



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., W., vertreten durch AWIT Allgemeine Wirtschaftstreuhand Gesellschaft m.b.H., 1060 Wien, Capistrangasse 4/9, gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg betreffend Einkommensteuer 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Hingewiesen sei zunächst darauf, dass auch für die Veranlagungsjahre 2002 bis 2004 Berufungsverfahren offen waren, über die mit Berufungsentscheidungen UFS 20.5.2008, RV/2770-W/07 und RV/2771-W/07, abgesprochen wurden.

Der Berufungswerber (Bw.) ist Geschäftsführer eines international tätigen Konzerns. Er ist in verschiedenen Ländern für die Entwicklung des jeweiligen Marktes für den Konzern zuständig gewesen. Der Konzern betreibt die Entwicklung seines Vertriebes in den einzelnen Ländern, indem er den jeweiligen Länderorganisationen Ressourcen, die eine optimale Marktentwicklung gewährleisten sollen, zur Verfügung stellt. Die Tätigkeit des Bw. in den einzelnen Ländern ist Teil dieses Entwicklungsprogrammes. Die Länderorganisationen wiederum kaufen diese Dienstleistungen zu und bezahlen dafür "Royalties" an den Konzern.

---

Zwischen den Parteien des Verwaltungsverfahrens ist unstrittig, dass der Bw. aus dieser Tätigkeit Einkünfte aus selbständiger Arbeit bezieht und er im Streitzeitraum seinen Mittelpunkt der Lebensinteressen in Österreich gehabt hat. Unstrittig ist auch, dass dem Bw. seine Bezüge zentral von der Organisation in den Vereinigten Staaten ausbezahlt werden, seine Tätigkeit aber den jeweiligen Ländern zuzurechnen ist.

Der Bw. hat seine Einkommensteuererklärung 2005 in elektronischer Form eingereicht. Über Aufforderung des Finanzamtes hat er eine Beilage zur Steuererklärung eingebracht, in der er sein Welteinkommen angegeben und dieses Welteinkommen nach Maßgabe der genau angeführten Arbeitstage auf insgesamt 16 Länder aufgeteilt hat. Die Arbeitstage waren mit 106 angegeben, davon wurden in Österreich 18 Tage erbracht; die in den anderen Ländern geleisteten Arbeitstage haben zwischen einem und 13 betragen. In der Beilage wurde weiters der anwendbare Artikel des jeweiligen DBAs, das Erfordernis einer festen Einrichtung sowie die jeweilige Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (Anrechnungs- oder Befreiungsmethode) angegeben. Diejenigen Einkünfte, die einen Staat betroffen haben, für den gemäß dem geltenden DBA die Befreiungsmethode anwendbar ist – insgesamt handelte es sich hierbei um Einkünfte in Höhe von 164.345,17 € – seien nur im Rahmen des Progressionsvorbehaltes zu erfassen. Die Tätigkeit in diesen Ländern hat zwischen einem und 11 Arbeitstagen betragen.

Das Finanzamt hat demgegenüber im angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2005 auch diese Einkünfte im vollen Umfang der österreichischen Besteuerung unterzogen und begründend auf die oben zitierten für die Vorjahre ergangenen Berufungsentscheidungen vom 20.5.2005 verwiesen. Dagegen richtet sich die Berufung des Bw.

In der nach Durchführung eines Mängelbehebungsverfahrens nachgereichten Begründung brachte der Bw. vor, seine Tätigkeit komme den Volkswirtschaften der jeweiligen Länder zugute, sodass auch eine steuerliche Zuordnung in die einzelnen Länder tunlich und gegeben sei. Aus abrechnungstechnischen und Verwaltungsvereinfachungsgründen sei das Entgelt des Bw. zentral von der Organisation in den Vereinigten Staaten ausbezahlt worden, anstatt dass er von einer Vielzahl von Ländern Bezüge erhalte. Seine Tätigkeit sei jedoch ausschließlich den jeweiligen Ländern und nicht ausschließlich Österreich oder den USA zuzurechnen. Daher seien seine Bezüge anhand eines Tages-Schlüssels auf die jeweiligen Länder aufgeteilt worden.

Als Geschäftsführer der jeweiligen Länderorganisationen habe der Bw. selbstverständlich über eine administrative Infrastruktur in den jeweiligen Ländern verfügt. Die Nutzung dieser Infrastruktur sei Teil der von den Länderorganisationen zu leistenden "Royalties" und könne daher sehr wohl als "angemietet" betrachtet werden. Es sei auch selbstredend, dass das Büro

des Geschäftsführers - schon aufgrund der Vertraulichkeit seiner Tätigkeiten - nicht von anderen Mitarbeitern benutzt werde. Was die zeitliche Komponente betreffe, so gebe es keinen Sachverhaltsbestandteil, der annehmen ließe, dass die Tätigkeit des Bw. lediglich vorübergehender Natur bzw. von vornherein zeitlich befristet gewesen wäre.

Das Finanzamt legte die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz vor.

Die Berufungsbehörde richtete an den Bw. ein Schreiben folgenden Inhalts:

„Strittig ist wie in den Vorjahren, ob eine Aufteilung Ihrer gesamten Einkünfte auf die Staaten zu erfolgen hat, in denen Sie im Streitjahr tätig waren. Von steuerlicher Relevanz ist diese Frage aber nur in Hinblick auf diejenigen Staaten, für die die jeweiligen DBAs die Befreiungsmethode (verbunden mit dem Progressionsvorbehalt) vorsehen. In der Zuteilung der Besteuerungsrechte betreffend die Einkünfte aus selbständiger Arbeit folgen die entsprechenden DBA dem Artikel 14 (alt) des OECD-Musterabkommens. Entscheidend ist somit, ob Sie in den Tätigkeitsstaaten über eine feste Einrichtung im Sinn dieser Bestimmung verfügt haben.“

Sachverhaltsmäßig steht fest, dass Sie in den für diesen Berufungsfall relevanten Staaten im Streitjahr bloß zwischen einem Tag und elf Tagen tätig waren. Wie schon in der Berufungsentscheidung vom 20.5.2008, RV/2771-W/07, vertritt die Berufungsbehörde die Ansicht, dass bei einer derartig kurzen Tätigkeit das erforderliche zeitliche Element nicht vorliegt. Auch das statische Element scheint nicht gegeben zu sein, da bei einer Tätigkeit von einem Tag bis elf Tagen von einer Verfügungsmacht über die Räumlichkeiten nicht auszugehen ist. Verwiesen wird in diesem Zusammenhang auf das Erkenntnis des VwGH vom 25.11.1992, [91/13/0144](#), in dem der Gerichtshof ausführt, für das Vorliegen einer "festen Einrichtung" eines Gesellschafter-Geschäftsführers sei ein Mitbenutzungsrecht an einem Schreibtisch nicht ausreichend. Vielmehr sei 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 und weitere Hilfsmittel zur Ausübung der Geschäftsführertätigkeit zur Verfügung stehen.

Es wird Ihnen Gelegenheit geboten, das Vorliegen der (ausschließlichen) Verfügungsmacht je ange- sprochenem Staat durch geeignete Unterlagen nachzuweisen. Ein Indiz hierfür wäre auch der Umstand, dass der jeweilige Staat sein Besteuerungsrecht auch tatsächlich ausgeübt hat, weshalb um Mitteilung gebeten wird, ob in den DBA-Staaten eine Besteuerung der (anteiligen) Einkünfte erfolgt ist. Zutreffendfalls wird um Übermittlung eines Besteuerungsnachweises gebeten.“

In einer persönlichen Besprechung ist der Bw. der in diesem Schreiben zum Ausdruck kommenden Rechtsmeinung nicht mehr entgegen getreten.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Artikel 14 Abs. 1 (alt) des OECD-Musterabkommens lautet:

"Einkünfte, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus einem freien Beruf oder aus sonstiger selbständiger 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 eine feste Einrichtung zur Verfügung, so dürfen die Einkünfte im anderen Staat besteuert werden, jedoch nur insoweit, als sie dieser festen Einrichtung zugerechnet werden können.“

Unstrittig ist, dass der Bw. in den Streitjahren iSd jeweiligen Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung als in Österreich ansässig anzusehen ist. Strittig ist im Berufungsfall ausschließlich, ob der Bw. in den Staaten, in denen er außerhalb von Österreich als Geschäftsführer

---

führer tätig gewesen ist, über eine "feste Einrichtung" iSd Art. 14 (alt) des OECD-Musterabkommens verfügt hat. Sämtliche im Berufungsfall anwendbaren DBAs entsprechen diesem Artikel 14 Abs. 1 (alt) des OECD-Musterabkommens.

Für Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit steht somit dem Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht zu, außer der Person steht im anderen Vertragsstaat (=Tätigkeitsstaat) für die Ausübung ihrer Tätigkeit gewöhnlich eine feste Einrichtung zur Verfügung. Wie bereits das Finanzamt in der Begründung zum Einkommensteuerbescheid 2003 zutreffend ausgeführt hat, müssen die Kriterien für eine gewöhnlich zur Verfügung stehende feste Einrichtung kumulativ gegeben sein:

1. Die Verfügungsmacht darüber muss beim Pflichtigen liegen,
2. Die Arbeit muss dort auch tatsächlich ausgeübt werden,
3. Die Einrichtung darf nicht nur von vorübergehender Dauer sein.

Die Berufungsbehörde nimmt aus folgenden Gründen als erwiesen an, dass in diesen Staaten keine "feste Einrichtung" vorgelegen ist:

Bei einer Tätigkeit von bloß 1 - 11 Tagen im Kalenderjahr ist das erforderliche zeitliche Element ebenso wenig gegeben wie das statische Element, da bei einer derartig kurzen Tätigkeit von einer Verfügungsmacht über die Räumlichkeiten nicht ausgegangen werden kann. Dem Bw. wurde auch Gelegenheit geboten, diese Annahme durch die Vorlage geeigneter Unterlagen zu entkräften.

In der Berufungsbegründung hat der Bw. nur ausgeführt, er habe als Geschäftsführer der jeweiligen Länderorganisationen selbstverständlich über eine administrative Infrastruktur in den jeweiligen Ländern verfügt. Dies wird nicht in Zweifel gezogen, sagt aber noch nichts über das zeitliche und statische Element aus. Wenn der Bw. weiters angibt, die Nutzung dieser Infrastruktur sei Teil der von den Länderorganisationen zu leistenden "Royalties" und könne daher sehr wohl als "angemietet" betrachtet werden, so ist dem zu entgegnen, dass eine Anmietung der Räumlichkeiten durch den Bw. ganz offensichtlich nicht erfolgt ist. Völlig unglaublich ist auch, dass bei einer derartig kurzen Tätigkeit im jeweiligen Land ihm ein etwaig vorhandenes Büro exklusiv ganzjährig zur Verfügung gestanden hat. Dass die Tätigkeit des Bw. selbst nicht bloß vorübergehender Natur bzw. von vornherein zeitlich befristet gewesen ist, ist nicht entscheidungsrelevant, kommt es im Berufungsfall doch vielmehr nur auf den Umfang der zeitlichen Verfügungsmacht über die erforderliche Infrastruktur an.

---

Da somit auch im Streitjahr in den Ländern, für die die Erfassung der Einkünfte bloß im Rahmen des Progressionsvorbehaltes begehrt wird, keine feste Einrichtung bestanden hat, steht das Besteuerungsrecht auch für die diese Länder betreffenden Einkünfte Österreich zu.

Wien, am 8. September 2010