



## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Berufungswerbers, vertreten durch WTH, vom 27. September 2001 gegen die Bescheide des Finanzamtes AA vom 20. September 2001 betreffend Einkommensteuer für den Zeitraum 1999 bis 2000 entschieden:

Die angefochtenen Bescheide und die Berufungsvorentscheidungen vom 10. Mai 2002 werden gemäß § 289 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl Nr. 1961/194 idgF, unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz gemäß § 289 Abs. 1 BAO aufgehoben.

### **Entscheidungsgründe**

Über den Berufungswerber, der ein XY-Büro betrieb, wurde mit 30.3.1994 der Konkurs eröffnet. Nach Vollzug der Schlussverteilung gem. § 139 BAO wurde der Konkurs mit Beschluss vom 18.5.2000 aufgehoben, auf die Konkursgläubiger entfiel dabei eine Quote von 0,4652%. Mit Schriftsatz vom 6.3.2000 teilte der Masseverwalter mit, dass "im Jahr 1999 keine Einnahmen waren". Der Berufungswerber reichte für dieses und das Folgejahr weder Steuererklärungen ein noch übermittelte er der Abgabenbehörde eine sonstige Eingabe, in welcher er über die Einkommens- und persönlichen Verhältnisse in den Veranlagungszeiträumen 1999 und 2000 Auskunft gegeben hätte. Erhebungen des Finanzamtes AA und der Großbetriebsprüfung BB aufgrund einer anonymen Anzeige ergaben, dass der Berufungswerber in den Jahren 1999 und 2000 für beide Unternehmen der ABC-Unternehmensgruppe (A-GmbH und B-GmbH; im Folgenden ABC genannt) auf Provisionsbasis als Vermögensberater tätig war und hieraus Einnahmen in Höhe von 454.811 ATS (1999) und 1.067.522 ATS (2000) erzielte. Mit

Bescheiden vom 20. September 2001 unterzog das Finanzamt diese Einkünfte unter Berücksichtigung von Werbungskosten in Höhe von 15 v.H. der Einnahmen der Einkommensteuer.

Mit Schriftsatz vom 27.9.2001 legte die steuerliche Vertreterin des Berufungswerbers Berufung gegen die Einkommensteuer für die Jahre 1999 und 2000 ein und wendet sich darin gegen die Vorschreibung der Einkommensteuer dem Grunde nach, da der Berufungswerber seit 1996 in der Bundesrepublik Deutschland (im Folgenden: BRD) ansässig und mit seinem Unternehmen in der BRD tätig sei. Seine Einkünfte würden in der BRD erklärt und versteuert. Entsprechende Unterlagen und Beweise lägen in der Kanzlei auf und könnten bei Bedarf dem Finanzamt zur Prüfung vorgelegt werden. Daraufhin führte die Abgabenbehörde erster Instanz eine Prüfung der Aufzeichnungen gem. § 151 Abs. 1 BAO hinsichtlich der Umsatz- und Einkommensteuer 1998 – 2000 durch. In Tz 16 des Betriebsprüfungsberichtes vom 13.5.2002 wird festgestellt:

*"Im gegenständlichen Fall gab der Pflichtige W., Str.ZZ als Wohnadresse an. Lt. Auskunft des Meldeamtes der Stadt W. ist der Pflichtige an dieser Adresse mit seinem Hauptwohnsitz gemeldet. Außerdem wohnt auch die Gattin des Pflichtigen an dieser Adresse.*

*Weiters hat er durch die Firma ABC (Firmensitz in BB ), für die er in den strittigen Jahren ausschließlich tätig war (mit Ausnahme kurzfristiger Reiseleitertätigkeit für ein ebenfalls inländisches Reiseunternehmen) und seine Kunden, die zu über 90% aus dem Inland stammen, seine wirtschaftlichen Beziehungen überwiegend in Österreich.*

*Aus den eigenen Aufzeichnungen des Pflichtigen geht hervor, dass er sich in den Jahren 1999 (ca 320 Tage) und 2000 (ca 230 Tage) überwiegend im Inland aufgehalten hat. Es trifft daher keinesfalls zu, dass sich der Pflichtige in diesem Zeitraum nur "einige Tage" in Österreich aufgehalten hat, wie in der Berufungsschrift angeführt wurde. Aus den Reiseabrechnungen geht eindeutig hervor, dass die Vertragsabschlüsse zum weitaus überwiegenden Teil in Österreich getätigt wurden. Dies wird auch in der Berufungsschrift (Anm.: Berufung vom 12.9.2001 gegen den Bescheid über die Pfändung einer Geldforderung) ausdrücklich erwähnt. Dort wird nämlich ausgeführt, dass der Pflichtige "der Mann vor Ort" ist, der die Bedürfnisse des Kunden erhebt und bei Entsprechen Vertragsabschlüsse tätigt. Es trifft daher nicht zu, dass der Pflichtige die Abschlüsse von Deutschland aus getätigt hat.*

*Ob dem Pflichtigen in Deutschland ein Gewerbeschein ausgestellt wurde, ist nach ho. Ansicht für diese Betrachtungsweise unerheblich.*

*Die Firma ABC , von der der Pflichtige seine Einnahmen bezieht, hat ihren Sitz im Inland, der Pflichtige hat freien Zugang zu den Büros in S., W. und CC und seine Kunden stammen fast ausschließlich aus dem Inland.*

*Selbst wenn Österreich nicht als Ansässigkeitsstaat angesehen werden würde, wären dadurch die Voraussetzungen für eine Betriebsstätte im Inland erfüllt und die daraus erzielten Einnahmen wären jedenfalls in Österreich steuerpflichtig."*

In den Tz. 17 bis 24 des Berichtes werden die Positionen Einnahmen von der Fa. ABC und als Reiseleiter, Reisekosten ABC, Reisekosten Reiseleiter, Kfz-Kosten, pauschale Betriebsausgaben und die Gewinnermittlungen gem. § 4 Abs. 3 EStG 1988 dargelegt. Die Provisionseinnahmen wurden entsprechend den Kontoauszügen der Fa. ABC in Höhe von 454.811 ATS (1999) und 1.067.522 ATS (2000) angesetzt. Hinsichtlich der Reisekosten im Zusammenhang mit der ABC legte das Finanzamt eigene Aufzeichnungen des Berufungswerbers zu Grunde und ging von einer durchschnittlichen Reisedauer von 10 Stunden aus, brachte jedoch einen Verpflegungsmehraufwand für Reisen im Zielgebiet des Heimatortes und den umliegenden Bezirken als weiterem Mittelpunkt der Tätigkeit nicht zum Ansatz. Die Fahrten nach Berlin stünden nach Ansicht des Prüfers nicht im Zusammenhang mit der Erzielung der Einkünfte aus der ABC und stellten sohin keine Betriebsausgaben dar. Eventuelle geringfügige, betriebsbedingte Fahrten nach Berlin (für Geschäftsanbahnungen) seien durch das angesetzte Abgabepauschale in Höhe von 5 v.H. der Einnahmen abgedeckt. Die Kfz-Kosten setzte der Prüfer mit den tatsächlichen Kosten an, wobei die Treibstoffkosten auf der Basis der sich aus den vorgelegten Unterlagen ergebenden Fahrleistung errechnet und Versicherungs- sowie Reparaturaufwand geschätzt wurden. Die weiteren bei den Gewinnermittlungen zum Ansatz gebrachten Aufwendungen wurden in Anlehnung an die in der BRD eingereichten Steuererklärungen abgezogen.

Den Feststellungen des Betriebsprüfungsberichtes folgend erließ die Abgabenbehörde erster Instanz die Berufungsvorentscheidungen vom 10. Mai 2002 und setzte darin die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit 450.858 ATS (1999) und 719.590 ATS (2000) an.

Mit Schriftsatz vom 16.5.2002 stellte die steuerliche Vertreterin des Berufungswerbers den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und beantragte die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung. Zur Begründung verweist das Vorbringen auf die Ansässigkeit des Berufungswerbers in der BRD und den Umstand, dass der Berufungswerber in der BRD auch unbeschränkt steuerpflichtig veranlagt werde, sodass eine Besteuerung in Österreich nicht zu erfolgen habe. Auch seien bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlagen in Österreich Aufwendungen (Fahrtkosten und Versicherungen) in der BRD für den Betrieb nicht anerkannt und nicht in Abzug gebracht worden, obwohl diese Aufwendungen angefallen seien. Die Veranlagung habe in Österreich nicht stattzufinden, weil eine unbeschränkte Steuerpflicht in Österreich nicht gegeben sei.

In seiner Stellungnahme vom 8.8.2002 hierzu verwies der Prüfer betreffend den Punkt des Vorliegens der unbeschränkten Steuerpflicht in Österreich auf Tz. 16 des Bp-Berichtes und führte zu den nichtanerkannten Aufwendungen aus:

*"Fahrtkosten:*

*Der Pflichtige konnte im Prüfungsverfahren nicht aufzeigen, wie oft, bzw. zu welchem betrieblichen Zweck er nach Deutschland (Borgsdorf– Berlin) reisen musste. Abschlüsse mit Kunden in Berlin bzw. Borgsdorf wurden nicht nachgewiesen. Außerdem wurde lt. Tz. 22 ein Pauschalbetrag für nicht nachgewiesene Betriebsausgaben im Schätzungswege als Aufwand anerkannt (1999: öS 22.741,--;*

2000: öS 53.376, --). Damit sind auch eventuelle betriebsbedingte Aufwendungen für Reisen nach Deutschland abgegolten).

*Versicherungen:*

*Zahlungen an eine inländische bzw. vergleichbare ausländische Pflichtversicherung wurden im Prüfungszeitraum nicht geleistet bzw. wurden im Zuge der Prüfung keine Nachweise für solche Zahlungen erbracht.*

*Wenn der Pflichtige in seinem Vorlageantrag mit "nicht anerkannten Versicherungsaufwendungen" die Zahlungen für die diversen Prämienkonten der ABC meint, so übersieht er, dass es sich dabei nicht um Pflichtversicherungsbeiträge, sondern um Prämien für freiwillige Privatversicherungsverträge handelt."*

Mit Bedenkenvorhalt vom 18.5.2005 brachte der Unabhängige Finanzsenat dem Berufungswerber die Stellungnahme des Betriebsprüfers zur Kenntnis und ersuchte für den Fall der Aufrechterhaltung des Berufungsbegehrens um Konkretisierung der Aufwendungen nach Art, Entstehungsgrund und Höhe sowie deren belegmäßigen Nachweis.

In Beantwortung dieses Vorhaltes teilte die steuerliche Beraterin mit Schreiben vom 22.6.2005 mit, dass der Berufungswerber mit seinem ursprünglich in W. angesiedelten XY-Unternehmen in Konkurs gegangen sei. Aufgrund des Gewerbeentzuges sei der Aufbau einer gesicherten Existenz in Österreich nicht mehr möglich gewesen, weshalb der Berufungswerber auf Anraten seines Anwaltes hin versucht habe, in der BRD Fuß zu fassen.

Der Berufungswerber habe dann in Berlin Borgsdorf einen Betrieb eröffnet, wobei die wirtschaftliche und berufliche Ausrichtung nicht ganz klar gewesen sei. Der Berufungswerber habe ursprünglich im Bereich XY gearbeitet. Nachdem dies in der BRD erfolglos gewesen sei, habe er in der BRD versucht, mit einem Schneeballsystem (wie Tupperware o.ä.) sein Auskommen zu finden, bis er später seinen Betrieb in der BRD auf Vermögensberatung und Reiseleitung ausgedehnt und fixiert habe. Der Berufungswerber habe seinen Betrieb von der BRD aus betrieben. Aufgrund seiner alten Kontakte in die Heimat wurden von ihm immer mehr Kunden in Österreich betreut und er habe seine Kunden dann einem österreichischen Versicherungs- und Kapitalunternehmen ABC zugeführt, weil er einsehen musste, dass die Kunden nicht gerne Veranlagungen in der BRD tätigten und ihm sohin der wirtschaftliche Erfolg versagt geblieben wäre.

Der Berufungswerber habe sämtliche Einkünfte und Umsätze in der BRD erklärt und wurde in der BRD auch rechtskräftig veranlagt. Wenn nun Österreich auf das Besteuerungsrecht für diese Einkünfte Anspruch erhebt, so läge eine unzulässige Doppelbesteuerung vor.

Zu den Fragen des Bedenkenvorhaltes wurde im Schreiben vom 22.6.2005 ausgeführt, dass gemeint gewesen sei, dass die Steuerhoheit in der BRD liege und die in der Steuerklärung in der BRD geltend gemachten Aufwendungen auch zum Ansatz kämen. Ein Besteuerungsrecht dafür stehe Österreich nicht zu.

Der Prüfer nehme im Prüfungsbericht an, dass ein Betrieb in der BRD nicht vorgelegen habe und somit die Fahrtkosten BRD und die Aufwendungen in der BRD nicht anzuerkennen seien. Dem sei entgegenzuhalten, dass der Berufungswerber in den Jahren davor, in den in Österreich veranlagten Jahren und auch danach in der BRD die Einkünfte erklärt hat, und diese Einkünfte in der BRD auch rechtskräftig veranlagt worden seien.

In der Berufung seien die in der BRD angefallenen Reisekosten gemeint gewesen, welche im Veranlagungsverfahren in der BRD geltend gemacht worden seien.

Der Berufungswerber sei in der BRD nicht versicherungspflichtig gewesen. Anstelle einer Pflichtversicherung in der BRD habe der Berufungswerber lediglich eine private Versicherung in der BRD, welche an die Stelle einer Pflichtversicherung getreten sei. Durch die eigene Absicherung sei der Berufungswerber weder in der BRD noch in Österreich der Allgemeinheit zur Last gefallen, sodass die Abzugsfähigkeit der bezahlten Prämien vertreten werde. Der belegmäßige Nachweis sei bereits in den Erklärungen für die BRD berücksichtigt worden und den dem Finanzamt vorliegenden Aufstellungen zu entnehmen.

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

Gemäß Artikel 31 Abs. 2 lit. b des Abkommens vom 24. August 2000, BGBl. III Nr. 182/2002 zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen tritt dieses einen Monat nach Austausch der Ratifikationsurkunden in Kraft und ist bei den nicht im Abzugswege zu erhebenden Steuern auf die Steuern anzuwenden, die für Zeiträume ab dem 1. Jänner des Kalenderjahres erhoben werden, das auf das Jahr folgt, in dem das Abkommen in Kraft getreten ist. Der Austausch der Ratifikationsurkunden hat am 18.7.2002 stattgefunden, womit dieses Abkommen erstmals hinsichtlich des Steuerjahres 2003 anzuwenden ist (Philipp-Loukota-Jirousek, Internationales Steuerrecht, Anm. 2 zu Art. 31 des Abkommens). Im vorliegenden Berufungsfall sind Bescheide in Streit gezogen, welche die Veranlagungszeiträume 1999 und 2000 betreffen. Die streitgegenständlichen Sachverhalte sind deshalb noch auf der Grundlage der Bestimmungen des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Republik Österreich zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und Vermögen sowie der Gewerbesteuern und der Grundsteuer vom 4. Oktober 1954, BGBl. 221/1955, i.d.F. des Änderungsabkommens vom 8.7.1992, BGBl. 361/1994, - im Folgenden: DBA – zu beurteilen.

Gemäß Artikel 1 Abs. 2 DBA hat eine natürliche Person einen Wohnsitz im Sinne dieses Abkommens in dem Vertragsstaat, in dem sie eine Wohnung innehat unter Umständen, die darauf schließen lassen, dass sie die Wohnung beibehalten und benutzen wird. Wenn sie in keinem der Vertragsstaaten einen Wohnsitz hat, gilt als Wohnsitz der Ort ihres gewöhnlichen Aufenthaltes.

Nach den anlässlich der Besprechung vom 31.10.2001 dem Prüfer getätigten Angaben habe der Berufungswerber ein Zimmer in der (vormals) ehelichen Wohnung in W., Str.ZZ, lebe aber von der Gattin getrennt. Diese Adresse scheint nach den Erhebungen der Betriebsprüfung auch über den Streitzeitraum hinaus als Zustelladresse verschiedenster geschäftlicher Poststücke auf (z.B. Mobilkom 11/00, Steuerberater Friedrich 16.11.2001). In der BRD mietete der Berufungswerber mit Vertrag vom 15.1.1999 in Borgsdorf eine Wohngelegenheit, welche ebenfalls aus einem Zimmer mit Mitbenützung der Küche und Sanitärräume bestand. Das Mietverhältnis wurde mit 15.1.1999 begonnen und auf unbestimmte Dauer bei monatlicher Kündigungsmöglichkeit abgeschlossen.

Die Wohnsitzdefinition des Art. 1 DBA stimmt mit jener des § 26 Abs. 1 BAO wortgleich überein, sodass den in der Judikatur hierzu entwickelten Grundsätze auch dort Bedeutung zukommt, wo das DBA auf das Vorliegen eines Wohnsitzes abstellt (vgl. Steiner-Jirousek, Index Internationales Steuerrecht, Ansässigkeit und DBA-Auslegung, S. 129). Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes liegt eine Wohnung im Sinne des § 26 BAO dann vor, wenn eingerichtete Räume vom Abgabepflichtigen jederzeit ohne wesentliche Änderung zum Wohnen benützt werden können und die ihm nach Größe und Ausstattung ein seinen persönlichen Lebensverhältnissen entsprechendes Heim bieten, wobei weder Standesgemäßheit in Hinblick auf Ausstattung und Größe noch eine Nutzung ausschließlich durch den Abgabepflichtigen gefordert werden (VwGH 7.7.1967, Zl. 1860/66, 28.2.73, Zl. 1356/72). Wesentlich ist lediglich, dass der Abgabepflichtige die Eigennutzung nach seinen Plänen gestalten kann (VwGH 4.11.1980, 3235/79).

Nach den Angaben des Berufungswerbers verfügt er im Inland über eine Wohnmöglichkeit, welche der in der BRD angemieteten vergleichbar (Zimmer mit Mitbenützung der Allgemeinräume) und – somit auch nach dem Verständnis des Berufungswerbers - im Sinne der vorstehenden Ausführungen zweifelsfrei als Wohnsitz zu qualifizieren ist. Dass es ihm darin nicht möglich gewesen sei, die Nutzung nach seinen eigenen Plänen zu gestalten, wurde nicht einmal behauptet und widerspräche auch dem sich aus den der Betriebsprüfung vorgelegten Unterlagen ergebenden Bild unregelmäßiger Reisebewegungen innerhalb Österreichs und zwischen Österreich und Deutschland sowie der überwiegenden und z.T. Wochen und Monate dauernden Aufenthalte in Österreich. Nicht nur in der BRD, sondern auch im Inland liegt demnach ein Wohnsitz im Sinne des Art. 1 DBA und in der Folge ein solcher im Sinne des § 26 BAO vor, sodass entgegen dem Berufungsvorbringen auch die in § 1 Abs. 2 EStG 1988 normierten Voraussetzungen für die unbeschränkte Steuerpflicht des Berufungswerbers erfüllt sind.

Im materiellen Teil der Doppelbesteuerungsabkommen wird die Vermeidung einer Doppel- oder Doppelnichtbesteuerung dadurch bewirkt, dass mittels Zuteilungsregeln festgelegt wird, welche Besteuerungsverzichte die beiden Vertragsstaaten leisten müssen, indem vorhandene Besteuerungsrechte entzogen werden (Loukota, Internationale Steuerfälle, S. 150 f.). Die Wahrnehmung von Besteuerungsrechten durch einen Vertragsstaat hat sich demnach allein auf die abkommensgemäßen Zuteilungsregeln zu stützen. Weder liegt es in der Disposition des

Berufungswerbers, z.B. durch die Wahl, wo zuerst Erklärungen abgegeben werden oder welchen Staat er über Sachverhalte (teil)informiert, die Zulässigkeit der Wahrnehmung einer innerstaatlich eingeräumten Besteuerungsmöglichkeit zu lenken, noch kann eine – aus welchen Gründen immer – vorliegende zeitlich frühere Erfassung einer Einkunftsquelle durch einen Vertragsstaat den anderen Staat hindern, seine abkommensgemäßen Rechte in Anspruch zu nehmen. Der alleinige Verweis auf das Vorliegen einer rechtskräftigen Veranlagung kann daher nicht geeignet sein, die Behauptung des Berufungswerbers zu tragen, dass Österreich eine Steuerhoheit keinesfalls zukäme, zumal vom Berufungswerber auch nicht behauptet wurde, dass einschlägige Erhebungen und Überprüfungen seitens der deutschen Finanzbehörden durchgeführt worden seien.

Artikel 4 Abs. 1 DBA lautet: Bezieht eine Person mit Wohnsitz in einem der Vertragsstaaten als Unternehmer oder Mitunternehmer Einkünfte aus einem gewerblichen Unternehmen, dessen Wirkung sich auch auf das Gebiet des anderen Staates erstreckt, so hat der andere Staat das Besteuerungsrecht für diese Einkünfte nur insoweit, als sie auf eine dort befindliche Betriebsstätte des Unternehmens entfallen. Nach Abs. 2 dieser Bestimmung sollen daher dieser Betriebsstätte diejenigen Einkünfte zugewiesen werden, die sie als selbständiges Unternehmen durch eine gleiche oder ähnliche Tätigkeit unter denselben oder ähnlichen Bedingungen und ohne jede Abhängigkeit von den Unternehmen, dessen Betriebsstätte sie ist, erzielt hätte.

Wesentlich für die Entscheidung darüber, welchem der Vertragsstaaten die (anteiligen) Ergebnisse einer Einkunftsquelle zur Besteuerung überlassen sind, wären sohin Feststellungen darüber, welcher der Staaten als Wohnsitzstaat anzusehen ist, ob sich im anderen Staat eine Betriebsstätte befindet und welche der geltend gemachte Aufwendungen und erzielten Einkünfte dieser Betriebsstätte zuzuordnen sind. Insoweit Aufwendungen und Erträge dieser Betriebsstätte zuzuordnen sind, hat der Wohnsitzstaat gem. Art. 15 Abs. 1 und Abs. 3 von einer Besteuerung dieser Einkünfte unter Heranziehung derselben zum Progressionsvorbehalt Abstand zu nehmen.

Nach Artikel 16 des Abkommens ist dann, wenn eine Person in jedem der Vertragsstaaten einen Wohnsitz hat, soweit sich das Besteuerungsrecht nach dem Wohnsitz richtet, der Wohnsitz maßgebend, zu dem die stärksten persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen bestehen (Mittelpunkt der Lebensinteressen). Wenn dies nicht festzustellen ist, werden sich die obersten Finanzbehörden der Vertragsstaaten nach Art. 21 DBA verständigen.

Aus der vorliegenden Aktenlage geht hervor, dass:

- ☒ nach den Angaben des Berufungswerbers dieser versuchte, seit 1996 beruflich in Berlin im Bereich XY, danach mit einem Schneeballsystem und anschließend als Vermögensberater und Reiseleiter Fuß zu fassen,
- ☒ er Räumlichkeiten in Borgsdorf angemietet hat, welche als Büro gedient haben sollen. Hinweise auf eine betriebliche Tätigkeit sind jedoch nur für 1997 (Kopien von Einladungen zu geschäftlichen Ereignissen in das Büro an einen nicht festgelegten oder abgegrenzten Adressatenkreis) und

allenfalls 1998 aktenkundig (Fotos des Büros, in welchem die Regale mit von einem Schneeballsystems vertriebenen Artikeh gefüllt waren, zu welchen in den Streitjahren keine Einnahmen mehr erklärt wurden)

- ☒ sich nach den Ausführungen der Vorhaltebeantwortung das Kundenpotential der Einkunftsquelle Vermögensberatung wegen der alten Kontakte nach Österreich verlagert habe
- ☒ dass nach dem Berufungsvorbringen der Berufungswerber in der BRD ansässig sei und dort mit seinem Unternehmen tätig sei
- ☒ die Gewerbeerweiterung auf Vermittlung von Versicherungen und Geldanlagen sowie Bausparverträgen mit 13.3.1997 unterfertigt und unverändert mit Angabe des Wohnsitzes in Österreich am 4.1.1999 bei der Gemeindeverwaltung H.N. eingereicht wurde
- ☒ der Berufungswerber für 1999 in der BRD die Zusammenveranlagung mit seiner Gattin beantragte
- ☒ mit 15.1.1999 in der BRD ein Wohnsitz begründet wurde (s.o.)
- ☒ mit Schreiben vom 17.3.2000 dem Berufungswerber bestätigt wurde, dass nach Rücksprache mit dem Eigentümer die als Büro angemieteten Räume auch zur Wohnung geeignet sind und dieses Schreiben an "Bw. Software, z.Hd. Herrn Bw. " gerichtet ist.

Unstrittig liegt daher zumindest solange, als das mit 15.1.1999 begonnene Mietverhältnis aufrecht war, ein Wohnsitz im Sinne des Art. 1 DBA in der BRD vor.

Nicht gesagt ist damit aber, dass dieser Wohnsitz auch den Mittelpunkt der Lebensinteressen darstellte und eine Ansässigkeit in der BRD in den Streitjahren begründete, auf Grund derer bei der Anwendung der Abkommensbestimmungen die BRD als Wohnsitzstaat zu werten ist. Liegen Wohnsitze in beiden Vertragsstaaten vor, so sind die persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen zu durchleuchten, um festzustellen, zu welchem der Wohnsitze die engsten Beziehungen bestehen.

Die persönlichen Beziehungen umfassen die gesamte private Lebensführung des Steuerpflichtigen. Dazu zählen insbesondere seine familiären, gesellschaftlichen, kulturellen, religiösen und politischen Beziehungen ebenso wie die Entfaltung der persönlichen Interessen und Neigungen, wie z.B. die Mitgliedschaft und die Ausübung von Funktionärstätigkeit in einem Verein (Beck'sche Steuerkommentare, Lang/Schuch, Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland/Österreich, Rz. 9 zu Art. 16 DBA).

Zu dieser Frage hat die Abgabenbehörde zwar festgestellt, dass sich der Pflichtige an mehr Tagen in Österreich als in der BRD aufhielt, Post für den Berufungswerber an die Anschrift der (vormals) ehelichen Wohnung zugestellt wurde und die dortige polizeiliche Meldung des Berufungswerbers noch aufrecht war. Nicht jedoch hat sie sich damit auseinandergesetzt, dass Schriftstücke auch an die Adresse in der BRD gerichtet waren und der Berufungswerber in der Besprechung vom 31.10.2001 vorgebracht hat, dass er in der ehelichen Wohnung zwar ein Zimmer benützen könnte, aber grundsätzlich von der



Gattin getrennt lebe. Ob und seit wann dieser Sachverhalt vorlag, wurde nicht hinterfragt und auch weitere Erhebungen über die Umstände der persönlichen Nahebeziehungen zu den jeweiligen Wohnsitzen wie Familiensituation, Freundeskreis und soziale Einbindung wurden nicht angestellt.

Das Vorbringen des Berufungswerbers hierzu ist widersprüchlich, denn zum einen wendet er die (alleinige) Ansässigkeit in der BRD ein, zum anderen geht aus der für 1999 in der BRD eingereichten Einkommensteuererklärung hervor, dass der Berufungswerber damit das Vorliegen der Voraussetzungen des § 26 dEStG bestätigt, wonach er zumindest zu Beginn des Jahres 1999 noch nicht von der Gattin getrennt gelebt hat und zudem die Gattin in der BRD unbeschränkt steuerpflichtig war, d.h. diese einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt in der BRD hatte (§ 1 dEStG).

Ob und wann die Voraussetzungen für eine Zusammenveranlagung in der BRD nicht mehr vorlagen, kann daraus allein hingegen nicht geschlossen werden, denn § 26 dEStG fordert lediglich, dass die Voraussetzungen zu Beginn des Veranlagungszeitraumes gegeben sind oder während des Veranlagungszeitraumes eintreten. Die bei den bundesdeutschen Steuerbehörden eingereichten Erklärungen für 2000 und 2001 liegen ebenso wenig vor wie Meldedaten der BRD betreffend den Berufungswerber und dessen Gattin. Da aber nach den Erfahrungen des täglichen Lebens die stärksten persönlichen Beziehungen zu dem Ort bestehen, an dem die Person regelmäßig mit der Familie lebt (VwGH v. 30.1.1990, 89/14/0054) und bei einer verheirateten Person somit der Mittelpunkt der Lebensinteressen regelmäßig am Ort des Aufenthaltes zu finden ist (Beck'sche Steuerkommentare, Lang/Schuch, Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland/Österreich, Rz. 10 zu Art. 16 DBA) kommt den fehlenden Sachverhaltsermittlungen hierzu verstärkte Relevanz zu.

Der Berufungswerber vertritt weiters im Ergebnis die Ansicht, die behaupteten unternehmerischen Tätigkeiten in einem Büro in der BRD im Zusammenhalt mit der Anmietung der Wohngelegenheit würden einen alleinigen Wohnsitz in der BRD begründen, womit feststehe, dass von hier aus die Leitung auch des in den Streitjahren betriebenen Unternehmens stattgefunden habe und die in der BRD aufgelaufenen Bürokosten sowie die Fahrten nach Österreich Betriebsausgaben darstellten. Auf die Feststellungen der Betriebsprüfung, wonach in Österreich eine Betriebsstätte bestehe, geht der Berufungswerber nicht ein. In seinem wiederholten Vorbringen bezüglich der österreichischen Steuerhoheit ausschließenden Veranlagungen in der BRD übersieht er, dass selbst bei Zutreffen seiner Behauptung, wonach der Mittelpunkt der Lebensinteressen in der BRD gelegen und im deutschen Büro betriebliche Tätigkeiten ausgeführt worden seien, Art. 4 DBA anzuwenden und Österreich das Recht zugewiesen wäre, den auf die österreichische Betriebsstätte entfallenden Gewinn zu besteuern.

Die Abgabenbehörde wiederum unterließ weiterführende Erhebungen offenbar aus der Überlegung heraus, dass unter Annahme einer alleinigen Betriebsstätte im Inland, der sämtliche Einkünfte zuzurechnen sind, sich die Frage nach dem Mittelpunkt der Lebensinteressen steuerlich nicht auswirke, da weder eine Aufteilung der Einkünfte auf die Vertragsstaaten vorzunehmen noch ein Progressionsvorbehalt durchzuführen sei.

Im gegenständlichen Berufungsfall sind – wie bereits anfangs dargelegt – die Bestimmungen des revidierten Abkommens vom 4. Oktober 1954 anzuwenden. Anders als in Art. 5 des OECD-Musterabkommens, dem Art. 5 des ab 2003 anzuwendenden Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Republik Österreich nachgebildet ist, wird der Begriff der Betriebsstätte in Art. 4 DBA lediglich dahingehend definiert, dass Betriebsstätte im Sinne des Abkommens eine ständige Geschäftseinrichtung des gewerblichen Unternehmens, in der die Tätigkeit dieses Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird, ist. Weder in der Vertragsbestimmung selbst noch in den bezug habenden Ziffern 8 bis 11 des Schlussprotokolls zu dem Abkommen findet sich eine der Art. 5 Z. 4 lit. e OECD-Musterabkommen vergleichbare Ausnahme, wonach eine feste Geschäftseinrichtung zum ausschließlichen Zweck der Ausübung von vorbereitenden oder Hilfstätigkeiten nicht als Betriebsstätte gilt.

Auch wenn daher nach der Lage des Falles zahlreiche Hinweise dafür vorliegen, dass entgegen dem Berufungsvorbringen die Leitung des Unternehmens nicht in der BRD gelegen hat, besteht bei Vorliegen des behaupteten Tätigwerdens in der BRD die Möglichkeit, dass vorbereitende oder Hilfstätigkeiten in einer festen Einrichtung in der BRD ausgeführt wurden und ein Besteuerungsrecht der BRD an den dieser Betriebsstätte zuzurechnenden Einkünften besteht. Das Zutreffen dieser Konstellation hätte zur weiteren Folge, dass nach Art. 4 Abs. 1 DBA die Höhe jener Einkünfte zu ermitteln wäre, welche auf die Betriebsstätte in der BRD entfallen, um diese unter Progressionsvorbehalt steuerfrei zu stellen.

Da die Abgabenbehörde nicht von Art. 4 des anzuwendenden Abkommens, sondern von den Regelungen des OECD-Musterabkommens ausging (vgl. Tz 16 des Betriebsprüfungsberichtes), beließ sie es bei den Ermittlungen, welche ergaben, dass in Österreich eine Betriebsstätte vorliegt und hier aus – den eigenen Angaben des Berufungswerber folgend – die wesentlichen Tätigkeiten der Kundenbesuche und Vertragsabschlüsse (arg. "Mann vor Ort") getätigt wurden.

Damit fehlen jegliche Feststellungen zu den Fragen, ob und für welche Zeiträume in der BRD überhaupt ein Büro zur Verfügung stand und als solches genutzt, welche Tätigkeiten in Verbindung mit den festgestellten Einkünften dort vorgenommen wurden und ob eine Tätigkeitsverlagerung in die BRD überhaupt möglich und sinnvoll war. So liegt zwar der Mietvertrag vom 7.2.1997 über die Anmietung der als Büro bezeichneten Räumlichkeiten vor, wonach das Mietverhältnis beginnend mit 1.4.1997 auf 2 Jahre abgeschlossen wurde, sowie das Antwortschreiben des Vermieters vom 17.3.2000, woraus auf eine Mietvertragsverlängerung zu schließen ist. Bezüglich der Streitjahre ist der Aktenlage lediglich zu entnehmen, dass der Berufungswerber beim Vermieter angefragt hat, ob er diese Räumlichkeiten als Wohnung nutzen könnte und er daraufhin mit dem Antwortschreiben vom 17.3.2000 die Bestätigung und Zustimmung für eine Nutzung der Räume als Wohnung erhalten hat. Da nicht bekannt ist, wie lange das mit 15.1.1999 begonnene Mietverhältnis (zusätzliche Wohngelegenheit zu den als Büro gemieteten Räumen) aufrecht war, ist schon nicht ableitbar, ob für den gesamten Streitzeitraum eine feste Geschäftseinrichtung in der BRD vorhanden war. Die im Arbeitsbogen erliegenden Kopien von

Einladungen und Flugzettel lassen nämlich zur Nutzung der Räume Anhaltspunkte für eine unternehmerische Tätigkeit lediglich für das Jahr 1997 zu, und selbst die Fotos verweisen mit der Abbildung einer umfangreichen Lagerung und Ausstellung von Produkten des Schneeballsystems auf eine Nutzung des Büros in Zeiträumen vor den Streitjahren.

Es geht aus der Aktenlage weiters nicht hervor, welche Komponenten die Tätigkeit des Berufungswerbers umfasste und wie sich üblicherweise die Arbeitsabläufe gestalteten. Unstrittig betätigte sich der Berufungswerber als Vermögensberater und erbrachte Vertragsabschlüsse für die ABC. Wie er selbst in seiner Berufung vom 12.9.2001 gegen den Bescheid über die Pfändung einer Geldforderung ausführte, ist er im Wesentlichen der Mann vor Ort, der die Bedürfnisse der Kunden erhebt und bei Entsprechen den Vertragsabschluss tätigt. Zumindest die Erstkontaktaufnahme ist nach den Vereinbarungen im Vertrag mit der ABC vom 21.1.1999 auch gar nicht anders als durch persönlichen Kontakt möglich, denn in § 2, letzter Absatz des Vertrages ist es dem Berufungswerber unter Hinweis auf das Konsumentenschutzgesetz untersagt, Konsumenten anders als auf Grund einer Einladung und telefonisch zu kontaktieren. In der Besprechung vom 31.10.2001 wurde dem Prüfer bekannt gegeben, dass bereits in den Jahren 1999 und 2000 Mitarbeiterschulungen durchgeführt wurden. Weitere Angaben darüber, wann genau und in welchem Umfang diese Tätigkeit ausgeübt wurde, liegen nicht vor. Ebenso wenig wurde, z.B. im Wege von Mitarbeiterbefragungen, erhoben, ob diese Schulungen kostenlos waren oder ob die Schulungsbesuchern Entgelte leisteten. In letzterem Fall stellt sich die Frage, wer der (schlussendliche) Empfänger von diesen Entgelten war und welcher konkrete Leistungsgegenstand damit bezahlt wurde, z.B. Skripten, welche auch außerhalb von Schulungen verkauft wurden. Zu den konkreten in den Streitjahren gegebenen Arbeitsabläufen sind in der Aktenlage gleichfalls keine Anhaltspunkte zu finden. Die Kenntnis der Arbeitsabläufe ließe aber zuverlässige Rückschlüsse darauf zu, ob die nachhaltige Behauptung eines Tätigwerdens in der BRD – wenn auch nur in Form von vorbereitenden oder Hilfstätigkeiten – überhaupt den Tatsachen entsprechen kann und/oder sinnvoll durchführbar waren. In Anbetracht der indifferenten und immer wieder widersprüchlichen Angaben des Pflichtigen könnte die Befragung von Mitarbeitern bzw. der ABC auch hier wesentlich zur Sachverhaltsfeststellung beitragen und die Einsichtnahme in komplette Bearbeitungsakten des Berufungswerbers weitere Aufschlüsse geben.

Untrennbar mit den Erhebungen in Bezug auf das Vorliegen von Wohnsitzen (dem Grunde und der Qualifikation nach) und einer Betriebsstätte in der BRD wird auch die Lösung des Streites darüber verbunden sein, ob – und allenfalls in Bezug auf welches Betriebsstättenergebnis - unter Bedachtnahme auf die §§ 4 und 20 EStG 1988 die weiteren geltend gemachten Aufwendungen zugeordnet werden und Anerkennung finden können.

Zusammenfassend ergibt sich sohin, dass der für die Beurteilung der Streitsache maßgebliche Sachverhalt nicht vollständig vorliegt, sondern wesentliche Ermittlungen (§ 115 Abs. 1 BAO) unterlassen wurden. Die Berufsbehörde sieht sich deshalb dazu veranlasst, die angefochtenen

Bescheide und die Berufungsvorentscheidungen gemäß § 289 Abs. 1 BAO aufzuheben und die Rechtssache zur ergänzenden Sachverhaltsermittlung und neuerlichen Entscheidung an die Vorinstanz zurückzuverweisen.

Im Hinblick auf den Umfang der vorzunehmenden Verfahrensergänzungen war der Aufhebung der Vorrang vor der Fortsetzung der zweitinstanzlichen Ermittlungen zu geben. Da es sich im Berufungsfall um Sachverhalte mit unmittelbarem Bezug zum Ausland handelt, wird jedoch unter einem darauf hingewiesen, dass den Berufungswerber eine erhöhte Pflicht trifft, an der Erforschung der steuerungsrelevanten tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse mitzuwirken (Ritz<sup>2</sup>, Bundesabgabenordnung, Tz. 10 ff. zu § 115).

Gemäß § 284 Abs. 3 i.V.m. Abs. 5 BAO kann von der Durchführung der beantragten mündlichen Verhandlung abgesehen werden, wenn eine Aufhebung nach § 289 Abs. 1 BAO erfolgt oder eine Berufung nach § 275 BAO als zurückgenommen zu erklären ist. Um einen erhöhten Verwaltungsaufwand zu vermeiden, wurde deshalb von der Durchführung einer mündlichen Verhandlung abgesehen

Es war sohin wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden

Innsbruck, am 1. Juli 2005