



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch AWIT GmbH, Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei, 1060 Wien, Capistrangasse 4/9, gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg betreffend Aufhebung der Einkommensteuerbescheide 2003 und 2004 gemäß § 299 BAO entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) ist Geschäftsführer eines international tätigen Konzerns. Er ist in verschiedenen Ländern für die Entwicklung des jeweiligen Marktes für den Konzern zuständig gewesen. Der Konzern betreibt die Entwicklung seines Vertriebes in den einzelnen Ländern, indem er den jeweiligen Länderorganisationen Ressourcen, die eine optimale Marktentwicklung gewährleisten sollen, zur Verfügung stellt. Die Tätigkeit des Bw. in den einzelnen Ländern ist Teil dieses Entwicklungsprogrammes. Die Länderorganisationen wiederum kaufen diese Dienstleistungen zu und bezahlen dafür „Royalties“ an den Konzern.

Zwischen den Parteien des Verwaltungsverfahrens ist nunmehr unstrittig, dass der Bw. aus dieser Tätigkeit Einkünfte aus selbständiger Arbeit bezieht und er im Streitzeitraum seinen Mittelpunkt der Lebensinteressen in Österreich gehabt hat. Unstrittig ist auch, dass dem Bw. seine Bezüge zentral von der Organisation in den Vereinigten Staaten ausbezahlt werden, seine Tätigkeit aber den jeweiligen Ländern zuzurechnen ist.

Der Bw. hat seine Einkommensteuererklärungen 2003 und 2004 in elektronischer Form eingereicht. Die Veranlagung erfolgte zunächst erklärungskonform; Teile der Einkünfte wurden nur im Rahmen des Progressionsvorbehaltes erfasst. Über Aufforderung des Finanzamtes hat der Bw. Beilagen zu den Steuererklärungen eingebracht, in denen er sein Welteinkommen angegeben und dieses Welteinkommen nach Maßgabe der genau angeführten Arbeitstage auf insgesamt rund 15 Länder aufgeteilt hat. Die Arbeitstage in Österreich waren mit 99 (2003) und 78 (2004) angeführt; die in den anderen Ländern geleisteten Arbeitstage haben zwischen einem und 32 betragen. In der Beilage wurde weiters der anwendbare Artikel des jeweiligen DBAs, das Erfordernis einer festen Einrichtung sowie die jeweilige Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (Anrechnungs- oder Befreiungsmethode) angegeben. Diejenigen Einkünfte, die einen Staat betroffen haben, für den gemäß dem geltenden DBA die Befreiungsmethode anwendbar ist, seien nur im Rahmen des Progressionsvorbehaltes zu erfassen gewesen.

Nach Durchführung eines hier nicht mehr interessierenden Vorhalteverfahrens hat das Finanzamt die Einkommensteuerbescheide 2003 und 2004 gem. § 299 BAO aufgehoben; gem. § 299 Abs. 1 BAO könne die Abgabenbehörde erster Instanz auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweise.

In der dagegen gerichteten Berufung beantragte der Bw. eine Ergänzung der seiner Meinung nach unzureichenden Begründung, da es notwendig sei, das Vorliegen der Aufhebungsvoraussetzungen und die für die Ermessensübung relevanten Umstände des Einzelfalles darzulegen. Eine Begründung der Berufung werde nach Erlassung einer eingehenden Begründung zum Aufhebungsbescheid erfolgen. Weiters wurden auch die Sachbescheide angefochten; über diese Berufung wird gesondert entschieden.

In der Begründungsergänzung führte das Finanzamt aus, es überwiege im vorliegenden Fall das öffentliche Interesse an der Rechtsrichtigkeit das Interesse auf Rechtsbeständigkeit, und verwies weiters auf die Begründung zu den jeweiligen Sachbescheiden. Diese Begründung lautete:

„Für Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit (im DBA-Recht gleich geregelt wie E aus GW) steht dem Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht zu, außer der Person steht im anderen Vertragsstaat (=Tätigkeitsstaat) für die Ausübung ihrer Tätigkeit gewöhnlich eine feste Einrichtung zur Verfügung. Die Kriterien für eine gewöhnlich zur Verfügung stehende feste Einrichtung müssen alle gegeben sein:

1. Die Verfügungsmacht darüber muß beim Pflichtigen liegen,
2. Die Arbeit muß dort auch tatsächlich ausgeübt werden,
3. Zeitliches Element: Nicht nur von vorübergehender Dauer.

Im vorliegenden Fall fehlt das zeitliche Element und auch die Verfügungsmacht (Büro oder Schreibtisch gehören nicht dem Steuerpflichtigen, sind nicht gemietet). Daraus folgt, daß das Besteuerungsrecht für die von (*Konzern*) bezogenen Einkünfte zur Gänze Österreich zusteht.“

In einer Berufungsergänzung brachte der Bw. vor, in verfahrensrechtlicher Hinsicht sei dem Antrag auf Begründungsergänzung nur unzureichend entsprochen worden, da die für die Ermessensübung relevanten Umstände des Einzelfalles nicht dargelegt worden seien.

In materiellrechtlicher Hinsicht komme die Tätigkeit des Bw. den Volkswirtschaften der jeweiligen Länder zugute und sei daher diesen und nicht ausschließlich Österreich oder den USA zuzurechnen. Als Geschäftsführer der jeweiligen Länderorganisationen habe der Bw. selbstverständlich über eine administrative Infrastruktur in den jeweiligen Ländern verfügt. Die Nutzung dieser Infrastruktur sei Teil der von den Länderorganisationen zu leistenden „Royalties“ und könne daher sehr wohl als „angemietet“ betrachtet werden. Es sei auch selbstredend, dass das Büro des Geschäftsführers – schon aufgrund der Vertraulichkeit seiner Tätigkeiten – nicht von anderen Mitarbeitern benutzt werde. Was die zeitliche Komponente betreffe, so gebe es keinen Sachverhaltsbestandteil, der annehmen ließe, dass die Tätigkeit des Bw. lediglich vorübergehender Natur bzw. von vornherein zeitlich befristet gewesen wäre.

Das Finanzamt legte die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz vor.

Die Berufungsbehörde richtete an den Bw. ein nachweislich zugestelltes Schreiben folgenden Inhalts:

„Strittig ist, ob eine Aufteilung der gesamten Einkünfte auf die Staaten zu erfolgen hat, in denen Sie im Streitzeitraum tätig waren. Von steuerlicher Relevanz ist diese Frage aber nur in Hinblick auf diejenigen Staaten, für die die jeweiligen DBAs die Befreiungsmethode (verbunden mit dem Progressionsvorbehalt) vorsehen. In der Zuteilung der Besteuerungsrechte betreffend die Einkünfte aus selbständiger Arbeit folgen die entsprechenden DBA (mit Ausnahme der Türkei) dem Artikel 14 (alt) des OECD-Musterabkommens. Entscheidend ist somit, ob Sie in den Tätigkeitsstaaten über eine feste Einrichtung im Sinn dieser Bestimmung verfügt haben.“

Die Berufungsbehörde teilt vorläufig die Meinung des Finanzamtes, dass bei einer Tätigkeit von bloß 2 – 32 Tagen im Kalenderjahr das erforderliche zeitliche Element nicht vorliegt. Auch das statische Element scheint nicht gegeben zu sein, da bei einer derartig kurzen Tätigkeit von einer Verfügungsmacht über die Räumlichkeiten nicht auszugehen ist. Verwiesen wird in diesem Zusammenhang auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshof vom 25. November 1992, 91/13/0144, in dem der Gerichtshof ausführt, für das Vorliegen einer "festen Einrichtung" eines Gesellschafter-Geschäftsführers sei ein Mitbenutzungsrecht an einem Schreibtisch nicht ausreichend. Vielmehr sei eine feste Einrichtung erst gegeben, wenn dem Geschäftsführer bei Bedarf nicht nur ein Schreibtisch, sondern auch der Raum, in welchem dieser Schreibtisch steht, und darin weitere Einrichtungsgegenstände und weitere Hilfsmittel zur Ausübung der Geschäftsführertätigkeit zur Verfügung stehen.

Es wird Ihnen Gelegenheit geboten, das Vorliegen der (ausschließlichen) Verfügungsmacht je angesprochenem Staat durch geeignete Unterlagen nachzuweisen. Ein Indiz hierfür wäre auch der Umstand, dass der jeweilige Staat sein Besteuerungsrecht auch tatsächlich ausgeübt hat, weshalb um Mitteilung gebeten wird, ob in den DBA-Staaten eine Besteuerung der (anteiligen) Einkünfte erfolgt ist. Zutreffendenfalls wird um Übermittlung eines Besteuerungsnachweises gebeten.“

Eine Reaktion auf dieses Schreiben erfolgte nicht.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 299 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde erster Instanz auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.

Artikel 14 Abs. 1 (alt) des OECD-Musterabkommens lautet:

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

Unstrittig ist, dass der Bw. in den Streitjahren iSd jeweiligen Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung als in Österreich ansässig anzusehen ist. Strittig ist im Berufungsfall ausschließlich, ob der Bw. in den Staaten, in denen er außerhalb von Österreich als Geschäftsführer tätig gewesen ist, über eine „feste Einrichtung“ iSd Art. 14 (alt) des OECD-Musterabkommens, dem der weitaus überwiegende Teil der anwendbaren DBAs entspricht, verfügt hat. Da es in der vorliegenden Berufungsentscheidung nur um die Rechtmäßigkeit der Aufhebungsbescheide geht, kann es dahin gestellt bleiben, ob hinsichtlich der die Türkei betreffenden (relativ geringfügigen) Einkünfte, deren DBA nicht dem Schema des Art. 14 (alt) des OECD-Musterabkommens folgt, eine andere Betrachtungsweise zu erfolgen hätte.

Die Berufungsbehörde nimmt aus folgenden Gründen als erwiesen an, dass in den übrigen Staaten keine „feste Einrichtung“ vorgelegen ist:

Bereits das Finanzamt hat die Meinung vertreten, dass bei einer Tätigkeit von bloß 2 – 32 Tagen im Kalenderjahr das erforderliche zeitliche Element ebenso wenig gegeben ist wie das statische Element, da bei einer derartig kurzen Tätigkeit von einer Verfügungsmacht über die Räumlichkeiten nicht ausgegangen werden kann. Dem Bw. wurde Gelegenheit geboten, diese Annahme durch die Vorlage geeigneter Unterlagen zu entkräften. Diese Möglichkeit hat er nicht wahrgenommen.

In der Berufungsergänzung hat der Bw. nur ausgeführt, er habe als Geschäftsführer der jeweiligen Länderorganisationen selbstverständlich über eine administrative Infrastruktur in den jeweiligen Ländern verfügt. Dies wird nicht in Zweifel gezogen, sagt aber noch nichts über das zeitliche und statische Element aus. Wenn der Bw. weiters angibt, die Nutzung dieser Infrastruktur sei Teil der von den Länderorganisationen zu leistenden „Royalties“ und könne daher sehr wohl als „angemietet“ betrachtet werden, so ist dem zu entgegnen, dass eine Anmietung der Räumlichkeiten durch den Bw. ganz offensichtlich nicht erfolgt ist. Völlig unglaubwürdig ist auch, dass bei einer derartig kurzen Tätigkeit im jeweiligen Land ihm ein etwaig vorhandenes Büro exklusiv ganzjährig zur Verfügung gestanden hat. Dass die Tätigkeit des Bw. selbst nicht

bloß vorübergehender Natur bzw. von vornherein zeitlich befristet gewesen ist, ist nicht entscheidungsrelevant, kommt es im Berufungsfall doch vielmehr nur auf den Umfang der zeitlichen Verfügungsmacht über die erforderliche Infrastruktur an.

Steht dies aber fest, so erweist sich der Spruch der Einkommensteuerbescheide 2003 und 2004 als nicht richtig. Was das zu übende Ermessen anlangt, so hat bereits das Finanzamt zu Recht ausgeführt, es überwiege im vorliegenden Fall das öffentliche Interesse an der Rechtsrichtigkeit das Interesse auf Rechtsbeständigkeit. Dem Grundsatz der Rechtsrichtigkeit kommt in aller Regel Vorrang zu (sh. VwGH 23.5.2007, 2004/13/0052). Das eingeräumte Ermessen wird regelmäßig dann im Sinne des Gesetzes gehandhabt, wenn die Behörde bei Wahrnehmung einer nicht bloß geringfügigen Rechtswidrigkeit mit Aufhebung des Bescheides vorgeht, gleichgültig ob zum Vorteil oder zum Nachteil des Abgabepflichtigen (sh. zB. VwGH 26.11.2002, 98/15/0204). Von einer bloß geringfügigen Rechtswidrigkeit der Bescheide kann aber im Berufungsfall keine Rede sein, hat doch der Mehrbetrag an Abgaben in beiden Streitjahren jeweils ca. € 80.000 betragen. Die Aufhebung der Bescheide durch das Finanzamt ist daher zu Recht erfolgt.

Wien, am 20. Mai 2008