

TE Vwgh Erkenntnis 2009/4/22 2004/15/0001

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 22.04.2009

Index

10/07 Verwaltungsgerichtshof;
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;
39/03 Doppelbesteuerung;

Norm

- BAO §167 Abs2;
DBAbk CSSR 1979 Art5;
DBAbk CSSR 1979 Art7;
EStG 1988 §47 Abs2;
VwGG §41 Abs1;
1. BAO § 167 heute
 2. BAO § 167 gültig ab 01.01.1962
-
1. EStG 1988 § 47 heute
 2. EStG 1988 § 47 gültig ab 08.01.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 3/2021
 3. EStG 1988 § 47 gültig von 01.07.2020 bis 07.01.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 91/2019
 4. EStG 1988 § 47 gültig von 23.10.2019 bis 30.06.2020 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 91/2019
 5. EStG 1988 § 47 gültig von 01.01.2016 bis 22.10.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2015
 6. EStG 1988 § 47 gültig von 16.02.2005 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 8/2005
 7. EStG 1988 § 47 gültig von 09.05.2001 bis 15.02.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 47/2001
 8. EStG 1988 § 47 gültig von 30.12.2000 bis 08.05.2001 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 142/2000
 9. EStG 1988 § 47 gültig von 27.08.1994 bis 29.12.2000 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 680/1994
 10. EStG 1988 § 47 gültig von 01.12.1993 bis 26.08.1994 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
 11. EStG 1988 § 47 gültig von 30.07.1988 bis 30.11.1993
-
1. VwGG § 41 heute
 2. VwGG § 41 gültig ab 01.01.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 33/2013
 3. VwGG § 41 gültig von 01.03.2013 bis 31.12.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 33/2013
 4. VwGG § 41 gültig von 01.07.2012 bis 28.02.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 51/2012
 5. VwGG § 41 gültig von 01.01.1991 bis 30.06.2012 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 330/1990
 6. VwGG § 41 gültig von 05.01.1985 bis 31.12.1990

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Hargassner und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Büsser, Mag. Dr. Köller und Mag. Novak als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer, über die Beschwerde des G L in S, vertreten durch die Reiner & Reiner Wirtschaftsprüfungs KEG in 6890 Lustenau, Schillerstraße 22, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Feldkirch, vom 18. November 2003, GZ. RV/0306-F/02, betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1994 und 1995, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 610,60 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Im August 2000 langte beim Finanzamt F eine Kontrollmitteilung ein, laut welcher der Beschwerdeführer in den Jahren 1994 und 1995 von der in Deutschland ansässigen K GmbH, für Planungstätigkeiten und Bauüberwachungen insgesamt 182.820,00 DM erhalten habe. Da der in Österreich ansässige Beschwerdeführer im besagten Zeitraum und danach in Österreich steuerlich nicht erfasst war, wurde gegen diesen ein Finanzstrafverfahren eingeleitet und ein Hausdurchsuchungsbefehl erlassen. Bei der Hausdurchsuchung wurden Unterlagen des Beschwerdeführers beschlagnahmt, wobei dem Beschwerdeführer eine Auflistung der beschlagnahmten Unterlagen ausgehändigt wurde. Zudem wurde der Beschwerdeführer im Rahmen der Hausdurchsuchung einvernommen. Auf die Frage, ob es richtig sei, dass er in den Jahren 1994 bis 1996 selbständig für die K GmbH, Deutschland, tätig war, gab der Beschwerdeführer gegenüber der Finanzstrafbehörde erster Instanz an:

"Ja. Die Tätigkeit bezog sich sowohl auf Projekte in Deutschland als auch in Tschechien Zuvor war ich in den Jahren 1992 und 1993 in B (Anm: Ort in Österreich) unselbständig für die Fa. K tätig."Ja. Die Tätigkeit bezog sich sowohl auf Projekte in Deutschland als auch in Tschechien Zuvor war ich in den Jahren 1992 und 1993 in B (Anmerkung, Ort in Österreich) unselbständig für die Fa. K tätig.

In Tschechien hat es sich um ein einmaliges Projekt in R gehandelt. Soweit ich mich noch erinnern kann war die im Zeitraum Herbst 1994 bis Juli 1995. Ich bin in diesem Zeitraum jeweils von Montag bis Freitag in Tschechien anwesend. An den Wochenenden war ich meistens mit Ausnahme glaublich zwei mal immer hier in S (Anm: Wohnsitz des Beschwerdeführers in Österreich)In Tschechien hat es sich um ein einmaliges Projekt in R gehandelt. Soweit ich mich noch erinnern kann war die im Zeitraum Herbst 1994 bis Juli 1995. Ich bin in diesem Zeitraum jeweils von Montag bis Freitag in Tschechien anwesend. An den Wochenenden war ich meistens mit Ausnahme glaublich zwei mal immer hier in S (Anmerkung, Wohnsitz des Beschwerdeführers in Österreich)

Auf Anfrage gebe ich an, dass ich keinerlei Reiseunterlagen habe, da die Unterkunft sowie die Reisespesen von der Fa. K bezahlt wurden. Ein weiteres Projekt habe ich bei P (Anm: Ort in Deutschland) betreut. Dies war im Zeitraum Jänner bis März 1996. Auch hier verhielt es sich so, dass ich an den Wochenenden bei meiner Familie in S war. Die in diesem Zusammenhang angefallenen Spesen und Unterkunft habe ich selbst bezahlt. Weitere Projekte für die Fa. K habe ich keine durchgeführt."Auf Anfrage gebe ich an, dass ich keinerlei Reiseunterlagen habe, da die Unterkunft sowie die Reisespesen von der Fa. K bezahlt wurden. Ein weiteres Projekt habe ich bei P (Anmerkung, Ort in Deutschland) betreut. Dies war im Zeitraum Jänner bis März 1996. Auch hier verhielt es sich so, dass ich an den Wochenenden bei meiner Familie in S war. Die in diesem Zusammenhang angefallenen Spesen und Unterkunft habe ich selbst bezahlt. Weitere Projekte für die Fa. K habe ich keine durchgeführt."

In weiterer Folge wurde beim Beschwerdeführer eine abgabenbehördliche Prüfung gemäß § 99 Abs. 2 FinStrG betreffend die Jahre 1994 bis 2000 durchgeführt. Im Rahmen der Prüfung stellte die Prüferin u.a. fest, dass der Beschwerdeführer seinen Wohnsitz in Österreich habe und daher in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig sei. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckte sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte. Im Prüfungszeitraum habe der Beschwerdeführer keine Einkünfte erklärt, obwohl er die im Prüfbericht näher dargestellten Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Anm: darin enthalten die hier strittigen Einkünfte aus der Tätigkeit für die K GmbH) und Einkünfte aus Kapitalvermögen erzielt habe.In weiterer Folge wurde beim Beschwerdeführer eine abgabenbehördliche Prüfung gemäß Paragraph 99, Absatz 2, FinStrG betreffend die Jahre 1994 bis 2000 durchgeführt. Im Rahmen der Prüfung stellte die Prüferin u.a. fest, dass der Beschwerdeführer seinen Wohnsitz in Österreich habe und daher in Österreich

unbeschränkt steuerpflichtig sei. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckte sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte. Im Prüfungszeitraum habe der Beschwerdeführer keine Einkünfte erklärt, obwohl er die im Prüfbericht näher dargestellten Einkünfte aus Gewerbebetrieb Anmerkung, darin enthalten die hier strittigen Einkünfte aus der Tätigkeit für die K GmbH) und Einkünfte aus Kapitalvermögen erzielt habe.

Das Finanzamt folgte der Prüferin und erließ

u. a. Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1994 und 1995.

In der gegen die Einkommensteuerbescheide 1994 und 1995 gerichteten Berufung wandte sich der Beschwerdeführer gegen die Besteuerung jener Einkünfte, die auf seine Tätigkeit für die K GmbH zurückzuführen sind. Dazu wurde in der Berufung ausgeführt:

"(Der Beschwerdeführer) war in den Jahren vor 1994 im Auftrag eines österreichisch-deutschen Verzinkereikonzerns in W (Anm: Ort in Österreich) als Betriebsleiter beschäftigt. Im Zuge dessen rechnete er monatlich auf Grund eines vereinbarten Tagessatzes (plus Spesen) und anhand der von ihm geleisteten Arbeitsstunden sein Gehalt ab. Im Jahre 1993 kristallisierte sich eine neue Aufgabe heraus: Es sollte ein neues Werk in Tschechien gebaut werden, bei dem Herr (Beschwerdeführer) einerseits den Trockenofen errichten und andererseits die Bauleitung des gesamten Projektes mitbetreuen sollte. An den Abrechnungsmodalitäten sollte sich nichts ändern. Herr (Beschwerdeführer) sollte weiterhin Tagessätze (DEM 900,00 bzw. ATS 6.000,00) verrechnen. Nachdem für Herrn (Beschwerdeführer) in Österreich weder Lohnsteuer noch Sozialversicherung durch den Arbeitgeber abzuführen war, wurde für ihn keine Lohnverrechnung mehr geführt. Aus diesem Grund wurden seine Abrechnungen mit dem Wort 'Rechnung' überschrieben. "(Der Beschwerdeführer) war in den Jahren vor 1994 im Auftrag eines österreichisch-deutschen Verzinkereikonzerns in W Anmerkung, Ort in Österreich) als Betriebsleiter beschäftigt. Im Zuge dessen rechnete er monatlich auf Grund eines vereinbarten Tagessatzes (plus Spesen) und anhand der von ihm geleisteten Arbeitsstunden sein Gehalt ab. Im Jahre 1993 kristallisierte sich eine neue Aufgabe heraus: Es sollte ein neues Werk in Tschechien gebaut werden, bei dem Herr (Beschwerdeführer) einerseits den Trockenofen errichten und andererseits die Bauleitung des gesamten Projektes mitbetreuen sollte. An den Abrechnungsmodalitäten sollte sich nichts ändern. Herr (Beschwerdeführer) sollte weiterhin Tagessätze (DEM 900,00 bzw. ATS 6.000,00) verrechnen. Nachdem für Herrn (Beschwerdeführer) in Österreich weder Lohnsteuer noch Sozialversicherung durch den Arbeitgeber abzuführen war, wurde für ihn keine Lohnverrechnung mehr geführt. Aus diesem Grund wurden seine Abrechnungen mit dem Wort 'Rechnung' überschrieben.

Die Finanzbehörde geht in ihrer Begründung von der unbeschränkten Steuerpflicht aus und schlussfolgert, dass damit eine Steuerpflicht in Österreich gegeben sei. Ein Dienstverhältnis wurde deshalb verneint, weil Herr (Beschwerdeführer) seinerseits 'Rechnungen' ausgestellt habe. Eine tschechische Betriebsstätte wurde nicht angenommen, weil wir in der Schlussbesprechung nach Ansicht der Finanzbehörde nicht glaubhaft machen konnten, dass die entsprechende Dauer gegeben sei."

Für die Prüfung, ob Österreich ein Besteuerungsrecht an den hier strittigen Einkünften habe, sei - gemäß den weiteren Ausführungen in der Berufung - zu untersuchen, welcher Einkunftsart diese zuzurechnen seien. Daraus ergebe sich dann, ob eine nationale Vorschrift oder zwischenstaatliche Regelungen das österreichische Besteuerungsrecht einschränkten.

Lägen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit vor, sei die Monteursklausel des § 3 EStG 1988 und Art. 15 des Doppelbesteuerungsabkommens mit der CSSR relevant, welches auch auf den Nachfolgestaat Tschechien anzuwenden sei und im folgenden als "DBA-Tschechien" bezeichnet werde. Von dieser "Steuerfreiheit" sei der Beschwerdeführer "aufgrund der Aussagen seines Auftraggebers in Bezug auf diese Einkünfte auch ausgegangen". Diesbezüglich sei auch zu erwähnen, dass in der Branche, in der der Beschwerdeführer tätig sei, bei sehr vielen Arbeitskollegen § 3 EStG 1988 zu Anwendung komme, "weshalb an den Aussagen des Auftraggebers aus Sicht des Herrn (Beschwerdeführer) auch nicht zu zweifeln war". Lägen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit vor, sei die Monteursklausel des Paragraph 3, EStG 1988 und Artikel 15, des Doppelbesteuerungsabkommens mit der CSSR relevant, welches auch auf den Nachfolgestaat Tschechien anzuwenden sei und im folgenden als "DBA-Tschechien" bezeichnet werde. Von dieser "Steuerfreiheit" sei der Beschwerdeführer "aufgrund der Aussagen seines Auftraggebers in Bezug auf diese Einkünfte

auch ausgegangen". Diesbezüglich sei auch zu erwähnen, dass in der Branche, in der der Beschwerdeführer tätig sei, bei sehr vielen Arbeitskollegen Paragraph 3, EStG 1988 zu Anwendung komme, "weshalb an den Aussagen des Auftraggebers aus Sicht des Herrn (Beschwerdeführer) auch nicht zu zweifeln war".

Wenn der Beschwerdeführer als Unternehmer oder Gewerbetreibender angesehen werde, sei die Betriebsstättenbestimmung (Art. 7 iVm Art. 5 "DBA-Tschechien") auf ihre Anwendbarkeit zu überprüfen. Diesbezüglich sei im Rahmen der Schlussbesprechung die Dauer der Bauausführung im Raum gestanden. Aus den Unterlagen ergebe sich, "dass die Bauausführung mindestens von 13.7.1994 (erster Anwesenheitstag in Tschechien) bis 15.7.1995 gedauert hat". Wenn der Beschwerdeführer als Unternehmer oder Gewerbetreibender angesehen werde, sei die Betriebsstättenbestimmung (Artikel 7, in Verbindung mit Artikel 5, "DBA-Tschechien") auf ihre Anwendbarkeit zu überprüfen. Diesbezüglich sei im Rahmen der Schlussbesprechung die Dauer der Bauausführung im Raum gestanden. Aus den Unterlagen ergebe sich, "dass die Bauausführung mindestens von 13.7.1994 (erster Anwesenheitstag in Tschechien) bis 15.7.1995 gedauert hat".

Bezüglich der Jahre 1994 und 1995 sei laut Berufung zudem die Verjährung zu berücksichtigen.

Mit Ersuchen um Ergänzung wurde der Beschwerdeführer, unter Hinweis auf seine erhöhte Mitwirkungspflicht bei Sachverhalten, die ihren Ursprung im Ausland haben, aufgefordert, den Namen und die Anschrift seines ausländischen (deutschen oder tschechischen) Arbeitgebers bekannt zu geben und den mit diesem geschlossenen Arbeitsvertrag sowie eine Ansässigkeitsbescheinigung der zuständigen Steuerbehörde vorzulegen. Weiters wurde der Beschwerdeführer um Unterlagen ersucht, aus denen sich die Dauer der Bauausführung in Tschechien (lt. Berufung 13. Juli 1994 bis 15. Juli 1995) ergebe, und darauf hingewiesen, dass sich derartige Unterlagen entgegen den Ausführungen in der Berufung nicht bei der Finanzbehörde befänden.

In Befolgung des Ergänzungsersuchens wurde vom Beschwerdeführer bekannt gegeben, dass die K GmbH sein Arbeitgeber gewesen sei und er mit dieser keinen schriftlichen Arbeitsvertrag abgeschlossen habe. Die Dauer der Bauausführung ergebe sich aus den beim Beschwerdeführer beschlagnahmten und nach wie vor bei der Behörde befindlichen Unterlagen. Ein Besteuerungsnachweis sei nicht möglich, weil § 3 des österreichischen EStG eine Steuerfreistellung in Österreich in genau jenen Fällen normiere, in denen gemäß den meisten DBA auch im Tätigkeitsstaat keine Steuer anfalle. Vom Beschwerdeführer wurden weiters zwei Dokumente aus den bautechnischen Unterlagen in Kopie vorgelegt. Beim ersten handle es sich laut Beschwerdeführer "um eine Besprechungsunterlage einer tschechischen Firma betreffend den 13.7.1994 mit handschriftlichen Anmerkungen". Das zweite sei "ein Protokoll vom 15.7.1995 betreffend elektrische Steuerung". In Befolgung des Ergänzungsersuchens wurde vom Beschwerdeführer bekannt gegeben, dass die K GmbH sein Arbeitgeber gewesen sei und er mit dieser keinen schriftlichen Arbeitsvertrag abgeschlossen habe. Die Dauer der Bauausführung ergebe sich aus den beim Beschwerdeführer beschlagnahmten und nach wie vor bei der Behörde befindlichen Unterlagen. Ein Besteuerungsnachweis sei nicht möglich, weil Paragraph 3, des österreichischen EStG eine Steuerfreistellung in Österreich in genau jenen Fällen normiere, in denen gemäß den meisten DBA auch im Tätigkeitsstaat keine Steuer anfalle. Vom Beschwerdeführer wurden weiters zwei Dokumente aus den bautechnischen Unterlagen in Kopie vorgelegt. Beim ersten handle es sich laut Beschwerdeführer "um eine Besprechungsunterlage einer tschechischen Firma betreffend den 13.7.1994 mit handschriftlichen Anmerkungen". Das zweite sei "ein Protokoll vom 15.7.1995 betreffend elektrische Steuerung".

Mit Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes wurde die Berufung im strittigen Umfang als unbegründet abgewiesen, woraufhin vom Beschwerdeführer die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragt wurde.

Im Vorlageantrag brachte der Beschwerdeführer ergänzend vor, dass er vor der Finanzstrafbehörde erster Instanz zum Tschechienprojekt angegeben habe: "Soweit ich mich noch erinnern kann, war die im Zeitraum Herbst 1994 bis Juli 1995." Diese eher unsichere Aussage sei anlässlich einer Hausdurchsuchung getätigt worden, "auf die man sich in der Regel nicht vorbereite". Jedenfalls existierten Eintragungen und Aufzeichnungen, die das Gegenteil belegten; es könne der Erstaussage kein höherer Wahrheitsgehalt beigemessen werden als "den Tatsachen". Der Beschwerdeführer habe an der Bauausführung in Tschechien in zweifacher Weise mitgewirkt. Er sei "Bauleiter bzw. Ausführungsplaner" für die gesamte Baustelle und mit der Errichtung des Trockenofens betraut gewesen. Im Juli 1994

habe der Beschwerdeführer eine Besprechung mit den anbietenden Firmen gehabt, die bei der Bauausführung mitwirken sollten. Nach dieser Besprechung habe der Beschwerdeführer noch einige Arbeiten zu erledigen gehabt, die seine Anwesenheit in Tschechien nicht erfordert hätten. Die Bauausführung sei dadurch nicht unterbrochen worden.

Ansässigkeitsbescheinigungen sowie Aufenthalts- und Arbeitsbewilligungen gebe es nicht, weil sie aus tschechischer Sicht nicht notwendig gewesen seien.

Zur Verjährung brachte der Beschwerdeführer im Vorlageantrag vor, dass er vor der Finanzstrafbehörde erster Instanz angegeben habe: "Da ich die Projekte für die Fa. K im Ausland betreut habe, war ich der Meinung, dass die daraus erzielten Einkünfte nicht steuerpflichtig sind." Damit könne aber in Bezug auf diese Einkünfte nicht ohne weiteres von einem bedingten Hinterziehungsvorsatz ausgegangen werden.

Mit dem angefochtenen Bescheid wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Dass der Beschwerdeführer in den Jahren 1994 und 1995 in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig gewesen sei, stehe außer Zweifel und werde nicht bestritten. Strittig sei, ob nationale Vorschriften oder zwischenstaatliche Regelungen das Besteuerungsrecht der Republik Österreich an den in "Tschechien" erzielten Einkünften einschränkten. Dafür sei vorweg zu untersuchen, unter welche Einkunftsart diese Einkünfte zu subsumieren seien.

Dass Berufungsvorbringen, wonach es sich bei den strittigen Einkünften um solche aus nichtselbständiger Arbeit handle, stehe im Widerspruch zu den Angaben des Beschwerdeführers vor der Finanzstrafbehörde erster Instanz. Dort habe der Beschwerdeführer angegeben, dass er für die Firma K in den Jahren 1992 und 1993 unselbständig und in den Jahren 1994 bis 1996 selbständig tätig gewesen sei. Den als "Rechnungen" bezeichneten Abrechnungen des Beschwerdeführers komme ebenfalls Indizcharakter zu, da diese keine Hinweise auf eine Abrechnung nichtselbständiger Gehaltszahlungen enthielten. Allein aus der nach geleisteten Arbeitsstunden erfolgten Abrechnung sei eine nichtselbständige Tätigkeit nicht ableitbar, weil auch ein selbständig Tätiger normalerweise für das von ihm erbrachte Werk (den von ihm erfüllten Auftrag) nach einem bestimmten Stundensatz honoriert werde. Die Zahlungen an den Beschwerdeführer seien in Bezug auf die Höhe und die abgerechneten Zeiträume unregelmäßig gewesen, seine Einkünfte ausschließlich von der Anzahl der aufgewendeten Arbeitsstunden abhängig (Fehlen eines monatlichen Fixums), was darauf schließen lasse, dass der Beschwerdeführer in der Lage gewesen sei, den zeitlichen Umfang seiner Tätigkeit und damit die Höhe seiner Einnahmen maßgeblich zu beeinflussen. Dass der Beschwerdeführer für verschiedene Auftraggeber tätig gewesen sei und seine Planungstätigkeiten überwiegend zu Hause ausgeübt habe, spreche ebenfalls für eine selbständige Tätigkeit. Im vorliegenden Fall würden daher die für die Annahme einer selbständigen Tätigkeit sprechenden Umstände bei weitem überwiegen.

Abgesehen davon käme die besondere Steuerfreistellung gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 auch bei Vorliegen einer nichtselbständigen Tätigkeit nicht zum tragen, weil diese ein Dienstverhältnis zu einem inländischen Arbeitgeber voraussetze und der Beschwerdeführer ein solches nicht behauptet habe. Für den Beschwerdeführer sei im strittigen Zeitraum auch keine Lohnsteuer und keine Sozialversicherung abgeführt worden. Abgesehen davon käme die besondere Steuerfreistellung gemäß Paragraph 3, Absatz eins, Ziffer 10, EStG 1988 auch bei Vorliegen einer nichtselbständigen Tätigkeit nicht zum tragen, weil diese ein Dienstverhältnis zu einem inländischen Arbeitgeber voraussetze und der Beschwerdeführer ein solches nicht behauptet habe. Für den Beschwerdeführer sei im strittigen Zeitraum auch keine Lohnsteuer und keine Sozialversicherung abgeführt worden.

Die hier strittigen Einnahmen seien demnach als solche aus selbständiger Tätigkeit anzusehen, weshalb die Anwendbarkeit von Art. 7 iVm Art. 5 des "DBA-Tschechien" zu prüfen sei. Wenn ein österreichischer Unternehmer auf einer Baustelle in Tschechien tätig werde und dabei die in Art. 5 Abs. 3 "DBA-Tschechien" vorgesehene Frist von einem Jahr überschreite, entstehe für diesen Unternehmer eine DBA-Betriebsstätte in Tschechien, weshalb Österreich das Besteuerungsrecht an den dieser Betriebsstätte zuzurechnenden Gewinnanteilen verliere. Die hier strittigen Einnahmen seien demnach als solche aus selbständiger Tätigkeit anzusehen, weshalb die Anwendbarkeit von Artikel 7, in Verbindung mit Artikel 5, des "DBA-Tschechien" zu prüfen sei. Wenn ein österreichischer Unternehmer auf einer Baustelle in Tschechien tätig werde und dabei die in Artikel 5, Absatz 3, "DBA-Tschechien" vorgesehene Frist von einem Jahr überschreite, entstehe für diesen Unternehmer eine DBA-Betriebsstätte in Tschechien, weshalb Österreich das Besteuerungsrecht an den dieser Betriebsstätte zuzurechnenden Gewinnanteilen verliere.

Der Begriff der Bauausführung umfasse Arbeiten aller Art, die an Ort und Stelle ausgeführt würden und der Errichtung von Hoch- oder Tiefbauten dienten. Dazu gehörten auch Planungs- und Überwachungsleistungen. Liege eine

Bauausführung vor, dann müsse nur noch die in Art 5 Abs 3 "DBA-Tschechien" vorgesehene Jahresfrist überschritten werden. Der Begriff der Bauausführung umfasse Arbeiten aller Art, die an Ort und Stelle ausgeführt würden und der Errichtung von Hoch- oder Tiefbauten dienten. Dazu gehörten auch Planungs- und Überwachungsleistungen. Liege eine Bauausführung vor, dann müsse nur noch die in Artikel 5, Absatz 3, "DBA-Tschechien" vorgesehene Jahresfrist überschritten werden.

Der Fristenlauf setze ein, sobald der Unternehmer vor Ort unternehmerische Tätigkeiten entfalte, die im Zusammenhang mit der Bauausführung stünden. Erforderlich seien tatsächliche Arbeiten zur Bauausführung. Dabei habe der Unternehmer nachzuweisen (glaubhaft zu machen), ob bestimmte Tätigkeiten unmittelbar dem Betrieb der Baustelle dienten. Rechtsakte, wie die Verhandlungsführung, der Vertragsabschluss, die Registrierung bei den Behörden oder Vorauszahlungen an örtliche Subunternehmer führten noch nicht zum Beginn der Bauausführung. Auch Materialanlieferungen zu einer Baustelle oder Materiallagerungen, die Anreise von Personal sowie Tätigkeiten vorbereitender Art oder Hilfstätigkeiten (zB die Errichtung eines Bauplanungsbüros oder die Einrichtung einer Baustelle durch Errichtung von Baubuden und Baubaracken) würden für sich alleine den Fristenlauf nicht in Gang setzen und daher noch keine Betriebsstätte begründen. Beendet sei die Betriebsstätte auf Grund einer Bauausführung dann, wenn die Arbeiten angeschlossen seien oder endgültig eingestellt würden.

Der Beschwerdeführer habe in der Berufung vorgebracht, dass die Bauausführung mindestens vom 13. Juli 1994 (erster Anwesenheitstag in Tschechien) bis zum (unstrittigen) 15. Juli 1995 gedauert habe. Zwischenzeitige Arbeitsvorbereitungen im Inland seien diesbezüglich nicht schädlich, da es sich um betriebsbedingte Unterbrechungen der Bauausführung gehandelt habe, d. h. die Bauausführung habe während dieser Zeit trotzdem bestanden und sei nicht eingestellt worden. Im Vorlageantrag werde noch ausgeführt, dass es sich bei dem Termin im Juli 1994 um einen solchen mit anbietenden Firmen, die an der Bauausführung mitwirken sollten, gehandelt habe.

Nach Ansicht der belangten Behörde fielen die vom Beschwerdeführer behaupteten Besprechungen mit anbietenden Firmen (als Tätigkeiten vorbereitender Art) und die zu Hause durchgeführten Planungstätigkeiten nicht unter den Begriff der Bauausführung. Diese Tätigkeiten hätten - so die belangte Behörde weiter - den Fristenlauf nicht in Gang gesetzt, weshalb mangels Überschreitens der in Art. 5 Abs. 3 "DBA-Tschechien" normierten einjährigen Frist Österreich das Besteuerungsrecht an den hier strittigen Einkünfte zustehe. Nach Ansicht der belangten Behörde fielen die vom Beschwerdeführer behaupteten Besprechungen mit anbietenden Firmen (als Tätigkeiten vorbereitender Art) und die zu Hause durchgeführten Planungstätigkeiten nicht unter den Begriff der Bauausführung. Diese Tätigkeiten hätten - so die belangte Behörde weiter - den Fristenlauf nicht in Gang gesetzt, weshalb mangels Überschreitens der in Artikel 5, Absatz 3, "DBA-Tschechien" normierten einjährigen Frist Österreich das Besteuerungsrecht an den hier strittigen Einkünfte zustehe.

Zu berücksichtigen sei auch, dass den Steuerpflichtigen bei Inanspruchnahme einer DBA-Steuerbefreiung die Verpflichtung treffe, darzulegen oder zumindest glaubhaft zu machen, dass die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung erfüllt seien. Daher wäre es dem Beschwerdeführer oblegen, sein Vorbringen zum Beginn der Bauausführungen im Juli 1994 zu konkretisieren und zu dokumentieren. Eine diesbezügliche Konkretisierung sei nicht erfolgt, eine Dokumentation nicht gelungen. Dem Berufungsvorbringen, wonach die Bauausführung in Tschechien bereits im Juli 1994 und nicht - wie gegenüber der Finanzstrafbehörde erster Instanz angegeben - im Herbst 1994 begonnen habe, könne daher nicht gefolgt werden. Zudem habe der Beschwerdeführer auch in der mündlichen Berufungsverhandlung erklärt, dass er ab Herbst 1994 ständig vor Ort (in Tschechien) gewesen sei.

Der Umstand, dass der Beschwerdeführer die Besteuerung der strittigen Einkünfte im Ausland - trotz Aufforderung hiezu - nicht nachgewiesen habe, stelle zudem ein Indiz dafür dar, dass auch die tschechische Verwaltung die gegenständliche Bauausführung nicht als Betriebsstätte angesehen habe.

Zur Verjährung führt die belangte Behörde im Wesentlichen aus, der Beschwerdeführer habe bei der Einvernahme durch die Finanzstrafbehörde erster Instanz eingestanden, zumindest seine in Österreich erzielten Einkünfte nicht versteuert zu haben. Abgabenverkürzungen für den Berufszeitraum seien somit unbestritten, weshalb dem Einwand, dass jedenfalls hinsichtlich des Jahres 1995 Verjährung eingetreten sei, nicht gefolgt werden könne. Abgesehen vom Geständnis könne auch angenommen werden, dass eine unternehmerisch tätige Person den

abgabenrechtlichen Erfolg eines solchen Handelns (Nichtversteuerung) zumindest ernstlich für möglich halte. Dieser Erfolg sei über Jahre verwirklicht worden und vom Beschwerdeführer billigend in Kauf genommen worden, weshalb die Verjährungsfrist von zehn Jahren zur Anwendung gelange.

Gegen diesen Bescheid wendet sich die Beschwerde.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die Beschwerde erwogen:

Der Beschwerdeführer erachtet sich in seinen Rechten verletzt, weil die belangte Behörde 1. die streitgegenständlichen Einkünfte als Einkünfte aus Gewerbebetrieb qualifizierte, anstatt von Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit auszugehen und § 3 Abs. 1 Z 10 EStG oder Art 15-DBA CSSR anzuwenden, 2. die streitgegenständlichen Einkünfte, sofern es sich um solche aus Gewerbebetrieb handelt, nicht gemäß Art 5 und 7 DBA CSSR steuerfrei stellte, 3. die Verjährung nicht berücksichtigte und Verfahrensvorschriften verletzte. Der Beschwerdeführer erachtet sich in seinen Rechten verletzt, weil die belangte Behörde 1. die streitgegenständlichen Einkünfte als Einkünfte aus Gewerbebetrieb qualifizierte, anstatt von Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit auszugehen und Paragraph 3, Absatz eins, Ziffer 10, EStG oder Artikel 15 -, D, B, A, CSSR anzuwenden, 2. die streitgegenständlichen Einkünfte, sofern es sich um solche aus Gewerbebetrieb handelt, nicht gemäß Artikel 5 und 7 DBA CSSR steuerfrei stellte, 3. die Verjährung nicht berücksichtigte und Verfahrensvorschriften verletzte.

1. Qualifikation der streitgegenständlichen Einkünfte

Von der belangten Behörde wurden die strittigen Einkünfte als Einkünfte aus Gewerbebetrieb qualifiziert. Dies wurde u.a. damit begründet, dass der Beschwerdeführer gegenüber der Finanzstrafbehörde erster Instanz angegeben habe, in den Jahren 1994 bis 1996 selbständig für die K GmbH tätig gewesen zu sein. Als weitere Indizien für das Vorliegen einer selbständigen Tätigkeit wurden zudem die Umstände angesehen, dass die Rechnungen des Beschwerdeführers an die K GmbH keinen Hinweis auf die Abrechnung einer nichtselbständigen Tätigkeit enthielten, dass die Zahlungen an den Beschwerdeführer unregelmäßig erfolgten, dass der Beschwerdeführer in der Lage gewesen sei, den zeitlichen Umfang seiner Tätigkeit und damit die Höhe seiner Einnahmen maßgeblich zu beeinflussen, dass der Beschwerdeführer im strittigen Zeitraum für verschiedene Auftraggeber tätig gewesen sei und seine Planungstätigkeiten überwiegend zu Hause ausgeübt habe.

Dem hält die Beschwerde entgegen, dass der Beschwerdeführer die anlässlich der Hausdurchsuchung gestellte Frage, ob es richtig sei, dass er für die Firma K in den Jahren 1994 bis 1996 selbständig tätig gewesen sei, mit "Ja" beantwortet habe, wobei sich das "Ja" seiner Ansicht nach nicht auf die Qualifikation der Einkünfte bezogen habe, sondern auf die Tatsache, dass er für die Firma K tätig gewesen sei. Dass der Beschwerdeführer seine Abrechnungen als Rechnungen bezeichne, sei kein Indiz für eine selbständige Tätigkeit, weil der Abrechnungsmodus "während der gesamten Tätigkeit (also vor und nach 1993)" derselbe gewesen sei. Der einzige Unterschied sei gewesen, dass die Beträge davor über die Lohnverrechnung abgewickelt und danach direkt zur Auszahlung gelangt seien. "Deshalb wünschte zuerst die Lohnverrechnungsabteilung der Fa. K 'Abrechnungen' und danach die Buchhaltungsabteilung der Fa. K 'Rechnungen'". Richtig sei, dass der Beschwerdeführer im strittigen Zeitraum kein Fixum erhalten habe. Allerdings habe sich sein Gehalt auch in den Jahren vor 1994 aufgrund der errechneten Tagessätze ergeben. Die weiteren Auftraggeber des Beschwerdeführers seien mit der K GmbH nicht vergleichbar und stellten daher ebenfalls kein Indiz für das Vorliegen einer selbständigen Tätigkeit dar.

Die belangte Behörde habe die für die Qualifikation der gegenständlichen Tätigkeit entscheidenden Merkmale ignoriert. So werde nicht erwähnt, dass sich der Beschwerdeführer nicht habe vertreten lassen können, dass dem Beschwerdeführer für die Tätigkeit als Bauleiter alle Arbeitsmittel gestellt worden seien, und dass die Entlohnung des Beschwerdeführers ausschließlich anhand der geleisteten Arbeitstage erfolgte, ungeachtet dessen, ob an diesen Arbeitstagen auch Fortschritte auf der Baustelle erzielt worden seien.

Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse seien die strittigen Einkünfte als solche aus nichtselbständiger Tätigkeit anzusehen. Der Beschwerdeführer habe seine Einnahmen nur durch seine Anwesenheit und nicht durch seinen Arbeitseinsatz oder seine Effektivität beeinflussen können und sei insoweit einem Dienstnehmer vergleichbar, bezüglich der Arbeitseinteilung eher einem Selbständigen. Hinsichtlich der "Nichtvertretbarkeit" sei der Beschwerdeführer eindeutig Dienstnehmer. Während ein Werkvertragsnehmer seine Arbeit selbst verantworten müsse, habe der Beschwerdeführer keine "Letztverantwortung" gegenüber dem "Bauherrn" gehabt. Im Gegenteil, er sei Teil des "Bauherrn" gewesen. Die "Eingliederung in den Organismus" deute ebenfalls eher Richtung Dienstnehmer.

Schließlich sei der Beschwerdeführer der Bauleiter gewesen, der mit der gesamten Infrastruktur der K GmbH auf der Baustelle gearbeitet habe, während der von der K GmbH beauftragte Generalunternehmer, den der Beschwerdeführer als Bauleiter beaufsichtigt habe, derjenige gewesen sei, der in den "Organismus des Bauherrn" gleich einem Selbständigen eingebunden gewesen sei.

Gemäß § 47 Abs. 2 EStG 1988 liegt ein Dienstverhältnis vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisung zu folgen verpflichtet ist. Gemäß Paragraph 47, Absatz 2, EStG 1988 liegt ein Dienstverhältnis vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisung zu folgen verpflichtet ist.

Die Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG 1988 enthält als Kriterien für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses die Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers. Es gibt jedoch Fälle, in denen beide Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbstständig und einer nichtselbstständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen. In diesen Fällen ist auf weitere Abgrenzungskriterien abzustellen, zu denen insbesondere das Merkmal des Vorliegens eines Unternehmerrisikos gehört (vgl. Hofstätter/Reichel, § 47 Tz 4.3. EStG 1988). Die Legaldefinition des Paragraph 47, Absatz 2, EStG 1988 enthält als Kriterien für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses die Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers. Es gibt jedoch Fälle, in denen beide Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbstständig und einer nichtselbstständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen. In diesen Fällen ist auf weitere Abgrenzungskriterien abzustellen, zu denen insbesondere das Merkmal des Vorliegens eines Unternehmerrisikos gehört vergleiche , Hofstätter/Reichel, Paragraph 47, Tz 4.3. EStG 1988).

Der Beschwerdeführer hat im gesamten Verwaltungsverfahren - trotz erhöhter Mitwirkungspflicht bei Auslandssachverhalten - zu den wesentlichen Punkten der Weisungsunterworfenheit und der Eingliederung in den Organismus des Arbeitgebers kein konkretes Vorbringen unter Angabe entsprechender Beweismittel erstattet, weshalb der belangten Behörde nicht zum Vorwurf gemacht werden kann, dass sie die strittigen Einkünfte unter Bezugnahme auf die ursprünglichen Angaben des Beschwerdeführers als Einkünfte aus Gewerbebetrieb qualifiziert hat. Folglich kommt § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 im gegenständlichen Fall nicht zum Tragen, da dieser nur bestimmte Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit begünstigt. Es erübrigt sich auch ein Eingehen auf die Frage, ob die Begünstigung des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 auf Arbeitnehmer eines deutschen Arbeitgebers anwendbar ist oder nicht. Der Hinweis auf Art. 15 DBA-CSSR (der im strittigen Zeitraum gemäß BGBl. III Nr. 123/1997 im Verhältnis zu Tschechien anzuwenden war) verhilft der Beschwerde ebenfalls nicht zum Erfolg, weil diese Bestimmung das Besteuerungsrecht an Einkünften aus unselbständiger Arbeit regelt, deren Vorliegen die belangte Behörde wie ausgeführt zu Recht verneint hat. Der Beschwerdeführer hat im gesamten Verwaltungsverfahren - trotz erhöhter Mitwirkungspflicht bei Auslandssachverhalten - zu den wesentlichen Punkten der Weisungsunterworfenheit und der Eingliederung in den Organismus des Arbeitgebers kein konkretes Vorbringen unter Angabe entsprechender Beweismittel erstattet, weshalb der belangten Behörde nicht zum Vorwurf gemacht werden kann, dass sie die strittigen Einkünfte unter Bezugnahme auf die ursprünglichen Angaben des Beschwerdeführers als Einkünfte aus Gewerbebetrieb qualifiziert hat. Folglich kommt Paragraph 3, Absatz eins, Ziffer 10, EStG 1988 im gegenständlichen Fall nicht zum Tragen, da dieser nur bestimmte Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit begünstigt. Es erübrigt sich auch ein Eingehen auf die Frage, ob die Begünstigung des Paragraph 3, Absatz eins, Ziffer 10, EStG 1988 auf Arbeitnehmer eines deutschen Arbeitgebers anwendbar ist oder nicht. Der Hinweis auf Artikel 15, DBA-CSSR (der im strittigen Zeitraum gemäß Bundesgesetzblatt Teil 3, Nr. 123 aus 1997, im Verhältnis zu Tschechien anzuwenden war) verhilft der Beschwerde ebenfalls nicht zum Erfolg, weil diese Bestimmung das Besteuerungsrecht an Einkünften aus unselbständiger Arbeit regelt, deren Vorliegen die belangte Behörde wie ausgeführt zu Recht verneint hat.

2. Betriebsstätte im Sinne des Art. 5 Abs. 3 DBA-CSSR (Tschechoslowakei) 2. Betriebsstätte im Sinne des Artikel 5, Absatz 3, DBA-CSSR (Tschechoslowakei)

Dazu führt die belangte Behörde u.a. aus, dass der Steuerpflichtige bei Inanspruchnahme einer "DBA-Steuerbefreiung" die dafür erforderlichen Voraussetzungen darzulegen oder zumindest glaubhaft zu machen habe, weshalb es dem Beschwerdeführer oblegen wäre, sein Vorbringen in Bezug auf die Dauer der Bauausführung in Tschechien zu

konkretisieren und zu dokumentieren. Dies sei nicht erfolgt, weshalb dem Vorbringen, die Bauausführung in Tschechien habe von 13. Juli 1994 bis 15. Juli 1995 und damit mehr als zwölf Monate gedauert, nicht gefolgt werden könne. Dass der Beschwerdeführer die Besteuerung der strittigen Einkünfte im Ausland - trotz Aufforderung hiezu - nicht nachgewiesen habe, stelle zudem ein weiteres Indiz dafür dar, dass die gegenständliche Bauausführung auch von der tschechischen Verwaltung nicht als Betriebsstätte angesehen worden sei.

Die Beschwerde hält dem entgegen, dass die Vorlage der mit dem Datum 13. Juli 1994 versehenen "bautechnischen Besprechungsunterlagen" dazu gedient habe, dass die Behörde anhand der bei ihr gelagerten Unterlagen nachvollziehen könne, dass zu diesem Zeitpunkt die Bauausführung bereits am Laufen gewesen sei, wobei nochmals darauf verwiesen werde, "dass alle Unterlagen, aus denen die Richtigkeit dieser Angaben ersichtlich ist, bei der Behörde liegen. Unter anderem gehören dazu auch die bei der mündlichen Verhandlung mehrmals erwähnten Tagebücher, in denen nicht, wie sonst üblich, nur sporadische Tagebuchnotizen, sondern, wie der Behörde bekannt, auch andere Eintragungen, wie Abrechnungen, Skizzen, Aufenthaltsorte etc vermerkt sind."

Die Frage, ob die hier strittigen Einkünfte des Beschwerdeführers einer tschechischen Betriebsstätte zuzurechnen und gemäß Art. 7 iVm Art 5 DBA-CSSR aus der österreichischen Steuerbemessungsgrundlage auszuscheiden sind, ist eine auf der Sachverhaltsebene zu behandelnde Tatfrage, die auf Grund entsprechender Erhebungen in freier Beweiswürdigung zu beantworten ist, wobei die Beweiswürdigung wiederum nur insofern der verwaltungsgerichtlichen Kontrolle unterliegt, als es sich um die Beurteilung handelt, ob der Sachverhalt genügend erhoben ist und ob die bei der Beweiswürdigung vorgenommenen Erwägungen schlüssig sind. Die Frage, ob die hier strittigen Einkünfte des Beschwerdeführers einer tschechischen Betriebsstätte zuzurechnen und gemäß Artikel 7, in Verbindung mit Artikel 5, DBA-CSSR aus der österreichischen Steuerbemessungsgrundlage auszuscheiden sind, ist eine auf der Sachverhaltsebene zu behandelnde Tatfrage, die auf Grund entsprechender Erhebungen in freier Beweiswürdigung zu beantworten ist, wobei die Beweiswürdigung wiederum nur insofern der verwaltungsgerichtlichen Kontrolle unterliegt, als es sich um die Beurteilung handelt, ob der Sachverhalt genügend erhoben ist und ob die bei der Beweiswürdigung vorgenommenen Erwägungen schlüssig sind.

Der Beschwerdeführer brachte in der Berufung vor, dass sich aus Unterlagen ergebe, "dass die Bauausführung mindestens von 13.7.1994 (erster Anwesenheitstag in Tschechien) bis 15.7.1995 gedauert hat" und wurde daraufhin vom Finanzamt zur Vorlage dieser Unterlagen aufgefordert. Der Aufforderung ist der Beschwerdeführer nur insofern nachgekommen, als er "eine Besprechungsunterlage einer tschechischen Firma betreffend den 13.7.1994 mit handschriftlichen Anmerkungen" und "ein Protokoll vom 15.7.1995 betreffend elektrische Steuerung" vorgelegt hat. Im übrigen brachte der Beschwerdeführer vor, dass sich die Dauer der Bauausführung aus den beschlagnahmten Unterlagen - vor allem den Tagebüchern und Rechnungen - ergäbe, die sich nach wie vor bei der Abgabenbehörde befänden.

Demgegenüber wird im angefochtenen Bescheid die Feststellung getroffen, dass sich aus den beim Beschwerdeführer beschlagnahmten und im Zuge des Verwaltungsverfahrens vorgelegten Unterlagen nicht ableiten ließe, dass die Bauausführung in Tschechien vom 13. Juli 1994 bis zum 15. Juli 1995 gedauert habe, was auf keine vom Verwaltungsgerichtshof aufzugreifenden Bedenken stößt, weil ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen dem Beginn der Bauausführung in Tschechien und der mit 13. Juli 1994 datierten "Besprechungsunterlage einer tschechischen Firma" auch für den Verwaltungsgerichtshof nicht erkennbar ist und die in den Verwaltungsakten erliegenden Tagebücher und Rechnungen des Beschwerdeführers keine konkreten Angaben zum Beginn der Bauausführung in Tschechien enthalten. Die vorliegenden Rechnungen des Beschwerdeführers lassen vielmehr den Schluss zu, dass die Planungsphase für das tschechische Bauvorhaben im Herbst 1994 abgeschlossen und anschließend mit der Bauausführung begonnen wurde, was sich mit den Angaben des Beschwerdeführers vor der Finanzstrafbehörde erster Instanz deckt. Das Beschwerdevorbringen, wonach der Beschwerdeführer "bereits 1993 vor Ort war", kann ebenfalls nicht als Nachweis dafür angesehen werden, dass die gegenständliche Bauausführung bereits im Juli 1994 am Laufen war und steht in Widerspruch zur Berufung, in welcher der 13. Juli 1994 als erster Anwesenheitstag in Tschechien angegeben wird. Damit kann der belangten Behörde aber nicht mit Erfolg entgegen getreten werden, wenn sie in freier Beweiswürdigung davon ausgegangen ist, dass mit der Bauausführung in Tschechien erst im Herbst 1994 begonnen wurde und die Voraussetzungen für eine Steuerfreistellung der strittigen Einkünfte nach Art 7 iVm Art 5 Abs. 3 DBA-CSSR nicht vorliegen. Demgegenüber wird im angefochtenen Bescheid die Feststellung getroffen, dass sich aus den beim Beschwerdeführer beschlagnahmten und im Zuge des

Verwaltungsverfahren vorgelegten Unterlagen nicht ableiten ließe, dass die Bauausführung in Tschechien vom 13. Juli 1994 bis zum 15. Juli 1995 gedauert habe, was auf keine vom Verwaltungsgerichtshof aufzugreifenden Bedenken stößt, weil ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen dem Beginn der Bauausführung in Tschechien und der mit 13. Juli 1994 datierten "Besprechungsunterlage einer tschechischen Firma" auch für den Verwaltungsgerichtshof nicht erkennbar ist und die in den Verwaltungsakten erliegenden Tagebücher und Rechnungen des Beschwerdeführers keine konkreten Angaben zum Beginn der Bauausführung in Tschechien enthalten. Die vorliegenden Rechnungen des Beschwerdeführers lassen vielmehr den Schluss zu, dass die Planungsphase für das tschechische Bauvorhaben im Herbst 1994 abgeschlossen und anschließend mit der Bauausführung begonnen wurde, was sich mit den Angaben des Beschwerdeführers vor der Finanzstrafbehörde erster Instanz deckt. Das Beschwerdevorbringen, wonach der Beschwerdeführer "bereits 1993 vor Ort war", kann ebenfalls nicht als Nachweis dafür angesehen werden, dass die gegenständliche Bauausführung bereits im Juli 1994 am Laufen war und steht in Widerspruch zur Berufung, in welcher der 13. Juli 1994 als erster Anwesenheitstag in Tschechien angegeben wird. Damit kann der belangten Behörde aber nicht mit Erfolg entgegen getreten werden, wenn sie in freier Beweiswürdigung davon ausgegangen ist, dass mit der Bauausführung in Tschechien erst im Herbst 1994 begonnen wurde und die Voraussetzungen für eine Steuerfreistellung der strittigen Einkünfte nach Artikel 7, in Verbindung mit Artikel 5, Absatz 3, DBA-CSSR nicht vorliegen.

3. Verjährung

In der Beschwerde wird - wie bereits im Verwaltungsverfahren -

ausgeführt, dass der Beschwerdeführer der Meinung gewesen sei, dass jene Einkünfte, die er außerhalb Österreichs erzielt habe, nicht steuerpflichtig seien. Der Beschwerdeführer habe mehrfach darauf verwiesen, dass es im Kreise seiner Arbeitskollegen (und auch bei einigen Verwandten) üblich sei, dass die Bestimmung des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG zur Anwendung gelange. Gerade auch Kollegen aus früheren Dienstverhältnissen, mit denen er sich noch treffe, würden diese Bestimmung in Anspruch nehmen. Die Faustregel dabei laute, wenn die Montage im Ausland länger als einen Monat dauere, müsse weder in Österreich noch im anderen Staat Steuer bezahlt werden. ausgeführt, dass der Beschwerdeführer der Meinung gewesen sei, dass jene Einkünfte, die er außerhalb Österreichs erzielt habe, nicht steuerpflichtig seien. Der Beschwerdeführer habe mehrfach darauf verwiesen, dass es im Kreise seiner Arbeitskollegen (und auch bei einigen Verwandten) üblich sei, dass die Bestimmung des Paragraph 3, Absatz eins, Ziffer 10, EStG zur Anwendung gelange. Gerade auch Kollegen aus früheren Dienstverhältnissen, mit denen er sich noch treffe, würden diese Bestimmung in Anspruch nehmen. Die Faustregel dabei laute, wenn die Montage im Ausland länger als einen Monat dauere, müsse weder in Österreich noch im anderen Staat Steuer bezahlt werden.

Die belangte Behörde sei - so die Beschwerde weiter - deshalb von keiner Verjährung ausgegangen, weil der Beschwerdeführer in den Jahren 1994 und 1995 die Einkommensteuer aus "anderen Einkünften" hinterzogen habe, weshalb auch die Einkommensteuer auf die tschechischen Einkünfte hinterziehungsbeschwert sei. Betreffend das Jahr 1995 habe der Beschwerdeführer allerdings ausdrücklich darauf verwiesen, dass die anderen Einkünfte zu keiner Einkommensteuer geführt hätten. Im Einkommensteuerbescheid 1995 sei als Gesamteinkommen ein Betrag von 647.138,00 ausgewiesen. Die Einnahmen aus Tschechien hätten 741.321,81 S betragen, die diesen Einnahmen zuordenbaren Ausgaben. 144.964,00 S. Das Einkommen des Beschwerdeführers ohne die tschechische Einkunftsquelle hätte sich auf 50.780,19 S belaufen und damit die steuerpflichtige Grenze von 84.200,00 S nicht überschritten. Deshalb liege keine hinterziehungsbeschwerte Abgabe vor, womit gemäß § 207 BAO die Verjährung eingetreten sei. Die belangte Behörde sei - so die Beschwerde weiter - deshalb von keiner Verjährung ausgegangen, weil der Beschwerdeführer in den Jahren 1994 und 1995 die Einkommensteuer aus "anderen Einkünften" hinterzogen habe, weshalb auch die Einkommensteuer auf die tschechischen Einkünfte hinterziehungsbeschwert sei. Betreffend das Jahr 1995 habe der Beschwerdeführer allerdings ausdrücklich darauf verwiesen, dass die anderen Einkünfte zu keiner Einkommensteuer geführt hätten. Im Einkommensteuerbescheid 1995 sei als Gesamteinkommen ein Betrag von 647.138,00 ausgewiesen. Die Einnahmen aus Tschechien hätten 741.321,81 S betragen, die diesen Einnahmen zuordenbaren Ausgaben. 144.964,00 S. Das Einkommen des Beschwerdeführers ohne die tschechische Einkunftsquelle hätte sich auf 50.780,19 S belaufen und damit die steuerpflichtige Grenze von 84.200,00 S nicht überschritten. Deshalb liege keine hinterziehungsbeschwerte Abgabe vor, womit gemäß Paragraph 207, BAO die Verjährung eingetreten sei.

Die Verjährungsfrist betrug gemäß § 207 Abs. 2 BAO in der Fassung vor dem BundesgesetzBGBl. I 2004/57 bei der Umsatzsteuer fünf Jahre, bei hinterzogenen Abgaben zehn Jahre. Die Abgabenbehörde ist nicht daran gehindert, im

Abgabenverfahren - ohne dass es einer finanzstrafbehördlichen Entscheidung bedarf - festzustellen, dass Abgaben im Sinn des § 207 Abs. 2 zweiter Satz BAO hinterzogen sind. Vorsätzlich handelt, wer ein Tatbild mit Wissen und Wollen verwirklicht. Vorsätzliches Handeln beruht nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zwar auf einem nach außen nicht erkennbaren Willensvorgang, ist aber aus dem nach außen in Erscheinung tretenden Verhalten des Täters zu erschließen, wobei sich die diesbezüglichen Schlussfolgerungen als Ausfluss der freien Beweiswürdigung erweisen (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 30. Oktober 2003, 99/15/0098). Die Verjährungsfrist betrug gemäß Paragraph 207, Absatz 2, BAO in der Fassung vor dem Bundesgesetz BGBl. I 2004/57 bei der Umsatzsteuer fünf Jahre, bei hinterzogenen Abgaben zehn Jahre. Die Abgabenbehörde ist nicht daran gehindert, im Abgabenverfahren - ohne dass es einer finanzstrafbehördlichen Entscheidung bedarf - festzustellen, dass Abgaben im Sinn des Paragraph 207, Absatz 2, zweiter Satz BAO hinterzogen sind. Vorsätzlich handelt, wer ein Tatbild mit Wissen und Wollen verwirklicht. Vorsätzliches Handeln beruht nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zwar auf einem nach außen nicht erkennbaren Willensvorgang, ist aber aus dem nach außen in Erscheinung tretenden Verhalten des Täters zu erschließen, wobei sich die diesbezüglichen Schlussfolgerungen als Ausfluss der freien Beweiswürdigung erweisen vergleiche , etwa das hg. Erkenntnis vom 30. Oktober 2003, 99/15/0098).

Der Verwaltungsgerichtshof hat daher im Sinne seiner ständigen Rechtsprechung zu prüfen, ob das Ergebnis der im Beschwerdefall von der belangten Behörde vorgenommenen Beweiswürdigung mit den Denkgesetzen und den Erfahrungen des täglichen Lebens im Einklang steht und ob die Sachverhaltsannahmen in einem im Wesentlichen mängelfreien Verfahren gewonnen wurden (Ritz, BAO3, § 167 Tz. 10). Der Verwaltungsgerichtshof hat daher im Sinne seiner ständigen Rechtsprechung zu prüfen, ob das Ergebnis der im Beschwerdefall von der belangten Behörde vorgenommenen Beweiswürdigung mit den Denkgesetzen und den Erfahrungen des täglichen Lebens im Einklang steht und ob die Sachverhaltsannahmen in einem im Wesentlichen mängelfreien Verfahren gewonnen wurden (Ritz, BAO3, Paragraph 167, Tz. 10).

Der Beschwerdeführer bekämpft die Beweiswürdigung der belangten Behörde, auf Grund derer sie zum Ergebnis gelangt ist, dass in sachverhaltsmäßiger Hinsicht die Voraussetzungen für die Annahme einer Hinterziehungsabsicht gegeben sind. Es gelingt ihm aber nicht, Zweifel an der Schlüssigkeit dieser Beweiswürdigung zu erwecken, weil er in den behördlichen Überlegungen weder einen Verstoß gegen die Denkgesetze noch einen Widerspruch zur Lebenserfahrung aufzuzeigen vermag. Der Beschwerdeführer hat auch nach seinem Beschwerdevorbringen in allen Streitjahren inländische Einkünfte aus Gewerbebetrieb bezogen, ohne sie dem Finanzamt gegenüber zu deklarieren. Vor diesem Hintergrund erscheint aber die Annahme, der Beschwerdeführer habe sich mit einer möglichen Abgabenverkürzung abgefunden, nicht un schlüssig.

Tatsächlich liegen auch im Jahr 1995 hinterziehungsbeschwerte Abgaben vor, da die belangte Behörde das Vorliegen von Einkünften aus unselbstständiger Arbeit zu Recht verneint hat. Nur der Vollständigkeit halber wird in diesem Zusammenhang angemerkt, dass Einkünfte, die gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 von der Einkommensteuer befreit sind, gemäß § 3 Abs. 3 leg. cit. bei der Festsetzung des übrigen Einkommens des Arbeitnehmers zu berücksichtigen sind (Progressionsvorbehalt), weshalb es selbst bei gemäß § 3 Abs. 1 Z. 10 EStG 1988 befreiten Einkünften der hier in Rede stehenden Höhe - entgegen dem diesbezüglichen Vorbringen in der Beschwerde - auch dann zu einer Einkommensteuerbelastung gekommen wäre, wenn die österreichischen Einkünfte unter dem Betrag von 84.200,00 S gelegen wären. Tatsächlich liegen auch im Jahr 1995 hinterziehungsbeschwerte Abgaben vor, da die belangte Behörde das Vorliegen von Einkünften aus unselbstständiger Arbeit zu Recht verneint hat. Nur der Vollständigkeit halber wird in diesem Zusammenhang angemerkt, dass Einkünfte, die gemäß Paragraph 3, Absatz eins, Ziffer 10, EStG 1988 von der Einkommensteuer befreit sind, gemäß Paragraph 3, Absatz 3, leg. cit. bei der Festsetzung des übrigen Einkommens des Arbeitnehmers zu berücksichtigen sind (Progressionsvorbehalt), weshalb es selbst bei gemäß Paragraph 3, Absatz eins, Ziffer 10, EStG 1988 befreiten Einkünften der hier in Rede stehenden Höhe - entgegen dem diesbezüglichen Vorbringen in der Beschwerde - auch dann zu einer Einkommensteuerbelastung gekommen wäre, wenn die österreichischen Einkünfte unter dem Betrag von 84.200,00 S gelegen wären.

Die Beschwerde erweist sich daher insgesamt als unbegründet und war gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen. Die Beschwerde erweist sich daher insgesamt als unbegründet und war gemäß Paragraph 42, Absatz eins, VwGG abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II 455/2008. Die

Kostenentscheidung gründet sich auf die Paragraphen 47, ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung Bundesgesetzblatt Teil 2, 455 aus 2008,.

Wien, am 22. April 2009

Schlagworte

Sachverhalt Beweiswürdigung

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2009:2004150001.X00

Im RIS seit

20.05.2009

Zuletzt aktualisiert am

30.09.2009

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at