



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Feldkirch
Senat 3

GZ. RV/0132-F/07

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des a, vertreten durch Marsoner und Partner GmbH, Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, 6020 Innsbruck, gegen die Bescheide des Finanzamtes Innsbruck vom 20. November 2006 betreffend Einkommensteuer 2001 bis 2003, Festsetzung von Anspruchszinsen 2001 bis 2003 und den Einkommensteuervorauszahlungsbescheid 2007 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt Innsbruck hat im Jahr 2006 eine Betriebsprüfung betreffend b, einem Architekten und deutschen Staatsbürger, Gegenstand der Prüfung: Einkommensteuer 2001 bis 2003, vorgenommen, als Resultat welcher die angefochtenen Bescheide erlassen wurden.

Hiezu wurde festgestellt, dass der Berufungswerber (Bw.) Planungsleistungen für die fff GmbH Österreich erbringt. Ein Teil der Projektplanungen sei auf Grund der Ermittlungen und Feststellungen der Betriebsprüfung in Österreich von der Betriebsstätte der d, erbracht worden.

Der Bw. habe im Jahr 2001 € 93.292,52, im Jahr 2002 € 62.230,68 und im Jahr 2003 € 124.776,53 an die e Deutschland weiterverrechnet.

Diese Leistungen wurden nach dem Umsatzschlüssel zwischen den beiden Gesellschaften e Deutschland und der Betriebsstätte der e Österreich aufgeteilt, wobei der Anteil Betriebsstätte Österreich 2001 mit 26,43 %, 2002 mit 50,81 % und 2003 mit 58,98 % festgestellt wurde.

Die Einnahmen des Bw. in Österreich betragen daher 2001 € 24.657,21, 2002 € 31.619,41 und 2003 € 73.593,20. Hinsichtlich der Betriebsausgaben wurden keine Belege vorgelegt, weshalb das Betriebsausgabenpauschale von 6 % gemäß § 17 Abs.1 EStG zum Ansatz gebracht wurde, was schließlich zu einem Einnahmenüberschuss betreff Einnahmen e Österreich für 2001 von € 23.177,78, für 2002 von € 29.722,25 und für 2003 von € 69.177,61 führte. Die in Deutschland unter dem Titel Fremdleistungen T.W. erzielten Einnahmen wurden in Österreich zur Ermittlung des Progressionssatzes herangezogen.

Vorausgegangen waren folgende wesentlichen Ermittlungsergebnisse des Finanzamtes bzw. Stellungnahmen des Bw.:

In der Niederschrift vom 13. Oktober 2006 über die Schlussbesprechung anlässlich der Außenprüfung betreffend die Firma f GmbH wurde seitens der steuerlichen Vertretung festgestellt, dass für die von der Firma e an die Firma fff GmbH in Rechnung gestellten Beträge Planungsleistungen, Bauaufsicht, Beratung der Kunden und Projektsteuerung betreffen würden, wobei Beträge für die reine Architekturleistung (Planung) mit 8 % der Baukosten durchaus fremdüblich seien. Es seien jedoch nur insgesamt für sämtliche Leistungen im Durchschnitt 8 % in Rechnung gestellt worden. Es werde daher seitens der steuerlichen Vertretung festgestellt, dass keine verdeckte Gewinnausschüttung gegeben sei.

Seitens des Finanzamtes wurden am 13. Oktober 2006 folgende Feststellungen hinsichtlich der steuerlichen Beurteilung des Bw. getroffen:

Nach Ansicht der Finanzverwaltung hat der Bw. seinen Mittelpunkt der Lebensinteressen in Österreich.

Er bewohne in Österreich eine Wohnung mit 150 m² Wohnfläche. In dem Haus würden sich 4 verkaufte Eigentumswohnungen befinden.

Die Ehegattin sei Eigentümerin der Wohnung. Der Sohn sei während der Woche in Landeck, ab Freitagabend in g.

In Deutschland (München) würden sich eine Wohnung und Büro in der h befinden.

Laut Angaben sei Herr y neben den Wochenenden im Schnitt einen Tag in g, die restliche Zeit in Deutschland unterwegs.

Stromrechnungen und Heizungsrechnungen oder irgendein Nachweis, der aufzeigen könne, dass der Mittelpunkt der Lebensinteressen nicht in Österreich gelegen sei, würden laut eigenen Aussagen nicht beigebracht.

Festgestellt werde weiters, dass die Firma e eine Betriebsstätte in vv, betreibe. Vom Geschäftsführer der e (dem Bw.) werde angegeben, dass keine inländische Betriebsstätte vorliege, da sämtliche Planungsleistungen in München ausgeführt würden. Was den Gewinn betreffe, werde nach dem Umsatzsteuerschlüssel vorgegangen. Inzwischen sei diese GmbH funktionslos.

Laut Telefaxbestätigung vom 16. Jänner 2007 von k, hat der Bw. seit 1996 innerhalb deren Büros in l, und anschließend in m, einen Büroarbeitsplatz oder mehrere Arbeitsplätze dauerhaft oder temporär, primär zur Bearbeitung gemeinsamer Bauplanungsprojekte in Anspruch genommen.

Weiters wurde vom Bw. eine Aufstellung der Betriebskosten Wohnung vv, im Vergleich zu den Betriebskosten n, vorgelegt, welche beweisen soll, dass in der Wohnung München (90 m²) ein höherer Aufenthalt war, als in der Wohnung g (150 m²) war. Hiezu wurden von der f am 23. Jänner 2007 Faxe übermittelt, in welchem für die Münchener Wohnung durch eine in der Schweiz wohnhafte Person eine handschriftliche allgemeine Nebenkostenaufstellung für das Jahr 2003 in Höhe von insgesamt € 1.714,00, für die o Wohnung für das Jahr 2003 eine durch die Hausverwaltung p detailliert aufgelistete Betriebskostenabrechnung in Höhe von insgesamt € 2.307,00, vorgelegt wurden.

In der Niederschrift der KIAB Innsbruck vom 5. Juli 2007 hat der Bw. angegeben, dass die e GmbH, q, zu 100 Prozent in seinem Eigentum stehe. Die Firma sei Anfang 2006 von einer GmbH in eine GmbH & Co KG umgewandelt worden. Die Adresse habe sich geändert in r, die Betriebsräume seien zugemietet worden. Für die auf die Firmen angemeldeten zwei Fahrzeuge würde es kein Fahrtenbuch geben. Seine Frau und er seien Kommanditisten der e GmbH und Co KG. Komplementär sei die e GmbH, bei welcher er Geschäftsführer sei. Er beziehe keine Einkünfte als Geschäftsführer der e GmbH bzw. e GmbH & Co KG, ebenso seine Frau. Verträge über die Verwendung der Fahrzeuge gebe es keine, diese würden nur für die e verwendet. In Deutschland werde ein Privatanteil, 1 % vom Fahrzeugwert gemäß der gesetzlichen Regelung, versteuert. Es handle sich um Leasingfahrzeuge.

Aus dem Ausdruck des Handelsregisters A des Amtsgerichtes München vom 5. Juli 2007 geht hervor, dass die e GmbH & Co KG am 10. November 2005 eingetragen wurde, persönlich haftender Gesellschafter die e s GmbH, t, Kommanditisten u. Die e GmbH München ist auf

Grund des Verschmelzungsvertrages vom 26. August 2006 und der Beschlüsse der Gesellschafterversammlung vom selben Tag mit der Gesellschaft verschmolzen.

Aufgrund eines Rechtshilfeersuchens des Finanzamtes Innsbruck vom 30. Juli 2007 wurde vom Finanzamt München I am 3. August 2007 folgende Auskunft erteilt:

"Die Eheleute v sind unter der Adresse w München mit Hauptwohnsitz gemeldet.

Ein Nebenwohnsitz des Ehepaars, insbesondere in Österreich ist nach Auskunft des Einwohnermeldeamtes München nicht bekannt.

Bei dem Anwesen x München handelt es sich um ein Mehrfamilienhaus.

Eins, der im Eingangsbereich angebrachten Klingelschilder weist den Namen "Tomaschko" aus. Direkt unter dem Namen "y" ist die Firma "e GmbH" angegeben.

Separate Geschäftsräume der Fa e GmbH wurden allerdings bei einer Ortsbesichtigung dort nicht vorgefunden.

Es ist zu vermuten, dass die Fa e GmbH von den Wohnräumen der Eheleute y ihren geschäftlichen Aktivitäten nachgeht.

An der Adresse z München konnten von außen auch keine Hinweise darüber vorgefunden werden, dass die Firmen e , bzw. e GmbH & Co KG dort Geschäftsräume unterhalten würden.

Laut Firmenschild bzw. Internet befindet sich dort jedoch eine Firma "aa."

Nach Steuerakten ist der offiziell angemeldete Betriebssitz der Firmen e GmbH bzw. e GmbH & Co KG: bb München.

Auffällig ist allerdings, dass die von Ihnen im Rechtshilfeersuchen genannten Fahrzeuge (cc) auf die Firmen e GmbH bzw. e GmbH & Co KG unter der Anschrift dd München zugelassen sind.

Nach Aktenlage handelt es sich bei den beiden Fahrzeugen um Leasingfahrzeuge, die vermutlich über die Fa Sportwagen am ee, München angeleast wurden.

Ob aus den der Fa e GmbH bzw. Fa e GmbH & Co KG in Rechnung gestellten Leasinggebühren Vorsteuern geltend gemacht werden, kann auf Grund der vorliegenden Unterlagen nicht festgestellt werden, ist jedoch sehr wahrscheinlich.

Um dies zu klären, müsste an die Firmen bzw. den Steuerberater dazu eine schriftliche Anfrage erfolgen.

Die Fa e GmbH (Geschäftsführer waren zuletzt v) ist zum 1. Jänner 2005 mit der Fa e GmbH & Co KG verschmolzen worden, an der die Eheleute y als Kommanditisten je zur Hälfte beteiligt sind.

Als Komplementär der Firma fungiert die Fa e GmbH Verwaltungs GmbH, ebenfalls mit Sitz in München, ff.

Folgende Erlöse sind von der vormaligen Fa e GmbH ab dem Jahr 2005 von der Fa. e GmbH & Co KG in den letzten Jahren erklärt worden:

*2001: € 295.576,00; 2002: € 227.600,00; 2003: € 286.824,00; 2004: € 387.147,00; 2005
€ 741.131,00.*

Die Erlöse wurden in der jeweiligen G. u. V. wie folgt aufgeschlüsselt:

Erlöse Österreich:

2001. nicht bekannt; 2002: € 227.600,00, 2003: € 0,00; 2004: € 500,00; 2005. € 310.722,00.

Nicht steuerbare Umsätze EG Land:

*2001. nicht bekannt; 2002: € 0,00,; 2003: € 286.824,00; 2004: € 386.647,00; 2005:
€ 417.873,00.*

Im Jahr 2005 wurde zusätzlich als Erlös eine Weiterberechnung von Leasinggebühren (€ 12.536,00) vermutlich für eins der o.g. Pkw's gg an eine Fa. hhc, München gebucht.

Außerdem ist in der Bilanz 2005 auf dem Konto 0970 eine sonstige Rückstellung für geschätzte Umsatzsteuer Österreich aus BP i.H.v. € 90.000,00 eingebucht worden.

Hinweise auf deutsche Bauvorhaben oder Tätigkeiten der Firma e GmbH & Co KG sind aus der beigefügten Kopie des Jahresabschlusses 2005 zu entnehmen.

Aus den Bilanzen der Jahre 2001 bis 2004 der Fa e GmbH sind keine Angaben zu einzelnen Bauvorhaben ersichtlich, insbesondere ob es sich um deutsche oder österreichische Bauvorhaben gehandelt hat.

Für das Jahr 2006 liegen noch keine Steuererklärungen vor."

Im Zuge der Betriebsprüfung der Firma fff GmbH wurde festgestellt, dass die Dachgeschoßwohnung im Landhaus ii, vom Geschäftsführer der Firma fff GmbH, Herrn jj, und seiner Gattin kk bewohnt wird. Diese Wohnung wurde während der Prüfung von Frau y gekauft.

Laut Aufzeichnung im Akt f GmbH, Str.Nr. II, wurde bei einer Besprechung am 22. Dezember 2006 zwischen Herrn mm, Finanzamt Innsbruck, und Herrn Dipl.Ing. y von Letzterem über konkrete Befragung angegeben, dass die Firma e aus einem Planungsbüro in München bestehet. Dadurch, dass der Bw. und Herr nn die Firma fff GmbH gründeten, sei die alte (inländische) e liquidiert worden, um gemeinsam eine neue Firma zu gründen.

Die e Deutschland mache die ganze Planung für die fff, Herr y sei ca. zwei Tage in der Woche in München. Er arbeite dort je nach Umfang der Aufträge mit verschiedenen Kollegen und Studenten der Architektur/Uni München zusammen. Es handle sich um ein eingespieltes Team auf freier Dienstvertragsbasis oder auf selbständiger Basis. Die Entlohnung erfolge zu einem Pauschalbetrag, die Leute arbeiteten in eigenen Büros. Dies alles sei in Deutschland kostengünstiger, in Österreich würden die Kosten explodieren. Die fff mache die Ausführung und Abwicklung der Objekte, Kundenaquirierung und –betreuung, Aussuchen von Fußböden, Fliesen etc..

Auf die Frage warum die Firma e in Deutschland aufrechterhalten werde, wenn doch der Wohnsitz und die Familie in g ist, wurde protokolliert, dass dies die Kosten aufblasen würde, wenn die Planung in oo wäre. Wenn die Planung in oo wäre, so müsste man mindestens drei Angestellte für die Planung haben. So werde je nach Bedarf die Arbeitskraft für die Dauer der Planung dazugeschaltet. Es seien so die vorfinanzierten Kosten in Deutschland billiger, da es dort kein 14. Gehalt gebe, das 13. werde verhandelt. Zudem habe Herr y, der ja für die Planungsarbeiten der Firma fff Rechnung stelle, einen gewissen Einfluss auf die Rechnungsstellung der Firma e. Hinsichtlich der Erstellung der Rechnungen der e würden sich die Kosten an die Gebührenordnung anlehnen, es gebe darüber Aufzeichnungen.

Gegen die im Spruch genannten Bescheide wurde binnen Frist Berufung erhoben.

In der Begründung wird im Wesentlichen angeführt, der Bw. sei Architekt in München und habe Leistungen für die in München ansässige e GmbH erbracht. Er habe in den Jahren 2001 bis 2003 seine Tätigkeit von seinem Münchner Büro aus erbracht. Es handle sich hiebei um eine feste Einrichtung. Der Bw. sei deutscher Staatsbürger und habe sein Einkommen für die Jahre 2001 bis 2003 daher ordnungsgemäß in Deutschland erklärt. Selbst wenn der Bw. damit einen Wohnsitz oder einen gewöhnlichen Aufenthalt in Österreich habe, stehe gemäß Artikel 14 DBA Deutschland das Besteuerungsrecht für die von der festen Einrichtung erbrachten Architekturleistungen Deutschland zu.

Es werde daher der Antrag gestellt, die Bescheide aufzuheben und für das Jahr 2007 keine Vorauszahlungen an Einkommensteuer vorzuschreiben.

Das Finanzamt Innsbruck hat die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsverentscheidung der Abgabenbehörde II. Instanz vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Bw., ein Architekt, ist deutscher Staatsbürger und verheiratet. Der Bw. ist Geschäftsführer der fff GmbH, g, Österreich, und verfügt daran über einen Gesellschaftsanteil von 50 %. Weiters ist der Bw. Geschäftsführer der e GmbH, Deutschland.

Gemäß § 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.

Gemäß § 26 Abs 1 BAO, BGBl Nr. 194/1961 hat jemand einen Wohnsitz im Sinne der Abgabenvorschriften dort, wo er eine Wohnung innehat unter Umständen, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird.

Unbestritten hat der Bw. auch einen Wohnsitz in Deutschland, dies ergibt sich aus dem o.a. Rechtshilfeersuchen an das Finanzamt München.

Im gegenständlichen Fall sind betreff des Besteuerungsrechtes als Grundlage die Vereinbarungen laut dem Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Republik Österreich zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 4. Oktober 1954, BGBl. Nr. 221/1955 (in der Folge kurz DBA 1954) und dem (ab 1. Jänner 2003 anzuwendenden) Abkommen zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 24. August 2000, BGBl. III Nr. 182/2002 (in der Folge kurz DBA 2002) heranzuziehen.

Diese Abkommen gelten für Personen, die in einem der Vertragsstaaten oder in beiden Vertragsstaaten ansässig sind.

Da der Bw. in den Streitjahren in beiden Vertragsstaaten über einen Wohnsitz verfügt hat, ist zu ermitteln, zu welchem Vertragsstaat er in diesem Zeitraum die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen gehabt hat, um den Wohnsitzstaat im Sinne des DBA (Ansässigkeit) zu ermitteln.

Art 16 DBA 1954 bestimmt, dass wenn eine Person in jedem Vertragsstaat einen Wohnsitz hat, so ist, soweit sich das Besteuerungsrecht nach dem Wohnsitz richtet, der Wohnsitz maßgebend, zu dem die stärksten persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen bestehen

(Mittelpunkt der Lebensinteressen). Wenn dies nicht feststellbar ist, werden die obersten Finanzbehörden der Vertragsstaaten sich nach Artikel 21 verständigen.

Art 4 DBA 2002 lautet auszugsweise:

„(1) Im Sinne dieses Abkommens bedeutet der Ausdruck „eine in einem Vertragsstaat ansässige Person“ eine Person, die nach dem Recht dieses Staates dort auf Grund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthalts, des Ortes ihrer Geschäftsleitung oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist.

(2) Ist nach Absatz 1 eine natürliche Person in beiden Vertragsstaaten ansässig, so gilt Folgendes:

- a) Die Person gilt als nur in dem Staat ansässig, in dem sie über eine ständige Wohnstätte verfügt; verfügt sie in beiden Staaten über eine ständige Wohnstätte, so gilt sie als nur in dem Staat ansässig, zu dem sie die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat (Mittelpunkt der Lebensinteressen);
- b) kann nicht bestimmt werden, in welchem Staat die Person den Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen hat, oder verfügt sie in keinem der Staaten über eine ständige Wohnstätte, so gilt sie als nur in dem Staat ansässig, in dem sie ihren gewöhnlichen Aufenthalt hat;
- c) hat die Person ihren gewöhnlichen Aufenthalt in beiden Staaten oder in keinem der Staaten, so gilt sie als nur in dem Staat ansässig, dessen Staatsangehöriger sie ist;
- d) ist die Person Staatsangehöriger beider Staaten oder keines der Staaten, so werden sich die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten bemühen, die Frage in gegenseitigem Einvernehmen zu regeln.

Gemäß Art 23 DBA 2002 (Vermeidung der Doppelbesteuerung) wird bei einer in Österreich ansässigen Person die Steuer so festgesetzt, dass die nach diesem Abkommen in Deutschland zu besteuern Einkünfte in Österreich von der Besteuerung ausgenommen werden, wobei sie allerdings bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen einbezogen werden dürfen (Progressionsvorbehalt).

Im vorliegenden Fall ist der Bw. eine in beiden Vertragsstaaten ansässige Person, da er in beiden Staaten Wohnsitze hat, auf Grund derer er in beiden Staaten steuerpflichtig ist.

Da die zu beurteilende Steuer die Einkommensteuer ist, unterliegt der Bw. dem DBA Deutschland.

Er verfügt unbestritten über eine standige Wohnstätte in beiden Staaten. Somit gilt er als in dem Staat ansässig, zu dem er die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen (Mittelpunkt der Lebensinteressen) hat.

Laut Aktenlage stehen beide Wohnungen dem Bw uneingeschränkt zur Verfügung und werden von ihm benutzt.

Laut Behördenabfrage aus dem Zentralen Melderegister waren der Bw. gleich wie seine Ehegattin pp vom 4. Dezember 1998 bis 20. Juli 2004 mit Hauptwohnsitz qq, und ab diesem Zeitpunkt mit Hauptwohnsitz rr, gemeldet.

Der Unabhängige Finanzsenat gelangt in freier Beweiswürdigung zu der Feststellung, dass sich der Bw. in den verfahrensgegenständlichen Jahren auf Grund des Vorliegens von zwei Wohnsitzen teilweise in Österreich und teilweise in Deutschland aufhielt.

Der Mittelpunkt der Lebensinteressen ist nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen, wobei zu prüfen ist, zu welchem Staat die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen bestehen. Das Überwiegen der Beziehungen zum einen oder zum anderen Staat gibt dabei den Ausschlag, wobei wirtschaftlichen Beziehungen im Zweifelsfall die geringere Bedeutung zukommt als persönlichen Beziehungen. Unter letzteren sind jene zu verstehen, die einen Menschen aus in seiner Person liegenden Gründen mit jenem Ort verbinden, an dem er einen Wohnsitz innehat. Von Bedeutung sind dabei die Ausübung des Berufes, die Gestaltung des Familienlebens sowie Betätigungen religiöser und kultureller Art sowie anderer Tätigkeiten zur Entfaltung persönlicher Interessen und Neigungen (s Erk VwGH 20. Februar 2008, ZI. 2005/15/0135).

Die Beziehungen zu Österreich sind durch die seit 1998 vorliegende Hauptwohnsitznahme des Bw. samt seiner Ehegattin in Österreich und aus der beruflichen Verwurzelung des Bw im Inland als Geschäftsführer der fff GmbH evident. Weiters hat laut Aktenlage der Sohn des Bw. eine Schule in ss besucht und hat das Wochenende bei den Eltern in g verbracht. Es ist zudem anzunehmen, dass der Bw. hier – auch im Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit, die sich ja zu einem erheblichen Teil unmittelbar auf seinen Wohnort g bezogen hat – einen Freundeskreis aufgebaut hat und persönliche Beziehungen im Inland pflegt. Dies wird auch dadurch untermauert, dass laut Akt der Bw. am 13. Oktober 2006 angegeben hat, die Wochenenden in g zu verbringen und in der Besprechung am 22. Dezember 2006 protokolliert wurde, dass der Bw. zwei Tage in der Woche in München verbringt, was aber auch gleichbedeutend damit ist, dass er die Freizeit am Wochenende, welche ja üblicherweise auf privater und damit persönlicher Ebene gestaltet wird, sowie einen Großteil der Arbeitszeit überwiegend im Inland verbracht hat.

Bemerkt wird, dass nicht allein die Verhältnisse in den Streitjahren zu betrachten sind, da aus der Entwicklung der Verhältnisse im mehrjährigen Zeitablauf Rückschlüsse auf das Gesamtbild der Verhältnisse gezogen werden können. Diesbezüglich ist anzumerken, dass der Bw. und seine Ehegattin nach der Aufgabe des Wohnsitzes in tt, im Jahre 2004 wiederum in g auf einer anderen Adresse ihren Hauptwohnsitz angemeldet haben und diese Wohnung auch in weiterer Folge von der Ehegattin des Bw. ins Eigentum erworben wurde, was für eine starke persönliche Beziehung des Ehepaars und damit auch des Bw. zu g und damit zum Inland spricht.

Da auf Grund des o.a. nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates die persönlichen Beziehungen überwiegend und die wirtschaftlichen Beziehungen zu einem Großteil zu Österreich bestehen, ist nach dem Gesamtbild der Verhältnisse in Anwendung des Überwiegensgrundsatzes der Mittelpunkt der Lebensinteressen im Inland gelegen.

Die vom Bw. vorgelegten Bestätigungen über die Betriebskostenabrechnungen für das Jahr 2003 hinsichtlich der Wohnung in München im Vergleich zur Wohnung in g vermögen demzufolge an dieser Feststellung nichts zu ändern, da es hier um den Mittelpunkt der Lebensinteressen und nicht um die Aufenthaltsdauer im In- oder Ausland geht.

Der Bw. ist daher im Inland unbeschränkt steuerpflichtig.

Aber selbst wenn der Bw. den Mittelpunkt der Lebensinteressen in Deutschland hätte, wäre der Berufung kein Erfolg beschieden.

Der Unabhängige Finanzsenat führt hiezu weiters aus:

Hinsichtlich der Behandlung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit wurde auf zwischenstaatlicher Ebene zwischen der Bundesrepublik Deutschland und Österreich in Art. 8 DBA 1954 Folgendes vereinbart:

(1) Bezieht eine natürliche Person mit Wohnsitz in einem der Vertragsstaaten Einkünfte aus selbständiger Arbeit, die in dem anderen Staat ausgeübt wird oder ausgeübt worden ist, so hat der andere Staat das Besteuerungsrecht für die Einkünfte. Zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit gehören insbesondere die Einkünfte aus freien Berufen.

(2) Die Ausübung eines freien Berufes in dem anderen Staate liegt nur dann vor, wenn der freiberuflich Tätige seine Tätigkeit unter Benutzung einer ihm dort regelmäßig zur Verfügung stehenden ständigen Einrichtung ausübt. Diese Einschränkung gilt jedoch nicht für eine freiberuflich ausgeübte künstlerische, vortragende, sportliche oder artistische Tätigkeit"

In Art. 14 DBA 2002 wurde folgendes verankert:

(1) Einkünfte, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus einem freien Beruf oder aus sonstiger selbständiger Tätigkeit bezieht, dürfen nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, dass der Person im anderen Vertragsstaat für die Ausübung ihrer Tätigkeit gewöhnlich eine feste Einrichtung zur Verfügung steht. Steht ihr eine solche feste Einrichtung zur Verfügung, so dürfen die Einkünfte im anderen Staat besteuert werden, jedoch nur insoweit, als sie dieser festen Einrichtung zugerechnet werden können.

(2) Der Ausdruck "freier Beruf" umfasst insbesondere die selbständig ausgeübte wissenschaftliche, literarische, künstlerische, erzieherische oder unterrichtende Tätigkeit sowie die selbständige Tätigkeit der Ärzte, Rechtsanwälte, Ingenieure, Architekten, Zahnärzte und Buchsachverständigen.

Aus beiden angeführten Vertragsbestimmungen geht hervor, dass das Besteuerungsrecht für die Einkünfte aus selbständiger Arbeit eines freiberuflich Tätigen dann dem Tätigkeitsstaat zusteht, wenn er dort seine Tätigkeit unter Benutzung einer regelmäßig bzw. gewöhnlich zur Verfügung stehenden ständigen bzw. festen Einrichtung ausübt.

Dies hat aber wiederum zur Folge, dass nach den zitierten Abkommensbestimmungen eine Besteuerung im Tätigkeitsstaat – im gegenständlichen Fall Österreich – nur dann zulässig ist, wenn der Bw. als Architekt diese Tätigkeit in einer ihm regelmäßig bzw. gewöhnlich zur Verfügung stehenden ständigen bzw. festen Einrichtung ausübt.

Die Klärung dieser Frage steht im Zentrum des gegenständlichen Berufungsverfahrens:

Nach einhelliger Lehre und Judikatur (siehe Loukota, Internationale Steuerfälle, Rz 609; VwGH 18. März 2004, 2000/15/0118) gelten für das Vorliegen einer festen Einrichtung und einer Betriebsstätte im internationalen Steuerrecht die gleichen Voraussetzungen.

Nach Art. 4 Abs. 2 DBA 1954 besteht die "Betriebsstätte" in einer ständigen Geschäftseinrichtung des Unternehmens, in der die Tätigkeit dieses Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird.

Ebenso wird in Art. 5 Abs. 1 DBA 2002 die "Betriebsstätte" als feste Geschäftseinrichtung, durch die die Tätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird, definiert. Der Ausdruck Betriebsstätte umfasst insbesondere einen Ort der Leistung, eine Zweigniederlassung, eine Geschäftsstelle, eine Fabrikstätte, eine Werkstatt und ein Bergwerk etc.

Diese Definition entspricht im Wesentlichen dem Art. 5 des Musterabkommens der OECD.

Nach dem Kommentar zum OECD-Musterabkommen erfordert das Vorliegen einer Betriebsstätte daher

1. ein statisches Moment: Verfügungsmacht über eine bestimmte (eigene oder gemietete) Einrichtung bzw. territoriale Anlage,
2. ein funktionelles Moment: In der Einrichtung muss eine (berufliche) Tätigkeit ausgeübt werden,
3. ein zeitliches Moment: Nicht nur vorübergehend.

Sowohl das statische, das funktionelle als auch das zeitliche Moment sind im gegenständlichen Falle vorhanden.

Das statische Element verlangt das Vorliegen einer dauerhaften Verfügungsmacht über eine bestimmte Einrichtung.

Die österreichische als auch deutsche Lehre und Rechtsprechung sind sich darin einig, dass die Einrichtung tatsächlich dauerhaft zur Verfügung stehen muss, um das Vorliegen einer Betriebsstätte bzw. festen Geschäftseinrichtung zu begründen (Gassner/Lang/Lechner, Die Betriebsstätte im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, Wien 1998, S. 53; Wassermeyer/Lang/Schuch, Doppelbesteuerung, München/Wien 2004, S. 1308ff; BFH 10.5.1961 IV 155/60, BStBl 1961 III, S. 317).

Einigkeit besteht auch darüber, dass für die Annahme einer solchen Verfügungsmacht es nicht einmal erforderlich ist, dass Anlagen, Einrichtungen usw. im Eigentum des Unternehmens stehen oder von diesem gemietet wurden. Vielmehr genügt es, dass sie für Zwecke des Unternehmens ständig zur Verfügung stehen.

Dem Betroffenen müsse es jedenfalls möglich sein, die sachliche Ausstattung soweit zu nutzen, als es für die Ausführung der Unternehmenstätigkeit erforderlich sei, d.h. um diejenigen Handlungen vornehmen zu können, zu deren Vornahme die Betriebsstätte bestimmt sei. Insofern ist die nötige Verfügungsmacht berufsbezogen zu sehen und von den Erfordernissen der ausgeübten Unternehmertätigkeit abhängig (VwGH 25. November 1992, 91/13/0144).

Das statische Moment ist durch die als selbstverständlich angenommene Verfügungsmacht des Bw. als Geschäftsführer hinsichtlich der Betriebsräumlichkeiten der fff GmbH unzweifelhaft gegeben.

Was das funktionelle und das zeitliche Element anlangt stellt der Unabhängige Finanzsenat fest:

Die Anforderungen, die an eine feste Einrichtung gestellt werden, sind im gegenständlichen Fall vorhanden, da der Unabhängige Finanzsenat bedenkenlos davon ausgeht, dass dem Bw. als Geschäftsführer und Architekten jedenfalls die feste Einrichtung der fff GmbH nicht nur vorübergehend (seine selbständige Tätigkeit ist ja unbestrittenmaßen auf Dauer angelegt) samt der sachliche Ausstattung – insbesonders Räumlichkeiten, Einrichtungsgegenstände und EDV etc. – in jenem Ausmaße zur Verfügung stehen, in dem er sie für seine Arbeiten im Auftrag der fff GmbH benötigt. Es schadet hiebei nicht, wenn sich mehrere Personen eine gemeinsame Einrichtung teilen.

Anzumerken ist an dieser Stelle, dass auch der Umstand, dass der Bw. lt. Aktenlage in Deutschland zumindest über ein eigenes Arbeitszimmer mit entsprechender Ausstattung verfügt, der Annahme einer zusätzlichen festen Einrichtung in Österreich nicht entgegensteht. Auch die jüngere Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes deutet immer mehr auf eine Aufwertung des Mitbenutzungsrechtes im Zusammenhang mit der Betonung des Elementes der Dauerhaftigkeit hin. So hat der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 18. März 2004, 2000/15/0118, sogar die Mitbenutzung eines Bürocontainers als für die Begründung einer Betriebsstätte ausreichend erachtet.

Der Unabhängige Finanzsenat ist daher auf Grund der dargelegten Erwägungen im gegenständlichen Fall zu dem Ergebnis kommen, dass der Bw. in den verfahrensgegenständlichen Zeiträumen über eine feste Einrichtung in Mieming, Fiecht 72 b, im Sinne des Art. 8 DBA 1954 bzw. Art. 14 DBA 2002 in Österreich verfügt hat, weshalb seine entsprechenden Einkünfte aus selbständiger Arbeit der österreichischen Einkommensbesteuerung zu unterziehen sind.

Der Unabhängige Finanzsenat schließt sich dem Resultat der Betriebsprüfung jedoch insofern an, als lediglich die von der e in ihrer inländischen Betriebsstätte für die fff GmbH, g, Österreich, durchgeführten Leistungen bzw. die daraus resultierenden Einkünfte der inländischen Besteuerung zu unterziehen sind.

Auf Grund der Aktenlage besteht für den Unabhängigen Finanzsenat kein Zweifel daran, dass die e neben der Betriebsstätte in Deutschland im verfahrensgegenständlichen Zeitraum über eine inländische Betriebsstätte in qq, verfügt hat und wird hiezu ergänzend ausgeführt wie folgt.

Es ist z.B. in einem Schreiben vom 22. Juli 2003 betreff Umbau aaa als Absender die e GmbH, Architektur und Städtebau, mit der Adresse bbb, angeführt, es darf jedoch nicht übersehen werden, dass die im Briefkopf angeführte Telefonnummer und die Faxnummer sowie die Bankverbindung (Raika g) inländisch sind.

Die Rechnungen der e GmbH gestalten sich eben so, dass auf den Rechnungen selbst zwar die Adresse bbb, vermerkt ist, jedoch die österreichische Telefon- und Faxnummer sowie auch die Bankverbindung Raika ddd aufscheint.

Im Büro der Firma fff GmbH waren im verfahrensgegenständlichen Zeitraum wie sich aus einer im Akt behängenden Internetabfrage (www.fff.at) ergibt, Personen beschäftigt, welche Planungsleistungen erbracht haben.

Keineswegs darf auch übersehen werden, dass laut einem in den Akten behängenden Foto betreff Klingelbrett qq, neben der fff die e angeführt ist, was wohl nichts anderes bedeuten kann, als das neben der fff GmbH eine inländische Firma e dort lokalisiert ist.

Ein weiterer Hinweis auf das Vorliegen einer inländischen Betriebsstätte ist auch, dass laut Internetabfrage www.ggg.com zwar die e GmbH & Co KG mit Adresse D-hhh München angegeben ist, gleichzeitig aber als deren Repräsentanz in Österreich die fff Komfort Wohnbau GmbH in vv angeführt ist, wobei der im Internet befindliche Lageplan sich ausschließlich auf die Repräsentanz in g bezieht.

Die Abrechnungen der e Deutschland an die fff GmbH enthalten zudem keine Leistungsbeschreibungen. Siehe hiezu z.B. das Schreiben der e Deutschland an die fff GmbH vom 23. November 2001 betreff Abschlagzahlung Planung Mehrfamilienhaus iii, welches wie folgt laut:

"Sehr geehrte Damen und Herren, Für die Planung Mehrfamilienhaus jjj erlaube ich mir ATS 200.000,-- in Rechnung zu stellen, mit der Bitte um umgehende Überweisung auf das Konto bei der Raiffeisenkasse Mieminger kkk, Ltd. auf e GmbH."

Wenn der Bw. in der Besprechung vom 22. Dezember 2006 vorgebracht hat, dass er in München je nach Umfang der Aufträge mit verschiedenen Kollegen und Studenten der Architektur Universität München zusammengearbeitet habe, wobei es sich um ein eingespieltes Team auf freier Dienstvertragsbasis oder auf selbständiger Basis gehandelt habe, so wäre es naturgemäß für den Bw. ein Leichtes bzw. vollkommen problemlos gewesen, da ja bei tatsächlichem Vorliegen eines solchen Sachverhaltes diesbezügliche Aufzeichnungen der e Deutschland vorhanden gewesen sein mussten, diese Personen zu benennen sowie die jeweils durch sie erledigten Aufträge für die fff GmbH konkret aufzulisten. Dies hat der Bw. jedoch unterlassen, obwohl er damit die Behauptung des Finanzamtes, es liege eine inländische Betriebsstätte der e vor, in welcher die Leistungen für die fff GmbH erbracht wurden, eindeutig widerlegen und damit die angefochtenen Einkommensteuervorschreibungen mit geringem Aufwand seinerseits verhindern bzw. den Sachverhalt in seinem Sinne aufklären hätte können. Der Unabhängige Finanzsenat zieht aus

dem gegenteiligen Verhalten des Bw. in freier Beweiswürdigung den Schluss, dass eben die Leistungen, die der fff GmbH in Rechnung gestellt wurden, nicht in der Münchner Betriebsstätte der e Deutschland, sondern diese in der inländischen Betriebsstätte der e GmbH durch den Bw. erfolgten, was gleichbedeutend damit ist, dass eben die Feststellungen der Betriebsprüfung zutreffend sind.

Es wird vom Unabhängigen Finanzsenat zudem bemerkt, dass es der allgemeinen Lebenserfahrung entspricht, dass – wenn jemand wie der Bw. über eine feste Einrichtung am Ort seines Wohnsitzes verfügt und Projekte betreut, welche ihm von einer am selben Ort und an der gleichen Adresse situierten Firma, bei welcher er noch dazu Geschäftsführer ist, in Auftrag gegeben werden, welche sich außerdem noch großteils auf die örtliche Umgebung beziehen – es auf der Hand liegt, dass diesbezügliche Arbeiten auch vor Ort vorgenommen werden. Eine andere Vorgangsweise erscheint dem Unabhängigen Finanzsenat unter Berücksichtigung des vorangegangenen Absatzes lebensfremd.

Der Unabhängige Finanzsenat stellt aus den o.a. Gründen in der Gesamtbetrachtung der Dinge fest, dass die im Auftrag der fff GmbH vorgenommenen Leistungen des Bw. von einer festen inländischen Betriebsstätte der e aus durchgeführt wurden, weshalb die angefochtenen Einkommensteuerbescheide zu Recht ergangen sind.

Die vom Bw. vorgebrachte Argumentation hinsichtlich des Nichtvorliegens einer inländischen Betriebsstätte vermag aus den hinreichend dargelegten Gründen nicht zu überzeugen.

Da die abgabenrechtlichen Feststellungen lediglich dem Grunde, aber nicht der Höhe nach angefochten wurden, erübrigt sich ein Eingehen darauf.

Zum angefochtenen Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2001 bis 2003:

Gemäß § 205 Abs. 1 BAO sind Differenzbeträge an Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen (Abs.3), nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzten Abgabe ergeben, für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruchs folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide zu verzinsen (Anspruchszinsen).

Nach Abs. 2 dieser Gesetzesstelle betragen die Anspruchszinsen pro Jahr 2% über dem Basiszinssatz. Anspruchszinsen, die den Betrag von 50 Euro nicht erreichen, sind nicht festzusetzen. Anspruchszinsen sind für einen Zeitraum von höchstens 42 Monaten festzusetzen. Abs.3 leg.cit. normiert, dass der Abgabepflichtige, auch wiederholt, auf Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer Anzahlungen dem Finanzamt bekannt geben kann.

Anzahlungen sowie Mehrbeträge zu bisher bekannt gegebenen Anzahlungen gelten für die Verrechnung nach § 214 BAO am Tag der jeweiligen Bekanntgabe als fällig. Entrichtete Anzahlungen sind auf die Einkommensteuer- bzw. Körperschaftsteuerschuld höchstens im Ausmaß der Nachforderung zu verrechnen.

Gemäß Abs. 4 leg.cit. wird die Bemessungsgrundlage für Anspruchszinsen zu Lasten des Abgabepflichtigen (Nachforderungszinsen) durch Anzahlungen in ihrer jeweils maßgeblichen Höhe vermindert. Anzahlungen mindern die Bemessungsgrundlage für die Anspruchszinsen nur insoweit, als sie entrichtet sind.

Der Bestreitung der Anspruchszinsen lediglich auf Grund der Behauptung der Unrichtigkeit des Einkommensteuerbescheides ist zu entgegnen, dass der Anspruchszinsenbescheid an die Höhe der im Bescheidspruch des Einkommensteuerbescheides ausgewiesenen Nachforderung oder Gutschrift gebunden ist. Wegen dieser Bindung ist ein Zinsenbescheid nicht (mit Aussicht auf Erfolg) mit der Begründung anfechtbar, der maßgebende Einkommensteuerbescheid sei inhaltlich rechtswidrig. Erweist sich der Stammabgabenbescheid nachträglich als rechtswidrig und wird er entsprechend abgeändert (oder aufgehoben), so wird diesem Umstand mit einem an den Abänderungsbescheid (Aufhebungsbescheid) gebundenen Zinsenbescheid Rechnung getragen (z.B. Gutschriftszinsen als Folge des Wegfalles einer rechtswidrigen Nachforderung). Es ergeht ein weiterer Zinsenbescheid, daher erfolgt keine Abänderung des ursprünglichen Zinsenbescheides (vgl. Ritz, BAO-Handbuch, 128).

Selbst wenn somit der unabhängige Finanzsenat die Einwendungen der Bw. gegen den berufungsgegenständlichen Einkommensteuerbescheid 2001 bis 2003 als zutreffend erachtet und diese Bescheide in Stattgabe der Berufung entsprechend abgeändert hätte, hätte dies nicht zu einer Abänderung der angefochtenen Zinsenbescheide geführt. Vielmehr wären weitere Zinsenbescheide zu erlassen gewesen, welcher den Umstand der Abänderung der betreffenden Einkommensteuerbescheide durch Festsetzung von Gutschriften Rechnung getragen hätten.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Zur Einkommensteuervorauszahlung für 2007 und Folgejahre:

Auf Grund der o.a. Begründung hinsichtlich Vorliegens einer Betriebsstätte in Österreich und dem Vorliegen der unbeschränkten Steuerpflicht des Bw. im Inland war die Berufung auch in diesem Punkt abzuweisen.

Feldkirch, am 7. September 2009