

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden R1 und die weiteren Senatsmitglieder R2, LR1 und LR2 in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch Vertreter, gegen die Bescheide des FA. vom 27. Feber 2007 betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1998 und 1999 in der Sitzung am 14. Oktober 2014 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird stattgegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

I)

1)

Der Berufungswerber ist deutscher Staatsbürger mit Mittelpunkt der Lebensinteressen in der Bundesrepublik Deutschland. Am 28.6.2004 wurde durch die Großbetriebsprüfung Innsbruck ein "Auskunftsersuchen / Information für die deutsche Finanzbehörde" erstellt und an das damals zuständige UID-Büro des Bundesministeriums für Finanzen, Wien, zur Weiterleitung an die zuständige deutsche Finanzbehörde übermittelt. Nach der von der Abgabenbehörde eingeholten fm. Auskunft von Hrn. Trieb, Central Liaison Office, C.L.O., vom 23.4.2007 wurde das Auskunftsersuchen am 3.4.2006 durch das C.L.O. in die BRD weitergeleitet und dessen Empfang durch das deutsche C.L.O. mit Rückmeldung vom 19.4.2006 bestätigt.

2)

Das Begleitschreiben zu dem Auskunftsersuchen enthält als Vermerk zum Betreff "Auskunftsersuchen / Information für die deutsche Finanzbehörde" und den Text

"Beiliegend wird ein Auskunftersuchen samt Beilagen zum Zweck der Weiterleitung an die zuständige deutsche Finanzbehörde übermittelt."

Das Auskunftersuchen selbst ist mit "Auskunftersuchen betreffend Einkünfte aus österreichischen Quellen im Jahr 1998 + 1999 Request for Information with respect to Income from Austrian Sources in the Year" übertitelt und umfasst neben den Angaben zum Empfänger (Beschwerdeführer mit deutscher Adresse), dem Zahler der Einkünfte (Auftraggeber mit Adresse), der Höhe und Art der Einkünfte (DM 250.000, Einkünfte aus Beratungstätigkeit) sowie den Vermerken zu Zahlungsgrund und -art (Beratungstätigkeit, Banküberweisung, 8 Beilagen) auch den fettgedruckten Vermerk "Dieses Auskunftersuchen dient zur Information der deutschen Finanzbehörde". Diesen Angaben ist nachstehende "Kurze Erläuterung" angefügt:

"Im Rahmen des Bauvorhabens Bauvorhaben in Lageort, war die in Berlin ansässige Firma GmbH, Adresse GmbH tätig. Über die erbrachten Leistungen wurde mit Schlussrechnung vom 02.03.1999 (siehe beiliegende Kopie) mit einem Betrag von DM 400.000,00 abgerechnet. Zur Dokumentation der erbrachten Leistungen wird beispielsweise beiliegend eine Kopie eines Protokolls über die Prüfung einer (von vielen) Schlussrechnung übermittelt.

Seitens der Großbetriebsprüfung Innsbruck ist jedoch aufgefallen, dass der Geschäftsführer der Ges.m.b.H. Herr Bf (mit Adresse lt. Briefkopf Ort1/F) zusätzlich noch DM 250.000,00 als Beratungshonorar betreffend Bauprojekt in Rechnung gestellt hat. Die Überweisung dieses Honorars erfolgte auf das Konto Nr. bei der American Express Bank Monte Carlo. Eine Kopie der Honorarnote sowie des Überweisungsbeleges liegt bei."

3)

Am 12.1.2007 reichte der Beschwerdeführer, ohne dazu aufgefordert worden zu sein, Umsatz- und Einkommensteuererklärungen für die Jahre 1998 und 1999 ein. Im Begleitschreiben vom 9.1.2007 teilte der Beschwerdeführer hierzu mit, dass er im Rahmen der Beantwortung einer Anfrage des Münchner Finanzamtes von seinem deutschen Berater darauf hingewiesen worden sei, dass er Einkünfte aus selbständiger Arbeit für die Jahre 1998 und 1999 in Österreich zu erklären hätte. Er habe in diesen Jahren jeweils TDM 125 für die Erbringung von Beratungsleistungen im Zusammenhang mit einem Bauvorhaben in Ort/Bauvorhaben erhalten. Die Beratungsleistungen habe er als selbständiger Bauingenieur in Ort/Bauvorhaben erbracht, und zwar unter Nutzung seiner Wohnung in Wohnung/Ö, und der dort befindlichen Einrichtungen, insbesondere Telefon und Telefax. Der Beschwerdeführer sei nun darauf hingewiesen worden, dass ihm somit in Österreich eine ständige Einrichtung im Sinne des Doppelbesteuerungsabkommens zur Verfügung gestanden hätte und er deshalb mit seinen entsprechenden Einkünften hier auch steuerpflichtig sei. Der Beschwerdeführer erklärte in den beiden Jahren jeweils Umsätze in Höhe von ATS 729.166,67 und die daraus resultierende Umsatzsteuer-

Zahllast in Höhe von ATS 145.833,33 sowie Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von ATS 729.106,67 (1998) bzw. ATS 729.166,67 (1999).

4)

Die Abgabenbehörde erließ mit Ausfertigungsdatum 27.2.2007 Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1998 und 1999.

5)

Mit Schriftsatz vom 23.3.2007 erhob der Beschwerdeführer das Rechtsmittel der Berufung, weil die Bescheide trotz eingetretener Verjährung ergangen seien. Unter Ansatz der fünfjährigen Verjährungsfrist sei mit 2003 (betreffend das Jahr 1998) bzw. mit 2004 (betreffend 1999) Verjährung eingetreten.

6)

a) Die daraufhin durchgeführten Ermittlungen der Abgabenbehörde ergaben, dass die Information der Großbetriebsprüfung Innsbruck vom Finanzamt für Körperschaften in Berlin an das frühere Wohnsitzfinanzamt des Beschwerdeführers und von dort an das Finanzamt München weitergeleitet wurde. Nach Auskunft der Sachbearbeiterin beim Finanzamt München vom 18.4.2007 ist dort die Information am 19.4.2006 eingelangt. Außer der Information befänden sich auch Skizzen der Wohnung in Wohnort/Ö im Akt und habe der Beschwerdeführer als Zeugen dafür, dass er diese Wohnung als ständige Einrichtung genutzt habe, den Vermieter Vermieter und den Auftraggeber, Hrn. X von der Firma Auftraggeber, genannt. Das Datum des Eingangs beim Finanzamt München wurde vom C.L.O. am 23.4.2007 bestätigt. Der Sachbearbeiter beim C.L.O. gab weiters zur Auskunft, dass es sich bei einer Spontanauskunft gem. Art. 4 der AmtshilfeRL 1977LO0799 um ein durch das C.L.O. übermitteltes formloses Schreiben handle.

b) Die auf Ersuchen der Abgabenbehörde vom Finanzamt München übermittelten Unterlagen (in Kopie) bestanden aus:

* Schreiben des Bundeszentralamtes für Steuern, Bonn, vom 19.4.2006 über die Weiterleitung der Auskunft im Rahmen des Auskunftsaustausches nach dem deutsch-österreichischen Doppelbesteuerungsabkommens und der Richtlinie des Rates der Europäischen Gemeinschaften Nr. 77/799/EWG in der Fassung der Richtlinie 79/1070/EWG (EG-Amtshilfe-Richtlinie) an die Senatsverwaltung für Finanzen, Steuerabteilung in Berlin,

* Kopie des Entwurfs der Verfügung der Einleitung eines Strafverfahrens vom 27.7.2006 durch das Finanzamt München I, Bußgeld- und Strafsachenstelle, gegen den Beschwerdeführer wegen des Verdachts der Abgabenhinterziehung, weil die von der Firma Auftraggeber, Ort/Bauvorhaben, bezogenen Beraterhonorare in der beim Finanzamt Berlin-Mitte/Tiergarten eingereichten Einkommensteuererklärung nicht deklariert worden sind, und der Mitteilung hierüber an das Finanzamt München III,

* Vertretungsanzeige (29.9.2006), Vorlage der mit der Steuererklärung 1999 eingereichten Überschussrechnung (5.12.2006) und Mitteilung über die Niederlegung der Verteidigung

wegen Verteidigerwechsel durch den Steuerberater und Wirtschaftsprüfer Dkfm.
Haselbach, München,

* Stellungnahme des Rechtsanwalts und Steuerberaters Dr. Werner Franke, LL.M., Berlin, 12.1.2007 einschließlich Kopien des Mietvertrages über die Wohnung in Wohnort./Ö im 1. Obergeschoß in der Größe von ca. 45 m² vom 1.1.1988 samt Ergänzungen vom 1.1.1993 (zusätzliche Anmietung der angrenzenden Wohnung im 1. Obergeschoß in der Größe von 48 m²) und 1.1.2002 (weitere zusätzliche Anmietung der Wohnung im Dachgeschoß mit einer Nutzfläche von 95 m²), einer gemeindeamtlichen Meldebestätigung vom 30.10.2006, wonach der Beschwerdeführer in .Wohnort./Ö , seit 1.1.1988 gemeldet sei, und des Tekturplanes zur Verbindung der beiden Wohnungen im 1. Obergeschoßes, worin ein Raum von rd. 12 m² als Arbeitszimmer vorgesehen ist,

* ein Aktenvermerk des Finanzamtes München III vom 28.3.2007 zum Auskunftersuchen der Großbetriebsprüfung Innsbruck,

* Melderegisterauskunft vom 11.5.2006 des Landesamtes für Bürger- und Ordnungsangelegenheiten.

c) In der Stellungnahme vom 12.1.2007 teilte der Verteidiger mit, dass er nach Besprechung des Sachverhaltes mit dem Beschwerdeführer festgestellt habe, dass dieser mit den fraglichen Einkünften nicht in Deutschland, sondern nur im Ausland steuerpflichtig sei. Sein Mandant habe seit längerem über eine Wohnung in Wohnort/Ö in der Nähe des Bauprojektes mit einem voll ausgestatteten (u.a. mit Telefon und Fax) Arbeitszimmer verfügt, welches er für die gegenständliche Beratertätigkeit während der gesamten Bauzeit, aber auch bereits zuvor benutzt habe. Damit seien die entsprechenden Einkünfte nicht in Deutschland, sondern in Österreich steuerpflichtig, da die gegenständlichen Einkünfte aus einer nach § 18 Abs. 1 Nr. 1 S 2 dEStG selbständigen freiberuflichen Tätigkeit herrührten, welche in der eine feste Einrichtung darstellenden Wohnung in Österreich ausgeübt wurde. Aufgrund der Freistellung nach dem Doppelbesteuerungsabkommen und da sich der Beschwerdeführer in beiden relevanten Jahren bereits in der höchsten einkommensteuerlichen Progressionsstufe befunden habe, führten die besagten Einkünfte in Deutschland auch zu keiner Steuerverkürzung, welche Voraussetzung für eine Steuerhinterziehung wäre.

Beim Beschwerdeführer handle es sich um einen steuerrechtlichen Laien und habe sich die Situation in tatsächlicher und rechtlicher Hinsicht auch offensichtlich noch verkompliziert, da das Bauprojekt im Ausland durchgeführt worden sei und er Wohnsitze in Deutschland, in Österreich und Frankreich unterhalten habe. Vom Wohnsitz in Frankreich aus habe der Beschwerdeführer die Rechnung gesandt und dorthin erfolgte auch die Zahlung. Als steuerrechtlicher Laie habe er damit annehmen können, dass er mit seinen entsprechenden Einkünften nicht in Deutschland, sondern in Frankreich steuerpflichtig wäre.

Zum Sachverhalt wurde auf den Seiten 2-6 (Seite 7 fehlt) ausgeführt:

"1. 1996 plante die .Auftraggeber , Österreich, auf dem Gelände des ehemaligen Bauvorhaben. die Errichtung einer Kurklinik und eines First Class Hotels samt Konferenzentrums und sonstiger Anlagen. Bereits in diesem Zusammenhang erbrachte mein Mandant persönlich als selbständiger Bauingenieur Beratungsleistungen, wie nachstehend dargestellt.

Das ursprüngliche Projekt konnte dann nicht in dem Umfang, wie geplant, umgesetzt werden. Es kam dann vielmehr nur zu einem Umbau des denkmalgeschützten Gebäudes zu einem Trainingszentrum für die Firma Z .

In diesem Zusammenhang wurden zwei Verträge abgeschlossen, nämlich ein Ingenieurwerkvertrag mit der GmbH. (Ges.m.b.H.), deren Geschäftsführer und Gesellschafter mein Mandant war und ist, und ein Beratungsvertrag mit meinem Mandanten persönlich als beratenden Ingenieur. Dem Finanzamt ist bekannt, dass eine entsprechende Zweiteilung auch bei anderen Bauprojekten wiederholt erfolgt ist, und es kam dabei auch jeweils zur Versteuerung von Einkünften aus selbständiger Tätigkeit seitens meines Mandanten.

Nach dem Ingenieurwerkvertrag mit der GesmbH vom 27. März 1998 wurde diese mit der Bauleitung und damit im Zusammenhang stehenden Leistungen beauftragt.

Der Beratungsvertrag mit meinem Mandanten persönlich umfasste nicht die Bauleitung hinsichtlich des genannten Projekts, sondern andere Beratungsleistungen. Auf dessen Grundlage erbrachte er nach seiner Erinnerung insbesondere folgende Leistungen:

- Beratung bei der Projektentwicklung*
- Beratung und Mitwirkung bei Schaffung des Planungsrechts*
- Beratung bei der Gebäudestrukturierung im Zuge der Bauantragsstellung*
- Prüfung der Baubeschreibung für die Integration der Mieterwünsche gemäß Mietvertrag*
- Beratung bei denkmalschutzrechtlichen Fragen bei der Bauantragsstellung*
- Mitwirkung und Beratung beim Aufstellen der gesamten Planungsbeteiligten (Architekt/Projektanten/Statiker)*
- Beratung bei der technischen Bauausführungsplanung unter Berücksichtigung des wirtschaftlichen Einsparungspotentials*
- Prüfung und Analyse der Kostenschätzung*
- Beurteilung der Altbausubstanz im Hinblick auf den Umbau zu einem funktionierenden neuen Hotel mit Integration der notwendigen Nasszellen (Bäder)*
- Kontrolle der Kostenentwicklung im Zuge der Planungs- und Bauausführung*
- Beratung bei der Entwicklung von Ausführungsdetails im Zuge der Planungsausführung.*

Es wurde hierüber auch ein schriftlicher Vertrag abgeschlossen. nach der Erinnerung meines Mandanten ebenfalls im Frühjahr 1998. Dieser ist allerdings bei meinem Mandanten nicht mehr auffindbar, sollte jedoch bei der -Auftraggeber noch vorliegen.

Nach der Erinnerung meines Mandanten wurde der Beratungsvertrag mit ihm persönlich seitens der -Auftraggeber von deren Geschäftsführern, Herrn X und Herrn Dr. Y , unterzeichnet.

Wie angeführt, hatte mein Mandant allerdings bereits früher begonnen, seine Beratungsleistungen zu erbringen, nach seiner Erinnerung bereits 1996 bzw. 1997. als es noch um das Projekt in größerem Umfang ging. Die zuvor von meinem Mandanten erbrachten Beratungsleistungen waren auch bei dem dann im Umfang verringerten Projekt weiterhin zum großen Teil verwertbar und sollten mit dem in 1998 dann auch schriftlich geschlossenen Beratungsvertrag mithonoriert werden.

Nach der Erinnerung meines Mandanten zog sich die Fertigstellung des Projekts bis in das Frühjahr 1999 hin, womit er somit seine Beratungsleistungen für das Projekt in Ort/Bauvorhaben , Österreich, als selbständiger Bauingenieur von 1996 bzw. 1997 bis 1999 erbrachte, und zwar unter Nutzung seines Arbeitszimmers vor Ort samt dessen Einrichtung einschließlich insbesondere Telefon- und Faxanschlusses.

2. Bereits am 1. Januar 1988 hatte mein Mandant mit dem ortsansässigen Herrn Vermieter einen Mietvertrag über eine Wohnung im ersten Obergeschoss rechts von dessen Haus im Wohnung./Ö . Österreich, abgeschlossen (überreicht als Anlage 2). Am 1. Januar 1993 erfolgte dann eine Ergänzung zum Mietvertrag von 1988, wonach mein Mandant neben der Wohnung im ersten Obergeschoss rechts mit einer Fläche von ca. 45 m² auch die Wohnung im ersten Obergeschoss links mit einer Fläche von ca. 48 m² übernahm (überreicht als Anlage 3). In 2002 erfolgte dann eine weitere Ergänzung, die hier nicht relevant ist; jedoch stehen meinem Mandanten auch heute noch in besagtem Anwesen die Wohnungen zur Verfügung, zudem noch eine weitere.

Als Anlage 4 wird eine Bestätigung der Gemeinde Wohnort/Ö überreicht, wonach mein Mandant tatsächlich auch bereits seit 1. Januar 1988 unter besagter Adresse offiziell gemeldet ist.

Die Wohnungen befinden sich ca. zehn Minuten mit dem Kfz von der damaligen Baustelle entfernt.

Zur genaueren Darstellung der örtlichen Verhältnisse wird als Anlage 5 ein Plan über die Wohnung 1 ("WE1") und Wohnung 2 ("WE 2") überreicht. In der Wohnung 2 befand sich ein ca. 15 m² großes Arbeitszimmer (auf dem Plan mit "ARBEITEN" bezeichnet). Daneben wies die Wohnung auch ein Wohnzimmer, eine Küche, ein Bad und ein Schlafzimmer auf. Die Zimmer der Wohnung 1 waren als Gästezimmer eingerichtet. Der Plan, der vom Vermieter mit dem Antrag auf Baugenehmigung eingereicht worden war, wird vorsorglich auch als Anlage 6 überreicht; allerdings kam es danach zu einer anderen Ausführung, so dass Anlage 5 die tatsächlichen Gegebenheiten zeigt.

Das Arbeitszimmer war vollumfänglich als Büro für die Beratungsleistungen meines Mandanten ausgestattet und hergerichtet, konnte so von meinem Mandanten auch für seine Beratungstätigkeit im Zusammenhang mit besagtem Bauprojekt benutzt werden und wurde auch entsprechend hierfür genutzt.

Unter anderem verfügte das Arbeitszimmer über einen Telefon- und Telefaxanschluss. Mein Mandant war so über die OrtBauvorhaben Telefonnummer Tel.Nr. erreichbar. In dem Arbeitszimmer befand sich ein Telefon und davon gesondert ein Faxgerät. Das

Faxgerät sprang bei eingehenden Telefaxen nach einer gewissen Zahl von Klingeltönen automatisch an. Hier empfing mein Mandant Telefonanrufe und Telefaxe und erledigte von hier aus auch Telefonanrufe und versandte Telefaxe im Zusammenhang mit der Erbringung seiner Beratungsleistungen. Insbesondere erfolgte die Kommunikation zwischen dem Geschäftsführer des Bauherrn, Herrn X, und meinem Mandanten regelmäßig über dieses Telefon und dieses Faxgerät, soweit sie sich nicht persönlich trafen.

Im Übrigen war das Arbeitszimmer mit Schreibtisch, einem Arbeitsstuhl und einem Regal ausgerüstet. Neben den üblichen Arbeitsmitteln wie Papier, Stiften, Ablagen, Papierkorb, Ordnern, Heftern und sonstigem Bürobedarf wurden dort neben sämtlichen von meinem Mandanten für die Beratungsleistungen benötigten Unterlagen, etwa Plänen und Fachliteratur, unter anderem auch Prospekte von Baumittellieferanten vorgehalten (z. B. Lieferanten von Fliesen, Teppichen, Gipskartons, Sanitär- und Heizungsunternehmen, etc.).

In diesem Raum bereitete mein Mandant seine Beratungsleistungen umfassend vor. Er entwickelte dort dann auch unter Zuhilfenahme der dort befindlichen Unterlagen und sonstigen Arbeitsmittel insbesondere seine Beratungskonzepte, die dann jeweils mit den Vertretern des Bauherrn diskutiert und umgesetzt wurden. Hierfür benutzte er auch das dort befindliche Telefon und Faxgerät, soweit es nicht zu persönlichen Treffen mit Vertretern des Bauherrn kam.

Aber auch für solche Treffen wurde die Wohnung 2 benutzt, die hierfür auch hergerichtet war. Besprechungen fanden dort im Wohnraum (im in Anlage 5 überreichten Plan mit "WOHNEN" bezeichnet) statt. Dort befanden sich zwei Sofas, Sessel und ein Couchtisch. Hier war es günstig, dass die Konzepte und Unterlagen meines Mandanten gleich im Arbeitsraum nebenan aufbewahrt wurden, so dass diese im Bedarfsfall sofort herbeigeholt werden konnten. An diesen Besprechungen nahm insbesondere der Geschäftsführer des Bauherrn, Herr X, teil.

Die Bauleitungstätigkeit seitens der GesmbH nach dem Ingenieurwerkvertrag wurde demgegenüber zwei angestellten Bauingenieuren überlassen. Dabei nutzten diese nicht die Wohnung 2 als Büro. Vielmehr wurde ihnen vertragsgemäß ein Bauleitungsbüro samt Kommunikationseinrichtungen vom Bauherrn gestellt.

Bis auf wenige Unterbrechungen war mein Mandant grundsätzlich alle 14 Tage ca. drei bis vier Tage vor Ort, manchmal auch länger und manchmal auch in kürzeren Abständen, und erbrachte so seine Beratungsleistungen unter Nutzung des Arbeitszimmers im Anwesen WohnOrt/Ö und der dortigen Einrichtungen und Ausstattung, insbesondere des Telefons und des Faxgeräts.

Vorstehende Ausführungen, insbesondere die Ausstattung und Benutzung des Arbeitszimmers und des Rests der Wohnung meines Mandanten in Wohn-Ort/Ö können insbesondere auch bestätigt werden, durch

Herrn Vermieter ,

.Wohnung./Ö , Österreich;

und

Herrn X ,

ladungsfähige Anschrift zu erfahren von der Auftraggeber- /Österreich.

Herr X kann auch den Abschluss und den Inhalt des Beratungsvertrages mit meinem Mandanten persönlich bestätigen, ebenso der bereits erwähnte

Herr Dr. Y "

d) Im Aktenvermerk vom 28.3.2007 stellte das Finanzamt München III fest, dass nach dem hiermit dargelegten Sachverhalt einschließlich der Benennung von Zeugen aufgrund der festen Einrichtung in Österreich das Besteuerungsrecht nach Art. 8 Abs. 1 und 2 DBA in Österreich gelegen ist und weitere Ermittlungen nicht erfolgsversprechend seien. Die Beratungseinkünfte seien daher als Progressionseinkünfte nach Art. 15 Abs. 1 und 3 a.F. DBA Österreich zu erfassen.

7)

Daraufhin wurde der Abgabepflichtige mit Vorhalt der Abgabenbehörde vom 9.8.2007 aufgefordert, die Gründe für die nicht fristgerechte Vorlage der Erklärungen darzulegen, sowie um Beantwortung der Fragen darnach, ob diese Einkünfte den Steuerbehörden eines anderen Staates erklärt worden seien und ob in den Folgejahren noch weitere Einnahmen in Österreich erzielt worden seien.

Mit Schriftsatz vom 31.8.2007 beantwortete der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers in der Bundesrepublik Deutschland den Vorhalt wie folgt:

" Zu 1.

Herr .Bf. hatte damals die in den Jahren 1998 und 1999 erhaltenen Beraterhonorare den österreichischen Finanzbehörden deshalb nicht erklärt , da ihm damals überhaupt nicht bewusst war , dass er mit diesen Honoraren in Österreich steuerpflichtig sein könnte. Erst viel später hat sich - auch erst aufgrund genauester , sachkundiger Überprüfung des Sachverhalts und aufgrund der geringen Anknüpfungspunkte für eine feste Einrichtung nach dem Doppelbesteuerungsabkommen - herausgestellt , dass in Österreich eine Steuerpflicht gegeben sein könnte.

Herr .Bf. ist gelernter Maurer, der sich als Praktiker zum Bauingenieur weitergebildet hat. Bei ihm handelt es sich um einen steuerrechtlichen Laien . Offensichtlich konnte er selbst überhaupt nicht wissen, dass eine österreichische Steuerpflicht im Raum stand. Zudem wurde er aber auch von seinem deutschen Steuerberater, der allgemein seine Einkommensteuererklärungen erstellte, niemals hierauf hingewiesen .

Im vorliegenden Fall wurde die Situation noch dadurch verkompliziert, dass Herr .Bf. Büro und Wohnsitz in Deutschland hatte, aber auch einen Wohnsitz

in Frankreich, nämlich in Adr.F. Diese französische Adresse findet sich auch auf den Rechnungen von Herrn .Bf. für die besagten Beraterhonorare, da er diese auch von dort aus versandt hatte. Ebenso erfolgten die Zahlungen dorthin (bzw. in die Nähe), hat Herr .Bf. dort also auch das Beraterhonorar vereinnahmt, und nicht in Deutschland. Als steuerrechtlicher Laie konnte er somit tatsächlich annehmen, dass er mit seinen entsprechenden Einkünften nicht in Deutschland, sondern in Frankreich steuerpflichtig war.

Die deutsche Finanzverwaltung wandte sich mit Schreiben vom 27. Juli 2006 (Anm. durch das BFG: es handelt sich hierbei um die Erteilung einer Rechtsbelehrung und Aufforderung zur Stellungnahme durch das Finanzamt München I im Zusammenhang mit der Einleitung eines Steuerstraßverfahrens durch Verfügung vom 26.7.2006) wegen des von der Firma .Auftraggeber, Ort/Bauvorhaben, erhaltenen Beraterhonorars an Herrn .Bf.. Sie ging davon aus, dass Herr .Bf. mit diesem Beraterhonorar in Deutschland steuerpflichtig sei. Die Angelegenheit betreute zunächst der Steuerberater von Herrn .Bf., der auch allgemein seine Einkommensteuererklärungen erstellte. Schließlich wurde ich Ende 2006 als Spezialist mit der Angelegenheit von Herrn .Bf. betraut. Dabei kam dann schließlich auch die Rede auf seine in -Wohnort-/Österreich an gemieteten Ferienwohnungen.

Da das fragliche Bauprojekt auch in Ort/Bauvorhaben durchgeführt wurde, stellte sich mir als im Doppelbesteuerungsrecht bewanderten Berater die Frage, ob eine Ferienwohnung nicht auch hierfür benutzt worden sein könnte. Diese Frage bejahte Herr .Bf.. Insbesondere in der angemieteten Räume sei als Büro zur Erbringung seiner entsprechenden Beratungsleistungen genutzt worden.

Zur Überprüfung des Sachverhalts forderte ich von Herrn .Bf. dann umfangreiche Informationen und Nachweise an. Nachdem er diese beigebracht hatte, konnte ich auf der Grundlage des zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Republik Österreich abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommens dahingehend beraten, dass keine Steuerpflicht in Deutschland hinsichtlich der Beratungshonorare gegeben sei, wohl aber in Österreich. Nachdem Herrn .Bf. dieses Ergebnis mitgeteilt worden war, reichte er entsprechende Steuererklärungen in Österreich ein, die dann wohl auch seiner Besteuerung zugrunde gelegt wurden.

Danach wurde auch die deutsche Finanzverwaltung auf die Steuerfreiheit in Deutschland und das Besteuerungsrecht von Österreich hingewiesen. Die deutsche Finanzverwaltung ging dann allerdings zunächst selbst nicht von einer Steuerpflicht in Österreich aus. Erst nachdem sich eine besondere Prüferin für Auslandssachverhalte meiner Meinung angeschlossen hatte, wurde Herr .Bf. hinsichtlich der aus Österreich erzielten Einkünfte unter sonstiger Freistellung dem Provisionsvorbehalt nach deutschem Steuerrecht unterworfen. Aus Vorstehendem ergibt sich, dass Herr .Bf. zum damaligen Zeitpunkt keinesfalls davon ausgehen konnte, dass er mit seinen Einkünften der österreichischen Steuerpflicht unterlag. Selbst das deutsche Finanzamt ist anfänglich nicht davon ausgegangen. Ich

selbst benötigte für diese Einschätzung auch erst umfangreiche zusätzliche Informationen und Nachweise .

Herrn .Bf. als steuerrechtlichem Laien mit Wohnsitz damals in Deutschland und Frankreich , Rechnungsstellung von seinem französischen Wohnsitz aus und Vernachlässigung des Beraterhonorars ebenfalls dort, kann damit offensichtlich kein Vorwurf hinsichtlich der unterlassenen Erklärung in Österreich gemacht werden ; schon gar nicht hat er diesbezüglich vorsätzlich gehandelt.

Nachdem Herr .Bf. von den österreichischen Finanzbehörden nicht nur Steuerbescheide für 1998 und 1999 , sondern auch einen Vorauszahlungsbescheid für 2007 erhalten hatte, riet ich ihm, sich diesbezüglich an einen österreichischen Steuerberater zu wenden und die Angelegenheit von diesem betreuen zu lassen. Aus Vorstehendem ergibt sich auch, dass die besagten Einkünfte nicht den Steuerbehörden eines anderen Staates erklärt wurden.

Zu 2.

In den Folgejahren wurden nicht noch weitere Einkünfte in Österreich erzielt, für die Österreich das Besteuerungsrecht zusteht. Genau dies war der Grund, weshalb ich Herrn .Bf. anriet, einen österreichischen Steuerberater zu beauftragen, gegen den Vorauszahlungsbescheid für 2007 vorzugehen."

8)

Mit Schriftsatz vom 8.10.2007 nahm der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers in Österreich zur Frage des Vorliegens von Unterbrechungshandlungen unter Bezugnahme auf Ritz, BAO², § 209 Rz 3 und 9, Stoll, BAO, S. 2186, und das Erkenntnis des VwGH vom 17.5.2001, 2000/16/0602 dahingehend Stellung, dass die Weiterleitung der Informationen im Zuge des spontanen Informationsaustausches an die deutsche Finanzbehörde gem. Art. 26 DBA Deutschland nicht als Unterbrechungshandlung gewertet werden könne, da aus den Unterlagen nicht ersichtlich sei, welcher konkrete Abgabenanspruch genau in Österreich seitens der Behörde geltend gemacht werde.

Diese Ansicht bestätigend führte der deutsche Vertreter des Beschwerdeführers mit Schriftsatz vom 11.10.2007 aus, dass das mit "Auskunftsersuchen" bezeichnete Dokument auch nach deutschem Recht als nur als eine Information bzw. eine Kontrollmitteilung im Rahmen des Doppelbesteuerungsabkommens anzusehen sei und sich aus dem Text der Mitteilung, insbesondere der Hervorhebung der Frankreichbezüge, ganz offensichtlich ergäbe, dass auch Österreich nicht von einer österreichischen Steuerpflicht ausgegangen sei.

Weiters bestritt der Verteidiger, dass ein vorsätzliches Verhalten unterstellt werden könnte, denn der Beschwerdeführer sei als gelernter Maurer mit Weiterbildung zum Bauingenieur als Praktiker ein steuerlicher Laie. Dies sei insbesondere in Bezug auf die komplexen Regelungen des DBA mit den relativ niedrigen Anknüpfungsgrenzen hinsichtlich selbständiger Tätigkeit zu sehen. Auch der vormalige steuerliche Vertreter in München habe keine Steuerpflicht in Österreich in Betracht gezogen. Wohnsitze hätten

in Deutschland und in Frankreich bestanden, von Frankreich aus habe er die Rechnung erstellt und dort auch die Einnahmen vereinnahmt, in Österreich hingegen hätte er nur zwei sporadisch genutzte Ferienwohnungen unterhalten, keine Rechnungen erstellt und auch keine Beträge vereinnahmt. Dem Inhalt der Spontanauskunft entsprechend sei der deutsche Steuerfiskus veranlasst worden, seinen eigenen Steueranspruch durchzusetzen und sei dieser auch tatsächlich von einem solchen ausgegangen (Erlassung entsprechender Steuerbescheide). Erst durch die Besprechungen und nach Beibringung von Informationen und Nachweisen konnte der Verteidiger als im DBA bewandelter Steuerberater zu dem Ergebnis gelangen, dass hier eine Steuerpflicht in Österreich vorläge. Diese Rechtsmeinung sei auch vom deutschen Steuerfiskus nicht sofort geteilt worden, sondern sei der Sachverhalt zuerst von einer besonderen Prüferin für Auslandsbeziehungen eingehend geprüft worden. Hinzu kommt, dass die Einreichung der Erklärungen bereits vor Einreichung der Erklärungen beim deutschen Steuerfiskus erfolgt sei und der Beschwerdeführer das Risiko einer erst mit einem Verständigungsverfahren zu lösenden Doppelbesteuerung eingegangen habe.

9)

In weiterer Folge führte die Abgabenbehörde eine Außenprüfung nach § 150 BAO durch und hielt in ihrem Bericht zu Tz. 1 nach Wiedergabe des Sachverhaltes zur rechtlichen Beurteilung fest:

"Die Verjährungsfrist beträgt gem. § 207 Abs. 2 BAO bei der Umsatz- und Einkommensteuer fünf Jahre. Soweit eine Abgabe hinterzogen ist, beträgt die Verjährungsfrist sieben Jahre.

Die hier gegenständlichen Abgaben wurden infolge Unkenntnis der Abgabenbehörde von deren Entstehung bis zum Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist nicht festgesetzt und stellen damit in objektiver Hinsicht verkürzte Abgaben dar. Die Abgabenerklärungen für die Einkommen- und die Umsatzsteuer für die Jahre 1998 und 1999 wären gemäß § 134 Abs. 1 BAO bis zum Ende des Monats April der Jahre 1999 bzw. 2000 einzureichen gewesen. Die Abgabenbehörde erlangte erst durch die am 12.1.2007 abgegebenen Steuererklärungen Kenntnis über die darin erklärten Einkünfte bzw. Umsätze.

Herr .Bf. hat vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe der wahrheitsgemäßen Umsatz- bzw. Einkommensteuererklärung eine Verkürzung der von ihm tatsächlich geschuldeten Abgabenbeträge bewirkt.

Ein vorsätzliches Handeln wird deshalb angenommen, da bei einem Geschäftsführer eines Ingenieurbüros, das derartig große Projekte durchführt, davon auszugehen ist, dass er wusste, dass die von ihm erzielten Einkünfte bzw. Umsätze einer Besteuerung unterliegen. Der Umstand, dass die Beträge auch gegenüber den deutschen Abgabenbehörden nicht erklärt wurden, lässt auch die Annahme nicht zu, dass Herr .Bf. der Meinung war, die Einkünfte wären in Deutschland und nicht in Österreich zu versteuern und stellt ein weiteres Indiz für ein vorsätzliches Handeln dar.

Auch nach dem Tätigwerden des Finanzamtes München trug Herr .Bf. nicht umgehend Sorge dafür seine Steuern zu begleichen, sondern hat erst nach einem Zeitraum von mehr als vier Monaten nach der Mitteilung über die Einleitung eines Steuerstrafverfahrens die Steuererklärungen beim Finanzamt Ort/Bauvorhaben am 12.1.2007 abgegeben. Mit Schriftsatz desselben Tages an das Finanzamt München verantwortete er sich dahingehend, mit den betreffenden Einkünften nicht in Deutschland sondern in Österreich steuerpflichtig zu sein, weil er bereits seit längerem über ein Arbeitszimmer in Wohn-Ort/Ö verfügte und teilte mit, zwischenzeitlich auch die Einkommen- und Umsatzsteuererklärung beim Finanzamt Ort/Bauvorhaben eingereicht zu haben.

Gegen die aufgrund der beim Finanzamt Ort/Bauvorhaben eingereichten Einkommens- und Umsatzsteuererklärungen ergangenen Steuerbescheide erhob Herr .Bf. durch seinen steuerlichen Vertreter Berufung mit der Begründung, dass die Abgaben nunmehr verjährt seien.

Eine Gesamtwürdigung dieses nach außen in Erscheinung tretenden Verhaltens lässt darauf schließen, dass Herr .Bf. den Willen hatte, die Einkünfte und Umsätze in Österreich nicht der Besteuerung zu unterziehen.

Da somit sämtliche objektiven und subjektiven Kriterien für die Hinterziehung der betreffenden Abgaben vorliegen, ist von einer siebenjährigen Verjährungsfrist auszugehen.

Die Verjährung beginnt gemäß § 208 Abs. 1 lit. a BAO mit Ablauf des Jahres, in dem der Abgabensanspruch entstanden ist.

Gemäß § 4 Abs. 2 lit. a Z. 2 BAO entsteht der Abgabensanspruch bei der Einkommensteuer für die zu veranlagende Abgabe mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird.

Der Abgabensanspruch ist damit im vorliegenden Fall bei der Einkommensteuer für die Veranlagungsjahre 1998 und 1999 mit Ablauf der Jahre 1998 bzw. 1999 entstanden.

Gemäß § 209 Abs. 1 BAO verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr, wenn innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabensanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommen werden. Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist.

Im Jahr 2004 fand bei der -Auftraggeber-, eine Betriebsprüfung durch die Großbetriebsprüfung Innsbruck im Auftrag des FA. statt. Anlässlich dieser Prüfung fand der Prüfer eine Überweisung von DM 125.000,00 auf das Konto der American Express Bank, Monte Carlo zugunsten des Herrn Bf. Daraufhin verlangte der Prüfer vom Geschäftspartner des Herrn .Bf. der .Auftraggeber-. die dazugehörige Rechnung und erhielt die Honorarnote vom 12.1.1999.

Diese von der zuständigen Behörde erfolgte, nach außen erkennbare Amtshandlung, stellt eine erste Verlängerungshandlung dar (siehe auch VwGH vom 22.4.1992, 91/ 14/ 0009).

Damit hat sich gem. § 209 Abs. 1 BAO die Verjährungsfrist zunächst um ein Jahr auf acht Jahre verlängert. Das Ende der Verjährungsfrist wäre demnach für das Veranlagungsjahr 1998 mit Ende des Jahres 2006, für das Veranlagungsjahr 1999 mit Ende des Jahres 2007 eingetreten.

Das Auskunftersuchen der Großbetriebsprüfung Innsbruck an die zuständige deutsche Finanzbehörde vom 28. Juni 2004 stellt ebenfalls eine nach außen erkennbare Amtshandlung zur Geltendmachung der hier gegenständlichen Abgabenansprüche dar (siehe VwGH vom 23.6.1992, 92/14/0036). Die Zustellung des Auskunftersuchens an das Finanzamt München erfolgte am 6.6.2006. Damit verlängerte sich zu diesem Zeitpunkt gem. § 209 Abs. 1 zweiter Satz BAO die Verjährungsfrist zur Geltendmachung der Umsatzsteuer und Einkommensteuer für 1998 um ein weiteres Jahr auf Ende 2007 (vgl. Ritz, BAO Kommentar § 209 Rz 2 mit Verweis auf Judikatur des VwGH).

Ebenfalls im Jahr 2006 wurde das Finanzamt München, aufgrund des erwähnten Auskunftersuchens, tätig und forderte mit Schreiben vom 27.7.2006 Herrn .Bf. auf, zum Vorwurf er habe im Kalenderjahr 1999 das von der .-Auftraggeber-. , Ort/Bauvorhaben , erhaltene Beraterhonorar nicht im Rahmen der beim Finanzamt Berlin-Mitte/Tiergarten eingereichten Einkommensteuererklärung deklariert, Stellung zu nehmen. Damit hat das Finanzamt München als zwar örtlich unzuständige aber sachlich zuständige Abgabenbehörde im Jahr 2006 eine weitere Verlängerungshandlung im Sinne des § 209 Abs. 1 zweiter Satz BAO gesetzt. (Vgl. Ritz BAO Kommentar § 209 Rz 9 mit Verweis auf Judikatur des VwGH).

Die am 27.2.2007 ergangenen Einkommens- und Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1998 und 1999 ergingen somit vor dem Ende der Verjährungsfrist."

10)

Mit Berufungsvorentscheidung vom 21.2.2008 wies die Abgabenbehörde die Berufung aus den im Betriebsprüfungsbericht dargelegten Gründen als unbegründet ab, woraufhin der Beschwerdeführer am 17.3.2008 einen Vorlageantrag stellte.

11)

Im Vorlageantrag wird ergänzend ausgeführt, dass von der fünfjährigen Verjährungsfrist auszugehen sei, weil die für eine vorsätzliche Abgabenhinterziehung erforderliche subjektive Tatseite fehlt. Der Beschwerdeführer sei steuerlicher Laie, Rechnungstellung und Vereinnahmung des Beratungshonorars erfolgten in Frankreich und auch der steuerliche Fachmann in München habe keine Steuerpflicht in Österreich in Betracht gezogen. Basierend auf dem Vertrauensgrundsatz habe der Beschwerdeführer auf die richtige und sorgfältige Erfüllung seiner Aufträge durch den geprüften Berufsvertreter vertrauen können.

Der Vorwurf, dass nicht umgehend nach Tätigwerden des Finanzamtes München die Steuern beglichen worden seien, bestünde zu Unrecht, da der Erstkontakt mit dem neuen Steuerberater erst Ende November 2006 und der erste Termin zur Unterlagenübergabe an den Vertreter am 20.12.2006 stattgefunden hätten. Noch bevor das Verfahren vor den

deutschen Behörden abgeschlossen gewesen sei, habe der Beschwerdeführer jedoch bereits in Österreich ehestmöglich nach dem ersten Termin beim Vertreter und nach den Weihnachtsfeiertagen Steuererklärungen eingereicht. Angesichts des sehr komplexen Sachverhaltes sei ein Zeitraum von vier Monaten als angebracht zu sehen, zumal bis zum Einschreiten des Finanzamtes München mehr als zwei Jahre vergangen seien.

In Bezug auf die von der Abgabenbehörde geltend gemachten Unterbrechungshandlungen wird eingewendet, dass die Betriebsprüfung die *.Auftraggeber.* und deren Abgaben betroffen hätten und nicht den Beschwerdeführer mit der Umsatz- und Einkommensteuer 1998 und 1999. Weiters seien keine Vorhalte, Anfragen oder Aufforderungen an den Beschwerdeführer gerichtet worden und die Weiterleitung der Information im Zuge des spontanen Informationsaustausches an die deutsche Finanzbehörde gem. Art. 26 DBA Deutschland könne nicht als Amtshilfeersuchen qualifiziert werden. Vielmehr habe der Informationsaustausch dazu gedient, den deutschen Steuerfiskus auf dessen Abgabenanspruch hinzuweisen. Die Abtretung von Verwaltungsakten von einer zu einer anderen Abgabenbehörde stelle keine Unterbrechungshandlung dar. Schließlich könne aus den Amtshandlungen einer deutschen Abgabenbehörde keine für den österreichischen Besteuerungsanspruch gültige Unterbrechungshandlung abgeleitet werden, zumal das Finanzamt München nicht nur örtlich, sondern auch sachlich unzuständig gewesen sei.

II)

Zur Ergänzung und Klärung des Sachverhaltes wurde vom Bundesfinanzgericht der Bedenkenvorhalt vom 25.3.2014 erlassen, welcher nach Erinnerung und Fristverlängerung mit Schriftsatz vom 11.9.2014 beantwortet wurde. Der Schriftsatz wurde von dem im Zuge des deutschen Finanzstrafverfahrens bevollmächtigten Rechtsanwalt und Steuerberater verfasst.

a) Auf Vorhalt des Umstandes, wonach die in der Rechnung angegebene französische Adresse im Internet als luxuriöses Feriendomizil zur tage- bzw. wochenweisen Vermietung angeboten werde, führte der Beschwerdeführer aus, dass er die Immobilie am 29.6.1993 erworben und im Jahr 2001 wieder veräußert habe. Trotz Kontaktaufnahme mit dem entsprechenden Notariat habe er noch keine Urkunde über den Verkauf erhalten, was nicht notwendig sein dürfte, da der Beschwerdeführer ganz offensichtlich schon nach der überreichten Urkunde tatsächlich Eigentümer des Anwesens seit 1993 gewesen sei. Da es in Frankreich kein mit dem deutschen vergleichbares Meldewesen gäbe, sei der Beschwerdeführer in Frankreich nicht melderechtlich erfasst gewesen. Als Unterlage zur Stützung des Vorbringens eines französischen Wohnsitzes an der Rechnungsadresse in den Streitjahren wurde eine Kopie des Kaufvertrages vorgelegt.

b) Das Bankkonto sei nach Monte Carlo verlegt worden, da die Bankfiliale in Wohnort/F geschlossen worden sei.

c) Jener Münchener Steuerberater, auf den in der Stellungnahme vom 11.10.2007 Bezug genommen worden sei und der eine österreichische Steuerpflicht nicht in Betracht

gezogen habe, sei Hr. Dkfm. Haselbach gewesen. Er sei 1999 mit den steuerlichen Agenden des Beschwerdeführers betraut gewesen, betreffend 1998 habe Fr. Uta Rühle vertreten. Dem Beschwerdeführer sei sich nicht bewusst gewesen, dass die OrtBauvorhaben Ferienwohnung für die Besteuerung in einem der drei relevanten Länder von Bedeutung sein könnte.

d) Zum Ersuchen, im Detail und ausführend darzutun, wann und mit welchem Sachverhalt genau dieser Berater, wie im Schreiben vom 11.10.2007 behauptet, um Klärung der steuerlichen Konsequenzen gebeten und welche Auskunft mit welcher Begründung erteilt worden sei, wurde klargestellt, dass sich diese Aussage im Schreiben vom 11.10.2007 auf die Beratung und Auskunft durch den erst im Finanzstraßverfahren vor dem deutschen Finanzamt zugezogenen steuerlichen Vertreter bezogen habe.

e) Zur Aufforderung, den Nachweis darüber zu erbringen, dass die strittigen Einkünfte in Frankreich steuerlich erklärt und der Besteuerung unterzogen wurden, sowie darüber, dass diese Steuer auch entrichtet wurde, erklärte der Beschwerdeführer, dass eine Erklärung der Einkünfte in Frankreich nicht erfolgt sei. Deshalb könnte ihm Steuerhinterziehung in Frankreich unterstellt werden, was geradezu denotwendig den Vorsatz, österreichische Steuern zu hinterziehen, ausschlosse.

f) Auf Vorhalt, dass der Beschwerdeführer die Schlussrechnung der .GmbH. erstellt und unterzeichnet habe und sich daraus ableiten ließe, dass der nach dem Ergebnis von Internetrecherchen die Stellung eines Gesellschafters und Geschäftsführers innehabende Beschwerdeführer für die kaufmännischen Belange der Gesellschaft zuständig war und sei, wurde angegeben, dass für die kaufmännischen Belange nicht der Beschwerdeführer sondern ein spezieller Mitarbeiter zuständig gewesen sei. Der Beschwerdeführer habe die vorbereitete Rechnung nur unterschrieben. Die streitgegenständlichen Rechnungen, welche sich auf seine eigenen Leistungen bezogen, habe der Beschwerdeführer allerdings ausnahmsweise selbst verfasst.

g) Auf Vorhalt, dass das bisherige Beschwerdevorbringen nicht auf die umsatzsteuerliche Behandlung der Honorareinkünfte eingehe und Gelegenheit eingeräumt werde, eine allfällige Ergänzung nachzureichen, wies der Beschwerdeführer lediglich darauf hin, dass den Honoraren eine sonstige Leistung im Zusammenhang mit Grundstücken zu Grunde läge, welche am Ort der Belegenheit des Grundstückes ausgeführt werde.

h) Die im Bedenkenvorhalt angeforderten in der Bundesrepublik Deutschland eingereichten Steuererklärungen wurden in Kopie beigebracht. Die erklärten Einkünfte setzen sich wie nachstehend dargestellt zusammen, wobei anzumerken ist, dass es sich hierbei nur um Einkünfte aus deutschen Einkunftsquellen handelt. Die in den Erklärungsformularen vorgesehenen Zeilen zur Angabe von ausländischen Einkünften weisen keinen Eintrag auf.

	1998	1999
Wohnsitz	Berlin	Berlin
E. aus selbständiger Arbeit	165.423,00	14.500,00
E. aus nichtselbständiger Arbeit (brutto)	468.000,00	391.404,00
E. aus Kapitalvermögen	41.945,00	15.539,00
E. aus Vermietung und Verpachtung	34.378,00	264.893,00

Den Einkünften aus Beratungsleistungen lagen Honorareinnahmen in der Gesamthöhe von 173.200 DM (1998; Beratung xx Hotel netto 150.000 DM und yy Ingenieurgemeinschaft brutto 23.200 DM) sowie 22.500 DM (1999; brutto, Auftraggeber nicht angegeben) zu Grunde. Die Ausgaben bestanden im Wesentlichen aus USt-Zahlungen (1998: 6.000 DM und 1999: 7.500 DM).

III)

Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffenden Anbringen wirken mit 1.1.2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

I)

1)

Artikel 8 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie der Gewerbesteuern und der Grundsteuern, BGBl. Nr. 221/1955, idF BGBl. Nr. 361/1994 (im Folgenden: DBA-BRD) lautet:

(1) Bezieht eine natürliche Person mit Wohnsitz in einem der Vertragsstaaten Einkünfte aus selbständiger Arbeit, die in dem anderen Staat ausgeübt wird oder ausgeübt worden ist, so hat der andere Staat das Besteuerungsrecht für diese Einkünfte. Zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit gehören insbesondere die Einkünfte aus freien Berufen.

(2) Die Ausübung eines freien Berufes in dem anderen Staate liegt nur dann vor, wenn der freiberuflich Tätige seine Tätigkeit unter Benutzung einer ihm dort regelmäßig zur Verfügung stehenden ständigen Einrichtung ausübt. Diese Einschränkung gilt jedoch nicht für eine freiberuflich ausgeübte künstlerische, vortragende, sportliche oder artistische Tätigkeit.

(3) Artikel 4 Abs. 4 gilt sinngemäß.

[Artikel 4 Abs. 4 DBA-BRD lautet:

Absatz 1 gilt sowohl für die durch unmittelbare Verwaltung und Nutzung als auch für die durch Vermietung, Verpachtung und jede Art der Nutzung des gewerblichen

Unternehmens erzielten Einkünfte sowie für Einkünfte aus der Veräußerung eines Gewerbebetriebes im Ganzen, eines Anteiles am Unternehmen, eines Teiles des Betriebes oder eines Gegenstandes, der im Betriebe benutzt wird.]

(4) Bezieht eine natürliche Person mit Wohnsitz in einem der Vertragsstaaten als Aufsichtsratsmitglied, als nicht geschäftsführendes Mitglied des Verwaltungsrats oder ähnlicher Organe Vergütungen von einem Unternehmen, das den Ort der Geschäftsleitung in dem anderen Staat hat, so hat der andere Staat das Besteuerungsrecht für diese Vergütungen.

Die Bestimmung des Art. 8 DBA-BRD regelt somit, welchem Vertragsstaat das Besteuerungsrecht an den von einer natürlichen Person bezogenen Einkünften aus selbständiger Tätigkeit zukommt. Nach Nr. 20 des Schlussprotokolls zu diesem Abkommen gehören zu den zu den selbständigen Tätigkeiten zählenden freien Berufen insbesondere die wissenschaftliche, künstlerische, unterrichtende oder erziehende Tätigkeit, die Berufstätigkeit der Ärzte, Rechtsanwälte und Notare, der Ingenieure, der Architekten, der Handelschemiker, der Dentisten, der Landmesser, der Wirtschaftsprüfer, der Steuerberater, der Buchsachverständigen und ähnlicher Berufe. Einkünfte hieraus sind nach Art. 8 Abs. 1 DBA-BRD in dem Staat zu besteuern, in dem die Tätigkeit ausgeübt wird oder ausgeübt worden ist, dies jedoch nach Abs. 2 der Bestimmung nur dann, wenn die selbständige Arbeit im Quellenstaat unter Benutzung einer dem Abgabepflichtigen dort regelmäßig zur Verfügung stehenden Einrichtung ausgeübt wird.

Der Inhalt der Tätigkeit des Beschwerdeführers bestand nach der Sachverhaltsdarstellung des deutschen Vertreters des Beschwerdeführers vom 12.1.2007 in der Beratung durch einen Ingenieur auf dem Gebiet der vorbereitenden Projektierung und laufenden Evaluierung in rechtlicher, baulicher und organisatorischer Hinsicht, der Schätzung und laufenden Kontrolle der Kosten sowie der Zusammenstellung der Projektbeteiligten im Zusammenhang mit dem Bauprojekt der ..Auftraggeber.. . Auf der Grundlage dieser Sachverhaltsdarstellung kamen sowohl der dt. Vertreter des Beschwerdeführers als auch das Finanzamt München III (Aktenvermerk vom 28.3.2007) zu dem Ergebnis, dass die Zuteilungsregel nach Artikel 8 des DBA-BRD anzuwenden sei und, da in der beruflich genutzten Ferienwohnung in Wohnort/Ö eine Betriebsstätte des Beschwerdeführers anzunehmen sei, das Besteuerungsrecht für die strittigen Einkünfte Österreich zustehe.

Wie sich aus der ausdrücklichen Bezugnahme auf den Schriftsatz vom 12.1.2007 im Bericht über die Außenprüfung vom 21.2.2008 ableiten lässt, war die Abgabenbehörde zum Zeitpunkt der Durchführung der Außenprüfung, die aus Anlass der gegenständlichen Beschwerde vorgenommen wurde, von der Sachverhaltsschilderung des Beschwerdeführers gegenüber dem Finanzamt München in Kenntnis. Die Abgabenbehörde äußerte zu dessen Inhalt weder Bedenken noch hat sie hierzu abweichende Feststellungen getroffen, sodass diesbezüglich von einem unstrittigen Sachverhalt auszugehen ist. Eine nähere Auseinandersetzung mit dem genauen Inhalt der Tätigkeit des Beschwerdeführers in Bezug auf die Frage, ob diese als technische Tätigkeit eines Ingenieurs im Sinne der Nr. 20 des Schlussprotokolls zum DBA-BRD anzusehen

oder als überwiegend kaufmännische und organisatorische, somit unter Art. 4 DBA-BRD zu subsumierende Tätigkeit, zu beurteilen ist, ist unterblieben.

Das Besteuerungsrecht im Anwendungsbereich des Artikel 4 DBA-BRD wird entsprechend den nachstehenden Regelungen zugeteilt:

(1) Bezieht eine Person mit Wohnsitz in einem der Vertragsstaaten als Unternehmer oder Mitunternehmer Einkünfte aus einem gewerblichen Unternehmen, dessen Wirkung sich auf das Gebiet des anderen Staates erstreckt, so hat der andere Staat das Besteuerungsrecht für diese Einkünfte nur insoweit, als sie auf eine dort befindliche Betriebsstätte des Unternehmens entfallen.

(2) Dabei sollen der Betriebsstätte diejenigen Einkünfte zugewiesen werden, die sie als selbständiges Unternehmen durch eine gleiche oder ähnliche Tätigkeit unter denselben oder ähnlichen Bedingungen und ohne jede Abhängigkeit von dem Unternehmen, dessen Betriebsstätte sie ist, erzielt hätte.

(3) Betriebsstätte im Sinne dieses Abkommens ist eine ständige Geschäftseinrichtung des gewerblichen Unternehmens, in der die Tätigkeit dieses Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird.

(4) Absatz 1 gilt sowohl für die durch unmittelbare Verwaltung und Nutzung als auch für die durch Vermietung, Verpachtung und jede Art der Nutzung des gewerblichen Unternehmens erzielten Einkünfte sowie für Einkünfte aus der Veräußerung eines Gewerbebetriebes im Ganzen, eines Anteiles am Unternehmen, eines Teiles des Betriebes oder eines Gegenstandes, der im Betriebe benutzt wird.

Im Falle, dass die Einkünfte nach den Bestimmungen des DBA-BRD den gewerblichen zuzurechnen wären, hätte eine Besteuerung der Einkünfte im Quellenstaat zufolge der Bestimmungen des Art. 4 DBA-BRD das Vorliegen einer "Betriebsstätte" zur Voraussetzung. Nach der herrschenden Lehre handelt es sich dabei um einen qualifizierten räumlichen/statischen, zeitlichen und funktionalen Anknüpfungspunkt, der – zumal die Tatbestände des Artikel 4 DBA-BRD und jene des Artikel 8 DBA-BRD vergleichbar sind - dem der "ständigen Einrichtung" im Bereich des Art. 8 DBA-BRD entspricht (Beck'sche Steuerkommentare, *Lang/Schuch*, Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland/Österreich, Art. 8, Tz 47; *Christiana Djanani*, Internationales Steuerrecht², Teil II, Pkt. VI/2. S. 208 f.; *Helmut Loukota/Heinz Jirousek*, Leitfaden zum revidierten österreichisch-deutschen Doppelbesteuerungsabkommen, Art. 8 Tz 289). Da im vorliegenden Fall das Vorliegen der Voraussetzung einer ständigen Einrichtung nach Art. 8 Abs. 2 DBA-BRD nicht in Streit steht, bestehen die Voraussetzungen zur steuerlichen Erfassung der Einkünfte in Österreich als dem Quellenstaat sohin auch dann, wenn es sich bei den streitgegenständlichen Einkünften um solche im Sinne des Artikel 4 DBA-BRD handelte. Die Frage nach der letztendlichen Qualifizierung der Tätigkeit des Beschwerdeführers kann somit dahingestellt bleiben.

2)

Der Beschwerdeführer hatte sowohl in der Bundesrepublik Deutschland als auch in Österreich eine Wohnung unter Umständen inne, die darauf schließen ließen, dass er diese beibehalten und benutzen werde. Da der Beschwerdeführer somit in beiden Vertragsstaaten einen Wohnsitz im Sinne des Art. 1 DBA-BRD hatte, ist nach Art. 16 DBA-BRD jener Wohnsitz maßgebend, zu dem die stärksten persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen bestehen (Mittelpunkt der Lebensinteressen), was im gegenständlichen Beschwerdefall unbestritten auf den Wohnsitz in der Bundesrepublik Deutschland zutrifft. Gemäß Art. 15 Abs. 1 DBA-BRD hat daher die Bundesrepublik Deutschland zwar kein Besteuerungsrecht an den strittigen Einkünften, da die Bestimmungen des DBA-BRD dieses wie ausgeführt Österreich zuteilt, doch wird nach Art. 15 Abs. 3 DBA-BRD nicht ausgeschlossen, dass die Bundesrepublik Deutschland als Wohnsitzstaat die Steuern von den ihm zur Besteuerung überlassenen Einkünften und Vermögensteilen nach dem Satz erheben kann, der dem Gesamteinkommen oder dem Gesamtvermögen der steuerpflichtigen Person entspricht. Die Bekanntgabe der dem Progressionsvorbehalt unterliegenden Einkünfte auch in der Bundesrepublik Deutschland wäre demnach schon zur Prüfung der Voraussetzungen und Durchführung eines Progressionsvorbehaltes unabdingbar und zufolge der Anordnung der umfassenden Bekanntgabe aller steuerrechtlich relevanten Umstände in § 90 dAO auch verpflichten gewesen.

3)

Gemäß § 1 Abs. 1 EStG 1988 sind unbeschränkt steuerpflichtig jene Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Personen, die im Inland weder einen Wohnsitz noch einen gewöhnlichen Aufenthalt haben, sind nach § 1 Abs. 2 EStG 1988 beschränkt steuerpflichtig. Die Steuerpflicht unbeschränkt steuerpflichtiger Personen erstreckt sich anders als bei beschränkt steuerpflichtigen Personen, welche nur hinsichtlich der in § 98 EStG 1988 aufgezählten Einkünfte steuerpflichtig sind, auf alle in- und ausländischen Einkünfte.

Gemäß § 23 Z 1 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 400/1988 sind Einkünfte aus Gewerbebetrieb Einkünfte aus einer selbständigen, nachhaltigen Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, wenn die Betätigung weder als Ausübung der Land- und Forstwirtschaft noch als selbständige Arbeit anzusehen ist. Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit liegen nach § 22 Z 1 lit. b EStG 1988 in Hinblick auf Leistungen im Zusammenhang mit Bauprojekten nur dann vor, wenn sie solche aus der Berufstätigkeit der staatlich befugten und beeideten Ziviltechniker oder aus einer unmittelbar ähnlichen Tätigkeit sind. Da Beschwerdeführer unbestritten kein staatlich befugter und beeideter Ziviltechniker ist, käme hier allenfalls der Tatbestand der unmittelbar ähnlichen Tätigkeit in Frage, um von Einkünften aus selbständiger Tätigkeit sprechen zu können.

Voraussetzung für eine unmittelbar ziviltechnikerähnliche Tätigkeit ist das Vorliegen einer durch gehobene Vorbildung gekennzeichneten Qualifikation sowie die Vergleichbarkeit des Tätigkeitsbildes in seiner Gesamtheit mit jenem Tätigkeitsbild, das üblicherweise die Tätigkeit eines Ziviltechnikers kennzeichnet (*Wanke* in *Wiesner/Grabner/Wanke*,

EStG § 22 Anm 58; Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Kommentar zum EStG, § 22 Tz 63). Im gegenständlichen Beschwerdefall fehlt es schon an der Voraussetzung der qualifizierten Ausbildung, zumal der Beschwerdeführer in seinen Eingaben selbst mehrfach darauf hinweist, dass er gelernter Maurer ist, der sich als Praktiker zum Bauingenieur weitergebildet hat (vgl. Schriftsätze vom 31.8.2007, 11.10.2007).

Die regelmäßige Tätigkeit eines Bauingenieurs unterscheidet sich wesentlich von der eines Ziviltechnikers. Für eine Annahme einer darüber hinausgehend den wesentlichen und typischen Teil der Tätigkeit eines Ziviltechnikers umfassenden Tätigkeit des Beschwerdeführers weist die Aktenlage keine Anhaltspunkte aus. Die tatsächlich geleistete Tätigkeit ist in der vom Beschwerdeführer ausgestellten Honorarnote lediglich pauschal mit "Beratungsleistung des vorgenannten Bauvorhabens" "BV. Gebäude " umschrieben. Im Schriftsatz vom 12.1.2007 wird die Tätigkeit in einer Liste von Leistungen dargestellt, dabei werden aber nur ganz allgemein mögliche mit einer Bauprojekterstellung und –begleitung zum einen verbundenen Beratungsfelder aufgelistet, zum anderen sind wesentliche Tätigkeiten eines Ziviltechnikers wie die Planungstätigkeit überhaupt nicht enthalten. Zusammenfassend kann daher festgestellt werden, dass die Voraussetzungen für die Qualifikation der strittigen Einkünfte als Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit nicht gegeben sind. Bei den Einkünften des Beschwerdeführers handelt es sich daher um Einkünfte aus Gewerbebetrieb, welche zufolge der Zuteilung des Besteuerungsrechtes an Österreich als dem Quellenstaat als solche der Einkommensbesteuerung unterliegen.

4)

Nach § 3a Abs. 6 lit. b UStG 1994 idF BGBl. Nr. 756/1996 und 106/1999 wird eine sonstige Leistung im Zusammenhang mit einem Grundstück dort ausgeführt, wo das Grundstück gelegen ist, wobei sonstige Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück auch die sonstigen Leistungen zu Vorbereitung oder Koordinierung von Bauleistungen sind. Dazu zählen auch die Leistungen von Architekten und Bauaufsichtsbüros (explizit in § 3a Abs. 6 lit. b UStG 1994 benannt), Bauingenieuren, Vermessungsingenieuren, Bauträgern, Sanierungsträgern sowie Unternehmen, die Dienstleistungen zum Zwecke der Erschließung des Grundstücks und der Durchführung von Bauleistungen erbringen (*Reinbacher* in Melhardt/Tumpel, UStG, § 3a, Rz 150). Da die Umsätze des Beschwerdeführers aus seiner Tätigkeit als Bauingenieur in unmittelbarem Zusammenhang mit der Bebauung der Liegenschaft in Ort/Bauvorhaben stehen, unterliegen solche Entgelte der österreichischen Umsatzsteuer.

Der Bestimmung des § 3a Abs. 6 lit. b UStG 1994 entspricht die inhaltgleiche Bestimmung in § 3a Abs. 2 Nr. 1 Buchst. c dUStG, wonach sonstige Leistungen, die der Erschließung von Grundstücken oder der Vorbereitung, Koordinierung oder der Ausführung von Bauleistungen dienen, am Grundstücksort steuerbar sind. Demgemäß wurde auch in der Schlussrechnung der GesmbH. vom 5.5.1999 mit dem Entgelt für die im Zusammenhang mit dem in Rede stehenden Bauprojekt geleistete Bauleitung die darauf entfallende österreichische Umsatzsteuer in Rechnung gestellt.

5)

Die in den angefochtenen Bescheiden angesetzten Besteuerungsgrundlagen sind unstrittig.

II)

1)

In Streit gezogen wurden die Festsetzungen von Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1998 und 1999, weil Verjährung eingetreten sei. Dies einerseits, weil keine tauglichen Unterbrechungshandlungen stattgefunden hätten, und andererseits, weil die für die Anwendung der längeren Verjährungsfrist wegen Abgabenhinterziehung erforderliche subjektive Tatseite nicht gegeben sei.

2)

§ 207 Abs. 1 und 2 BAO in der für die Streitjahre geltenden Fassung nach BGBl. I Nr. 57/2004 lauten:

(1) Das Recht, eine Abgabe festzusetzen, unterliegt nach Maßgabe der nachstehenden Bestimmungen der Verjährung.

(2) Die Verjährungsfrist beträgt bei den Verbrauchsteuern, bei den festen Stempelgebühren nach dem II. Abschnitt des Gebührengesetzes 1957, weiters bei den Gebühren gemäß § 17a des Verfassungsgerichtshofgesetzes 1953 und § 24 des Verwaltungsgerichtshofgesetzes 1985 drei Jahre, bei allen übrigen Abgaben fünf Jahre. Soweit eine Abgabe hinterzogen ist, beträgt die Verjährungsfrist sieben Jahre. Das Recht, einen Verspätungszuschlag, Anspruchszinsen, Säumniszuschläge oder Abgabenerhöhungen festzusetzen, verjährt gleichzeitig mit dem Recht auf Festsetzung der Abgabe.

Nach § 209 Abs. 1 BAO idF BGBl. I Nr. 180/2004 verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr, wenn innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabensanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommen werden. Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist.

3)

Verlängerungsrelevant sind solche Amtshandlungen, die nach außen wirksam und einwandfrei nach außen erkennbar sind, sie müssen jedoch nicht gegen den Abgabenschuldner selbst gerichtet und müssen ihm auch nicht zur Kenntnis gelangt sein. Die Fristverlängerung setzt zudem die Geltendmachung eines bestimmten Abgabensanspruches durch eine sachlich zuständige Abgabenbehörde voraus (Ritz, BAO⁵, § 209 Tz 2 ff. mwN). Die Wirksamkeit der Verlängerung der Verjährungsfrist mit sich bringende Amtshandlungen sind insbesondere auch Anfragen an den

Abgabepflichtigen und an von diesem verschiedene Personen sowie Amtshilfeersuchen. Auch Abfragen von Datenbanken von Behörden wie Firmenbuchabfragen können eine Verlängerungshandlung im Sinne von § 209 Abs. 1 BAO darstellen, dies allerdings nur dann, wenn diese nach außen erkennbaren Amtshandlungen im konkreten Besteuerungsfall erkennen lassen, dass sie auf die Geltendmachung eines bestimmten Anspruches gerichtet sind (Ritz, BAO⁵, § 209 Tz 26). Selbst ein Telefongespräch kann diesfalls eine verjährungsrelevante Amtshandlung darstellen (VwGH vom 30.9.1998, 94/13/0012).

4)

a) Im gegenständlichen Fall sind die Einkommensteueransprüche der Veranlagungsjahre 1998 und 1999 strittig. Ausgehend von der regulären Verjährungsfrist von fünf Jahren endete diese mit 31.12.2003 bzw. 31.12.2004, käme hingegen die längere Hinterziehungsverjährung zur Anwendung, endete diese mit 31.12.2005 bzw. 31.12.2006.

b) An Ereignissen, welche als Unterbrechungshandlungen in Betracht kommen könnten, sind folgende Vorgänge zu verzeichnen:

- * Feststellung des Faktums der Rechnungslegung und Überweisung des 2. Teilbetrages durch die Großbetriebsprüfung Innsbruck im Juni 2004
- * Erstellung des "Auskunftersuchens" vom 28.6.2004 und Weiterleitung desselben an das UID
- * Das "Auskunftersuchen" wurde vom nunmehr zuständig gewordenen C.L.O. am 3.4.2006 an das deutsche C.L.O. weitergeleitet und langte beim letztlich zuständigen Finanzamt München III am 19.4.2006 ein
- * Einholen der Melderegisterauskunft vom 11.5.2006 durch das Finanzamt München III
- * Einleitung des Strafverfahrens durch das Finanzamt München I, Bußgeld- und Strafsachenstelle, am 27.7.2006, wozu der Vertreter des Beschwerdeführers mit Schriftsatz vom 12.1.2007 Stellung genommen hat
- * Ergehen der österreichischen Einkommensteuerbescheide für beide Streitjahre mit Ausfertigungsdatum 27.2.2007 auf der Basis der am 12.1.2007 abgegebenen Steuererklärungen
- * Erhebungen im Zuge des Berufungsverfahrens in 2007 beim C.L.O., beim Finanzamtes München III und beim Beschwerdeführer.

5)

a) Im Anwendungsbereich der regulären Verjährungsfrist wäre der Abgabeananspruch betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 1998 jedenfalls verjährt, da die frühesten Maßnahmen, die Feststellung des Sachverhaltes und Erlassung des "Auskunftersuchens" in 2004 bereits außerhalb der Verjährungsfrist erfolgt sind. Hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer 1999 verlängerte eine Unterbrechungshandlung in 2004, die Verjährungsfrist zwar noch um 1 Jahr bis 31.12.2005, doch fanden die zeitnächsten Ereignisse in 2006 (Zustellung des "Auskunftersuchens" an die zuständige deutsche Abgabenbehörde, Einleitung des

Strafverfahrens, Aufforderung zur Stellungnahme durch den Beschwerdeführer im Rahmen des deutschen Strafverfahrens) ebenfalls schon außerhalb der (verlängerten) Verjährungsfrist statt.

b) Im Fall, dass die Tatbestandsvoraussetzung der Abgabenhinterziehung vorläge, käme die längere Verjährungsfrist von sieben Jahren zum Tragen, sodass Unterbrechungshandlungen in 2004 und 2006 (hinsichtlich der Abgabenvorschreibung 1998) bzw. 2004 oder 2006 (hinsichtlich der Abgabenvorschreibung für 1999) bewirkten, dass die Vorschreibungen in 2007 innerhalb der Verjährungsfrist erfolgt wären.

6)

a) Der unbestrittenen Sachverhaltsdarstellung in der Berufungsvorentscheidung entsprechend fand im Jahr 2004 bei der Auftraggeberin des Beschwerdeführers eine Betriebsprüfung statt, bei der die Honorarzahlung/2. Teilbetrag an den Beschwerdeführer aufgefallen ist. Die zugehörige Rechnung wurde von der Auftraggeberin des Beschwerdeführers angefordert, der Überweisungsbeleg und die Rechnung wurden kopiert und in Kopie mit dem "Auskunftersuchen" vom 28.6.2004 über das UID-Büro bzw. das C.L.O. an die zuständige deutsche Behörde übermittelt. Dieser Vorgang bestand sohin im Wesentlichen darin, dass anlässlich der Betriebsprüfung bei der Auftraggeberin des Beschwerdeführers Kontrollmaterial in Form eines Überweisungsbeleges und einer Honorarnote gezogen wurde.

Abgabenrechtliche Prüfungen stellen nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes nur hinsichtlich jener Abgaben eine Unterbrechungshandlung dar, die Gegenstand der Prüfung sind (VwGH vom 30.10.2003, 99/15/0098). Das bloße Hervorkommen von Kontrollmaterial und die Erstellung einer Kontrollmitteilung bei einem Dritten stellt für sich allein noch solange keine Unterbrechungshandlung dar, als die Abgabenbehörde nicht durch eine nach außen erkennbare Amtshandlung iSd § 209 Abs. 1 BAO an die Auswertung des Kontrollmaterials gegenüber dem Steuerpflichtigen schreitet (VwGH vom 11.4.1984, 82/13/0050).

b) In dem mit zuletzt genanntem Erkenntnis zu beurteilenden Beschwerdefall wurden bei der Betriebsprüfung einer GmbH verdeckte Gewinnausschüttungen an die Gesellschafter festgestellt. Eine Unterbrechung der Verjährung hinsichtlich des Einkommensteueranspruchs eines Gesellschafters wurde hierbei zwar bejaht, dies aber deshalb, weil zur Feststellung der verdeckten Gewinnausschüttungen im Zuge der Betriebsprüfung bei der GmbH hinzutrat, dass die anteilige Zurechnung der Gewinnzuschätzungen der GmbH an die Gesellschafter in der Schlussbesprechung dem daran teilnehmenden Gesellschafter dargelegt wurde. Verjährungsunterbrechendes Ereignis war auch in diesem Fall sohin nicht schon die Feststellung der Gewinnhinzurechnungen und Tatbestandsvoraussetzungen zum Vorliegen von verdeckten Gewinnausschüttungen, sondern die Schlussbesprechung als Ermittlungsschritt zur konkreten Geltendmachung des Einkommensteueranspruchs gegenüber dem Steuerpflichtigen. Damit aber ist der Verwaltungsgerichtshof nicht von

seiner Rechtsprechung abgerückt, wonach abgabenrechtliche Prüfungen nur hinsichtlich jener Abgaben eine Unterbrechungshandlung darstellen, die Gegenstand der Prüfung sind.

In der Feststellung, dass der Beschwerdeführer eine Honorarzahlung erhalten hat und der Gewinnung von Kontrollmaterial (Anfertigung von Kopien) hierüber bei der Betriebsprüfung des Auftraggebers ist daher keine die Verjährungsfrist unterbrechende Amtshandlung iSd § 209 Abs. 1 BAO zu erblicken.

c) Die Verwertung des Kontrollmaterials erfolgte in der Weise, dass Kopien der Belege an die zuständige Abgabenbehörde in der BRD mit einem als "Auskunftsersuchen" betitelten Schriftsatz weitergeleitet wurden. Aus der Textierung dieses Schriftstückes geht unzweideutig hervor, dass zu diesem Zeitpunkt die Abgabenbehörde keineswegs Maßnahmen zur Sicherung eines österreichischen Abgabenanspruches zu setzen beabsichtigte, sondern den Sachverhalt offenbar so beurteilte, dass eine österreichische Steuerpflicht nicht gegeben sei. Das Schriftstück weist keinerlei Ersuchen an die zuständige deutsche Abgabenbehörde aus. Weder wurde die Bestätigung oder Ergänzung des für die Besteuerung in Bezug auf den Beschwerdeführer in Österreich relevanten Sachverhaltes noch eine Verständigung darüber erbeten, ob und inwieweit eine Besteuerung der Einkünfte in Deutschland erfolgte. Vielmehr vermerkte die Abgabenbehörde selbst in augenfälliger Weise, dass dieses Schreiben nur "zur Information der deutschen Finanzbehörde" diene und stellte den zu Grunde liegenden Sachverhalt in einer "kurzen Erläuterung" dar.

Im Ergebnis ist dem Beschwerdeführer daher zuzustimmen, wenn er einwendet, dass es sich bei dem mit "Auskunftsersuchen" betitelten Schreiben um eine bloße Übermittlung von Information und Belegkopien handelt und dies auch nur für den Bereich der Einkommensteuer, da die Umsatzsteuer nicht Gegenstand des DBA-BRD ist (Art. 2 DBA-BRD).

Aus dem "Auskunftsersuchen" selbst ist die Rechtsquelle, auf deren Grundlage der Informationsaustausch erfolgte, nicht ersichtlich. Den Angaben im Betreff des Begleitschreibens des Bundeszentralamtes für Steuern in Berlin vom 19.4.2006 zufolge erfolgte der Informationsaustausch auf der Basis sowohl des Doppelbesteuerungsabkommens als auch auf der Grundlage der Richtlinie des Rates der Europäischen Gemeinschaften Nr. 77/799/EWG in der Fassung der Richtlinie 79/1070/EWG (EG-Amtshilfe-Richtlinie). Damit wären zwar auch die umsatzsteuerlichen Belange mitumfasst (Art. 1 Abs. 3 AmtshilfeRL), doch enthält die Richtlinie keine Bestimmung, welche eine Überprüfung des Sachverhaltes und Information über das Ergebnis durch die informierte Behörde mit der Folge vorschreiben würde, dass ungeachtet des Anbringens eines diesen Zweck verfolgenden Passus im Ersuchsschreiben selbst mit einer solchen Prüfung hätte gerechnet werden dürfen. Weder dem schriftlichen Inhalt des "Auskunftsersuchens" nach noch auf der Grundlage der Bezug habenden Rechtsgrundlagen kam diesem Schriftstück daher eine weitergehende Bedeutung und Funktion als eine solche als Kontrollmitteilung zu.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kann ein Rechtshilfeersuchen an eine ausländische Finanzbehörde eine verjährungsunterbrechende Handlung darstellen (VwGH vom 23.6.1992, 92/14/0036), der gegenständliche Beschwerdefall unterscheidet sich jedoch im Sachverhalt zu jenem der dem Erkenntnis zu Grunde liegenden Rechtssache dahingehend, dass dort mit der Übermittlung der Informationen zum Sachverhalt auch das explizite Ersuchen um Mitteilung darüber verknüpft war, ob der Beschwerdeführer die Anzahlungen in Deutschland versteuert habe. Auf das Hinzutreten von Ausführungen in Auskunftersuchen oder die Eigenart von Ermittlungsschritten, woraus hervorgeht, dass diese eindeutig und zumindest ergebnishaft auf die Geltendmachung eines bestimmten Abgabenanspruches oder der Feststellung des Abgabenschuldners in konkreter Weise gerichtet sind, wurde auch in der weiteren Rechtsprechung ausnahmslos abgestellt (vgl. VwGH vom 7.7.2004, 2004/13/0080; VwGH vom 22.2.2008, 2007/17/0128; VwGH vom 16.5.2011, 2010/17/0068 betreffend die Erhebungen zum Zweck der Vorschreibung eines Erschließungs- und Gehsteigbeitrages; VwGH vom 15.12.2010, 2008/13/0012 betreffend eine EAS-Anfrage; VwGH vom 17.6.2009, 2008/17/0221 zu einer Grundbuchs- und Firmenbuchabfrage). Im Fall des Erkenntnisses vom 7.9.2006, 2006/16/0041, vermochten selbst Firmenbuchabfragen zu einer bei einem Abtretungsgeschäft involvierten Gesellschaft nicht verjährungsunterbrechend zu wirken, denn sie ließen nicht erkennen, dass sie auf die Geltendmachung des Anspruches auf Börsenumsatzsteuer aus dem Abtretungsgeschäft mit S oder auf die Feststellung der aus diesem Abtretungsgeschäft Abgabenpflichtigen gerichtet waren, zumal die Firmenbuchabfragen noch vor Erteilung des Prüfungsauftrages betreffend P erfolgten.

Das gegenständliche "Auskunftersuchen" wurde zwar als solches bezeichnet, es weist aber im Tatsächlichen keinen dementsprechenden Inhalt auf und kann daher auch nicht als solches gewertet werden. Es stellte daher auch keinen Ermittlungsschritt zur Geltendmachung eines konkreten, durch die belangte Behörde wahrzunehmenden Abgabenanspruches dar. Dies umso mehr, als die Abgabenbehörde im "Auskunftersuchen" selbst ausdrücklich darauf hinweist, dass sie dieses lediglich zur Information der deutschen Behörde übermittle.

Die Maßnahme der Erlassung des "Auskunftersuchens" ist daher ebenfalls nicht geeignet, eine Unterbrechung der Verjährung zu bewirken.

d) Schließlich wertete die Abgabenbehörde in ihrer Berufungsvorentscheidung auch die Zustellung des "Auskunftersuchens" an die zuständige deutsche Behörde in 2006 sowie die dortige Aufforderung an den Beschwerdeführer zur Stellungnahme zum Vorwurf der Nichtdeklarierung der strittigen Einkünfte im Rahmen der deutschen Einkommensteuererklärungen durch das Finanzamt München als weitere Unterbrechungshandlungen. Taugliche Unterbrechungshandlungen können jedoch nur von der für die Geltendmachung des (hier einzig den Beschwerdegegenstand bildenden) österreichischen Steueranspruches sachlich zuständigen Abgabenbehörde, sohin des nach den §§ 13 bis 19 AVOG zuständigen österreichischen Finanzamtes

vorgenommen werden (Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO³ § 209 E 47 mwN). Maßnahmen und Ermittlungsschritte, welche eine ausländische Abgabenbehörde zur Durchsetzung ihres ausländischen Abgabenanspruches setzt, sind daher nicht geeignet, die Verjährungsfristen, welche inländische Steueransprüche betreffend, zu unterbrechen.

7)

Zusammenfassend ist sohin festzustellen, dass bis zur Bescheiderlassung am 27.2.2007 keine hinsichtlich der Verjährungsfrist unterbrechungswirksamen Ermittlungsschritte gesetzt worden sind. Selbst bei Annahme des Zutreffens der verlängerten Verjährungsfrist von sieben Jahren wegen Abgabenhinterziehung läge daher der Zeitpunkt der Festsetzung der Abgabenansprüche in 2007 hinsichtlich beider Veranlagungsjahre außerhalb der Verjährungsfrist (31.12.2005 bzw. 31.12.2006). Die angefochtenen Bescheide sind somit ohne Rechtsgrundlage ergangen und waren in der Folge ersatzlos aufzuheben. Auf die Frage, ob im vorliegenden Beschwerdefall die reguläre oder die verlängerte Verjährungsfrist zur Anwendung zu gelangen hätte, brauchte im Weiteren nicht mehr eingegangen werden.

III)

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG iVm § 25a Abs. 1 VwGG ist gegen diese Entscheidung eine (ordentliche) Revision unzulässig. Es handelt sich um keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung, da das Bundesfinanzgericht in rechtlicher Hinsicht der in der Entscheidung dargestellten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes folgt.

Innsbruck, am 14. Oktober 2014