

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

30.01.1991

Geschäftszahl

90/13/0165

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Mag. Hofstätter und die Hofräte Dr. Schubert, Dr. Drexler, Dr. Pokorny und Dr. Graf als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. Cerne über die Beschwerde des M gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland, Berufungssenat VI, vom 11. Juni 1990, Zl. 6/3-3419/89-05, betreffend Umsatzsteuer, Einkommensteuer und Gewerbesteuer für die Jahre 1983 bis 1985, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von S 10.560,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Beschwerdeführer ist als Vertreter in osteuropäischen Staaten (vorwiegend CSFR und Polen) tätig. In Wien hat er eine Wohnung. Eine abgabenbehördliche Prüfung (BP) stellte unter anderem Mängel der Aufzeichnungen fest, die zur Schätzung der Einnahmen unter Anwendung eines 10 prozentigen Sicherheitszuschlages führten. Die BP setzte zudem statt der erklärten Privatanteile an den Kfz-Kosten von 5 bzw. 10 Prozent einen Privatanteil von 20 Prozent fest. Die BP versagte weiters einem Teil der für die Reisen nach Polen ausgewiesenen Tages- und Nächtigungsgelder die steuerliche Anerkennung mit der Begründung, daß der Beschwerdeführer auch in Polen einen Mittelpunkt seiner Tätigkeit gehabt habe und anzunehmen sei, daß er dort in einer Mietwohnung genächtigt habe.

Gegen die entsprechend dem BP-Bericht erlassenen Abgabenbescheide erhob der Beschwerdeführer Berufung, in der er nicht nur die erwähnten Feststellungen der BP und die daraus gezogenen Folgerungen bekämpfte, sondern auch (wie schon gegenüber der BP) geltend machte, daß er nicht in Österreich, sondern in Polen steuerpflichtig sei. Weiters begehrte er die Erhöhung des betrieblichen Anteiles an den Kosten der Wiener Wohnung.

Die BP gab zur Berufung eine Stellungnahme ab, die den Beschwerdeführer zu einer Gegenäußerung veranlaßte.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung des Beschwerdeführers keine Folge. Die Schätzung der Einnahmen rechtfertigte sie mit fehlenden Einnahmenbelegen (Provisionsabrechnungen u.dgl.) und der Unmöglichkeit, die erklärten Auslandsprovisionen auf ihre Vollständigkeit zu überprüfen. Auch bestünden Differenzen zwischen verschiedenen Unterlagen des Beschwerdeführers. Diese Differenzen habe der Beschwerdeführer zwar damit zu erklären versucht, daß er als Einnahmen-Ausgaben-Rechner nicht die ihm zugeflossenen, sondern die "erarbeiteten" Provisionen aufgezeichnet habe, doch habe er außer dieser Behauptung Nachprüfbares nicht angeboten. Die belangte Behörde lehnte es auch ab, für das Jahr 1983 statt der vom Beschwerdeführer erklärten Einnahmen die geringeren Zahlungseingänge auf den Bankkonten zum Ansatz zu bringen, da die geringeren Einnahmen nicht erwiesen wären. Der Privatanteil an den Kfz-Kosten sei mangels brauchbarer Nachweise (z.B. Fahrtenbuch) auf den allgemeinen Erfahrungswert von 20 Prozent zu erhöhen gewesen, zumal auch für Polen, wo der Beschwerdeführer nach eigenen Angaben eine Lebensgefährtin habe, Privatfahrten zu unterstellen wären. Der Privatanteil an der Wiener Wohnung sei erklärungsgemäß bestimmt worden. Bei den Tages- und Nächtigungsgeldern ging auch die belangte Behörde davon aus, daß der Beschwerdeführer "in Polen" einen Mittelpunkt seiner Tätigkeit hatte, was im Sinne der BP die Kürzung der

Tages- und Nächtigungsgelder rechtfertige. Für die behauptete Steuerpflicht in Polen habe der Beschwerdeführer bzw. sein Vertreter weder Nachweise angeboten noch vorgelegt.

Vorliegende Beschwerde macht sowohl inhaltliche Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides als auch dessen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

1. STEUERPFLICHT IN POLEN

Der Beschwerdeführer führt wie im Verwaltungsverfahren ins Treffen, nicht in Österreich, sondern nur in Polen steuerpflichtig zu sein, und beruft sich auf das Doppelbesteuerungsabkommen mit Polen, BGBl. Nr. 384/75 ("DBA").

Im Sinne dieses Abkommens bedeuten, wenn der Zusammenhang nichts anderes erfordert, gemäß Art. 3 Abs. 1 lit. d die Ausdrücke "Unternehmen eines Vertragsstaates" und "Unternehmen des anderen Vertragsstaates", je nach dem, ein Unternehmen, das von einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person betrieben wird, oder ein Unternehmen, das von einer in dem anderen Vertragsstaat ansässigen Person betrieben wird.

Nach Art. 4 Abs. 1 DBA bedeutet im Sinne dieses Abkommens der Ausdruck "eine in einem Vertragsstaat ansässige Person" eine Person, die nach dem Recht dieses Staates dort auf Grund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthaltes, des Ortes ihrer Geschäftsleitung oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist. Ist nach Abs. 1 eine natürliche Person in beiden Vertragsstaaten ansässig, so gilt nach Art. 4 Abs. 2 lit. a DBA folgendes:

a) Die Person gilt als in dem Vertragsstaat ansässig, in dem sie über eine ständige Wohnstätte verfügt. Verfügt sie in beiden Vertragsstaaten über eine ständige Wohnstätte, so gilt sie als in dem Vertragsstaat ansässig, zu dem sie die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat.

Nach Art. 5 Abs. 1 DBA bedeutet der Ausdruck "Betriebsstätte" eine feste Geschäftseinrichtung, in der die Tätigkeit des Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird. Der Ausdruck "Betriebsstätte" umfaßt zufolge Art. 5 Abs. 2 DBA insbesondere

- a) einen Ort der Leitung,
- b) eine Zweigniederlassung,
- c) eine Geschäftsstelle ...

Gemäß Art. 7 Abs. 1 DBA dürfen Gewinne eines Unternehmens eines Vertragsstaates nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, daß das Unternehmen seine Tätigkeit im anderen Vertragsstaat durch eine dort gelegene Betriebsstätte ausübt. Übt das Unternehmen seine Tätigkeit auf diese Weise aus, so dürfen die Gewinne des Unternehmens in dem anderen Staat besteuert werden, jedoch nur insoweit, als sie dieser Betriebsstätte zugerechnet werden können.

Bezieht eine in einem Vertragsstaat ansässige Person Einkünfte und dürfen diese Einkünfte nach dem DBA in dem anderen Vertragsstaat besteuert werden, so nimmt nach Art. 23 Abs. 1 DBA der erstgenannte Staat (vorbehaltlich des hier unbeachtlichen Absatzes 2) diese Einkünfte von der Besteuerung aus.

Für eine abschließende Beurteilung des Beschwerdefalles anhand dieser Abkommensbestimmungen erscheint der Sachverhalt nicht ausreichend geklärt. Zwar spricht für den Standpunkt der Abgabenbehörden, daß der Beschwerdeführer in den Abgabenerklärungen seine Wiener Wohnung als den Ort der Geschäftsleitung angab. Andererseits nahm aber die BP in Tz 15 ihres Berichtes an, daß der Beschwerdeführer in Polen für seine Nächtigungen auf den Dienstreisen eine WOHNUNG GEMietet hatte. Der Beschwerdeführer bestätigte in der Berufung (Seite 4) ausdrücklich diese Annahme. Er behauptete dort auch, in Polen den "Mittelpunkt seiner Lebensinteressen" zu haben, und führte dafür seine langen Aufenthalte in Polen, beispielhaft erläutert anhand seiner Auslandsreisen im Jahre 1985, und den Umstand ins Treffen, er habe sich - 1984 - von seiner österreichischen Ehefrau deswegen scheiden lassen, weil er in Polen eine Lebensgemeinschaft mit eheähnlichen Beziehungen eingegangen sei. In der Äußerung betreffend die Stellungnahme der BP zur Berufung brachte der Beschwerdeführer vor, daß er westeuropäische (keine österreichischen) Firmen hauptsächlich in Polen vermittele.

Die Mietwohnung in Polen läßt (mangels gegenteiliger Feststellungen) auf einen Wohnsitz in Polen im Sinne des Art. 4 Abs. 1 DBA schließen. Der unbestrittenermaßen fortbestehende österreichische Wohnsitz würde danach bedeuten, daß der Beschwerdeführer im Sinne des Art. 4 Abs. 2 DBA in beiden Vertragsstaaten ansässig war. Die Lebensgemeinschaft in Polen und die dort (laut Beschwerdeführer) schwerpunktmäßig ausgeübte Vermittlungstätigkeit könnte im Zusammenhang mit der Mietwohnung als ständiger Wohnstätte durchaus im Sinne der lit. a der zuletzt zitierten Abkommensbestimmung die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen zu Polen begründen. Allfällige Zweifel an dem substantiierten Vorbringen des Beschwerdeführers hätte die Abgabenbehörde entweder im Wege eines Informationsaustausches im Sinne des Art. 26 Abs. 1 DBA (siehe unten) oder durch die Aufforderung an den Beschwerdeführer auszuräumen gehabt, sein Vorbringen unter Beweis zu stellen.

Aus Art. 3 Abs. 1 lit. d und Art. 7 Abs. 1 DBA ergibt sich in ihrem Zusammenhalt, daß das Unternehmen des Beschwerdeführers, sollte sich seine Ansässigkeit in Polen bestätigen, als Unternehmen des Vertragsstaates Polen

anzusehen und dort dessen Gewinne zu versteuern wären, es sei denn, daß das Unternehmen seine Tätigkeit in Österreich durch eine hier gelegene Betriebsstätte - mit DIESER ZURECHENBAREN Gewinnen -

AUSÜBT.

Daß die Wiener Wohnung des Beschwerdeführers im Sinne des Art. 5 Abs. 2 lit. a DBA als "Ort der Leitung" eine Betriebsstätte gewesen wäre, erscheint in Anbetracht seiner nicht widerlegten Angaben über die schwerpunktmäßig in Polen ausgeübte Vermittlungstätigkeit nicht erwiesen. Es mag sich aber immerhin um eine Geschäftsstelle im Sinne des Art. 5 Abs. 2 lit. c DBA handeln. Damit ist jedoch für die belangte Behörde nichts gewonnen, weil das Vorbringen des Beschwerdeführers im Verwaltungsverfahren schlüssig dahin geht, daß er in dieser Betriebsstätte in den Streitjahren - offenbar anders als früher, als er noch in Wien lebte und verheiratet war - keine Tätigkeit (mit dieser Betriebsstätte zurechenbaren Gewinnen) ausübte (Äußerung zur Stellungnahme der BP Seite 4:

"In Österreich machte Herr M/Beschwerdeführer/so gut wie keine Geschäfte ...", "... da Herr M in Österreich überhaupt nicht tätig ist, (sind) diese Geschäfte der polnischen Betriebsstätte zuzurechnen ..."). Gegenteiliges hat die belangte Behörde nicht festgestellt und sie hat sich mit dem eben wiedergegebenen Vorbringen des Beschwerdeführers im angefochtenen Bescheid auch nicht auseinandergesetzt, womit sie im Sinne des § 42 Abs. 2 Z. 3 lit. b und c VwGG Verfahrensvorschriften verletzte. Im Hinblick auf die Beschwerdeausführungen sieht sich der Verwaltungsgerichtshof allerdings noch veranlaßt, darauf hinzuweisen, daß im fortzusetzenden Verwaltungsverfahren auch den Beschwerdeführer die Verpflichtung treffen wird, bei der Aufklärung des Sachverhaltes mitzuwirken. Der schon erwähnte Art. 26 Abs. 1 DBA besagt in seinem ersten Satz, daß die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten gegenseitig die zur Durchführung dieses Abkommens erforderlichen Informationen austauschen werden.

Die Ausführungen zu den folgenden Punkten 2 bis 6 gelten für den Fall, daß das Besteuerungsrecht Österreich zusteht.

2. SICHERHEITZUSCHLÄGE

Aus Tz 8 und 12 des BP-Berichtes geht hervor, daß für die Provisionseinnahmen des Beschwerdeführers keine entsprechenden Belege wie etwa Provisionsabrechnungen vorhanden waren und auch keine laufend geführten Aufzeichnungen über die einzelnen Einnahmen vorliegen. Abweichungen zwischen Zusammenstellungen des Beschwerdeführers über die erhaltenen Provisionseinnahmen und den Zahlungseingängen auf seinen Bankkonten erscheinen nicht aufgeklärt, und zwar auch in der Beschwerde nicht. Entgegen den dortigen Ausführungen sind nicht eine mangelhafte Belegerteilung durch die ausländischen Kunden des Beschwerdeführers entscheidungswesentlich, sondern seine mangelhaften Aufzeichnungen, die es fragwürdig erscheinen lassen, ob er alle seine Einnahmen steuerlich erfaßte. Diesem Umstand durften die Abgabenbehörden durch einen Sicherheitszuschlag Rechnung tragen (siehe z.B. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 11. Dezember 1990, Zl. 89/14/0109).

3. PROVISIONSEINNAHMEN 1983

Für 1983 stellte die BP Zahlungseingänge auf Bankkonten von

S 236.038,06 fest (die Beschwerde spricht irrtümlich von S 263.083,06), während die eigene Zusammenstellung des Beschwerdeführers Provisionen und Reisekostenvorschüsse von

S 264.130,- auswies. Wenn die BP und mit ihr die belangte Behörde ihrem Bericht bzw. ihrer Entscheidung Einnahmen von

S 264.130,- zugrunde legten, so ist dies entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers unbedenklich, weil zum einen nicht anzunehmen ist, daß der Beschwerdeführer auch nicht erzielte Einnahmen erklärte, und zum anderen ein Teil der Einnahmen wie etwa Reisekostenvorschüsse ja auch aus Bareinnahmen bestehen konnte, die in den geringeren Bankeingängen keinen Niederschlag fanden.

4. PRIVATANTEIL AN DEN KFZ-KOSTEN

Der Beschwerdeführer konnte die von ihm erklärten Privatanteile an den Kfz-Kosten von nur 5 bzw. 10 Prozent durch keinerlei Aufzeichnungen erhärten. Bei dieser Sachlage erscheint es dem Verwaltungsgerichtshof nicht rechtswidrig, wenn die Abgabenbehörden den Privatanteil entsprechend ihrem allgemeinen Erfahrungswert mit 20 Prozent festsetzten. Dazu waren sie umso mehr berechtigt, als der Beschwerdeführer ja für seine Steuerpflicht in Polen enge persönliche Beziehungen zu diesem Land ins Treffen geführt hatte und solche Beziehungen es durchaus nahelegen, daß der Beschwerdeführer auch in Polen Privatfahrten unternahm.

5. PRIVATANTEIL AN DER WIENER WOHNUNG

Wenn der Beschwerdeführer in der Beschwerde dartut, daß seine Wiener Wohnung ab 1987 zu 75 Prozent betrieblich genutzt wurde, übersieht er, daß es im Beschwerdefall um die Verhältnisse der Jahre 1983 bis 1985 geht. Im übrigen trifft aber auch die der Beschwerde offenbar zugrundeliegende Folgerung nicht zu, bei einer zeitlich zurückgehenden Privatnutzung erhöhe sich automatisch die steuerlich anzuerkennende betriebliche Nutzung. Vielmehr ist bei den Kosten einer Wohnung, die sich in typisierender Betrachtung für Zwecke der Lebensführung (§ 20 Abs. 1 Z. 1 und 2 EStG 1972) besonders eignet, unter Anlegung eines strengen Maßstabes zu prüfen, ob sie betrieblich veranlaßt sind. Nur wenn sich die Wohnung für die Ausübung des Berufes als

UNBEDINGT NOTWENDIG erweist, können ihre Kosten steuerlich berücksichtigt werden (siehe z.B. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 14. März 1990, Zl. 89/13/0102); die betriebliche Verwendung der Wohnung muß ein Ausmaß erreichen, das das Vorhandensein einer "Betriebswohnung" UNBEDINGT NOTWENDIG erscheinen läßt (vgl. das hg. Erkenntnis vom 17. Oktober 1989, Zl. 88/14/0204). Die vom Beschwerdeführer in den Streitjahren nach seinen Angaben hauptsächlich in Polen ausgeübte Tätigkeit (siehe Punkt 1) spricht gegen eine solche Notwendigkeit.

6. TAGES- UND NÄCHTIGUNGSGELDER

Die BP unterstellte in den Tz 14 und 15 ihres Berichtes, daß der Beschwerdeführer (auch) in Warschau einen Mittelpunkt der Tätigkeit gehabt und dort (wie erwähnt) eine Wohnung angemietet habe. Auf Grund dessen ließ sie die vom Beschwerdeführer beanspruchten Tagesgelder nicht mit dem vollen Betrag, sondern nur mit 20 Prozent der erklärten Tagesgelder - die 20 Prozent zwecks Berücksichtigung etwaiger zwangsläufiger Mehraufwendungen bei einer Verpflegung außer Haus - zum Abzug zu. Statt der erklärten Nächtigungsgelder brachte die BP monatliche Wohnkosten von S 1.000,- für die Mietwohnung in Ansatz.

In der Berufung hatte jedoch der Beschwerdeführer (wie in der Beschwerde) vorgetragen, die Abgabenbehörde habe die Tages- und Nächtigungsgelder "gestrichen", ohne zu prüfen, in welcher Stadt der Beschwerdeführer übernachtet habe, "obwohl Reisekostenabrechnungen vorgelegt wurden". Der Beschwerdeführer sei, wie aus seinen Ausführungen zu folgern ist, in Polen nicht nur in Warschau tätig geworden.

Die Abgabenbehörden sind auf dieses Vorbringen nicht näher eingegangen. Der Verwaltungsgerichtshof vermag anhand ihrer Ausführungen und der Aktenlage nicht festzustellen, ob es sich bei den in der Berufung angeführten Reisekostenabrechnungen um die mit den Abgabenerklärungen vorgelegten, aktenkundigen "Reiseabrechnungen" handelte - aus ihnen gingen nur die bereisten Länder, nicht aber die bereisten Städte hervor -, oder ob die "Reisekostenabrechnungen" etwas anderes darstellen als die "Reiseabrechnungen". Aktenkundig ist jedenfalls, daß der Beschwerdeführer der BP verschiedene Belege und Unterlagen vorgelegt hatte (siehe z.B. ABl. 7/5). Ohne nähere (bisher fehlende) Auseinandersetzung mit den in diesem Punkt wiedergegebenen Berufungsausführungen kann der Verwaltungsgerichtshof nicht beurteilen, ob ein Teil der Tages- und Nächtigungsgelder zu Recht steuerlich nicht anerkannt wurde.

Die Ausführungen zu den Punkten 1 und 6 erweisen die Verfahrensrüge des Beschwerdeführers als berechtigt. Der angefochtene Bescheid war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z. 3 lit. b und c VwGG wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG und die Verordnung vom 17. April 1989, BGBl. Nr. 206.