

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin \*\*\*\* in den Beschwerdesachen Bf, Str.1, Ort1, vertreten durch die steuerl.Vertreter, Str.2, Ort2, gegen die Bescheide des Finanzamtes \*\*\* vom 23.04.2012 betreffend Einkommensteuer 2009, vom 20.11.2013 betreffend Einkommensteuer 2010 sowie vom 21.11.2013 betreffend Einkommensteuer 2011 zu Recht erkannt:

Den Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide 2009 bis 2011 wird Folge gegeben.

Die Einkommensteuerbescheide 2009 und 2010 werden wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufgehoben.

Die Bemessungsgrundlage für die Einkommensteuer 2011 und die festgesetzte Steuer sind dem beiliegenden Berechnungsblatt zu entnehmen, das einen integrierten Bestandteil des Spruches des Erkenntnisses bildet.

Eine (ordentliche) Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) ist unzulässig.

## Entscheidungsgründe

Mit Schreiben vom 6. Oktober 2009 hat der Beschwerdeführer dem Finanzamt „mit der Bitte um Kenntnisaufnahme und Veranlassung der notwendigen Schritte im Rahmen der nunmehrigen beschränkten Steuerpflicht“ mitgeteilt, dass er per 1. Oktober 2009 aus privaten Gründen seinen Wohnsitz von Ort3, Str.3, nach Ort4, Str.4 (Liechtenstein) verlegt habe und dort ab diesem Zeitpunkt den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen wahren werde. Die Firma A \*\*\*\*\* (Anmerkung der Richterin: das Einzelunternehmen des Bf) bleibe am Standort Ort3, Str.3, und werde wie bisher ihre Tätigkeit weiter führen.

Seine Geschäftsführertätigkeit bei der Firma "B" Csgesellschaft mbH, Str.5, Plz Ort6, führe er ebenso im gleichen Umfang als Grenzgänger aus.

Der Bf hat am 15.3.2010 für das Jahr 2009 zunächst eine Einkommensteuererklärung für unbeschränkt Steuerpflichtige (E 1) elektronisch eingereicht, in der er Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von 59.199,30 € und

Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Einzelunternehmen/Branche) in Höhe von 76.336,12 € erklärt hat.

Das Finanzamt (FA) hat am 20.7.2010 zu St.Nr. 123 einen Einkommensteuerbescheid für 2009 erlassen, in dem die Einkünfte erklärungsgemäß erfasst wurden.

Mit Schreiben vom 7.3.2012 hat der steuerliche Vertreter des Bf eine korrigierte Einkommensteuererklärung (E 1 unbeschränkte Steuerpflicht mit E1a) sowie eine Einkommensteuererklärung 2009 (bei beschränkter Steuerpflicht – Formular E 7) beim FA eingereicht und diesen Erklärungen ein „*Berechnungsblatt bezüglich der Aliquotierung auf steuerpflichtige und steuerfreie Einkünfte aus den selbständigen Einkünften*“ angeschlossen. Da der Bf mit 30.9.2009 nach Liechtenstein verzogen sei und keinen Wohnsitz in Österreich habe, seien die Geschäftsführerbezüge bei der „B“ Cs GmbH in Ort6 ab 1.10.2009 in Österreich einkommensteuerfrei. Dem beiliegenden Berechnungsblatt könne das Finanzamt (FA) entnehmen, dass er die gesamten Geschäftsführerbezüge und die Werbungskosten aliquot für diese 3 Monate angesetzt habe.

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb des Einzelunternehmens seien wie bereits schon früher erklärt belassen worden (*Anmerkung der RichterIn: diese wurden zur Gänze in E 1 übernommen, in E 7 wurden nur die aliquoten GF-Bezüge als Einkünfte aus selbständiger Arbeit eingetragen*), da diese zur Gänze in Österreich steuerpflichtig seien. Eine Beilage hinsichtlich dieser Einkünfte habe er nicht erstellt, da diese exakt der bereits früher eingereichten E 1 bzw. E1a (*Anmerkung der RichterIn: dabei handelt es sich um die Beilage zu den betrieblichen Einkünften*) entspreche. Er ersuche höflich, den Einkommensteuerbescheid zu berichtigen. Sollte dies allerdings nicht möglich und eine Anregung auf Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der E 2009 unbedingt erforderlich sein, werde er dies unverzüglich nachreichen.

Mit Begleitschreiben vom 7.4.2012 (Eingang beim FA 13. April 2012) hat der steuerliche Vertreter des Bf neuerlich berichtigte Einkommensteuererklärungen E 1, E 1a (1.1. – 30.9.2009) und die Erklärung E 7 (beschränkte Steuerpflicht) für 2009 (Zeitraum 1.10. -31.12.2009) eingereicht. Beigelegt werde auch eine Aufstellung, aus der die Aliquotierung ersichtlich sei. Gemäß dieser Aufstellung seien jetzt auch die gewerblichen Einkünfte 2009 aliquotiert worden.

Daraufhin hat das FA am 20.4.2012 den Einkommensteuerbescheid 2009 (ergangen zu St.Nr. 123) vom 20.7.2010 gem. § 293b BAO entsprechend der neuerlich berichtigten Erklärung (E 1) abgeändert. In der Begründung wurde ausgeführt, aufgrund der vor Erstbescheiderstellung aktenkundigen Wohnsitzverlegung am 30.9.2009 seien die Einkünfte aus selbständiger Arbeit aliquot aufzuteilen gewesen. Die Bescheiderlassung sei aufgrund der mit 9.3.2012 eingereichten berichtigten Einkommensteuererklärung für 2009 erfolgt.

Der Bf hat gegen diesen Bescheid am 19.5.2012 berufen. Die Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung vom 18.3.2013 abgewiesen. Ein Vorlageantrag wurde nicht gestellt.

Unter einer anderen Steuernummer (St.Nr. \*\*\*\*\*) wurde sodann am 23.4.2012 ein "Einkommensteuerbescheid 2009" erlassen, in dem Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von 17.936,64 € sowie Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Betrag von 19.084,03 € erfasst wurden. Dem Einkommen wurde gem. § 102 Abs. 3 EStG 1988 ein Betrag von 9.000 € hinzugerechnet und das um diesen Betrag erhöhte Einkommen der Besteuerung nach dem Tarif unterzogen.

Die steuerliche Vertretung des Bf hat gegen diesen Bescheid am 18.5.2012 über Finanz-Online eine Berufung eingebracht und in dieser ausgeführt wie folgt:

*„Der Bf hat unter Hinzurechnung der Gewinnausschüttung der „B“ Cs GmbH nahezu 100% seiner Einkünfte in 2009 in Österreich erwirtschaftet. Es wird daher zeitgleich (gemeint wohl gleichzeitig, zumal im Akt kein gesonderter Antrag vorgefunden wurde) mit dieser Berufung der Antrag auf unbeschränkte Steuerpflicht eingebracht (Anmerkung der RichterIn: gemeint wohl "gestellt", zumal den vorgelegten Akten kein gesonderter Antrag angeschlossen war).*

*Die Einkünfte aus der selbständigen Tätigkeit (Geschäftsführer und 90% Gesellschafter bei der „B“ C s GmbH) aus 2009 sind zu aliquotieren. 75% (9 Monate) der Einkünfte sind in Österreich zu versteuern. Für die restlichen 25% dieser Einkünfte besteht eine Steuerpflicht in Liechtenstein. In Österreich ist dieser aliquote Anteil steuerfrei.*

*Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind wie bereits in der ersten abgegebenen ESt-Erklärung für 2009 voll in Österreich zu versteuern. Da im gegenständlichen Fall der Antrag auf unbeschränkte Steuerpflicht eingebracht wird, liegt eine beschränkte Steuerpflicht nicht vor und der Bescheid vom 23.04.2012 ist aufzuheben.*

Am 19.5.2012 wurde elektronisch eine Ergänzung zur Berufung gegen den Bescheid vom 23.4.2012 betreffend E 2009 (beschränkte Steuerpflicht) eingebracht. In diesem Schriftsatz wurde ausgeführt, der o.a. Bescheid und der ESt-Bescheid vom 20.04.2012 (Anmerkung der RichterIn: gemeint ist der Berichtigungsbescheid zum Bescheid vom 20.7.2010, der nicht Gegenstand der Beschwerde ist) führe zu einer Erhöhung der Bemessungsgrundlage. Im Prinzip seien alle Einkünfte der österr. ESt unterzogen und dann noch 9.000,00 hinzugerechnet worden. Aus dem Gedanken heraus, diese Sache rasch u. unkompliziert zu erledigen, seien die gesamten selbständigen Einkünfte einfach aliquotiert worden, obwohl in den letzten 3 Monaten, als der Wohnsitz bereits nach FL verlegt worden sei, durch Bilanzgeld und Prämien, welche erst im Dezember vereinnahmt worden seien, für einen deutlich höheren Betrag Liechtenstein die Besteuerung zustehen würde. Diese Vorgehensweise sei für seinen Mandanten effektiv ein Nachteil gewesen, da die exakte Ermittlung der Einkünfte in den letzten 3 Monaten 2009 zu deutlich höheren steuerfreien Einkünften würde. Er ersuche daher, seinem Rechtsmittel stattzugeben.

Mit Vorhalt vom 8.6.2012 (Betreff: Berufung E 2009) hat das Finanzamt den Bf gebeten, eine Auflistung seiner inländischen (einschließlich der Gewinnausschüttungen der "B" Cs GmbH) und seiner ausländischen Einkünfte für 2009 einzureichen und diese durch die Vorlage entsprechender Unterlagen zu belegen. Die selbständigen Einkünfte als Gesellschafter-Geschäftsführer der "B" Cs GmbH und seine gewerblichen Einkünfte als Einzelunternehmer in Ort3, Str.3, seien bereits aktenkundig. Weiters sei für die Auslandseinkünfte das Formular E9 vorzulegen. Er werde gebeten, die Einkünfte bei Stattgabe der Berufung und Bescheidaufhebung des beschränkten Einkommensteuerbescheides (nach Ansicht der Behörde würden dann die Einkünfte aus selbständiger Arbeit 41.262,66 € und die Einkünfte aus Gewerbebetrieb 76.336,12 € betragen) zu beziffern.

Der steuerliche Vertreter des Bf hat der E-Mail vom 8.8.2012 eine "Aufschlüsselung der Einkünfte aus FL und aus A" sowie den Lohnausweis der A AG, Ort7 (FL) angeschlossen. Der Umrechnungskurs entspreche dem vom BMF für 2009 angesetzten Kurs von 0,652318 CHF pro Euro. Der Bf habe 2009 in Österreich Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 76.336,12 €, aus selbständiger Arbeit in Höhe von 41.262,66 €, aus Kapitalerträgen (Ausschüttungen Cs GmbH) iHv 111.375,00 und in Liechtenstein Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit iHv. 13.447,54 € erwirtschaftet. Die Gesamteinkünfte (A und FL) wurden mit 242.421,32 €, die Einkünfte A mit 228.973,78 € angeführt. Der Anteil der Einkünfte in Ö wurde gemessen an den Gesamteinkünften mit 94 %, jener in FL mit 6 % angegeben.

Mit Schreiben vom 10.8.2012 wurde der Bf erinnert, den fehlenden Nachweis der Kapitalerträge iHv Euro 111.375,00 (Ausschüttung Cs GmbH) und das Formular E 9 (zwingend erforderlich - gem. § 1 (4) EStG sei die Höhe der nicht der österreichischen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte durch die Bescheinigung der zuständigen ausländischen Abgabenbehörde nachzuweisen) beizubringen.

Der steuerliche Vertreter hat am 25. September 2012 per E-Mail die Bilanz der "B" Csgesellschaft mbH und neuerlich den Lohnausweis A AG zum 31.12.2009 übermittelt.

Mit E-Mail vom 2.10.2012 wurde dem steuerlichen Vertreter des Bf mitgeteilt, die vorgelegten Unterlagen über die Kapitalerträge würden das Kalenderjahr 2010 betreffen. Er werde gebeten, die Voraussetzungen für das Kalenderjahr 2009 nachzuweisen und es fehle - wie telefonisch besprochen -noch das bestätigte Formular E 9 für 2009.

Mit E-Mail vom 26.11.2012 teilte der steuerliche Vertreter mit, im Anhang übermittle er das Gesellschafterverrechnungskonto des Bf für die Jahre 2007 bis 2009. 2007 sei es zu einer Ausschüttung gekommen, die aber nicht 2007 zur Auszahlung gelangt, sondern auf das Gesellschafterverrechnungskonto gebucht worden sei (124.455,12 €). 2008 sei es wieder zu einer Ausschüttung (7.000 €) gekommen, die nicht ausbezahlt worden sei. 2009 seien erstmalig die Ausschüttungen früherer Jahre ausbezahlt worden (143.309 €). Gleichzeitig sei eine Ausschüttung 2009 beschlossen worden (111.375 €), welche

wiederrum nicht ausbezahlt, sondern auf das Gesellschafterverrechnungskonto gebucht worden sei. Der Einfachheit halber habe er bei den Einkünften aus Ausschüttungen jene aus 2009 angesetzt. Zugeflossen seien in 2009 jedoch Beträge aus den Ausschüttungen 2007 (€ 124.455,12) und 2008 (€ 7.000,00), in Summe somit 131.455,12 €. Ganz gleich, welchen Betrag man in 2009 ansetze - den zugeflossenen oder den als Ausschüttung beschlossenen - es seien jedenfalls mehr als 90% aller Einkünfte in Österreich versteuert worden.

Das E 9 sei dem Bf zwecks Ausfüllung und Bestätigung FL- Steueramt gleich nach ihrem Telefonat übermittelt worden. Er hoffe, dass zumindest die Höhe der österr. Einkünfte für 2009 jetzt geklärt sei. Das E 9 werde bis Ende nächster Woche übermittelt werden.

Mit E-Mail vom 5.12.2012 wurde das Formular E 9 nachgereicht.

Mit E-Mail vom 6.12.2012 hat das FA dem steuerlichen Vertreter die Ansicht vertreten, dass die Einkünfte aus der selbständigen Tätigkeit aus der "B" Cs GmbH in die Berechnung der ausländischen Steuerbehörde (E 9) aufzunehmen wären. Bisher seien Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit iHv. sfr 24.000,00 von der A AG ausgewiesen. Unter Berücksichtigung der Einkünfte von 17.936,64 € würden 88,61 % (Berechnung mit ausbezahlten Ausschüttungen) bzw. 87,95 % (Berechnung mit beschlossenen Ausschüttungen) der Besteuerung der Einkünfte in Österreich unterliegen. Da die Einkünfte nicht mindestens zu 90 % der österreichischen Einkommensteuer unterliegen würden, könne gem. § 1 (4) EStG kein Antrag auf unbeschränkte Steuerpflicht gestellt werden. Der steuerliche Vertreter wurde um Stellungnahme und Nachweis, dass die anteiligen Einkünfte von 17.936,64 Euro tatsächlich auch von Liechtenstein besteuert worden seien gebeten.

Mit E-Mail vom 7.12.2012 teilte der steuerliche Vertreter zusammengefasst mit, die anteiligen 25 % der Einkünfte seien weder in FL noch in Österreich steuerpflichtig. Aufgrund des Umstandes, dass die Einkünfte eines mehrheitlich beteiligten Gesellschaftergeschäftsführers in Österreich als Einkünfte aus selbständiger Arbeit behandelt würden, in Liechtenstein jedoch als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gelten würden, entstehe eine Konfliktsituation hinsichtlich der Regelungen des DBA. Die unterschiedliche Betrachtungsweise der beiden Staaten über die Art dieser Einkünfte führe dazu, dass in Österreich keine Quellensteuer (Abzugsteuer 4 %) anfalle, das es sich aus österreichischer Sicht um selbständige Einkünfte handle, die nicht der österreichischen ESt-pflicht unterliegen würden, da kein Wohnsitz in A existiere. Für Liechtenstein handle es sich hier um nichtselbständige Einkünfte, die im anderen Staat angefallen seien und in FL somit nicht steuerpflichtig seien. Die Steuerbehörde in Liechtenstein sehe den Fall auch so und setze für derartige Einkünfte keine ESt an (siehe Bestätigung Steuerbehörde FL für 2009).

Mit E-Mail vom 25.1.2013 hat der Vertreter des FA eine Anfrage an das BMF mit folgendem Inhalt gestellt:

*„Der 90-% Gesellschafter-Geschäftsführer der inländischen (Anmerkung der Richterin: im Schreiben namentlich bezeichneten) GmbH hat seinen Wohnsitz per 1.10.2009 nach Liechtenstein verlegt und bezog im Zeitraum 1.10. bis 31.12.2009 Geschäftsführerbezüge iHv € 18.000.*

*Zusätzlich bezog er im Zeitraum 1.10.- 31.12.2009 inländische Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von € 19.000, bei welchen gemäß § 102 Abs 1 Z. 2 erster Teilstrich zwingend eine Veranlagung durchzuführen ist.*

*1) Fraglich ist, ob die nach inländischem Recht als Einkünfte aus sonstiger selbständiger Tätigkeit iSd § 22 Ziffer 2 EStG zu qualifizierenden Geschäftsführerbezüge (betriebliche Einkunftsarten § 21-23 EStG) als Betriebseinnahmen eines inländischen Betriebes zu werten sind und damit ebenso zwingend bei einer Veranlagung als beschränkt Steuerpflichtiger gemäß § 102 Abs. 1 Z. 2 EStG zu erfassen sind.*

*2) Sollte Frage 1 zu verneinen sein (keine Pflichtveranlagung gemäß § 102 Abs 1 Z. 2 EStG), wird angefragt, ob es abkommenskonform ist, dass diese Gesellschafter-Geschäftsführer-Einkünfte iHv 18.000 weder in Österreich noch in Liechtenstein besteuert werden dürfen (weiße Einkünfte dank DBA), da sie*

*a) nach inländischem Recht als Einkünfte aus selbständiger Arbeit einzustufen und daher nicht mit der 4%-Quellensteuerabzug für Einkünfte aus unselbständiger Arbeit gemäß Art. 15 Abs. 4 DBA-Liechtenstein belastet werden dürfen, und*

*b) sie in Liechtenstein nicht besteuert werden (dürfen), weil sie nach liechtensteinischem Recht als in Österreich besteuert gelten.*

In Beantwortung der E-Mail-Anfrage hat eine Mitarbeiterin des BMF am 1. März 2013 Folgendes mitgeteilt:

*„Da in § 102 Abs. 1 EStG eine Pflichtveranlagung für alle Einkünfte beschränkt Steuerpflichtiger, die keinem Steuerabzug unterliegen, vorgesehen ist, wäre Ihre erste Frage mit ja zu beantworten, womit die Besteuerung in Österreich sichergestellt ist.“*

Das Finanzamt hat die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2009 vom 23.4.2012 sodann mit Berufungsvorentscheidung vom 15.3.2013 als unbegründet abgewiesen.

In der Begründung wurde ausgeführt, nach inländischem Recht seien die Geschäftsführerbezüge (90 % Gesellschafter-Geschäftsführer der "B" Csgesellschaft mbH als Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit iSd § 22 Z 2 EStG zu qualifizieren und als Betriebseinnahmen eines inländischen Betriebes zu werten. Im § 102 Abs. 1 Z. 2 EStG sei eine Pflichtveranlagung für alle Einkünfte beschränkt Steuerpflichtiger, die keinem Steuerabzug unterliegen, vorgesehen. Die Einkünfte seien daher zwingend bei der Veranlagung als beschränkt Steuerpflichtiger zu erfassen. Kapitalerträge, bei denen die Einkommensteuer durch die KEST mit 25 % abgegolten sei (Ausschüttungen Cs GmbH), seien aus dem Gesamtbetrag der Einkünfte und aus dem Einkommen auszuscheiden und blieben daher in allen Fällen, in denen Regelungen auf den Gesamtbetrag der

Einkünfte oder auf das Einkommen abstellen würden, unberücksichtigt. Würde dem Berufungsbegehren gefolgt, so würden - ohne Berücksichtigung der Ausschüttungen - nicht mindestens 90 % der Einkünfte der österreichischen Einkommensteuer unterliegen. § 1 Abs. 4 EStG komme daher nicht zur Anwendung.

Mit E-Mail vom 26. März 2013 hat der steuerliche Vertreter dem FA mitgeteilt, die jetzt vom Finanzamt gewählte Vorgehensweise stoße sowohl beim Steuerpflichtigen als auch bei ihm auf völliges Unverständnis. Zwischen Österreich und Liechtenstein existiere ein DBA. Die Einkünfte, welche die Anfrage betreffen würden, seien ganz klar in Art. 14 und 15 geregelt. Für Gesellschaftergeschäftsführer sei lt. DBA und lt. Verordnung kein Quellensteuerabzug vorgesehen. Ganz zu schweigen von einer unbeschränkten Steuerpflicht in Österreich. Die derzeitige Ansicht würde ja dazu führen, dass jeder Grenzgänger, welcher in Österreich arbeite, seinen Wohnsitz aber in einem anderen Land habe, in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig wäre. Der steuerliche Vertreter des Bf bat darum, ihm die Antwort des BMF auf die Anfrage des FA zukommen zu lassen. Die Verordnung, welche eine Besteuerung an der Quelle hier ausschließe, sei großteils von Herrn D selber verfasst worden.

Ihre Vorgehensweise hier werde folgende sein. Einbringung eines Vorlageantrages an den UFS für 2009. Für sämtliche betreffenden Jahre werde die Abfuhr der Quellensteuer (4%) für den Geschäftsführerbezug vom Bf nachgewiesen. Weitere Bestätigungen über Geschäftsführerbezüge von Gesellschaften, an denen der Bf (überwiegend) beteiligt sei, würden unter Verweis auf das Doppelbesteuerungsabkommen mit Liechtenstein, Art. 14 ff, nicht vorgelegt.

Mit E-Mail vom 27. März 2013 hat das FA dem steuerlichen Vertreter des Bf Folgendes geantwortet:

*„1) Aufgrund des Wegzugs per Ende September 2009 sind im Jahr 2009 zwei Veranlagungen durchzuführen.*

*1x unbeschränkte Steuerpflicht 01.01. - 30.09.2009*

*1x beschränkte Steuerpflicht 01.10.- 31.12.2009*

*2) Für den Zeitraum 1.10.- 31.12.2009 besteht keine Möglichkeit auf Option zur unbeschränkten Steuerpflicht, da für Zwecke der Option vom Gesetzeswortlaut des § 1 Abs. 4 EStG eine Ganzjahresbetrachtung zu erfolgen hat und nicht 90% der Einkünfte in Österreich der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegen (vgl. Rz. 8 LStR) und die nicht im Inland steuerpflichtigen Einkünfte mehr als 11.000 € betragen.*

*3) Die Einkünfte als wesentlich beteiligter Gesellschafter-Geschäftsführer der „B“ C GmbH dürfen gemäß Art. 15 Abs. 4 DBA Liechtenstein in Österreich nur mit 4% besteuert werden. Die innerstaatliche Einstufung als sonstige selbständige Einkünfte iSd. § 22 EStG ist zwar von Relevanz, aber da Österreich bereits im Zuteilungsartikel (15 Abs. 4) das Besteuerungsrecht auf 4% eingeschränkt wird, gibt es in der dritten*

*Stufe der 3-Stufen-Theorie keine Möglichkeit mehr, eine darüber hinausgehende Steuer zu erheben. Wurde durch die Kapitalgesellschaft kein Quellensteuerabzug vorgenommen, hat Österreich jedoch gemäß § 102 Abs. 1 Ziffer 2 EStG das Recht, eine Pflichtveranlagung durchzuführen und die innerstaatlich gemäß § 22 Z. 2 als betriebliche (sonstige selbständige) Einkünfte zu qualifizierenden Einkünfte mit 4% zu besteuern (cf. Antwort der BMF, Abt. IV/4, siehe ganz unten).*

*4) Die von der C GmbH ausgeschütteten Dividenden unterliegen grundsätzlich der KEST iHv 25%. Erfolgte die Ausschüttung erst nach der Ansässigkeitsverlagerung, darf Österreich gemäß Art. 10 Abs 2 DBA-FL nur mit 15% besteuern. Für die zu Unrecht einbehaltenen 10% kann beim FA E unter Vorlage der notwendigen Unterlagen inkl. Ansässigkeitsbescheinigung der FL Steuerverwaltung die Rückerstattung beantragt werden. Allerdings bestimmt Art. 10 Abs. 4 DBA-FL, dass die Absätze 1 und 2 nicht anzuwenden sind, wenn der in Liechtenstein ansässige Empfänger der Dividenden in Österreich, in dem die die Dividenden auszahlende Gesellschaft ansässig ist, eine Betriebstätte hat und die Beteiligung, für welche die Dividenden bezahlt werden, tatsächlich zu dieser Betriebstätte gehören. Dann ist Artikel 7 anzuwenden.*

*Würde man nun die Auffassung vertreten, dass der Bf in seinem Büro - das er wohl auch privat verwenden kann - und in welchem er seine Entscheidungen als Gesellschafter fällt - eine Betriebstätte begründet, könnte Art. 10 Abs. 4 zur Anwendung gelangen.*

*5) Bei der Besteuerung der Einkünfte aus dem Einzelunternehmen A Branche1 im Zeitraum 1.10.- 31.12.2009 (beschränkte Steuerpflicht) oder in den Folgejahren stellt sich zusätzlich die Frage, ob bei der Besteuerung dieser Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Art. 7 DBA-FL im Staat der Tätigkeit) neben der Hinzurechnung gemäß § 102 Abs. 3 EStG zusätzlich die im Tätigkeitsstaat Österreich grundsätzlich auch steuerpflichtigen Einkünfte als Geschäftsführer aufgrund der Qualifikation als in Inland steuerpflichtige Einkünfte progressiv berücksichtigt werden dürfen. Auf den ersten Blick würde ich diese Frage sogar bejahen."*

Am 18.4.2013 hat der steuerliche Vertreter fristgerecht einen Antrag auf Vorlage der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2009 vom 23.4.2012 an den unabhängigen Finanzsenat gestellt. In der Begründung wurde ausgeführt, aufgrund der gegenständlichen Berufung sei eine Anfrage an das BMF durch das FA (Anmerkung der Referentin: Verfasser im Schreiben namentlich angeführt) erfolgt. Sowohl die Anfrage als auch die Beantwortung durch das BMF würden jedoch davon ausgehen, dass hier rein innerstaatliches Recht (§102 EStG) zur Anwendung komme.

Auf die zweite Frage in der Anfrage an das BMF sei gar nicht eingegangen worden. Die Frage von seiner Seite sei gewesen:

Wie sei zu verfahren, wenn die erste Frage der Anfrage, ob innerstaatlich Est- Pflicht gegeben sei, zu bejahen und nicht wie vom FA (Anmerkung der Richterin: der im Schreiben angeführte Name des Anfragenden wurde aus Anonymisierungsgründen nicht angeführt) gestellt zu verneinen sei. Da es dem BMF anscheinend ausreichend

erschienen sei, die Anfrage nur durch Bezugnahme auf § 102 EStG und dessen Anwendung zu bejahen und das BMF somit keine weitere Sachverhaltsklärung abgegeben habe, sei die zweite Frage der Anfrage nicht geklärt.

Dass hier ohne jegliche Bezugnahme und Anwendung des DBA mit Liechtenstein rein nach innerstaatlichem Recht verfahren werde, sei verwunderlich. Würde in grenzüberschreitenden Fällen immer nur nach innerstaatlichem Recht verfahren, wäre das DBA als unwirksam und sinnlos anzusehen. Im DBA mit FL sei in Art. 14 für selbständige Arbeit keine Besteuerung an der Quelle vorgesehen, das Besteuerungsrecht stehe hier dem Staat zu, in dem die Person ihren Wohnsitz habe, im gegenständlichen Fall also Liechtenstein. In Anwendung des DBA mit Liechtenstein (Art. 14 Abs. 1) stehe Österreich kein Besteuerungsrecht zu. Er ersuche daher die Einkünfte aus selbständiger Arbeit vom 01.10.2009 bis 31.12.2009 in Österreich nicht der Einkommensteuer zu unterziehen.

Für das **Jahr 2010** hatte der Bf zunächst am 21.9.2011 eine Einkommensteuererklärung (E 1) für unbeschränkt Steuerpflichtige eingereicht und im Schreiben vom 8.9.2011 (beim FA am 28.9.2011 per Post eingelangt) ausgeführt wie folgt:

*„Der Bf ist zufolge seines Wegzugs aus Österreich in das Fürstentum Liechtenstein am 30.09.2009 im Inland beschränkt steuerpflichtig. Er hat im Jahre 2010 folgende Einkünfte bezogen:*

*a) aus seiner Geschäftsführertätigkeit bei der "B" Csgesellschaft mbH in Plz Ort6, Str.5 (Steuernummer: xxxx), an welcher unser Klient mit 90% der Anteile beteiligt ist und somit Einkünfte aus selbständiger Arbeit im Sinne des § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG bezieht.*

*Zufolge der Vertragsbestimmung des Art 14 des zwischen dem Fürstentum Liechtenstein und der Republik Österreich abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommens unterliegen diese Einkünfte in Höhe von 78.400 € der Besteuerung im Fürstentum Liechtenstein;*

*b) aus seiner Geschäftsführertätigkeit bei der A Branche1 GmbH in Plz2 Ort3, Str.3 (Steuernummer xxxxxxxx), an welcher der Bf nicht beteiligt ist; sein Geschäftsführerbezug ist somit den Einkünften im Sinne des § 2 Absatz 3 Z. 4 EStG zuzurechnen; er ist daher im Sinne des Art 15 Absatz 4 des vorstehend genannten Abkommens als Grenzgänger anzusehen, dessen Einkünfte aus dieser Tätigkeit im Fürstentum Liechtenstein der Besteuerung unterliegen. Zufolge einer nicht zutreffenden Rechtsauffassung seitens der dienstgeberischen Gesellschaft, die auch die Lohnverrechnung für alle Dienstnehmer durchführt, wurde für unseren Klienten kein Lohnzettel (Lohnausweis) erstellt. Sein Bruttobezug laut Buchhaltung betrug 27.000 €;*

*c) aus seinem in Österreich geführten Einzelunternehmen im Bereich der Branche1 - Steuernummer xxx; diese Einkünfte unterliegen gemäß Art. 7 des vorstehend genannten DBA der Besteuerung in Österreich. Da der Betrieb zum 31.12.2010 aufgegeben worden war, wurde der Jahresabschluss 2010 in Form einer Aufgabebilanz erstellt. Hinsichtlich des Betriebsgebäudes wurden die Werte laut dem beigeschlossenen Gutachten in*

*Ansatz gebracht. Die zahlenmäßige Darstellung der Einkünfte erfolgt in der beiliegenden Einkommensteuererklärung.*

Mit Vorhalt vom 14.11.2011 hat das FA den Bf um Stellungnahme zu nachstehenden Fragen und um Vorlage von Unterlagen gebeten:

*„Wie wurde das Wohnhaus in Ort3, Str.3, ab dem Wegzug am 30.09.2009 nach Liechtenstein genutzt? Ist eine Nutzung als Wohnsitz für die Zukunft ausgeschlossen? Legen Sie bitte allfällige Verträge (Mietvertrag, Kaufvertrag) in Kopie vor. Wie werden/ wurden die Betriebsräumlichkeiten im Objekt Str.3 in Ort3 nach der Betriebsaufgabe ab dem 01.01.2011 genutzt? Reichen Sie bitte die Rechnungen bezüglich des Anlagenverkaufes und eine getrennte und detaillierte Darstellung des laufenden Gewinnes und der Ermittlung des Veräußerungsgewinnes sowie eine berichtigte Beilage E1a mit Ausweis des Veräußerungsgewinnes/-verlustes nach. Nehmen Sie bitte dazu Stellung, weshalb ein unter dem Buchwert liegender Veräußerungsgewinn erzielt wurde. Bei beantragter beschränkter Steuerpflicht für 2010 ist das Formular E7 einzureichen.“*

Am 5.12.2011 hat der steuerliche Vertreter per E-Mail mitgeteilt:

*„Anlässlich der Betriebsaufgabe des Einzelunternehmens meines Mandanten per 30.6.2010 möchte ich folgende Sachverhalte darstellen:*

*Das Anlagevermögen wurde entweder ins Privatvermögen übernommen (z.B. Gebäudeanteile) oder verkauft. Der Großteil der beweglichen Anlagegüter wurde zum Buchwert per 30.6.2010 bewertet. Diese Werte entsprechen nach Aussage des Bf dem Wert, der bei freiem Verkauf erzielt werden könnte. Bei einigen Wirtschaftsgütern, vor allem bei technischen Geräten wie zB. Computer, Drucker, Digitalkamera wurde der Buchwert entsprechend (auf null) korrigiert, da diese Geräte nicht mehr veräußerbar sind.*

*Bezugnehmend auf die im Unternehmen zum Zeitpunkt des Teilbetriebsverkaufs per 30.6.2010 vorhandenen Kraftfahrzeuge (AV) wurden - um den entsprechenden Verkehrswert, da dieser bei Kraftfahrzeugen des Öfteren vom Buchwert abweicht, darzustellen, einzelne Gutachten eingeholt, welche die einzelnen Verkehrswerte der Kraftfahrzeuge zum Zwecke der Veräußerung widerspiegeln und somit testiert wurden (Gutachten in der Anlage).*

*Für die Überführung des betrieblich genutzten Gebäudeteils in das Privatvermögen wurde ein Schätzgutachten eines gerichtlich beeideten Sachverständigen für Immobilienwesen in Auftrag gegeben, und wurde Ihnen bereits mit vorheriger Korrespondenz übermittelt.*

*Bei der Veräußerung von beweglichem Anlagevermögen ist ein Veräußerungsverlust eingetreten, was sich dadurch erklärt, das teilweise die Geräte, insbesondere Thermografiekameras, beschädigt waren oder einem Preisverfall unterlagen.*

*Thermografiekameras oder ähnliche Geräte unterliegen heutzutage immer einem hohen Preisverfall, da einerseits kein wirklicher Käufermarkt für diese Spezialgeräte vorhanden ist und andererseits durch die rasche Weiterentwicklung solcher Geräte veraltete Modelle einer überdurchschnittlichen Abwertung unterliegen. Sämtliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens wurden entweder ins Privatvermögen übernommen, aufgrund*

*von Unbrauchbarkeit entsorgt oder an den Nachfolgebetrieb, die A Branche1 GmbH verkauft. Nur der Marke Kastenwagen wurde in die Staat verkauft. Die dem Verkauf entsprechenden Beträge (beim Bf Betriebseinnahmen) wurden in der A Branche1 GmbH als Anschaffungskosten für Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens angesetzt.*

*Es fanden auf keiner Seite außerordentliche Abwertungen statt oder wurden Abschreibungen durchgeführt. Außerdem halte er noch einmal fest, dass es sich bei dem Großteil der Wirtschaftsgüter um so branchenspezielle Geräte handelt, dass diese auf dem freien Markt so gut wie unverkäuflich sind. Es wurde bei einem Teil der Geräte der Buchwert angesetzt, obwohl auch diese nicht verkäuflich waren/sind und aufgrund veralteter Technik auch nicht mehr verwendet werden können.“*

Am 25.1.2012 hat das Finanzamt zunächst (zu St.Nr. xxx) einen Einkommensteuerbescheid 2010 erlassen, in dem lediglich Einkünfte aus Gewerbebetrieb erfasst wurden.

Am 19.3.2013 wurde der Bf gebeten, für 2010 und 2011 die Einkommensteuererklärung für beschränkt Steuerpflichtige (E 7) nachzureichen, die Höhe der Einkünfte aus der Geschäftsführertätigkeit an der "B" Csgesellschaft mbH für 2010 und 2011 bekannt zu geben und seine Einkünfte als Geschäftsführer der A Branche1 GmbH für 2010 durch die Vorlage einer Lohnbestätigung zu belegen.

Unter Hinweis auf das Schreiben seines steuerlichen Vertreters vom 08.09.2011 seien diese Einkünfte als Grenzgängereinkünfte von Liechtenstein zu besteuern. Österreich stehe für diese Einkünfte der Quellensteuerabzug von 4 % zu. In einem weiteren Vorhalt vom 19. März 2013 wurde er gebeten, eine Bestätigung seines Arbeitgebers über die Höhe und die Abfuhr dieser Quellensteuer an das Finanzamt für 2009, 2010, 2011 und 2012 vorzulegen.

Mit Schreiben vom 17.5.2013 wurde der Bf unter Androhung einer Zwangsstrafe gebeten, den Vorhalt bis längstens 7.6.2013 zu beantworten. Am 22. Mai 2013 wurde dem steuerlichen Vertreter der Vorhalt als Anhang zu einer E-Mail übermittelt.

Mit E-Mail vom 11.7.2013 entschuldigte sich der steuerliche Vertreter für die späte Erledigung des Vorhalts. Im Anhang befanden sich 2 Beilagen betreffend den Geschäftsführerbezug des Bf bei der B Cs GmbH für 2010 und 2011. Eine Einkommensteuerpflicht liege hinsichtlich dieser Einkünfte nicht vor, da der Bf seinen Wohnsitz in Liechtenstein habe und das DBA mit Liechtenstein in Art. 14 Abs. 1 klar das Besteuerungsrecht Liechtenstein zuspreche. Daher sei auch keine Steuererklärung für diese Jahre abgegeben worden.

Hinsichtlich der nichtselbständigen Einkünfte aus der Geschäftsführertätigkeit bei der A Branche1 GmbH und des Quellensteuerabzugs in Höhe von 4% müsse er noch auf die Bestätigung der Buchhalterin des Bf warten.

Am 11.7.2013 hat der Bf eine Einkommensteuererklärung für 2010 (beschränkte Steuerpflicht) eingereicht.

Am 15.10.2013 hat das FA dem steuerlichen Vertreter per E-Mail mitgeteilt, leider sei die Bestätigung des Arbeitgebers (A Branche1 GmbH) über die Höhe und die Abfuhr der Quellensteuer für Jahre 2009, 2010, 2011 und 2012 noch nicht eingelangt. Weiters würden für diese Jahre auch die angeforderten Lohnbestätigungen der A Branche1 GmbH fehlen. Das FA bitte um eine zeitnahe Vorlage der fehlenden Bestätigungen bzw. könne der Verfasser der E-Mail bei Bekanntgabe der Kontaktdaten direkt mit der Buchhalterin in Verbindung treten. Ergänzend wurde auch auf eine Eingabe des steuerlichen Vertreters über FinanzOnline vom 15.07.2013 (Nichtvorliegen einer Umsatzsteuerpflicht) Bezug genommen und mitgeteilt, dass mangels Wohnsitz in Österreich die Kleinunternehmerregelung nicht in Anspruch genommen werden könne. Die jährlichen Einnahmen aus der Vermietung und Verpachtung von (7.000 €) seien deshalb in der Umsatzsteuererklärung zu erklären.

Mit E-Mail vom 21.10.2013 hat die steuerliche Vertretung mitgeteilt, in der Beilage überlasse man dem Finanzamt gerne die gewünschten Unterlagen. Da die A Branche1 GmbH im Juni 2010 gegründet worden sei (siehe auch beiliegenden Firmenbuchauszug) habe der Bf von Januar bis Mai 2010 und auch im Jahr 2009 keine Lohnzahlungen von der A Branche1 GmbH erhalten und deshalb hätten sie da auch keine Quellensteuer abgeführt.

Mit Bescheid vom 19.11.2013 hat das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid 2010 vom 25.1.2012 gem. § 293b BAO berichtigt. Die Einkommensteuererklärung 2010 für die unbeschränkte Steuerpflicht (E1) sei am 21.09.2011 über FinanzOnline übermittelt worden. Unter Hinweis auf die Anbringen des Bf und die Meldung im Zentralen Melderegister liege ab 30.09.2009 kein Wohnsitz und kein gewöhnlicher Aufenthalt in Österreich vor. Da für das Kalenderjahr 2010 auch kein Antrag gem. § 1 (4) EStG vorliege bzw. die Anspruchsvoraussetzungen nicht gegeben seien, sei von einer beschränkten Steuerpflicht auszugehen. Durch die Übernahme dieser offensichtlichen Unrichtigkeit aus der Abgabenerklärung sei der Einkommensteuerbescheid über die unbeschränkte Steuerpflicht im Kalenderjahr 2010 gem. § 293b BAO zu ändern.

Am 20.11.2013 hat das FA sodann zu St.Nr. \*\*\*\*\* einen ebenfalls an den Bf adressierten Einkommensteuerbescheid 2010 erlassen, in dem Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von 64.962,76 € und negative Einkünfte (ein Verlust) aus Gewerbebetrieb in Höhe von -19.386 € erfasst wurden. Die Einkommensteuer wurde vom um 9.000 € (§ 102 Abs. 3 EStG 1988) erhöhten Einkommen nach dem Tarif (§ 33 Abs. 1 EStG 1988) berechnet.

In der Begründung wurde ausgeführt, nach inländischem Recht seien die Geschäftsführerbezüge (90 % Gesellschafter-Geschäftsführer der "B" Csgesellschaft mbH) als Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit iSd § 22 Z. 2 EStG zu qualifizieren und als Betriebseinnahmen eines inländischen Betriebes zu werten. Im § 102 Abs. 1 Z. 2 EStG sei eine Pflichtveranlagung für alle Einkünfte beschränkt Steuerpflichtiger, die keinem Steuerabzug unterliegen würden, vorgesehen. Die Einkünfte seien daher zwingend bei der Veranlagung als beschränkt Steuerpflichtiger zu erfassen. Die Pflichtveranlagung ergebe sich auch aus dem Vorliegen von gewerblichen Einkünften

(Betriebsaufgabe des Einzelunternehmens zum 31.12.2010). Die Einkommensteuer sei bei beschränkter Steuerpflicht gem. § 33 Abs. 1 EStG zu berechnen. Absetzbeträge (wie die beantragten Unterhaltsabsetzbeträge) seien daher nicht zu berücksichtigen. Die beantragten Kinderfreibeträge stünden nicht zu, da keine Kinder gem. § 106 Absatz 1 bzw. Absatz 2 EStG vorliegen würden.

Für 2011 hat der Bf am 30.11.2012 eine Einkommensteuererklärung (beschränkte Steuerpflicht) eingereicht.

Am 21.11.2013 hat das Finanzamt einen **Einkommensteuerbescheid 2011** erlassen, in dem mit gleicher Begründung wie jener zur Berufungsvorentscheidung betreffend E 2009 vom 15.3.2013 die Einkünfte als Gesellschafter-Geschäftsführer der „B“ Cs GmbH als solche aus selbständiger Arbeit sowie Einkünfte aus Vermietung & Verpachtung mit „0“ erfasst wurden. Nach Hinzurechnung eines Betrages gem. § 102 Abs. 3 von 9.000 € wurde das Einkommen der Besteuerung nach dem Tarif unterzogen.

Gegen den Einkommensteuerbescheid 2010 vom 20.11.2013 und gegen den Einkommensteuerbescheid 2011 vom 21.11.2013 hat der steuerliche Vertreter des Bf am 14.12.2013 (elektronisch) gesonderte Berufungen eingebracht und deren Direktvorlage an den damals noch zuständigen unabhängigen Finanzsenat beantragt. In der Begründung zu den Berufungen wurde gleich lautend ausgeführt, die selbständigen Einkünfte des Bf, der seinen Wohnsitz in Liechtenstein habe, würden nicht einer Einkommensversteuerung in Österreich unterliegen. Es werde auf das DBA mit Liechtenstein, Art. 14 Abs. 1, verwiesen. Hinsichtlich der Begründung werde auf den Vorlageantrag vom 17.04.2013 anlässlich der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2009 verwiesen.

Das Finanzamt hat die Berufung gegen den E-Bescheid 2009 vom 23.4.2012 dem Unabhängigen Finanzsenat am 2. Dezember 2013 (Eingang beim UFS), die Berufungen gegen den E-Bescheid 2010 vom 20.11.2013 und den E-Bescheid 2011 dem Bundesfinanzgericht gemeinsam am 31.1.2014 (elektronische Übermittlung) zur Entscheidung vorgelegt.

### **Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerden erwogen:**

Eingangs wird darauf hingewiesen, dass am 31. Dezember 2013 beim unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängige Berufungen und Devolutionsanträge vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden iSd. Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen sind. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht (§ 323 Abs. 38 BAO idF BGBl I 2013/70).

Der Bf hat 2009 bis 2011 neben anderen Einkünften Einkünfte aus einer Tätigkeit als Geschäftsführer der „B“ Csgesellschaft mbH mit Sitz in Österreich erwirtschaftet. Er war im fraglichen Zeitraum am Stammkapital der GmbH zu 90 % beteiligt. Strittig ist, welcher Zuteilungsnorm des Doppelbesteuerungsabkommens mit Liechtenstein (kurz DBA-Liechtenstein) diese Einkünfte unterliegen und ob Österreich diese Einkünfte im Rahmen einer Pflichtveranlagung nach § 102 Abs. 1 Z 2 nach dem Tarif besteuern darf. In der Berufung (nunmehr als Beschwerde zu bezeichnen) gegen

den Einkommensteuerbescheid 2009 vom 23.4.2012 wurde überdies der Antrag auf Behandlung des Bf als unbeschränkt steuerpflichtig gestellt und in der Ergänzung dazu behauptet, bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit würde für einen "deutlich höherer Betrag" Liechtenstein die Besteuerung zustehen.

Der Bf und das Finanzamt gehen übereinstimmend davon aus, dass der Bf seit 1.10.2009 in Österreich weder über einen Wohnsitz verfügt hat noch seinen gewöhnlichen Aufenthalt in Österreich hatte. Übereinstimmung besteht auch darin, dass der Bf seit 1.10.2009 im Sinne des Doppelbesteuerungsabkommens mit Liechtenstein dort ansässig war.

Gem. § 1 Abs. 2 EStG 1988 sind unbeschränkt steuerpflichtig jene natürlichen Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte.

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

Gem. § 1 Abs. 3 EStG 1988 sind beschränkt steuerpflichtig 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.

Gem. § 26 Abs. 1 BAO hat im Sinne der Abgabenvorschriften einen Wohnsitz jemand dort, wo er eine Wohnung innehat unter Umständen, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird.

Gem. § 26 Abs. 2 BAO hat jemand den gewöhnlichen Aufenthalt im Sinn der Abgabenvorschriften dort, wo er sich unter Umständen aufhält, die erkennen lassen, dass er an diesem Ort oder in diesem Land nicht nur vorübergehend verweilt. Wenn Abgabenvorschriften die unbeschränkte Abgabepflicht an den gewöhnlichen Aufenthalt knüpfen, tritt diese jedoch stets ein, wenn der Aufenthalt im Inland länger als sechs Monate dauert. In diesem Fall erstreckt sich die Abgabepflicht auch auf die ersten sechs Monate. Das Bundesministerium für Finanzen ist ermächtigt, von der Anwendung dieser Bestimmung bei Personen abzusehen, deren Aufenthalt im Inland nicht mehr als ein Jahr beträgt, wenn diese im Inland weder ein Gewerbe betreiben noch einen anderen Beruf ausüben.

Eine natürliche Person kann zwar mehrere Wohnsitze aber (im In- und Ausland) nur einen gewöhnlichen Aufenthalt haben. Auch der gewöhnliche Aufenthalt ist rein nach objektiven Merkmalen zu prüfen. Die subjektive Absicht ist nicht entscheidend (JAKOM, EStG 2014, § 1 Rz 46 unter Verweis auf VwGH 28.11.2007, 2007/15/0055).

Aus den vom FA vorgelegten Akten ergeben sich keine Hinweise darauf bzw. sind diesen keine Ermittlungsergebnisse zu entnehmen, wonach der Bf ab 1.10.2009 noch einen Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthalt in Österreich hatte. Es ist daher den Parteien folgend davon auszugehen, dass der Bf ab diesem Zeitpunkt in Österreich nur mehr beschränkt steuerpflichtig war.

Gemäß § 2 Abs. 1 EStG 1988 ist der Einkommensteuer das Einkommen zu Grunde zu legen, das der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat.

Gemäß § 39 Abs 1 erster Satz EStG 1988 wird die Einkommensteuer nach Ablauf des Kalenderjahres (Veranlagungszeitraumes) nach dem Einkommen veranlagt, das der Steuerpflichtige in diesem Veranlagungszeitraum bezogen hat.

§ 39 EStG 1988 unterscheidet seinem Wortlaut nach nicht zwischen beschränkter und unbeschränkter Steuerpflicht.

§ 102 EStG 1988 "Veranlagung beschränkt Steuerpflichtiger" trifft keine von § 39 Abs. 1 erster Satz EStG 1988 abweichende Regelung.

Wenn der Abgabepflichtige während des gesamten Veranlagungszeitraumes der beschränkten bzw. unbeschränkten Steuerpflicht unterliegt, darf die Abgabenbehörde für diesen Veranlagungszeitraum sohin nur einen Einkommensteuerbescheid erlassen.

Tritt ein unbeschränkt Steuerpflichtiger (§ 1 Abs. 2 EStG 1988) während des Kalenderjahres in die beschränkte Steuerpflicht (§ 1 Abs. 3 EStG 1988) ein (und umgekehrt), sind laut Erkenntnis des VwGH vom 26.9.1990, 86/13/0104 **zwei Steuerabschnitte** gegeben, die zu **zwei getrennten Veranlagungsverfahren** und somit zu zwei Steuerbescheiden führen.

Das Finanzamt hat allerdings für das Kalenderjahr 2009 am 20.7.2010 sowie am 23.4.2012 Einkommensteuerbescheide erlassen, die jeweils die Überschrift "Einkommensteuerbescheid 2009" tragen und mit denen jeweils (gleich lautend) die *"Einkommensteuer für das Jahr 2009"* festgesetzt wurde. Mit Bescheid vom 20.4.2012 wurde der Einkommensteuerbescheid 2009 vom 20.7.2010 gem. § 293 b BAO berichtigt. Berichtigende Bescheide treten nicht an die Stelle des berichtigten Bescheides. Insoweit der Bescheid nicht berichtigt wurde, trat mangels Anfechtung bereits Teilrechtskraft ein (vgl. Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 293b Tz 16). Die vom steuerlichen Vertreter des Bf am 19.5.2012 gegen den Berichtigungsbescheid eingebrachte Berufung wurde mit Beschwerdeverentscheidung (BVE) vom 18.3.2013 abgewiesen. Ein Vorlageantrag wurde nicht gestellt.

Die gegen den beschwerdegegenständlichen Einkommensteuerbescheid 2009 vom 23.4.2012 eingebrachte Berufung hat das FA mit BVE vom 15.3.2013 als unbegründet abgewiesen.

Die Einkommensteuerbescheide vom 20.7.2010, dessen bescheidmäßige Berichtigung vom 20.4.2012 und die abweisende BVE vom 18.3.2023 unterscheiden sich von dem in Beschwerde gezogenen Einkommensteuerbescheid vom 23.4.2012 und der auf Grund der Berufung dazu ergangenen abweisenden BVE vom 15.3.2012 nur darin, dass sie im Kopf verschiedene Steuernummern ausweisen, in jenem Bescheid, der nunmehr Gegenstand der Beschwerde ist (= jener vom 23.4.2012) und der BVE vom 15.3.2013 das ermittelte Einkommen unter Verweis auf § 102 Abs. 3 EStG 1988 um 9.000,00 Euro erhöht wurde. § 102 Abs. 3 EStG ist eine reine Tarifbestimmung und damit ebensowenig wie eine Steuernummer Spruchbestandteil.

Weder im Spruch noch in der Begründung zum in Beschwerde gezogenen Einkommensteuerbescheid 2009 vom 23.4.2012 und der BVE vom 15.3.2013 kommt zum Ausdruck, dass eine **Veranlagung für einen gewissen (abgegrenzten) Zeitraum ("Steuerabschnitt") innerhalb des Kalenderjahres 2009** vorgenommen wurde und mit diesem Bescheid nur die Einkommensteuer für einen abgegrenzten Zeitraum innerhalb des Kalenderjahres 2009 festgesetzt wird. Die Begründung eines Bescheides ist im Übrigen nur dann zur Auslegung des Spruches eines Bescheides heranzuziehen, wenn Zweifel über den Inhalt des Spruches bestehen (vgl. Ritz, BAO5, § 92 Tz 7). Der Spruch der Bescheide ist aber eindeutig. Auch den Bescheiden vom 20.7.2010, 20.4.2012 und der Berufungsvorentscheidung vom 18.3.2013 ist keine zeitliche Begrenzung der Einkommensteuerfestsetzung (keine Besteuerung nur eines bestimmten Zeitraumes/ Steuerabschnittes innerhalb des Jahres 2009) zu entnehmen.

Alle an den Bf ergangen Bescheide weisen **denselben Veranlagungszeitraum**, nämlich das **gesamte Jahr 2009 und wurde mit diesen jeweils die Einkommensteuer 2009 festgesetzt**.

Indem das FA in ein und derselben Sache (Einkommensteuer 2009) zwei Mal entschieden hat, hat es gegen den Grundsatz "ne bis in idem" verstoßen. Der in Beschwerde gezogene Einkommensteuerbescheid 2009 vom 23.4.2012 war daher ersatzlos aufzuheben.

Das Finanzamt hat auch für das Kalenderjahr 2010 mehrere Bescheide erlassen. Das Finanzamt hat zunächst am 25.1.2012 einen Einkommensteuerbescheid 2010 erlassen und diesen am 19.11.2013 sodann gem. § 293 b BAO wegen Übernahme einer offensichtlichen Unrichtigkeit aus der Abgabenerklärung, die laut Begründung darin bestand, dass der Bf seit 1.10.2009 offensichtlich beschränkt steuerpflichtig sei, berichtigt. Die Bescheidberichtigung vom 19.11.2013 führte aber nicht dazu, dass der ursprünglich erlassene Einkommensteuerbescheid 2010 aus dem Rechtsbestand ausschied. Ein einen Bescheid berichtigender Bescheid tritt auch nicht an die Stelle des berichtigten Bescheides. Da weder der ursprüngliche noch der berichtigte Bescheid angefochten wurde, trat formelle Rechtskraft ein.

Am 20.11.2013 hat das Finanzamt einen weiteren "Einkommensteuerbescheid 2010" erlassen. Die Einkommensteuer wurde wieder für das Jahr 2010 festgesetzt. Dieser Bescheid unterscheidet sich von dem ursprünglich erlassenen und dem berichtigten wieder nur darin, dass im Kopf eine andere Steuernummer angeführt wurde und das ermittelte Einkommen unter Verweis auf § 102 Abs. 3 EStG 1988 um 9.000 Euro erhöht wurde. § 102 Abs. 3 EStG 1988 ist eine reine Tarifbestimmung und ebensowenig wie die Steuernummer Spruchbestandteil.

Das Finanzamt hat am 20.11.2013 also - obwohl **für denselben Veranlagungszeitraum** (das Kalenderjahr 2010) bereits eine rechtskräftige Einkommensteuerfestsetzung erfolgt ist, über den selben Zeitraum (2010) nochmals entschieden.

Indem das FA am 20.11.2013 einen zweiten Einkommensteuerbescheid für denselben Veranlagungszeitraum (das Kalenderjahr 2010) erlassen hat, hat es in ein und derselben

Sache zweimal entschieden und dadurch gegen den Grundsatz "ne bis in idem" verstoßen.

Der in Beschwerde gezogene Einkommensteuerbescheid 2010 vom 20.11.2013 waren daher ebenfalls ersatzlos aufzuheben.

Für das Kalenderjahr 2011 hat das Finanzamt nur den in Beschwerde gezogenen Einkommensteuerbescheid vom 21.11.2013 erlassen. In diesem wurden Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit "0" € und die Einkünfte des Bf aus der Tätigkeit als Gesellschafter-Geschäftsführer der „B“ Csgesellschaft m.b.H. als Einkünfte aus selbständiger Arbeit erfasst und der Besteuerung nach dem Tarif unterzogen.

Gem. § 98 Abs. 1 EStG 1988 unterliegen der beschränkten Einkommensteuerpflicht (§ 1 Abs. 3) nur bestimmte Einkünfte. Dazu gehören unter anderem nach Z 1 Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 22), die im Inland ausgeübt oder verwertet wird oder worden ist. 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.

Der Bf war in den Beschwerdejahre Geschäftsführer der „B“ Csgesellschaft mbH und an ihrem Stammkapital wesentlich (zu 90 %) beteiligt (vgl. Firmenbuchauszug).

Die Parteien des Verfahrens gehen einhellig davon aus, dass der Bf nach innerstaatlichem Recht aus seiner Tätigkeit als an der „B“ Csgesellschafter wesentlich (90 %) beteiligter Geschäftsführer Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit iSd. § 22 Z 2 Teilstrich (TS) 2 EStG 1988 erwirtschaftet hat. Aus den vorgelegten Akten ergeben sich keine Anhaltspunkte für eine abweichende Beurteilung.

Der Bf behauptet nicht, dass die Einkünfte aus der Geschäftsführer-Tätigkeit nach innerstaatlichem Recht nicht gem. § 98 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 der (beschränkten) Einkommensteuerpflicht unterliegen.

Er vertritt aber die Ansicht, unter Anwendung des Art 14 Abs. 1 DBA Österreich-Liechtenstein stehe Österreich kein Besteuerungsrecht für diese Einkünfte zu. Er bekämpft die vom FA vorgenommene Besteuerung der Einkünfte im Rahmen einer Pflichtveranlagung gem. § 102 EStG 1988 nach dem Tarif.

In der Beschwerdevorlage des FA betreffend u.a. die Beschwerde gegen E 2011 hat das Finanzamt lediglich gemeint, die Tätigkeit werde in Österreich ausgeübt und verwertet. Mit diesem Vorbringen wird lediglich das vom steuerlichen Vertreter des Bf ohnedies nicht in Abrede gestellte Vorliegen von beschränkt steuerpflichtigen Einkünften iSd. § 98 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 dargetan. Zum Einwand der steuerlichen Vertretung des Bf, gem. Art. 14 Abs. 1 DBA komme Österreich kein Besteuerungsrecht an diesen Einkünften zu, hat das FA weder in der Begründung zum Einkommensteuerbescheid 2011 noch in der Beschwerdevorlage Stellung bezogen. Aus der der Aktenvorlage

angeschlossenen Korrespondenz des FA mit dem BMF bzw. mit dem steuerlichen Vertreter des Bf ist aber zu entnehmen, dass das FA für die Einkünfte aus der Gesellschafter-Geschäftsführer-Tätigkeit des Bf die Zuteilungsregel des Art. 15 Abs. 4 DBA Liechtenstein als maßgeblich erachtet. Das Finanzamt begründet die Besteuerung der Einkünfte im Einkommensteuerbescheid 2011 im Wesentlichen damit, dass die Einkünfte der Pflichtveranlagung (§ 102 Abs. 1 Z 2 EStG 1988) unterliegen würden und dementsprechend nach dem Tarif zu besteuern seien.

Diesbezüglich ist festzustellen, dass die Besteuerung der Gesellschafter-Geschäftsführerbezüge auch wenn sie innerstaatlich Einkünfte iSd. § 98 EStG 1988 darstellen, dennoch ausgeschlossen sein kann, wenn das anzuwendende Doppelbesteuerungsabkommen das Besteuerungsrecht dem Ansässigkeitsstaat (hier: Liechtenstein) zuweist oder das DBA das Besteuerungsrecht Österreichs einschränkt. Aus verfassungsrechtlicher Sicht stellen DBA **gesetzesändernde Staatsverträge** dar (vgl. JAKOM EStG 2014, § 98 Rz 11). Ein DBA kann kein Besteuerungsrecht begründen, sondern nur ein bestehendes einschränken (VwGH 25.9.2001, 99/14/0217).

Art. 14 Abs. 1 (SELBSTÄNIGE ARBEIT) des DBA Liechtenstein, den der steuerliche Vertreter auf den gegenständlichen Sachverhalt angewendet haben möchte, lautet für die Beschwerdejahre wie folgt:

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

Eine Prüfung der Frage, ob der Bf 2011 über eine feste Einrichtung verfügt hat und diesfalls Österreich das Besteuerungsrecht insoweit zukäme, als sie dieser festen Einrichtung zugerechnet werden können, kann unterbleiben, da der VwGH im Erkenntnis vom 19.12.2006, 2005/15/0158, klar zum Ausdruck gebracht hat, dass für die Einkünfte eines wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers trotz geänderter innerstaatliche Rechtslage (Anmerkung der Richterin: trotz innerstaatlicher Beurteilung als Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit) nicht die Zuteilungsnorm für selbständige Tätigkeit iSd Art. 14 DBA-Liechtenstein, sondern jene für unselbständige Arbeit iSd Art 15 zur Anwendung kommt.

Er hat dies damit begründet, dass im Zeitpunkt des Abschlusses des DBA-Liechtenstein das Geschäftsführerentgelt eines Gesellschafters ungeachtet der Höhe seiner Beteiligung an der GmbH grundsätzlich den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zu subsumieren war. Bei Einmanngesellschaften, bei denen der Gesellschafter auch Geschäftsführer gewesen sei, seien ebenfalls grundsätzlich Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit vorgelegen (vgl. die im Erkenntnis des VwGH an dieser Stelle angeführten VwGH-

Erkenntnisse). Die aufgrund des hg. Erkenntnisses eines verstärkten Senates vom 9. Dezember 1980, 1666, 2223, 2223, 2224/79, erfolgte Novellierung des § 22 EStG 1972, wonach zu den Einkünften aus sonstiger selbständiger Arbeit stets die Gehälter und Vergütungen jeder Art gerechnet werden, die der an der Kapitalgesellschaft zu mehr als 25 % beteiligte Gesellschafter erhalte, sei erst mit 1. Jänner 1982 (BGBl. Nr. 620/1981) in Kraft getreten. Der Beschwerdeführer sei somit nicht dadurch in seinen Rechten verletzt worden, dass die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid die Zuteilungsregelungen des Art. 15 des DBA-Liechtenstein angewandt habe (vgl. zur historisch /statischen Interpretation des DBA Liechtenstein auch JAKOM, EStG 2014, § 98 Rz 12).

## Artikel 15

UNSELBSTÄNDIGE ARBEIT des DBA-Liechtenstein lautet:

- (1) Vorbehaltlich der Artikel 16, 18, 19 und 20 Absatz 2 dürfen Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, dass die Arbeit in dem anderen Vertragsstaat ausgeübt wird. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so dürfen die dafür bezogenen Vergütungen in dem anderen Staat besteuert werden.*
- (2) Ungeachtet des Absatzes 1 dürfen Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person für eine in dem anderen Vertragsstaat ausgeübte unselbständige Arbeit bezieht, nur in dem erstgenannten Staat besteuert werden, wenn*
- a) der Empfänger sich in dem anderen Staat insgesamt nicht länger als 183 Tage während des betreffenden Steuerjahres aufhält, und*
  - b) die Vergütungen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden, der nicht in dem anderen Staat ansässig ist, und*
  - c) die Vergütungen nicht von einer Betriebsstätte oder einer festen Einrichtung getragen werden, die der Arbeitgeber in dem anderen Staat hat.*
- (3) Regelmäßig wiederkehrende Bezüge oder Unterstützungen die von den österreichischen Bundesbahnen an liechtensteinische Staatsangehörige, die ihren Wohnsitz in Liechtenstein haben, mit Rücksicht auf ihre gegenwärtige oder frühere Dienst- oder Arbeitsleistung gewährt werden (Besoldungen, Löhne, Ruhe- oder Versorgungsgenüsse u. dgl.), unterliegen der Besteuerung nur in Liechtenstein.*
- (4) Einkünfte aus unselbständiger Arbeit solcher Personen, die in einem Vertragsstaat in der Nähe der Grenze ansässig sind und im anderen Staat in der Nähe der Grenze ihren Arbeitsort haben und sich in der Regel an jedem Arbeitstag von ihrem Wohnort dorthin begeben (Grenzgänger), werden in dem Vertragsstaat besteuert, in dem sie ansässig sind. Der Staat des Arbeitsortes ist jedoch berechtigt, von den erwähnten Einkünften eine Steuer von höchstens vier vom Hundert im Abzugsweg an der Quelle zu erheben.*

Im Schlussprotokoll ist zu Artikel 15 Abs. 4 angeführt, dass die Abgabenbehörden des Vertragsstaates, in dem der Arbeitsort liegt, den Grenzgängern jährlich eine Bestätigung über die Höhe der **im Abzugsweg** einbehaltenen Steuern ausstellen.

In Art. 23 (METHODEN ZUR VERMEIDUNG DER DOPPELBESTEuerung) Abs. 3 DBA-Liechtenstein ist bestimmt:

*„Bezieht eine in Liechtenstein ansässige Person Einkünfte oder hat sie Vermögen und dürfen diese Einkünfte oder dieses Vermögen nach diesem Abkommen in Österreich besteuert werden, so nimmt Liechtenstein, **vorbehaltlich des Absatzes 4**, diese Einkünfte oder dieses Vermögen von der Besteuerung aus; Liechtenstein darf aber bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen oder das Vermögen dieser Person den Steuersatz anwenden, der anzuwenden wäre, wenn die betreffenden Einkünfte oder das betreffende Vermögen nicht von der Besteuerung ausgenommen wären.*

*(4) Bezieht eine in Liechtenstein ansässige Person Einkünfte, die nach den Artikeln 10, 11, 12 und 15 Abs. 4 in Österreich besteuert werden dürfen, so rechnet Liechtenstein auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der der in Österreich gezahlten Steuer entspricht. Der anzurechnende Betrag darf jedoch den Teil der vor der Anrechnung ermittelten Steuer nicht übersteigen, der auf die Einkünfte entfällt, die aus Österreich bezogen werden.*

Dass Einkünfte eines wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers generell und unabhängig von der auf Grund eines Verständigungsverfahrens (Art. 25 Abs. 3 DBA) ergangenen Verordnung aus 2001 (BGBl. II 215/2001) der Zuteilungsregel des Art. 15 DBA Liechtenstein unterliegen, hat der VwGH bereits ausgesprochen (vgl. nochmals VwGH 19.12.2006, 2005/15/0158). Der Bf hat nicht aufgezeigt, warum dies für den gegenständlichen Fall nicht gelten sollte. Die RichterIn sieht daher keine Veranlassung, von der Ansicht des VwGH abzuweichen. Im Übrigen ist auch die "Steuerverwaltung Fürstentum Liechtenstein" offensichtlich von Einkünften aus einem "unselbständigen Erwerb" ausgegangen (vgl. die vom steuerlichen Vertreter am 22. April 2014 per E-Mail übermittelte Bestätigung der Steuerverwaltung Fürstentum Liechtenstein).

Der Bf ist – wovon auch das FA ausgeht - seit 1.10.2009 in der Nähe der Grenze ansässig und hat unstrittig in der Nähe der Grenze auch seinen Arbeitsort. Der steuerliche Vertreter hat im Schreiben vom 6. Oktober 2009, in dem er dem FA seinen Wohnsitzwechsel und die Verlagerung seines Mittelpunktes der Lebensinteressen nach Liechtenstein bekannt gegeben hat, selbst mitgeteilt, der Bf führe seine Geschäftsführertätigkeit bei der Firma "B" Csgesellschaft mbH in gleichem Umfang „als Grenzgänger“ aus.

Der Vertreter des FA hat in der E-Mail vom 27. März 2013 an den steuerlichen Vertreter des Bf ebenfalls die Ansicht vertreten, dass die Einkünfte des Bf als wesentlich beteiligter Gesellschafter-Geschäftsführer der „B“ Csgesellschaft mbH als solche gemäß Art. 15 Abs. 4 DBA Liechtenstein anzusehen seien.

Grenzgänger werden gem. Art. 15 Abs. 4 DBA Liechtenstein in dem Staat besteuert, in dem sie ansässig sind. Beide Parteien gehen - worauf bereits verwiesen wurde - einhellig davon aus, dass der Bf seit 1.10.2009 in Liechtenstein ansässig ist. Aus den vorgelegten Akten ergeben sich jedenfalls keine Anhaltspunkte für eine davon abweichende Beurteilung (also eine Ansässigkeit in Ö auch nach dem 1.10.2009). Das

Besteuerungsrecht an den Einkünften aus der Tätigkeit des Bf als Geschäftsführer der "B" Csgesellschaft hatte sohin ab diesem Zeitpunkt Liechtenstein.

Österreich ist nach Art. 15 Abs. 4 DBA Liechtenstein - wie der Vertreter des FA in der E-Mail vom 27. März 2013 zutreffend konstatiert hat – lediglich berechtigt, von den Einkünften eine Steuer von höchstens vier Prozent im Abzugsweg an der Quelle zu erheben. Für ausländische Gesellschaftergeschäftsführer ist in Österreich aber kein Steuerabzug vorgesehen (vgl. zu Staater Grenzgänger-Gesellschaftergeschäftsführer EAS 2692 vom 23. Jänner 2006 – BMF-010221/0027-IV/4/2006; Anmerkung der RichterIn: § 15 Abs. 4 DBA Staat (Grenzgängerregelung) wurde mit BGBl. III Nr. 22/2007 aufgehoben; die in EAS 1404 zum Ausdruck kommende Ansicht, dass in der Geschäftsführertätigkeit ein Fall einer steuerabzugspflichtigen „*kaufmännischen Beratung*“ liege, wurde in EAS 2112 v 2.9.2002 nicht aufrecht erhalten - vgl. ÖStZ 2002, 642 unter Verweis auf BMF in SWI 2002, 466). Entgegen der Ansicht des Finanzamtes ist daher § 102 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 schon mangels Vorliegen "steuerabzugspflichtiger" Einkünfte nicht heranziehbar.

Die steuerliche Erfassung der Einkünfte aus der Geschäftsführertätigkeit im Wege einer Veranlagung nach § 102 Z 1 EStG 1988 (das sind: *"Einkünfte eines beschränkt Steuerpflichtigen, von denen kein Steuerabzug vom Arbeitslohn, vom Kapitalertrag oder nach den §§ 99 bis 101 vorzunehmen ist"*) muss nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes unterbleiben, weil Österreich (als Tätigkeitsstaat) nach Art. 15 Abs. 4 DBA ausschließlich berechtigt ist, eine auch der Höhe nach (prozentuell) beschränkte Abzugssteuer (Quellensteuer) zu erheben.

Die Geltendmachung des Besteuerungsanspruches im Wege einer Pflichtveranlagung nach § 102 EStG 1988 für beschränkt Steuerpflichtige und die Besteuerung der Einkünfte nach dem Tarif (§ 33 Abs. 1 EStG 1988) widerspricht zweifelsfrei der durch die Zuteilungsnorm des Art. 15 Abs. 4 DBA klar geregelten Aufteilung der Besteuerungsrechte zwischen Österreich und Liechtenstein.

Art 15 Abs. 4 DBA Liechtenstein beschränkt das Besteuerungsrecht Österreichs an den Einkünften in zweifacher Hinsicht (der Höhe nach und hinsichtlich der Form der Erhebung). Das Besteuerungsrecht darf nach Ansicht der RichterIn aus DBA-rechtlichen Gründen weder im Wege einer Pflichtveranlagung geltend gemacht noch (dadurch) der Besteuerungsanspruch auf eine Besteuerung nach dem Tarif (§ 33 Abs. 1 EStG 1988) ausgeweitet werden.

DBA-Bestimmungen treten wie negative Tatbestandsmerkmale zum nationalen Recht hinzu; sie entfalten hier ihre Schrankenwirkung gegenüber den originär innerstaatlichen Besteuerungstatbeständen und begrenzen ihre Reichweite.

Würde man der Ansicht des FA (Pflichtveranlagung und Besteuerung der Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit nach dem Tarif) folgen, würde sich die Prüfung, ob und inwieweit Österreich nach dem DBA Liechtenstein ein Besteuerungsrecht zukommt, erübrigen.

Die vom FA vertretene Ansicht und auf Basis derer vorgenommene Besteuerung dieser Einkünfte führt zweifelsohne zu einem abkommenswidrigen Ergebnis und ist ihr aus vorstehenden Gründen daher nicht zu folgen.

Die Berechnung der Einkommensteuer 2011 ist - worauf bereits im Spruch des Erkenntnisses verwiesen wurde - dem beiliegenden Berechnungsblatt zu entnehmen.

#### **Hinweis zur Zustellung:**

Das Finanzamt hat mit E-Mail vom 18. September 2014 mitgeteilt, dass nach den im Abgabensinformationssystem zu findenden aktuellen Angaben keine Zustellvollmacht der steuerlichen Vertretung mehr vorliege. Sie sei von dieser am 17.4.2014 gelöscht worden.

Als Abgabestelle (Ort, an dem die Zustellung einer Sendung in Papierform zu erfolgen hat) kommt nach § 2 Zustellgesetz u.a. der Arbeitsplatz des Empfängers in Betracht.

Der Bf hat über telefonische Anfrage der Richterin am 6.10.2014 mitgeteilt, dass die Zustellung an die Adresse Plz Ort6, Str.5, an der er täglich anwesend sei, erfolgen soll. Es handelt sich dabei um den Sitz der "B" Csgesellschaft m.b.H., deren Gesellschafter-Geschäftsführer der Bf ist .

#### **Zulässigkeit einer (ordentlichen) Revision:**

Dass für die Einkünfte eines wesentlich (fallbezogen zu 90 %) beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers einer Kapitalgesellschaft trotz geänderter innerstaatliche Rechtslage auf Grund der historischen Interpretation (also nach der Rechtslage im Zeitpunkt des Abschlusses des DBA Liechtenstein) nicht die Zuteilungsnorm für selbständige Tätigkeit iSd Art. 14 DBA Liechtenstein, sondern jene für unselbständige Arbeit iSd Art 15 DBA Liechtenstein zur Anwendung kommt, ist in der Rechtsprechung des VwGH geklärt (VwGH 19.12.2006, 2005/15/0158).

Ein Doppelbesteuerungsabkommen kann ein nach inländischem Recht bestehendes Besteuerungsrecht einschränken (VwGH 25.9.2001, 99/14/0217).

Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung war vom Bundesfinanzgericht nicht zu klären. Dass eine solche vorliege, hat im Übrigen weder der Bf noch das FA behauptet. Die Richterin ist von der Rechtsprechung des VwGH nicht abgewichen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 6. Oktober 2014