



Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, Anschrift, vertreten durch ICON Wirtschaftstreuhand GmbH, 4020 Linz, Stahlstraße 14, vom 18. Februar 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes F vom 15. Jänner 2008 betreffend Einkommensteuer 2003 bis 2006 entschieden:

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

Begründung

Nach den Ausführungen der steuerlichen Vertretung lebt der Abgabepflichtige gemeinsam mit seiner Frau seit dem Jahr 1968 in den USA und war gemeinsam mit ihr als G Berater tätig. Im Jahr 1985 hat er diese Tätigkeit auch in Österreich aufgenommen, indem er für die in Österreich ansässige Firma G GmbH Vermittlungs- und Beratungsleistungen in Zusammenhang mit dem Verkauf von G Produkten durchgeführt hat. Dieser Gewerbebetrieb ist in Form einer stillen Gesellschaft geführt worden, den der Abgabepflichtige gemeinsam mit seiner Gattin betrieben hat (hiezum wird auf die Bescheide des Finanzamtes betreffend die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO verwiesen). Die Tätigkeit in Österreich ist im Jahr 1998 aus Altersgründen aufgegeben worden und wurde angeblich auch ein entsprechender Aufgabegewinn erklärt.

Der Abgabepflichtige unterhält in Österreich einen Zweitwohnsitz (für Urlaubsaufenthalte) und sind ihm in den streitgegenständlichen Jahren 2003 bis 2006 jeweils Vergütungen der Fa. G GmbH in Österreich ausbezahlt worden. Diese Vergütungen seien nach den weiteren Ausführungen der steuerlichen Vertretung für Beratungsleistungen des Abgabepflichtigen, welche er von den USA aus erbracht habe, bezahlt worden und sei die Höhe nach den laufend erwirtschafteten Umsätzen aus Produktverkäufen von den in Österreich tätigen G Vertriebspartnern, welche der Abgabepflichtige angeworben hat, bemessen worden.

Für die streitgegenständlichen Jahre wurden dem Finanzamt bezüglich der an den Abgabepflichtigen geleisteten Zahlungen von der Fa. G GmbH auch Mitteilungen gem. § 109a EStG übermittelt. Über Auskunftersuchen des Finanzamtes wurde von der Fa. G GmbH hiezu mitgeteilt, dass die Zahlungen aufgrund von Boni aus früheren Vermittlungen bzw. Beratungen von in Österreich tätigen Beratern bzw. Geschäftsvermittlern bezahlt worden seien.

Das Finanzamt erließ die angefochtenen Einkommensteuerbescheide, mit welchen die streitgegenständlichen Zahlungen zur Gänze jeweils als Einkünfte aus Gewerbebetrieb bzw. für das Jahr 2006 aus selbständiger Arbeit der Einkommensteuer unterworfen wurden.

Diese Ansicht wurde vom Finanzamt nach durch den Abgabepflichtigen erhobener Berufung in den betreffenden Berufungsvorentscheidungen aufrecht erhalten und begründend ausgeführt, dass es sich bei der (ehemals) ausgeübten Tätigkeit um eine gewerbliche im Sinne des § 23 EStG gehandelt habe und Österreich hinsichtlich dieser Einkünfte aufgrund der Bestimmung des Art 7 Abs. 9 DBA-USA das Besteuerungsrecht zustehe. Dies deshalb, weil nach dieser Bestimmung alle Einkünfte, die während des Bestehens einer Betriebsstätte oder festen Einrichtung erzielt werden und dieser zuzurechnen sind, in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem sich diese Betriebsstätte bzw. feste Einrichtung befindet und zwar auch dann, wenn die Zahlungen in Bezug auf diese Einkünfte zu einem Zeitpunkt zufließen, in dem diese Betriebsstätte oder feste Einrichtung nicht mehr besteht. Da der Abgabepflichtige in Österreich ein Vertriebsnetz aufgebaut und aus diesem Grund in den Jahren 2003 bis 2006 „Boni aus früheren in Österreich getätigten Vermittlungen bzw. Beratungen“ erhalten habe, seien diese aufgrund des Art. 7 Abs. 9 DBA-USA in Österreich zu besteuern.

Weiters wurde in den Berufungsvorentscheidungen festgehalten, dass die vom Finanzamt angeforderte von der zuständigen Behörde gezeichnete Ansässigkeitsbescheinigung nicht übermittelt worden sei.

Nach Ergehen der Berufungsvorentscheidungen wurde der Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt.

Strittig ist im vorliegenden Verfahren einerseits, welchem Staat das Besteuerungsrecht bezüglich der vom Abgabepflichtigen bezogenen Provisionen zukommt und andererseits auch, ob die Einkünfte gegebenenfalls im Rahmen eines Feststellungsverfahrens gem. § 188 BAO zwischen dem Abgabepflichtigen und seiner Gattin aufzuteilen sind.

Hiezu ist vorweg fest zu halten, dass es nach dem G Sales- und Marketingplan für G Geschäftsvermittler zwei Möglichkeiten gibt, Einkommen zu erzielen.

1. Die Basisprovision (Handelsspanne):

Die Basisprovision resultiert aus Direktverkäufen des Geschäftsvermittlers und errechnet sich aus der Differenz zwischen dem Preis, den die Kunden für die G -Produkte zahlen und dem Einstandspreis für den Geschäftsvermittler.

2. Die Leistungsprovision:

Diese wird mit Hilfe einer Leistungsprovisionstabelle von der Fa. G GmbH errechnet und ist abhängig von den jeweiligen Umsätzen, welche ein Geschäftspartner (ein vom Geschäftsvermittler angeworbener Geschäftsvermittler) des Geschäftsvermittlers tätigt.

Bei den in den streitgegenständlichen Jahren 2003 bis 2006 dem Abgabepflichtigen zugeflossenen Beträge handelt es sich unstrittig um sogenannte Leistungsprovisionen. Diese Leistungsprovisionsansprüche entstehen erst in dem Zeitpunkt, in welchem von den vom Geschäftsvermittler angeworbenen Geschäftspartnern mit dritten Abnehmern Verkaufsgeschäfte abgeschlossen werden.

In rechtlicher Hinsicht ist diesbezüglich auf § 32 EStG 1988 zu verweisen:

Gemäß § 32 Z 2 erster Teilstrich EStG 1988 gehören zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs 3 auch Einkünfte aus einer ehemaligen betrieblichen Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 (z.B. Gewinne aus dem Eingang abgeschriebener Forderungen oder Verluste aus dem Ausfall von Forderungen).

Darunter fallen u.a. auch Folgeprovisionen, die ein Versicherungsmakler nach Aufgabe der betrieblichen Tätigkeit aufgrund von Prämienzahlungen der von ihm ehemals vermittelten Versicherungskunden erhält. Diese Folgeprovisionen stehen unter der aufschiebenden Bedingung der Prämienzahlung durch den Versicherungskunden und sind nach Realisationsgrundsätzen als laufende **nachträgliche** Einnahmen gemäß § 32 Z 2 EStG zu erfassen (vgl. Jakom/Kanduth-Kristen EStG 2012, § 32 Rz 27).

Im gegenständlichen Fall ist zu berücksichtigen, dass der Anspruch auf die streitgegenständlichen Provisionszahlungen sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach

jeweils abhängig war, von den jeweiligen Umsätzen, welche die Geschäftspartner (das sind die vom Abgabepflichtigen angeworbenen Geschäftsvermittler) des Abgabepflichtigen getätigt haben.

Damit stehen aber die Leistungsprovisionsansprüche gleichermaßen unter der aufschiebenden Bedingung nachfolgender Geschäftsabschlüsse durch die vom Abgabepflichtigen (während aufrecht bestehender Betriebstätte in Österreich) angeworbenen Geschäftspartner.

Die Leistungsprovisionen sind daher grundsätzlich ebenfalls als nachträgliche laufende Einkünfte (aus einer ehemaligen Betriebsstätte) gemäß § 32 Z 2 EStG 1988 zu erfassen.

Artikel 7 Abs 9 DBA-USA weist das Besteuerungsrecht hinsichtlich dieser Einkünfte grundsätzlich Österreich zu. Die steuerliche Erfassung von Einkünften aus einer ehemaligen gewerblichen Tätigkeit obliegt danach nämlich dem Betriebsstättenstaat.

Im Vorlageantrag wurde hiezu vorgebracht, dass der Abgabepflichtige und seine Gattin ihre gewerbliche Tätigkeit in Österreich im Jahr 1998 eingestellt und ihre Beratungs- und Marketingaktivitäten ausschließlich von den USA aus ausgeübt hätten. Die streitgegenständlichen Einkünfte seien an den Abgabepflichtigen für seine per Mail, Telefon und Fax ausgeübten beratenden und unterstützenden Aktivitäten bezogen worden und seien daher in keinem kausalen Zusammenhang mit dem bis 1998 in Österreich unterhaltenen Gewerbebetrieb gestanden.

Hiezu ist anzumerken, dass die nachträglichen Einkünfte nach Auffassung des Referenten nur dann der (ehemaligen) inländischen Betriebstätte zuzurechnen sein werden, wenn die Folgeprovisionen ohne wesentliche weitere Aktivitäten des Abgabepflichtigen zugeflossen sind.

Wenn der Abgabepflichtige aber weiterhin - wie im streitgegenständlichen Fall behauptet - durch entsprechende, nunmehr von den USA aus und ohne inländische Betriebstätte unternommenen „Marketing-Aktivitäten“ bzw. Betreuungsleistungen mit wesentlichem nachträglichen Arbeitseinsatz tätig geworden wäre, wäre die Kausalitätsverkettung der geleisteten Provisionen mit der ehemaligen inländischen Betriebsstätte zu gering ausgeprägt, als dass die Provisionen für Aktivitäten als nachträgliche Erträge der seinerzeitigen Betriebstätte gewertet werden könnten.

Um beurteilen zu können, ob dies der Fall ist, bedarf es aber weiterer Sachverhaltsermittlungen. Hiezu wären vorweg u.a. die vom Abgabepflichtigen über Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates namhaft gemachten Geschäftspartner (Vorhaltsbeantwortung vom 22. Juli 2013) zu befragen, ob sie vom Berufungswerber per Mail,

Telefon und Fax entsprechend beraten und unterstützt wurden und in welchem Umfang diese „Marketing-Aktivitäten“ vom Berufungswerber erbracht wurden und aufzufordern ihre Angaben entsprechend zu belegen.

Aufgrund des in der Berufung gestellten Antrages – auf welchen im übrigen in der Berufungsvorentscheidung in keiner Weise eingegangen wurde – ist auch zu klären, ob im Falle einer Steuerpflicht in Österreich die Einnahmen auf die beiden Ehegatten entsprechend der ursprünglichen steuerlichen Verhältnisse aufzuteilen sind. Dabei wird auch maßgeblich von Bedeutung sein, ob und gegebenenfalls, in welchem Umfang seine Gattin bei diesen Tätigkeiten in den Streitjahren mitgewirkt hat. Denn Voraussetzung für eine allfällige Aufteilung der Einkünfte wird u.a. auch die Erbringung entsprechender Leistungen durch die Gattin des Abgabepflichtigen sein. Auch diesbezüglich werden die namhaft gemachten Personen zu befragen sein, ob entsprechende Marketing-Aktivitäten ihnen gegenüber auch von der Gattin des Berufungswerbers erbracht wurden.

Zur Wahrung des Parteienghörtens wären die Angaben der betreffenden Personen sowie die daraus von der Behörde gezogenen Schlüsse dem Abgabepflichtigen zur allfälligen Stellungnahme vorzuhalten.

Die Ermittlungsergebnisse bzw. die daraus resultierenden Sachverhaltsfeststellungen sowie die rechtlichen Erwägungen hiezu sind sodann in den zu erlassenden Bescheiden entsprechend anzuführen.

Zum Einwand im Vorlageantrag, wenn man bereits die Tatsache der vorangehenden Akquisition bzw. Vermittlung der G -Partner durch den Abgabepflichtigen (während aufrechter Betriebsstätte in Österreich) als hinreichend kausal für das spätere Entstehen der Provisionsansprüche beurteilen würde, so hätten diese Vergütungen bereits im Rahmen der Betriebsaufgabe berücksichtigt werden und daher in der Einkommensteuererklärung 1998 als Betriebseinnahmen versteuert werden müssen, weshalb gemäß § 207 Abs. 2 BAO hinsichtlich der Festsetzung der Einkommensteuer betreffend der in den Jahren 2003 bis 2006 zugeflossenen Vergütungen die Verjährung entgegen stehen würde, ist Nachstehendes anzumerken:

Bei den Forderungen auf Leistungsprovisionen handelt es sich um Forderungen, die erst in den streitgegenständlichen Jahren entstanden sind, weil der Anspruch auf diese, sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach jeweils von den in diesen Jahren von den vom Abgabepflichtigen angeworbenen Geschäftspartnern erzielten Umsätzen abhängig war. Damit sind die Einnahmen aber bei der Einkommensteuerbemessungsgrundlage dieser Jahre als

nachträgliche Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu berücksichtigen und ist somit Verjährung im Sinne des § 207 Abs. 2 BAO nicht eingetreten.

Hinsichtlich des im Vorlageantrag gestellten Antrages auf Einleitung eines Verständigungsverfahrens nach Artikel 24 DBA-USA wird auf die maßgebliche abkommensrechtliche Bestimmung des Art. 24 Abs. 1 DAB-USA verwiesen. Diese lautet wie folgt: *"Ist eine Person der Auffassung, dass Maßnahmen eines Vertragsstaats oder beider Vertragsstaaten für sie zu einer Besteuerung führen oder führen werden, die diesem Abkommen nicht entspricht, so kann sie unbeschadet der nach dem innerstaatlichen Recht dieser Staaten vorgesehenen Rechtsmittel ihren Fall der zuständigen Behörde des Vertragsstaats, in dem sie ansässig ist, oder dessen Staatsangehöriger sie ist, unterbreiten."*

Aus der zitierten Bestimmung geht hervor, dass Berufungs- und Verständigungsverfahren zwei voneinander unabhängige Verfahren sind und infolge der Ansässigkeit des Abgabepflichtigen in den USA dieser Antrag bei der zuständigen Behörde in den USA einzubringen wäre.

Soweit in der Berufungsvorentscheidung darauf hingewiesen wurde, dass die vom Finanzamt angeforderte von der zuständigen Behörde gezeichnete Ansässigkeitsbescheinigung nicht übermittelt worden sei, darf auf das Vorbringen der steuerlichen Vertretung im Vorlageantrag sowie die dazu dem Finanzamt mit Schreiben der steuerlichen Vertretung übermittelten Bestätigungen der US-Finanzbehörde für die Jahre 2003 bis 2004 (US Form 6166 im Original) verwiesen werden.

Nach § 289 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz, sofern sie keine das Verfahren abschließende Formalentscheidung zu treffen hat, die Berufung auch durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Berufungsvorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs.1 BAO) unterlassen worden sind, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderlassung hätte unterbleiben können.

Eine von § 289 Abs. 1 BAO erfasste Unterlassung von Ermittlungen kann sich auch daraus ergeben, dass erstmals in der Berufung oder im Vorlageantrag Umstände vorgebracht werden und die Abgabenbehörde erster Instanz vor der Berufungsvorlage (§ 276 Abs. 6 erster Satz BAO) keine diesbezüglichen Ermittlungen durchgeführt hat (Ritz, BAO, § 289 Tz 11). Mit Rücksicht auf den Umfang der ausstehenden Ermittlungen erschien es zweckmäßig, den angefochtenen Bescheid und die Berufungsvorentscheidung aufzuheben und die Sache zur Durchführung der ergänzenden Ermittlungen an die Abgabenbehörde erster Instanz zurückzuverweisen. Zudem ist es nicht Aufgabe des Unabhängigen Finanzsenates, die erste

Instanz von ihrer Aufgabe und Pflicht, den Sachverhalt zu ermitteln, zu entlasten. Weiters ist zu berücksichtigen, dass im Falle der Durchführung der Ermittlungen durch die Berufungsbehörde dem Abgabepflichtigen eine Tatsacheninstanz genommen würde. Mit der Bescheidbehebung wird auch dem Rechtsschutzinteresse des Abgabepflichtigen entsprochen, dass entscheidungswesentliche Sachverhaltselemente und Einwände des Abgabepflichtigen bereits in der Entscheidung der ersten Instanz Berücksichtigung finden. Es ist daher zweckmäßig diese Ermittlungen von der Abgabenbehörde erster Instanz nachholen zu lassen.

Für die Ausübung des Ermessens sprechen auch die Gründe der Verfahrensökonomie (Wahrung des Parteiengehörs im Rahmen des fortgesetzten Verfahrens) und der Erhaltung des vollen Instanzenzuges für den Berufungswerber.

Innsbruck, am 14. August 2013