



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Kopf und die weiteren Mitglieder Dr. Gerald Daniaux, Hr. Dörflinger und Mag. Michael Kühne im Beisein der Schriftführerin Veronika Pfefferkorn über die Berufungen des B, vertreten durch C, vom 23. November 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Bregenz vom 22. bzw. 25. Oktober 2007 betreffend

Einkommensteuer 2004 und 2005 sowie

Aufhebung gemäß § 299 BAO der Einkommensteuerbescheide für 2004 und 2005 nach der am 31. März 2009 in 6800 Feldkirch, Schillerstraße 2, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung gegen den Aufhebungsbescheid betreffend Einkommensteuer 2004 wird Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird ersatzlos aufgehoben.

Die Berufung gegen den Aufhebungsbescheid betreffend Einkommensteuer 2005 wird als unbegründet abgewiesen.

Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2004 vom 22.10.2007 wird als unzulässig (geworden) zurückgewiesen.

Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2005 vom 25.10.2007 wird als unbegründet abgewiesen..

Entscheidungsgründe

Mit Schreiben vom 17.9.2003 teilte der Berufungswerber, im folgenden Bw abgekürzt, durch seinen steuerlichen Vertreter dem Finanzamt mit: Er werde in Zukunft als Einzelunternehmer (Unternehmensberater) in Liechtenstein tätig sein. Zu diesem Zweck werde er in Liechtenstein ein Gewerbe für Unternehmensberatung, Projektmanagement, Organisationsentwicklung, Marketing etc. anmelden und ein Einzelunternehmen gründen. Mit den Einkünften aus der selbständigen gewerblichen Tätigkeit werde er in Liechtenstein steuerpflichtig sein. Er stelle den Antrag, die Einkommensteuervorauszahlungen für das Jahr 2004 mit Null festzusetzen, da die Gewinne gemäß Art. 7 DBA-Liechtenstein der Besteuerung in Liechtenstein unterliegen würden. In Österreich werde er voraussichtlich keine steuerpflichtigen Einkünfte erzielen.

Diesem Antrag wurde seitens des Finanzamtes mit Bescheid vom 3.10.2003 antragsgemäß stattgegeben. Ein vom 23.1.2004 datierender Aktenvermerk hat u.a. folgenden Wortlaut: "Einkünfte aus FL-Einzelunternehmen in A steuerpflichtig lt. Art. 23 DBA A/FL (Anrechnungsmethode)". Dieser Aktenvermerk verdeutlicht, dass es zur Rechtsauffassung des Bw schon sehr früh auch andere Meinungen gab. Allerdings konnte nicht festgestellt werden, ob bzw inwieweit diese Rechtsauffassung auch mit der Vertretung des Bw. kommuniziert worden ist.

In weiterer Folge erklärte der Bw die selbständigen liechtensteinischen Einkünfte als ausländische Einkünfte, die unter Progressionsvorbehalt steuerbefreit sind (Kennzahl 440). Den Steuererklärungen angeschlossen waren Jahresrechnungen betreffend das Consulting-Unternehmen des Bw sowie Kopien von in Liechtenstein eingereichten Steuererklärungen, in denen sich der Bw als Unternehmensberater mit erteilter Gewerbebewilligung bezeichnete.

Das Finanzamt hat die Qualifizierung der ausländischen Einkünfte als lediglich unter den Progressionsvorbehalt fallend – nach Durchführung eines die inländischen selbständigen Einkünfte des Jahres 2004 betreffenden Vorhalteverfahrens - akzeptiert und den Bw erklärungsgemäß veranlagt.

Eine am 19.6.2007 durchgeführte Grenzgängerkontrolle führte zur Überprüfung der bis dahin gepflogenen Behördenpraxis. Dabei stellte sich heraus, dass die strittigen Einkünfte gar nicht als selbständiger Unternehmensberater im Sinne von § 22 Z 1 lit b EStG, sondern als Gewerbetreibender erzielt worden sind und dass der Bw mit diesen Einkünften in Österreich steuerpflichtig ist. In weiterer Folge hat das Finanzamt die rechtskräftigen Einkommensteuerbescheide 2004 und 2005 vom 15.5.2006 und 6.6.2007 gemäß § 299 BAO aufgehoben. Hinsichtlich der Begründung verwiesen die Aufhebungsbescheide **und** die materiellrechtlichen Ersatzbescheide auf ein gesondert ergangenes Begründungsschreiben.

Dieses Schreiben wiederum nimmt einleitend klar und eindeutig auf die Aufhebungsbescheide **und** die materiellrechtlichen Sachbescheide Bezug. Auf Grund der wechselseitigen Bezugnahme von Bescheiden und gesonderter Begründung, weiters auf Grund des Umstandes, dass die gesonderte Begründung für vier Bescheide in **einem** (einzigen) Schriftsatz erfolgte, und weil schließlich § 302 Abs. 1 BAO eine Verbindung von Sachbescheid und Aufhebungsbescheid anordnet, gilt nach Auffassung des Senates der Begründungsteil, der sich vom Aufbau der gesonderten Bescheidbegründung her nur auf die Einkommensteuerbescheide bezieht, auch für die Aufhebungsbescheide (VwGH 24.9.2007, 2005/15/0041, UFS 10.12.2008, RV/0508-I/08). Die Aufhebungs- und die Ersatzbescheide führen demnach begründend aus, mit ihnen seien die unternehmerischen Einkünfte des Bw aus Liechtenstein fälschlicherweise von der inländischen Steuer freigestellt und lediglich dem Progressionsvorbehalt unterworfen worden sind, anstatt auf die steuerpflichtigen Einkünfte die Anrechnungsmethode anzuwenden. Auch habe sich herausgestellt, dass der Bw gar nicht Unternehmensberater im Sinne von § 22 Z 1 lit. b EStG sei.

Dagegen er hob der Bw Berufung. In ihr brachte er sinngemäß vor: Er habe dem Finanzamt die Fakten wahrheitsgetreu geschildert. Das Finanzamt habe seine – zugegebenermaßen rechtsirrige - Auffassung vollinhaltlich bestätigt. Darauf habe er vertraut und seine Unternehmens- und Geschäftsplanung aufgebaut. Deshalb ersuche er, in Ausübung des freien Ermessens und im Sinne des Grundsatzes von Treu und Glauben auf die angefochtene Rechtskraftdurchbrechung zu verzichten.

In der am 19. März 2009 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung stellte der Bw. ergänzend zu den Berufungsausführungen mehrfach die Frage, was er noch hätte tun sollen. Er habe das Finanzamt gefragt, was er tun solle, und dann getan, wie ihm geheißen worden sei. Das müsse doch genügen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Bescheidaufhebung

Nach § 299 BAO kann die Abgabenbehörde erster Instanz auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist. Gemäß § 302 BAO sind Aufhebungen von Bescheiden nur bis zum Ablauf eines Jahres nach Bekanntgabe (§ 97) des Bescheides zulässig. Aufhebungen, die wegen Widerspruches mit zwischenstaatlichen abgabenrechtlichen Vereinbarungen erfolgen, sind darüber hinaus bis zum Ablauf der Verjährungsfrist zulässig.

Voraussetzung für eine Bescheidbehebung nach § 299 BAO ist, dass sich der aufgehobene Bescheid als nicht richtig erweist. Diese Prüfung ist dynamisch vorzunehmen, das heißt orientiert an der Sach- und Rechtslage im Zeitpunkt der Aufhebung (Ritz, BAO³, § 299 Tz 14).

Der Bw selbst hat seine Einkünfte von Anfang an zutreffend als gewerbliche bzw als Unternehmensgewinne gemäß Art. 7 DBA-Liechtenstein eingestuft. Er hat auch der erstinstanzlichen Feststellung nicht widersprochen, wonach er kein Unternehmensberater im Sinne von § 22 Z 1 lit. b EStG sei. Daraus wiederum resultiert, dass die strittigen liechtensteinischen Einkünfte in Österreich nicht unter Progressionsvorbehalt steuerfrei gestellt werden hätten dürfen bzw müssen, sondern dass es ausgereicht hätte, eine Doppelbesteuerung durch Anrechnung der ausländischen Steuer hintanzuhalten. Da dies nicht geschehen ist, lagen die Aufhebungsvoraussetzungen grundsätzlich vor.

Der Vollständigkeit halber wird erwähnt: Im Hinblick auf die Entscheidung des VwGH vom 28.11.2007, 2006/14/0057, käme selbst bei Vorliegen von Einkünften aus der Berufstätigkeit als Unternehmensberater die Zuteilungsregel des Art. 7 DBA-Liechtenstein mit der Folge zur Anwendung, dass zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung lediglich die ausländischen Steuern anzurechnen wären. Nach anderer Rechtsauffassung (EAS vom 17.5.2004, SWI 2004, 379 und ÖStZ 2004, 564, sowie SWI 2006, 18) waren allerdings in den Streitjahren freiberufliche Beratereinkünfte aus der österreichischen Besteuerungsgrundlage auszuscheiden und für Zwecke des Progressionsvorbehaltes anzusetzen. Da der Bw aber keine (freiberuflichen) Einkünfte im Sinne von § 22 Z 1 lit b EStG erzielt hat, erübrigt es sich, auf die aufgezeigte Auslegungsproblematik weiter einzugehen.

Aufhebung betreffend Einkommensteuer 2004

Das Finanzamt hat die Bescheidbehebung in der Bescheidbegründung konkretisiert, dabei unter anderem einen Widerspruch mit zwischenstaatlichen abgabenrechtlichen Vereinbarungen geltend gemacht und daraus auf die Zulässigkeit der Bescheidbehebung innerhalb der (grundsätzlich 5jährigen) Verjährungsfrist geschlossen. Dabei hat es aber übersehen, dass nach der höchstgerichtlichen Judikatur (VwGH 16.11.1993, 90/14/0222) ein Widerspruch zu zwischenstaatlichen Vereinbarungen nur anzunehmen ist, wenn ein Steuerbescheid internationale **Verpflichtungen** verletzt. Nun belässt aber Art. 7 DBA-Liechtenstein (nach dem im vorigen Absatz Gesagten) in Verbindung mit Art. 23 Abs. 2 Österreich unter Anrechungsverpflichtung das (auf rein innerstaatlichen Bestimmungen gründende) **Besteuerungsrecht** hinsichtlich der in Rede stehenden Einkünfte. Da sich aber daraus noch keine internationale Verpflichtung ergibt, von diesem Besteuerungsrecht auch Gebrauch zu machen, liegt kein Widerspruch zu zwischenstaatlichen Vereinbarungen vor. Es liegt lediglich eine Verletzung von innerstaatlichem Recht vor. Daraus wiederum folgt, dass die

für die **Behebung des Einkommensteuerbescheides 2004** maßgebliche Frist bereits überschritten war. Insoweit war der Berufung statzugeben und der angefochtene Aufhebungsbescheid ersatzlos aufzuheben.

Aufhebung betreffend Einkommensteuer 2005

§ 299 BAO ist eine Kann-Bestimmung. Sie räumt bei Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen der Behörde erster Instanz ein Ermessen zur Bescheidbehebung ein. Das erstinstanzliche Ermessen ist im Berufungsverfahren von der Berufungsbehörde voll zu prüfen bzw eigenverantwortlich zu üben (Ritz, BAO³, § 21 Tz 11). Aus folgenden Gründen teilt die Berufungsbehörde betreffend die **Behebung des Einkommensteuerbescheides 2005** die erstinstanzliche Rechtsauffassung und beurteilt deren Ermessensübung als voll im Gesetz gedeckt:

Zu bedenken ist zunächst: Bei der Ermessensübung im Sinne des § 299 BAO kommt – wie bereits das Finanzamt zutreffend ausgeführt hat - dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung eine zentrale Bedeutung zu. Das Prinzip der Rechtsrichtigkeit hat grundsätzlich Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit. Der Grundsatz von Treu und Glauben kann allerdings gegen eine Aufhebung sprechen (Ritz, BAO3, § 299 Tz 54 – 56 und die dort angeführte Judikatur).

Die Abgabenbehörde verstößt aber nur dann gegen den Grundsatz von Treu und Glauben, wenn einerseits ein unrichtiges Verhalten der Abgabenbehörde, auf das der Abgabepflichtige vertraut hat und auch vertrauen konnte, eindeutig zum Ausdruck gekommen ist, und andererseits der Abgabepflichtige seine Dispositionen danach gerichtet hat und nur als Folge davon einen abgabenrechtlichen Nachteil erleidet (VwGH 20.1.1999, 96/13/0090; Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO Kommentar, § 117, E 9). Aus folgenden Gründen vermag sich der Bw nicht auf den derart verstandenen Grundsatz von Treu und Glauben berufen:

- Zunächst kann nicht gesagt werden, der Bw habe an das Finanzamt unter vollständiger und wahrheitsgemäßer Darstellung des Sachverhaltes eine Anfrage gerichtet. Denn im Schreiben vom 17.9.2003 wurde gar keine Frage gestellt. Inhalt des Schreibens ist vielmehr eine bloße Mitteilung, versehen mit einer falschen rechtlichen Beurteilung und ergänzt um einen Vorauszahlungs-Herabsetzungsantrag. Zu bedenken ist auch, dass die erklärungsgemäßen Veranlagungen in beachtlichem zeitlichen Abstand zum Schreiben vom 17.9.2003 erfolgten und durch die retrospektiv jedenfalls falsche, allein auf Basis der Steuererklärung aber per se nicht unrichtige Einreihung der in Rede stehenden Einkünfte unter die Kennzahl 440 durch den Bw ausgelöst worden ist.

- Weiters kann der Bescheid vom 3.10.2003 nicht als bindende Antwort gewertet werden, durch die der Standpunkt der Behörde klar und eindeutig zum Ausdruck gekommen geworden wäre, wurden mit dem Bescheid doch lediglich die **Vorauszahlungen** an (voraussichtlicher) Einkommensteuer für 2004 und Folgejahre antragsgemäß mit Null festgesetzt, ohne hiefür weitere Gründe anzuführen. Zu beachten ist in diesem Zusammenhang ferner: Wenn die Abgabenbehörde nach Treu und Glauben bei späteren Veranlagungen zufolge des Prinzips der Abschnittbesteuerung nicht an eine unrichtige Rechtsauffassung gebunden ist, von der sie bei früheren ausgegangen ist (VwGH 18.12.1996, 94/15/0151), dann gilt dies gegenständlich umso mehr. Denn einerseits ist Zweck der Vorauszahlungen die zeitnahe Entrichtung der Steuer in voraussichtlicher (pauschal ermittelter) Höhe. Und andererseits wird und wurde der Vorauszahlungsbescheid durch die Bescheidaufhebung nicht im geringsten berührt (Jakom/Baldauf EStG § 45 Rz 6).
- Wie dem bestimmt gehaltenen Schreiben vom 17.9.2003 klar entnommen werden kann, hatte der Bw im Zeitpunkt der "Anfrage" seine Entscheidung zur Gründung eines Unternehmens in Liechtenstein bereits getroffen. Er hat sein Verhalten also – entgegen dem Berufungsvorbringen - nicht nach der "Auskunft" der Behörde ausgerichtet. Auch hat der Bw nicht im geringsten dargetan, dass ihm ein Vertrauensschaden im hier maßgeblichen Sinne entstanden wäre. Dabei würde es sich um die Differenz zwischen der gesetzmäßigen Abgabenschuld und derjenigen Abgabenbelastung handeln, die aus dem Verhalten resultiert wäre, das der Abgabepflichtige gesetzt hätte, wenn ihm eine richtige "Auskunft" erteilt worden wäre (Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO Kommentar, § 117, Anm 27).

Zutreffend hat das Finanzamt bereits darauf hingewiesen, dass es im gegebenen Zusammenhang grundsätzlich ohne Bedeutung ist, ob die Rechtswidrigkeit eines Bescheides auf ein Verschulden der Partei oder der Behörde zurückzuführen ist (Ritz, BAO3, § 299 Tz 59). Freilich ist wertfrei und ohne weitere Rechtsfolgen festzuhalten, dass die unrichtige Einordnung der ausländischen Einkünfte in der Steuererklärung durch den Bw (jedenfalls ein) Grund für die unrichtige Behandlung seitens der Behörde war.

Ebenfalls zutreffend hat das Finanzamt darauf hingewiesen, dass die steuerlichen Folgen der Rechtswidrigkeit beachtlich sind und für eine Ermessensübung sprechen.

Aus den dargelegten Gründen war der Berufung gegen den Aufhebungsbescheid hinsichtlich der Einkommensteuer 2005 abzuweisen.

Einkommensteuer 2004

Gemäß § 299 Abs. 3 BAO tritt durch die Aufhebung des Aufhebungsbescheides das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor der Aufhebung befunden hat. Dies bedeutet, dass mit dem Aufhebungsbescheid ex lege auch der mit ihm verbundene Sachbescheid aus dem Rechtsbestand ausscheidet. Das wiederum hat zur Folge, dass sich die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2004 vom 22.10.2007 gegen einen rechtlich nicht (mehr) existenten Bescheid richtet. Sie war deshalb als unzulässig (geworden) zurückzuweisen.

Einkommensteuer 2005

Der Bw hat seine liechtensteinische Beratungstätigkeit selbst immer als gewerblich eingestuft. Auch in seiner Berufung und im Vorlageantrag bringt er nichts vor, das gegen eine derartige Qualifikation spräche. Er ist auch nicht der in der Begründung der angefochtenen Bescheide angeführten Feststellung entgegen getreten, er sei kein Unternehmensberater im Sinne des § 22 Z 1 lit b EStG. Auf diesen Umstand wurde der Bw in der Berufungsvereinstscheidung vom 18.1.2008, der Vorhaltscharakter zukommt, hingewiesen. Tatsächlich ist den Akten auch nicht der geringste Hinweis entnehmbar, dass der Bw seine Befähigung durch ein abgeschlossenes Hochschulstudium oder eine Prüfung gemäß der Verordnung BGBl II 34/1998 erworben hätte (Jakom/Baldauf EStG § 22 Rz 63). All dies kann aber nur bedeuten, dass die behördliche Einstufung der Tätigkeit des Bw, die mit seiner eigenen übereinstimmt, korrekt ist. Die Berufung war daher insoweit als unbegründet abzuweisen.

Feldkirch, am 31. März 2009