



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Senat 1 über die Berufung des CB, vertreten durch Mag. Dr. F, gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch, betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1996 bis 2002 nach der am 5. Oktober 2005 in 6800 Feldkirch, Schillerstraße 2, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betragen:

Einkommensteuer 1996:

Einkünfte aus selbständiger Arbeit	358.502,00 S
Sonderausgaben	-25.000,00 S
Einkommen	333.502,00 S
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	89.070,00 S
Einkommensteuer nach Abzug der Steuerabsetzbeträge	71.030,00 S
Ausländische Steuer	-15.898,00 S
Abgabenschuld (gerundet gemäß § 204 BAO)	55.132,00 S

Abgabenschuld (Euro)	4.006,60 €
----------------------	------------

Einkommensteuer 1997:

Einkünfte aus selbständiger Arbeit	343.160,00 S
------------------------------------	--------------

Sonderausgaben	<u>-25.000,00 S</u>
Einkommen	318.160,00 S
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	82.644,00 S
Einkommensteuer nach Abzug der Steuerabsetzbeträge	68.086,46 S
Ausländische Steuer	<u>-15.613,00 S</u>
Abgabenschuld (gerundet gemäß § 204 BAO)	<u>52.473,00 S</u>

Abgabenschuld (Euro)	3.813,36 €
----------------------	------------

Einkommensteuer 1998:

Einkünfte aus selbständiger Arbeit	349.364,00 S
Sonderausgaben	<u>-20.000,00 S</u>
Einkommen	329.364,00 S
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	87.348,00 S
Einkommensteuer nach Abzug der Steuerabsetzbeträge	73.120,49 S
Ausländische Steuer	<u>-15.898,00 S</u>
Abgabenschuld (gerundet gemäß § 204 BAO)	<u>57.222,00 S</u>

Abgabenschuld (Euro)	4.158,48 €
----------------------	------------

Einkommensteuer 1999:

Einkünfte aus selbständiger Arbeit	344.036,00 S
Sonderausgaben	<u>-2.558,00 S</u>
Einkommen	341.479,00 S
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	92.430,00 S
Einkommensteuer nach Abzug der Steuerabsetzbeträge	80.309,03 S
Ausländische Steuer	<u>-16.089,00 S</u>
Abgabenschuld (gerundet gemäß § 204 BAO)	<u>64.220,00 S</u>

Abgabenschuld (Euro)	4.667,05 €
----------------------	------------

Einkommensteuer 2000:

Einkünfte aus selbständiger Arbeit	377.182,00 S
Sonderausgaben	-22.752,00 S
Einkommen	354.431,00 S
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	94.804,00 S
Einkommensteuer nach Abzug der Steuerabsetzbeträge	82.422,00 S
Ausländische Steuer	-16.565,00 S
Abgabenschuld (gerundet gemäß § 204 BAO)	<u>65.857,00 S</u>

Abgabenschuld (Euro)	4.786,01 €
----------------------	------------

Einkommensteuer 2001:

Einkünfte aus selbständiger Arbeit	382.554,00 S
Sonderausgaben	-25.000,00 S
Einkommen	357.554,00 S
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	96.116,00 S
Einkommensteuer nach Abzug der Steuerabsetzbeträge	85.275,00 S
Ausländische Steuer	-17.041,00 S
Abgabenschuld (gerundet gemäß § 204 BAO)	<u>68.234,00 S</u>

Abgabenschuld (Euro)	4.958,76 €
----------------------	------------

Einkommensteuer 2002:

Einkünfte aus selbständiger Arbeit	27.874,91 €
Sonderausgaben	-1.900,00 €
Einkommen	25.974,91 €
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	6.978,31 €
Einkommensteuer nach Abzug der Steuerabsetzbeträge	6.189,20 €
Ausländische Steuer	-1.275,68 €
Abgabenschuld	<u>4.913,52 €</u>

Entscheidungsgründe

Der seit Jänner 1996 im Inland wohnhafte Berufungsführer ist Verwaltungsrat, Geschäftsführer und Alleinbegünstigter der im Jahr 1993 gegründeten B-Establishment mit Sitz in Liechtenstein. Unternehmensgegenstand ist die Softwareentwicklung sowie der Handel mit

Hard- und Software. Die aus der Geschäftsführungstätigkeit resultierenden Einkünfte erklärte der Berufungsführer seit dem Jahr 1996 unter Vorlage von der B-Establishment ausgestellter Lohnausweise als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, wobei seit dem Jahr 1998 auch sonstige Bezüge ausgewiesen wurden. Liechtenstein hat von den jährlichen Bruttobezügen in Höhe von jeweils 47.600,00 SFr die Quellensteuer von 4% nach Artikel 15 Abs. 4 DBA-Liechtenstein einbehalten.

Weiters betreibt der Berufungsführer in der Schweiz die Firma B in der Rechtsform eines Einzelunternehmens. Unternehmensgegenstand ist laut Handelregisterauszug die Softwareentwicklung sowie der Handel mit Soft- und Hardware. Das Unternehmen übt in der Schweiz keine operative Tätigkeit aus.

Nach ursprünglich jeweils erklärungsgemäßer Veranlagung des Berufungsführers nahm das Finanzamt die Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 1996 bis 2000 infolge der Ermittlungsergebnisse eines durchgeführten Vorhalteverfahrens wieder auf und erließ geänderte Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1996 bis 2000 sowie Erstbescheide für die Jahre 2001 und 2002, in denen die Einkünfte aus der Geschäftsführertätigkeit für das liechtensteinische Unternehmen als solche aus selbständiger Arbeit gewertet und die Einkünfte im Schätzungswege um jeweils 100.000,00 S erhöht wurden. Begründend wurde dazu ausgeführt, dass der Berufungsführer an der B-Establishment wesentlich beteiligt sei und nach innerstaatlichem Recht daher Einkünfte aus selbständiger Arbeit vorlägen. Betreffend die Schätzung der Besteuerungsgrundlagen wurde ausgeführt, dass dem Ersuchen, die Geschäftsabschlüsse beizubringen, nicht entsprochen worden sei, der Umstand, dass seit 1996 ein gleich bleibender Bruttobezug erklärt wurde und die Mitarbeiter zum Teil wesentlich höhere Löhne bezogen hätten, nicht erläutert worden sei und kein Nachweis dafür erbracht worden sei, dass die Kfz-Aufwendungen privat getragen wurden.

Gegen die Einkommensteuerbescheide 1996 bis 2002 hat der steuerliche Vertreter mit Schriftsatz vom 29. Juli 2003 Berufung erhoben und beantragt, die bis einschließlich 30. Juni 2001 erzielten Einkünfte gemäß Artikel 14 in Verbindung mit Artikel 23 DBA-Liechtenstein in Österreich von der Besteuerung auszunehmen und die Einkünfte aus selbständiger Arbeit ab 1. Juli 2001 den tatsächlichen Einkommensverhältnissen entsprechend sowie unter Berücksichtigung des Betriebsausgabenpauschales gemäß § 17 Abs. 1 EStG festzusetzen. Begründend verweist er darauf, dass ein wesentlich beteiligter Gesellschafter-Geschäftsführer Einkünfte aus selbständiger Arbeit beziehe, das Besteuerungsrecht für selbständige Einkünfte nach Artikel 14 DBA-Liechtenstein gegenständlich aber dem Tätigkeitsstaat und somit Liechtenstein zustehe. Anders als im Verhältnis mit der Schweiz sei mit Liechtenstein bezüglich der Einkünfte wesentlich beteiligter Gesellschafter-Geschäftsführer kein die innerstaatliche gesetzliche Zuordnung der Einkünfte derogierendes Verständigungsverfahren eingeleitet

worden. Erst mit 1. Juli 2001 sei eine Verordnung des Bundesministeriums für Finanzen in Kraft getreten, die zu einer Gleichbehandlung wesentlich beteiligter Gesellschafter-Geschäftsführer von liechtensteinischen und schweizerischen Unternehmen geführt habe. Ab diesem Zeitpunkt richte sich die Zuteilung des Besteuerungsrechtes unabhängig vom Ausmaß der Beteiligung nach Artikel 15 DBA-Liechtenstein (Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit). In Liechtenstein als Grenzgänger tätige Geschäftsführer müssten daher die Bezüge ab diesem Zeitpunkt im Wohnsitzstaat, gegenständlich somit in Österreich versteuern. Hinsichtlich der Schätzung der Bemessungsgrundlage wendet der steuerliche Vertreter ein, dass das Finanzamt nicht berechtigt sei, eine Mitwirkungspflicht außerhalb des üblichen Rahmens zu verlangen. Die Aufforderung, die Jahresabschlüsse und weitergehende detaillierte Unterlagen des ausländischen Unternehmens vorzulegen, liege jedenfalls außerhalb dieses Rahmens, wenn der Steuerpflichtige die Richtigkeit und Vollständigkeit der für die Geltendmachung des inländischen Besteuerungsrechtes maßgeblichen Bemessungsgrundlagen in geeigneter Form nachweise. Die Besteuerung des Unternehmens und die Kontrolle der Richtigkeit der Unterlagen stehe einzig und allein jenem Staat zu, dem das Besteuerungsrecht der Körperschaft obliege. Im Zuge der Vorhaltsbeantwortung sei eine Beitragsgrundlagenbestätigung der AHV, eine Bestätigung der Liechtensteinischen Steuerverwaltung, dass in den Jahren 1996 bis 2002 keine Ausschüttungen getätigt worden seien, eine Bestätigung des zuständigen Gemeindesteueramtes, dass die Einzelfirma in den Jahren 1996 bis 2001 weder Steuern bezahlt noch Jahresabschlüsse eingereicht habe und eine Bestätigung des befassten Treuhandbüros, dass das Privatfahrzeug des Berufungsführers nicht als Geschäftsfahrzeug geführt werde, vorgelegt worden. Damit seien sämtliche den österreichischen Besteuerungsanspruch tangierende Nachweise beigebracht und von den zur Kontrolle im Ausland berechtigten behördlichen Organen bestätigt worden. Der Vorwurf mangelnder Mitwirkung gehe daher ins Leere.

Das Finanzamt gab der Berufung mit Berufungsvorentscheidung insoweit teilweise statt, als das Betriebsausgabenpauschale im beantragten Ausmaß berücksichtigt wurde. Im Übrigen hat das Finanzamt dem Berufungsbegehren nicht entsprochen. Begründend wird dazu im Wesentlichen ausgeführt, dass nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die innerstaatliche Qualifikation von Einkünften im Zeitpunkt des Abschlusses des Doppelbesteuerungsabkommens maßgebend für die anzuwendende Zuteilungsregelung sei. Zum Zeitpunkt des Abschlusses des Doppelbesteuerungsabkommens mit Liechtenstein hätten Einkünfte eines Gesellschafter-Geschäftsführers aber zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gezählt, weshalb die Zuteilungsregelung für nichtselbständige Arbeit zur Anwendung komme. Die diesbezügliche Verordnung des Bundesministeriums für Finanzen stehe somit im Einklang mit der Rechtsprechung und stehe der Heranziehung des Artikel 15 für Gesellschafter-Geschäftsführerbezüge auch für frühere Zeiträume nicht entgegen. Zudem habe der Berufungsführer

seine Bezüge schon bisher nach Maßgabe der Zuteilungsregel des Artikel 15 DBA-Liechtenstein in Österreich erklärt. In den angefochtenen Bescheiden seien die Einkünfte der innerstaatlichen Rechtslage entsprechend nunmehr aber als Einkünfte aus selbständiger Arbeit qualifiziert worden. Bezuglich der Ermittlung der Bemessungsgrundlage wies das Finanzamt unter Bezugnahme auf § 184 Abs. 1 BAO darauf hin, dass aufgrund der vorgelegten Unterlagen aus im Einzelnen angeführten Gründen eine verlässliche Beurteilung der dem Berufungsführer tatsächlich zugekommenen Vergütungen nicht vorgenommen werden könne. Die erhöhte Mitwirkungspflicht umfasse auch die Beibringung weiterer Unterlagen, zumal es dem Berufungsführer als Alleineigentümer der B-Establishment möglich und zumutbar wäre, detaillierte Unterlagen seines ausländischen Unternehmens zur Aufklärung des Sachverhaltes zu übermitteln.

Mit Schreiben vom 19. September 2003 hat der steuerliche Vertreter die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragt. Begründend wurde im gesonderten Schriftsatz vom 6. Oktober 2003 ausgeführt, dass es nicht im Belieben eines Staates stehe, Einkünfte nach innerstaatlichem Recht einer bestimmten Einkunftsart zuzurechnen und diese dann im Rahmen der Anwendung eines Doppelbesteuerungsabkommens einer anderen Einkunftsart zuzuordnen. Für die Zulässigkeit einer Abweichung von diesem Grundsatz sei das beiderseitige Einverständnis der betroffenen Staaten erforderlich. Eine solche zwischenstaatliche Vereinbarung sei zwischen dem Fürstentum Liechtenstein und der Republik Österreich in Bezug auf Vergütungen wesentlich beteiligter Gesellschafter-Geschäftsführer mit Wirkung ab 1. Juli 2001 getroffen worden. Obwohl innerstaatlich Einkünfte aus selbständiger Arbeit vorlägen, sei ab diesem Zeitpunkt die Zuteilungsregelung für unselbständige Einkünfte heranzuziehen. Aus dem Umstand, dass der Berufungsführer seine Einkünfte aus der Tätigkeit als wesentlich beteiligter Geschäftsführer in Unkenntnis der zwischenstaatlichen Gesetzeslage auch zuvor schon in Österreich deklariert und versteuert habe, abzuleiten, dass einerseits die Zuteilungsregelung für selbständige Einkünfte bis zum Inkrafttreten der diesbezüglichen Verordnung nicht angewendet werden könne und andererseits die begünstigte Versteuerung der Sonderzahlungen gemäß § 67 EStG 1988 zu versagen, komme einer Rechtsverhöhnung gleich. Gerade das Argument des Finanzamtes, dass die Verordnung zur Vermeidung von Härtefällen nur für Zeiträume ab dem 1. Juli 2001 anzuwenden sei, impliziere, dass die Zuteilung des Besteuerungsrechtes für Bezüge wesentlich beteiligter Geschäftsführer bis zu diesem Zeitpunkt nach Artikel 14 DBA-Liechtenstein zu erfolgen habe. Die Anwendung des Doppelbesteuerungsabkommens in diesem Sinn sei daher, nicht, wie das Finanzamt meine, rechtswidrig, sondern sie entspreche vielmehr der grammatischen Interpretation der Gesetze im betreffenden Zeitraum. Schließlich laufe der Versuch des Finanzamtes, das Besteuerungsrecht aus der "Dispositionsmöglichkeit" abzuleiten, der

Verpflichtung der Gleichbehandlung aller Steuerpflichtigen zuwider und komme einer willkürlichen Rechtsauslegung gleich. Bezüglich der Schätzung der Besteuerungsgrundlage ergänzte der steuerliche Vertreter, dass der VW Vento ursprünglich ein Betriebsfahrzeug gewesen sei und in Liechtenstein für sämtliche Firmenfahrzeuge eines Unternehmens eine wesentlich günstigere Kollektivversicherung bestehe. Im Jahr 1996 sei die Familie nach Österreich übersiedelt, der PKW ins Privatvermögen übernommen und im Jahr 1999 aufgrund einer Aufforderung durch die Zollbehörde ordnungsgemäß verzollt worden. Ab dem Zeitpunkt der Übersiedlung seien die Betriebskosten von der Familie des Berufungsführers privat getragen worden, die Versicherung sei jedoch weiterhin im Rahmen der Kollektivversicherung der Firmenfahrzeuge erfolgt. Aus dem Umstand, dass der anteilige Versicherungsaufwand auf dem Lohnausweis nicht aufscheine und auch in der Einkommensbestätigung der AHV nicht erfasst sei, eine Schätzungsberichtigung abzuleiten, entspreche nicht den im Rahmen einer Ermessensentscheidung anzuwendenden Grundsätzen. Falls das Finanzamt den anteiligen Versicherungsaufwand als Sachbezug versteuern wolle, könne der exakte Betrag jederzeit nachgewiesen werden. Auch hinsichtlich der gleich bleibenden, teilweise unter der Entlohnung der anderen Mitarbeiter liegenden Bezüge habe der Berufungsführer anlässlich einer persönlichen Vorsprache beim Finanzamt Stellung genommen und darauf hingewiesen, dass sich die Bezüge der nicht am Unternehmen beteiligten Mitarbeiter am externen Markt orientieren müssten, während er als Alleingesellschafter den Geschäftsführerbezug vorrangig nach der Wirtschaftslage des Unternehmens ausrichte. In Liechtenstein seien die AHV und die Liechtensteinische Steuerverwaltung als gesetzliche Instanzen für die Kontrolle der Geschäftsgebarung zuständig. Der Berufungsführer habe die erforderlichen Bestätigungen dieser beiden Instanzen beigebracht. Die Besteuerung des Unternehmens selbst unterliege ausschließlich der liechtensteinischen Hoheitsverwaltung und berühre inländisches Besteuerungsrecht über die beigebrachten Nachweise hinaus in keiner Weise. Die Schätzung entbehre somit jeder Berechtigung.

Mit einem weiteren Schreiben vom 23. November 2004 wurde ein Prüfbericht der AHV betreffend die Jahre 1999 bis 2003 vorgelegt, demzufolge es zu keinen Beanstandungen kam, dh. keine Differenzen zwischen den abrechnungspflichtigen Lohnsummen laut Buchhaltung und den abgerechneten Lohnsummen laut Lohnblättern bzw. Jahreserklärungen festgestellt wurden.

Mit Schreiben vom 4. März 2005 wurde der steuerliche Vertreter zwecks Beurteilung der Rechtmäßigkeit der vom Finanzamt vorgenommenen Hinzurechnungen bzw. der Einkommenshöhe ersucht,

- 1) die Bilanzen samt Gewinn- und Verlustrechnung sowie die Steuerbescheide der B-Establishment und den Geschäftsführervertrag vorzulegen;

-
- 2) die Löhne der Mitarbeiter in den Streitjahren unter Beschreibung des Tätigkeitsgebietes jener Mitarbeiter, die höhere Löhne als der Berufungsführer beziehen, bekannt zu geben;
 - 3) zu erläutern, was mit den thesaurierten Gewinnen im Unternehmen geschehen ist und dies nachvollziehbar zu belegen;
 - 4) die buchmäßige Vorgehensweise anlässlich des Ausscheidens des VW-Vento aus dem Betriebsvermögen zu belegen;
 - 5) bekannt zu geben, ob mit dem VW-Vento in den Streitjahren betriebliche Fahrten gemacht wurden und wie diese gegebenenfalls vergütet wurden;
 - 6) die Höhe der auf den VW-Vento entfallenden Versicherung bekannt zu geben;
 - 7) die Anzahl der mit dem Audi S8 in den Jahren 2001 und 2002 privat gefahrenen km anzugeben und entsprechende Nachweise zu erbringen, falls die Privatfahrten im Jahresdurchschnitt nicht mehr als 500 km monatlich betragen, sowie
 - 8) zu erläutern, welche Funktion dem Einzelunternehmen B zukommt und ob bzw. gegebenenfalls welche rechtlichen und wirtschaftlichen Verflechtungen mit der B-Establishment bestehen.

In Beantwortung des Vorhaltes wurden mit Schreiben vom 25. April 2005 nachstehende Beilagen vorgelegt:

- Jahresrechnungen (Bilanz, GuV) der B-Establishment für die Jahre 1996 bis 2002
- Angestelltenliste mit Berufsbezeichnung und Bruttoentschädigung für die Jahre 1996 bis 2002
- Bewertungsblätter der Liechtensteinischen Steuerverwaltung
- Bestätigung des Treuhandbüros betreffend "VW Vento"
- Bestätigung des Treuhandbüros betreffend "B"
- Entwicklung des Verrechnungskontos "B"

Zu den oben angeführten Punkten wurde, wiederum hinweisend darauf, dass das Besteuerungsrecht bis 30. Juni 2001 Liechtenstein zustehe und der Berufungsführer über die in den Jahreslohnauweisen angeführten Geschäftsführerbezüge hinaus keinerlei Vergütungen erhalten habe, im Wesentlichen ausgeführt:

ad 1)

Die Liechtensteinischen Behörden würden bei Geschäftsführern, die gleichzeitig Eigentümer des Unternehmens seien, keinen schriftlichen Geschäftsführervertrag verlangen und sei deshalb ein solcher nicht erstellt worden. Dieser Umstand dürfe dem Berufungsführer nicht zum

Nachteil ausgelegt werden, weil gegenständlich die gesetzlichen Verpflichtungen nach liechtensteinischem Recht zu erfüllen seien.

ad 2)

Die Entlohnung der Mitarbeiter sei aus der Beilage ersichtlich.

ad 3)

Aus den Bilanzen sei ersichtlich, dass die jeweiligen Jahresgewinne stets auf das Gewinnvortragskonto übertragen worden und keine Gewinnausschüttungen erfolgt seien.

ad 4)

Der VW Vento sei im Rechenwerk des Unternehmens bereits vollständig abgeschrieben gewesen, sodass im Zeitpunkt des Ausscheidens keine zusätzliche Buchung mehr durchgeführt worden sei. Das Fahrzeug sei im Jahr 1998 um 5.848 SFr von der Leasinggesellschaft erworben worden. Zum 31. Dezember 1998 habe der Buchwert 4.824 SFR betragen. Im Jahr 1999 sei die (Rest)Abschreibung erfolgt. Ein Entnahmewert sei nicht verbucht worden.

ad 5)

Bis zu seinem Ausscheiden aus dem Betriebsvermögen habe der VW Vento ausschließlich betrieblichen Zwecken gedient. Auch nach der Überführung ins Privatvermögen sei das Fahrzeug noch betrieblich genutzt worden, es seien außer dem Versicherungsaufwand aber keinerlei Kostenersätze aus betrieblichen Mitteln erfolgt.

ad 6)

Das Unternehmen habe sämtliche Fahrzeuge pauschal mit einem Versicherungsvertrag versichert, sodass der auf ein einzelnes Fahrzeug entfallende Versicherungsaufwand allenfalls geschätzt werden könnte. Jedenfalls sei aber der auf den VW-Vento entfallende Anteil äußerst gering.

ad 7)

Eine Nachweisführung des Ausmaßes der Privatnutzung durch den Geschäftsführer sei mangels Fahrtenbuchführung nicht möglich. Dass es sich beim Einwand einer kaum gegebenen Privatnutzung nicht um eine leere Behauptung handle, werde nicht zuletzt durch die geschäftliche Entwicklung des Unternehmens untermauert.

ad 8)

Das Schweizer Einzelunternehmen (B) sei bis einschließlich 2003 operativ nicht tätig gewesen und in der Schweiz auch nicht zur Einreichung von Abgabenerklärungen verpflichtet gewesen. Einzige Aufgabe des Unternehmens sei die Beschäftigung der Arbeitnehmer (Grenzgänger), da

in der Schweiz die Erlangung der erforderlichen Arbeitsbewilligungen wesentlich einfacher sei. Trotzdem habe die liechtensteinische Steuerbehörde darauf bestanden, bestimmte Aufwendungen dem Schweizer Büro anzulasten und aus dem Aufwand des liechtensteinischen Unternehmens auszuscheiden. Buchungstechnisch sei dies über das Verrechnungskonto "B Schweiz" erfolgt. Die Entwicklung des Kontos sei aus der Beilage ersichtlich.

Das Finanzamt hielt den Ausführungen des steuerlichen Vertreters in seiner Stellungnahme vom 31. Mai 2005 entgegen, dass sich aus den Bilanzen zwar ergebe, dass die Gewinne buchhalterisch auf ein Gewinnverrechnungskonto übertragen worden seien, damit aber nicht die Frage beantwortet sei, was mit den Gewinnen tatsächlich geschehen sei. Ob einzelne Aufwandspositionen Beträge beinhalteten, welche beim Berufungsführer als Einkünfte zu erfassen wären, könne anhand der Bilanzen nicht beurteilt werden. Offen sei auch geblieben, weshalb sämtliche Mitarbeiter höhere Löhne bezogen hätten. Diesbezüglich spräche aber gerade die Aussage, dass sich der Bezug des Geschäftsführers nach der Wirtschaftslage des Unternehmens richte im Zusammenhang mit der tatsächlich positiven Entwicklung des Unternehmens dafür, dass dem Berufungsführer nicht nur die in den Bilanzen ausgewiesenen gleich bleibenden Löhne, sondern darüber hinaus zusätzliche Vergütungen zugekommen seien. Dass es keinen schriftlichen Anstellungsvertrag geben solle, sei nicht glaubwürdig, da bezüglich der Zurverfügungstellung des Audi S8 sehr wohl in schriftlicher Form eine Ergänzung zum Anstellungsvertrag gemacht worden sei. Auch die Angaben zum VW Vento seien nicht nachvollziehbar. Während im Vorlageantrag ausgeführt worden sei, das Fahrzeug sei anlässlich der Übersiedlung im Jahr 1996 ins Privatvermögen übernommen und 1999 nach Aufforderung verzollt worden, werde nunmehr vorgebracht, das Fahrzeug sei vom Unternehmen im Jahr 1998 von der Leasinggesellschaft erworben worden und erst danach aus dem Unternehmen ausgeschieden. Auch die Angaben über das Ausmaß der beruflichen Verwendung seien bereits in der Vergangenheit widersprüchlich gewesen (35.000 km bzw. 55.000 bis 75.000 km). Gerade aufgrund des Umstandes, dass das Fahrzeug offensichtlich erst Jahre, nachdem dieses angeblich ins Privatvermögen übernommen wurde, ins Inland eingeführt, nicht aber umgemeldet wurde (das Fahrzeug sei im Inland erstmalig im Jahr 2004 auf eine dritte Person angemeldet worden), sei als erwiesen anzunehmen, dass das Fahrzeug weiterhin zum Fuhrpark und damit zum Betriebsvermögen des Unternehmens gehört habe. Auch hinsichtlich des Audi sei davon auszugehen, dass dieser dem Berufungsführer bereits im Jahr 2000 zur Verfügung gestanden sei, zumal er bereits in der Bilanz dieses Jahres ausgewiesen sei. Es könne daher kein Zweifel bestehen, dass der Berufungswerber im gesamten Berufungszeitraum die Möglichkeit gehabt habe, zumindest ein Fahrzeug der B-Establishment auch für private Fahrten zu nutzen. Bereits unter der Annahme einer privaten Nutzung von eintausend Kilometer pro Monat würde sich unter Zugrundelegung des Kilometergeldes eine

Zurechnung in Höhe von ca. 4.200 € allein aus diesem Titel ergeben. Die Schätzungsberichtigung sei im Hinblick auf die beherrschende Stellung des Berufungsführers und aufgrund des Umstandes, dass bislang keine jeden Zweifel ausschließende Aufklärung über die tatsächlichen Ansprüche und Vergütungen durch die Vorlage entsprechend aussagekräftiger Unterlagen erfolgt sei, gegeben. Die Zuschätzung von jeweils 100.000 S umfasse einerseits den Vorteil aus der privaten Nutzung von Firmenfahrzeugen und andererseits sämtliche dem Berufungsführer zuzurechnenden Vergütungen. Dass damit eine gewisse Ungenauigkeit verbunden sei, müsse der Berufungsführer, der zur Schätzung Anlass gegeben habe, hinnehmen. Schließlich könnte aber auch die tatsächliche Funktion der B in Frage gestellt werden und wäre es, sofern keine entsprechenden Nachweise vorgelegt würden, gerechtfertigt, die steuerlichen Bemessungsgrundlagen zusätzlich zu erhöhen.

Der steuerliche Vertreter replizierte mit Schreiben vom 6. Juni 2005, dass auf ein Gewinnvortragskonto gebuchte Gewinne dem Berufungsführer auch nicht wirtschaftlich zugeflossen sein könnten; anders lautende hypothetische Überlegungen (Unterstellungen) führten sich selbst ad absurdum. Hinsichtlich der Repräsentationsspesen gälten in Liechtenstein die selben Maßstäbe, sie würden genauso geprüft und ihnen, falls verdeckte Gewinnausschüttungen vorliegen sollten, die Abzugsfähigkeit als Betriebsausgabe versagt. Die Beibringung des gesamten Belegmaterials würde die Grenzen der Zumutbarkeit jedenfalls eindeutig überschreiten. Es bestehe auch keine gesetzliche Vorschrift, die einen Gesellschafter-Geschäftsführer zur Festlegung einer über jener der Mitarbeiter liegenden eigenen Entlohnung zwingen würde. Die Besteuerung fiktiver Vorteile durch Zuschätzungen, die sich aufgrund der beigebrachten Dokumente und Unterlagen als völlig grund- und haltlos erwiesen, sei rechtswidrig. Einen schriftlichen Geschäftsführervertrag schließe ein Alleingesellschafter nur ab, wenn ihn rechtliche Vorschriften dazu zwängen; die schriftliche Vereinbarung betreffend die Berechtigung zur Nutzung des Firmenfahrzeugs sei für Zollzwecke erforderlich gewesen. Die Privatnutzung des VW Vento würde allenfalls mit dem steuerlichen Sachbezugswert in die Steuerbemessungsgrundlage einfließen. Nachdem das Besteuerungsrecht für diesen Zeitraum aber Liechtenstein zukomme, sei dies gegenständlich ohne Relevanz. Die vom Finanzamt angestellten Überlegungen betreffend das Unternehmen in der Schweiz (B) bzw. einer steuerlichen Erfassung diesbezüglicher Gewinne seien schleierhaft und für das gegenständliche Verfahren irrelevant. Zusammengefasst entbehre eine pauschale Zuschätzung fiktiver Vorteile jeglicher Begründung und damit auch jeglicher Rechtsgrundlage.

Im Zuge der mündlichen Berufungsverhandlung bekräftigte der Berufungsführer bzw. sein steuerlicher Vertreter, dass eine AHV-Prüfung in Liechtenstein einer Betriebsprüfung in Österreich zumindest vergleichbar sei und als Aufwand geltend gemachte Privatanteile dem Unternehmer zugerechnet würden. Es sei diesbezüglich aber zu keinen Beanstandungen gekom-

men. Das Unternehmen in der Schweiz sei erforderlich gewesen, weil es dort wesentlich einfacher sei, Grenzgänger anzustellen und es in Liechtenstein nicht möglich gewesen sei, geeignete Kräfte für diese spezielle Branche zu bekommen. Das Unternehmen sei aber nicht operativ tätig gewesen, es habe dort auch keine Fakturierung gegeben. Die gesamten Kosten seien vom liechtensteinischen Unternehmen getragen worden. Da die Liechtensteinische Steuerverwaltung das nicht zur Gänze anerkannt habe, sei ein Teil der Aufwendungen ausgeschieden und auf das Verrechnungskonto gebucht worden. Hinsichtlich des Besteuerungsrechtes sei darauf hinzuweisen, dass der Berufungsführer beim Finanzamt gewesen sei und sich erkundigt habe, wie die Einkünfte zu besteuern seien. Das Finanzamt selbst habe sie als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit unter Berücksichtigung der Begünstigungen für die sonstigen Bezüge erfasst. Wenn das Finanzamt nach der Wiederaufnahme des Verfahrens die Einkünfte nunmehr als solche aus selbständiger Arbeit werte, habe der Berufungsführer im Sinne der Gleichmäßigkeit der Besteuerung Anspruch darauf, dass die selbständigen Einkünfte bis zum 30. Juni 2001 in Liechtenstein besteuert würden. Die Verordnung BGBI. II 215/2001, die für die Zuteilung der Besteuerungsrechte bei Gesellschafter-Geschäftsführern die Anwendung des Art. 15 DBA-Liechtenstein vorsehe, lege ausdrücklich fest, dass die Bestimmung mit 1. Juli 2001 in Kraft trete und auf die ab diesem Zeitpunkt zufließenden Einkünfte anzuwenden sei. Für die vor diesem Stichtag zugeflossenen Einkünfte gelte dies daher nicht und müsse in den aufgrund der Wiederaufnahme wieder offenen Verfahren jene Rechtslage zur Anwendung kommen, die in diesen Zeiträumen Gültigkeit gehabt hätte. Dass der Berufungsführer seine Einkünfte ursprünglich als solche aus nichtselbständiger Arbeit erklärt habe, könne nicht ausschlaggebend dafür sein, ob der Berufungsführer in den Genuss dieser Verordnung komme oder nicht. Der Berufungsführer habe sich wirtschaftlich auch darauf eingestellt, dass die sonstigen Bezüge begünstigt besteuert würden. Was die Hinzuschätzung von Einkünften betreffe, wäre es buchhalterisch gar nicht möglich, die Gewinne auf ein Vortragskonto zu buchen und dem Berufungsführer trotzdem einen Teil dieses Gewinnes zukommen zu lassen. Zudem wäre es im Hinblick auf die in den Streitjahren erzielten, im Einzelnen bezifferten Gewinne wirtschaftlich verantwortungslos, die Gewinne dem Unternehmen zu entziehen. Außer Streit stehe, dass dem Berufungsführer in sämtlichen Streitjahren Firmenfahrzeuge zur Verfügung gestanden und diese auch privat genutzt worden seien. Der Anteil der privat verursachten Kosten an den gesamten Kfz-Aufwendungen könne nicht beziffert werden. Ein Fahrtenbuch sei nicht geführt worden, weil dies in Liechtenstein nicht erforderlich sei. Einer Schätzung der Privatfahrten mit eintausend Kilometer pro Monat und einer darauf basierenden Ermittlung des zu erfassenden Hinzurechnungsbetrages anhand des Kilometergeldes werde zugestimmt.

Das Finanzamt beharrte demgegenüber sowohl auf dem inländischen Besteuerungsanspruch als auch auf der Hinzurechnung eines Betrages von jährlich 100.000 S. Die Berücksichtigung von Privatfahrten im Ausmaß von eintausend Kilometer monatlich stelle das Minimum dar. Zudem sei aufgrund weiterer anhand der Bilanz nicht ausschließbarer Vorteile (Privatanteile Telefon usgl.) sowie des Umstandes, dass weder die Verwendung der Gewinne noch die unter den Löhnen der Angestellten liegende Entlohnung restlos aufgeklärt habe werden können, die Hinzurechnung von insgesamt 100.000 S gerechtfertigt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist gegenständlich zum einen, ob das von der B-Establishment bezogene Geschäftsführerentgelt bis zum 30. Juni 2001 abkommensrechtlich unter Art. 14 oder Art. 15 DBA-Liechtenstein fällt und zum anderen, in welcher Höhe die Einkünfte allenfalls in die inländische Steuerbemessungsgrundlage einzubeziehen sind.

Gemäß § 22 Z 2 EStG 1988 fallen die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2) aufweisende Beschäftigung gewährt werden, unter die Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit. Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25% beträgt.

Art. 14 DBA-Liechtenstein weist das Besteuerungsrecht von Einkünften aus selbständiger Arbeit dem Tätigkeitsstaat zu, sofern der selbständig Tätige dort regelmäßig über eine feste Einrichtung verfügt und soweit sie dieser festen Einrichtung zugerechnet werden können.

Nach dem zweiten Absatz dieser Bestimmung umfasst der Ausdruck "freier Beruf" insbesondere die selbständig ausgeübte wissenschaftliche, literarische, künstlerische, erzieherische oder unterrichtende Tätigkeit sowie die selbständige Tätigkeit der Ärzte, Rechtsanwälte, Ingenieure, Architekten und Wirtschaftstreuhänder.

Das Besteuerungsrecht für Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit die aus Aktivbezügen herrühren, fällt nach Art. 15 Abs. 1 DBA-Liechtenstein grundsätzlich ebenfalls dem Tätigkeitsstaat zu. Grenzgänger bleiben jedoch im Ansässigkeitsstaat steuerpflichtig (Art. 15 Abs. 4 DBA-Liechtenstein). Der Tätigkeitsstaat besitzt in diesem Fall ein 4%iges Quellenbesteu- rungsrecht, das im Ansässigkeitsstaat eine Anrechnungsverpflichtung auslöst.

Das mit Liechtenstein abgeschlossene Doppelbesteuerungsabkommen sieht nach dessen Artikel 23 als Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung grundsätzlich die Befreiungsmethode unter Progressionsvorbehalt vor. Ua. für Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit fin- det hingegen das Anrechnungsverfahren Anwendung, dh. Österreich rechnet auf die vom Einkommen zu erhebende Steuer die in Liechtenstein gezahlte Steuer an.

Nach einer im April 2001 geschlossenen Verständigungsvereinbarung wurde mit der Liechtensteinischen Steuerverwaltung Einvernehmen darüber erzielt, dass sich die Aufteilung der Besteuerungsrechte bei Dienstnehmern von Kapitalgesellschaften ungeachtet einer allfälligen Beteiligung des Dienstnehmers an der Gesellschaft stets nach Art. 15 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und dem Fürstentum Liechtenstein zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen richtet (eine inhaltsgleiche Verständigungsvereinbarung wurde mit der Schweiz bereits im Jahr 1992 getroffen). Diese Regelung wurde in Form einer Rechtsverordnung kundgemacht (BGBl. II 215/2001). Die Verordnung tritt nach deren § 2 mit 1. Juli 2001 in Kraft und ist auf die ab diesem Zeitpunkt zufließenden Einkünfte anzuwenden.

Einigkeit besteht zwischen den Verfahrensparteien darüber, dass im Falle der Heranziehung der Zuteilungsregel des Art. 14 DBA-Liechtenstein das Besteuerungsrecht Liechtenstein zu kommt, im Falle der Heranziehung der Zuteilungsregel des Art. 15 das Besteuerungsrecht nach dessen Abs. 4 hingegen Österreich zukommt, zumal der Berufsführer seine Geschäftsführerbezüge ursprünglich jeweils als nichtselbständige Grenzgängereinkünfte erklärt hat. Abgesehen davon erfolgt im Verhältnis zu Liechtenstein infolge des anzuwendenden Anrechnungsverfahrens (Art. 23 Abs. 2 DBA-Liechtenstein) die Einbeziehung der liechtensteinischen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in die österreichische Besteuerungsgrundlage unabhängig davon, ob Grenzgängereigenschaft besteht oder nicht. Die Frage ist daher nur insoweit von Bedeutung, als Liechtenstein im Falle der Grenzgängereigenschaft die in Art. 15 Abs. 4 des Abkommens vorgesehene Besteuerungsgrenze von 4 Prozent beachten muss.

Unbestritten ist nach den Ausführungen im Berufungsverfahren weiters, dass die Geschäftsführerbezüge ungeachtet der ursprünglichen Erklärung als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nach innerstaatlichem Recht unter § 22 Z 2 EStG 1988 zu subsumieren sind.

Der steuerliche Vertreter ist im Wesentlichen der Auffassung, dass die Zuteilung des Besteuerungsrechtes erst infolge der mit Verordnung kundgemachten Verständigungsvereinbarung nach Art. 15 DBA-Liechtenstein zu erfolgen habe. Für die vor dem Inkrafttreten der Verordnung liegenden Zeiträume habe die Zuteilung nach Art. 14 DBA-Liechtenstein zu erfolgen, mit der Wirkung, dass die Bezüge in Österreich von der Besteuerung auszunehmen seien.

Dieser Auffassung vermag sich der unabhängige Finanzsenat nicht anzuschließen.

Ein internationaler Steuerfall ist zunächst nach inländischem Recht zu beurteilen, wobei es zu klären gilt, ob steuerbare Einkünfte vorliegen und welcher Einkunftsart sie gegebenenfalls zuzurechnen sind. In der nächsten Phase ist zu prüfen, welchem Staat die Besteuerungsrechte hinsichtlich dieser Einkünfte nach dem DBA zukommen. Ergibt sich daraus, dass nach den Vorschriften des DBA Österreich steuerberechtigt ist, richtet sich die weitere Steuererhebung,

dh. die Geltendmachung des österreichischen Steueranspruches wiederum ausschließlich nach innerstaatlichem Recht; sie erfolgt somit unter ausschließlicher Verwendung innerstaatlicher Begriffsdefinitionen (zur sog. "Drei-Stufen-Technik" siehe Loukota, SWI 12/1998, 559 ff).

Bezüge von Gesellschafter-Geschäftsführern sind weder in Artikel 14 noch in Artikel 15 DBA-Liechtenstein genannt; deren abkommensrechtliche Beurteilung geht aus dem Abkommen selbst somit nicht unmittelbar hervor. Auch die Begriffe "selbständige Tätigkeit" in Art. 14 DBA-Liechtenstein und "unselbständige Arbeit" in Art. 15 DBA-Liechtenstein werden im Abkommen nicht näher definiert

Der Verwaltungsgerichtshof ist hinsichtlich der abkommensrechtlichen Qualifikation der Bezüge von wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführern in seinem zum DBA-Schweiz ergangenen Erkenntnis vom 20.9.2001, 2000/15/0116, - wie bereits in seiner früheren Rechtsprechung (zum DBA-Schweiz: VwGH 21.5.1997, 96/14/0084; zum DBA-Deutschland: VwGH 27.6.1991, 90/13/0156, und VwGH 12.12.1995, 94/14/0060) - von einem statischen Verweis des Abkommens auf das originär innerstaatliche Recht des Anwenderstaates ausgegangen. Die im Abkommen nicht näher definierten Begriffe "selbständige Tätigkeit" und "unselbständige Arbeit" im Sinne der Art. 14 und 15 DBA-Liechtenstein seien daher nach der innerstaatlichen Rechtslage im Zeitpunkt des Abschlusses des Abkommens zu interpretieren.

Das Abkommen zwischen der Republik Österreich und dem Fürstentum Liechtenstein wurde am 5. November 1969 unterzeichnet und ist am 7. Dezember 1970 in Kraft getreten. Zum Zeitpunkt des Abschlusses des DBA-Liechtenstein war das Geschäftsführerentgelt eines Gesellschafters ungeachtet der Höhe seiner Beteiligung an der GmbH jedoch grundsätzlich den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zu subsumieren. Auch bei Einmanngesellschaften, bei denen der Gesellschafter auch Geschäftsführer war, lagen grundsätzlich Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit vor; nur im Falle einer unangemessenen Entlohnung wurden Einkünfte aus Kapitalvermögen angenommen (vgl. VwGH 20.9.2001, 2000/15/0116 und die dort angeführten Judikate vom 17.9.1963, 1010/61 und vom 16.11.1959, 2521/56). Erst mit Erkenntnis des verstärkten Senates vom 9.12.1980, 1666, 2223, 2224/79, hat der Verwaltungsgerichtshof in Abkehr von seiner früheren Rechtsprechung, die Gesellschafter-Geschäftsführer grundsätzlich als Dienstnehmer angesehen hat, ausgesprochen, dass ein Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH dann nicht in einem Dienstverhältnis zu dieser Gesellschaft stehe, wenn er die Tätigkeit auf Grund der Höhe seiner Beteiligung am Stammkapital – eine Beteiligung von 50% reiche dafür bereits aus – oder auf Grund einer gesellschaftsvertraglichen Regelung (Sperrminorität) nicht nach den Weisungen eines anderen ausüben müsse. In Reaktion auf dieses Erkenntnis wurde ua. § 22 Abs. 1 Z 2 EStG 1972 mit dem AbgÄG 1981, BGBl. Nr. 620/1981, dahingehend geändert, dass Gehälter und sonstige Vergütungen, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für eine sonst alle Merkmale eines

Dienstverhältnisses aufweisende Beschäftigung gewährt werden, Einkünfte aus selbständiger Arbeit sind. Die Bestimmung trat am 1. Jänner 1982 in Kraft.

Zählten die Einkünfte eines Gesellschafter-Geschäftsführers im Zeitpunkt des Abschlusses des DBA-Liechtenstein nach österreichischem Besteuerungsrecht aber nicht zu den selbständigen, sondern zu den nichtselbständigen Einkünften, kommt im Berufungsfall abkommensrechtlich nicht die Zuteilungsnorm für selbständige Tätigkeit im Sinne des Art. 14 DBA-Liechtenstein, sondern jene für unselbständige Arbeit im Sinne des Art. 15 leg. cit. zur Anwendung.

Das Ergebnis der im Verordnungswege kundgemachten Verständigungsvereinbarung zwischen Österreich und Liechtenstein steht somit im Einklang mit der vom Verwaltungsgerichtshof hinsichtlich der Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen vertretenen Auffassung. Auch ist die Finanzverwaltung bezüglich des Besteuerungsrechts für Gesellschafter-Geschäftsführerbezüge im Verhältnis zu Liechtenstein, wenngleich das Bundesministerium für Finanzen grundsätzlich die Auffassung vertritt, dass nicht auf das innerstaatliche Recht im Zeitpunkt des Abschlusses eines Doppelbesteuerungsabkommens, sondern auf jenes im Zeitpunkt der Anwendung des Abkommens abgestellt werden müsse, sofern nicht im Verständigungswege – wie zB mit der Schweiz betreffend die Aufteilung der Besteuerungsrechte bei Gesellschafter-Geschäftsführern (AÖF Nr. 153/1992) – ausdrücklich anders lautende Vereinbarungen getroffen werden (vgl. Jirousek, ÖStZ 2001, 723; ausführlich Jirousek, SWI 1998, 112), aufgrund der besonderen Beziehungen zwischen der Schweiz und Liechtenstein auch schon vor Inkrafttreten der Verordnung – wenn auch dies wiederum nicht einheitlich – davon ausgegangen, dass die Aufteilung analog zu der mit der Schweiz getroffenen Verständigungsvereinbarung nach Art. 15 DBA-Liechtenstein zu erfolgen habe [vgl. EAS 296 (SWI 1993, 307) und EAS 1671 (SWI 2000, 340), wohingegen in EAS 1426 (SWI 1999, 192) zwischenzeitig Art. 14 DBA-Liechtenstein als anwendbar erachtet wurde].

Somit kann aber aus der Inkrafttretensbestimmung der Verordnung nach Überzeugung des unabhängigen Finanzsenates nicht abgeleitet werden, dass für vor dem in der Verordnung angeführten Stichtag liegende Zeiträume die Aufteilung von Gesellschafter-Geschäftsführerbezügen nach Art. 14 DBA-Liechtenstein zu erfolgen hätte, wurde doch im Verordnungswege in klarstellender Weise eine Rechtsauffassung normiert, die sich ohnedies mit dem Ergebnis der nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes maßgeblichen Auslegungsmethode von Doppelbesteuerungsabkommen sowie der oben aufgezeigten Verwaltungspraxis deckt. Entgegen der Sichtweise des steuerlichen Vertreters kann aus der Verordnung daher auch nicht abgeleitet werden, dass der Berufungsführer im Sinne der Gleichmäßigkeit der Besteuerung bis zum 30. Juni 2001 Anspruch auf eine Besteuerung der selbständigen Einkünfte in Liechtenstein hätte. Ob gegenständlich eine (nicht bekämpfte) Wiederaufnahme der Verfahren erfolgt ist und in welcher Form die Einkünfte ursprünglich erklärt wurden, ist

vor diesem Hintergrund ohne Belang, ändert sich dadurch doch nichts an der für die Zuordnung des Besteuerungsrechtes maßgeblichen Aufteilungsnorm. Dahingestellt bleiben kann auch, ob seitens des Finanzamtes im Rahmen der Ermessensübung bzw. in Beachtung des Grundsatzes von Treu und Glauben zu berücksichtigen gewesen wäre, dass ein Härtefall dadurch eintreten kann, wenn Abgabepflichtige im Hinblick auf die bisherige uneinheitliche Auslegung (des Bundesministeriums für Finanzen) disponiert und mit der Besteuerung nach Artikel 14 DBA-Liechtenstein in Liechtenstein (bei gleichzeitiger Steuerfreistellung in Österreich) gerechnet haben (vgl. Jirousek, ÖStZ 2001, Seite 723), zumal ein solcher Fall gegenständlich ohne Zweifel nicht vorliegt.

Abkommensrechtliche Bestimmungen sind jedoch lediglich für die Aufteilung der Besteuerungsrechte zwischen den Staaten, gegenständlich zwischen Österreich und Liechtenstein 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-Liechtenstein 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 und die auf die Bezieher nichtselbständiger Einkünfte eingeschränkte steuerliche Begünstigung des § 67 EStG 1988 für sonstige Bezüge keine Anwendung finden kann.

Die Vorgehensweise des Finanzamtes erweist sich daher nach Überzeugung des unabhängigen Finanzsenates als zutreffend. Den vom steuerlichen Vertreter erhobenen Vorwürfen einer Rechtsverhöhnung und willkürlichen Rechtsauslegung kommt keinerlei Berechtigung zu.

Die Hinzurechnung von jährlich 100.000 S zu den erklärten Bruttobezügen von jeweils 47.600 SFr begründete das Finanzamt im Wesentlichen damit, dass aufgrund der vorgelegten Unterlagen betreffend die Kostentragung für den VW-Vento bzw. die Privatnutzung von Firmenfahrzeugen und die Höhe des Geschäftsführerbezuges eine verlässliche Beurteilung der dem Berufsführer tatsächlich zugekommen Vergütungen nicht möglich sei, der Berufsführer die Vorlage detaillierter Unterlagen des Unternehmens aber verweigere. Der steuerliche Vertreter hält dem entgegen, dass die Vorlage sämtlicher Belege den Rahmen der erhöhten Mitwirkungspflicht überschreite und sämtliche für die Ermittlung der Bemessungsgrundlagen erforderlichen Angaben von den zuständigen ausländischen Behörden bestätigt worden seien.

Nach § 138 Abs. 1 BAO haben die Abgabepflichtigen auf Verlangen der Abgabenbehörde zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht zu

erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen. Kann ihnen ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden, genügt die Glaubhaftmachung. Bücher, Aufzeichnungen, Geschäftspapiere, Schriften und Urkunden sind auf Verlangen zur Einsicht und Prüfung vorzulegen, soweit sie für den Inhalt der Anbringen von Bedeutung sind (§ 138 Abs. 2 BAO).

Im Hinblick auf das bestehende Naheverhältnis zwischen dem Berufsführer und der von ihm allein beherrschten Gesellschaft, die teilweise divergierenden Angaben betreffend den VW-Vento sowie die Nichtvorlage im erstinstanzlichen Verfahren angeforderter Unterlagen einerseits und angesichts des Umstandes, dass der Berufsführer in sämtlichen Streitjahren einen Bruttogehalt in Höhe von 47.600 SFr bezog und von der Gesellschaft gleichzeitig keine Gewinne ausgeschüttet wurden, kann den vom Finanzamt geäußerten Zweifeln eine Berechtigung nicht grundsätzlich abgesprochen werden, zumal vorgelegte Beweismittel der freien Beweiswürdigung durch die Behörde unterliegen und für den unabhängigen Finanzsenat nicht erkennbar ist, weshalb die Vorlage der für die Nachweisführung erforderlichen Geschäftsunterlagen nicht im Rahmen der erhöhten Mitwirkungspflicht des Berufsführers liegen sollte.

Außer Streit gestellt wurde im Zuge der mündlichen Berufungsverhandlung, dass dem Berufsführer in allen Streitjahren Firmenfahrzeuge zur privaten Nutzung zur Verfügung standen. 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 Sachbezugsverordnung 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 Berufungssenat die Höhe der als Betriebseinnahmen zu erfassenden diesbezüglichen Vorteile konkret hätte ermitteln können, werden diese im Schätzungswege, nachdem sich beide Verfahrensparteien mit einer solchen Vorgangsweise einverstanden erklärt haben, mit dem sich unter Heranziehung des amtlichen Kilometergeldes (4,60 S bzw. 4,90 S ab Juni 1997) bei Privatfahrten im Umfang von eintausend Kilometer monatlich ergebenden Betrages berücksichtigt. Die Einkünfte aus der Geschäftsführertätigkeit waren somit um 55.200,00 S (1996), 57.300,00 S (1997) und 58.800,00 S (1998 bis 2001) bzw. 4.272,00 € (2002) zu erhöhen.

Die Hinzurechnung darüber hinaus gehender Beträge ist nach Auffassung des unabhängigen Finanzsenates hingegen zu Unrecht erfolgt.

Über mehrere Jahre gleich bleibende Bezüge eines Gesellschafter-Geschäftsführers mögen auf den ersten Blick ungewöhnlich erscheinen. Bei nahen Angehörigen ist ein zu niedriges Entgelt grundsätzlich aber anzuerkennen, es sei denn, es ist so niedrig, dass es keinen Ge- genleistungscharakter mehr hat (vgl. Doralt, EStG⁸, § 2 Tz 167/5 und 167/6). Feststellungen, dass die gegenständlichen Bezüge des Gesellschafter-Geschäftsführers im Hinblick auf die erbrachte Leistung als gänzlich unangemessen anzusehen wären, hat das Finanzamt nicht getroffen. Allein der Umstand, dass Angestellte höhere Löhne beziehen, vermag eine Hinzurechnung jedenfalls nicht zu rechtfertigen, sagt dies doch nichts über die Angemessenheit eines Bezuges im Verhältnis zur erbrachten Arbeitsleistung aus. Auch ist in derartigen Fällen die wirtschaftliche Situation der Körperschaft zu berücksichtigen.

Inwieweit dem Berufungsführer weitere als Betriebseinnahmen zu erfassende geldwerte Vorteile zugeflossen sein sollen, hat das Finanzamt weder dem Grunde noch der Höhe nach konkretisiert.

Auch wenn insbesondere einer nach ausländischem Recht erstellten Bilanz ohne Einsicht in das Belegwesen bzw. die bezughabenden Konten nur eingeschränkte Aussagekraft beige- messen werden kann, enthebt dies das Finanzamt nicht von der Verpflichtung, im Einzelnen zu begründen, aus welchem Titel und in welcher Höhe es zu einem den selbständigen Ein- künften zuzurechnenden Zufluss gekommen sein soll. Soweit es sich dabei um verdeckte Gewinnausschüttungen (zur Abgrenzung der verdeckten Gewinnausschüttung zu Vorteilen aus dem Anstellungsverhältnis eines Gesellschafter-Geschäftsführers vgl. VwGH 27.5.1999, 96/15/0018) handeln sollte, wären diese wiederum nicht als Einkünfte aus selbständiger Arbeit, sondern als Einkünfte aus Kapitalvermögen zu erfassen. Gleiches gilt insoweit, als man davon ausgehen wollte, dass dem Berufungsführer ungeachtet der in der Bilanz aus- gewiesenen Gewinnvorträge, im Hinblick darauf, dass er Verwaltungsrat, Geschäftsführer sowie Alleinbegünstigter der Gesellschaft ist und somit alle Herrschaftsrechte in einer Hand vereinigt sind und die Einsicht in die entsprechenden Unterlagen verweigert wurde, tatsächlich Gewinnanteile zuzurechnen wären. Aus einem solchen Titel in Ansatz zu bringende Einkünfte wurden aber weder im angefochtenen Bescheid erfasst noch wurden seitens des Finanzamtes diesbezügliche Feststellungen getroffen.

Zutreffend ist der Einwand, dass von der B in der Schweiz erzielte Gewinne in Österreich im Wege des Progressionsvorbehaltes zu berücksichtigen wären. Den Ausführungen des Berufungsführers, dass in der Schweiz in den Streitjahren keine operative Tätigkeit ausgeübt wurde bzw. kein Verkauf stattfand, keine Fakturierung erfolgte, die Aufwendungen von der

liechtensteinischen Firma getragen und im von der Liechtensteinischen Steuerverwaltung nicht anerkannten Ausmaß über ein Verrechnungskonto gebucht wurden und in der Schweiz weder Steuern bezahlt noch entsprechende Abschlüsse (Bilanzen, Erfolgsrechnungen) eingereicht wurden, ist das Finanzamt im Wesentlichen nicht entgegengetreten. Feststellungen darüber, ob und in welchem Ausmaß dem Einzelunternehmen in der Schweiz unter Zugrundelegung von Fremdverhaltensgrundsätzen im Wege einer Funktionsanalyse neben den Aufwendungen auch ein entsprechender einnahmenseitiger Anteil und damit allenfalls ein Gewinn zugerechnet werden müsste, hat das Finanzamt nicht getroffen und sah sich daher auch der unabhängige Finanzsenat nicht veranlasst, diesbezüglich von den angefochtenen Bescheiden abzuweichen.

Gesamthaft gesehen entspricht die vom Finanzamt vorgenommene Hinzurechnung eines jährlichen Pauschalbetrages von 100.000 S nicht den Grundsätzen einer nachvollziehbaren Schätzung. Begründet war eine Erhöhung der Steuerbemessungsgrundlage lediglich im Umfang des auf die Privatnutzung der Firmenfahrzeuge entfallenden Betrages (das in der Berufungsvorentscheidung berücksichtigte Betriebsausgabenpauschale wurde entsprechend angepasst) und war der Berufung daher teilweise Folge zu geben.

Feldkirch, am 27. Oktober 2005