

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Grazer Treuhand Steuerberatung GmbH & Partner KEG, 8010 Graz, Petersgasse 128a, vom 28. März 2003 gegen den Abgabenbescheid (Abzugsteuer gemäß § 100 EStG 1988) des Finanzamtes Bruck Leoben Mürzzuschlag vom 21. März 2003 über den Zeitraum vom 1. Jänner 2000 bis 31. Dezember 2000 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird ersatzlos aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Dem beschränkt steuerpflichtigen Berufungswerber (Bw.) wurde als Einkunftssempfänger mittels händisch erstelltem "Abgabenbescheid über den Prüfungszeitraum vom 1.1.2000 bis 31.12.2000 Abzugsteuer gem. § 100 EStG" vom 21. März 2003 Abzugsteuer in Höhe von 72.000 S vorgeschrieben. Laut Bescheidbegründung habe der Bw. Einnahmen in Höhe von 360.000 S erzielt, wobei es sich um Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus kaufmännischer oder technischer Beratung iSd § 98 EStG 1988 handle, welche gemäß § 99 steuerabzugspflichtig seien.

In der Berufung vom 28. März 2003 wurde gegen die Abzugsbesteuerung im Wesentlichen vorgebracht, dass es sich hier ausschließlich um Provisionseinkünfte und nicht um Einkünfte aus kaufmännischer bzw. technischer Beratung handle. Die Abzugsteuer möge daher storniert werden.

Mit Vorhalt vom 11. April 2005 ersuchte das Finanzamt den Bw. um die Vorlage diverser Unterlagen.

Mit Vorhaltsbeantwortung vom 22. Februar 2007 legte der Bw. dem Finanzamt Unterlagen vor.

Laut Spruch der Berufungsvorentscheidung vom 21. Mai 2008 wurde der Berufung „teilweise stattgegeben“ und „die Einkommensteuer (...) für das Jahr 2000 mit 7.032,70“ Euro (= 96.772 S) festgesetzt. Laut Begründung schloss sich das Finanzamt dem Berufungsstandpunkt an, wonach es sich hier nicht um kaufmännische oder technische Beratung iSd § 98 Z 3 EStG handle. Nach Ansicht des Finanzamts handle es sich hier vielmehr um Einkünfte aus selbständiger Arbeit iSd § 98 Z 2 EStG 1988 aus Geschäftsführertätigkeit, welche nicht steuerabzugspflichtig, sondern gemäß § 102 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 veranlagungspflichtig seien (Anm.: Die Bemessungsgrundlage (Einkommen) wurde nicht im Spruch der Berufungsvorentscheidung, sondern lediglich in der Begründung angeführt (Einkommen laut Berufungsvorentscheidung: 359.181 S)).

Dagegen wurde im Vorlageantrag vom 31. Juli 2008 im Wesentlichen vorgebracht, dass Österreich das Besteuerungsrecht mangels fester Einrichtung in Österreich gemäß Art. 14 DBA-USA entzogen sei. Der Bw. habe die Geschäfte vom ausländischen Wohnsitz aus geführt. Um ersatzlose Bescheidaufhebung werde gebeten.

Im Vorlagebericht vom 11. September 2008 vertrat das Finanzamt im Wesentlichen die Ansicht, dass sehr wohl davon auszugehen sei, dass dem Bw. als Geschäftsführer in Österreich Betriebsräumlichkeiten zur Verfügung gestellt worden seien. Abgesehen davon stünde Österreich das Besteuerungsrecht auch auf Grund der (österreichischen) Staatsbürgerschaft des Bw. gemäß Art. 1 Abs. 4 iVm Abs. 5 DBA-USA zu.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 15. Oktober 2008 vertrat der Bw. im Wesentlichen weiterhin die Auffassung, dass dem Bw. als Geschäftsführer in Österreich keine ständige Einrichtung zur Verfügung gestanden sei. Das Argument des Finanzamts bezüglich Staatsbürgerschaft spiele offenbar auf die sog. „saving clause“ an, welche jedoch von Seiten Österreichs nicht anwendbar sei. Alternativ werde um die Berücksichtigung eines Betriebsausgabenpauschales in Höhe von 30% ersucht.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 98 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 unterliegen der beschränkten Einkommensteuerpflicht (§ 1 Abs. 3) Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 22), die im Inland ausgeübt oder verwertet

wird oder worden ist. Die Arbeit wird im Inland ausgeübt, wenn der Steuerpflichtige im Inland persönlich tätig geworden ist, und verwertet, wenn sie zwar nicht im Inland persönlich ausgeübt wird, aber ihr wirtschaftlicher Erfolg der inländischen Volkswirtschaft unmittelbar zu dienen bestimmt ist.

Gemäß § 98 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 unterliegen der beschränkten Einkommensteuerpflicht (§ 1 Abs. 3) ua. Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23), für den im Inland eine Betriebsstätte unterhalten wird oder für den im Inland ein ständiger Vertreter bestellt ist. Einkünfte ua. aus kaufmännischer oder technischer Beratung im Inland sind jedoch auch dann steuerpflichtig, wenn keine inländische Betriebsstätte unterhalten wird und kein ständiger Vertreter im Inland bestellt ist.

Gemäß § 99 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 wird die Einkommensteuer beschränkt Steuerpflichtiger ua. bei Einkünften aus im Inland ausgeübter kaufmännischer oder technischer Beratung durch Steuerabzug erhoben (Abzugsteuer).

Gemäß § 100 Abs. 1 EStG 1988 beträgt die Abzugsteuer gemäß § 99 generell 20%. Unter den Voraussetzungen des § 100 Abs. 3 Z 1 und 2 EStG 1988 ist die Abzugsteuer ausnahmsweise dem Empfänger der Einkünfte vorzuschreiben.

Ein Bescheid gemäß § 100 Abs. 3 EStG 1988 ist ein gesonderter Steuerbescheid, der kein Haftungs- und auch *kein Veranlagungsbescheid* ist (vgl. Doralt/Ludwig, EStG⁹ § 100 Tz 5, mit Hinweis auf Quatschnigg-Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 100 Tz 3).

Gemäß § 102 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 sind Einkünfte eines beschränkt Steuerpflichtigen, von denen kein Steuerabzug vom Arbeitslohn, vom Kapitalertrag oder nach den §§ 99 bis 101 vorzunehmen ist, zur Einkommensteuer zu veranlagen (Pflichtveranlagung).

Gemäß Art. 1 Abs. 4 erster Satz DBA-USA darf vorbehaltlich des Abs. 5, jedoch ungeachtet aller anderen Bestimmungen dieses Abkommens, jeder Vertragsstaat seine im Sinne des Art. 4 ansässigen Personen und auf Grund der Staatsbürgerschaft seine Staatsbürger so besteuern, als ob dieses Abkommen nicht in Kraft getreten wäre.

Gemäß Art. 14 DBA-USA dürfen Einkünfte, die eine in einem Vertragsstaat ansässige natürliche Person aus selbständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, dass die Arbeit in dem anderen Staat ausgeübt wird und die Einkünfte einer festen Einrichtung zuzurechnen sind, die der natürlichen Person im anderen Staat für die Ausübung ihrer Tätigkeit gewöhnlich zur Verfügung steht.

Gemäß § 289 Abs. 2 1. Satz BAO hat die Abgabenbehörde zweiter Instanz grundsätzlich immer in der Sache selbst zu entscheiden. Gemäß § 289 Abs. 2 2. Satz BAO ist die

Abgabenbehörde zweiter Instanz berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Die Überprüfungs- und Änderungsbefugnis der Abgabenbehörde zweiter Instanz gemäß § 289 Abs. 2 2. Satz BAO ist allerdings auf die "Sache" beschränkt, wobei Sache die Angelegenheit ist, die den Inhalt des Spruches erster Instanz gebildet hat (vgl. Ritz, BAO³, § 289 Tz 38). Das Gebot, „immer in der Sache selbst zu entscheiden“, setzt somit die „Identität“ der Sache voraus, nämlich, dass die zu erledigende Sache, also die Angelegenheit, die Gegenstand des Verfahrens der Abgabenbehörde erster Instanz war, mit der Sache identisch ist, die in die Sachentscheidung der Rechtsmittelbehörde einbezogen wird (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, 2800). Daher darf die Rechtsmittelbehörde auch niemals eine Abgabe erstmals vorschreiben, sondern nur die erfolgte Vorschreibung auf ihre Richtigkeit hin überprüfen (vgl. UFS 7.4.2008, RV/0380-S/06).

Im angefochtenen Bescheid vertrat das Finanzamt noch die Ansicht, dass hier steuerabzugspflichtige Einkünfte gemäß § 99 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 vorliegen, und schrieb dem Bw. Abzugsteuer gemäß § 100 Abs. 3 EStG 1988 vor. Mittlerweile steht allerdings außer Streit, dass es sich bei den verfahrensgegenständlichen Einkünften nicht um steuerabzugspflichtige, sondern um veranlagungspflichtige Einkünfte handelt (vgl. Berufungsvorentscheidung vom 21. Mai 2008). - Die Voraussetzungen für die Erlassung eines Steuerbescheides gemäß § 100 Abs. 3 EStG 1988 sind hier also unbestrittenmaßen nicht gegeben.

Entsprechend dem oben Gesagten steht einer Abänderung des angefochtenen Steuerbescheides gemäß § 100 Abs. 3 EStG 1988 im Berufungsweg in einen Einkommensteuerbescheid gemäß § 102 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 aber die Bestimmung des § 289 Abs. 2 2. Satz BAO („Sache“) entgegen, wonach die Abgabenbehörde zweiter Instanz in ihrem Bescheid nicht über ein „aliud“ absprechen darf (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, 2800).

Somit war wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 31. März 2009