatz gebracht wurden. Begründend wurde ausgeführt, der Berufungsführer habe den im Vorhalteverfahren geäußerten Verdacht nicht entkräftet und es müsse in freier Beweiswürdigung daher davon ausgegangen werden, dass er wesentlich Beteiligter im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 gewesen sei und damit Einkünfte aus selbständiger Arbeit bezogen habe. Eine Überprüfung des Vorliegens der Voraussetzungen des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 erübrige sich daher.

Im Vorlageantrag hat die steuerliche Vertretung wiederum beantragt, die Einkünfte als solche aus nichtselbständiger Arbeit zu werten und als gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 steuerfrei zu behandeln. Der Berufungsführer bestreite vehement die Annahme des Finanzamtes, dass er an der X Establishment wesentlich beteiligt gewesen sei, da er weder einen Gesellschaftsvertrag unterschrieben noch Gründungskapital einbezahlt habe. Es sei zwar vorgesehen gewesen, dass er 30% des Gründungskapitals beibringe, dies sei jedoch nie geschehen. Wie aus dem Öffentlichkeitsregister (Angaben zur Verwaltung) hervorgehe, sei der Berufungsführer nur als Geschäftsführer ausgewiesen, nicht aber als Mitglied.

Mit Schreiben vom 30. November 2012 teilte der Unabhängige Finanzsenat der steuerlichen Vertretung mit, dass angesichts des dargelegten Sachverhaltes der Schluss des Finanzamtes betreffend eine wesentliche Beteiligung des Berufungsführers an der X Establishment, nicht von der Hand zu weisen sei, zumal aus den vorgelegten Unterlagen (Auszug aus dem Öffentlichkeitsregister, Dienstvertrag, Bilanz) nicht entnommen werden könne, wem die X Establishment tatsächlich zuzurechnen gewesen sei bzw. wer im Streitjahr Inhaber der Gründerrechte bzw. wirtschaftlich Begünstigter gewesen sei und ersuchte unter Hinweis auf die erhöhte Mitwirkungspflicht bei Auslandssachverhalten neuerlich um Vorlage entsprechender Unterlagen (zB Gründungsurkunden, Mandatsverträge, Zessionsurkunden, Beistatuten).

Die steuerliche Vertretung teilte daraufhin per E-Mail vom 3. Dezember 2012 mit, der Berufungsführer sei im gegenständlichen Zeitraum Geschäftsführer der X Establishment gewesen und mit seinem Arbeitgeber im Unfrieden auseinander gegangen. Insbesondere habe es unterschiedliche Auffassungen über die Gehaltsansprüche gegeben, die der Berufungsführer beim zuständigen Gericht in Liechtenstein eingeklagt habe. Bei dieser Verhandlung sei er (der steuerliche Vertreter) persönlich als Zeuge anwesend gewesen und habe die Berechnung der geltend gemachten Gehaltsansprüche erläutert. In weiterer Folge hätten sich die Streitparteien geeinigt. Da der Berufungsführer nur Geschäftsführer der Gesellschaft gewesen sei, sei es ihm unmöglich, die angeforderten Unterlagen beizubringen, da er diese nicht erhalten werde. Ein Nachweis, dass beim Gericht in Liechtenstein eine arbeitsrechtliche Klage eingebracht worden sei, werde auf Wunsch übermittelt.

Darauf Bezug nehmend teilte der Unabhängige Finanzsenat der steuerlichen Vertretung mit, dass es angesichts des gegebenen Auslandssachverhaltes Sache des Berufungsführers sei, entsprechende Nachweise (zB auch Schriftverkehr betreffend die Gründung der Firma, die Namensgebung oder die Art der Geschäftsbeziehung zB betreffend Zurverfügungstellung von Arbeitsmitteln) für den von ihm behaupteten Sachverhalt zu erbringen und ersuchte um Vorlage der arbeitsrechtlichen Klage. Ergänzend wurde angemerkt, dass unter der Adresse

„Straße, Ort“ zahlreiche Unternehmen domiziliert seien und Abfragen des Finanzamtes (www.directories.ch; google) im Dezember 2007 für die X Establishment keine Ergebnisse gebracht hätten. Es werde daher gebeten, auch Nachweise dafür zu erbringen, dass am Firmensitz tatsächlich eine wirtschaftliche Tätigkeit entfaltet worden sei und zu belegen, über welche Räumlichkeiten die Firma dort verfügt habe, welche weiteren Mitarbeiter für die Firma tätig gewesen seien, welche Arbeitsmittel dem Berufungsführer zur Verfügung gestanden seien und wem diese zuzurechnen gewesen seien.

Am 22. Februar 2013 hat die steuerliche Vertretung das Protokoll über die Gerichtsverhandlung betreffend die vom Berufungsführer eingebrachten Klage sowie einen Auszug einer Internetrecherche betreffend die ...-Gruppe per E-Mail übermittelt. Ergänzend wurde ausgeführt, der Berufungsführer habe seinen Arbeitgeber geklagt, weil dieser offensichtlich den vereinbarten Lohn nicht ausbezahlt habe. Die Parteien hätten sich auf die Nachzahlung eines Betrages in Höhe von 11.500,00 SFr verglichen. Die frühere Gesellschaft „X Establishment“ sei nach seiner Internetrecherche offensichtlich in „B GmbH“ umbenannt worden, Alleingesellschafter dieser Gesellschaft sei die „B AG“, die eine Tochtergesellschaft der in Österreich ansässigen ...-Gruppe sein dürfte.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Berufungsführer hat seine Einkünfte aus der Tätigkeit als Geschäftsführer der X Establishment mit Sitz in Liechtenstein als solche aus nichtselbständiger Arbeit erklärt und hierfür die Steuerbefreiung gemäß [§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988](#) geltend gemacht, wohingegen das Finanzamt von einer wesentlichen Beteiligung des Berufungsführers ausgegangen ist und die Bezüge den Einkünften aus selbständiger Arbeit zugerechnet hat.

Der nach [§ 115 Abs. 1 BAO](#) die Abgabenbehörden treffenden Pflicht, die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlichen tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, steht gemäß [§ 119 Abs. 1 BAO](#) die Verpflichtung des Abgabepflichtigen gegenüber, die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände nach Maßgabe der Abgabenvorschriften vollständig und wahrheitsgemäß offenzulegen. In Erfüllung dieser Offenlegungspflicht haben die Abgabepflichtigen nach [§ 138 Abs. 1 BAO](#) auf Verlangen der Abgabenbehörde zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen. Kann ihnen ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung. Ob dabei eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist, hat die Abgabenbehörde

nach [§ 167 Abs. 2 BAO](#) unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen.

Hat der steuerlich bedeutsame Sachverhalt seine Wurzeln im Ausland, besteht nach Lehre und Rechtsprechung eine erhöhte Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen (vgl. ua. VwGH 28.10.2010, [2006/15/0326](#); VwGH 25.10.2006, [2004/15/0065](#), mwN; VwGH 19.10.2006, [2006/14/0109](#); Ritz, BAO⁴, § 115 Tz 10, mwN). Diese kommt dabei umso stärker zum Tragen, je geringer die amtlichen Ermittlungsmöglichkeiten im Ausland sind. In solchen Fällen muss der Abgabepflichtige von Anbeginn dafür sorgen, dass er den österreichischen Abgabenbehörden den maßgeblichen Sachverhalt im Bedarfsfall vollständig aufhellen und dokumentieren kann und liegt es in solchen Fällen daher vornehmlich an ihm, Beweise für die Aufklärung der auslandsbezogenen Sachverhaltselemente beizuschaffen. Die Partei hat diesfalls durch konkrete und vollständige Aufklärung der Tatsachen den Anschein zu widerlegen, der sich für die Abgabenbehörde auf Grund der ihr zur Kenntnis gelangten Umstände bot (vgl. VwGH 28.10.2010, [2006/15/0326](#) und VwGH 25.10.2006, [2004/15/0065](#)).

Dort, wo nach Lage des Falles nur die Partei Angaben zum Sachverhalt machen kann, findet die Pflicht zur amtswegigen Ermittlung des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes somit ihre Grenzen. Insofern besteht in solchen Fällen eine erhöhte Mitwirkungs-, Beweismittelbeschaffungs- und Vorsorgepflicht (vgl. VwGH 20.10.2010, [2005/13/0107](#) sowie Ritz, a.a.O., § 115 Tz 10, mwN). Verletzt die Partei diese ihre "erhöhte" Mitwirkungspflicht im Abgabenverfahren, so kann das dadurch bedingte Aufklärungsdefizit nicht der Abgabenbehörde angelastet werden.

Das Finanzamt hat im Vorhalt vom 19. Mai 2010 im Hinblick auf den in der Firmenbezeichnung aufscheinenden Namen des Berufungsführers den Verdacht geäußert, dass er an dieser wesentlich beteiligt im Sinne des [§ 22 Z 2 EStG 1988](#) ist und hat, nachdem die vorgelegten Unterlagen diesen Verdacht nicht zu entkräften vermochten, in der Berufungsvorentscheidung Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Ansatz gebracht. Der Unabhängige Finanzsenat hat im Vorhalt vom 30. November 2012 sowie in der E-Mail vom 11. Dezember 2012 unter Verweis auch auf die Rechtsnatur einer liechtensteinischen Anstalt, den zeitlichen Ablauf des Geschehens (Beendigung der inländischen Firma, Gründung der X Establishment in Liechtenstein, Namensänderung nach seinem Ausscheiden, Wiederaufnahme des inländischen Betriebes) darauf hingewiesen, dass die Schlussfolgerung des Finanzamtes nicht von der Hand zu weisen sei und um Vorlage Gegenteiliges belegender Unterlagen ersucht.

Somit wäre es jedenfalls Sache des Berufungsführers gewesen, das sich für die Behörde ergebende Bild zu widerlegen und die näheren Umstände seiner Geschäftsführungstätigkeit darzulegen bzw. den von ihm behaupteten Sachverhalt zu beweisen oder zumindest glaubhaft

zu machen, zumal die Behörde in Liechtenstein keine Erhebungen tätigen und sohin nur der Berufungsführer entsprechende Angaben machen kann. Trotz der Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung und mehreren Vorhalten hat der Berufungsführer gänzlich im Dunkeln gelassen, weshalb sein Name in der Firmenbezeichnung aufscheint, wer die tatsächlich Befürworteten der liechtensteinischen Anstalt sind und wem diese letztlich zuzurechnen ist. Auch das Ersuchen, Angaben zu der am Firmensitz entfalteten wirtschaftlichen Tätigkeit zu machen und entsprechende Nachweise vorzulegen, blieb unbeantwortet. Zutreffend ist zwar, dass der Berufungsführer im vorgelegten Auszug aus dem Öffentlichkeitsregister nicht als Beteiligter der X Establishment, sondern als deren Geschäftsführer ausgewiesen ist, ebenso wenig sind dort aber auch andere Beteiligte angeführt. Zudem kann es als Erfahrungstatsache angesehen werden, dass die wirtschaftlich Berechtigten einer nach liechtensteinischem Recht gegründeten Anstalt im Öffentlichkeitsregister nicht aufscheinen, zumal die Gründung üblicherweise durch einen Treuhänder erfolgt und die Gründerrecht aus Anonymitätsgründen in der Folge mittels einer Zessionsurkunde an den wirtschaftlich Berechtigten übertragen werden, sodass der Öffentlichkeit verborgen bleibt, wem eine Anstalt bzw. deren Vermögen tatsächlich zuzurechnen ist. Ebenso wenig geht aus der Bilanz, dem Dienstvertrag und dem Protokoll über die Verhandlung vor dem Fürstlichen Landgericht betreffend die Klage des Berufungsführers gegen die B (Schweiz) GmbH hervor, wem die X Establishment im Streitjahr zuzurechnen war. Abgesehen davon, dass auch von Gesellschafter-Geschäftsführern regelmäßig Dienstverträge abgeschlossen werden, kann aus der eingebrachten Klage und dem im Zuge der Gerichtsverhandlung geschlossenen Vergleich auf die Zahlung von 11.500,00 SFr an den Berufungsführer kein Rückschluss auf eine Nichtbeteiligung gezogen werden, liegt eine wesentliche Beteiligung im Sinne des [§ 22 Z 2 EStG 1988](#) doch bereits bei einem Anteil von 25% vor und ist nicht erkennbar, weshalb zB im Falle einer solchen Beteiligung bei mangelnder Vertragserfüllung eine Klage gegen die von Mehrheitsbeteiligten beherrschte selbständige juristische Person nicht erhoben werden können sollte.

Selbst wenn es zutreffen sollte, dass der Berufungsführer von der seinerzeitigen Arbeitgeberin die vom Unabhängigen Finanzsenat angeforderten Unterlagen nicht mehr erhalten hätte, wäre es zum einen an ihm gelegen, diesbezüglich Vorsorge zu treffen. Zum anderen wäre es ihm wohl möglich und zumutbar gewesen, näher zu erläutern, weshalb sein Name im Firmennamen vorkommt, welche Räumlichkeiten und Arbeitsmittel ihm von der X Establishment zur Verfügung gestellt wurden und welche weiteren Mitarbeiter dort beschäftigt waren sowie zumindest diesbezügliche Unterlagen (Schriftverkehr usgl.) vorzulegen.

Der Berufungsführer ist damit seiner Verpflichtung, den Sachverhalt vollständig aufzuklären, nicht nachgekommen und vermochte den sich für die Behörde ergebenden Anschein in keiner Weise zu widerlegen. Der von einer wesentlichen Beteiligung des Berufungsführers an der X

Establishment ausgehende Ansatz von Einkünften aus selbständiger Arbeit kann daher nicht als rechtswidrig erkannt werden.

Gegen die Höhe der in der Berufungsvorentscheidung in Ansatz gebrachten Einkünfte wurden im Vorlageantrag keine Einwendungen erhoben. Unbestritten ist weiters, dass das Besteuerungsrecht Österreich zukommt und die Einkünfte aus der Geschäftsführertätigkeit unter der Voraussetzung, dass der Berufungsführer wesentlich beteiligt war, nach innerstaatlichem Recht den Einkünften aus selbständiger Arbeit zuzurechnen sind (Einkünfte eines Gesellschafter-Geschäftsführers fallen zwar abkommensrechtlich unter die Zuteilungsnorm des [Art. 15 DBA-Liechtenstein](#) betreffend Einkünfte aus unselbständiger Arbeit, dies ändert aber nichts daran, dass Einkünfte eines wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers aus seiner sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweisenden Beschäftigung innerstaatlich nach [§ 22 Z 2 EStG 1988](#) zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit zählen; vgl. dazu VwGH 19.12.2006, [2005/15/0158](#)).

Die Steuerbefreiung gemäß [§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988](#) setzt, wie das Finanzamt bereits ausgeführt hat, Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit voraus (vgl. Hofstätter – Reichel, Die Einkommensteuer – Kommentar, § 3 Tz 17.1; Jakom/Laudacher, EStG, 2011, § 3 Rz 30) und kann im Berufungsfall folglich nicht zur Anwendung kommen. Eine Überprüfung der diesbezüglichen weiteren Voraussetzungen erübrigt sich daher.

Der Berufung konnte insoweit daher kein Erfolg beschieden sein. Der angefochtene Bescheid war sohin im Umfang der Berufungsvorentscheidung abzuändern.

Feldkirch, am 7. März 2013