



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Adr, vertreten durch Achammer Mennel Welte Achammer Kaufmann Rechtsanwälte GmbH, 6800 Feldkirch, Schlossgraben 10, vom 22. August 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch vom 20. Juli 2006 und vom 10. November 2006 betreffend Einkommensteuer für den Zeitraum 2002 bis 2004 entschieden:

- 1)** Den Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide für 2002 und 2003 wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den am Ende der folgenden Entscheidungsgründe als Beilagen angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen, die einen Bestandteil dieses Bescheidspruches bilden.

- 2)** Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für 2004 wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber erklärte für die Jahre **2002 bis 2004** steuerliche Gewinne, die er entweder als solche aus Gewerbebetrieb oder als solche aus selbständiger Arbeit bezeichnete. Als Betriebsgegenstand gab er Wirtschaftsberatung an. Betreffend die Jahre **2001 bis 2003** wurde eine abgabenbehördliche Prüfung durchgeführt.

Gegen die in der Folge erlassenen Einkommensteuerbescheide für 2002 und 2003 wurde Berufung eingelegt, ebenso wie später gegen den Einkommensteuerbescheid für 2004 (Anm.: das Streitjahr 2004 war von der abgabenbehördlichen Prüfung nicht umfasst).

Die Berufung (**2002 und 2003**) enthielt nachstehende Anfechtungspunkte:

- Nichtvorliegen von Einkünften aus Gewerbebetrieb, keine selbständige Tätigkeit, Unternehmerwagnis allein bei c,Vaduz, bzw. EC-Anstalt, Vaduz, völliges Fehlen einer Steuerbarkeit der Einkünfte des Berufungswerbers,
- Falls dennoch Annahme eines Gewerbebetriebes, wären die geltend gemachten Betriebsausgaben zu berücksichtigen gewesen,
- Einkünfte aus Kapitalvermögen: für die Annahme solcher bestehe keinerlei Anhaltspunkt,
- Antrag: Festsetzung der Einkommensteuer mit Null.

Die Berufung betreffend das Streitjahr **2004**, die in der Folge ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung direkt dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde II. Instanz zur Entscheidung vorgelegt wurde, enthielt folgende Ausführungen:

- Keine Steuerpflicht in Österreich ab 1.10. 2004, da ab diesem Datum Wohnsitzverlegung nach der Schweiz, Steuerpflicht in der Schweiz,
- In Österreich relevante Einkünfte aus 2004 beliefen sich auf Null, nicht wie im angefochtenen Bescheid in Ansatz gebracht 5.528 €,
- Die in Ansatz gebrachten Einkünfte bezogenen sich wohl ausschließlich auf den Zeitraum 1.10. bis 31.12.2004,
- Zum Beweis wurde die Einvernahme des Berufungswerbers im Berufungsverfahren angeboten.

(Anm.: Die im angefochtenen Bescheid für 2004 festgesetzte Einkommensteuer beträgt 0,00 €).

In der die **Jahre 2002 und 2003** betreffenden, teilweise stattgebenden, Berufungsvorentscheidung wurde seitens der Abgabenbehörde I. Instanz begründend ausgeführt:

Der Berufungswerber habe für das Vaduzer Unternehmen c Kundenvermittlungen auf Provisionsbasis durchgeführt. Am 23.7.2002 habe er gemeinsam mit PE die Firma EC gegründet, die in den Bereichen Organisationsentwicklung sowie Beratung in Vertrieb und Marketing tätig sei. Kosten und Erträge seien zwischen den Partnern im Verhältnis 50:50 geteilt worden. Die Honorarverrechnung sei ausschließlich über die gegenüber den Kunden im Auftragsverhältnis stehenden Firma EC erfolgt. Der Berufungswerber habe an die EC und die c Honorarnoten gestellt ("Honorarnote für Beratungs- und Akquisitionsleistungen im Zusammenhang mit dem Kundenprojekt...."). Seinen Gewinn habe er durch Einnahmen-Ausgabenrechnung ermittelt und als "Einkünfte aus Gewerbebetrieb" deklariert. Als

Rechnungsaussteller sei der Berufungswerber mit seiner Adresse in G, Vorarlberg, aufgeschienen. Hinsichtlich Zahlungsmodalitäten habe er ein Konto bei der Raiffeisenbank F/S namhaft gemacht.

Aus dem Berufungsvorbringen könne nicht erkannt werden, warum das **Unternehmerwagnis** ausschließlich bei den Firmen c und EC, nicht aber beim Berufungswerber selbst gelegen sei. Wie aus den von ihm gestellten Rechnungen hervorgehe, habe er seine Betriebstätigkeit an der Wohnadresse in G ausgeübt und dort offenbar eigene Arbeitsmittel wie PC, Drucker etc. verwendet. Daraus lasse sich erschließen, dass er seine Tätigkeit weitgehend ohne organisatorische Eingliederung in einen Betrieb und ohne Weisungsgebundenheit ausgeübt habe. Dies spreche für die Tragung des für die Selbständigkeit geforderten Unternehmerwagnisses. Insgesamt sei nicht nachvollziehbar, weshalb plötzlich, nach Abwicklung der abgabenbehördlichen Prüfung, die Einnahmen aus der Beratungs- und Akquisitionstätigkeit keine gewerblichen Einkünfte mehr darstellen sollten.

Hinsichtlich nicht näher dokumentierter Eingänge auf dem bei der Raiffeisenbank unterhaltenen Konto – trotz mehrfacher Aufforderung im abgabenbehördlichen Prüfungs- wie auch im I.-instanzlichen Rechtsmittelverfahren habe der Berufungswerber hiezu keine Einzelbelege eingereicht – sei zu Recht eine Schätzung erfolgt, die in Höhe der **ungeklärten Bankeingänge** Einkünfte aus Gewerbebetrieb festsetzte.

Weiters sei in Bezug auf als Betriebsausgaben geltend gemachte **Honorare an Dritte** der Nachweis nichteglückt. Die eingereichten Rechnungen, gestellt von einer CLT Ltd, Sri Lanka, wiesen Ergänzungen mit Schreibmaschine wie auch händisch auf, trügen die selbe Rechnungsnummer, entbehrten eines Firmenstempels und letztlich – daraus folgend – der Glaubhaftigkeit. Sie seien auch nicht, wie zugesagt, durch Korrespondenz und Reisebelege ergänzt worden.

Soweit die Berufungen sich auf **Kilometer- und Taggelder bzw. Einkünfte aus Kapitalvermögen** bezogen, gab die Abgabenbehörde I. Instanz dem Berufungsbegehr statt.

Der Berufungswerber stellte einen Antrag auf Entscheidung über seine Berufungen durch die Abgabenbehörde II. Instanz. Er brachte vor:

- Das Unternehmerwagnis sei entgegen den Ausführungen der Erstbehörde nicht bei ihm, sondern bei der EC und bei der c gelegen, weshalb er keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt habe,
- Hinsichtlich der Bareinlagen von 23.833,67 € im Jahr 2002 und 9.000 € im Jahr 2003 lägen keine Einkünfte im Sinne des Einkommensteuergesetzes vor, weshalb eine

Schätzungsbefugnis nicht bestehe. Es sei wohl Sache der Berufungsinstanz, den Berufungswerber, der seine Mitwirkungspflicht durchaus beachtet habe, aufzufordern, Bescheinigungsmittel beizubringen,

- Was "Honorare an Dritte" angehe, so ergäben sich keinerlei Anhaltspunkte, die an der Richtigkeit der Rechnungen Zweifel aufkommen ließen,
- Die Ausführungen zu den Posten "Kilometer- und Taggelder" seien nicht schlüssig, sehr wohl habe der Berufungswerber diese verausgabt (**Anm.: im Zuge der teilweise stattgebenden Berufungsvorentscheidung wurden diese Positionen von der Abgabenbehörde I. Instanz anerkannt!**),
- Im Übrigen werde auf die bisherigen Ausführungen verwiesen.

Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid **2004** wurde der Abgabenbehörde II. Instanz nach Durchführung ergänzender Ermittlungen direkt zur Entscheidung vorgelegt. Die beigeschlossene Stellungnahme der Abgabenbehörde I. Instanz enthält folgende Informationen (zugunsten einer besseren Lesbarkeit wird auf die Konjunktivform verzichtet):

Laut Melderegisterauskunft war der Berufungswerber von 18.12.1998 bis 8.11.2004 durchgehend in G, Hstr, Vorarlberg, gemeldet. Die Anmietung der in der Schweiz, AdrCH, gelegenen und laut Vorbringen ab Oktober 2004 bezogenen Wohnung ist durch die Firma EC erfolgt. Zwischen der EC und dem Berufungswerber ist ein mündlicher Untermietvertrag abgeschlossen worden. Belege über Miet- und Betriebskostenzahlungen sind mit der Begründung, dass der Zahlungsfluss zwischen zwei ausländischen Vertragspartnern stattgefunden hat, nicht vorgelegt worden. Eine Bestätigung des Schweizer Zollamtes über die Anmeldung des Übersiedlungsgutes bzw. eine Quittung über bezahlte Einfuhrumsatzsteuer ist nicht nachgereicht worden, da in G kein Übersiedlungsgut vorhanden war. Auch ein Nachweis über die Anmeldung von Rundfunk, Telefon und TV in der Schweiz wurde nicht erbracht, da zum einen ausländische Rechtspersonen betroffen sind, zum anderen ein privates Telefon seit Jahren ausschließlich bei Schweizer- und Liechtensteiner Telefongesellschaften existiert. In Österreich hat es niemals Telefon- oder Rundfunkanschlüsse gegeben. Es wurde eine Aufenthaltsbewilligung für die ganze Schweiz mit Gültigkeit bis 31. August 2006 eingereicht. Sie enthielt die Angabe, keine Berechtigung zur Ausübung einer Erwerbstätigkeit zu umfassen. Als Einreisedatum schien der 1. September 2004 auf. Ein Nachweis über die Meldung des Wohnsitzwechsels an Versicherungen, Bausparkasse, Post und Banken wurde – da keine Rechtsbeziehungen vorhanden – nicht eingereicht. Die Hinterlegung des Führerscheins bei der zuständigen BH ist aus Unkenntnis nicht erfolgt. Der Berufungswerber hat in Österreich kein KFZ gehabt bzw. ein ausländisches Firmenfahrzeug mit liechtensteinischem Kennzeichen und Zulassung genutzt.

Für die Jahre 2004, 2005 und 2006 wurden Steuerbescheide der Schweizer Gemeinde B vorgelegt. In Österreich hat es im Streitjahr 2004 eine Übernachtungsmöglichkeit gegeben. Die Zahl der Übernachtungen in G, Hstr hat weniger als 90 Tage betragen. Die Übernachtungen waren privater Natur. In Österreich gibt es weder kulturelle, noch religiöse, noch politische Kontakte, außerdem keine Vereinsmitgliedschaften und keine gesellschaftlichen Beziehungen. Auch Verbindungen verwandtschaftlicher Art existieren seit dem Ableben der Eltern und Geschwister nicht. Hobbys werden in Österreich nicht wahrgenommen. Die gesellschaftlichen und persönlichen Beziehungen gibt es aber seit Jahren in der Schweiz. Hinsichtlich der Verbringung des Lebensabends kann keine verbindliche Aussage getroffen werden. Der Berufungswerber ist verheiratet und Vater eines Kindes. Die Gattin ist seit Jahren in Österreich wohnhaft und nichtselbständig erwerbstätig. Aus Gründen der Vertraulichkeit kann über die getrennt geführten Haushalte und die nicht realisierte Scheidung nichts ausgesagt werden. Eine Scheidung ist nicht beabsichtigt. Der 1974 geborene Sohn M ist seit Jahren als selbständiger Unternehmer in Liechtenstein tätig, dort verheiratet und wohnhaft. Persönliches Vermögen existiert weder in Österreich, noch im Ausland.

Am 30.1.2006 wurde vor der Abgabenbehörde I. Instanz im Rahmen einer Einvernahme eine Niederschrift mit dem Berufungswerber aufgenommen (sinngemäße Wiedergabe in direkter Rede):

Ich hatte meinen Wohnsitz ab dem Jahr 1999 in G, im Haus meiner Gattin. Eigentümerin ist die I GmbH. Vorher war ich als Berater im Ausland tätig. Ab 1999 befand ich mich beruflich in einer schwierigen Phase. Ich führte für die c in Vaduz, an der mein Sohn Teilhaber ist, Kundenvermittlungen auf Provisionsbasis durch. Dort war auch Herr PE tätig. Mit ihm gemeinsam gründete ich im Jahr 2002 die Firma EC – Anstalt für Organisationsentwicklung. Wir waren beide zu je 50% Gründerrechtsinhaber. Bis dahin richtete ich meine Honorarnoten als Einzelperson an die Firma c. Ab Gründung der EC erfolgte die Honorarverrechnung ausschließlich an diese. Es war sie, die gegenüber dem Kunden im Auftragsverhältnis stand. Die EC akquirierte binnen Kurzem einen Großkunden, die VI AG mit Sitz in Liechtenstein und unter der Kontrolle von Herrn WZ, Mo. Sie beanspruchte die Ressourcen PE und RS zu 100%. Im Frühjahr 2004 endete das Beratungsmandat für diesen Großkunden. Es besteht eine Forderung der EC an die VI AG in Höhe von 220.000 €. Wahrscheinlich ist sie uneinbringlich. Es kam zu finanziellen Engpässen. Bald darauf trat HK in das Unternehmen ein, die Gründerrechtsanteile wurden zu je 33,3% neu verteilt. Ende 2004 traten HK und PE aus. Seitdem bin ich bemüht das Unternehmen zu sanieren und habe auch die Haftung für Bankdarlehen – ursprünglich auf drei verteilt – allein übernommen. Aufgrund der schwierigen Geschäftsentwicklung betragen die Schulden der EC bei der Bank rund 50.000 €. Ich stehe nun in der Situation, dass ich bereits bezogene Honorare, die in Österreich der

Einkommensbesteuerung unterworfen wurden, zur Tilgung des Bankkredites wieder abzustatten habe. Eine Organfunktion hatte ich seit 1999 ausschließlich in der EC, nicht in der c und auch nicht in der I GmbH.

Einen Wohnsitz in Österreich hatte ich, wie gesagt, ab 1999. Ab dem Jahr 2001 habe ich Steuererklärungen vorgelegt. 1999 und 2000 hatte ich kein Einkommen und wurde von meiner Familie, insbesondere meiner Mutter, unterstützt. Außerdem habe ich mich in dieser Zeit persönlich weitergebildet. Ich werde bemüht sein, Unterlagen vorzulegen, aus denen ersichtlich ist, wie ich in den Jahren 1999 und 2000 meinen Lebensunterhalt bestritten habe.

Im Rahmen der EC war ich mit meinem Partner PE auf dem Firmenkonto bei der Raiffeisenbank F/S kollektiv zeichnungsberechtigt. Was den Kunden VI AG betrifft war ich ebenfalls mit PE zeichnungsberechtigt. Es gab auch noch ein Konto bei der Sparkasse Lindau. Auch als Privatperson habe ich lediglich ein Konto bei der Raiffeisenbank F/S, über das auch die Honorarabwicklungen erfolgten.

Seit August 2004 habe ich eine B-Aufenthaltsbewilligung in der Schweiz. Ich bin seit damals auch in Göfis abgemeldet, plane aber eine Neuanmeldung des Wohnsitzes in G ab März 2006. Ich stelle meine steuerliche Zuständigkeit trotz der Wohnung in der Schweiz nicht in Abrede. Durch die Benützung der Wohnung in G ist zumindest ab 1.7.2005 ein Wohnsitz gegeben. Aufgrund partnerschaftlicher Schwierigkeiten war der Wohnsitz von 1.9.2004 bis 30.6.2005 nicht in G, sondern in der Schweiz. Bei der Schweizer Wohnung handelt es sich um eine Betriebswohnung der EC, die ca. im Sommer 2004 angemietet wurde, ich glaube es war ein unbefristeter Mietvertrag. Die anfallenden Kosten wurden von der EC getragen.

Ab 1.9.2004 bin ich primär aus versicherungstechnischen Überlegungen bei EC in einen Anstellungsvertrag eingetreten, der einen monatlichen Bruttobezug von 4.000 SFr. vorsieht. Auf dieser Basis werden in Liechtenstein auch die gesetzlichen Abgaben für AHV, ALV, SUVA etc. entrichtet. Aufgrund der schwierigen wirtschaftlichen Situation ist derzeit ein regelmäßiger Geldfluss nicht gewährleistet.

Es liegen im Akt nachstehende Papiere, ausgestellt je vom Steueramt der Schweizer Gemeinde B, Kanton SG (a) bis f) auf:

- a) Veranlagungsberechnung, direkte Bundessteuer 2004, Steuerperiode 1.9.2004 bis 31.12.2004, "Einküfte aus unselbständigem Haupterwerb",
- b) Staats- und Gemeindesteuern 2004 mit Steuerberechnung und Schlussrechnung,
- c) Staats- und Gemeindesteuern 2004, Ausgleichszins,
- d) Direkte Bundessteuer 2004, Veranlagungsverfügung und Steuerrechnung,

- e) Direkte Bundessteuer 2005, vorläufige Steuerrechnung,
- f) Staats- und Gemeindesteuern 2006, vorläufige Steuerrechnung
- g) Arbeitsvertrag zwischen dem Berufungswerber und der EC, FL-Adr2.

Die Papiere a) bis d) weisen als steuerpflichtige Periode übereinstimmend 1. September 2004 bis 31. Dezember 2004 aus. Papier g) bezeichnet die Funktion des Berufungswerbers als Geschäftsführer, Lohn 4.000,00 SFr. und umschreibt diverse Abzugsposten (AHV, Krankenversicherung etc.).

Zusammenfassend wurden seitens der Abgabenbehörde I. Instanz die Anträge gestellt, der Unabhängige Finanzsenat möge:

- Die unbeschränkte Steuerpflicht gem. § 1 EStG 1988 iVm § 26 BAO sowie den steuerlichen Wohnsitz gemäß Art. 4 des Doppelbesteuerungsabkommens Schweiz (Einkommen- und Vermögensteuern) für das Jahr 2004 und die Folgejahre feststellen,
- Die in den Jahren 2002 bis 2004 aus der Tätigkeit bei der Firma EC erzielten Einkünfte als solche aus sonstiger selbständiger Tätigkeit iSd § 22 Z 2 EStG 1988 feststellen,
- Die in den Jahren 2002 und 2003 aus der Tätigkeit bei der c erzielten Einkünfte als solche aus Gewerbebetrieb erfassen,
- Die beantragten Aufwendungen (Kilometergelder, Spesenaufwendungen) betreffend das Jahr 2004 steuerlich nicht anerkennen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist:

- Hat der Berufungswerber in den Jahren 2002 und 2003 bzw. 2004 Einkünfte aus selbständiger Arbeit und aus Gewerbebetrieb erzielt?
- Besteht ab 1.10.2004 durch eine Wohnsitzverlegung in die Schweiz kein österreichisches Besteuerungsrecht mehr?

Gemäß **§ 23 Z 1** EStG 1988 sind Einkünfte aus Gewerbebetrieb solche 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 von Land- und Forstwirtschaft noch als selbständige Arbeit anzusehen ist.

Gemäß **Art. 15** des Abkommens zwischen der Republik Österreich und dem Fürstentum Liechtenstein zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, BGBl. Nr. 24/1971 (**DBA FL**), dürfen Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbständiger

Arbeit bezieht grundsätzlich nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, dass die Arbeit in dem anderen Vertragsstaat ausgeübt wird. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so dürfen die dafür bezogenen Vergütungen in dem anderen Staat besteuert werden. Wer gemäß **Abs. 4** leg. cit. als Grenzgänger in einem Vertragsstaat in der Nähe der Grenze seinen Arbeitsort hat und sich üblicherweise an jedem Arbeitstag dorthin begibt, darf mit seinen Einkünften aus unselbständiger Tätigkeit in dem Staat besteuert werden, in dem er ansässig ist. Der Staat des Arbeitsortes ist jedoch berechtigt, von den erwähnten Einkünften eine Steuer von höchstens vier vom Hundert im Abzugswege an der Quelle zu erheben.

Auf Grundlage des Art. 25 Abs. 3 des DBA FL hat der Bundesminister für Finanzen die **Verordnung** BGBl. II Nr. 215/2001 erlassen, deren § 1 besagt: *Die Aufteilung der Besteuerungsrechte richtet sich bei Dienstnehmern von Kapitalgesellschaften ungeachtet einer allfälligen Beteiligung des Dienstnehmers an der Gesellschaft stets nach Art. 15 des Abkommens.* In § 2 heißt es: *Diese Verordnung tritt mit 1. Juli 2001 in Kraft und ist auf die ab diesem Zeitpunkt zufließenden Einkünfte anzuwenden.*

Steuerrechtlich werden die nach den liechtensteinischen Gesetzen errichteten verkehrstypischen Anstalten den Kapitalgesellschaften gleichgestellt (Philipp-Loukota-Jirousek, Internationales Steuerrecht, Band 2, Manz, I/2, Art. 3 DBA Li, Fußnote 2).

Gemäß **Art. 4 DBA FL** bedeutet der Ausdruck "eine in einem Vertragsstaat ansässige Person" eine Person, die nach dem in diesem Staat geltenden Recht dort unbeschränkt steuerpflichtig ist. Ist eine natürliche Person in beiden Vertragsstaaten ansässig, so gilt sie als in dem Vertragsstaat ansässig, in dem sie über eine ständige Wohnstätte verfügt. Verfügt sie in beiden Vertragsstaaten über eine ständige Wohnstätte, so gilt sie als in dem Vertragsstaat ansässig, zu dem sie die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat (korrespondierende Bestimmung in **Art. 4 DBA CH**).

2002 und 2003:

Im Hinblick auf die Streitjahre 2002 und 2003, sowie auf den Zeitraum 1.1. bis 30.9.2004 steht außer Streit, dass der Berufungswerber in Österreich, G, Hstr, ansässig war.

In den Jahren 2002 und 2003 bezog er sowohl von der c, als auch von der EC – Anstalt, beides liechtensteinische Gesellschaften, Honorare, im Jahr 2004 resultierten sein Einkünfte ausschließlich aus der Tätigkeit für die EC.

Entsprechend seiner Angabe im Rahmen der Einvernahme vor Organen der Abgabenbehörde I. Instanz vom 30.1.2006 führte der Berufungswerber für die c, deren Teilhaber sein Sohn ist, Kundenvermittlungen auf Provisionsbasis durch, ohne organisatorisch in die Gesellschaft eingebunden zu sein bzw. in dieser eine Organfunktion auszufüllen. In ihrer

Berufungsvorentscheidung, der gemäß Rechtsprechung des VwGH Vorhaltscharakter zukommt, hat die Abgabenbehörde I. Instanz ausführlich erläutert, warum die Sachlage für das Vorliegen gewerblicher Einkünfte (zumindest hinsichtlich der aus der Tätigkeit für die erzielten Einkünfte) spricht. Dem wurde seitens des steuerlichen Vertreters entgegengehalten, das Unternehmerwagnis sei (generell) nicht beim Berufungswerber gelegen, weshalb keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt worden seien. Er untermauerte diese Rechtsposition damit, dass die geltend gemachten Betriebsausgaben von der Abgabenbehörde I. Instanz nicht anerkannt worden seien – dies zeige doch, dass die Behörde selbst vom Nichtvorliegen eines Gewerbebetriebes ausgehe.

Hiezu bemerkt der Unabhängige Finanzsenat: Dem steuerlichen Vertreter muss aufgrund seiner Profession bekannt sein, dass das Vorliegen einer Einkunftsart im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1-7 EStG 1988 nicht davon abhängt, ob derselben Betriebsausgaben zuzuordnen sind oder nicht bzw. wie hoch diese sind. Es gehört zum täglichen Brot der Abgabenbehörden, geltend gemachte Betriebsausgaben auf ihre Plausibilität zu überprüfen und in entsprechender Höhe den Einnahmen gegenüberzustellen. Selbstverständlich können sie auch gestrichen werden. Im Streitfall wurde im Rahmen der Betriebsprüfung erörtert, warum die km-Gelder und Taggelder nicht anerkannt wurden. In der Berufungsvorentscheidung wurden diese, vom Betriebsprüfungsergebnis abgehend, **anerkannt**. Dies hat der steuerliche Vertreter jedoch – anders ist seine im Vorlageantrag fortgesetzte Argumentation nicht erklärbar – **nicht erkannt**. Abgesehen davon ist in keiner der schriftlichen Eingaben dargelegt worden, welcher Art schließlich die unstrittig vorhandenen und vom Berufungswerber persönlich als Einkünfte aus Gewerbebetrieb (2002) bzw. Einkünfte aus selbständiger Arbeit (2003) einbekannten Einkünfte sind.

Laut Aktenlage übte der Berufungswerber seine Vermittlungstätigkeit für die c ausgehend von seinem im Haus in G gelegenen Büro aus (vgl. etwa Honorarnoten mit entsprechender Adresse des Rechnungsausstellers). Dieses stellt eine Betriebsstätte iS des Art. 5 DBA Li dar und führt im Weiteren zu der Zuteilungsregel gemäß Art. 7 DBA FL, die dem Betriebsstättenstaat das Besteuerungsrecht zuweist.

Der Unabhängige Finanzsenat folgt nach dem Ausgeföhrten hinsichtlich der Tätigkeit für die c der Argumentation der Abgabenbehörde I. Instanz, wonach die ihr zuzuordnenden Einkünfte solche aus **Gewerbebetrieb** darstellen (vgl. auch Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Band II, WUV Universitätsverlag, § 23, RZ 138, S 47, "Vermittlungstätigkeiten").

Differenziert zu sehen ist die Beschäftigung für die 2002 vom Berufungswerber und PE unter Beteiligung von jeweils 50% gegründete EC Anstalt, die laut Aktenlage ihren Sitz in Liechtenstein, Adr2, hat. Vertragspartner des Kunden war in diesem Fall die EC. Die

Honorarverrechnung erfolgte ausschließlich über diese. Der Berufungswerber trat dem Kunden gegenüber namens der EC Anstalt als Berater auf dem Gebiet der Organisationsentwicklung und in den Bereichen Vertrieb und Marketing auf und erhielt nach Rechnungslegung seine Honorare von der EC. Er war somit auf der Gesellschaftsebene nach außen erkennbar operativ im Sinne der Verwirklichung des Unternehmenszweckes tätig und insgesamt in den Organismus der EC organistatorisch eingegliedert. Innerstaatlich betrachtet hat er daher Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit gemäß § 22 Abs. 2, 2. Teilstrich EStG 1988 erzielt. Auf Abkommensebene ist er – wie in oben genannter Verordnung dargelegt – wie ein Dienstnehmer einer Kapitalgesellschaft zu behandeln, was im Weiteren bedeutet, dass die heranzuziehende Zuteilungsregel jene nach Art. 15 DBA FL für **Einkünfte aus nichtsselbständiger Arbeit** ist. Bei Subsumtion unter dessen Abs. 4 war der Berufungswerber in Österreich ansässig (G, Hstr) und in Liechtenstein berufstätig (Adr2). Es spricht nichts dagegen (und wurde Solches auch nicht bestritten) dass er in den Jahren 2002 und 2003 sowie von 1.1.2004 bis 30.9.2004 vom liechtensteinischen Büro arbeitstäglich nach G zurückkehrte. Das Besteuerungsrecht steht somit dem Ansässigkeitsstaat Österreich zu. Nachweise über eine in Liechtenstein in den Jahren 2002 und 2003 entrichtete Quellensteuer von 4% liegen nicht vor, weshalb eine entsprechende Anrechnung unterblieb.

Die als **Betriebsausgaben** geltend gemachten Kilometer- und Taggelder sind – wie schon oben erwähnt und vom Berufungswerber bzw. dessen steuerlicher Vertreter offensichtlich nicht erkannt - im Rahmen der Berufungsvorentscheidung akzeptiert worden. Ebenso wurde Abstand von einem Ansatz von **Einkünften aus Kapitalvermögen** genommen (siehe oben). Bereits von der Betriebsprüfung wurden betreffend 2003 die für das vom Berufungswerber in Sch angemietete Büro aufgelaufenen Miet-, Personal- und Telefonkosten in Höhe von 4.790,50 € einkommensmindernd berücksichtigt. Die Kilometer- und Taggelder wurden im Rahmen der vorliegenden Entscheidung verhältnismäßig auf die Einkünfte aus Gewerbebetrieb bzw. aus sonstiger selbständiger Arbeit aufgeteilt.

Was die **ungeklärten Bankeingänge** betrifft, ist der Argumentation der Abgabenbehörde I. Instanz zu folgen: Trotz wiederholten Ersuchens behördlicherseits wurden weder belegmäßige Nachweise eingereicht noch die Herkunft der in Frage stehenden Beträge in anderer Weise geklärt. Nicht bloß hinterfragungswürdig sondern geradezu unverständlich mutet daher die vorgebrachte Verantwortung an, es sei wohl Sache der Behörde, Nachforschungen anzustellen. Fraglos ist es der Berufungswerber selbst, der seinen in § 119 BAO normierten Offenlegungs- und Wahrheitspflichten nicht nachgekommen ist. Die Hinzurechnung der ungeklärten Eingänge zu den Einnahmen ist daher rechtmässig. Wegen Überwiegens von Einnahmen aus der Tätigkeit für die EC Anstalt in den Jahren 2002 und 2003 hat die Zuordnung an diese stattzufinden.

In gleicher Weise unzulänglich war die Mitwirkung des Berufungswerbers betreffend die für das Jahr 2003 als **Honorare an Dritte** geltend gemachten Ausgaben an eine Firma in Sri Lanka. Die schon im Rahmen der Betriebsprüfung aufgezeigten und in der Berufungsvorentscheidung – der, wie schon erläutert, Vorhaltscharakter zukommt – ausführlich dargelegten Bedenken an den vorgelegten Rechnungen konnten durch die berufungswerberische Verantwortung, wonach "keinerlei Anhaltspunkte" bestünden, die "an der Richtigkeit der Rechnungen Zweifel aufkommen ließen" durchaus nicht zerstreut werden. Es ist an dieser Stelle nochmals darauf hinzuweisen, dass es generell zu den Obliegenheiten des Abgabepflichtigen gehört, die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände vollständig und wahrheitsgemäß durch Erläuterungen, Ergänzungen und geeignete Beweismittel offenzulegen, wobei fallweise ein Glaubhaftmachen ausreicht (§§ 119, 138 BAO). Im Streitfall ist eine angekündigte Nachreichung von Reisebelegen und Korrespondenz zur Glaubhaftmachung unterblieben. Letztlich steht einzig ein starres Negieren von seitens der Abgabenbehörde geäußerten Bedenken bzw ein Wiederholen inhaltsleerer Floskeln im Raum. Dadurch werden nicht einmal die Mindestanforderungen an die in der BAO normierten – bei Auslandssachverhalten noch verstärkten – Mitwirkungspflichten erfüllt. Die strittigen Rechnungsbeträge sind daher zu Recht nicht anerkannt worden.

2004:

Es steht außer Streit, dass der Berufungswerber von 1.1. bis 30.9.2004 in Österreich, G, Hstr, ansässig war. Hinsichtlich des ab 1.10.2004 in der Schweiz, B, Tstr, begründeten Wohnsitzes hat die Abgabenbehörde I. Instanz fundierte Ermittlungen angestellt und ist zu dem Schluss gelangt, dass der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Berufungswerbers – und damit der steuerliche Wohnsitz - auch ab diesem Datum in G lag (Art. 4 DBA Schweiz).

Im Zusammenhang mit dem Umstand, dass der Berufungswerber im Jahr 2004 ausschließlich Einkünfte aus seiner Tätigkeit für die EC Anstalt erzielte und daher, wie oben ausgeführt, die Zuteilungsregel des Art. 15 DBA FL heranzuziehen ist, teilt der Unabhängige Finanzsenat diese Rechtsansicht nicht. Gemäß Abs. 4 leg. cit. müßte der Steuerpflichtige sich nämlich, um die steuerliche Anknüpfung für Österreich zu verwirklichen, an jedem Arbeitstag vom Wohnort Österreich an den Arbeitsort Liechtenstein begeben haben. Solches kann im Streitfall realistischerweise nicht angenommen werden, insbesondere unter Zugrundelegung der glaubwürdigen Aussagen des Berufungswerbers in seiner persönlichen Einvernahme vom 30.1.2006: *"Seit August 2004 habe ich eine B-Aufenthaltsbewilligung in der Schweiz. Ich bin seit damals auch in G abgemeldet, plane aber eine Neuanmeldung des Wohnsitzes in G ab März 2006. Ich stelle meine steuerliche Zuständigkeit trotz der Wohnung in der Schweiz nicht in Abrede. Durch die Benützung der Wohnung in G ist zumindest ab 1.7.2005 ein Wohnsitz*

gegeben. Aufgrund partnerschaftlicher Schwierigkeiten war der Wohnsitz von 1.9.2004 bis 30.6.2005 nicht in G , sondern in der Schweiz." (siehe oben).

Im Zeitraum 1.10.2004 (Wohnsitzbegründung in der Schweiz ab 1.10.) bis 30.6.2005 liegen nach Überzeugung des Unabhängigen Finanzsenates die gesetzlichen Voraussetzungen für die Annahme einer Grenzgängereigenschaft gemäß Art. 15 Abs 4 DBA FL nicht vor. Der Berufungswerber ist in dieser Zeitspanne in Österreich weder unbeschränkt, noch beschränkt steuerpflichtig (Wohnsitz Schweiz, Arbeitsort Liechtenstein), weshalb Österreich ein Besteuerungsrecht nicht zusteht. Hinsichtlich späterer – gegenständlich nicht strittiger - Zeiträume (ab 1.7.2005) wird die Abgabenbehörde I. Instanz neuerlich die steuerlichen Anknüpfungspunkte zu überprüfen haben.

Für den Zeitraum 1.1. bis 30.9.2004 gilt hinsichtlich Einstufung und Zuteilungsregel das bereits oben für 2002 und 2003 Ausgeführt, wobei wegen der ausschließlichen Beschäftigung für die EC Anstalt innerstaatlich Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit gemäß § 22 Abs. 2, 2. Teilstrich EStG 1988 vorliegen, abkommensrechtlich solche aus nichtselbständiger Arbeit.

Zum vom Berufungswerber (bzw. von dessen steuerlichem Vertreter) gerügten Ansatz von Einkünften in Höhe von 5.528 € ist auszuführen, dass es sich hierbei um **von ihm selbst erklärte Beträge** handelt. Sie beruhen auf acht im Akt aufliegenden Honorarnoten von **Jänner 2004 bis August 2004** à 3.000 €. Davon wurden erklärungsgemäß km-Gelder (7.297 €), direkte Spesen (7.820 €) und Honorare an Dritte (3.355 €) in Abzug gebracht, was zum Ergebnis 5.528 € führte. Mangels belegmäßigen Nachweises der geltend gemachten Kilometergelder und Spesen trat die Abgabenbehörde I. Instanz im offenen Verfahren für eine Nichtanerkennung derselben ein.

Wenn auch die wiederholt auffallende, in sich selbst widersprüchliche Verantwortung des Berufungswerbers (bzw. dessen steuerlichen Vertreters) in seinen schriftlichen Eingaben nichts für sich hat, scheint es dem Unabhängigen Finanzsenat nicht unglaublich, dass angesichts der im Wesentlichen gleich gebliebenen Tätigkeit auch im Jahr 2004 Kilometergelder und Spesen – Ausgaben dieser Art wurden bekanntlich in den Vorjahren anerkannt - angefallen sind. Zumal Nachweise nicht eingereicht wurden, hätte sich auf Basis der Vorjahre 2002 und 2003 ein geschätzter Betrag errechnen lassen.

Da sich jedoch keine steuerliche Auswirkung ergibt (die Steuer im angefochtenen Bescheid beträgt Null und würde bei Null bleiben), verzichtet der Unabhängige Finanzsenat auf eine Neuberechnung unter Neuansatz der nicht nachgewiesenen, geschätzten km-Gelder und Spesen, einer für September 2004 anteilig herausgerechneten Quellensteuer sowie des Ansatzes des noch in die "Grenzgängerperiode" fallenden Septembergehaltes von 4.000 SFr. als Angestellter der EC Anstalt.

Die ab September 2004 aus dem neu begründeten Anstellungsverhältnis bei der EC Anstalt erwirtschafteten Einkünfte von insgesamt 16.000 SFr wurden auch im angefochtenen Bescheid schon nicht der Besteuerung unterzogen.

Zusammenfassend hat die Anfechtung des Einkommensteuerbescheides für 2004 weder zu einer Verbesserung noch zu einer Verschlechterung des steuerlichen Ergebnisses – das ohnehin Null betrug – geführt. Der Berufungswerber hat durch die von ihm selbst eingereichten Honorarnoten 01/04 bis 08/04 seine eigene Argumentation entkräftet, wonach Beträge angesetzt worden wären, die in den Zeitraum ab 10/04 fielen.

Aufgrund der ins Leere gehenden berufungswerberischen Einwände und des im Endergebnis gleich bleibenden Bescheides war daher die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für 2004 spruchgemäß abzuweisen. Hiervon unabhängig konnte klargestellt werden, dass der Berufungswerber ganz grundsätzlich von 1.1.bis 30.9.2004 als Grenzgänger der österreichischen Besteuerung zu unterziehen war, von 1.10. bis 31.12.2004 jedoch kein Besteuerungsrecht für Österreich bestand.

Insgesamt war wie im Spruch zu entscheiden.

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Feldkirch, am 17. September 2008