

GZ. RV/0606-S/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende HR Dr. Gabriele Soini-Wolf und die weiteren Mitglieder Dr. Maria-Luise Wohlmayr, Dr. Walter Zisler und Martina Blaha im Beisein der Schriftführerin Roswitha Mohr am 24. Oktober 2003 über die Berufungen des Bw., vertreten durch Renate Hofbauer,, gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg - Stadt, vertreten durch Dr. Susanne Fischer, betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1998 und 1999 nach in Salzburg durchgeföhrter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Rechtsbelehrung

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

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

Entscheidungsgründe

Der in Österreich unbeschränkt steuerpflichtige Bw. erzielt als Zivilingenieur für Maschinenbau Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit. Im Jahr 1998 erhielt er von der Fa. J den Auftrag, an der Universität in Surabaya, Indonesien vor Professoren und Assistenten verschiedener Universitäten Vorlesungen bzw. praktische Übungen auf dem Gebiet der Motorenentwicklung abzuhalten. Die Vortragstätigkeit wurde in der Zeit von 29. August bis 2. Oktober 1998 ausgeübt. Das vom Bw. für diese Lehrtätigkeit in Rechnung gestellte Honorar betrug S 339.000,- , davon flossen dem Bw. S 300.000,- im Jahr 1998 und S 39.000,- im Jahr 1999 zu.

In seinen Einkommensteuererklärungen für die Jahre 1998 und 1999 erklärte der Bw. diese Einkünfte als dem Progressionsvorbehalt unterliegende Einkünfte. Bei einer in der Folge durchgeföhrten abgabenbehördlichen Prüfung wurde festgestellt, dass diese Einkünfte in Österreich der uneingeschränkten Steuerpflicht unterliegen, weil dem Bw. für die Ausübung seiner Tätigkeit in Indonesien einerseits eine feste Einrichtung nicht zur Verfügung stand und er sich andererseits während eines Zeitraumes von zwölf Monaten nicht länger als 90 Tage in Indonesien aufhielt. Laut Ermittlungen des Betriebsprüfers erfolgte in Indonesien keine Besteuerung dieser Honorare.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung, qualifizierte die Einkünfte als in Österreich zu besteuernde Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit und erließ entsprechende Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1998 und 1999.

In den dagegen eingebrachten Berufungen führte der Bw. Folgendes aus:

Für die Abhaltung von Vorlesungen bzw. praktischen Übungen an der Universität Surabaya seien von der Fa. J Motoren- bzw. Gasmotorenprüfstände errichtet worden, die den einheimischen Professoren weiterhin zur Lehrtätigkeit und Forschungsarbeit dienten. Zur Ausübung seiner Vortragstätigkeit seien ihm während der ganzen Zeit folgende feste Einrichtungen zur Verfügung gestanden:

- a) an der Technischen Universität Surabaya ein eigener Hörsaal, zwei Räume mit je einem Motorenprüfstand und diversen sonstigen Geräten (Prüfstände) sowie ein Büro mit Schreibtisch, Computer etc.
- b) bei den J-Werken das Office Surabaya. Das Büro und die Mitarbeiter des Office Surabaya seien ihm für Übersetzungen und schriftliche Ausarbeitungen jederzeit zur Verfügung gestanden.

Die Lektorrentätigkeit sei je nach Erfordernis entweder im Hörsaal oder in den Prüfständen ausgeübt worden.

Nach Art. 14 OECD-Musterabkommen sei es nicht erforderlich, dass Anlagen, Einrichtungen usw. im Eigentum des Unternehmers stehen oder von diesem gemietet werden. Die Verfügungsmacht könne auch auf unentgeltlicher Überlassung beruhen. Zur Frage der Dauer, die die feste Einrichtung zur Verfügung stehen müsse, seien dem Gesetz keine eindeutigen Regeln zu entnehmen. Nach jüngerer Expertenmeinung genüge bereits eine etwa zehntägige Dauer einer festen Einrichtung, damit eine "Betriebsstätte" begründet werde. Es werde daher beantragt, der Berufung statzugeben und die Honorare in Österreich von der Besteuerung unter Progressionsvorbehalt freizustellen.

Mit Berufungsvorentscheidung wies das Finanzamt die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für 1998 ab. Dagegen richtet sich der Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für 1999 wurde ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung vom Finanzamt direkt vorgelegt.

Im Vorlageantrag wurde zur Frage der festen Einrichtung weiters ausgeführt, dem Bw. sei von seinem Auftraggeber vertraglich zugesichert worden, dass ihm in Indonesien eigene Räume zur Verfügung gestellt werden. Es handle sich dabei um die Räume, in denen die Prüfstände aufgestellt seien und um das daran anschließende, von ihm alleine genutzte Büro. Bei seiner Ankunft sei ihm ein Schlüssel für diese Räume übergeben worden. Er habe in diesen Räumen seine Unterlagen wie Testberichte, Lehrmittel und sonstige Aufzeichnungen verwahrt. Der Bw. sei in der Zeit seines Aufenthaltes für die sehr wertvollen Prüfstände verantwortlich gewesen, daher seien die Testräume ausschließlich in seiner Verfügungs befugnis gewesen. Auch der Vorlesungssaal sei im gegenständlichen Zeitraum nur vom Bw. genutzt worden. Die Büroräume der indonesischen Niederlassung der Fa. J seien von ihm fallweise mitbenutzt worden. Darüber hinaus habe er Vorbereitungsarbeiten in seinem Hotelzimmer verrichtet, in dem er sich einen Schreibtisch eingerichtet habe.

Er habe sich in Indonesien 35 Tage lang zur Verrichtung seiner selbständigen Tätigkeit aufgehalten. Für diese Zeit habe er seinen Tätigkeitsschwerpunkt nach Indonesien verlegt. Die Feststellung des Finanzamtes, wonach er seine Tätigkeit nur vorübergehend an der Universität Surabaya verrichtet hätte, sei daher aktenwidrig. Eine 35 Tage lang dauernde Tätigkeit sei nach der herrschenden Rechtsprechung jedenfalls keine vorübergehende Tätigkeit. Bereits ab einer Dauer von 10 Tagen werde bei Vorliegen der sonstigen

Voraussetzungen von der Finanzverwaltung vom Bestehen einer Betriebsstätte ausgegangen. Auf Grund des geltenden DBA Österreich - Indonesien reiche bei Vorliegen einer festen Einrichtung bereits ein Tag, damit hinsichtlich der Einkünfte, die in dieser festen Einrichtung erzielt würden, in Indonesien Steuerpflicht eintrete.

Der Bw. beantragte die Entscheidung über die Berufungen durch den gesamten Berufungssenat und die Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

In der mündlichen Berufungsverhandlung brachte der Bw. vor, bei seiner Vortragstätigkeit in Indonesien habe es sich nicht um Vorlesungen gehandelt, sondern um Schulungen des Universitätspersonals. Die Fa. J sei ein Industriebetrieb, der seine Motoren verkaufen wolle. Um den Markt in Indonesien zu erschließen, habe man an dortigen Universitäten Motorenprüfstände aufgebaut, um das Know-how auf dem sehr komplizierten Gebiet der Motorenmesstechnik weiterzugeben. Das Schulungsprojekt sei ein Entwicklungshilfeprojekt gewesen. Den Informationen zufolge, die der Bw. erhalten habe, sei es von der Weltbank finanziert worden. Dem Bw. sei mitgeteilt worden, dass seine Einkünfte in Indonesien grundsätzlich steuerpflichtig wären, aber wegen der Entwicklungshilfe steuerbefreit seien. Die steuerliche Vertreterin des Bw. habe sich bemüht, mit den indonesischen Steuerbehörden diesbezüglich Kontakt aufzunehmen, allerdings erfolglos. Der betreffende Schriftverkehr werde vorgelegt.

Zur Frage der festen Einrichtung wurde ausgeführt, dass es sich dabei um zwei Motorenprüfstände handle, die sich an beiden Seiten eines mittig angeordneten Prüfraumes befunden hätten. Im Prüfraum habe es für jeden Motorenprüfstand einen eigenen Arbeitsplatz mit Schreibtisch und EDV-Einrichtung gegeben. Für diese Räume habe der Bw. gemeinsam mit zwei Angestellten der Fa. J, die ihm als Assistenten zur Verfügung gestellt wurden, einen Schlüssel gehabt. Die Motorenprüfstände befänden sich im Eigentum der Universität. Der Aufenthalt des Bw. in Indonesien sei einmalig gewesen und habe 35 Tage gedauert.

Die Vertreterin des Finanzamtes hielt ihren Antrag auf Abweisung der Berufung aufrecht.

Der Senat hat erwogen:

Gemäß § 22 Z 1 lit. a EStG 1988 zählen Einkünfte aus einer wissenschaftlichen,...oder unterrichtenden Tätigkeit als freiberufliche Einkünfte zu den Einkünften aus selbstständiger Arbeit.

Nach Art. 14 DBA Österreich - Indonesien dürfen Einkünfte, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus einem freien Beruf oder aus sonstiger selbstständiger Tätigkeit bezieht,

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 oder sie sich in diesem Staat insgesamt länger als 90 Tage während eines Zeitraumes von zwölf Monaten aufhält. Der Ausdruck freier Beruf umfasst insbesondere die selbstständig ausgeübte wissenschaftliche,...oder unterrichtende Tätigkeit...

Zwischen den Parteien besteht Einigkeit darüber, dass der Bw. aus seiner Vortragstätigkeit in Indonesien Einkünfte aus selbständiger Arbeit bezogen hat. Die Aufteilung der Besteuerungsrechte hat somit nach Art. 14 DBA Österreich - Indonesien zu erfolgen. Strittig ist, ob dem Bw. in Indonesien für die Ausübung seiner Tätigkeit eine feste Einrichtung zur Verfügung stand und demgemäß das Besteuerungsrecht Indonesien zukommt, oder ob mangels fester Einrichtung in Indonesien die Einkünfte in Österreich zu besteuern sind.

Für das Vorliegen einer festen Einrichtung gelten die gleichen Voraussetzungen wie für das Vorliegen einer Betriebsstätte (Loukota, Internationale Steuerfälle, Rz 609).

Gemäß Art. 5 DBA Österreich - Indonesien bedeutet der Ausdruck Betriebsstätte eine feste Geschäftseinrichtung, durch die die Tätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird. Der Artikel entspricht im Prinzip dem Art. 5 des Musterabkommens der OECD, mit Ausnahme einiger im gegenständlichen Fall nicht relevanter Abweichungen. Nach dem Kommentar zum OECD- Musterabkommen erfordert das Vorliegen einer Betriebsstätte daher

1. ein statisches Moment: Verfügungsmacht über eine bestimmte (eigene oder gemietete Einrichtung)
2. ein funktionelles Moment: In der Einrichtung muss eine (gewerbliche) Tätigkeit ausgeübt werden und
3. ein zeitliches Moment: Nicht nur vorübergehend.

Hinsichtlich der ersten beiden Erfordernisse wurde vom Bw. dargelegt, dass er die Verfügungsmacht über Räumlichkeiten an der Universität Surabaya gehabt habe, nämlich an den Motorenprüfständen und am daran anschließenden Büro sowie an einem Hörsaal. In der indonesischen Niederlassung der Fa. J habe er ein Mitbenutzungsrecht an den dortigen Einrichtungen gehabt. Das Finanzamt bestritt das Vorliegen einer Verfügungsmacht an den genannten Räumlichkeiten. Ein Vortragender an einer Universität bekomme zwar für die Ausübung seiner Lehrtätigkeit Räumlichkeiten zur Verfügung gestellt, dies bedeute aber nicht, dass er über diese Räumlichkeiten in einer Art und Weise alleine verfügen könne, wie dies beim Vorliegen einer festen Einrichtung der Fall sein müsse.

Fest steht, dass eine reine Mitbenutzung von Einrichtungen keine Verfügungsmacht über diese Einrichtungen begründen kann, wie sie von Lehre und Rechtsprechung für das Vorliegen einer festen Einrichtung gefordert wird. Dem Bw. ist aber insoweit beizupflichten, dass Verfügungsmacht nicht nur an im Eigentum des Unternehmers befindlichen, gemieteten oder gepachteten Einrichtungen besteht, sondern dass auch eine unentgeltliche Überlassung oder sogar eine Nutzung ohne vertragliche Vereinbarung ausreichen kann, um Verfügungsmacht zu erlangen, wenn die Verfügung für die Unternehmenstätigkeit erforderlich ist und wenn die Verfügungsmöglichkeit von anderen respektiert wird (Urtz in: Die Betriebsstätte im Recht der DBA).

Dem Merkmal der festen Einrichtung kommt jedoch nach herrschender Ansicht doppelte Bedeutung zu. Zur örtlichen Fixierung kommt ein zeitliches Moment, die Einrichtung soll von nicht nur vorübergehender Dauer sein. Bei Festlegung der nötigen Dauer einer festen Einrichtung ist die Frage strittig, ob ein Mindestzeitraum erforderlich ist. Der Bundesfinanzhof und ein Teil des Schrifttums halten einen Mindestzeitraum von sechs Monaten für erforderlich (Urtz, aaO sowie die dort angeführte Judikatur und Literatur). Dem Kommentar zum OECD-Musterabkommen ist zu entnehmen, dass im Falle der Einräumung einer Verfügungsmacht über Räumlichkeiten bereits bei einer ein halbes Jahr übersteigenden Dauer eine feste Einrichtung iSd Art. 14 DBA vorliegt (Art. 5 Z 6). Auch hier soll also ein Zeitraum von sechs Monaten erforderlich sein.

In seinem Erkenntnis vom 21.5.1997, 96/14/0084 setzte sich der Verwaltungsgerichtshof mit der Frage der Dauer einer Geschäftseinrichtung auseinander. Er führte aus, es sei aus dem Kommentar zum OECD-Musterabkommen abzuleiten, dass auf eine solche Geschäftseinrichtung abgestellt wird, die dem Unternehmen nicht nur vorübergehend dient. Im Erkenntnis wird die Ansicht von Loukota (Internationale Steuerfälle, RZ 508) zitiert, dass eine bloß einige Tage oder Wochen währende Betriebsstätte nicht als Betriebsstätte iSd Doppelbesteuerungsrechtes anzusehen sei. Unter Berufung auf die Verkehrsanschauung vertrat der VwGH die Ansicht, dass der Begriff feste Einrichtung bereits Einrichtungen von einer ein halbes Jahr übersteigenden Dauer erfasst.

Für den gegenständlichen Fall lässt sich aus der zitierten Lehre und Rechtsprechung nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates Folgendes ableiten:

Nach übereinstimmender Ansicht von herrschender Lehre und Rechtsprechung bedeutet feste Einrichtung eine nicht bloß vorübergehende, sondern auf Dauer angelegte Geschäftseinrichtung. Denn eine bloß temporäre Verbindung des Unternehmens mit dem

Quellenstaat stellt noch nicht jene ausreichend starke Verwurzelung dar, die dem Betriebsstättenbegriff zu Grunde liegt (Züger in: Die Betriebsstätte im Recht der DBA). Wenn es auch keine eindeutige Definition des erforderlichen Zeitraumes gibt, so kann doch als Richtwert die Dauer von sechs Monaten angenommen werden. Zwar ist es für die Annahme einer Betriebsstätte nicht schädlich, dass diese der Durchführung eines einzigen Auftrages dient (VwGH 21.5.1997, 96/14/0084), doch muss der Auftrag einen längeren Zeitraum umfassen. Entscheidend sind diesbezüglich die Pläne und Absichten des Unternehmers im Zeitpunkt der Begründung der Betriebsstätte (Langheinrich/Ryda, FJ 2002, 136). In der Literatur wird überwiegend die Ansicht vertreten, dass die nötige Dauer einer festen Einrichtung grundsätzlich nach den Gesamtumständen des einzelnen Falles zu beurteilen ist. So führt das Abstellen eines Wohnwagens für zweimal sechs Wochen im Jahr zur Ausübung schriftstellerischer Tätigkeit nur zu einer vorübergehenden, aber keiner festen Einrichtung. Auch der Rechtsanwalt, dem anlässlich eines einzelnen Prozesses vom Gericht ein Raum zur Verfügung gestellt wird, benützt diesen nur vorübergehend (Urtz, aaO sowie die dort angeführte Literatur).

Der Bw. übte in Indonesien eine einmalige Vortragstätigkeit in der Dauer von 35 Tagen aus. Die Tätigkeit wurde von vornherein für diese Dauer geplant und auch so ausgeführt. Für diese Tätigkeit wurden dem Bw. an der Universität Surabaya Räumlichkeiten zur Verfügung gestellt. Nach der Verkehrsauffassung (die auch der VwGH zur Beurteilung heranzieht) wird eine Einrichtung, die der einmaligen, etwa einen Monat dauernden Vortrags- und Schulungstätigkeit dient, jedenfalls als vorübergehende Einrichtung zu qualifizieren sein. Diese Beurteilung entspricht auch den in der oben angeführten Literatur zitierten Fällen. Es wurde durch die kurze Dauer im gegenständlichen Fall keine derart starke Verwurzelung zum Quellenstaat erlangt, wie sie der Betriebsstättenbegriff bzw. der Begriff der festen Einrichtung erfordert.

Zwar ist es richtig, dass Art. 14 DBA Österreich - Indonesien abweichend vom OECD-Musterabkommen vorsieht, dass das Besteuerungsrecht im Quellenstaat liegt, wenn der selbständig erwerbstätige Abgabepflichtige sich im Quellenstaat insgesamt länger als 90 Tage während eines Zeitraumes von zwölf Monaten aufhält. Daraus kann aber nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates nicht geschlossen werden, dass eine feste Einrichtung - wie der Bw. vermeint - bereits ab dem ersten Tag vorliegt.

Der Auffassung des Bw., dass bereits ab einer Dauer von 10 Tagen vom Vorliegen einer Betriebsstätte auszugehen ist, ist entgegenzuhalten, dass es sich dabei nicht um herrschende

Lehre, sondern um die Ansicht einzelner Experten handelt, die nicht durch höchstgerichtliche Judikatur bestätigt ist.

Im übrigen wird festgehalten, dass der Sinn eines Doppelbesteuerungsabkommen nicht nur darin liegt, eine Doppelbesteuerung zu vermeiden, sondern auch eine doppelte Nichtbesteuerung zu vermeiden. Die nicht bloß vorübergehende Anknüpfung an den Quellenstaat hat den Sinn, dass der Quellenstaat sein Besteuerungsrecht auch geltend machen kann. Dies kann bei kurzen Aufenthalten nicht verwirklicht werden. Tatsächlich hat Indonesien im gegenständlichen Fall die Einkünfte des Bw. nicht besteuert. Dass die Nichtbesteuerung auf eine Steuerbefreiung der gegenständlichen Einkünfte in Indonesien zurückzuführen ist, konnte nicht verifiziert werden.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Salzburg, 24. Oktober 2003