



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch die Winkel Steiner Wirtschaftstreuhand Steuerberatungsges.m.b.H., 6845 Hohenems, Schweizer Straße 77, vom 25. April 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 28. März 2008 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2005 entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Einkommensteuer wird für das Jahr 2008 festgesetzt mit:		3.267,09 €
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit		12.718,76 €
Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug	12.850,76 €	
Pauschbetrag für Werbungskosten	-132,00 €	
Gesamtbetrag der Einkünfte		12.718,76 €
Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988):		
Pauschbetrag für Sonderausgaben		- 60,00 €
Einkommen		12.658,76 €
Die Einkommensteuer wird unter Berücksichtigung der ausländischen Einkünfte wie folgt ermittelt:		
Einkommen		12.658,76 €
ausländische Einkünfte		31.208,31 €
Bemessungsgrundlage für den Durchschnittsteuersatz (43.867,07 – 25.000,00) * 11.335,00/26.000,00 + 5.750,00		43.867,07 €
		13.975,32 €
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge		13.975,32 €
Verkehrsabsetzbetrag		-291,00 €
Grenzgängerabsetzbetrag		- 54,00 €
Steuer für den Durchschnittsteuersatz		13.630,32 €
Durchschnittsteuersatz		31,07 %
Gem. § 33 EStG 1988 (31,07%) von 12.658,76 €		3.933,08 €
Gem. § 67(3) und (6) EStG 1988 6%		160,25 €
Einkommensteuer		4.093,33 €
Ausländische Steuer		- 826,24 €
Festgesetzte Einkommensteuer		3.267,09 €

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin ist Architektin. Im Jahr 2005 hatte sie ihren Wohnsitz in Österreich und arbeitete bis zum 30. September 2005 als Dienstnehmerin im Architekturbüro XY in Vaduz im Fürstentum Liechtenstein. Mit 1. Oktober 2005 löste sie das Dienstverhältnis mit XY auf und erklärte gegenüber dem Finanzamt, nunmehr selbständig als Architektin arbeiten zu wollen. Gleichzeitig schloss sie mit ihrem bisherigen Arbeitgeber einen Untermietvertrag, der sie berechnete, ihren bisherigen Arbeitsplatz sowie die EDV- und Telefonanlage, das Faxgerät, das Kopiergerät, das Internet, die WC-Anlage, das Konferenzzimmer, die Kochnische, den Personenlift, die Parkplätze sowie das Schreibgerät gegen ein monatliches Entgelt in Höhe von 1.275 sfr weiter zu benutzen.

In der am 8. Juni 2007 abgegebenen Einkommensteuererklärung 2005 erklärte sie zunächst Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von 32.733,31 €. In einer weiteren, „berichtigten“ Einkommensteuererklärung 2005 vom 18. Juni 2007 machte sie für die Einkunftsteile, die auf eine im Auftrag ihrer Arbeitgeberin ausgeübten Tätigkeit in China in der Zeit vom 10. Februar 2005 bis 15. Juli 2005 entfielen, die Steuerfreiheit gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 geltend und änderte ihre steuerpflichtigen Einkünfte auf 12.718,49 € ab.

Laut der Jahresrechnung 2005 erzielte die Berufungswerberin ab dem 1. Oktober 2005 Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit in Höhe von 15.073,79 sfr. Diese Einkünfte, die aus Aufträgen des Architekturbüros XY in Vaduz resultierten, erklärte sie aber unter Berufung auf Artikel 14 iVm Artikel 23 Abs. 1 des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Republik Österreich und dem Fürstentum Liechtenstein, BGBl. 1871/24 (DBA-Liechtenstein), der bei Einkünften aus selbständiger Arbeit die Befreiungsmethode vorsieht, nicht zur Steuer.

Das Finanzamt anerkannte die Steuerfreiheit gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 nicht, weil diese nur bei Arbeitnehmern zur Anwendung gelange, die bei inländischen Betrieben beschäftigt seien. Zudem unterzog es auch die Einkünfte, die die Berufungswerberin vom 1. Oktober bis zum 31. Dezember 2005 bezogen hatte der Einkommensteuer. Aufgrund der wirtschaftlichen Abhängigkeit und der Eingliederung in den Betrieb des Architekturbüros XY, Vaduz, (Nutzung des bisherigen Arbeitsplatzes samt Infrastruktur und Arbeitsmitteln) und des Fehlens einer Haftpflichtversicherung seien die Einkünfte weiterhin als solche aus unselbständiger Tätigkeit zu werten. Selbst wenn keine unselbständige Tätigkeit vorliege, könne es nicht zu einer Steuerbefreiung dieser Einkünfte aufgrund des DBA-Liechtenstein kommen, da dann die Einkünfte aufgrund der Art der Tätigkeit und der Tatsache, dass die Berufungswerberin in Liechtenstein lediglich eine Gewerbebewilligung als Hochbauzeichnerin unter ausdrücklichem Ausschluss der Berufsausübung als Architektin habe, als solche aus

Gewerbebetrieb zu beurteilen wären. Die Höhe der Einnahmen aus dieser Tätigkeit ermittelte das Finanzamt mit 15.537,29 €, als Werbungskosten (Verwaltungs- und Informatikaufwand, Reisespesen, Finanzaufwand, Abschreibungen) berücksichtigte es 2.513,65 €. Unter Berücksichtigung dieser Einkünfte kam es auf einen Gesamtbetrag der Einkünfte für das Jahr 2005 in Höhe von 48.549,90 € und setzte die Einkommensteuer 2005 mit Bescheid vom 26. März 2008 mit 14.205,41 € fest.

Gegen diesen Bescheid erhob die steuerlich vertretene Berufungswerberin am 25. April 2008 Berufung, die sie zusammengefasst wie folgt begründete: In mehreren Entscheidungen habe der Unabhängige Finanzsenat entschieden, dass die Steuerbefreiung für begünstigte Auslandstätigkeiten gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 auch Arbeitnehmern zustehe, die bei im EU/EWR-Raum ansässigen Arbeitgebern beschäftigt seien, wenn diese Tätigkeiten jeweils ununterbrochen über den Zeitraum von einem Monat hinausgingen. Die Berufungswerberin sei vom 10. Februar 2005 bis zum 15. Juli 2005 durchgehend mit der Leitung der Bauaufsicht über ein großes Bauprojekt (Errichtung der sog. „MOMA Wohntürme“) in Beijing, China, beschäftigt gewesen. Visa, Zeitaufzeichnungen und Hotel -und Taxibelege belegten, dass die Berufungswerberin in dieser Zeit ohne Unterbrechung in China tätig gewesen sei. Die Steuerbegünstigung des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 stehe daher zu.

Dass die Gewerbeberechtigung der Berufungswerberin auf die Tätigkeit als Hochbauzeichnerin eingeschränkt sei, sei kein Argument gegen die selbständige Tätigkeit als Architektin. Die Berufungswerberin sei eine an einer österreichischen Hochschule ausgebildete Architektin, sie habe lediglich die Nostrifizierung des Hochschulabschlusses noch nicht vornehmen lassen. Darüber hinaus werde auf die sog. „Baukünstler“, die vor allem in Vorarlberg Verbreitung gefunden hätten, verwiesen. Diese Personen seien im Regelfall Absolventen entsprechender Hochschulen, verzichteten aber aus verschiedenen Gründen auf das Lösen einer Berechtigung als Ziviltechniker. Aus der Tatsache, dass eine Gewerbeberechtigung die Tätigkeit als Baukünstler bzw. Architekt nicht umfasse, könne daher nicht geschlossen werden, dass keine selbständige Tätigkeit vorliege. Die tägliche Lebenserfahrung zeige, dass eine erteilte Gewerbeberechtigung nicht alle tatsächlich ausgeübten Tätigkeiten abdecke. Nicht umsonst habe selbst der Gesetzgeber in Kenntnis dieser Tatsache das Gewerbliche Sozialversicherungsgesetz in der Form abgeändert, dass die sog. „neuen Selbständigen“, d.h. Personen, die Einkünfte aus selbständiger Arbeit oder Gewerbebetrieb erzielten, auch ohne Inhaber eines Gewerbescheines zu sein, in die Pflichtversicherung der gewerblichen Wirtschaft einbezogen worden seien. Was das Fehlen einer Haftpflichtversicherung angehe sei darauf verwiesen, dass auch ohne eine derartige Versicherung eine Haftung der Berufungswerberin für die fachlich und sachlich richtige Ausführung ihrer Aufträge bestehe. Sie habe auch nicht ausschließlich für das Architekturbüro XY gearbeitet, die Arbeiten von anderen Auftraggebern

hätten sich im Jahr 2005 allerdings in einem Stadium befunden, das noch keine Abrechnung erlaubt habe. Wenn über Aufträge von einem ehemaligen Arbeitgeber eine Basis erarbeitet werde, die Übernahme anderer Aufträge bzw. die Ausführung anderer Arbeiten erleichtere, so spreche dies ebenso wie das Reduzieren von Kosten durch das Anmieten eines relativ günstigen Büros und der Zukauf von Bürodienstleistungen für eine vernünftige unternehmerische Entscheidungen und gegen einen Dienstvertrag.

Am 30. Juni 2008 ergänzte die Berufungswerberin die Berufung und führte betreffend die Selbständigkeit ihrer Tätigkeit aus:

Seit 1. Oktober 2005 sei sie selbständig. Als Selbständige sei sie verpflichtet, alle drei Monate ihre Sozialversicherungsbeiträge in Liechtenstein zu bezahlen, dort jährlich eine Steuererklärung abzugeben und die Umsatzsteuer abzuführen. Sie sei für ihre eigenen Projekte verantwortlich. Daher frage sie XY um Projekte, nicht umgekehrt. Komme ein Projekt zustande, bekomme sie eine mündliche oder schriftliche Auftragsbestätigung. Seit Juli 2005 arbeite sie für kein China-Projekt von XY mehr.

Sie habe sich vor allem deshalb selbständig gemacht, um jungen talentierten ArchitektInnen zu helfen, Projekte nach Asien zu bringen bzw. asiatische Architektur und ArchitektInnen in Europa zu präsentieren. Noch während ihres Studiums in Wien habe sie mit zwei anderen Kollegen die Organisation „XY“ gegründet und seither eine Reihe von Workshops, Ausstellungen und anderen Projekten durchgeführt. Ende 2004 habe sie Wien verlassen und das Jobangebot des Architekturbüros XY angenommen. Nach drei Monaten sei sie als angestellte Architektin von ihrem Arbeitgeber nach China entsandt worden. Während dieser Zeit habe sie viele Leute kennen gelernt und neue Ideen daraus entwickelt. Die Durchführung dieser Ideen erfordere aber eine selbständige Tätigkeit. Sie habe über ihre Ideen mit dem Geschäftsführer des Vaduzer Büros von XY diskutiert und seine Unterstützung bekommen. Sie seien beide der Meinung gewesen, die besten Mitarbeiter seien jene, die sich selbständig gemacht hätten. Sie habe einen möblierten Arbeitsplatz mieten und die EDV- und Telefonanlage, das Faxgerät, das Internet, die WC-Anlage, das Konferenzzimmer, die Kochnische, den Personenlift sowie das Schreibsekretariat mitbenutzen dürfen. Sie stehe bei der Herstellung des vereinbarten Werkes nicht mehr unter der Weisung des Büros und sei auch zeitlich und örtlich ungebunden. Sie könne daher auch für andere Auftraggeber arbeiten, was für sie als Angestellte unmöglich gewesen sei. Mit dieser Freiheit habe sie ihr Fachwissen weiterentwickeln können. China erlebe seit Anfang der 90er Jahren einen Bauboom, für den Wohnbau fehle es aber an qualifizierten Architekten. Sie habe 2006 einen Auftrag für ein erstes Umbauprojekt in Guangzhou und nachher gleich einen zweiten Auftrag für einen weiteren Umbau erhalten. Sie plane dabei eine Zusammenarbeit mit einem chinesischen Bauunternehmen dergestalt, dass sie die Entwürfe liefere sowie die künstlerische Oberleitung

übernehme. Eine ähnliche Partnerschaft sei sie auch mit einem chinesischen Architekturbüro eingegangen, weitere Partnerschaften mit dem Ziel, Projekte in China zu verwirklichen, bestünden mit europäischen Architekturbüros. Das erste Projekt, „Science Center“ in Guangzhou (Geschossfläche 71,000 m², Bausumme ca. Euro 300 Mio.), sei für einen Wettbewerb erstellt worden. Das zweite Projekt, „Guangming New Town“, sei ein städtebauliches. Die „Guangming New Town“ sei mit einer Planungsfläche von 7,9 km² zurzeit die größte Baustelle in China. Projekte von solchen Ausmaßen seien in Europa nur schwer zu finden und stellten einen großen Reiz für jeden Architekten dar. Sie habe 2007 mit diesem Projekt anfangen dürfen und werde RP helfen, das Projekt in China durchzubringen. In der Zukunft plane sie, auch chinesische Investoren nach Europa zu bringen. Es gebe immer mehr chinesische Investoren, die in Europa und Nordamerika zu investieren beabsichtigten. Sie habe auch schon Anfragen von einem chinesischen Immobilien Developer für eine Studie betreffend die Investitionsmöglichkeiten in Zentraleuropa erhalten. Sie arbeite gleichzeitig an europäischen Projekten, um ihr Knowhow weiter zu entwickeln und ihr technisches Wissen auf den europäischen Standard zu bringen. Als Selbständige habe sie mehr Möglichkeiten, andere alternative Projekte wie zB das „Office Building“ in Kenya zu akquirieren. Baubeginn sei der September 2008, die Fertigstellung sei für Ende 2009 geplant. Ihr Bauherr sei mit ihrer Arbeit sehr zufrieden und habe ihr schon angekündigt, sie zum Projekt „Forschungszentrum Ostafrika“ für seine Organisation („Nilebasin Initiative“, eine Unterorganisation der UNO) einzuladen.

Es gebe Leistungen, die mit größerem Risiko verbunden seien und solche mit geringerem. Wettbewerbe (ein Architekturbüro wende normalerweise 40% bis 50% seiner Zeit für Wettbewerbe auf), Design, die Gestaltung von Innenräumen, architektonische Beratung oder die künstlerische Aufsicht (wie zB für das Projekt in Kenya, wo sie für die Erstellung des Vorentwurfs und des Entwurfs zuständig sei; mit Umsetzung des Entwurfs werde vom Bauherren ein lokales Architekturbüro beauftragt) seien mit geringem Risiko verbunden, eine Haftpflichtversicherung daher entbehrlich. Die technische Beratung und technische Bauaufsicht sowie die Tätigkeit als Generalunternehmer hingegen seien mit einem großen Risiko verbunden, hier sei eine Haftpflichtversicherung notwendig. Nach ihrer Schätzung sei eine Haftpflichtversicherung mit 5000 bis 7000 sfr pro Jahr für sie zurzeit nicht notwendig, besonders, da sie gerade in der Anfangsphase ihrer Selbständigkeit mehr Finanzmittel benötige. Sollte eines Tages eine Haftpflichtversicherung für ein Projekt mit großer Vertragssumme notwendig sein, könne sie immer noch eine projektbezogene Versicherung abschließen. Sie habe ihr Studium innerhalb der Mindeststudienzeit im Sommer 2003 erfolgreich abgeschlossen und arbeite seither als Architektin. Es gebe viele Architekten in Österreich, die ähnlich wie sie ohne Mitgliedschaft zur Architektenkammer selbständig

arbeiteten. Ein typisches Beispiel neben den Baukünstlern in Vorarlberg sei die Interessensgemeinschaft von Architekturschaffenden - die IG Architektur. Diese sei 2002 unter anderem aus Unzufriedenheit mit der Arbeit der Kammern gegründet worden. Die IG Architektur kritisiere besonders den restriktiven Zugang zur Architektenkammer und die Inkompatibilität der Wohlfahrtseinrichtungen mit den Regelungen des ASVG sowie die hohen Tarife der kammereigenen Pensionsversicherung. Diese Hindernisse erschwerten es vielen jüngeren Architekturschaffenden, ihren Beruf in Österreich in angemessener Form auszuüben. Die IG Architektur versuche, zu einer Neudefinition des Berufsbildes der ArchitektInnen beizutragen und die Liberalisierung der Berufsberechtigung nach zeitgerechten und EU-konformen Maßstäben zu erreichen.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 11. August 2008 als unbegründet ab. Zur Steuerfreiheit des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 führte es erneut aus, diese stehe nur Arbeitnehmern zu, die bei inländischen Betrieben beschäftigt seien. Zudem sei auch nicht zweifelsfrei erwiesen, ob auch die übrigen Tatbestandsvoraussetzungen des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 im Berufungsfall erfüllt seien.

Was die Tätigkeit der Berufungswerberin ab dem 1. Oktober 2005 betreffe, vertrete das Finanzamt weiterhin die Auffassung, dass es sich dabei um eine unselbständige und nicht um eine selbständige Tätigkeit gehandelt habe. Die Berufungswerberin sei seit Beginn ihrer Tätigkeit für das Architekturbüro XY am 4. Oktober 2004 in den dortigen betrieblichen Organismus eingegliedert, dessen Infrastruktur ihr auch nach dem 1. Oktober 2005 weiterhin zur Verfügung stehe. Während zu Beginn ihrer Tätigkeit im Oktober 2004 ein schriftlicher Arbeitsvertrag abgeschlossen worden sei, sei für die Neugestaltung der Rechtsbeziehung zu ihrem vormaligen Arbeitgeber weder ein schriftlicher Vertrag erstellt worden noch gebe es dazu einen Schriftverkehr oder sonstige aussagekräftige Unterlagen. Die Möglichkeit, auf selbständiger Basis Aufträge von Dritten anzunehmen, habe auch schon aufgrund des Arbeitsvertrages vom 4. Oktober 2004 bestanden. Aus der einzigen dem Finanzamt vorliegenden, an XY ausgestellten Honorarnote vom 1. September 2007 ergebe sich, dass sich nach Abzug der Miete für das ihr zur Verfügung gestellte Büro an der Höhe des Stundensatzes keine Änderung ergeben habe. Eine Haftpflichtversicherung abzuschließen habe die Berufungswerberin für nicht notwendig erachtet. Es könne daher als erwiesen angenommen werden, dass ein Haftungsrisiko betreffend die vom Architekturbüro XY zugeteilten Projekte auch im Hinblick auf die fehlende Abgeltung eines solchen Risikos im Wege erhöhter Stundensätze, in der Praxis nicht gegeben sei. Es liege zwar eine Betriebsunterbrechungsversicherung vor, diese sei aber offensichtlich aufgrund des Fehlens einer Arbeitslosenversicherung erforderlich gewesen. Die Berufungswerberin habe an einzelnen Architekturprojekten und -wettbewerben teilgenommen und auch einzelne

Fremdaufträge angenommen. Im Berufszeitraum seien aber keine Einkünfte aus solchen Fremdaufträgen erzielt worden. Insgesamt komme daher der selbständig ausgeübten Tätigkeit gegenüber dem Umstand, dass die Berufungswerberin nach wie vor weitgehend von ihrem Dienst- bzw. Auftraggeber, dem Architekturbüro XY, wirtschaftlich abhängig und auch in dessen betrieblichen Organismus eingegliedert sei, nachrangige Bedeutung zu. Darüber hinaus seien im Berufszeitraum keine Einkünfte aus unmittelbar von Dritten akquirierten Aufträgen erzielt worden, welche für sich genommen einer allfälligen eigenständigen steuerlichen Beurteilung zugänglich wären.

Die in Rede stehenden Einkünfte könnten aber auch deshalb nicht unter Artikel 14 DBA-Liechtenstein subsumiert werden, weil die Berufungswerberin keine Befugnis zur Ausübung des Architektenberufes in Liechtenstein habe. Die Einkünfte wären daher allenfalls als solche aus Gewerbebetrieb im Sinne des Artikel 7 DBA-Liechtenstein zu werten. Überdies habe die Berufungswerberin trotz Aufforderung seitens des Finanzamtes nicht im Einzelnen nachweisen können, wo die gegenständliche Tätigkeit jeweils ausgeübt worden sei, sodass im Falle der Anwendung des Artikels 14 DBA-Liechtenstein eine Zurechnung zu einer festen Einrichtung in Liechtenstein nicht möglich wäre.

Mit Schreiben vom 30. September 2008 stellte die Berufungswerberin den Antrag auf Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Am 15. April 2011 fand ein Erörterungsgespräch vor dem Unabhängigen Finanzsenat statt, bei dem die Berufungswerberin im Wesentlichen folgende Aussagen traf (hinsichtlich des vollständigen Verlaufs dieses Gespräch wird auf die darüber verfasste Niederschrift verwiesen):

Sie habe schon im Jahr 2005 Aufträge von anderen Auftraggebern als XY erhalten. So habe sie etwa das Bauprojekt „Star Commercial Office Block“ in Kenya bekommen. Weiters sei sie für „architecture and urban design“ tätig gewesen. Honorarnoten habe sie deshalb keine gestellt, weil sich diese Projekte immer über Jahre hinweg zögen und Honorarnoten immer erst nach Abschluss eines Projektes gelegt würden. Sie habe zwischen Oktober und Dezember 2005 aber auch weiter für XY gearbeitet, und zwar für Projekte „Gauger Areal“ und „Bourquin Areal“ in Zürich. Beim „Gauger Areal“ habe es sich um eine Wohnsiedlung mit 14 Mehrfamilienhäusern, beim „Bourquin Areal“ um ein Hochhaus mit Wohnungen und Büroräumen gehandelt. Sie habe ihre Arbeiten für XY nach geleisteten Stunden zu einem fixen Stundensatz und zusammengefasst für jeweils einen Kalendermonat abgerechnet. Diese Form der Abrechnung habe ihr ein gewisses Maß an Sicherheit verschafft. Den Mietvertrag über den Arbeitsplatz im Büro von XY habe sie geschlossen, um nicht eigens ein neues Büro suchen und eine eigene Infrastruktur anschaffen zu müssen. Beim Büro von XY handle es sich um ein Großraumbüro mit durch Trennwände abgesonderten Arbeitsplätzen. Ob auch andere

Mitarbeiter bei XY derartige Mietverträge abgeschlossen hätten, wisse sie nicht. In Liechtenstein habe sie die behördliche Bewilligung als Hochbauzeichnerin, weil sie eine der Voraussetzungen für die Bewilligung als Architekt, nämlich eine zweijährige Berufspraxis, noch nicht gehabt habe. Hochbauzeichner seien im technisch-zeichnerischen Bereich, Architekten mehr im künstlerischen Bereich tätig. Es gebe auch in Österreich Architekten, die keine Ziviltechnikerprüfung hätten und dennoch als Architekten arbeiteten. Auch in Liechtenstein arbeite sie als Baukünstlerin, sie habe ja Architektur studiert und von ungefähr komme niemand zu XY. Auch nach 2005 habe sie für XY gearbeitet, einen schriftlichen Werkvertrag gebe es aber nicht. Sie könne Aufträge von XY auch ablehnen und habe auch schon welche abgelehnt. Es gebe keine fixen Arbeitszeiten und keine Anwesenheitspflicht, jeder könne selbst entscheiden, wann er komme. Besprechungen gebe es je nach Projekten, sie arbeite aber immer nur mit dem Geschäftsführer und nicht mit anderen Kollegen zusammen, auch wenn mehrere Mitarbeiter in ein Projekt involviert seien. Die Aufgabenzuteilung nehme der Geschäftsführer vor. Der komme zu ihr und sage zB, hier ist ein Grundstück, mache einen Vorschlag, wie das mit möglichst vielen Wohnungen bebaut werden kann. Sie mache dann einen Entwurf anhand der Bauvorschriften. Dieser gelange dann über den Geschäftsführer zu Y. Wenn der sage, das passe ihm nicht, müsse sie eben einen neuen Entwurf erstellen. Sie kenne aber den Geschmack von Y und wisse ungefähr, was erwartet werde. Im Oktober 2005 habe sie mit der Arbeit am Projekt „Bourquin“ in Zürich, eine Wohnanlage mit vier Gebäuden, begonnen. Sie habe da den Vorentwurf, den Entwurf und die Ausführungsplanung gemacht. Sie könne sich in ihrer Arbeit auch vertreten lassen. Die Entwürfe mache aber immer sie. Sie arbeite bei Projekten nie vor Ort, sondern immer im Büro in Liechtenstein, wo sie die Entwürfe mache. Seit 2002 habe sie auch eine Homepage mit der Adresse www..

Am 18. April 2011 forderte der Unabhängige Finanzsenat die Berufungswerberin auf, die von Oktober bis Dezember 2005 sowie im Jahr 2006 gestellten Honorarnoten an XY sowie die Jahresrechnung (Einnahmen-Ausgaben-Rechnung) für das Jahr 2006 vorzulegen. Dieser Aufforderung kam die Berufungswerberin am 2. Mai 2011 nach.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Steuerfreiheit gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 sind Einkünfte, die Arbeitnehmer inländischer Betriebe für eine begünstigte Auslandstätigkeit von ihren Arbeitgebern beziehen, steuerfrei, wenn die Auslandstätigkeit jeweils ununterbrochen über den Zeitraum von einem Monat hinausgeht.

Inländische Betriebe sind Betriebe von inländischen Arbeitgebern oder inländische Betriebsstätten von im Ausland ansässigen Arbeitgebern (§ 3 Abs. 1 Z 10 lit. a EStG 1988).

Begünstigte Auslandstätigkeiten sind die Bauausführung, Montage, Montageüberwachung, Inbetriebnahme, Instandsetzung und Wartung von Anlagen, die Personalgestellung anlässlich der Errichtung von Anlagen durch andere inländische Betriebe sowie die Planung, Beratung und Schulung, soweit sich alle diese Tätigkeiten auf die Errichtung von Anlagen im Ausland beziehen, weiters das Aufsuchen und die Gewinnung von Bodenschätzen im Ausland (§ 3 Abs. 1 Z 10 lit. b EStG 1988).

Laut Einkommensteuergesetz 1988 steht die Steuerfreiheit für begünstigte Auslandstätigkeiten somit nur Arbeitnehmern zu, die bei inländischen Betrieben beschäftigt sind.

Bereits in mehreren Entscheidungen hat der Unabhängige Finanzsenat aber die Rechtsauffassung vertreten, dass die Einschränkung der Steuerfreiheit gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 auf Arbeitnehmer inländischer Betriebe gegen die Grundfreiheit der Arbeitnehmerfreizügigkeit, wie sie im EU/EWR-Raum (Art 39 EGV; Art. 28 EWR-Vertrag) gewährleistet ist, verstoße und die Steuerfreiheit für Auslandsmontagetätigkeiten daher grundsätzlich auch (unbeschränkt steuerpflichtigen) Arbeitnehmern, die bei im Gemeinschaftsgebiet bzw. EWR-Gebiet ansässigen Arbeitgebern beschäftigt seien, zustehe (vgl. zB UFS 5.10.2005, RV/0016-F/04; UFS 16.8.2006, RV/0252-F/05).

Dass die Einschränkung der Steuerbefreiung für begünstigte Auslandstätigkeiten auf Arbeitnehmer inländischer Betriebe gemeinschaftswidrig ist, haben zwischenzeitig auch der Verwaltungsgerichtshof (VwGH 22. 3. 2010, Beschluss A 2010/0012) und der Verfassungsgerichtshof (VfGH 30.9.2010, G 30/10-6 u.a.) bestätigt.

Die Berufungswerberin war im Jahr 2005 bei einem im Fürstentum Liechtenstein ansässigen Arbeitgeber beschäftigt. Liechtenstein ist seit 1.1.1995 Mitglied des Europäischen Wirtschaftsraumes (EWR), die Grundfreiheit der Arbeitnehmerfreizügigkeit gilt aufgrund des Art. 28 EWR-Vertrag daher auch gegenüber Liechtenstein. Dass die Berufungswerberin bei einem in Liechtenstein ansässigen Arbeitgeber beschäftigt war, schadet der Anwendung der Steuerbefreiung des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 somit nicht.

Auch die übrigen gesetzlichen Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Steuerfreiheit liegen im Berufungsfall vor: Die Berufungswerberin hat mittels geeigneter Unterlagen nachgewiesen, dass sie in der Zeit vom 10. Februar 2005 bis zum 15. Juli 2005 ohne Unterbrechung in China im Zusammenhang mit der Errichtung der Siedlung „Shangdi Moma“ , bestehend aus neunzehn Wohntürmen und einem Bürogebäude, beschäftigt war. Laut

Bestätigung der Leiterin des Büros von XY in Beijing vom 25. September 2008 war es die Aufgabe der Berufungswerberin *„als Projektleiterin das Projekt mit zu planen und mit zu entwickeln. Sie war gleichzeitig die Planungs- und Baukoordinatorin zwischen unserem Büro und dem Bauherren, der lokalen Bauengineering Firma BCE und der Baustelle. Sie war während ihres durchgehenden Aufenthaltes von Mitte Februar bis Mitte Juli bei uns in Beijing an der gesamten Planung dieses Projektes beteiligt und hat als unsere Repräsentatorin an allen Sitzungen bzw. Besprechungen mit Bauherren und Fachplanern teilgenommen“*.

Diese Tätigkeit war als begünstigte Bauausführung iSd § 3 Abs. 1 Z 10 lit. a EStG 1988 zu werten. Denn unter Bauausführung sind alle Maßnahmen zu verstehen, die mit der Errichtung oder Erweiterung von Bauwerken im Zusammenhang stehen. Dass mit der Errichtung ein lokales Bauunternehmen beschäftigt war, schadet dem nicht (vgl. *Jakom/Laudacher* EStG, 2010, § 3 Rz 34). Auch ist diese begünstigte Auslandstätigkeit ununterbrochen über den Zeitraum von einem Monat hinausgegangen.

Die auf diese Auslandstätigkeit entfallenden Einkünfte des Jahres 2005 waren daher steuerfrei zu belassen.

Der Berufung war daher in diesem Punkt stattzugeben.

2. Steuerliche Beurteilung der Tätigkeit ab 1. Oktober 2005

Einkünfte aus unselbständiger Arbeit?

Strittig ist in diesem Punkt zunächst, ob die ab Oktober 2005 von der Berufungswerberin erzielten Einkünfte als Einkünfte aus selbständiger Arbeit oder weiterhin als Einkünfte aus unselbständiger Arbeit einzustufen waren.

Da die Berufungswerberin im fraglichen Zeitraum (Oktober bis Dezember 2005) ausschließlich Einkünfte aus ihrer Tätigkeit für XY bezogen hat, sind im Berufungsfall auch nur diese Einkünfte relevant und ist deshalb auch nur die Tätigkeit der Berufungswerberin für XY danach zu beurteilen, ob diese selbständig oder unselbständig ausgeübt wurde.

Der Beruf eines Architekten kann betrieblich ausgeübt und je nach den Umständen zu Einkünften aus Gewerbebetrieb oder selbständiger Arbeit führen, er kann aber auch im Rahmen eines Dienstverhältnisses verrichtet und zu Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit führen.

Ein Dienstverhältnis liegt gemäß § 47 Abs. 2 EStG 1988 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.

Der Begriff des Dienstverhältnisses iS des § 47 Abs. 2 EStG 1988 ist ein eigenständiger Begriff des Steuerrechts, er deckt sich weder mit dem Arbeitsrecht noch mit dem Sozialversicherungsrecht (vgl. *Doralt*, EStG⁶, § 47 Rz 14). Neben den Kriterien der Legaldefinition des § 47 EStG 1988, der Weisungsgebundenheit und der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers, sind von der Rechtsprechung des VwGH weitere Kriterien aufgezeigt worden, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen, und zwar insbesondere das Fehlen eines für eine selbständige Tätigkeit entscheidenden Unternehmerrisikos und das Fehlen einer Vertretungsbefugnis (vgl. zB VwGH 17.5.1989, 85/13/0110).

Entscheidend bei der Beurteilung, ob eine selbständige oder eine nichtselbständige Tätigkeit vorliegt, ist das Gesamtbild der Tätigkeit (*Doralt*, EStG⁶, § 47 Rz 26).

In diesem Sinne wurde erwogen:

a. Weisungsgebundenheit:

Unter Weisungsgebundenheit ist die Unterordnung unter den Willen des Arbeitgebers zu verstehen. Ein sachliches Weisungsrecht schadet der Annahme einer selbständigen Tätigkeit allerdings nicht, weil auch ein Werkunternehmer die Weisungen des Auftraggebers bezüglich der Tätigkeit einzuhalten hat, ohne dadurch seine Selbständigkeit zu verlieren (*Doralt*, EStG⁶, § 47 Rz 35).

Für ein Dienstverhältnis spricht aber ein persönliches Weisungsrecht. Die persönlichen Weisungen sind auf den zweckmäßigen Einsatz der Arbeitskraft gerichtet und charakteristisch dafür, dass der Arbeitnehmer seine Arbeitskraft schuldet. Ein persönliches Weisungsrecht ist durch weitgehende Unterordnung gekennzeichnet und führt zu einer weitreichenden Ausschaltung der eigenen Bestimmungsfreiheit, ein persönliches Weisungsrecht beschränkt die Entschlussfreiheit über die ausdrücklich übernommenen Vertragspflichten hinaus (VwGH 13.9.1988, 88/14/0089; VwGH 24.1.1962, 1154/60; *Doralt*, EStG⁶, § 47 Rz 37).

Laut vorliegendem Sachverhalt bekommt die Berufungswerberin die jeweiligen Arbeiten vom Geschäftsführer des Vaduzer Büros zugewiesen. Ihre Entwürfe muss sie mit Y absprechen. Wenn diesem ein Entwurf nicht gefällt, muss sie einen neuen machen. In ihren Entwürfen antizipiert sie aber bereits den Architekturstil von Y. Damit ist eine sachliche Weisungsgebundenheit der Berufungswerberin zu bejahen. Eine sachliche Weisungsgebundenheit schadet der Annahme einer selbständig ausgeübten Tätigkeit aber nicht. Dass sich die Berufungswerberin derart unterordnen muss, dass von einer persönlichen

Weisungsgebundenheit gesprochen werden kann, ist dem Sachverhalt aber nicht zu entnehmen. Aus der Tatsache, dass die Berufungswerberin bereits seit dem Jahr 2004 bis September 2005 bei XY im Rahmen eines Dienstverhältnisses beschäftigt war, kann nach Meinung des Unabhängigen Finanzsenates nicht geschlossen werden, dass eine persönliche Weisungsunterworfenheit vorliegt, zumal auch bei im Rahmen von Dienstverträgen erbrachten höher qualifizierten Leistungen, bei denen der geistigen Schaffenskraft und Kreativität des Arbeitnehmers besondere Bedeutung zukommt (z.B. leitende Angestellte), die Weisungsgebundenheit in Bezug auf Art und Inhalt der ausgeübten Tätigkeit häufig in den Hintergrund tritt (vgl. VwGH 17.5.1989, 85/13/0110).

b. Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers:

In den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers ist ein Arbeitnehmer insbesondere dann eingegliedert, wenn der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer den Arbeitsplatz und die Arbeitsmittel zur Verfügung stellt. Zu berücksichtigen sind ferner das zeitliche Ausmaß der Tätigkeit wie die Verpflichtung zur Einhaltung bestimmter Arbeitsstunden (vgl. *Doralt*, EStG⁶, § 47 Rz 44).

Die Berufungswerberin hat ihren Arbeitsplatz im Vaduzer Büro von XY und kann aufgrund des Mietvertrages auch die Infrastruktur des Büros mitbenutzen. Sie ist daher in den geschäftlichen Organismus des Auftraggebers eingegliedert. Allerdings ist es für einen Dienstvertrag kennzeichnend, dass der Arbeitgeber den Arbeitsplatz und die Arbeitsmittel dem Arbeitnehmer unentgeltlich zur Verfügung stellt, nicht aber, dass er diese an den Arbeitnehmer vermietet. Hinsichtlich Arbeitszeit und Arbeitsumfang ist dem Sachverhalt nicht mehr zu entnehmen, als dass die Berufungswerberin die erhaltenen Aufträge in der ausbedungenen Zeit und im erforderlichen Umfang zu erledigen und dabei auch entsprechende vorgegebene Termine wahrzunehmen hat. Eine solche projektabhängige Einbindung in den geschäftlichen Organismus schadet der Annahme einer selbständig ausgeübten Arbeit aber nicht, kann doch auch eine selbständig ausgeübte Tätigkeit eine verhältnismäßig starke organisatorische Eingliederung erforderlich machen kann (z.B. reproduzierende Künstler oder Vortragende, die sich sowohl zeitlich als auch räumlich an ein vom Veranstalter vorgegebenes Programm halten müssen; vgl. VwGH 17.5.1989, 85/13/0110).

c. Unternehmerrisiko

Das Unternehmerrisiko besteht nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes darin, dass der Steuerpflichtige die Höhe seiner Einnahmen beeinflussen und die Ausgaben selbst bestimmen kann. Diese Möglichkeit wird nicht schon dadurch beseitigt, dass der Leistungserbringer nach einem bestimmten Tarif oder einem bestimmten Stundensatz honoriert wird, wie dies bei vielen Freiberuflern, aber auch bei Gewerbetreibenden der Fall ist.

Das Unternehmerrisiko kommt nämlich auch darin zum Ausdruck, dass der Leistungserbringer die Möglichkeit hat, im Rahmen seiner Tätigkeit Aufträge anzunehmen oder abzulehnen und solcherart den Umfang seines Tätigwerdens bzw. dessen wirtschaftlichen Erfolg selbst zu bestimmen (vgl. VwGH 17.5.1989, 85/13/0110; VwGH 9.7.1997, 95/13/0289).

Die Berufungswerberin hat ab Oktober 2005 für jeden Kalendermonat Honorarnoten an XY gelegt, worin sie ihre Arbeit unter Angabe des jeweiligen Projektes nach Stunden und mit einem fixen Stundensatz in Höhe von 30,84 € abgerechnet hat. Die in den einzelnen Monaten verrechneten Stunden und damit auch die Honorarforderungen unterlagen in den einzelnen Monaten beträchtlichen Schwankungen. So wurde für den Oktober 2005 eine Honorarforderung in Höhe von 4.752,44 € bei 144 Stunden, für den November eine Honorarforderung in Höhe von 6.411,64 € bei 207 Stunden und für den Dezember eine Honorarforderung in Höhe 3.947,52 € bei 128 Stunden gestellt. Große Schwankungen hinsichtlich der Honorarforderungen und abgerechneten Stunden sind auch im Jahre 2006 zu erkennen, wenn für den November 7.062,52 € bei 212,83 Stunden, für den August hingegen 2.395,87 € bei 72,20 Stunden (was allerdings durch den Betriebsurlaub von XY im August erklärbar ist) und für den Oktober 3.475,34 € bei 104,73 Stunden in Rechnung gestellt werden. Zudem ergibt sich aus den Honorarnoten des Jahres 2006, dass die Berufungswerberin in diesem Jahr außer an den Projekten „Gauger Areal“ und „Bourquin Areal“ auch noch an einigen weiteren Projekten (zB „Gstraße“, „Hg“, „Eteich“, „MPK Astraße“, „CS M3“) von XY gearbeitet bzw. neben großen Aufträgen auch kleinere Aufträge angenommen hat. Sie hat daher offensichtlich auch eine gewisse Auswahlmöglichkeit an Aufträgen gehabt. Angesichts dieser Auftragslage und den Schwankungen hinsichtlich der Arbeitsstunden und den Honorarforderungen ist es für den Unabhängigen Finanzsenat durchaus glaubhaft, dass die Berufungswerberin, wie sie immer wieder versichert hat, Aufträge auch ablehnen und damit die Höhe der Einnahmen beeinflussen konnte. Dass das Auftragsverhältnis zu XY unzweifelhaft das für die Berufungswerberin wirtschaftlich mit Abstand wichtigste ist und die Stundenabrechnung ihr die nötige wirtschaftliche Sicherheit gibt, wie sie während des Erörterungsgespräches angegeben hat, steht der Annahme einer selbständigen Tätigkeit nicht entgegen, kann doch selbst bei einer Tätigkeit für nur einen Auftraggeber die Selbständigkeit nicht ausgeschlossen werden (vgl. VwGH 11.11.1963, 1263/62). Für ein einnahmeseitiges Unternehmerrisiko spricht ferner, dass, wie sich aus den Honorarnoten ergibt, eine Bezahlung von Urlaubsgeld oder von Entgelt im Krankheitsfall nicht vorgesehen ist. Auch die mit ihrer Tätigkeit verbundenen Kosten hat die Berufungswerberin selbst zu tragen. Das Unternehmerwagnis ist damit zu bejahen.

d. Vertretungsbefugnis

Der Arbeitnehmer hat dem Arbeitgeber seine Leistung persönlich zu erbringen und kann sich nicht vertreten lassen (VwGH 27.10.1987, 87/14/0145). Besteht die Möglichkeit, sich bei der Arbeitsleistung einer Hilfskraft zu bedienen, spricht dies grundsätzlich für eine selbständige Tätigkeit (VwGH 25.1.1983, 82/14/0081). Es kann aber auch eine selbständige Tätigkeit eine unvertretbare Leistung sein, weil es dem Auftraggeber auch innerhalb eines Werkvertrages darauf ankommen kann, dass nur der Auftragnehmer und niemand sonst den Auftrag ausführt. Maßgeblich bei der Beurteilung, ob eine Vertretungsbefugnis besteht, ist nur, ob eine Vertretung möglich ist, nicht aber, ob eine Vertretung tatsächlich erfolgt (VwGH 13.9.1988, 88/14/0089).

Die Berufungswerberin hat in ihren Ausführungen angegeben, sich bei ihrer Tätigkeit vertreten lassen zu können. Sie behalte sich zwar die Ausführung der Entwürfe vor, andere Arbeiten lasse sie aber uU, wenn es die Auftragslage erfordere, von einer anderen Person vornehmen. Konkrete Beispiele für eine solche Vertretung, insbesondere im berufsrelevanten Zeitraum, hat die Berufungswerberin zwar nicht nennen können, doch ist damit weder ausgeschlossen, dass sie sich bei einzelnen Aufträgen tatsächlich einer Hilfsperson bedient hat noch dass grundsätzlich die Möglichkeit zu einer Vertretung bestanden hat. Zudem wird es bei hochqualifizierten Arbeiten, wie sie von Architekten ausgeführt werden, auch dem Auftraggeber wesentlich darauf ankommen, wer diese Arbeiten verrichtet.

Eine Beurteilung der Tätigkeit der Berufungswerberin anhand dieser Kriterien spricht somit überwiegend für deren Selbständigkeit. Insbesondere das Kriterium des Unternehmerrisikos ist zu bejahen, während die übrigen Kriterien zwar keine eindeutige Beurteilung zulassen, aber auch nicht gegen die Annahme der Selbständigkeit sprechen.

Die Selbständigkeit der Tätigkeit wird auch das Auftreten der Berufungswerberin nach Außen, insbesondere gegenüber den Behörden, bestätigt. So wurde ihr vom Amt für Volkswirtschaft eine Gewerbebewilligung erteilt und ist sie als Einzelfirma ins Öffentlichkeitsregister Liechtenstein eingetragen. Sie hat eine Betriebsunterbrechungsversicherung abgeschlossen und die Versicherungsbeiträge in die liechtensteinische Alters- und Hinterbliebenenversicherung auf der Basis des Jahreseinkommens für Selbständige einbezahlt. Ferner hat sie die Einkünfte bzw. Umsätze aus ihrer Tätigkeit zur Einkommen- und Mehrwertsteuer erklärt. Laut Bestätigung der Steuerverwaltung Liechtenstein vom 7. Mai 2008 ist die Berufungswerberin mit ihrem Vermögen und ihren Erwerbseinkünften aus ihrer selbständigen Tätigkeit seit dem 1. Oktober 2005 im Fürstentum Liechtenstein mit dem Betriebstättenergebnis beschränkt steuerpflichtig und auch die Honorarnoten an XY weisen ab dem Jahr 2006 Mehrwertsteuer aus. Dass der Vertragswillen der beteiligten Parteien, XY und die Berufungswerberin, von Beginn an auf die Beendigung des unselbständigen

Beschäftigungsverhältnisses gerichtet war, wird auch ohne schriftlichen Werkvertrag durch eine Mitteilung der vormaligen Arbeitgeberin der Berufungswerberin vom 20. Juli 2005 an das Finanzamt belegt, wonach die Berufungswerberin nach Ablauf der Probezeit ab Ende August 2005 eine Arbeit als Selbständige aufnehmen werde. Ein ernsthafter Hinweis darauf, dass die Umstellung der Tätigkeit nur zum Schein vorgenommen wurde, um daraus einen steuerlichen Vorteil zu gewinnen, wie das Finanzamt offensichtlich unterstellt, ist der Aktenlage jedenfalls nicht zu entnehmen. Bei einem derartigen Gesamtbild ist es auch nicht maßgeblich, dass die Berufungswerberin keine Haftpflichtversicherung abgeschlossen hat, zumal die von der Berufungswerberin für den Nichtabschluss einer derartigen Versicherung angegebenen Gründe nicht von der Hand zu weisen sind und auch bei einer Nichtversicherung eine Haftung ja nicht ausgeschlossen ist.

Die Tätigkeit der Berufungswerberin ab Oktober 2005 war somit als selbständige zu werten.

Einkünfte aus selbständiger Arbeit oder aus Gewerbebetrieb?

Als nächstes ist die Frage zu klären, welcher Einkunftsart die zwischen Oktober und Dezember 2005 erzielten Einkünfte der Berufungswerberin zuzurechnen sind, den Einkünften aus selbständiger Arbeit (§ 22 EStG 1988) oder den Einkünften aus Gewerbebetrieb (§ 23 EStG 1988).

Von Bedeutung ist diese Frage vor allem deshalb, weil nach dem Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Republik Österreich und dem Fürstentum Liechtenstein, BGBl 1971/24 (DBA-Liechtenstein) zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung bei Unternehmensgewinnen (Art. 7 DBA-Liechtenstein) die Anrechnungsmethode, bei Einkünften aus selbständiger Arbeit (Art. 14 DBA-Liechtenstein) hingegen die Befreiungsmethode vorgesehen ist.

Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind gemäß § 23 Abs. 1 EStG 1988 Einkünfte aus einer selbständigen, 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 selbständige Arbeit anzusehen ist.

Zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit zählen gemäß § 22 Abs. 1 EStG 1988 die Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit. Die freiberuflichen Einkünfte sind in § 22 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 abschließend aufgezählt. Dazu gehören gemäß § 22 Abs. 1 Z 1 lit. b erster Teilstich EStG 1988 auch die Einkünfte aus der Berufstätigkeit der staatlich befugten und beeideten Ziviltechniker oder aus einer unmittelbar ähnlichen Tätigkeit.

Die Berufstätigkeit der Ziviltechniker wurde mit dem Ziviltechnikergesetz, BGBl 1994/156, geregelt. Danach sind staatlich befugte und beeidete Ziviltechniker natürliche Personen, die auf ingenieurwissenschaftlichen oder naturwissenschaftlichen Fachgebieten aufgrund einer vom Bundesminister verliehenen Befugnis freiberuflich tätig sind. Ziviltechniker werden in Architekten und Ingenieurkonsulenten eingeteilt (§ 1 Ziviltechnikergesetz 1993).

Ziviltechniker sind, sofern bundesgesetzlich nicht eine besondere Berechtigung gefordert wird, auf dem gesamten, von ihrer Befugnis umfassten Fachgebiet zur Erbringung von planenden, prüfenden, überwachenden, beratenden, koordinierenden, mediativen und treuhänderischen Leistungen, insbesondere zur Vornahme von Messungen, zur Erstellung von Gutachten, zur berufsmäßigen Vertretung vor Behörden und Körperschaften öffentlichen Rechts, zur organisatorischen und kommerziellen Abwicklung von Projekten, ferner zur Übernahme von Gesamtplanungsaufträgen, sofern wichtige Teile der Arbeiten dem Fachgebiet des Ziviltechnikers zukommen, berechtigt (§ 4 Abs. 1 Ziviltechnikergesetz).

Auch ohne Vorliegen einer Ziviltechnikerbefugnis können freiberufliche Einkünfte gemäß § 22 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG 1988 vorliegen, sofern eine der Ziviltechnikertätigkeit unmittelbar ähnliche Tätigkeit vorliegt. Eine unmittelbare ziviltechnikerähnliche Tätigkeit muss nicht dem gesamten Tätigkeitsbereich eines Ziviltechnikers entsprechen, sondern den wesentlichen und typischen Teil der Tätigkeit umfassen, zu der Ziviltechniker aufgrund des Berufsrechts berechtigt sind (VwGH 27.5.1999, 97/15/0053). Entscheidend ist, ob das Tätigkeitsbild in seiner Gesamtheit mit dem Tätigkeitsbild der Ziviltechniker vergleichbar ist (VwGH 31.3.2000, 95/15/0066). Eine auch für Ziviltechniker übliche Spezialisierung ist daher unschädlich, wenn das Tätigkeitsbild in seiner Gesamtheit dem Tätigkeitsbild spezialisierter Ziviltechniker entspricht bzw. die Einschränkung selbst berufstypisch ist (VwGH 27.4.2000, 96/15/0172). Demgemäß kann auch die Einschränkung auf den Bereich der Planung im weitesten Sinn eine unmittelbare ziviltechnikerähnliche Tätigkeit begründen (VwGH 13.5.1992, 90/13/0293).

Für den Berufungsfall bedeutet dies:

Die Berufungswerberin hat an der Technischen Universität in Wien Architektur studiert und dieses Studium am 16. Oktober 2003 mit der Verleihung des akademischen Grades einer Diplom-Ingenieurin abgeschlossen. Die Ziviltechnikerprüfung hat sie nicht abgelegt und in Liechtenstein ist ihre Tätigkeit laut Gewerbebewilligung vom 22. September 2005 auf die einer Hochbauzeichnerin eingeschränkt. Aus letzterem Umstand schließt das Finanzamt, dass die in Rede stehenden Einkünfte nicht als selbständige, sondern als gewerbliche einzustufen sind.

Dieser Meinung folgt der Unabhängige Finanzsenat aus folgenden Gründen nicht: Maßgebend für die Beurteilung der Frage, ob eine einer Ziviltechnikertätigkeit unmittelbar ähnliche Tätigkeit vorliegt oder nicht, ist ausschließlich die tatsächlich ausgeübte Tätigkeit. Es ist daher

nicht entscheidend, ob eine Tätigkeit befugt oder unbefugt, erlaubt oder unerlaubt ausgeübt wird (VwGH 19.10.1979, 1442/76). Die Tatsache allein, dass die liechtensteinische Gewerbebewilligung der Berufungswerberin auf die Tätigkeit als Hochbauzeichnerin eingeschränkt war, erlaubt somit noch nicht die Annahme, es habe auch tatsächlich keine ziviltechnikerähnliche Tätigkeit vorgelegen. Entscheidend ist vielmehr, welche Tätigkeit die Berufungswerberin tatsächlich ausgeübt hat.

Ein Hochbauzeichner ist ein fachtechnischer Mitarbeiter von Architekten und Bauleitern im Planungssektor Hochbau. Er unterstützt den Architekten in der Erarbeitung von Planungsunterlagen wie Baueingaben, Werkpläne und Detailpläne, setzt die Skizzen der Architekten in technische Pläne um und hilft Architekten, gestalterische und technische Probleme zu lösen (vgl. dazu die Ausführungen zum Begriff „Bauzeichner“ in <http://de.wikipedia.org/wiki/Bauzeichner>). Die Einstufung der Tätigkeit eines Hochbauzeichners als freiberufliche könnte also dann fraglich sein, wenn diese ausschließlich oder überwiegend in der zeichnerischen Ausführung bereits vorgegebener Entwürfe besteht und keine für Architekten typische, insbesondere keine eigenkreative gestaltende oder planende Tätigkeit beinhaltet. Üben Architekten neben ihren für Architekten typischen Tätigkeiten (planenden, prüfenden, überwachenden, beratenden, koordinierenden, mediativen und treuhänderischen Tätigkeiten) auch hochbauzeichnerische Tätigkeiten aus, so schadet dies der Annahme einer freiberuflichen Tätigkeit aber nicht, gehört doch die Hochbauzeichnung auch zu den Aufgaben von Architekten, ohne welche diese keine durchführbaren, dh maßstabsgerechten Pläne vorlegen könnten.

Laut den Angaben der Berufungswerberin hat sie stets als Architektin gearbeitet, auch wenn ihre Bewilligung in Liechtenstein auf die Tätigkeit als Hochbauzeichnerin eingeschränkt war. Zwischen Oktober und Dezember 2005 war sie im Auftrag von XY mit zwei Projekten beschäftigt, dem Projekt „Gauger Areal Wohnbau“ und dem Projekt „Bourquin Areal“, beide in Zürich. Ihren Ausführungen zufolge war sie dabei mit der Erstellung des Vorentwurfs, des Entwurfs und der Ausführungsplanung befasst.

Im Akt befindlichen Unterlagen bestätigen diese Aussage:

Laut der Auftragsbestätigung vom 28. Oktober 2005 wird zB folgender Auftrag betreffend „CS Bourquin“ erteilt:

„Sehr geehrte Frau AB,

gemäß der letzten Besprechung vom 27. Oktober 2005 erteilen wir Ihnen den Auftrag für obgenanntes Projekt.

Folgende Arbeiten sind vorgesehen:

- 1. Sämtliche Grundlagen Städtebau, A 3 Format, in drei Exemplaren.*
- 2. Bebauungsstudie, Masterplan im Maßstab 1:1000, A 3 Format, in drei Exemplaren.*
- 3. Vorentwurf Bebauungsplan samt Tiefgarage: Grundrisse, Schnitte, Ansichten, alle Pläne im Maßstab 1:500, A3, Format in zwei Exemplaren.*

Die Grundlagen für Städtebau sind bis spätestens 30. Nov. 2005 abzugeben. Die Bebauungsstudie und der Masterplan bis 9. Jan. 2006. Vorentwurf für die Gebäude ist voraussichtlich bis 31. Mar. 2006.

Wir würden Sie bitten, die oben genannten Aufträge auch in PDF Format beizulegen."

Und in der Honorarnote 08/2007 vom 1. September 2007 wird die abgerechnete Tätigkeit beschrieben mit: „GA Wohnbau: Detailpläne anpassen“ und „M4 CS Bourquin Areal: Einreichungspläne“.

Diese Beispiele sprechen nach Meinung des Unabhängigen Finanzsenates dafür, dass die Berufungswerberin eigenkreativ planend und gestaltend tätig war und nicht nur bereits fertig vorliegende Entwürfe maßstabgerecht gezeichnet hat. Die Erstellung einer Bebauungsstudie, also einer Studie über eine mögliche Bebauung eines Grundstückes, oder eines Vorentwurfs für ein Gebäude sind ebenso wie die Erstellung von Detailplänen oder Einreichungsplänen Arbeiten eines Architekten und nicht eines Hochbauzeichners. Gegen die Annahme, dass die Berufungswerberin „lediglich“ die Tätigkeit einer Hochbauzeichnerin ausgeübt hat, spricht auch, dass sie ausgebildete Architektin ist, während für den Beruf des Hochbauzeichners die Ausbildung im Betrieb (Lehre) und in der Berufsschule erfolgt (vgl.

<http://de.wikipedia.org/wiki/Bauzeichner>). Denn es ist nicht davon auszugehen, dass ein Architekturbüro über Jahre hinweg eine Architektin ausschließlich für Hochbauzeichnungen verwendet und nicht für architektonische Arbeiten. Abgesehen davon hat die Berufungswerberin ja schon vor dem Oktober 2005 als Architektin für XY gearbeitet (dies ergibt sich aus der Arbeitsbeschreibung des damaligen Arbeitgebers betreffend ihre Tätigkeit in China, den Tätigkeitsnachweisen diese Tätigkeit betreffend und auch aus der Angabe ihrer Tätigkeit auf den Lohnausweisen 2004 als „Architektin“). Weshalb also sollte die Berufungswerberin nach der Umstellung im Oktober 2005 „nur noch“ als Hochbauzeichnerin gearbeitet haben, zumal größere Architekturbüros für Hochbauzeichnungen regelmäßig eigene Hochbauzeichner beschäftigen. Auch auf der Homepage von XY wird die Tätigkeit der Berufungswerberin als die einer Architektin und nicht einer Hochbauzeichnerin angegeben. Hat die Berufungswerberin auch hochbauzeichnerisch gearbeitet, so ist diese Tätigkeit in der übergeordneten architektonischen Tätigkeit aufgegangen und kann nicht zur, auch nur teilweisen, Qualifizierung dieser Tätigkeit als hochbauzeichnerische angesehen werden. Die Einschränkung der Berufsbewilligung auf die Tätigkeit als Hochbauzeichnerin kann auch in den von den Berufungswerberin angegebenen Gründen ihre Erklärung finden, einen Rückschluss auf ihre Qualifikation oder auf die von ihr tatsächlich ausgeübte Tätigkeit erlaubt sie unter den vorgenannten Umständen jedenfalls nicht.

Die Tätigkeit der Berufungswerberin war daher als freiberufliche und ihre Einkünfte als solche aus selbständiger Arbeit gemäß § 22 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG 1988 zu werten.

Einkünftezurechnung DBA-Liechtenstein

Zu klären ist ferner, welche Zuteilungsnorm zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung zur Anwendung gelangt, jene für Unternehmensgewinne (Art. 7 DBA-Liechtenstein) oder jene für selbständige Arbeit (Art. 14 DBA-Liechtenstein). Bei der Anwendung der Verteilungsnorm des Art. 7 DBA-Liechtenstein kommt gemäß Art. 23 Abs. 2 DBA-Liechtenstein die Anrechnungsmethode zum Zug, d.h. das Besteuerungsrecht steht Österreich zu, das aber die in Liechtenstein gezahlte Steuer anrechnen muss. Nach der Verteilungsnorm des Art. 14 DBA-Liechtenstein kommt es hingegen gemäß Art. 23 Abs. 1 DBA-Liechtenstein zur Befreiungsmethode, d.h. Österreich verliert das Besteuerungsrecht über die liechtensteinischen Einkünfte, darf aber bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen oder das übrige Vermögen den Steuersatz anwenden, der anzuwenden wäre, wenn die betreffenden Einkünfte oder das betreffende Vermögen nicht von der Besteuerung ausgenommen wären.

Für Einkünfte aus selbständiger Arbeit kommt die Zuteilungsregel des Art. 14 DBA-Liechtenstein zur Anwendung. Danach dürfen Einkünfte, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus einem freien Beruf oder aus sonstiger selbständiger Tätigkeit ähnlicher Art bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, dass die Person für die Ausübung ihrer Tätigkeit in dem anderen Vertragsstaat regelmäßig über eine feste Einrichtung verfügt. Verfügt sie über eine solche feste Einrichtung, so dürfen die Einkünfte in dem anderen Staat besteuert werden, jedoch nur insoweit, als sie dieser festen Einrichtung zugerechnet werden können.

Die Frage ist aber, ob die selbständige Arbeit im Sinne des § 22 EStG 1988 auch jener des Art. 14 DBA-Liechtenstein entspricht.

Gemäß Art. 14 Abs. 2 DBA-Liechtenstein 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.

Aufgrund der Bestimmung des Art. 3 Abs. 2 DBA-Liechtenstein sind die in Art. 14 DBA-Liechtenstein enthaltenen Begriffe nach innerstaatlichem Steuerrecht auszulegen. Daher wird der Anwendungsbereich des Art. 14 DBA-Liechtenstein einerseits durch § 22 Abs. Z 1 und Z 2 EStG 1988 eingegrenzt, andererseits aber, weil Art 14 Abs. 2 DBA-Liechtenstein lediglich eine demonstrative Aufzählung enthält, auch nicht enger als § 22 EStG 1988 auszulegen sein.

Bei der Interpretation des Art. 3 Abs. 2 DBA-Liechtenstein ist allerdings zu beachten, dass diese nicht dynamisch, sondern statisch zu erfolgen hat. Das bedeutet, dass der Rückgriff auf nationales Recht nach der Rechtslage vorzunehmen ist, wie sei im Zeitpunkt des Abschlusses

des DBA-Liechtenstein, das ist der 5.11.1969, gegolten hat (vgl. zB VwGH 27.8.1991, 90/14/0237; VwGH 20.9.2001, 2000/15/0116).

Eine Interpretation des Art. 14 Abs. 2 DBA-Liechtenstein unter Rückgriff eines statisch ausgelegten nationalen Rechts führt zum Ergebnis, dass die Tätigkeit der Berufungswerberin als freier Beruf im Sinne des Art. 14 Abs. 2 DBA-Liechtenstein zu werten ist. Denn bereits § 18 Abs. 1 Z 1 EStG 1967 zählte zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit die Einkünfte aus freien Berufen. Zu den freien Berufen gehörten u.a. der staatlich befugte und beeidete Ziviltechniker sowie ein diesem ähnlicher Beruf. Und bereits im Anwendungsbereich des EStG 1967 war es für die Beurteilung als freier Beruf nicht maßgeblich, ob jemand, der die Tätigkeit eines Ziviltechnikers ausübte, dafür auch die berufsrechtliche Autorisierung besaß (vgl. VwGH 30.11.1972, ZI 0160/70).

Der Umstand, dass die Berufungswerberin in Streitzeitraum in Österreich wie auch in Liechtenstein keine Bewilligung für die Ausübung des Architektenberufes innehatte, hinderte daher nicht, diese Tätigkeit als freiberufliche einzustufen. Die Zuteilung des Besteuerungsrechtes erfolgte daher gemäß Art. 14 DBA-Liechtenstein.

Betriebstättenzurechnung

Einkünfte aus selbständiger Arbeit im Sinne des Art. 14 DBA-Liechtenstein, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person im anderen Vertragsstaat bezieht, dürfen primär nur im Ansässigkeitsstaat besteuert werden. Nur insoweit diese Einkünfte einer festen Einrichtung im anderen Vertragsstaat zuzurechnen sind, steht das Besteuerungsrecht dem andern Vertragsstaat zu.

Der Begriff "feste Einrichtung" ist im Sinne der Betriebstättendefinition des Art. 5 DBA-Liechtenstein zu verstehen. Dies ergibt sich aus Z 4 des Altcommentars zu Art. 14 OECD-Musterabkommen folgt, wo festgestellt wird: *„Obwohl Artikel 7 und 14 auf denselben Grundsätzen beruhen, wurde es für richtig befunden, den Begriff der Betriebstätte nur den gewerblichen Tätigkeiten vorzubehalten. Deshalb wird der Ausdruck „feste Einrichtung“ verwendet. Nicht erforderlich war es, diesen Begriff zu definieren...“*, und ferner daraus, dass Art. 14 des OECD-Musterabkommens zwischenzeitig entfernt worden ist, weil sich dieser auf Grund der gleichgerichteten Einkünftezurechnungsgrundsätze in Art. 7 als überflüssig erwiesen hat (vgl. Philipp/Loukota/Jirousek, Internationales Steuerrecht, 1, Z 14, Tz 3 und 12).

Gemäß Art. 5 Abs. 1 DBA-Liechtenstein bedeutet der Ausdruck „Betriebstätte“ eine feste Geschäftseinrichtung, in der die Tätigkeit des Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird.

Es muss sich somit um eine örtliche Einrichtung (örtliches Element) handeln, die der Ausübung der Tätigkeit des Unternehmers dient (funktionales Element).

Die Berufungswerberin hat im Büro von XY in Vaduz mit Mietvertrag vom 16. August 2005 einen komplett eingerichteten und möblierten Arbeitsplatz (im beiliegenden Grundrissplan gelb eingezeichnet) inkl. Mitbenützung der EDV- und Telefonanlage, des Faxgerätes, des Kopiergerätes, des Internets, der WC-Anlage, des Konferenzzimmers, der Kochnische, des Personenlifts, der Parkplätze sowie des Schreibsekretariats um monatlich 1.275 sfr exkl. Mehrwertsteuer gemietet (Punkt 2. und 5. des Mietvertrages). Durch diesen Mietvertrag hat die Berufungswerberin eine Verfügungsmacht über einen bestimmten Arbeitsplatz erlangt, mit der sie andere von der Nutzung dieses Arbeitsplatzes ausschließen konnte. Es liegt daher eine örtliche Einrichtung vor und nicht nur eine Mitbenutzungsmöglichkeit an Räumen, welche für sich noch keine Betriebstätte begründen würde (vgl. auch VwGH 21.5.1997, 96/14/0084). Aufgrund der zur Nutzung mitüberlassenen Infrastruktur ist auch davon auszugehen, dass die Berufungswerberin einen wesentlichen Teil ihrer Tätigkeit an diesem Arbeitsplatz ausgeübt hat. Der Arbeitsplatz in Liechtenstein war daher als Betriebstätte im Sinne des Art. 5 DBA-Liechtenstein anzusehen.

Für die Einkünftezurechnung an die liechtensteinische Betriebstätte gelten die Bestimmungen des Artikel 7 DBA-Liechtenstein. Danach ist eine Analyse der in der Betriebstätte tatsächlich ausgeübten Funktionen vorzunehmen und der Betriebstättengewinn so zu ermitteln ist, als wäre die Betriebstätte ein eigenständiges Fremdunternehmen.

Nach dem vorliegenden Sachverhalt hat die Tätigkeit der Berufungswerberin in der Erstellung von städtebaulichen Grundlagen, Bebauungsstudien, Vorentwürfen, Detailplänen etc. bestanden. Da sie in Liechtenstein einen Arbeitsplatz samt Infrastruktur im Büro ihrer Auftraggeberin hatte und die eigentliche Arbeit in der Erstellung von Plänen bestanden hat, ist davon auszugehen, dass sie diese Tätigkeit auch in dieser Betriebstätte ausgeübt hat. Zwar ist es nicht glaubhaft, dass die Berufungswerberin nie vor Ort, sondern immer nur am Arbeitsplatz in Liechtenstein gearbeitet haben soll, ist doch für eine Planerstellung im vorgenannten Sinn auch die genaue Kenntnis des zu bebauenden Grundstückes und dessen Umgebung erforderlich. Dennoch besteht die wesentliche Tätigkeit in der Erstellung der Pläne und gehen allfällige auswärtige Tätigkeiten daher in dieser auf. Zu berücksichtigen ist ferner, dass die einzige im Berufungsfall (der nur den Zeitraum Oktober bis Dezember 2005 betrifft) relevante Auftraggeberin der Berufungswerberin XY war, sodass in diesem Fall auch die Kundenakquisition und die Kundenbesprechungen an der Betriebstätte in Liechtenstein stattgefunden haben und die wesentliche Wertschöpfungsfunktion somit in Liechtenstein gelegen hat. Da im Berufungsfall „nur“ die Einnahmen aus der Tätigkeit für XY zu beurteilen

waren, waren diese aufgrund obiger Ausführungen zur Gänze der liechtensteinischen Betriebsstätte zuzurechnen.

Das Besteuerungsrecht über die Einkünfte, die die Berufungswerberin von Oktober bis Dezember 2005 bezogen hat, steht daher gemäß Art. 14 Abs. 1 iVm Art. 23 Abs. 1 DBA-Liechtenstein Liechtenstein zu und war von der österreichischen Steuer auszunehmen.

Der Berufung war daher auch in diesem Punkt stattzugeben.

Zur Einkommensteuerberechnung wurde im Wesentlichen der Berechnung des steuerlichen Vertreters der Berufungswerberin gefolgt. Abgewichen wurde von dieser Berechnung insoweit, als nur jene ausländische (liechtensteinische) Steuer angerechnet wurde, die während der Steuerpflicht der Berufungswerberin in Österreich einbehalten wurde (das waren die Monate Jänner, Februar-zu 50%, August und September 2005) und zur Berechnung des Durchschnittssteuersatzes neben dem Einkommen sowohl die steuerfreien Einkünfte nach § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 als auch die selbständigen Einkünfte des Jahres 2005 (zusammen 31.208,31 €) herangezogen wurden.

Feldkirch, am 6. September 2011