



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Adresse, vertreten durch BDO Auxilia Treuhand GmbH, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, Kohlmarkt 8-10, 1010 Wien, gegen die Bescheide des Finanzamtes Gmunden vom 22. 7. 1999 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1991 bis 1993 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der in den angefochtenen Einkommensteuerbescheiden angeführten Abgaben betragen:

TABELLE

Rechtsbelehrung

Gegen diesen Bescheid ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl Nr. 1961/194 idgF, ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieses Bescheides eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – durch einen bevollmächtigten Rechtsanwalt eingebracht werden. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – durch einen bevollmächtigten Rechtsanwalt (Steuerberater oder Wirtschaftsprüfer) eingebracht werden.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diesen Bescheid innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (idF abgekürzt Bw.) erzielte in Österreich Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (beschränkte Steuerpflicht).

Darüber hinaus erzielte er im Berufszeitraum Einnahmen auf Werkvertragsbasis (Leistungsbeziehung zur Fa. O-GmbH in H., K-gassexy [(nach Umgründung Fa. O1-G.)].

Dies wurde anlässlich der bei der genannten Firma durchgeführten Betriebsprüfung festgestellt (**TZ 28 des Betriebsprüfungsberichtes v. 22.01.1998**):

*„In den Jahren 1991, 1992 und 1993 sei an den Abgabepflichtigen ein **Werkvertragshonorar (Vereinbarung zwischen dem Abgabepflichtigen und der Fa. O1-G.) in Höhe v. ATS 324.000 verrechnet worden.** Bei der Fa. O1-G. sei der Abgabepflichtige Prokurist, Gesellschafterin der Fa. O1-G. sei die R-St., deren Verwaltungsrat der Abgabepflichtige sei. Da der Abgabepflichtige im gegenständlichen Falle alle wesentlichen unternehmerischen Anordnungen treffe, Unternehmensführung, Geschäftsabwicklung und die Geschäftsleitung inne habe, sei seine Tätigkeit als Geschäftsführertätigkeit anzusehen und die Einkünfte daraus als solche zu versteuern. Aus diesem angeführten Sachverhalt gehe hervor, dass der Abgabepflichtige faktisch der Geschäftsführer der Fa. O1-G. sei. Es sei daher das Geschäftsführerentgelt im Inland zu versteuern, da bei einer inländischen GmbH die Tätigkeit des Geschäftsführers auch dann an dem Ort, an dem die GmbH betrieben werde, als ausgeübt anzusehen sei, wenn der Geschäftsführer die Gesellschaft von seinem Wohnsitz im Ausland aus leite und an dem Ort des Betriebes nur gelegentlich anwesend sei (unter Hinweis auf die BFH-Entscheidung v. 10.11.1971, BStBl. II, 68 und VwGH v. 07.05.1979, 2669/78).*

In der **Stellungnahme der ehemaligen steuerlichen Vertretung vom 25.03.1998** wurde ausgeführt:

*Der Abgabepflichtige hätte im Prüfungszeitraum weder seinen Wohnsitz noch seinen gewöhnlichen Aufenthalt in Österreich. Er sei daher beschränkt steuerpflichtig. Er hätte **keine Verfügungsmöglichkeiten über Büroräumlichkeiten in der Firma O1-G. inne gehabt, welche eine feste Einrichtung im Rahmen der selbständigen Einkünfte gem. Art. 14 Abs. 1 des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Liechtenstein (L) und Österreich (Ö) darstellen würden.***

Ein **österreichischer Besteuerungsanspruch** wurde von der Abgabenbehörde I.Instanz unter Zugrundelegung der Feststellungen der Betriebsprüfung bejaht.

In der **gesonderten Bescheidbegründung** des Finanzamtes Gmunden v. 22.07.1999 wurde ausgeführt:

Aufgrund der ha. Unterlagen hätte der Bw. in den Jahren 1991 und 1992, sowie bis September 1993 (als beschränkt Steuerpflichtiger) von der Fa. O1-G. ein Geschäftsführerentgelt in Höhe v. jährlich ATS 324.000 (mtl. ATS 27.000) erhalten. Unter der seinerzeit beim ho. Amte bestehenden St.Nrxy seien diese Entgelte nicht erklärt worden, weshalb eine Wiederaufnahme des Verfahrens für die oa. Zeiträume durchzuführen gewesen sei. Eine solche Entgeltsversteuerung habe deshalb im Inland zu erfolgen, weil bei einer inländischen GmbH die Tätigkeit des Geschäftsführers auch dann an dem Ort, an dem die GmbH betrieben werde, als ausgeübt anzusehen sei, wenn der Geschäftsführer die Gesellschaft von seinem Wohnsitz im Ausland aus leite und an dem Ort des Betriebes nur gelegentlich anwesend sei.

Gegen die **Einkommensteuerbescheide 1991 bis 1993** wurde **Berufung** innerhalb offener Frist im Wesentlichen mit folgender Begründung erhoben:

*Der Abgabepflichtige sei im fraglichen Zeitraum lediglich Prokurist der Fa. O1-G. gewesen und hätte zum damaligen Zeitpunkt über keine Geschäftsführerbefugnis verfügt. In Österreich würden weder Wohnsitz noch gewöhnlicher Aufenthalt vorliegen. Festzuhalten sei, dass der Bw. als Prokurist für seine Tätigkeit im Rahmen des zwischen ihm und der Fa. O1-G. H.. das vereinbarte Honorar für die Jahre 1991 bis 1993 lediglich auf einem Verrechnungskonto verbucht bekommen habe. Eine Auszahlung sei niemals vorgenommen worden. **Weiters wurde darauf hingewiesen, dass der Bw. keinerlei Verfügungsmöglichkeiten über Büroräumlichkeiten in der Firma O1-G. inne gehabt habe, welche eine feste Einrichtung im Rahmen der selbständigen Einkünfte gem. Art. 14 Abs. 1 des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Liechtenstein (L) und Österreich (Ö) begründet hätte.** Aus diesem Grunde wurde der Antrag gestellt, die angefochtenen Bescheide wie ursprünglich veranlagt neu zu erlassen und im Falle der Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde II. Instanz den Gefertigten als Parteienvertreter (ehemalige steuerliche Vertretung) zur mündlichen Verhandlung zu laden.*

Auf die **Stellungnahme der Betriebsprüferin** des Finanzamtes Ob. **zur Berufung** wird hingewiesen (im wesentlichen Wiedergabe der TZ 28 des Betriebsprüfungsberichtes v. 22.01.1998)

In der Folge wurde auf Beraterseite ein Wechsel (nunmehr war die BDO - Auxilia Treuhand die vom Bw. bevollmächtigte steuerliche Vertretung) vorgenommen.

Mit **Schreiben v. 28.10.2004** wurde der Ergänzungsvorhalt der Abgabenbehörde I. Instanz von der nunmehrigen steuerlichen Vertretung wie folgt beantwortet:

Als steuerliche Vertreter nehmen wir zu Ihrem Ergänzungersuchen vom 27. Juli 2004 betreffend Berufung Einkommensteuer 1991 bis 1993 (Bescheide vom 22. Juli 1999) wie folgt Stellung:

Im gegenständlichen Zeitraum (1991 bis September 1993) habe Herr R. seinen Wohnsitz und den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen im Ausland (USA, Liechtenstein) innegehabt. Als Indiz und Nachweis werde eine Kopie des Meldezettels (Anmeldung am 16.9.1993 beim Stadtamt H..) übermittelt.

Unstrittig sei, dass Herr R. als Prokurist auf Werkvertragsbasis für die Firma O1-G. im Betriebsprüfungszeitraum 1991 bis 1993 tätig gewesen sei. Mangels Vorliegens eines inländischen Wohnsitzes bzw. einer festen Geschäftseinrichtung sei Herr R. für die Gesellschaft vom Ausland aus tätig geworden, sodass kein Besteuerungsrecht der Republik Österreich im Zeitraum 1991 bis September 1993 für die aus dieser Tätigkeit bezogenen Honorare bestehe.

Obwohl es sich bei den von Herrn R. bezogenen Honoraren um kein Entgelt für eine Geschäftsführertätigkeit handelt, möchten wir ergänzend zu der vom Finanzamt zitierten Rechtsprechung in den uns zur Verfügung gestellten Unterlagen (Bescheidsbegründung, Stellungnahme zur Berufung, usw.) betreffend die Aufteilung der Besteuerungsrechte von Geschäftsführerbezügen bei internationalen Steuersachverhalten (BFH vom 10. Nov 1971, BStBl. 1972 II, 68 und VwGH vom 7. Mai 1979, ZL. 2669/78) anmerken, dass diese Rechtsprechung nur im Verhältnis zwischen Österreich und Deutschland anwendbar sei.

Der deutsche Bundesfinanzhof und auch der österreichische Verwaltungsgerichtshof habe bis 1994 die Auffassung vertreten, dass Geschäftsführerbezüge in jenem Staat zu versteuern seien, in dem sich der Sitz der Gesellschaft befinde. Der deutsche BFH sei mit Urteil vom 5.10.1994, BStBl 1995 II 95 - und auch die österreichische DBA- Anwendungspraxis - von dieser Auffassung abgegangen und hätten erkannt, dass der Tätigkeitsort für die Besteuerung von Geschäftsführerbezügen maßgebend sei. Die alte Auffassung der Höchstgerichte, dass der Sitzort der Gesellschaft für die Besteuerung der Geschäftsführerbezüge ausschlaggebend sei, sei aufgrund einer Verständigungsvereinbarung ausdrücklich nur zwischen Österreich und Deutschland weiterhin aufrechterhalten worden (BMdF- Rundschreiben vom 5.7.1995, BStBl 1995 I 373). Österreich und Deutschland hätten sich in dieser Vereinbarung auf eine zur aktuellen Rechtsprechung gegenteiligen Auslegung des zwischen diesen beiden Staaten abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommens geeinigt. Diese im Verhältnis zwischen Österreich und Deutschland zur aktuellen Rechtsprechung vertretenen gegenteiligen

Auslegung sei auch im Schrifttum kritisiert worden, da sie im Abkommen keine Rechtsgrundlage habe (vgl. M. Lang/Schuch, DBA Deutschland/Österreich Art 8 Rz 44 und Art 9 Rz 39 sowie BMF 22.2.1996, SWI 1996, 152)

*Im neuen zwischen Österreich und Deutschland abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen vom 24.8.2000 (anwendbar ab Steuerjahr 2003) werde der Tätigkeitsort eines Geschäftsführers im Ansässigkeitsstaat der Gesellschaft ausdrücklich fingiert (Artikel 16) und eine entsprechende Rechtsgrundlage - abweichend zur aktuellen Judikatur - geschaffen. Bei der Auslegung aller **anderen Doppelbesteuerungsabkommen** ist betreffend der Besteuerung von Geschäftsführerbezügen **der von der aktuellen Judikatur** vertretenen Auffassung (= **Maßgeblichkeit des Tätigkeitsortes**) zu folgen. Demzufolge wurde auch ab **Verlegung des Wohnsitzes und des Tätigkeitsortes von Herrn R. nach Österreich ab Oktober 1993** die Geschäftsführerbezüge vom Wohnsitzfinanzamt H.. der Einkommensbesteuerung unterworfen.*

*Aufgrund der obigen Ausführungen habe Herr R. vor Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht **im Zeitraum 1991 bis September 1993 kein steuerpflichtiges Einkommen in Österreich bezogen. Für 1993 sei bereits vom zuständigen Wohnsitzfinanzamt H.. (StNr.xyx) ab dem Zeitpunkt des Eintritts der unbeschränkten Steuerpflicht (= Oktober 1993) mit Bescheid vom 26.6.1998 Einkommensteuer in Höhe von ATS 10.318,00 festgesetzt worden , die Herr R. am 20. Juli 1998 an das Finanzamt überwiesen habe.***

*Da Herr R. im Zeitraum 1991 bis September 1993 kein steuerpflichtiges Einkommen in Österreich bezogen habe - dies gilt im übrigen aufgrund der höchstgerichtlichen Judikatur **auch bei der von der Betriebsprüfung unterstellten faktischen Geschäftsführerfunktion** -werde beantragt , die Bescheide **1991, 1992 und 1993 (alle datiert vom 22. Juli 1999) aufzuheben.** Die zwischen Österreich und Deutschland geübte Verwaltungspraxis bzw. die durch das neue Doppelbesteuerungsabkommen Österreich/Deutschland geschaffene Rechtsgrundlage betreffend die Besteuerung von Geschäftsführerbezügen sei auf Herrn R. nicht anwendbar.*

In Beantwortung Ihres Ergänzungsersuchens vom 3. November 2004 und unter Bezugnahme auf die persönliche Vorsprache der steuerlichen Vertretung mit der Amtspartei am 23. Dezember 2004 wurde ergänzend Folgendes mitgeteilt:

Die Angaben in unserer Vorhaltsbeantwortung vom 28. Oktober 2004 (Seite 1, zweiter Absatz) würden erläutert und wie folgt präzisiert.

Herr R. habe im gegenständlichen Zeitraum (1991 bis September 1993) seinen Hauptwohnsitz in Liechtenstein gehabt. Wie in unserer Besprechung am 23. Dezember 2004 ausgeführt, habe

er sich im betreffenden Zeitraum häufig auch in den USA aufgehalten, unter anderem aufgrund der Tatsache, weil er anlässlich seiner Ehescheidung das Alleinerziehungsrecht zugesprochen erhalten habe und er sich um das Wohlergehen und Fortkommen seiner beiden Kinder, die in den USA die Schule besucht hätten, kümmern hätte müssen. In der Beilage werden zum Nachweis dieser Angaben Kopien der US-Schulbesuchsbestätigungen seiner beiden Kinder und eine Kopie des Gerichtsbeschlusses über die einvernehmliche Scheidung sowie einer gerichtlichen Vergleichsausfertigung, in der das Alleinerziehungsrecht von Herrn R. festgehalten wird, übermittelt.

Die Gründe für die Berufung vom 10. August 1999 gegen die Einkommensteuerbescheide 1991, 1992 und 1993 seien weiterhin unverändert aufrecht. Ausdrücklich werde nochmals darauf hingewiesen, dass im Rahmen der Betriebsprüfung bei der Firma O1-G. die unbeschränkte Steuerpflicht von Herrn R. ab Wohnsitzbegründung in H.. (= Mitte September 1993) nach umfangreichen Sachverhaltsermittlungen und unter Erfüllung von umfangreichen persönlichen Mitwirkungspflichten seitens Herrn R. vom Finanzamt Hartberg abschließend geklärt worden sei und festgestellt worden sei. Für Herrn R. unerwartet sei daher die Meinung des Finanzamtes Gmunden betreffend seine persönlich Steuerpflicht **für die Zeit vor der Wohnsitzbegründung**. Das Finanzamt Gmunden habe die von Herrn R. bezogenen Prokuristenbezüge unter Zugrundelegung des BFH-Urteils vom 10. November 1971 besteuert, wobei - wie in Beantwortung des Ergänzungsersuchens am 28.10.2004 bereits dargelegt worden sei - diese Rechtsprechung nur im Verhältnis Österreich/Deutschland aufgrund einer Verständigungsvereinbarung zwischen diesen beiden Staaten anwendbar sei. Die Prokuristenbezüge von Herrn R. würden daher mangels unbeschränkter persönlicher und sachlicher Steuerpflicht im Zeitraum vor Oktober 1993 nicht der österreichischen Besteuerung unterliegen. Die vom Finanzamt Gmunden erlassenen Einkommensteuerbescheide für 1991, 1992 und 1993 (alle datiert vom 22. Juli 1999) seien **daher ersatzlos aufzuheben**, insbesondere auch unter Berücksichtigung des Umstandes, dass die persönliche Steuerpflicht von Herrn R. durch das Finanzamt H.. bereits abschließend festgestellt und geklärt worden sei. Nachdem im gegenständlichen Fall auch das BFH-Urteil vom 10. November 1971 und die darauf basierende Verwaltungspraxis nur im Verhältnis zwischen Österreich und Deutschland anwendbar sei, bestehe keine Zuständigkeit des Finanzamtes Gmunden zur Besteuerung der Prokuristenbezüge, die im Zeitraum 1991 bis September 1993 zugeflossen seien.

Mit **Berufungsvorentscheidung v. 15.02.2005** wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Auf die dazu ergangene gesonderte Begründung v. 15.02.2005 wird verwiesen.

Im rechtzeitig eingebrachten **Vorlageantrag** wurde keine weitergehende Begründung ausgeführt. Lediglich wurde neben dem bereits gestellten Antrag auf mündliche Verhandlung

noch der Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat gem. § 282 Abs.1 BAO gestellt.

In der **Vorhaltsbeantwortung v. 15.09.2008** (über Ergänzungsersuchen des Unabhängigen Finanzsenates v. 26.08.2008) wurde von der steuerlichen Vertretung im Wesentlichen ausgeführt:

Zu Punkt 1 bis 3: Ansässigkeitsbescheinigung/Aufenthaltstage/ausländischer Besteuerungsnachweis:

*In diesem Zusammenhang werde auf die Entscheidung vom 15.1.2008, RV/0527-G/06 des UFS Graz verwiesen. In dieser Entscheidung werde klargestellt, dass **eine Ansässigkeitsbescheinigung keine materielle Voraussetzung für eine Steuerfreistellung sei. Auch nach Ansicht des BMF (14.10.2002, EAS 2130) sei die Vorlage einer Ansässigkeitsbescheinigung zwar eine ausreichende, aber keine notwendige Bedingung für den Nachweis der Ansässigkeit in einem anderen Staat. Die Ansicht des UFS Graz entspricht diesbezüglich der bisherigen Rechtsprechung des VwGH sowie der herrschenden Lehre, die davon ausgehe, dass die inländische Steuerpflicht eines grenzüberschreitenden Sachverhaltes unabhängig davon zu beurteilen sei, wie die ausländische Abgabenbehörde den jeweiligen Sachverhalt beurteile.***

Gemäß § 166 BAO kommen auch bei Auslandssachverhalten alle Beweismittel in Betracht, die zur Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes geeignet und zweckdienlich sind.

Entsprechende andere Beweismittel über den Auslandsaufenthalt seien bereits im erstinstanzlichen Verfahren vorgelegt worden (Herrn Maximilian Reiss sei anlässlich seiner Ehescheidung **das Alleinerziehungsrecht für seine beiden Kinder, die in den USA die Schule besuchten, zugesprochen worden**). Es werde ersucht zu beachten, dass absolute Verjährung vorliege. Außerdem sei die Ansässigkeit von Herrn Reiss im Rahmen des bei der Firma O1-G. durchgeführten Betriebsprüfungsverfahrens vom Finanzamt H.. abschließend geklärt worden.

Zu Punkt 4a und 4b.) Büroräumlichkeiten

Wie bereits in der Berufung vom 10.8.1999 dargelegt, hätte Herr R. im angeführten Zeitraum keinerlei Verfügungsmöglichkeiten über Büroräumlichkeiten in der Firma O1-G. innegehabt bzw. in Beantwortung des Ergänzungsersuchens vom 28.10.2004 ausgeführt, „lag keine feste Geschäftseinrichtung von Herrn R. in Österreich“ vor.

Der Tätigkeitsinhalt wird in den Ihnen bereits vorliegenden und Ihrem Schreiben beigeschlossenen Vertrag unter Punkt 2a) beschrieben (Warenbestellung, Bilanzanalyse monatlich, Zeit-, Betriebs-, Soll-, Istvergleiche, einschlägige fachliche Beratung, Designern, Lieferantenbestellungen etc.).

Zu Punkt 4c.) Umsatzsteuer

Im Anwendungsbereich des Umsatzsteuergesetzes 1972 (= Rechtslage, in dem gegenständlich zu beurteilenden Sachverhalt) bestimme sich der Leistungsort eines Betriebsberaters danach, wo der Umfang der qualifizierten Arbeitsleistung überwiegt. Nach Kolacny-Mayer Manzsche Kurzkommentare zum UStG 1972, § 3 Anm. 22, werde die Leistung eines Betriebsberaters im Inland erbracht, wenn sowohl nach der festgestellten Arbeitszeit als auch nach den berechneten Honoraren die technisch-wirtschaftliche Organisation und Beratung überwiegend im Inland erfolge.

Wie bereits ausführlich dargelegt, ist Herr R. für die O1-G. überwiegend vom Ausland aus tätig geworden, sodass keine österreichische Umsatzsteuerpflicht besteht.

Zu Punkt 5. Methodenwechsel

Der im Schreiben des UFSL v. 26.08.2008 angeführte Methodenwechsel/"switch-over-Klauser bei Subsumtion der Tätigkeit unter Artikel 7 des DBA Ö/L gelte nach dem Wortlaut des Artikel 23 des Doppelbesteuerungsabkommens nur für in Österreich ansässige Personen (= Anrechnungsmethode bei Betriebsstätte in Liechtenstein und gleichzeitige Anrechnung der in Liechtenstein erhobenen Steuer auf die darauf entfallende österreichische Einkommensteuer; vgl. Art. 7 iVm Art. 23 Abs. 2 DBA Ö/FL).

Hinsichtlich Ihrer Ausführungen betreffend die Besteuerung von Geschäftsführerbezügen im Anwendungsbereich von Doppelbesteuerungsabkommen, insbesondere auch im Zusammenhang mit dem zitierten DBA mit Deutschland, werde auf das ausführliche Schreiben vom 28.10.2004, das nochmals in Kopie beigelegt werde (siehe Beilage) bzw. werde nochmals ausdrücklich darauf hingewiesen, dass diese Regelung ausschließlich zwischen Österreich und Deutschland gelte.

Mit Schriftsatz v. 23.09.2008 wurde von der steuerlichen Vertretung der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung vor dem gesamten Berufungssenat zurückgenommen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Zum Einwand absoluter Verjährung:

Ritz führt in seinem Kommentar zur BAO³ zu § 209 a Abs. 1, Pkt. 2. Berufungsentscheidungen, Rz 3 ff Folgendes aus:

Nach § 209 a Abs. 1 steht einer Abgabenfestsetzung, die in einer Berufungsentscheidung zu erfolgen hat, der Eintritt der Verjährung nicht entgegen (BGBl 1980 /151).

Da eine Berufungsvorentscheidung grundsätzlich die gleichen Wirkungen wie eine Berufungsentscheidung hat, wird diese Regelung auch für Berufungsvorentscheidungen gelten (vgl zB Stoll, BAO, 2207; Ellinger ua, BAO3, § 209a Anm 1).

§ 209 a Abs. 1 setzt nicht voraus, dass die Berufung vor Eintritt der Verjährung eingebracht wurde (Stoll, BAO, 2207; Ellinger ua, BAO3, § 209a Anm 5). Sie ermöglicht auch Sachentscheidungen über Berufungen, die nach Ablauf der Verjährungsfrist eingebracht wurden, wenn der angefochtene Bescheid etwa gem. § 209a Abs 2 BAO oder gem. § 16 Abs 3 BewG zulässigerweise nach Eintritt der Verjährung erlassen wurde.

§ 209 a Abs. 1 versteht unter der Verjährung auch die zehnjährige („absolute“) Verjährung (Stoll, BAO, 2210; Ellinger ua, BAO3, § 209a Anm 4) . Sie ermöglicht daher zB meritorische Berufungserledigungen, wenn der angefochtene Bescheid wenige Tage vor Ablauf der absoluten Verjährungsfrist ergangen ist (vgl VwGH 29.1.1997, 95/16/0106, 0107).

Die Aktenlage ergab keine Bemessungs- bzw. Festsetzungsverjährung.

Zu prüfen war, ob die der Abgabenbehörde I.Instanz **nachträglich bekannt gewordenen** selbständigen Einkünfte des Bws. **solche Einkünfte darstellten, die in Österreich der Besteuerung zu unterziehen waren.**

Dem Unabhängigen Finanzsenat lag keine gesonderte Berufungsschrift gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 1991 bis 1993 vor, über welche abzusprechen gewesen wäre.

Auch die Berufung v. 10.08.1999 gegen die Einkommensteuerbescheide v. 22.07.1999 lassen keine diesbezüglichen Ausführungen erkennen (in Richtung Bestreitung des Wiederaufnahmegrundes oder verfahrensrechtliche Mängel bei der Ermessensübung).

Die Frage **der Ansässigkeit des Bws. in Liechtenstein** iSd des BGBl 1971/ 24 wurde durch die Betriebsprüfung geklärt und ist daher **ebenfalls unstrittig** .Die Wohnsitzadresse des Bws. lautete auf yxy V., Fürstentum L., Tstr.x.

Ein inländischer Wohnsitz lag nicht vor. Die Feststellungen der Betriebsprüfung v. 22.01.1998 ergaben auch keinen gewöhnlichen Aufenthalt des Bws. in Österreich (**keine unbeschränkte Steuerpflicht**).

Damit ging es im konkreten Verfahren **ausschließlich um die Klärung der Frage, ob Österreich ein Besteuerungsrecht an den selbständigen Einkünften des Bws.(beschränkte Steuerpflicht) zukam.**

Ob Steuerpflicht besteht, ist zunächst **nach innerstaatlichem Recht** zu beurteilen.

Ergibt sich eine solche aus dem innerstaatlichen Recht, ist in einem zweiten Schritt zu beurteilen, ob das Besteuerungsrecht durch ein Doppelbesteuerungsabkommen eingeschränkt wird (*Schrankenwirkung der DBA*).

Ergebnis des erstinstanzlichen Verfahrens

Die Abgabenbehörde I. Instanz nahm unter Zugrundelegung der Feststellungen der Betriebsprüfung (unter Bezugnahme auf die BFH-Rechtsprechung v. 10.11.1971, BStBl 1972 //, 68 sowie VwGH v. 07.05.1979, 2669/78) **im Inland erzielte Einkünfte an** und setzte diese auch in ihren Einkommensteuerbescheiden v. 22.07.1999 durch (**Geltendmachung des österr. Besteuerungsanspruches**). Diese Zurechnung von Einkünften an den Bw. wurde schließlich auch bekämpft (Berufungsthema).

Von der **steuerlichen Vertretung** wurde **die Annahme einer österr.**

Einkommensteuerpflicht für die in Rede stehenden Bezüge verneint. Ein Anknüpfungspunkt für eine innerstaatliche (österr.) Steuerpflicht wurde daher für die streitgegenständlichen Bezüge **zur Gänze** nicht gesehen. Die Tatsache des Zufließens der Bezüge im Inland wurde nicht mehr in Abrede gestellt.

§ 1 Abs. 3 EStG 1988 normiert:

Beschränkt Steuerpflichtige sind jene natürlichen Personen, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die beschränkte Steuerpflicht erstreckt sich nur auf die im § 98 EStG 1988 aufgezählten Einkünfte.

Ob jemand beschränkt steuerpflichtig ist, richtet sich allein nach den Kriterien des § 1 EStG 1988.

Gemäß § 98 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 unterliegen der beschränkten Steuerpflicht **nur folgende Einkünfte:**

Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 22 EStG), die im Inland ausgeübt worden ist oder verwertet wird

Die Arbeit **wird im Inland**

ausgeübt, *wenn der Steuerpflichtige im Inland persönlich tätig geworden ist*, verwertet, wenn sie zwar nicht im Inland persönlich ausgeübt wird, aber ihr wirtschaftlicher Erfolg der inländischen Volkswirtschaft unmittelbar zu dienen bestimmt ist

Doralt-Ruppe, Grundriss des österr. Steuerrechtes, Band I, 5. Auflage, XI, beschränkte Steuerpflicht, S. 230, Wien 1994, verweisen zu diesen Begriffen auf VwGH v. 20.10.1982, 81/13/0083, ÖStZB 1983, 181.

Dazu wird vom **Unabhängigen Finanzsenat** festgestellt:

Aus folgenden Gründen liegt **ein österr. Besteuerungsanspruch** für den Berufungszeitraum **nicht vor**:

Lt. Vertraglicher Vereinbarung zwischen dem Bw. und der Fa. O1-G. stand dem Bw. **nur ein Büro, und zwar in Liechtenstein (und nicht in Österreich), zur Verfügung**.

Der Bw. war im Unternehmen Fa. O1-G. als Prokurist tätig und erbrachte unstrittig Leistungen aufgrund eines Werkvertrages. Der Ort einer Geschäftsleitung eines Unternehmens kann in den Büroräumen des Geschäftsführers gelegen sein, ein solcher Ort kann z.B. auch in der Wohnung gelegen sein. Anhaltspunkte für eine inländische Wohnung (die im Übrigen die unbeschränkte Steuerpflicht ausgelöst hätte), in der die Tätigkeit des Bws. ausgeübt worden sei, ergaben sich im Verfahren nicht.

Eine Geschäftsführungsbefugnis war im Berufungszeitraum nicht gegeben.

Die Feststellungen (vgl. TZ 28 des Betriebsprüfungsberichtes v. 22.01.1998) wurden ohne Klärung, ob eine feste inländische Einrichtung iSd Art 14 DBA Ö/L, BGBl 1971/24, für den Bw. bestand oder nicht bestand, getroffen.

Die Nichteinholung derartiger Ermittlungen beruhte allerdings auf einer - nach Meinung des Referenten - unrichtigen Rechtsauffassung der Betriebsprüfung (aus älterer BFH- und VwGH-Rechtsprechung abgeleitet).

Dies war auch der Grund, warum der Unabhängige Finanzsenat von einer Maßnahme gem. § 289 Abs.1 BAO (Zurückverweisung) nicht Gebrauch machte, sondern selbständig ermittelte (vgl. Vorhalt v. 26.08.2008) und zur – der Abgabenbehörde I. Instanz bereits bekannten – Sachverhaltsannahme (keine Verfügungsmöglichkeit des Bws. über Büroräumlichkeiten bei der Fa. Optiker GmbH im Inland) gelangte.

Die Tatsache, dass der Bw. bei seinen Inlandsaufenthalten Kilometergelder abrechnete, ist für die Frage des österr. Besteuerungsanspruches irrelevant.

Das Judikat des BFH v. 10.11.1971, BStBl 1972, II, 68 ist zur deutschen Rechtslage ergangen.

Das Erkenntnis des **VwGH v. 07.05 1979, 2669/78** ist zu § 98 Z 4 EStG 1972 in Verbindung mit Art 9 Abs. 1 des österr./deutschen DBA's ergangen.

Verwertung?

Auch der zweite Tatbestand des § 22 Z 2 EStG 1988 der „Verwertung“ lag nicht vor, weil der wirtschaftliche Erfolg der Tätigkeit des Bws. der inländischen Volkswirtschaft nicht unmittelbar zu dienen bestimmt war.

Inlandseinkünfte (Werkvertragshonorar) des Bws., **für die Österreich ein Besteuerungsrecht zukäme**, lagen daher entgegen der Auffassung der Betriebsprüfung nicht vor.

DBA Liechtenstein Art. 14 i. d. F. BGBl. Nr. 1971/24 (selbständige Arbeit)

Gemäß **Art. 14** 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 1971/24, dürfen

(1) Einkünfte, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus einem freien Beruf oder aus sonstiger selbständiger Tätigkeit ähnlicher Art bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, dass die Person für die Ausübung ihrer Tätigkeit in dem anderen Vertragsstaat 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.

Art. 14 des zitierten DBA teilt das Besteuerungsrecht zwischen Einkünften aus freiberuflicher Tätigkeit und sonstiger selbständiger Tätigkeit zwischen Ansässigkeitsstaat und Quellenstaat auf. Dem Quellenstaat wird das Besteuerungsrecht **nur bei Vorliegen einer festen Einrichtung** zugeteilt.

Der Begriff der "festen Einrichtung" ist im Abkommen selbst nicht definiert.

Rechtsprechung des VwGH

Zur Frage, unter welchen Voraussetzungen angenommen werden kann, dass z.B. einem Gesellschafter - Geschäftsführer für die Ausübung seiner Tätigkeit eine „ feste Einrichtung“ im Inland zur Verfügung stand, wird auf das Erkenntnis des VwGH v. 25.11.1992, 91/13/0144 (zum Art 14 DBA Spanien BGBl 1967/395 ergangen) hingewiesen.

Folgende Rechtssätze lassen sich diesem Erkenntnis entnehmen:

Der Begriff „feste Einrichtung „ ist auch iSd Doppelbesteuerungsabkommens mit Spanien im selben Sinne auszulegen, in welchem im innerstaatlichen gewerblichen Bereich der Begriff „Betriebsstätte“ auszulegen ist (unter Hinweis auf Philipp-Loukota-Pollak, Internationales Steuerrecht, I/1 Z 14 RZ 111,S.150).

Zur Annahme einer „Verfügungsmacht“ genüge es, wenn die feste Einrichtung ihm für Zwecke seines Unternehmens zur Verfügung stehe. Die Verfügungsmacht könne auch auf

unentgeltlicher Überlassung beruhen (Hinweis Stoll, BAO, Handbuch, S. 83 und Philipp, Kommentar zum Gewerbesteuergesetz, TZ 1-290).

Der Begriff der festen Einrichtung ist „berufsbezogen“ zu verstehen.

Phillipp-Loukota-Jirousek, Internationales Steuerrecht, Manzsche Große Gesetzesausgabe, Tz. 6 zu Z 14, führen zu "Einkünften aus selbständiger Arbeit" aus:

Um bei anderen selbständigen ausgeübten Tätigkeiten Überschneidungen mit Steuerrechten zu vermeiden, die dieselbe Tätigkeit dann dem gewerblichen Bereich zurechnen, wird für diese Art der Tätigkeit eine Zuteilungsregel gewählt, die den selben materiellen Erfolg bringt wie die Zuteilungsregel, die für gewerbliche Tätigkeiten gilt. Als "Betriebsstättensurrogat" fungiert hier die "feste Einrichtung". Eine feste Einrichtung ist erst gegeben, wenn einem Geschäftsführer bei Bedarf nicht nur ein Schreibtisch, sondern auch der Raum, in welchem dieser Schreibtisch steht, und darin weitere Einrichtungsgegenstände (wie etwa zur Aufbewahrung der benötigten Geschäftsführungsunterlagen) und weitere Hilfsmittel zur Ausübung der Geschäftsführertätigkeit (wie etwa ein Telefon, ein Telefaxgerät, Material zur Verfassung eventueller Korrespondenz etc.) zur Verfügung stehen.

Für den konkreten Fall ist anzumerken, dass für den Bw. auch keine feste Einrichtung iSd Art. 14 DBA Ö/L vorhanden war (vgl. Vorhaltsbeantwortung v. 15.09.2008 „keinerlei Verfügungsmöglichkeiten über Büromöglichkeiten in der Firma O1-G. “ bzw. wie bereits in der Beantwortung des Ergänzungsersuchens v. 28.10.2004 ausgeführt „lag keine feste Geschäftseinrichtung“ für den Bw. vor).

Dieses Vorbringen des Bws. wurde vom Unabhängigen Finanzsenat in freier Beweiswürdigung iSd **§ 167 Abs. 2 BAO als den tatsächlichen Verhältnissen** entsprechend angenommen.

Liechtenstein war daher als Ansässigkeitsstaat des Bws. für die in Rede stehenden Einkünfte **ausschließlich** zuständig.

Hinsichtlich der Problematik, ob Ansässigkeitsbescheinigungen und ausländische Besteuerungsnachweise nach den DBA's Voraussetzungen für eine Steuerfreistellung in Österreich bilden, wird auf folgende weitergehende Literaturfundstellen hingewiesen ((Lang, SWI 2000/5, 210; Loukota SWI 2005/5, 113; Ritz, BAO 3. Auflage, § 115 TZ 6; Rosenberger SWK2008/2, S. 59, EAS 998, EAS 2130).

Zur Frage der erhöhten Mitwirkungspflicht bei Auslandsachverhalten wird ausgeführt:

Ritz , BAO ³ , § 115, Rz10 ff ,1.4 Fälle erhöhter Mitwirkungspflicht:

*Nach der Rechtsprechung liegt eine erhöhte Mitwirkungspflicht der Partei (eine in den Hintergrund tretende amtswegige Ermittlungspflicht) ua dann vor, **wenn***

Sachverhaltselemente ihre Wurzeln im Ausland haben; die Mitwirkungs- und Offenlegungspflicht ist in dem Maße höher, als die behördlichen Ermittlungsmöglichkeiten geringer sind (VwGH 23.2.1994, 92/15/0159; 26.7.2000, 95/14/0145) . Diesfalls bestehe somit eine erhöhte Mitwirkungspflicht, eine Beweismittelbeschaffungspflicht und eine Vorsorgepflicht (vgl zB Loukota, Internationale Steuerfälle, Tz 429 ff; Kotschnigg, ÖStZ 1992, 84; VwGH 25.5.1993, 93/14/0019).

*Die sachliche Rechtfertigung für die erhöhte Mitwirkungspflicht hinsichtlich Auslandssachverhalten besteht **in der Einschränkung der Möglichkeit behördlicher Ermittlungen im Ausland** (Kotschnigg, ÖStZ 1992, 84; VwGH 30.5.1995, 91/13/0248, 0250)*

Daher besteht die erhöhte Mitwirkungspflicht insoweit nicht, als internationale Amtshilfemöglichkeiten bestehen (zB VwGH 22.3.1995, 93/13/0076; Schuch, SWI 1996, 395; Urtz, in Gassner/Lang/Lechner [Hrsg], Doppelbesteuerungsabkommen und EU-Recht, Wien 1996, 251; Toifl, SWI 1996, 527; Ritz, SWI 1997, 151; Staringer, SWI 1997, 310; Schuch/Toifl, ÖStZ 1997, 304; Urtz, in Gassner/Lang, Besteuerung, 443 ff; Beiser, SWK 2000, S 848; aM Loukota, SWI 1996, 252; Jirousek, 13. ÖJT III/1, 161 f; EAS 604, SWI 1995, 166; EAS 909, SWI 1996, 373; EAS 1089, SWI 1997, 426; dies als fraglich bezeichnend Wakounig, ÖStZ 1996, 594) .

Zu Fragen der *Grenzen der Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen bei Auslandsbeziehungen* wird **weitere auf Gassner** in ÖStZ v. 15.04.2004 /8 , S.178 ff(Behandlung von Fragen der International Fiscal Sociation , Landesgruppe Österreich) hingewiesen.

Zwischen Österreich und Liechtenstein bestehen in Steuerangelegenheiten keine Amtshilfeabkommen (vgl. SWK 26/2008 R 47, VwGH v. 19.03.2008, 2005/15/0076).

Der erhöhten Mitwirkungspflicht bei Auslandssachverhalten wurde im gegenständlichen Fall durch Beibringung anderer Beweismittel im erstinstanzlichen Verfahren entsprochen.

Der Mitwirkungspflicht des Bws. wurde dadurch entsprochen, in dem er in den **Vorhaltsbeantwortungen v. 28.10.2004** (gegenüber der Abgabenbehörde I.Instanz) und v. **15.09.2008** (gegenüber dem Unabhängigen Finanzsenat) angegeben hat, *dass er keine Verfügungsmöglichkeiten für Büroräumlichkeiten der Firma Optiker GmbH inne gehabt hatte.*

Da die **Vorhaltsbeantwortung der steuerlichen Vertretung v. 15.09.2008** im Wesentlichen jener vom 28.10.2004 entsprach (und darin vor allem keine neuen

Sachverhaltselemente angeführt wurden), verzichtete die Abgabenbehörde II. Instanz auf eine Übermittlung an die Abgabenbehörde I. Instanz.

Ritz BAO³, § 115 Abs. 2, 2. Parteiengehör, RZ 16, führt in diesem Zusammenhang aus:

*Das Parteiengehör (hier bezogen auf die Amtspartei) erstreckt sich nach ständiger Rechtsprechung nur auf **sachverhaltsbezogene Umstände, nicht jedoch auf Rechtsansichten** (VwGH 28.6.1995, 90/16/0085; 26.4.2001, 98/16/0265; 26.6.2002, 2002/13/0003; daher ergebe sich aus § 115 Abs 2 keine Verpflichtung, die Partei zu der Rechtsansicht und zu den rechtlichen Schlussfolgerungen zu hören, die die Behörde ihrem Bescheid zugrunde zu legen gedenkt (VwGH 26.5.1999, 94/13/0058; 31.1.2001, 99/13/0249)*

Der VwGH hat bereits mehrfach ein in Abgabenverfahren bzw. in Verwaltungsverfahren geltendes „Überraschungsverbot“ bejaht (zB VwGH 28.5.1997, 94/13/0015; 26.5.1999, 98/13/0138; 18.7.2001, 99/13/0217, 0218; 31.3.2003, 2000/14/0102; 16.9.2003, 2000/14/0069; 28.9.2004, 2002/14/0035; 29.9.2004, 2001/13/0135; 21.10.2004, 2000/13/0121; 15.12.2004, 2001/13/0296), beispielsweise im Zusammenhang mit einer erstmals angewendeten Methode der Schätzung (VwGH 18.7.2001, 99/13/0217, 0218).

*Nach VwGH 30.5.1995, 93/13/0217, **verstößt die Rechtsmittelbehörde nicht gegen das „Überraschungsverbot“, wenn ihre andere rechtliche Beurteilung nicht den Rückgriff auf Sachverhaltsmomente erfordert, die den Parteien nicht bekannt sind und zu denen sie sich daher noch nicht äußern konnten.***

Zusammenfassung

Da keine feste Geschäftseinrichtung in Österreich vorlag, bestand für den auf Werkvertragsbasis bezogenen Prokuristenbezug ein ausschließliches Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaates.

Da laut DBA Ö/L kein Besteuerungsrecht des Quellenstaates besteht, kommt es im Ansässigkeitsstaat zu keiner Befreiung mit Progressionsvorbehalt bzw. zu keinem Methodenwechsel.

Selbst wenn man die Zuteilung der vom Bw. ausgeübten Tätigkeit unter **Artikel 7 des DBA mit Liechtenstein** (*Unternehmensgewinn*) subsumieren würde, ist das Werkvertragshonorar mangels österreichischer Ansässigkeit und mangels Vorliegen einer inländischen Betriebsstätte **in Österreich nicht steuerpflichtig.**

Der Vollständigkeit halber wird bemerkt, dass ab Oktober 1993 durch die Verlagerung des Wohnsitzes nach Österreich wiederum unbeschränkte Steuerpflicht eingetreten ist [(und der

der Bw. seinen steuerlichen Verpflichtungen – wie für den Zeitraum vor Wohnsitzbegründung (1991 –September 1993) nachgekommen ist)].

Die Berechnung des Einkommens stellt sich wie folgt dar:

TABELLE

Aus den angeführten Gründen war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 30.September 2008