



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des H.W., gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch betreffend Einkommensteuer für Jahre 2005 und 2006 entschieden:

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betragen:

Einkommensteuer 2005:

Einkünfte aus selbständiger Arbeit	7.900,21 €
Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug	13.761,28 €
Werbungskosten ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag	-1.754,01 €
Werbungskostenpauschale	-132,00 €
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	11.875,27 €
Pauschbetrag für Sonderausgaben	-60,00 €
Einkommen	19.715,48 €
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	3.724,27 €
Verkehrsabsetzbetrag	-291,00 €
Grenzgängerabsetzbetrag	-54,00 €
Einkommensteuer	3.379,27 €
Ausländische Steuer	-135,36 €
Abgabenschuld (gerundet gemäß § 204 BAO)	<u>3.243,91 €</u>

Einkommensteuer 2006:

Einkünfte aus selbständiger Arbeit	18.853,52 €
Sonderausgaben	-70,18 €
Einkommen	18.783,34 €
Einkommensteuer	3.366,95 €
Ausländische Steuer	-135,36 €
Abgabenschuld (gerundet gemäß § 204 BAO)	3.231,59 €

Entscheidungsgründe

Der im Inland ansässige Berufungsführer ist Geschäftsführer und seit Ende Juli 2005 Alleingesellschafter der W-GmbH mit Sitz in der Schweiz.

Den abgesehen von den persönlichen Daten nicht ausgefüllten Einkommensteuererklärungen der Jahre 2005 und 2006 lagen jeweils Bestätigungen über den monatlichen Bruttolohn bzw. den nach Abzug der Sozialversicherungsbeiträge verbleibenden "Nettolohn" und die im Inland geleisteten Versicherungsbeiträge bei, wobei in der von einem Treuhandbüro ausgestellten Bestätigung für das Jahr 2005 ein Monatslohn (brutto) von 2.000 sfr, in der vom Berufungsführer unterfertigten Bestätigung der W-GmbH für das Jahr 2006 ein Monatslohn von 1.200 sfr bzw. ein Jahreslohn von 14.400 sfr ausgewiesen ist.

Mit Schreiben vom 12. Juli 2007 ersuchte das Finanzamt den Berufungsführer um Vorlage des Jahreslohnauweises 2005, sämtlicher monatlicher Lohnzettel, der Lohnkonten des Arbeitgebers, der Bankkontoauszüge, einer AHV-Bestätigung, des Arbeitsvertrages sowie einer Aufstellung über die zur Bestreitung des Lebensunterhaltes zur Verfügung stehenden Einnahmen und der diesbezüglichen Ausgaben.

Nachdem weder die angeführten Unterlagen noch die einem Aktenvermerk zufolge telefonisch abverlangten Bilanzen und Kuponsteuererklärungen vorgelegt wurden, legte das Finanzamt den Einkommensteuerbescheiden der Jahre 2005 und 2006 im Schätzungswege ermittelte Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von 20.583,41 € (2005) bzw. 20.238,32 € (2006) zu Grunde. Dabei wurde ausgehend von dem für das Jahr 2004 erklärten Lohn (25.000 sfr) ein Sicherheitszuschlag von 10% (für das Jahr 2006 wurde als Ausgangsbasis der solcherart ermittelte Lohn für das Jahr 2005 herangezogen) sowie ein nach Maßgabe der Sachbezugsverordnung ermittelter Sachbezug für die private Benützung des Firmenfahrzeuges iHv 9.360 sfr (d.s. 1,5% der Anschaffungskosten von 52.000 sfr) hinzugerechnet und die Sozialversicherungsbeiträge (2005: 3.006,99 €; 2006: 4.715,98 € in Abzug gebracht).

Dagegen wurde mit der Begründung, die angeforderten Unterlagen seien dem Finanzamt längst persönlich übergeben worden, Berufung erhoben.

Auf die neuerliche Aufforderung des Finanzamtes (siehe Schreiben vom 29. November 2007), die im Schreiben vom 12. Juli 2007 angeforderten Unterlagen beizubringen, wurden vom Berufungsführer unterzeichnete Jahreslohnbestätigungen für die Jahre 2005 und 2006 sowie ein Schreiben der SVA St. Gallen samt Auszug aus dem individuellen Konto des Berufungsführers in dem ua. die Beitragsjahre und das in die Rentenberechnung einfließende Einkommen ausgewiesen sind, vorgelegt.

Nach Ergehen einer abweisenden Berufungsvorentscheidung, in der wiederum auf die Nichtvorlage sämtlicher angeforderter Unterlagen sowie auf die Nichtübereinstimmung des für das Jahr 2006 angegebenen und dem im Kontoauszug der SVA St. Gallen ausgewiesenen Einkommen hingewiesen wurde, wurde unter Beilage eines berichtigten Kontoauszuges die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragt. Da kein eigenes Konto mit Kontobewegungen existiere gebe es keine Kontoauszüge; dies sei auch akzeptiert worden. Ebenso sei laut Aussage die Aufstellung der Lebenshaltungskosten nicht mehr erforderlich gewesen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Einkünfte eines Gesellschafter-Geschäftsführers fallen unabhängig von der Beteiligungshöhe unter die Einkünften aus unselbständiger Arbeit im Sinne des Art. 15 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (idF: DBA-Schweiz). Dies ergibt sich daraus, dass im Abkommen mit der Schweiz nicht definierte Begriffe nach der jeweiligen innerstaatlichen Rechtslage im Zeitpunkt des Abschlusses des DBA-Schweiz im Jahr 1974 zu interpretieren sind, zu diesem Zeitpunkt Einkünfte eines Gesellschafter-Geschäftsführers nach österreichischem Steuerrecht aber nicht zu den selbständigen, sondern zu den nichtselbständigen Einkünften zählten (vgl. VwGH 20.9.2001, 2000/15/0116).

Damit kommen auf Abkommensebene die Zuteilungsregeln des Art. 15 DBA-Schweiz und sohin auch die betreffend das Jahr 2005 noch anzuwendende Grenzgängerregelung des Abs. 4 DBA-Schweiz, BGBl. Nr. 64/1974 idF BGBl. Nr. 161/1995, zur Anwendung, die das Besteuerungsrecht unter den dort angeführten Voraussetzungen dem Ansässigkeitsstaat zuweist und ein 3%iges Quellenbesteuerungsrecht des Tätigkeitsstaates vorsieht.

Am 21. März 2006 wurde von Österreich und der Schweiz ein Protokoll zur Änderung des Doppelbesteuerungsabkommens unterzeichnet. Das Protokoll ist mit 2. Februar 2007 in Kraft getreten und grundsätzlich seit dem 1. Jänner 2006, in gegenständlich nicht in Betracht kom-

menden Fällen seit dem 1. Jänner 2007 anzuwenden. Ua. wurde die Bestimmung des Artikel 15 Abs. 4 aufgehoben und damit die Sonderregelung für Grenzgänger zur Gänze beseitigt und für Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit iSd Artikel 15 Abs. 1 DBA-Schweiz das Anrechnungsverfahren eingeführt (Artikel 23 Abs. 2 DBA-Schweiz idF BGBI. III Nr. 22/2007). In Österreich ansässige und in der Schweiz nichtselbständig Tätige iSd Artikel 15 DBA-Schweiz unterliegen damit dem uneingeschränkten Besteuerungsrecht der Schweiz, Österreich darf nach Artikel 23 Abs. 2 DBA-Schweiz ua. Einkünfte iSd Artikel 15 Abs. 1 besteuern, rechnet aber auf die zu erhebende Steuer den Betrag an, der der in der Schweiz gezahlten Steuer entspricht. Österreich rechnet in solchen Fällen daher nicht mehr die bisherige 3%ige Quellensteuer, sondern die in der Schweiz nach dem allgemeinen Tarif ermittelte Steuer an.

Die für das Jahr 2005 noch maßgebliche Grenzgängereigenschaft des Berufungsführers ist unbestritten und ist das Finanzamt daher für beide Streitjahre zutreffend von einem österreichischen Besteuerungsrecht hinsichtlich der strittigen Einkünfte ausgegangen. Abkommensrechtliche Bestimmungen sind jedoch lediglich für die Aufteilung der Besteuerungsrechte zwischen den Staaten, gegenständlich zwischen Österreich und der Schweiz, maßgeblich. In welcher Weise ein Staat, dem eine Steuerquelle durch ein Doppelbesteuerungsabkommen zugeteilt wird, diese ausschöpfen kann, richtet sich hingegen ausschließlich nach innerstaatlichem Recht (vgl. VwGH 22.4.1992, 91/14/0048). Die abkommensrechtlich zur Anwendung kommende Zuteilungsregel für unselbständige Arbeit im Sinne des Art. 15 DBA-Schweiz ändert daher nichts daran, dass Einkünfte des wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers aus seiner sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweisenden Beschäftigung innerstaatlich nach § 22 Z 2 EStG 1988 zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit zählen.

Das Finanzamt ist offensichtlich in beiden Streitjahren durchgängig vom Vorliegen einer wesentlichen Beteiligung und damit nach innerstaatlichem Recht vom Vorliegen von Einkünften aus sonstiger selbständiger Arbeit iSd § 22 ausgegangen. Laut Handelsregistereintrag war der Berufungsführer vom 19.12.2003 bis 28.7.2005 jedoch nur Geschäftsführer der W-GmbH und ist erst seit diesem Zeitpunkt mit einer Stammeinlage von 20.000 sfr auch deren Alleingesellschafter. Bis zu diesem Zeitpunkt waren die Geschäftsführerbezüge daher unter die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu subsumieren. Da den vorgelegten Bestätigungen zufolge ein monatlich gleich bleibender Lohn ausbezahlt wurde und keine sonstigen Bezüge ausgewiesen sind, werden die für das Jahr 2005 ermittelten Einkünfte anteilig (7:5) den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit und jenen aus selbständiger Arbeit zugerechnet. Zusätzlich waren die nichtselbständigen Einkünfte um das Werbungskostenpauschale (132 €) zu kürzen und im Rahmen der Steuerermittlung der Verkehrsabsetzbetrag (291 €) sowie der Grenzgängerabsetzbetrag (54 €) in Abzug zu bringen.

Die vom Finanzamt vorgenommene Schätzung der Bemessungsgrundlagen vermag der Unabhängige Finanzsenat dem Grunde nach nicht als rechtswidrig zu erkennen.

Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese gemäß § 184 Abs. 1 BAO unter Berücksichtigung aller bedeutsamen Umstände zu schätzen. Insbesondere ist dann zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen wesentlich sind (§ 184 Abs. 2 BAO).

Der nach § 115 Abs. 1 BAO die Abgabenbehörde treffenden Verpflichtung, die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind, steht nach § 119 Abs. 1 BAO die Verpflichtung der Partei gegenüber, die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht bedeutsamen Umstände nach Maßgabe der Abgabenvorschriften vollständig und wahrheitsgemäß offenzulegen. In Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht haben die Abgabepflichtigen gemäß § 138 Abs. 1 BAO auf Verlangen der Abgabenbehörde zur Beiseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen bzw., falls ihnen ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden kann, glaubhaft zu machen.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes findet die amtswegige Ermittlungspflicht dort ihre Grenzen, wo der Abgabenbehörde weitere Nachforschungen nicht mehr zugemutet werden können (VwGH 26.7.2007, 2005/15/0051). In dem Ausmaß, in dem die Partei zur Mitwirkung an der Wahrheitsfindung nicht bereit ist bzw. eine solche unterlässt, tritt die Verpflichtung der Behörde, den Sachverhalt nach allen Richtungen über das von ihr als erwiesen erkannte Maß hinaus zu prüfen, zurück (vgl. Ritz, BAO³, § 115 Tz 9 und die dort angeführten Judikate). Behauptet die Partei des Abgabeverfahrens das Vorliegen ungewöhnlicher Umstände, so unterliegt sie bei Feststellung dieser Verhältnisse einer erhöhten Mitwirkungspflicht (vgl. VwGH 26.7.2007, 2005/15/0051, mwN). Weiters trifft den Abgabepflichtigen eine erhöhte Mitwirkungspflicht, wenn Sachverhaltselemente ihre Wurzeln im Ausland haben, wobei die Mitwirkungs- und Offenlegungspflicht in dem Maße höher ist, als die behördlichen Ermittlungsmöglichkeiten eingeschränkt und damit geringer sind. Diesfalls besteht eine erhöhte Mitwirkungspflicht, eine Beweismittelbeschaffungspflicht und eine Vorsorgepflicht (vgl. Ritz, a.a.O., § 115 Tz 10, mwN).

Die Reduktion des Lohnes eines (Gesellschafter)Geschäftsführers von einer ohnehin schon als gering anzusehenden Ausgangsbasis von 33.540 sfr im Jahr 2002 auf 25.000 sfr in den Jahren 2003 und 2004 und weiter auf 24.000 sfr (bzw. 12.000 laut Auszug der SVA St. Gallen) im

Jahr 2005 und schließlich auf 14.400 sfr im Jahr 2006 stellt sich ohne Zweifel als ungewöhnlich dar. Abgesehen davon, dass es das zwischen dem (Gesellschafter)Geschäftsführer und seiner GmbH gegebene Naheverhältnis gebietet, behauptete Vereinbarungen an jenen Kriterien zu messen, welche für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelt wurden und diese demnach nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden müssen (vgl. VwGH 31.3.2005, 2003/15/0100), wäre es daher Sache des Berufungsführers gewesen, die ungewöhnlich niedrigen Bezüge in einer nachvollziehbaren, jeden Zweifel ausschließenden Art und Weise anhand entsprechender Unterlagen zu belegen. Die vom Berufungsführer selbst unterfertigten Bestätigungen der W-GmbH betreffend die Jahresbezüge der Jahre 2005 und 2005 vermögen einen solchen Nachweis ebenso wenig zu erbringen, wie die vorgelegten Auszüge aus dem individuellen Konto bei der SVA St. Gallen, lag es im Hinblick auf die dominierende Stellung des Berufungsführers doch auch in seinem Einflussbereich, in welcher Höhe der SVA St. Gallen Bezüge gemeldet werden. Hingewiesen wird in diesem Zusammenhang auch darauf, dass der Berufungsführer im Jahr 2005 seiner selbst unterfertigten Bestätigung vom 20. Jänner 2006 zufolge einen Bruttomonatsgehalt von 1.200 sfr (d.s. 14.400 sfr jährlich) bezog, das Treuhandbüro im Schreiben vom 4. Mai 2005 noch einen monatlichen Bruttolohn von 2.000 sfr bestätigt hat und im Auszug der SVA St. Gallen wiederum ein Jahresbezug von lediglich 12.000 sfr ausgewiesen ist. Angesichts dieser Umstände kann dem Finanzamt daher dem Grunde nach nicht entgegengetreten werden, wenn es die Höhe der Bezüge im Schätzungswege ermittelt hat, zumal der Berufungsführer auch jeden Versuch unterlassen hat, die angegebene Höhe seiner Bezüge zu begründen. Zudem bewegt sich der solcherart errechnete Grundbezug (ohne Sachbezug) in Höhe von 27.500 sfr (2005) bzw. 30.250 sfr (2006) gerade im Hinblick auf das höhere Lohnniveau in der Schweiz wohl ohnedies an der unter(st)en Grenze.

Zu berichtigten war die Höhe der vom Finanzamt ermittelten Einkünfte jedoch insoweit, als es den selbständigen Einkünften einen nach der Sachbezugsverordnung ermittelten Sachbezug für die private Nutzung des Firmenfahrzeuges in Höhe von 9.360 sfr hinzugerechnet hat. Mit Erkenntnis vom 31.3.2005, 2002/15/0029, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass Gesellschafter-Geschäftsführer zwar mit ihren Einkünften im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 nach § 41 Abs. 2 FLAG für Zwecke der Vorschreibung des Dienstgeberbeitrages dem Kreis der "Dienstnehmer" zugeordnet würden, dies aber nichts daran änderte, dass sie aus einkommensteuerrechtlicher Sicht nicht als Arbeitnehmer nach § 47 Abs. 1 EStG 1988 (Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit) anzusehen seien, sodass auch für die Ermittlung allfälliger geldwerter Vorteile als Betriebseinnahmen die Vorschriften der Sachbezugsverord-

nung nicht anwendbar seien und die entsprechenden Betriebseinnahmen vielmehr - beim Fehlen entsprechender Aufzeichnungen - nach den allgemeinen Grundsätzen des § 184 BAO zu schätzen seien. Nachdem gegenständlich weder entsprechende Aufzeichnungen noch sonstige Unterlagen vorlagen, anhand derer der Unabhängige Finanzsenat die Höhe der diesbezüglich einnahmenseitig zu erfassenden Vorteile konkret ermitteln hätte können, werden diese im Schätzungswege mit dem sich unter Heranziehung des amtlichen Kilometergeldes (0,356 € bzw. 0,376 € ab Oktober 2005) bei Privatfahrten im Umfang von eintausend Kilometer monatlich ergebenden Betrages, ds. 1.820 € im Jahr 2005 und 4.512 € im Jahr 2006 berücksichtigt.

Somit waren nach Abzug der vom Finanzamt berücksichtigten Sozialversicherungsbeiträge für das Jahr 2005 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von 11.875,27 € sowie Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von 7.900,21 € und für das Jahr 2006 Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von 18.853,52 € der Besteuerung zugrundezulegen. Die in der Schweiz entrichtete Steuer wurde abweichend von den angefochtenen Bescheiden mit den vom Berufungsführer angegebenen (siehe Lohnbestätigungen vom 20. Jänner 2006 und vom 17. Jänner 2007) und offensichtlich tatsächlich abgeführteten Beträgen (jeweils 135,36 €) in Abzug gebracht.

Gesamthaft gesehen waren die angefochtenen Bescheide daher spruchgemäß abzuändern.

Feldkirch, am 9. Mai 2008