



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Gde, Str, vom 25. September 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 24. Juli 2008 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber, der in Österreich wohnt, ist diplomierte Wirtschaftsprüfer sowie Geschäftsführer der in Liechtenstein ansässigen T AG, an welcher er zu 25 % beteiligt ist. Unternehmensgegenstand der T AG ist die geschäftsmäßige Ausübung von Wirtschafts- und Buchprüfungen sowie die Steuer- und Unternehmensberatung.

In der am 18. Juni 2007 beim Finanzamt eingereichten Einkommensteuererklärung für das Jahr 2005 gab der Berufungswerber unter Progressionsvorbehalt steuerbefreite Auslandseinkünfte in Höhe von 34.669,00 € an, wobei 19.803,52 € bzw. 30.943,00 CHF (Umrechnungskurs 0,64) auf seine Tätigkeit für die T AG entfielen. In einem beiliegenden Schreiben führte der Berufungswerber aus, dass er der T AG Honorarnoten aus seiner Tätigkeit als selbständiger Wirtschaftsprüfer in Rechnung gestellt habe und dass er keinerlei Geschäftsführerhonorare aus der T AG bezogen habe. Die Besteuerung dieser Einkünfte stehe Liechtenstein zu.

Mit Ergänzungersuchen des Finanzamtes vom 30. Juli 2007 wurde der Berufungswerber betreffend der T AG unter anderem aufgefordert, nachfolgende Unterlagen vorzulegen: Bilanz,

Gewinn- und Verlustrechnung, Steuererklärung und Steuerbescheid, Bestätigung bzw. Bescheid der Liechtensteinischen Steuerbehörde bezüglich der an den Berufungswerber erfolgten Dividendenzahlungen sowie Unterlagen, aus denen sich ein möglicher Sachbezug ableiten lasse.

Mit Antwortschreiben vom 7. September 2007 legte der Berufungswerber dem Finanzamt die geforderten Unterlagen vor.

Am 24. Juli 2008 erließ das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2005, mit dem die Einkommensteuer mit 4.989,17 € festgesetzt wurde, wobei das Finanzamt die Bezüge des Berufungswerbers aus seiner Tätigkeit für die T AG in Höhe von 19.803,52 € als in Österreich steuerpflichtige Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit behandelte und diese ohne Progressionsvorbehalt der Berechnung der Einkommensteuer unterwarf. Zur Begründung verwies das Finanzamt auf die am 1. Dezember 2005 abgehaltene Besprechung, in der der Berufungswerber darauf hingewiesen worden sei, dass bei einer nur 25 %igen Beteiligung die Einkünfte aus der Tätigkeit für die T AG als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gelten würden und diese als Grenzgängereinkünfte zu versteuern seien (vgl. dazu die diesbezügliche Aktennotiz des Finanzamtes vom 1. Dezember 2005 über die mit dem Berufungswerber durchgeführte Besprechung).

Dagegen erhob der Berufungswerber innerhalb offener, verlängerter Frist am 25. September 2008 Berufung, mit der er die Aufhebung des Einkommensteuerbescheids 2005 begehrte. Begründend wurde von ihm ausgeführt, dass er nicht wie im Einkommensteuerbescheid 2005 festgestellt, Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit beziehe, sondern Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit, für welche gemäß Art. 14 DBA Österreich-Liechtenstein das Besteuerungsrecht Liechtenstein zustehe. Er stehe in keinerlei Dienstverhältnis zur T AG. Auch die mit der Gesellschaft geschlossene Geschäftsführungsvereinbarung vom 10. April 2000 enthalte keinerlei in § 47 EStG 1988 aufgeführte Merkmale eines Dienstverhältnisses. Auch eine Besteuerung gemäß Art. 15 Abs. 4 DBA Österreich-Liechtenstein in Verbindung mit § 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend die Besteuerung von Einkünften der Gesellschafter-Dienstnehmer liechtensteinischer Kapitalgesellschaften (BGBl. II Nr. 215/2001), wonach das Besteuerungsrecht für solche Einkünfte Österreich zustehe, komme nicht in Betracht.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 1. Oktober 2008 wies das Finanzamt die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2005 als unbegründet ab und begründete dies nach Wiedergabe des Sachverhalts im Wesentlichen wie folgt:

Gemäß § 1 der zum DBA Liechtenstein ergangenen Verordnung betreffend die Besteuerung von Einkünften der Gesellschafter-Dienstnehmer liechtensteinischer Kapitalgesellschaften,

BGBI. II Nr. 215/2001, richte sich die Aufteilung der Besteuerungsrechte bei Dienstnehmern von Kapitalgesellschaften ungeachtet einer allfälligen Beteiligung des Dienstnehmers an der Gesellschaft stets nach Art. 15 des Abkommens. Die Tätigkeit eines Geschäftsführers einer liechtensteinischen Aktiengesellschaft sei somit unter Art. 15 DBA Liechtenstein zu subsumieren und führe innerstaatlich im Falle einer 25 % nicht übersteigenden Beteiligung zu Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit.

Die Vergütung von Leistungen auf der Basis von Honorarrechnungen ändere nichts an der Qualifikation der Einkünfte, wenn durch das fortdauernde Wirken im operativen Bereich der Gesellschaft eine Eingliederung in den betrieblichen Organismus vorliege, wie dies gegenständlich der Fall sei (zB scheine der Berufungswerber auf dem Korrespondenzpapier der T AG als einziger Geschäftsführer auf). Die neuere VwGH-Rechtsprechung zum wesentlich beteiligten Geschäftsführer (VwGH 10.11.2004, 2003/13/0018) verbiete aber unter Anwendung eines Größenschlusses im Wege eines argumentum a maiori ad minus eine strengere Beurteilung im Hinblick auf die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses erforderlichen Voraussetzungen bei einem nicht wesentlich beteiligten Geschäftsführer.

Im Übrigen sei der Berufungswerber bislang jeden Nachweis für seine Behauptung schuldig geblieben, dass im gegenständlichen Fall sämtliche Merkmale eines Dienstverhältnisses im Sinne der gegenseitig aufeinander verweisenden Bestimmungen des § 47 Abs. 2 EStG 1988 und § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG 1988 fehlen sollten. Die Geschäftsführungsvereinbarung sei trotz Aufforderung auch mit der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2005 nicht vorgelegt worden.

Der Umstand, dass es sich bei der T AG um eine bloße Abwicklungs-gesellschaft handeln sollte, ändere nichts daran, dass diese gegenüber den Kunden als Vertragspartner auftrete und daher das entsprechende Unternehmerrisiko zu tragen habe und nicht die an ihr beteiligten Gesellschafter, sodass sich eine solche Konstruktion grundlegend von einer Mitunternehmerschaft unterscheide. Der Zweck dieser Vorgangsweise sei zufolge der eigenen Ausführungen des Berufungswerbers (Anmerkung: Schreiben vom 20. Juli 2005) nämlich geradezu die Haftungsminderung beim einzelnen Wirtschaftsprüfer gewesen. Die fehlende Haftung des Wirtschaftsprüfers bzw. das Abwälzen der Haftung auf eine Kapitalgesellschaft führe aber, zusammen mit anderen Merkmalen, wie die bereits erwähnte organisatorische Eingliederung in den Betrieb, sowie des Umstandes, dass gegenständlich ein Dauerschuldverhältnis vorliege, da die Dienstleistungen aufgrund eines Vertrages aus dem Jahr 2000 bis heute erbracht würden, jedenfalls dazu, dass die gegenständlichen Einkünfte als solche aus nichtselbständiger Arbeit zu werten seien.

Es sei daher auch ohne Bedeutung, in welcher Weise die aus der Geschäftsführertätigkeit für die T AG erzielte Einkünfte zu qualifizieren wären, wenn die Tätigkeit nicht für die Gesellschaft

geleistet werden würde. Im Übrigen würde selbst eine Qualifikation der Einkünfte als solche aus selbständiger Arbeit nicht zu einer Steuerfreistellung führen, da der Berufungswerber im Namen der T AG in Österreich ansässige Kunden vor inländischen Behörden vertrete. Dies schließe aber nach der Rechtsprechung (VwGH 19.3.2008, 2005/15/0076) eine Zurechnung der Einkünfte an die ausländische Betriebsstätte und somit ein Besteuerungsrecht Liechtensteins an diesen Einkünften aus.

Mit Anbringen vom 31. Oktober 2008 stellte der Berufungswerber einen Antrag auf Entscheidung über die Berufung betreffend Einkommensteuer 2005 durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Mit Vorlagebericht des Finanzamtes vom 19. Jänner 2009 wurde die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Berufungsentscheidung wird folgender entscheidungswesentlicher Sachverhalt zugrunde gelegt:

Der Berufungswerber ist seit 1996 in Liechtenstein als selbständiger Wirtschaftsprüfer tätig. Neben dieser Tätigkeit ist der Berufungswerber Geschäftsführer der im Februar 2000 gegründeten T AG, an welcher er zu 25 % beteiligt ist. Die Geschäftsführertätigkeit für die T AG übt der Berufungswerber seit 1. April 2000 auf Basis einer am 10. April 2000 getroffenen Geschäftsführervereinbarung aus.

Wohnhaft ist der Berufungswerber in Gde, Str, von wo aus er in sein in FLD, Str., gelegenes Büro fährt, welches er von der T AG angemietet hat. Die Adresse seines Büros ist ident mit der Firmenanschrift der T AG.

Tätigkeitsbereiche der T AG sind Wirtschaftsprüfung, Steuerberatung, Unternehmensberatung und Buchhaltung. Konzessionsträger ist der Berufungswerber. Die interne Verwaltung (Administration) der T AG wird von einer angestellten Sekretärin erledigt.

Die T AG tritt als Revisionsstelle für verschiedene Liechtensteiner Unternehmen auf. Die Prüfung dieser Unternehmen erfolgt unter anderem durch den Berufungswerber. Seine Prüfungstätigkeit stellte der Berufungswerber im Jahr 2005 der T AG jeweils monatlich mittels Honornoten auf Basis der Honorarordnung für Wirtschaftsprüfer der schweizerischen Treuhandkammer in Rechnung. Die T AG stellte dann ihrerseits Rechnungen an die jeweiligen geprüften Körperschaften, Anstalten und Stiftungen.

Gewinnausschüttungen der T AG an ihre Gesellschafter erfolgten im Jahr 2005 nicht.

Die getroffenen Feststellungen beruhen auf den mit Vorhaltsbeantwortung vom 7. September 2007 eingereichten Unterlagen, das Schreiben des Berufungswerbers vom 20. Juli 2005, dem Aktenvermerk vom 15. Juli 2005 über das am 11. Juli 2005 zwischen dem Finanzamt und dem Berufungswerber geführte Telefonat, der Homepage der T AG, den Auszügen der FMA Liechtenstein über die Revisionsgesellschaften und ihre Konzessionsträger, dem Protokoll der außerordentlichen Generalversammlung der E AG (nunmehr T AG) vom 10. April 2000 und der Geschäftsführervereinbarung vom 10. April 2000, aus der sich ergibt, dass der Berufungswerber mit der Führung der Geschäfte der T AG rückwirkend mit 1. April 2000 auf unbestimmte Zeit unter Einhaltung einer dreimonatigen Kündigungsfrist gegen laufende monatliche Verrechnung mit der Führung der Geschäfte der T AG betraut wurde und die Verrechnung auf Basis der Honorarordnung für Wirtschaftsprüfer der schweizerischen Treuhandkammer erfolgt.

Wie dem Schreiben des Berufungswerbers vom 20. Juli 2005 zu entnehmen ist, entspricht es auch dem eigenen Selbstverständnis des Berufungswerbers, dass er als Geschäftsführer der T AG auftritt ("*Ich trete als Geschäftsführer der Gesellschaft auf ...*"), sodass zusammen mit der verwendeten Terminologie in der Geschäftsführungsvereinbarung (siehe zB Präambel: "*Herr Z übt seine Geschäftsführertätigkeit unter den folgenden Konditionen aus.*") und in dem Protokoll der ao. Generalversammlung der E AG ("*Die Geschäftsführervereinbarung wurde am 10. April 2000 vom Verwaltungsrat der E AG und Herrn R Z als Geschäftsführer unterzeichnet.*") die Feststellung zu treffen war, dass der Berufungswerber für die T AG als Geschäftsführer tätig ist. Die Feststellungen hinsichtlich der Art seiner Tätigkeit bzw. der konkreten Abwicklung der Prüfungstätigkeit beruhen auf den Angaben des Berufungswerbers (siehe Schreiben vom 20. Juli 2005).

Strittig ist, ob die Einkünfte, die der Berufungswerber aus seiner Tätigkeit für die T AG bezieht, unter Art. 14 oder unter Art. 15 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und dem Fürstentum Liechtenstein zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (BGBl. Nr. 24/1971; in der Folge: DBA-Liechtenstein) zu subsumieren sind, sohin ob dem Fürstentum Liechtenstein das Besteuerungsrecht zufällt, weil es sich um Einkünfte aus selbständiger Arbeit im Sinne des Art. 14 DBA-Liechtenstein handelt, oder ob der Republik Österreich das Besteuerungsrecht aufgrund der Grenzgängerregelung des Art. 15 Abs. 4 DBA-Liechtenstein zusteht, weil es sich um Einkünfte aus unselbständiger Arbeit im Sinne des Art. 15 DBA-Liechtenstein handelt.

Art. 3, 14, 15 und 23 des DBA-Liechtenstein lauten auszugsweise:

"Artikel 3 – Allgemeine Definitionen

(1)...

(2) Bei Anwendung des Abkommens durch einen Vertragstaat hat, wenn der Zusammenhang nichts anderes erfordert, jeder nicht anders definierte Ausdruck die Bedeutung, die ihm nach dem Recht dieses Staates über die Steuern zukommt, welche Gegenstand des Abkommens sind.

Artikel 14 – Selbständige Arbeit

(1) Einkünfte, die eine in einem Vertragstaat ansässige Person aus einem freien Beruf oder aus sonstiger selbständiger Tätigkeit ähnlicher Art bezieht, dürfen nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, dass die Person für die Ausübung ihrer Tätigkeit in dem anderen Vertragstaat regelmäßig über eine feste Einrichtung verfügt. Verfügt sie über eine solche feste Einrichtung, so dürfen die Einkünfte in dem anderen Staat besteuert werden, jedoch nur insoweit, als sie dieser festen Einrichtung zugerechnet werden können.

(2) Der Ausdruck „freier Beruf“ umfasst insbesondere die selbständig ausgeübte wissenschaftliche, literarische, künstlerische, erzieherische oder unterrichtende Tätigkeit sowie die selbständige Tätigkeit der Ärzte, Rechtsanwälte, Ingenieure, Architekten und Wirtschaftstreuhänder.

Artikel 15 – Unselbständige Arbeit

(1) Vorbehaltlich der Artikel 16, 18, 19 und 20 Absatz 2 dürfen Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, dass die Arbeit in dem anderen Vertragstaat ausgeübt wird. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so dürfen die dafür bezogenen Vergütungen in dem anderen Staat besteuert werden.

(2) Ungeachtet des Absatzes 1 dürfen Vergütungen, die eine in einem Vertragstaat ansässige Person für eine in dem anderen Vertragstaat ausgeübte unselbständige Arbeit bezieht, nur in dem erstgenannten Staat besteuert werden, wenn

- a) der Empfänger sich in dem anderen Staat insgesamt nicht länger als 183 Tage während des betreffenden Steuerjahres aufhält, und
- b) die Vergütungen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden, der nicht in dem anderen Staat ansässig ist, und
- c) die Vergütungen nicht von einer Betriebsstätte oder einer festen Einrichtung getragen werden, die der Arbeitgeber in dem anderen Staat hat.

(3) Regelmäßig wiederkehrende Bezüge oder Unterstützungen die von den österreichischen Bundesbahnen an liechtensteinische Staatsangehörige, die ihren Wohnsitz in Liechtenstein haben, mit Rücksicht auf ihre gegenwärtige oder frühere Dienst- oder Arbeitsleistung gewährt werden (Besoldungen, Löhne, Ruhe- oder Versorgungsgenüsse u. dgl.), unterliegen der Besteuerung nur in Liechtenstein.

(4) Einkünfte aus unselbständiger Arbeit solcher Personen, die in einem Vertragstaat in der Nähe der Grenze ansässig sind und im anderen Staat in der Nähe der Grenze ihren Arbeitsort haben und sich in der Regel an jedem Arbeitstag von ihrem Wohnort dorthin begeben (Grenzgänger), werden in dem Vertragstaat besteuert, in dem sie ansässig sind. Der Staat des Arbeitsortes ist jedoch berechtigt, von den erwähnten Einkünften eine Steuer von höchstens vier vom Hundert im Abzugsweg an der Quelle zu erheben.

Artikel 23 – Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung

(1) Bezieht eine in Österreich ansässige Person Einkünfte oder hat sie Vermögen und dürfen diese Einkünfte oder dieses Vermögen nach diesem Abkommen in Liechtenstein besteuert werden, so nimmt Österreich, vorbehaltlich des Absatzes 2, diese Einkünfte oder dieses Vermögen von der Besteuerung aus; Österreich darf aber bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen oder das übrige Vermögen dieser Person den Steuersatz anwenden, der anzuwenden wäre, wenn die betreffenden Einkünfte oder das betreffende Vermögen nicht von der Besteuerung ausgenommen wären.

(2) Bezieht eine in Österreich ansässige Person Einkünfte, die nach den Artikeln 7, 10, 11, 12, 13 Absatz 2, 15 und 16 in Liechtenstein besteuert werden dürfen, so rechnet Österreich auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der der in Liechtenstein gezahlten Steuer entspricht. Der anzuerkennende Betrag darf jedoch den Teil der vor der Anrechnung ermittelten Steuer nicht übersteigen, der auf die Einkünfte entfällt, die aus Liechtenstein bezogen werden.

(3) ...

(4) ..."“

Der Verwaltungsgerichtshof (VwGH) hat im Erkenntnis vom 19. Dezember 2006, 2005/15/0158 (Anmerkung: zur Einordnung der Einkünfte eines wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers), ausgeführt, dass in Ansehung des Art. 3 Abs. 2 DBA-Liechtenstein (anders als nach Art. 3 Abs. 2 des OECD-Musterabkommens) Begriffe, deren Bedeutung aus dem Abkommen selbst nicht erschlossen werden kann, nach der jeweiligen innerstaatlichen Rechtslage im Zeitpunkt des Abschlusses des Abkommens zu interpretieren sind (so genannte statische Betrachtung). Diese Rechtsauffassung behielt der VwGH auch in seinem Erkenntnis vom 28. November 2007, 2006/14/0057, bei (vgl. auch VwGH 20.09.2001, 2000/15/0116 zum DBA-Schweiz).

Da Bezüge von Gesellschafter-Geschäftsführern weder in Art. 14 noch in Art. 15 DBA-Liechtenstein genannt sind und deren abkommensrechtliche Beurteilung aus dem Abkommen selbst somit nicht unmittelbar hervorgeht, ist im Sinne der oben zitierten Rechtsprechung im vorliegenden Fall die innerstaatliche Rechtslage im Zeitpunkt des Abschlusses des Abkommens einschließlich der seinerzeit bestehenden Rechtsprechung maßgeblich.

Das DBA-Liechtenstein wurde am 5. November 1969 unterzeichnet und trat am 7. Dezember 1970 in Kraft. Dem EStG 1967 war eine dem § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 bzw. eine dem § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG 1988 vergleichbare Regelung fremd.

Zum Zeitpunkt des Abschlusses des DBA-Liechtenstein bzw. im zeitlichen Geltungsbereich des EStG 1953 und 1967 hat der VwGH im Einklang mit dem Schrifttum stets die Auffassung vertreten, dass auch der Gesellschafter-Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft – ungeachtet dieser Doppelstellung – in einem Dienstverhältnis zur Gesellschaft steht und dass seine Bezüge, soweit sie eine angemessene Entlohnung für die Tätigkeit in der Gesellschaft darstellen,

zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehören; lag keine angemessene Entlohnung vor, wurden die Bezüge den Einkünften aus Kapitalvermögen zugeordnet. Selbst bei Einmanngesellschaften, bei denen der Gesellschafter auch Geschäftsführer war, lagen ebenfalls grundsätzlich Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit vor. Dieser Beurteilung lag die Ansicht zugrunde, dass das Rechtsverhältnis von Gesellschafter-Geschäftsführern zu ihren Gesellschaften deswegen die Kriterien eines steuerlichen Dienstverhältnisses erfülle, weil nur die Gesellschaft als solches als Unternehmer angesehen werden könne und die Gesellschafter-Geschäftsführer in den Betrieb der Gesellschaft organisatorisch eingegliedert seien (vgl. VwGH 5.10.1951, 1155/49; VwGH 16.11.1959, 2521/56; VwGH 17.09.1963, 1010/61; siehe auch Zapletal/Hofstätter, EStG 1967, § 19 Tz 2 und § 36 Abs. 3 Tz 3; vgl. auch Hofstätter/Reichel, EStG 1972, § 47 Tz 6).

Dass bei der hier gegebenen Sachlage nur die T AG als Unternehmer angesehen werden kann und nicht der Berufungswerber, soll anhand der in Liechtenstein geltenden gesetzlichen Regelungen (PGR und WPRG) betreffend Revisionsgesellschaften verdeutlicht werden:

Nach liechtensteinischem Recht haben revisionspflichtige Körperschaften (wie zB AGs nach Art. 350 liPGR oder GmbHs nach Art. 400 f liPGR) und Anstalten (vgl. Art. 544 liPGR), einschließlich Stiftungen (vgl. Art. 552 § 27 liPGR) zwecks Kontrolle der Gebarung Revisionsstellen einzurichten. Zur Ausübung einer Tätigkeit einer Revisionsstelle sind gemäß Art. 191a liPGR Wirtschaftsprüfer und Revisionsgesellschaften nach dem liWPRG sowie Treuhänder bzw. Treuhandgesellschaften mit einer Bewilligung nach Art. 7 Abs. 1 Bst. f bzw. Art. 31 Abs. 1 liTrHG berechtigt. Nach Art. 6a Abs. 1 liWPRG bedarf die Ausübung der Tätigkeit als Revisionsgesellschaft einer Bewilligung der Finanzmarktaufsicht. Eine Voraussetzung für die Erteilung einer solchen Bewilligung ist unter anderem, dass ein diplomierter Wirtschaftsprüfer die in Art. 7 liWPRG aufgeführten Tätigkeiten (Buch- und Abschlussprüfungen, Beratung in den Bereichen Finanz- und Rechnungswesen, Steuern, Finanzierung, Organisation und Informatik) leitet und dafür als verantwortlicher Geschäftsführer zeichnet (vgl. Art. 6a Abs. 2 lit. c liWPRG).

Für den vorliegenden Fall ergibt sich damit, dass die T AG als Revisionsstelle für die von ihr geprüften Körperschaften, Anstalten und Stiftungen eingesetzt wurde und nicht das Einzelunternehmen des Berufungswerbers. Damit liegt das Unternehmerwagnis aber bei der T AG und nicht beim Berufungswerber. Sie allein ist für die Akquisition von Kunden verantwortlich und trägt diesen gegenüber die Haftung aus der von ihr als Revisionsstelle übernommenen Prüfungstätigkeit. In gleicher Weise trägt sie das Ausfallsrisiko für die ihren Mandanten in Rechnung gestellten Honorarforderungen.

Die Eingliederung in den betrieblichen Organismus des Berufungswerbers in die T AG ergibt sich demgegenüber aus dem Umstand, dass eine Revisionsgesellschaft als juristische Verbandsperson nur durch natürliche Personen handeln kann; nur durch natürliche Personen kann sie die ihr als Revisionsstelle zukommenden Aufgaben erfüllen. Wie und durch welche natürliche Person dies zu geschehen hat, ist unter anderem in Art. 6a Abs. 2 lit. c liWPRG und in den Art. 9a ff liWPRG geregelt. Dadurch, dass der Berufungswerber der T AG seine Konzession zur Vornahme von gewerbsmäßigen Revisionstätigkeiten zur Verfügung stellte sowie dadurch, dass der Berufungswerber von der T AG mit Geschäftsführungsvereinbarung vom 10. April 2000 auf unbestimmte Zeit als Geschäftsführer im Sinne des Art. 6a Abs. 2 lit. c liWPRG gegen monatliche Entlohnung eingesetzt wurde, ist die organisatorische Eingliederung des Berufungswerbers in den betrieblichen Organismus der T AG jedenfalls gegeben.

Im Übrigen ist davon auszugehen, dass es sich bei den Zuwendungen an den Berufungswerber um eine angemessene Entlohnung für seine Tätigkeit für die T AG handelte, da sich diese zum einen an der Honorarordnung für Wirtschaftsprüfer der schweizerischen Treuhandkammer orientierte und zum anderen vom Berufungswerber Unterlagen vorgelegt wurden, aus denen ersichtlich ist, dass an die Gesellschafter der T AG im Jahr 2005 (so wie in den Vorjahren) keine Gewinne ausgeschüttet worden sind.

In Anwendung der zum EStG 1953 und 1967 bereits zitierten innerstaatlichen Rechtslage und Rechtsprechung betreffend der Bezüge von Gesellschafter-Geschäftsführern ergibt sich somit, dass die hier in Rede stehenden Bezüge des Berufungswerbers aus seiner Prüfungstätigkeit als Gesellschafter-Geschäftsführer der T AG mangels diesbezüglicher Unternehmereigenschaft des Berufungswerbers sowie aufgrund der organisatorischen Eingliederung in den Geschäftsbetrieb der T AG Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit darstellen.

Zählen die Einkünfte eines Gesellschafter-Geschäftsführers einer Kapitalgesellschaft im Zeitpunkt des Abschlusses des DBA-Liechtenstein nach österreichischem Besteuerungsrecht aber nicht zu den selbständigen, sondern zu den nichtselbständigen Einkünften, kommt abkomensrechtlich nicht die Zuteilungsnorm für selbständige Tätigkeit im Sinne des Art. 14 DBA-Liechtenstein, sondern jene für unselbständige Arbeit im Sinne des Art. 15 DBA-Liechtenstein zur Anwendung. Der Berufungswerber ist somit nicht dadurch in seinen Rechten verletzt worden, dass das Finanzamt im angefochtenen Bescheid die Zuteilungsregelungen des Art. 15 des DBA-Liechtenstein angewandt hat.

Da die Bezüge des Berufungswerbers als Gesellschafter-Geschäftsführer als Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit einzustufen waren und aufgrund der Grenzgängereigenschaft des Berufungswerbers die Grenzgängerregelung des Art. 15 Abs. 4 DBA-Liechtenstein anzuwenden war, war spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 22. August 2013