

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Wolfgang Pavlik über die Beschwerde des Bf., vertreten durch Stb., vom 29.09.2010, gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 07.06.2010, betreffend Einkommensteuer 2003 und 2004, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

## **Entscheidungsgründe**

Das Finanzamt (FA) erließ am 07.06.2010 Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2003 und 2004. In beiden Bescheiden wird in der Begründung auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung verwiesen. In dieser wird ausgeführt, der Beschwerdeführer (Bf), der russischer Staatsbürger ist, sei in Russland ansässig, da sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen in Russland befinde. Aufgrund des Inkrafttretens des DBA Russland „neu“ (30.12.2002) seien gemäß Art 14 des Abkommens seine Einkünfte aus selbständiger Arbeit ab dem Kalenderjahr 2003 in Österreich beschränkt steuerpflichtig. Diese Einkünfte erziele er aus seiner Tätigkeit als Geschäftsführer bei der X Handels GmbH mit Sitz in Wien.

Die nach Fristverlängerung eingebrachte Berufung (nunmehr Beschwerde) vom 29.09.2010 richtet sich gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2003 und 2004. In dieser bringt der Bf iW vor, der Mittelpunkt der Lebensinteressen sei, wie im Betriebsprüfungsbericht ausgeführt, in Russland. Der Bf sei daher iSd DBA Russland in Russland ansässig. Seine in Moskau befindliche Eigentumswohnung diene ihm als Standort für die Ausübung der Geschäftsführertätigkeit bei der Firma X Handels GmbH. Diese Tätigkeit im operativen Bereich habe er nahezu ausschließlich in Russland ausgeübt, da der gesamte Absatzmarkt mit Russland eng verbunden sei. Eine Verbindung der operativen Tätigkeit mit Österreich bestehe vor allem im prüfungsrelevanten Zeitraum

nicht. Zudem sei ihm in seiner Wohnung in Moskau eine feste Infrastruktur zur Verfügung gestanden. Für die erforderlichen Verwaltungsarbeiten in Österreich sei der Bf nicht zuständig bzw verantwortlich gewesen. Daher habe er diese auch nicht wahrgenommen.

Der Aufenthalt in Russland könne durch Unterlagen, die seine Ausbildung (Studium in Moskau) während des Prüfungszeitraums betreffen, belegt werden. Zudem sei der Bf auch anderen Tätigkeiten, die seine Anwesenheit in Russland notwendig machten, nachgegangen.

Der Bf habe in Jahren 2003 bis 2004 Einkünfte als Geschäftsführer der X GmbH bezogen. Zudem habe er 26% der Anteile an der X GmbH besessen.

Aufgrund dieser Argumente sei für den Zeitraum 2003/2004 eine Versteuerung in Russland vorgenommen worden.

Dem Berufungsschreiben liegt unter anderem ein als Tätigkeitsnachweis für die Zeitperiode 2003-2004 titulierte Schreiben bei. In diesem werden seine Beschäftigung als Rechtsberater einer russischen Firma, sein Studium und weitere Punkte, die seinen Aufenthalt in Russland während des prüfungsrelevanten Zeitraums belegen sollen, angeführt.

Der Betriebsprüfer gab am 11.02.2011 eine Stellungnahme zur Berufung (nunmehr Beschwerde) ab. Dabei brachte der Prüfer iW vor, der Bf habe ab 2002 folgende Tätigkeiten ausgeübt:

- Manager X GmbH, Wien
- Projektmanager Fa Y GmbH in Klagenfurt
- Mitglied Direktorenrat Fa Z. in Moskau
- Berater Fa A in Moskau

Der Argumentation des Bf, er habe seine russlandbezogene Geschäftsführertätigkeit im operativen Bereich zur Gänze in Russland ausgeübt, entgegnet der Prüfer, der Sitz und Ort der Geschäftsleitung der X Handels GmbH befinde sich in Österreich. Die für diese Tätigkeit erforderliche Infrastruktur sei in den Büros der X in Österreich vorhanden. Zudem seien hohe Beträge an verbundene Unternehmen (Fa B ) für Tätigkeiten in Russland festgestellt worden. Diese Beträge seien als kostengünstige Alternative anstelle einer eigenen Vertretung in Moskau erklärt worden. Der Prüfer meint daher, diese Beträge wären nicht notwendig gewesen, wenn der Bf überwiegend in Russland tätig geworden wäre.

Parallel zu dem erwähnten Studium in Moskau habe der Bf auch im Wintersemester 1999/2000 an der Universität Klagenfurt einen Lehrgang begonnen. Im November 2001 habe er sich als ordentlicher Studierender der Rechtswissenschaften an der Universität Wien angemeldet und seine Studienzeit nach eigenen Angaben erst im Februar 2004 beendet.

Bezüglich des Aufenthalts des Bf in Österreich führt der Prüfer den Hauptwohnsitz Klagenfurt von Jänner 2000 bis zum Jahr 2003 an. Anschließend daran sei der Hauptwohnsitz in Wien gewesen. Eine unbefristete Aufenthaltsbewilligung besitze er seit dem Jahr 2002. Zudem sei dem Vater des Bf für diesen ab September 2002 Familienbeihilfe zuerkannt worden. Diese musste aber auf Grund von Einkommensüberschreitung zurückbezahlt werden. Laut Vorbehaltsbeantwortung vom 27.06.2008 halte sich der Bf zu ca 60% in Russland, zu 30% in Österreich und zu 10% in anderen Ländern auf.

Der Prüfer sieht eine Ansässigkeit des Bf iSd DBA Russland im Prüfungszeitraum in Russland als unbestritten an. Durch die Tätigkeit des Bf als wesentlich beteiligter Geschäftsführer erziele er Einkünfte iSd Art 14 DBA Russland. Eine Besteuerung erfolge im Ansässigkeitsstaat, es sei denn, es bestehe eine feste örtliche Einrichtung in Österreich. Die X GmbH habe 2002 ihren Sitz von Klagenfurt nach Wien verlegt. Der Bf habe seine Tätigkeit aufgrund der in den vorhergehenden Absätzen angeführten Aktivitäten in Österreich ausgeführt. Dafür sei dem Bf in den Jahren 2003 und 2004 am Ort der Geschäftsleitung der Fa X GmbH die erforderliche Infrastruktur (Büro samt Ausstattung) zur Verfügung gestanden. Aufgrund eines weiteren Umzugs, der innerhalb von Wien im Jahr 2005 erfolgte, hätte dieses Büro vom Prüfer nicht mehr besichtigt werden können. Der Prüfer gehe aber davon aus, es handle sich dabei um eine feste Einrichtung iSd Art 14 DBA Russland. Aus diesem Grund seien die darauf entfallenden Einkünfte in Österreich der beschränkten Steuerpflicht zu unterziehen. Auch allfällige Auslandsreisen seien funktional dieser festen Einrichtung zuzuordnen.

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

Mit Vorhalt vom 13.03.2014 forderte das BFG den Bf auf, folgende Fragen zu beantworten:

*„1. Nach der Aktenlage und den Ausführungen der Betriebsprüfung wurden hohe Beträge an verbundene Unternehmen in Moskau für Tätigkeiten in Russland bezahlt, um nicht eine eigene Vertretung dort installieren zu müssen. Nach Ihrem Vorbringen in der Berufung haben Sie Ihre Tätigkeit als Geschäftsführer überwiegend aus Russland durchgeführt. Demnach wären die hohen Vertretungskosten für die Fa B in Moskau nicht in dieser Form notwendig gewesen.*

*Um Aufklärung wird gebeten.*

*2. Grundsätzlich werden nach der Judikatur die Einkünfte eines Gesellschafter-Geschäftsführers einer GmbH am Sitz der GmbH erzielt. Es handelt sich um eine österreichische Firma mit Sitz und Ort der Geschäftsleitung in Österreich. Es ist – der Stellungnahme der Betriebsprüfung folgend – davon auszugehen, dass Ihnen das Büro der X Handels GmbH am Sitz der Firma in Österreich als feste Einrichtung mit entsprechender Infrastruktur zur Ausübung der Geschäftsführertätigkeit ständig zur Verfügung stand.*

*Um Stellungnahme wird ersucht.*

3. Nach den Feststellungen der Betriebsprüfung besitzen Sie in Österreich seit dem Jahr 2002 eine unbefristete Aufenthaltsbewilligung. Aus welchem Grund wurde diese zuerkannt? Was war die Begründung im Antrag?

*Um Vorlage entsprechender Nachweise wird ersucht.*

4. Nach der Aktenlage hatte die Wohnung in Moskau nur 33,70m<sup>2</sup> Zimmernutzfläche. Es kann daher nicht angenommen werden, dass diese Wohnung als feste Einrichtung iSd Art 14 DBA Russland diene.

*Um Stellungnahme wird gebeten.“*

Mit Schreiben vom 16.05.2014 führte der Bf aus:

*„ad 1) Es ist grundsätzlich richtig, dass sich die Firma X wie auch die Firma C der Firma B in Russland bediente, welche viele operative Aufgaben im Zusammenhang mit dem Handel von Rohstoffen übernommen hat und mit diesem Unternehmen eine entsprechende Vereinbarung über eine anteilige Kostenbeteiligung bestand. Dies hatte primär den Sinn, dass aufgrund der sehr knappen Ressourcen in Österreich einerseits bzw. der praktischen Unmöglichkeit diese Geschäfte von Österreich aus zu lenken ein Partner bzw. ein Stützpunkt innerhalb der russischen Föderation (in diesem Fall Moskau) notwendig war und mit der Firma B gefunden wurde. Nachdem die Geschäfte ausschließlich im Ausland insbesondere der russischen Föderation abgewickelt wurden war es für Herrn G. als Geschäftsführer der X notwendig dies vor Ort zu betreuen und konnte er natürlicherweise auch auf die räumlichen wie personellen Ressourcen der B zugreifen.*

*Man könnte im weitesten Sinne auch davon sprechen, dass in dieser Organisation die Firma X bzw. auch die Firma C eine „quasi Betriebsstätte“ in Moskau wirtschaftlich hatten. Bei Herrn G. ging es primär um die Akquisition neuer Aufträge bzw Verhandlungen mit Kunden welche aus dem Raum der russischen Föderation stammten und diese primär vor Ort durchzuführen waren. Die Nähe zu den Kunden (nämlich fast ausschließlich aus dem Gebiet der russischen Föderation) war und ist immer noch ein wesentlicher Erfolgsbestandteil, wie auch die Überwachung des Vertriebes sowie der Vertriebstätigkeiten der B eine unabdingbare Notwendigkeit waren. Eine Lenkung der Geschäfte aus Österreich selbst war praktisch nicht möglich bzw. hätte zu keinem wirtschaftlichen Erfolg geführt.*

*ad 2) Bezugnehmend auf die Geschäftsleitung in Österreich bzw. auch das Vorhandensein eines Büros in Österreich ist anzumerken, dass dieser Sitz als Sitz von mehreren Gesellschaften diene und die personellen Ressourcen in der Gesellschaft als sehr dürftig und dünn anzusehen waren. Dies natürlicherweise aus Sparsamkeitsgründen und aus der Tatsache, dass vieles der Tätigkeiten auch verwaltungstechnisch durch die Firma B in Russland erledigt wurde. Aufgrund der sprachlichen und organisatorischen Barrieren in Österreich war es natürlicherweise notwendig dass die operative Geschäftsführung de facto zu einem weiteren überwiegenden Teil aus der russischen Föderation erfolgen musste und sich hier in Österreich ja nur eine kleine Verwaltungseinheit ergab, welche die formalrechtlichen Pflichten für die österreichische Gesetzgebung des Unternehmens*

*abwickelten. Operativ wurden die Geschäfte mit Sicherheit nicht aus Österreich geleitet und stand Herrn E. G. sowohl seine Wohnung einerseits als auch die Räumlichkeit der Firma B in Moskau als feste Einrichtung zur Verfügung und wurden von dort aus die operativen Geschäfte des Unternehmens gelenkt. Wie schon unter Punkt 1) angeführt ist nochmals hervorzuheben, dass die Nähe zu den Kunden, die Akquisition neuer Kunden wie auch die Überwachung der Vertriebsabwicklung (durch die Firma B) durch Herrn G. vor Ort unabdingbar war und nur dadurch ein entsprechender wirtschaftlicher Erfolg in diesem Geschäftsbereich erzielt werden konnte.*

*Ad 3) Bezugnehmend auf die Anfrage, aus welchem Grund die unbefristete Aufenthaltsbewilligung zuerkannt wurde ist aufgrund des langen Zeitraumes von 12 Jahren unserem Klienten nicht erinnerlich. Es wäre natürlicherweise möglich, wenn dies seitens der Behörde gewünscht ist, dass dies über die Bezirkshauptmannschaft Klagenfurt, wo die Aufenthaltsbewilligung ausgestellt wurde, formalrechtlich nachgefragt wird und sollte dies gewünscht sein bzw. für die Beweiswürdigung notwendig sein wird dies geschehen; es ist dies gemäß unseren Informationen mit entsprechenden Kosten verbunden. Die Verlagerung des Lebensmittelpunktes ist ein mittel- bis langfristiges Projekt, zumal ja die persönlichen wie wirtschaftlichen Umstände darin eine wesentliche Rolle spielen. Die ökonomischen Gegebenheiten und letztlich auch die Auftragslage in den Unternehmungen machten es erforderlich, im angefragten Zeitraum den wesentlich größeren Teil des Aufenthaltes in Russland bzw. im Ausland zu haben.*

*Ad 4) Bezugnehmend auf die Wohnung von nur 33,70 m<sup>2</sup> ist gemäß den uns eingereichten Unterlagen nicht klar, warum diese Wohnung nicht als feste Einrichtung gemäß Art. 14 des DBA anzusehen wäre. Alle entsprechenden Tätigkeiten bezugnehmend auf die Kommunikation (Telefon, Miete etc.) könnten von dieser Wohnung aus durchgeführt werden. Weiters ist noch zusätzlich anzumerken, dass die Räumlichkeiten der Firma B in Moskau natürlicherweise für offizielle Besprechungen Herrn G. auch zur Verfügung standen wie auch die Infrastruktur und das Personal, um operative Tätigkeiten abwickeln zu können. ...“*

### **Über die Beschwerde wurde erwogen**

Eingangs wird darauf hingewiesen, dass die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat anhängigen Berufungen gemäß § 323 Abs 38 BAO vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art 130 Abs 1 B-VG zu erledigen sind.

#### **Folgender Sachverhalt steht fest:**

Der Bf ist russischer Staatsbürger. Er erzielt in den Streitjahren inländische Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit als Gesellschafter-Geschäftsführer der österreichischen Firma X Handels GmbH. In den Streitjahren besitzt er 26% Anteile an der genannten Firma. Deren Geschäftszweig ist die Verwertung von Lizenzen und Know-How. Deren Sitz und Ort der Geschäftsleitung in Form eines Büros mit entsprechender Ausstattung

befindet sich in den Streitjahren im Inland, und zwar an der Adresse 12345 Wien, D-Straße. Von 2001 bis März 2002 befand sich der Sitz der Firma in Klagenfurt und seit März 2005 ist der Sitz in 56789 Wien. Die Firma wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 29.11.2000 gegründet.

Der Bf als Geschäftsführer hat uA die Aufgabe, Kontakte herzustellen, Telefonate zu führen, Geschäfte anzubahnen und abzuschließen.

Der Bf führt seine Tätigkeit für die Fa X Handels GmbH in den Streitjahren im Inland aus, wofür ihm das Büro am D-Straße, 12345 Wien, somit eine feste Einrichtung mit entsprechender Ausstattung, ständig zur Verfügung steht. Das Büro wurde von der X Handels GmbH über den Streitzeitraum angemietet und steht dem Bf als Geschäftsführer dauerhaft und jederzeit zur Verfügung. Der Bf verfügt dort über einen Raum und Hilfsmittel zur Ausübung seiner Geschäftsführertätigkeit wie Telefon, Telefax, Büromaterial etc.

Die Tätigkeit des Bf wird überwiegend in diesem Büro ausgeübt. Die Einkünfte aus selbständiger Arbeit als Geschäftsführer der X Handels GmbH sind der festen Einrichtung, bei der es sich um den Geschäftssitz der GmbH handelt, wirtschaftlich zuzurechnen.

Der Bf hat einen Hauptwohnsitz im Inland, und zwar vom 27.1.2000 – 17.10.2003 in Klagenfurt und vom 17.10.2003 – 14.6.2013 in 34567 Wien. Nach einem ca 3-monatigen Hauptwohnsitz in Kärnten hat der Bf seit 10.9.2013 den Hauptwohnsitz wieder in Wien. Vom 17.10.2003 bis 10.9.2013 hat der Bw auch einen Nebenwohnsitz im Inland gemeldet.

Auch diese Wohnsitze stehen dem Bf als feste örtliche Einrichtungen zur Verfügung.

Der Bf hat auch einen Wohnsitz in Russland, und zwar eine Wohnung in Moskau mit einer Wohnnutzfläche von 34m<sup>2</sup>. Diese Wohnung wird zu privaten Zwecken genutzt. Der Bf hält sich zu 60% in Russland, zu 30% in Österreich und zu 10% in Drittstaaten auf.

Er studiert von 9/1998 – 6/2003 an einer Moskauer Universität am Fachkolleg, Fachrichtung Zivilrecht; von 12/2002 – 10/2006 studiert er an der Moskauer Universität für Geisteswissenschaften an der Fakultät für Zivilrecht und promoviert im Herbst 2006. Gleichzeitig besucht der Bf im Wintersemester 1999/2000 an der Universität Klagenfurt einen Lehrgang und inskribiert im November 2001 Rechtswissenschaften an der Universität Wien. Dieses ordentliche Studium betreibt er bis Februar 2004.

Neben seiner Tätigkeit als Geschäftsführer der X Handels GmbH ist der Bf als Projektmanager der Fa Y. GmbH in Klagenfurt tätig. Daneben ist er Mitglied des Direktorenrates der Fa Z. in Moskau und Berater der Fa A in Moskau.

Der Bf besitzt seit dem Jahr 2002 eine unbefristete Aufenthaltsbewilligung in Österreich. Die Eltern des Bf sind ebenfalls Gesellschafter und/oder Geschäftsführer der X Handels GmbH bzw mit dieser verbundenen inländischen Unternehmen und haben ebenfalls Hauptwohnsitze im Inland. Der Bf wohnt in den Streitjahren bei den Eltern im Eigenheim.

Im November 2002 hat der Vater des Bf um Familienbeihilfe für den Bf angesucht. Er hat diese bis September 2002 rückwirkend erhalten, musste sie aber aG der

Einkommensüberschreitung des Bf zum Teil, und zwar für den Zeitraum 01/2003 bis 09/2003 später wieder zurückzahlen.

Bei der Fa X Handels GmbH werden Zahlungen hoher Beträge an verbundene Unternehmen in Moskau (Fa B) für Tätigkeiten in Russland festgestellt.

Der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Bf befindet sich in Russland.

**Der festgestellte Sachverhalt beruht auf folgender Beweiswürdigung:**

Die russische Staatsbürgerschaft des Bf ist erwiesen.

Die Art der Einkünfte des Bf ist unbestritten, ebenso seine Tätigkeit als wesentlich beteiligter Gesellschafter-Geschäftsführer der Fa X Handels GmbH.

Der Geschäftszweig der Firma und deren Gründungsdatum sind dem vorliegenden Auszug aus dem Firmenbuch entnehmbar, ebenso wie Sitz und Ort der Geschäftsleitung vor, in und nach den Streitjahren.

Dass sich am Sitz der Geschäftsleitung in 12345 Wien, D-Straße, ein Büro der Fa X Handels GmbH befindet, ist unbestritten.

Dass dieses Büro eine entsprechende Ausstattung hat, welches dem Bf dauerhaft zur Verfügung steht, ist der Stellungnahme des Betriebsprüfers zu entnehmen. Auch in der Vorhaltsbeantwortung vor dem BFG wird dies nicht ernsthaft bestritten, wenn dazu lediglich ausgeführt wird, dass *„dieser Sitz als Sitz von mehreren Gesellschaften diente und die personellen Ressourcen in der Gesellschaft als sehr dürftig und dünn anzusehen waren.“* Dass ein am Sitz der Gesellschaft und Ort der Geschäftsleitung befindliche Büro die zur Geschäftsführung notwendige Ausstattung und Infrastruktur besitzt, ist evident und entspricht der allgemeinen Lebenserfahrung.

Zu verweisen ist auch auf das im Arbeitsbogen der Bp befindliche Schreiben des Bf an das zuständige FA, wonach im Jahr 2005 der Firmensitz der X Handels GmbH verlegt werde. Dieses Schreiben vom 08.02.2005 zeichnet der Bf mit der Adresse *„D-Straße, 12345 Wien“*. Daraus kann nur der Schluss gezogen werden, dass die Tätigkeit des Bf von diesem Büro aus ausgeübt wird.

Nach Lehre und Judikatur zur festen Einrichtung muss der Steuerpflichtige im Quellenstaat eine *„Einrichtung“* haben, die *„fest“* ist und *„gewöhnlich“* zur Verfügung stehen muss.

Als feste *„Einrichtung“* kommen vor allem Räumlichkeiten wie ein Arbeitsraum, ein Büro, ein Behandlungsraum oder ein Atelier in Betracht.

*„Fest“* ist die Einrichtung, wenn eine bestimmte Beziehung zu einem Punkt der Erdoberfläche besteht.

Die notwendige Dauer einer festen Einrichtung ist jeweils in der Gesamtbetrachtung des einzelnen Falles zu beurteilen.

Zudem muss die feste Einrichtung dem selbständig Tätigen „gewöhnlich zur Verfügung stehen“, dh die selbständig tätige Person muss über die Einrichtung Verfügungsmacht haben, wobei allerdings weder Eigentum, Pacht oder Miete erforderlich sind.

Nach der Judikatur des VwGH ist 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 (wie etwa zur Aufbewahrung der benötigten Geschäftsführungsunterlagen) und weitere Hilfsmittel zur Ausübung der Geschäftsführertätigkeit (wie etwa ein Telefon, ein Telefaxgerät, Material zur Verfassung eventueller Korrespondenz etc), zur Verfügung stehen. Der Begriff der "festen Einrichtung" ist aber berufsbezogen zu sehen und erfordert, dass darin die Tätigkeit ganz oder teilweise ausgeübt wird (vgl VwGH vom 25.11.1992, 91/13/0144; VwGH vom 18.3.2004, 2000/15/0118 ).

Bei dem Büro am Firmensitz der Gesellschaft handelt es sich demnach um eine ständige feste Einrichtung, welche dem Bf als Geschäftsführer dauerhaft zur Verfügung steht.

Dass die Tätigkeit des Bf iW im Inland ausgeübt wird, ergibt sich aus der Tatsache, dass sich der Firmensitz und der Ort der Geschäftsleitung mit der ständigen festen Einrichtung im Inland befinden und die persönliche Tätigkeit des Bf (die Leitung des Unternehmens) hier ausgeführt wird. Die persönliche Tätigkeit des Geschäftsführers einer GmbH besteht iW in der Erteilung von Weisungen, wie die Gesellschaft betrieben werden soll. Die Ausübung der Tätigkeit eines Geschäftsführers ist erst mit dem Zugang der Weisung an die GmbH vollendet. Da sich der Zugang der Weisung am Ort des Sitzes der Gesellschaft vollzieht, ist davon auszugehen, dass die Tätigkeit des Bf – gleichgültig, ob er den Entschluss für die einzelne Weisung im In- oder Ausland gefasst hat – am Ort des Sitzes der Gesellschaft und somit im Inland persönlich ausgeübt wird. Daran ändern auch die unbestreitbaren häufigen Aufenthalte des Bf im Gebiet der Russischen Föderation nichts. Es ist durchaus glaubhaft, dass sich das Kundenpotential überwiegend aus russischen Käufern zusammensetzt, was eine häufige persönliche Anwesenheit des Bf in Russland für die Akquisition erforderlich macht. Allerdings ist davon auszugehen, dass – wenn zB ein Vertragsabschluss zu Stande kommt – der Auftrag zur Vertragserrichtung an das Büro im Inland erteilt wird, ebenso wie die Durchführung des Auftrags (Lieferung etc) vom Büro im Inland aus abgewickelt wird. Werden Geschäfte von Russland aus getätigt, bedient man sich der Infrastruktur der Fa B vor Ort und zahlt die inländische GmbH dafür erhebliche Beträge. Dies ist, wie der Bp des FA erklärt wurde (siehe Stellungnahme Bp zur Beschwerde) die kostengünstigste Variante anstelle einer eigenen Vertretung in Moskau. Dem FA ist Recht zu geben, dass die hohen Vertretungskosten für die Fa B in Russland nicht notwendig wären und die Zahlungen nicht erfolgten, würde die persönliche Tätigkeit dort ausgeübt.

Das Vorbringen, die Räumlichkeiten der Fa B in Moskau würden dem Bf als feste Einrichtung in Form einer „quasi Betriebsstätte“ zur Verfügung stehen, bewegt sich auf bloßer Behauptungsebene. In diesem Falle wären einerseits die Zahlungen in beträchtlicher Höhe an die Fa B wirtschaftlich nicht nachvollziehbar. Andererseits wären,



wenn – wie der Bf vorbringt – die Geschäfte von Moskau aus gelenkt würden und es im Inland nur eine „*kleine Verwaltungseinheit*“ gäbe, welche lediglich die „*formalrechtlichen Pflichten für die österreichische Gesetzgebung des Unternehmens*“ abwickelte, die wirtschaftliche Sinnhaftigkeit der Unternehmensgründung im Inland mit hier befindlichem Sitz und Ort der Geschäftsleitung nicht nachvollziehbar und aus kaufmännischer Sicht entbehrlich. Ein derartiges Handeln kann einem nach wirtschaftlichen Erfolg strebenden, vernünftig denkenden Unternehmer nicht unterstellt werden.

Es ist daher in freier Beweiswürdigung zu entscheiden, ob der vom Bw behauptete oder der von der Amtspartei angenommene Sachverhalt die größere Wahrscheinlichkeit für sich hat.

Der Bw hat auch zahlreiche familiäre und berufliche Verbindungen zu Österreich. Er hat hier einen Haupt- und Nebenwohnsitz gemeldet. Es handelt sich um Eigenheime der Familie des Bf. Auch die Eltern des Bf sind Gesellschafter und/oder Geschäftsführer der X GmbH bzw mit dieser verbundener Gesellschaften der C Gruppe und sind in Österreich beruflich engagiert. Der Bf ist auch Projektmanager einer weiteren österreichischen Firma der C Gruppe. Der Bf studiert bis Februar 2004 Rechtswissenschaften an der Universität Wien.

Darüber hinaus ist unter dem Aspekt der Berufsbezogenheit der Tätigkeit des Bf nicht nur im Büro der X Handels GmbH, sondern auch in den Wohnungen des Bf am inländischen Haupt- und Nebenwohnsitz eine feste örtliche Einrichtung iSd DBA zu sehen. Eine Abwicklung telefonischer bzw schriftlicher Geschäfte ist nicht nur im Büro der Firma, sondern auch in den Wohnungen des Bf grs technisch durchführbar. Es gibt auch keine Anhaltspunkte dafür, dass dem Bf die Wohnungen nicht regelmäßig zur Verfügung stünden.

Unbestritten ist, dass der Bf auch zahlreiche Verbindungen zu Russland hat und auch dort beruflich engagiert und sozial integriert ist sowie ein Universitätsstudium betreibt. Festzuhalten ist aber, dass nach der Aktenlage die Wohnung des Bf in Moskau nur 33,70 m<sup>2</sup> Zimmernutzfläche hat und als ständiger Wohnsitz in Russland dient. Somit ist davon auszugehen, dass diese Wohnung privat genutzt wird, zumal auf Grund ihrer Größe das Vorhandensein der notwendigen Infrastruktur (Arbeitszimmer mit entsprechender Büroausstattung) nicht angenommen werden kann und weder nachgewiesen noch glaubhaft gemacht wurde. Es kann daher auch aus diesem Grund nicht angenommen werden, dass der Bf von dieser Wohnung aus (und nicht vom Sitz der Firma in Wien aus) die Tätigkeit als Geschäftsführer der österreichischen Firma X Handels GmbH ausübt, zumal ihm zusätzlich auch seine inländischen Wohnsitze dafür zur Verfügung stehen.

Dass sich der Bf im Streitzeitraum zu 60% in Russland und zu 30% in Österreich aufhält, ist der Beantwortung des Vorhalts vom 27.06.2008 zu entnehmen. Dies bedeutet, dass auch in zeitlicher Hinsicht die Ausübung der Geschäftsführertätigkeit im Inland nachvollziehbar ist. Der Bf befindet sich nämlich mehr als 100 Tage im Inland, sodass auch in zeitlicher Hinsicht die Benützung der festen Einrichtungen naheliegend ist. Auch

aus der im Arbeitsbogen der Bp befindlichen Spesenabrechnung der Fa X Handels GmbH sind zahlreiche Aufenthalte des Bf in Österreich ableitbar, so der Erwerb von Monatsnetzkarten (der Wiener Linien) am 31.01.2003 und 30.04.2003, Fahrkarten für Wien, Flugtickets von Wien aus und/oder mit Austrian Airlines, Bahnkarten und Taxikosten im Inland.

Es wird auch auf das von der steuerlichen Vertretung des Bf vorgelegte Schreiben des RA Mag. F. vom 09.02.2010 verwiesen, wonach Herr A. G. (der Vater des Bf) seine Handelsgeschäfte seit Ende der 90er Jahre von Österreich aus führt bzw seine Geschäfte überwiegend von Österreich aus leitet. Da auch der Bf in diese Handelsgeschäfte der C Gruppe eingebunden ist, ist naheliegend, dass diese Ausführungen auch für ihn gelten. Die Familienmitglieder – somit auch der Bf – haben gemäß zit Schreiben über weite Zeiträume ihren Aufenthalt nach Österreich verlegt.

Die jahrelange Eingebundenheit des Bf in die inländische Firma X Handels GmbH zeigt sich nach den unbestrittenen Ausführungen in der Stellungnahme der Bp daran, dass der Bf auch schon in den Jahren 2001 und 2002 Geschäftsführer genannter Fa war und ab dem Jahr 2005 nach einer Änderung auf Gesellschafterebene bei obiger Firma im Angestelltenverhältnis teilzeitbeschäftigt und ab 2009 wieder wesentlich beteiligt ist.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass nicht hervorgekommen ist, dass dem Bf in der Russischen Föderation eine ständige feste Einrichtung dauerhaft zur Verfügung steht, in der die Tätigkeit ganz oder teilweise ausgeübt wird, befindet sich das Büro der Fa X GmbH doch an deren Sitz und Ort der Geschäftsleitung in Österreich. Von dieser festen Einrichtung mit entsprechender Infrastruktur wird die Geschäftsführertätigkeit des Bf ausgeübt und sind dieser Einrichtung die Einkünfte des Bf aus dieser Tätigkeit zuzurechnen. Im Inland stehen dem Bf auch private Wohnsitze zur Verfügung. Dass eine weitere Betriebsstätte (Zweigniederlassung, Geschäftsstelle, Büro, Privatwohnung) in der Russischen Föderation besteht, der die str Einkünfte zuzurechnen sind, konnte weder nachgewiesen noch glaubhaft gemacht werden.

Die Studien des Bf in Moskau und Wien sind nachgewiesen und unbestritten, ebenso wie die beruflichen Tätigkeiten in Russland und Österreich, die unbefristete Aufenthaltsbewilligung des Bf in Österreich und die beruflichen Verhältnisse der Eltern des Bf.

Die inländischen Wohnsitze des Bf und seiner Eltern sind nach den vorliegenden Abfragen aus dem ZMR erwiesen.

Dass der Vater des Bf um Familienbeihilfe für den Bf im November 2002 angesucht und diese bis September 2002 rückwirkend (vorerst) erhalten hat, ist aktenkundig. In diesem Zusammenhang wird bemerkt, dass nach § 5 FLAG 1967 kein Anspruch auf Familienbeihilfe für Kinder, die sich ständig im Ausland aufhalten, besteht. Nach der Judikatur muss für den Anspruch auf Familienbeihilfe der gewöhnliche Aufenthalt des Kindes im Inland (bzw EWR-Raum) sein. Dass nach dem Antrag auf Familienbeihilfe dies

offenbar vorgebracht wurde, ist ein weiteres Indiz für den inländischen Aufenthalt und daraus folgend für die inländische Tätigkeit des Bf.

Dass sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Bf in Russland befindet, ist zwischen den Parteien unbestritten. Dies wird im Bp Bericht festgestellt und vom Bf übereinstimmend vorgebracht. Dass sich der Bf überwiegend in Russland aufhält, entspricht auch den Feststellungen des BFG. Dieses sieht aG der Aktenlage keinen Anlass, von diesem zwischen den Parteien unstrittigen Sachverhalt abzuweichen.

In diesem Zusammenhang wird bemerkt, dass die Feststellung, dass dem Bf eine feste Einrichtung im Inland zur Verfügung steht, der die Einkünfte aus seiner Geschäftsführertätigkeit bei der Fa X GmbH zuzurechnen sind, damit nicht im Widerspruch steht.

### **Rechtlich ist auszuführen wie folgt:**

Doppelbesteuerungsabkommen entfalten eine Schrankenwirkung insofern, als sie eine sich aus dem innerstaatlichen Steuerrecht ergebende Steuerpflicht begrenzen. Ob Steuerpflicht besteht, ist zunächst stets nach innerstaatlichem Steuerrecht zu beurteilen. Ergibt sich aus dem innerstaatlichen Steuerrecht eine Steuerpflicht, ist in einem zweiten Schritt zu beurteilen, ob das Besteuerungsrecht durch ein Doppelbesteuerungsabkommen eingeschränkt wird (vgl zB *VwGH vom 28.11.2007, 2006/14/0057* ).

Der Bf hat einen Wohnsitz im Inland. Er ist damit im Inland grs unbeschränkt steuerpflichtig. Die strittigen Einkünfte sind nach innerstaatlichem Recht gemäß § 22 Z 2 EStG 1988 als Einkünfte aus selbständiger Arbeit, und zwar aus sonstiger selbständiger Arbeit als an einer Kapitalgesellschaft wesentlich Beteiligter zu qualifizieren.

Der Bf hat auch einen Wohnsitz in Russland. Er ist somit auch nach russischem Recht grs unbeschränkt steuerpflichtig.

Zur Vermeidung von Doppelbesteuerungen – hier: auf dem Gebiet der Einkommensteuer – ist im ggstdl Fall das Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Republik Österreich und der Regierung der russischen Föderation zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, BGBl III Nr 10/2003, Inkrafttreten 30.12.2002 (idF: DBA Russland)anzuwenden.

Das DBA ist persönlich und sachlich anwendbar.

Nach Art 4 Z 1 DBA Russland ist der Bf in beiden Vertragsstaaten ansässig. Nach Art 4 Z 2 lit a DBA Russland gilt er als in dem Staat ansässig, in dem er den Mittelpunkt der Lebensinteressen hat.

Der Bf gilt daher als in der russischen Föderation ansässig und ist für die Besteuerung seiner russischen Einkünfte der Ansässigkeitsstaat zuständig.

Ausschließlich strittig ist, ob der Beschwerdeführer mit seinen aus der Geschäftsführertätigkeit resultierenden Einkünften aus selbständiger Arbeit bei der Fa X Handels GmbH im Quellenstaat Österreich (beschränkt) steuerpflichtig ist.

Einkünfte aus selbständiger Arbeit normiert Art 14 DBA Russland. Dessen hier anzuwendende Z 1 bestimmt:

*„1. Einkünfte, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus einem freien Beruf oder aus sonstiger selbstständiger 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 ihr eine solche feste Einrichtung zur Verfügung, so dürfen die Einkünfte im anderen Staat besteuert werden, jedoch nur insoweit, als sie dieser festen Einrichtung zugerechnet werden können.“*

Zu prüfen ist daher, ob eine feste Einrichtung iSd DBA vorliegt.

Das OECD Musterabkommen, welches gewöhnlich zur Interpretation der Bestimmungen der DBA herangezogen wird, enthält keinen eigenen Artikel mehr für die selbstständige Arbeit. Art 14 OECD-MA wurde aufgrund der Überarbeitung in 2000 gestrichen. Daher sind auf eine wie im ggstl Fall vorliegende selbstständige Tätigkeit die allgemeinen Betriebsstättengrundsätze anzuwenden (Art 5, 7 OECD-MA).

Art 14 OECD-MA a.F. stellte hingegen explizit auf das Vorliegen einer festen Einrichtung ab. Besondere Unterschiede zwischen dem Begriff der festen Einrichtung und der Betriebsstätte dürften nicht bestehen.

In Art 5 Z 1 DBA Russland (dem OECD-MA folgend) ist der Ausdruck „Betriebsstätte“ als eine feste Geschäftseinrichtung, durch die die Tätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird, definiert. Nach Z 2 umfasst der Ausdruck „Betriebsstätte“ insbesondere uA einen Ort der Leitung, eine Zweigniederlassung oder eine Geschäftsstelle.

Nach *VwGH vom 07.05.1979, 2669/78*, besteht die persönliche Tätigkeit des Geschäftsführers einer GmbH iW in der Erteilung von Weisungen, wie die Gesellschaft im Allgemeinen und im Einzelnen betrieben werden soll. Die „Ausübung“ der Tätigkeit eines solchen Geschäftsführers ist aber mit dem Zugang der Weisung an die GmbH vollendet. Da sich nun dieser Zugang am Ort des Sitzes der Gesellschaft vollzieht, ist davon auszugehen, dass die Tätigkeit des Geschäftsführers einer GmbH – gleichgültig, ob der Geschäftsführer den Entschluss für die einzelne Weisung im Inland oder Ausland gefasst hat – am Ort des Sitzes der Gesellschaft persönlich ausgeübt wird. Befindet sich demnach der Sitz der betreffenden Gesellschaft im Inland, dann übt der Geschäftsführer seine persönliche Tätigkeit ebenfalls grundsätzlich im Inland aus.

Im ggstl Fall hat in Anwendung dieser Judikatur und nach den Feststellungen im Sachverhalt der Quellenstaat Österreich das Besteuerungsrecht für die sonstigen selbständigen Einkünfte des Bf, da diesem eine feste Einrichtung im Sinne des DBA zur Verfügung steht, der diese Einkünfte zugerechnet werden können.

Nach Art 23 Z 2 DBA Russland (Methodenartikel) wird bei einer in der Russischen Föderation ansässigen Person, die Einkünfte in Österreich hat, welche nach dem Abkommen in Österreich besteuert werden, die Doppelbesteuerung dadurch vermieden, dass die auf diese Einkünfte entfallende österreichische Steuer auf die in der Russischen

Föderation erhobene Steuer angerechnet wird, wobei der anzurechnende Betrag jedoch den Betrag der Steuer der Russischen Föderation nicht übersteigen darf, der in Übereinstimmung mit den Steuergesetzen und Verordnungen für diese Einkünfte oder dieses Vermögen ermittelt wird.

Dies bedeutet, dass die Vorlage der russischen Steuerbescheide – abgesehen davon, dass diese nur in russischer Sprache vorgelegt wurden und demnach nicht beurteilt werden können– zur Lösung vorliegender Streitfrage nichts beitragen kann, da auch die Russische Föderation berechtigt ist, auf die str Einkünfte Steuern zu erheben. Der Bf kann sich die in Österreich bezahlte Steuer aber (nach den Regeln des Art 23 DBA) in der Russischen Föderation anrechnen lassen.

Die Höhe der str Einkünfte und die Berechnung der auf diese Einkünfte entfallenden Steuer sind unstrittig.

Die Beschwerde war daher abzuweisen.

#### *Zulässigkeit einer Revision:*

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Das vorliegende Erkenntnis ist in der Beurteilung des Vorliegens einer festen Einrichtung und der dieser zuzurechnenden Einkünfte der Judikatur des VwGH gefolgt (07.05.1979, 2669/78; 25.11.1992, 91/13/0144; 18.3.2004, 2000/15/0118); soweit str Sachverhaltsfragen gelöst wurden, handelt es sich um Fragen der Beweiswürdigung. Es war daher keine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung zu beurteilen, sodass die ordentliche Revision nicht zuzulassen war.

Wien, am 24. November 2015