



## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Senat XYZ am 14. November 2003 über die Berufung des Bw., vertreten durch die Reiner & Reiner Steuerberatungs GmbH, gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch, vertreten durch OR Dr. Dietmar Schorn, betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1994 und 1995 nach in Feldkirch durchgeführter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird im Umfang der Berufungsvorentscheidungen teilweise Folge gegeben.

Hinsichtlich der Bemessungsgrundlagen und der festgesetzten Abgaben wird auf die Berufungsvorentscheidungen vom 17. April 2002 verwiesen.

### **Rechtsbelehrung**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

## Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 17. Mai 2001 leitete die Finanzstrafbehörde erster Instanz des Finanzamtes Feldkirch gegen den Bw. als Beschuldigten ein Finanzstrafverfahren nach § 83 Abs. 1 FinStrG ein. Sachverhaltsbezogen wird darin ausgeführt, dass der Bw. polizeilich mit Hauptwohnsitz in S, R-Straße 35, gemeldet sei. Diese Adresse sei in den an die Fa. WK GmbH ausgestellten Rechnungen angeführt. Weiters sei der Bw. als Mitglied der Gemeindevertretung in S tätig. Es sei deshalb von einem Wohnsitz des Bw. in S, der Zuständigkeit des Finanzamtes Feldkirch und von der unbeschränkten Steuerpflicht des Bw. in Österreich auszugehen. Mit Kontrollmitteilung vom 7. August 2000 sei die Prüfungsabteilung Strafsachen des Finanzamtes Feldkirch im steuerlichen Auskunftsaustausch vom deutschen Finanzamt G informiert worden, dass der Bw. von der Fa. WK GmbH in SB, S-Straße 27, Honorare für Planungstätigkeiten sowie für Bauüberwachungen bezogen habe. Dabei handle es sich um folgende Beträge:

<i>Auszahlungstermin:</i>	<i>Betrag (in DM):</i>	<i>Rechnungsdatum:</i>
23. Dezember 1994	16.200,-	31. Oktober 1994
23. Dezember 1994	7.200,-	5. Dezember 1994
23. Dezember 1994	29.700,-	23. Dezember 1994
23. Dezember 1994	9.900,-	17. April 1995
30. Mai 1995	47.700,-	21. April 1995
30. Mai 1995	21.600,-	26. Mai 1995
30. Mai 1995	21.600,-	4. September 1995
8. September 1995	2.700,-	4. September 1995
8. September 1995	26.220,-	28. März 1996

Die Auszahlung sämtlicher Provisionen sei in bar erfolgt und seien dem Bw. nachweislich zugeflossen. Hinweise auf einen Betriebssitz oder einen Wohnsitz des Bw. in Deutschland seien nicht feststellbar. Nach Einsichtnahme in den elektronischen Akt sei festgestellt worden, dass der Bw. beim Finanzamt Feldkirch bislang steuerlich nicht erfasst gewesen sei und dass dieser laut Auszug der Vorarlberger Gebietskrankenkasse seit 1. Januar 1995 bis laufend selbstversichert sei.

Im Rahmen der Vernehmung des Bw. am 23. Mai 2001 (vgl. die diesbezügliche Niederschrift), gab dieser zur Frage, ob es richtig sei, dass er in den Jahren 1994 bis 1996 für die Fa. WK selbständig tätig gewesen sei, Folgendes an:

*„Ja. Die Tätigkeit bezog sich sowohl auf Projekte in Deutschland als auch in Tschechien (R). Zuvor war ich in den Jahren 1992 und 1993 in B unselbständig für die Fa. WK tätig.*

*In Tschechien hat es sich um ein einmaliges Projekt in R gehandelt. Soweit ich mich noch erinnern kann war die im Zeitraum Herbst 1994 bis Juli 1995. Ich bin in diesem Zeitraum jeweils von Montag bis Freitag in Tschechien anwesend. An den Wochenenden war ich meistens mit Ausnahme glaublich zwei mal immer hier in S.*

*Auf Anfrage gebe ich an, dass ich keinerlei Reiseunterlagen habe, da die Unterkunft sowie die Reisespesen von der Fa. WK bezahlt wurden.*

*Ein weiteres Projekt habe ich bei P (Raum H) betreut. Dies war im Zeitraum Jänner bis März 1996. Auch hier verhielt es sich so, dass ich an den Wochenenden bei meiner Familie in S war. Die in diesem Zusammenhang angefallenen Spesen und Unterkunft habe ich selbst bezahlt. Weitere Projekte für die Fa. K habe ich keine durchgeführt.“*

Im Zuge einer beim Bw. auf Ersuchen der Finanzstrafbehörde gemäß § 99 Abs. 2 FinStrG hinsichtlich der Jahre 1994 bis 2000 vorgenommenen abgabenbehördlichen Prüfung stellte die Betriebsprüferin ua. fest (vgl. Tz 23 des Betriebsprüfungsberichtes vom 6. September 2001), dass der Bw. unbeschränkt steuerpflichtig sei, da er seinen Wohnsitz im Inland habe. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckte sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte. Gemäß § 2 Abs. 1 EStG 1988 sei der Einkommensteuer das Einkommen zu Grunde zu legen, das der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen habe. Der Bw. habe Einkünfte aus Gewerbebetrieb und Kapitalvermögen erzielt, wobei bisher keine Einkünfte erklärt worden seien.

Das Finanzamt Feldkirch schloss sich diesen Feststellungen der Betriebsprüfung an und erließ ua. die im Spruch genannten Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1994 und 1995.

In der gegen diese Einkommensteuerbescheide erhobenen Berufung vom 15. Oktober 2001 wandte sich die steuerliche Vertretung des Bw. ua. gegen die Besteuerung jener Einkünfte, die der Bw. im Ausland erzielte, und führte dazu im Wesentlichen aus, dass der Bw. in den Jahren vor 1994 im Auftrag eines österreichisch-deutschen Verzinkereikonzerns in W als Betriebsleiter beschäftigt gewesen sei. Im Zuge dessen habe er monatlich auf Grund eines vereinbarten Tagessatzes (plus Spesen) und anhand der von ihm geleisteten Arbeitsstunden sein Gehalt abgerechnet. Im Jahre 1993 habe sich eine neue Aufgabe herauskristallisiert; ein

neues Werk sollte in Tschechien gebaut werden, wobei bei diesem Projekt der Bw. einerseits den Trockenofen errichten und andererseits die Bauleitung des gesamten Projektes mitbetreuen sollte. An den Abrechnungsmodalitäten habe sich nichts geändert.

Dementsprechend habe der Bw. weiterhin Tagessätze (900,- DM bzw. 6.000,- S) verrechnet. Nachdem für den Bw. in Österreich weder Lohnsteuer noch Sozialversicherung durch den Arbeitgeber abzuführen gewesen sei, sei für ihn keine Lohnverrechnung mehr geführt worden. Aus diesem Grund seien seine Abrechnungen mit dem Wort "Rechnung" überschrieben worden.

Weiters gab die steuerliche Vertreterin des Bw. an, dass für die vollständige Prüfung, ob schlussendlich ein österreichisches Besteuerungsrecht vorliege, zuerst zu untersuchen sei, um welche Einkunftsart es sich handle. Daraus ergebe sich dann, ob einerseits nationale Vorschriften oder andererseits zwischenstaatliche Regelungen das österreichische Besteuerungsrecht einschränkten. Lügen dementsprechend - anlehnend an die Judikatur zum Dienstgeberbeitrag bzw. zur Kommunalsteuer - Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit vor, sei einerseits die Monteursklausel des § 3 EStG 1988 und andererseits Art. 15 Doppelbesteuerungsabkommen-Tschechien (in der Folge kurz: DBA-Tschechien) relevant. Von dieser Steuerfreiheit sei der Bw. auf Grund der Aussagen seines Arbeitgebers in Bezug auf diese Einkünfte auch ausgegangen. Diesbezüglich sei auch zu erwähnen, dass in der Branche, in der der Bw. tätig sei, bei sehr vielen Arbeitskollegen § 3 EStG 1988 zu Anwendung gelange, weshalb der Bw. an den Aussagen seines Arbeitgebers auch nicht gezweifelt habe. Dies gelte auch für die in Deutschland im Jahre 1996 erzielten Einkünfte.

Wenn wiederum der Bw. als selbständiger Unternehmer bzw. Gewerbetreibender angesehen werde, sei jedenfalls die Betriebsstättenbestimmung (Art. 7 iVm Art. 5 DBA-Tschechien) auf ihre Anwendbarkeit zu überprüfen. Aus den Unterlagen ergebe sich, dass die Bauausführung mindestens von 13. Juli 1994 (erster Anwesenheitstag in Tschechien) bis 15. Juli 1995 gedauert habe. Zwischenzeitige Arbeitsvorbereitungen im Inland seien diesbezüglich nicht schädlich, da es sich um betriebsbedingte Unterbrechungen der Bauausführung gehandelt habe, dh. die Bauausführung habe während dieser Zeit trotzdem bestanden und sei nicht eingestellt worden (vgl. BFH 21.4.1999, I R 99/97, BStBl. II 1999, 694).

Im Rahmen eines entsprechenden Vorhalteverfahrens (vgl. das Ergänzungsersuchen vom 14. Dezember 2001) legte die steuerliche Vertreterin des Bw. zwei Schreiben aus den bautechnischen Unterlagen sowie drei Rechnungen (Rechnung vom 2. August 1994 betreffend Planungstätigkeit ZR, Rechnung vom 4. September 1995 betreffend Bauüberwachung VZ-R sowie Rechnung vom 30. September 1994 betreffend Planungstätigkeit ZR) in Kopie vor und gab ergänzend an, dass der ursprüngliche Arbeitgeber die Fa. BV in B. und deren 100%-iger

Eigentümer damals WK gewesen sei. Adressat der Abrechnungen sei die Fa. WK GmbH gewesen. Die Bauausführung habe bei der Fa. ZR in R stattgefunden. Wie bereits ausgeführt, sei der Bw. vor dem Jahre 1994 in Wien als Betriebsleiter beschäftigt gewesen. Vom Konzern sei damals eine tschechische Firma gegründet worden, bei deren Werkserichtung der Bw. mitwirken sollte. Nachdem der Eigentümer aller Firmen (WK) seinen Wohnsitz in Deutschland gehabt habe, seien die Abrechnungen ihm übermittelt worden. Schriftlichen Arbeitsvertrag habe es auch vor dem Jahre 1994 keinen gegeben.

Weiters führt die steuerliche Vertreterin im Hinblick auf das Ersuchen, eine Ansässigkeitsbescheinigung vorzulegen, aus, dass § 3 EStG 1988 eine Steuerfreistellung in Österreich genau in jenen Fällen normiere, in denen gemäß den meisten Doppelbesteuerungsabkommen (kurz: DBA) auch im Tätigkeitsstaat keine Steuer anfalle. Das DBA seinerseits bewirke allein zwar noch keine doppelte Nichtbesteuerung. Die nationale Norm des § 3 EStG 1988 habe aber sehr wohl diesen Zweck. Damit sei aber kein Besteuerungsnachweis möglich. Außerdem gebe es keine Reisepasseintragungen, da zu dieser Zeit die Grenze ohne Sichtvermerk geöffnet gewesen sei. Im Übrigen seien die betreffenden Unterlagen (Tagebücher und die Rechnungen), aus denen alle Daten ersichtlich seien und anhand derer auch die Betriebsprüfung vorgegangen sei, nach wie vor bei der Behörde. Im Hinblick auf die beiden vorgelegten Dokumente sei zu erwähnen, dass es sich beim Ersten um eine Besprechungsunterlage einer tschechischen Firma betreffend den 13. Juli 1994 mit handschriftlichen Anmerkungen und beim Zweiten um ein Protokoll vom 15. Juli 1995 betreffend elektrische Steuerung handle.

Nach Einholung einer schriftlichen Stellungnahme der Betriebsprüferin zum gegenständlichen Berufungsvorbringen, auf die an dieser Stelle verwiesen wird, erließ das Finanzamt die teilweise stattgebenden Berufungsvorentscheidungen vom 17. April 2002 (zusätzliche Bescheidbegründung vom 18. April 2002).

Mit Schriftsätzen vom 16. bzw. 29. Mai 2002 stellte der Bw. einen Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz, womit die Berufung wiederum als unerledigt galt. Gleichzeitig schränkte die steuerliche Vertreterin des Bw. das Berufsbegehren auf die Erörterung der Einkünfte aus Tschechien ein bzw. zog den Vorlageantrag hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 1996 bis 1998 zurück und gab dazu ergänzend an, dass der Bw. für die tschechischen Einkünfte nie Umsatzsteuer in Rechnung gestellt habe. Er sei diesbezüglich selbstverständlich auch nicht als Inkassant für einen anderen tätig gewesen (es würden ihm sonst die Einkünfte unabhängig von der Frage der Einkunftsart nicht in dieser Höhe zugerechnet werden), sondern habe die Einkünfte eben

selbst bezogen (wie dies auch andere Dienstnehmer tun würden). Den Vorsteuerabzug habe er in Zusammenhang mit der von der Behörde vorgeschriebenen Umsatzsteuer lediglich für die Einkünfte aus zweifelsfrei selbständiger Tätigkeit im Sinne des UStG in Österreich geltend gemacht. Das alles bedeute aber noch lange nicht, dass seine Tätigkeit in Tschechien ebenfalls der österreichischen Unternehmenssphäre zuzuordnen sei. Nichtselbständige Einkünfte würden nicht deshalb zu Einkünften aus Gewerbebetrieb, nur weil ein Steuerpflichtiger daneben noch ein Unternehmen betreibe.

Sofern nicht von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit auszugehen sei, habe das Finanzamt betreffend der Berechnung der Betriebsstättenfrist ausschließlich auf die Erstaussage des Bw. verwiesen. Wie das Finanzamt selbst aus der Niederschrift der Vernehmung anlässlich der Hausdurchsuchung zitiert habe, habe der Bw. dort angegeben: *"Soweit ich mich noch erinnern kann, war die im Zeitraum Herbst 1994 bis Juli 1995"*. Diese Aussage sei nach sieben Jahren anlässlich einer Hausdurchsuchung entstanden, auf die man sich in der Regel nicht vorbereite; außerdem sei sie dort eher unsicher erfolgt. Jedenfalls existierten Eintragungen und Aufzeichnungen, die das Gegenteil belegten. Damit sei der Erstaussage aber auch nicht mehr Wahrheitsgehalt beizumessen als den Tatsachen. Einer Erstaussage käme lediglich mehr Gewicht zu als einer Zweitaussage.

Wie in der zusätzlichen Begründung zu den Berufungsvorentscheidungen ausgeführt worden sei, habe der Bw. im Juli 1994 einen Termin zur Angebotserstellung wahrgenommen.

Allerdings sei dies nicht seine Angebotserstellung gewesen. Es habe sich um Termine mit angebotslegenden Firmen, die bei der Bauausführung mitwirken sollten, gehandelt. Der Bw. habe an der Bauausführung in zweifacher Weise mitgewirkt. Einerseits sei er Bauleiter bzw. Ausführungsplaner für die gesamte Baustelle und andererseits sei er mit der Errichtung des Trockenofens betraut gewesen. Nach dieser Besprechung habe der Bw. noch einige Arbeiten zu erledigen gehabt, bei denen die Anwesenheit in Tschechien nicht unbedingt erforderlich gewesen sei. Da die Bauausführung natürlich weitergegangen sei, könne von einer nicht betriebsbedingten Unterbrechung wohl nicht die Rede sein. Bei einer nicht betriebsbedingten Unterbrechung müsse nämlich eine vorübergehende Einstellung der Bauausführung unterstellt werden. Genau dies sei aber nicht der Fall gewesen, ganz im Gegenteil.

Im Hinblick auf den Verweis auf die Ansässigkeitsbescheinigung und die Aufenthalts- und Arbeitsbewilligung wird nochmals wiederholt, dass es diese Nachweise nicht gebe, weil diese aus tschechischer Sicht nicht notwendig gewesen seien. Die gemachten Ausführungen seien anhand der vorgelegten Unterlagen nachvollziehbar.

Im Hinblick auf die Verjährung wird abschließend noch auf einen in der Niederschrift vom 23. Mai 2001 aufgenommenen Satz des Bw. verwiesen (*"Da ich die Projekte für die Fa. WK im*

*Ausland betreut habe, war ich der Meinung, dass die daraus erzielten Einkünfte nicht steuerpflichtig sind*") und dazu ausgeführt, dass deshalb nicht ohne weiteres von bedingtem Vorsatz gesprochen werden könne.

Mit Schriftsatz vom 27. Januar 2003 beantragte der Bw. eine Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat.

Nach Einholung der schriftlichen Stellungnahme des Finanzamtes vom 9. September 2003 zum gegenständlichen Vorlageantrag (vgl. das Vorhalteschreiben der Abgabenbehörde zweiter Instanz vom 3. September 2003), auf die an dieser Stelle verwiesen wird, wurde am 14. November 2003 eine mündliche Berufungsverhandlung abgehalten (siehe dazu die diesbezügliche Niederschrift).

### ***Der Senat hat erwogen:***

Strittig ist im gegenständlichen Fall, ob der Republik Österreich ein Besteuerungsrecht an den vom Bw. in den Streitjahren in Tschechien erzielten Einkünften zukommt.

Gemäß § 1 Abs. 2 EStG 1988 sind natürliche Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, mit allen in- und ausländischen Einkünften (unabhängig vom Ort des Zuflusses) unbeschränkt steuerpflichtig. Ist eine Person unbeschränkt steuerpflichtig, dann erfasst die Steuerpflicht alle steuerbaren Einkünfte im Sinne des § 2 EStG 1988 (Welteinkommen).

Angesichts der oben dargelegten Sachverhaltsmomente (Hauptwohnsitz in S, Mitglied der Gemeindevertretung in S) bestanden keine Zweifel daran, dass der Bw. in den Berufungsjahren im Inland einen Wohnsitz im Sinne der Abgabenvorschriften (§ 26 Abs. 1 BAO) hatte und war damit von der unbeschränkten Steuerpflicht des Bw. in Österreich auszugehen, was im Übrigen auch von Seiten des Bw. nicht bestritten wird.

Auslandseinsätze führen zwangsläufig zu doppelter Besteuerung, wenn der Wohnsitzstaat das Welteinkommen besteuert (unbeschränkte Steuerpflicht) und der Tätigkeitsstaat die in seinem Territorium erzielten Einkünfte (beschränkte Steuerpflicht). Bei Anwendung von DBA, die als Kollisionsnormen diese Doppelbesteuerung vermeiden sollen, ist zunächst der inländische Besteuerungsanspruch nach inländischem Recht zu ermitteln. Ergibt sich aus dem innerstaatlichen Steuerrecht eine Steuerpflicht, ist in einem zweiten Schritt zu beurteilen, ob das Besteuerungsrecht durch ein DBA eingeschränkt wird.

Angesichts dieser Überlegungen ist - wie die steuerliche Vertretung im Berufungsschriftsatz richtig ausführt - zuerst zu untersuchen, um welche Einkunftsart es sich gegenständlich (Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit oder Einkünfte aus Gewerbebetrieb) handelt, zumal sich erst daraus ergibt, ob einerseits nationale Vorschriften oder andererseits zwischenstaatliche Regelungen das österreichische Besteuerungsrecht einschränken.

Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind nach § 23 Z 1 EStG 1988 Einkünfte aus einer selbstständigen, nachhaltigen Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, wenn die Betätigung weder als Ausübung der Land- und Forstwirtschaft noch als selbstständige Arbeit anzusehen ist. Selbstständigkeit wiederum liegt vor, wenn der Steuerpflichtige auf eigene Rechnung und Gefahr tätig wird, somit ein Unternehmerwagnis trägt. Zeichen dafür sind Abhängigkeit der Einnahmen vom persönlichen Einsatz; freie und selbstverantwortliche Arbeitszeitgestaltung; keine Verpflichtung zur persönlichen Dienstverrichtung (Vertretungsbefugnis); kein allgemeiner Anspruch auf Spesenersatz durch einen Dritten.

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 werden aus jeder Tätigkeit erzielt, die dem "Tatbild" des § 47 Abs. 2 EStG 1988 entspricht. Entsprechend dieser Bestimmung liegt ein Dienstverhältnis dann vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist. Diese Legaldefinition enthält somit zwei Kriterien, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen, nämlich die Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers. Ein weiteres maßgebliches Merkmal für die Abgrenzung zwischen einer selbstständig und einer nichtselbstständig ausgeübten Tätigkeit ist das für eine selbstständige Tätigkeit typische Unternehmerrisiko bzw. die Möglichkeit, im Rahmen der Tätigkeit sowohl die Einnahmen- als auch die Ausgabenseite maßgeblich zu beeinflussen bzw. den finanziellen Erfolg seiner Tätigkeit weit gehend gestalten zu können.

Im konkreten Fall ist nunmehr das Rechtsverhältnis bzw. die Leistungsbeziehung zwischen dem Bw. und der Fa. WK GmbH nach abgabenrechtlichen Gesichtspunkten darauf zu untersuchen, ob die für oder gegen die Nichtselbstständigkeit sprechenden Merkmale überwiegen (VwGH 22.2.1996, 94/15/0123). Maßgebend für die Beurteilung einer Leistungsbeziehung als Dienstverhältnis sind nicht die vertraglichen Abmachungen, sondern



stets das tatsächlich verwirklichte Gesamtbild der vereinbarten Tätigkeit, wobei auch der im Wirtschaftsleben üblichen Gestaltungsweise Gewicht beizumessen ist (VwGH 25.10.1994, 90/14/0184; VwGH 20.12.2000, 99/13/0223). Bei der Beurteilung, ob steuerlich ein Dienstverhältnis besteht, ist daher immer vom wirtschaftlichen Gehalt der Vereinbarung zwischen den Vertragspartnern auszugehen. Maßgebend sind weder die Bezeichnung noch subjektive Gesichtspunkte, sondern ausschließlich die objektiven Umstände (VwGH 18.10.1989, 88/13/0185).

Dem Berufungsvorbringen, dass es sich bei den in Streit stehenden Einkünften um solche aus nichtselbständiger Arbeit handle, widerspricht das Ermittlungsergebnis, wonach der Bw. in seiner Einvernahme am 23. Mai 2001 ausdrücklich der Frage, ob er in den Jahren 1994 bis 1996 für die Fa. WK selbständig tätig gewesen sei, zugestimmt hat und erklärt hat, dass sich seine Tätigkeit sowohl auf Projekte in Deutschland als auch in Tschechien (R) bezogen habe und er zuvor (in den Jahren 1992 und 1993) in B für die Fa. WK unselbständig tätig gewesen sei.

Wenn nun das Finanzamt aus dieser Aussage des Bw. den Schluss gezogen hat, dass die Einkünfte des Bw. in Tschechien als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu qualifizieren sind, so kann ihm kein Verstoß gegen die Denkgesetze zum Vorwurf gemacht werden.

Das Finanzamt war entgegen der Meinung des Bw. bzw. seiner steuerlichen Vertretung auch im Recht, wenn es im Hinblick auf die gebotene Gesamtbeurteilung des im Streitfall festgestellten Sachverhaltes auf den Indizcharakter der als "Rechnungen" bezeichneten Abrechnungen des Bw. hingewiesen hat. Wer Lieferungen und sonstige Leistungen im Rahmen seines Unternehmens ausführt, steht mit diesen Leistungen nicht in einem Dienstverhältnis. Die vom Bw. vorgelegten Rechnungen, die im Übrigen keinerlei Hinweise auf eine Abrechnung nichtselbständiger Gehaltszahlungen enthalten, sprechen eindeutig für das Vorliegen einer selbständigen Tätigkeit.

Im Berufungsfall war auch zu berücksichtigen, dass zwar einerseits eine Abrechnung nach geleisteten Arbeitsstunden für sich allein keine erfolgsunabhängige und damit für eine nichtselbständige Tätigkeit sprechende Entlohnung darstellt, andererseits entspricht es aber auch allgemeinen Gepflogenheiten, dass ein selbständig Tätiger für das von ihm erbrachte Werk (den von ihm erfüllten Auftrag) nach einem bestimmten Stundensatz honoriert wird; die Zahlungen an den Bw. waren sowohl hinsichtlich der Höhe als auch hinsichtlich der jeweils abgerechneten Zeiträume unregelmäßig; seine Einkünfte sind ausschließlich von der Anzahl der aufgewendeten Arbeitsstunden abhängig (Fehlen eines monatlichen Fixums). Aus den

vorgelegten Rechnungen hat sich schlüssigerweise auch kein Nachweis dafür ergeben, dass der Bw. zur Einhaltung einer festen Dienstzeit verpflichtet gewesen wäre, sondern den zeitlichen Umfang seiner Tätigkeit und damit die Höhe seiner Einnahmen bzw. seinen wirtschaftlichen Erfolg maßgeblich beeinflussen konnte. Grundsätzlich ist auch zu sagen, dass nicht schon jede Unterordnung unter den Willen eines anderen die Arbeitnehmereigenschaft einer natürlichen Person zur Folge haben muss; denn auch ein Unternehmer, der einen Werkvertrag erfüllt, wird sich in aller Regel bezüglich seiner Tätigkeit zur Einhaltung bestimmter Weisungen seines Auftraggebers verpflichten müssen, ohne damit allerdings seine Selbständigkeit zu verlieren. Dass der Bw. für eine Mehrzahl verschiedener anderer Auftraggeber gleichartige Leistungen erbracht hat (vgl. die obgenannte Niederschrift vom 23. Mai 2001, wonach der Bw. für die Fa. WK GmbH nur zwei Projekte durchgeführt habe) und auch seine Planungstätigkeiten überwiegend zu Hause ausgeübt hat, spricht im Übrigen nicht für eine im Sinne einer Abhängigkeit zu verstehenden (persönliche) Eingliederung in den Betrieb der Fa. Wk GmbH. Für die Selbständigkeit des Bw. sprach im Übrigen auch, dass er im Hinblick auf das zweite für die Fa. WK GmbH durchgeführte Projekt - wenn auch nicht in den Berufungsjahren - Reisespesen und Unterkunftskosten selbst bezahlt habe (vgl. die genannte Niederschrift vom 23. Mai 2001).

Allen Indizien, die im Berufungsfall für eine selbständige Tätigkeit sprechen, vermag der Bw. bzw. seine steuerliche Vertretung nur eine gegenteilige Behauptung bzw. eine gänzlich unbestimmte Aussage, gegenständlich liege ein Dienstverhältnis vor, entgegenzuhalten.

Nach dem maßgeblichen (tatsächlich verwirklichten) Gesamtbild der Verhältnisse überwiegen nach Ansicht des Berufungssenates im konkreten Fall eindeutig die für die Annahme einer selbständigen Tätigkeit sprechenden Umstände und Merkmale jene, welche für ein Dienstverhältnis sprechen. Die besondere Steuerfreistellung für Einkünfte aus einer so genannten "begünstigten Auslandstätigkeit" gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 würde im Übrigen neben einem Dienstverhältnis auch ein solches zu einem inländischen Arbeitgeber bzw. zu einer inländischen Betriebsstätte voraussetzen; ein solcher bzw. ein solches wurde im Verfahren nicht behauptet; in der mündlichen Berufungsverhandlung wurde von Seiten der steuerlichen Vertreterin des Bw. im Übrigen ausdrücklich erklärt, dass die WK GmbH in SB Dienstgeber des Bw. gewesen sei (vgl. die Niederschrift zur mündlichen Berufungsverhandlung). Außerdem wurde in den Berufungsjahren für den Bw. keine Lohnsteuer bzw. Sozialversicherung abgeführt. Vollständigkeitshalber ist im Hinblick auf die in Art. 15 Abs. 2 lit. a DBA-Tschechien enthaltene Monteursklausel noch zu sagen, dass von Seiten des Bw. weder konkret dargelegt noch entsprechend glaubhaft gemacht wurde, dass er

sich in Tschechien länger als 183 Tage (volle Anwesenheitstage) während des betreffenden Kalenderjahres aufgehalten hat.

Da der Bw. nach Ansicht des Senates als selbständiger Unternehmer bzw. Gewerbetreibender anzusehen ist, ist nunmehr jedenfalls die Betriebsstättenbestimmung (Art. 7 iVm Art. 5 DBA-Tschechien; das zwischen Österreich und der ehemaligen Tschechoslowakei abgeschlossene DBA gilt bis auf weiteres für Tschechien und Österreich) auf ihre Anwendbarkeit zu überprüfen. Die Qualifikation einer Betriebsstättenbegründung durch Bauausführung oder Montage dient dem Zweck, festzulegen, wann ein Vertragsstaat berechtigt ist, die Gewinne des Unternehmens eines anderen Vertragsstaates zu besteuern. Durch die Bauausführung nimmt ein Unternehmen am Wirtschaftsleben eines anderen Staates (nämlich jenem des Quellenstaates) teil. Jedoch kommt das Leistungsprinzip erst bei Überschreiten einer bestimmten Intensitätsgrenze zur Geltung, wobei diese nicht nach der technischen Intensität, sondern an der zeitlichen Komponente gemessen wird. Wird demnach ein österreichischer Unternehmer auf einer Baustelle in Tschechien tätig und überschreitet er die gemäß Art. 5 Abs. 3 DBA-Tschechien vorgesehene Baustellenfrist von einem Jahr, entsteht für diesen Unternehmer eine "DBA-Betriebsstätte" in diesem Staat und sind daher die dieser Betriebsstätte zuzurechnenden Gewinnanteile aus der österreichischen Besteuerungsgrundlage auszuscheiden.

Der Begriff der "Bauausführung" ist grundsätzlich weit zu interpretieren und umfasst Arbeiten aller Art, die an Ort und Stelle ausgeführt werden und die der Errichtung von Hoch- oder Tiefbauten im weitesten Sinne dienen; dazu gehören somit auch Planungs- und Überwachungsleistungen. Die "Montage" ist ein eigenständiger Tatbestand neben der Bauausführung und steht für das Zusammenfügen oder den Umbau vorgefertigter Einzelteile zu einer Sache.

Liegt eine Bauausführung vor, dann kommt es nur noch auf die Erfüllung der Voraussetzungen hinsichtlich der Frist an. Die Frist fängt in dem Zeitpunkt, in dem das Unternehmen seine Bautätigkeit durch eine feste Geschäftseinrichtung auszuüben beginnt, zu laufen an. Der Fristenlauf setzt daher ein, sobald das Unternehmen an Ort und Stelle unternehmerische Tätigkeiten entfaltet, die im Zusammenhang mit der Bauausführung stehen. Erforderlich sind daher tatsächliche Arbeiten zur Bauausführung. Dabei hat der Unternehmer nachzuweisen (glaubhaft zu machen), ob bestimmte Tätigkeiten unmittelbar dem Betrieb der Baustelle dienen. Rechtsakte, wie beispielsweise die Verhandlungsführung, der Vertragsabschluss, die Registrierung bei den Behörden oder Vorauszahlungen an örtliche

Subunternehmer führen noch nicht zum Beginn der Bauausführung und lassen daher ebenso wie auch Materialanlieferungen zu einer Baustelle oder Materiallagerungen, die Anreise von Personal sowie Tätigkeiten vorbereitender Art oder Hilfstätigkeiten (zB die Errichtung eines Bauplanungsbüros oder die Einrichtung einer Baustelle durch Errichtung von Baubuden und Baubaracken) für sich alleine den Fristenlauf noch nicht beginnen und begründen daher noch keine Betriebsstätte.

Die Betriebsstätte wird grundsätzlich mit der Aufgabe der Verfügungsmacht über die feste Geschäftseinrichtung oder mit der Einstellung jeder durch sie ausgeübten Tätigkeit beendet. Daher bleibt eine Betriebsstätte auf Grund einer Bauausführung so lange bestehen, bis die Arbeit abgeschlossen oder endgültig eingestellt ist.

Aus dem Erfordernis der Ständigkeit der Geschäftseinrichtung ergibt sich, dass die Tätigkeit durch eine Geschäftseinrichtung regelmäßig ausgeübt werden muss, um eine Betriebsstätte im allgemeinen Sinn zu begründen, bedeutet aber nicht und ist daher der steuerlichen Vertreterin des Bw. durchaus zuzustimmen, dass sie nicht unterbrochen werden darf. Vorübergehende Unterbrechungen der Tätigkeit sind daher nicht als Stilllegung der Betriebsstätte anzusehen. Somit gilt eine Bauausführung nicht als beendet, wenn die Arbeiten vorübergehend auf Grund schlechter Wetterbedingungen, Materialmangel oder ähnlicher kurzfristiger Probleme unterbrochen werden. Auch kurzfristige personalbezogene, fertigungstechnische oder naturbedingte Verzögerungen hemmen den Fristenlauf nicht.

Die steuerliche Vertreterin des Bw. bringt im Berufungsschriftsatz vor, dass die Bauausführung mindestens vom 13. Juli 1994 (erster Anwesenheitstag in Tschechien) bis zum (unstrittigen) 15. Juli 1995 gedauert hätte. Zwischenzeitige Arbeitsvorbereitungen im Inland seien diesbezüglich nicht schädlich, da es sich um betriebsbedingte Unterbrechungen der Bauausführung gehandelt habe, dh. die Bauausführung habe während dieser Zeit trotzdem bestanden und sei nicht eingestellt worden. Im Vorlageantrag wird noch ausgeführt, dass es sich bei dem Termin im Juli 1994 um einen mit angebotslegenden Firmen, die bei der Bauausführung mitwirken sollten, gehandelt habe.

Nach Ansicht des Berufungssenates fallen die vom Bw. behaupteten Besprechungen mit angebotslegenden Firmen (als Tätigkeiten vorbereitender Art) bzw. zu Hause durchgeführte Planungstätigkeiten (vgl. die vorgelegte Rechnung vom 2. August 1994) nicht unter den Begriff der Bauausführung (bzw. Montage), lassen den Fristenlauf noch nicht beginnen, begründen damit keine "DBA-Betriebsstätte" und hat daher Österreich hinsichtlich der

strittigen tschechischen Einkünfte mangels Überschreiten der gemäß Art. 5 Abs. 3 DBA-Tschechien vorgesehenen einjährigen Baustellenfrist das Besteuerungsrecht.

In diesem Zusammenhang ist auch zu berücksichtigen, dass den Steuerpflichtigen bei Inanspruchnahme einer DBA-Steuerbefreiung die Verpflichtung trifft, darzulegen und zumindest glaubhaft zu machen, dass die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung auch tatsächlich erfüllt sind. Dementsprechend wäre es an dem Bw. gelegen, alles, was seine Angaben über das behauptete Dienstverhältnis (persönliche Weisungsgebundenheit, organisatorische Eingliederung, Fehlen eines Unternehmerrisikos), den Beginn der Bauausführungen im Juli 1994 und damit in Verbindung stehend seine Anwesenheit in Tschechien stützt (zB Arbeits- und Aufenthaltsbewilligung), vorzubringen und zu dokumentieren. Eine diesbezügliche zweifelsfreie Dokumentation bzw. Konkretisierung ist gegenständlich nicht erfolgt bzw. durch die vorgelegten Unterlagen nicht gelungen. Es wird in diesem Zusammenhang auch darauf hingewiesen, dass dann, wenn Sachverhaltselemente ihre Wurzeln im Ausland haben, die Mitwirkungs- und Offenlegungspflicht des Abgabepflichtigen in dem Maße höher ist, als die Pflicht der Abgabenbehörde zur amtswegigen Erforschung des Sachverhaltes wegen des Fehlens der ihr sonst zu Gebote stehenden Ermittlungsmöglichkeiten geringer wird (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Tz 10 zu § 115 BAO; VwGH 12.9.1978, 1511, 1512, 2344/75; VwGH 23.2.1994, 92/15/0159). Es liegt vornehmlich am Abgabepflichtigen, Beweise für die Aufhellung auslandsbezogener Sachverhaltselemente beizuschaffen. Er hat durch konkrete und vollständige Aufklärung der Tatsachen den Anschein zu widerlegen, der sich für die Abgabenbehörde auf Grund der ihr zur Kenntnis gelangten Umstände bietet; es besteht eine erhöhte Mitwirkungspflicht, eine Beweismittelbeschaffungspflicht und eine Vorsorgepflicht. Derjenige, der seine Geschäftsbeziehungen unüblich und so wenig nachweislich gestaltet, dass er gegen die Richtigkeit des behaupteten Geschehens sprechende Umstände nicht aufzuklären vermag, hat das damit verbundene abgabenrechtliche Risiko selbst zu tragen.

Abschließend ist festzustellen, dass der Senat in einer solcherart vorgenommenen freien Beweiswürdigung keine Rechtswidrigkeit zu erblicken vermag, wenn das Finanzamt der Aussage, wonach die Bauausführung in Tschechien bereits im Juli 1994 begonnen habe, sowie den vorgelegten Unterlagen, die überdies keine Angaben über die tatsächliche Aufenthaltsdauer des Bw. in Tschechien enthielten, weniger Gewicht beigemessen hat, als der vom Bw. getätigten Erstaussage, wonach er (erst) ab Herbst 1994 in Tschechien gewesen sei. Bestätigung finden diese Ausführungen auch darin, dass der Bw. auch in der mündlichen

Berufungsverhandlung ausdrücklich erklärte, dass er ab Herbst 1994 ständig vor Ort (Tschechien) gewesen sei.

Im Hinblick auf das Verlangen des Finanzamtes nach einem Auslandsbesteuerungsnachweis ist zu sagen, dass ein solches Ersuchen durchaus plausibel erscheint, beruht doch das abkommensrechtliche Grundprinzip der Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung auf einem Wechselspiel von Belastung in einem Staat und Entlastung im anderen Staat. Der Berufungssenat schließt sich jedoch in diesem Zusammenhang der Auffassung der steuerlichen Vertretung des Bw. an, der zufolge die Steuerfreistellung auf Grund eines DBA auch dann zu gewähren ist, wenn der ausländische Staat nicht besteuert hat. Dennoch stellt das Verlangen des Finanzamtes nach Vorlage eines Besteuerungsnachweises in Tschechien keinen für das inländische Besteuerungsverfahren unerheblichen und daher außerhalb der Mitwirkungspflicht liegenden Beweisauftrag dar. Denn die steuerliche Nichterfassung von Gewinnanteilen im DBA-Partnerstaat, deren Steuerfreistellung auf Grund des DBA in Österreich von Parteienseite begehrt wird, kann Indiz dafür sein, dass der DBA-Partnerstaat den internationalen Sachverhalt nicht in gleicher Weise beurteilt wie Österreich. So kann zB eine Nichterfassung von Gewinnen in Tschechien anzeigen, dass eine Bauausführung in Tschechien zwar vom Steuerpflichtigen, nicht aber von der tschechischen Verwaltung als Betriebsstätte gewertet wird, oder dass Gewinnanteile vom Steuerpflichtigen, nicht aber von der tschechischen Verwaltung der tschechischen Betriebsstätte zugerechnet werden.

Soweit sich der Bw. gegen die Anwendung der Verjährungsfrist von zehn Jahren gemäß § 207 Abs. 2 zweiter Satz BAO wendet, ist diesem Vorbringen zu entgegnen, dass eine, wenn auch nur teilweise hinterziehungsbeschwerte Abgabe eine "hinterzogene Abgabe" ist. Zu den Voraussetzungen für eine Abgabenhinterziehung gehört eine Abgabenverkürzung, die Verletzung einer abgabenrechtlichen Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht sowie der Vorsatz; der Steuerpflichtige muss eine Verkürzung der Abgaben durch sein Handeln in Kauf genommen haben. Im konkreten Fall hat der Bw. in der Einvernahme am 23. Mai 2001 - zumindest hinsichtlich seiner in Österreich in den Berufungsjahren erzielten Einkünfte - eingestanden, dass er diese nicht versteuert hat bzw. dass er Abgaben hinterzogen habe. Nach der Aktenlage hat der Bw. derartige Einkünfte auch im Jahr 1995 erzielt und konnte daher dem Einwand der steuerlichen Vertretung in der mündlichen Berufungsverhandlung, dass jedenfalls hinsichtlich des Jahres 1995 Verjährung eingetreten sei, nicht gefolgt werden. Abgabenverkürzungen für den Berufszeitraum sind somit unbestritten. Abgesehen vom gegenständlichen Geständnis kann auch angenommen werden, dass eine unternehmerisch tätige Person den abgabenrechtlichen Erfolg eines solchen Handelns (Nichtversteuerung)

zumindest ernstlich für möglich hält. Dieser Erfolg ist über Jahre verwirklicht worden und vom Bw. billigend in Kauf genommen worden.

Die Berufung war daher im noch strittigen Punkt "Einkünfte des Bw. in Tschechien" als unbegründet abzuweisen.

Gesamthaft war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 18. November 2003