

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. A in der Beschwerdesache (Beschwerden I. vom 20.1.2012 und II. vom 7.1.2014) VN NN, Str., 9999 B, vertreten durch Dr. C, Str.1, PIZI D, gegen die Bescheide des Finanzamtes E betreffend

I. 1. die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer 2003 bis 2006

2. die Einkommensteuer 2003 bis 2009

3. die Anspruchszinsen hinsichtlich der Einkommensteuer 2003 bis 2008

4. die Umsatzsteuer 2007 bis 2009

5. die Festsetzung eines Verspätungszuschlages wegen Nichtabgabe der Einkommensteuererklärung 2008
alle mit Ausfertigungsdatum 16.12.2011

II. die Anspruchszinsen hinsichtlich der Einkommensteuer 2003 bis 2006 mit Ausfertigungsdatum 3.12.2013

zu Recht erkannt:

I. 1. Die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer 2003 bis 2006 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

2.1. Der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2003 wird abgeändert. Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bildet einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses. Die Fälligkeit des mit diesem Erkenntnis festgesetzten Mehrbetrages ist der Buchungsmitteilung zu entnehmen.

2.2. Die angefochtenen Bescheide betreffend Einkommensteuer 2004 bis 2006 werden abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben

erfahren gegenüber der jeweiligen Beschwerdeentscheidung keine Änderung. Die Beschwerdeentscheidungen bilden insoweit einen Spruchbestandteil dieses Erkenntnisses.

2.3. Die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer 2007 bis 2009 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen. Die Bescheide bleiben unverändert.

3. Die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Anspruchszinsen 2003 bis 2008 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen. Die Bescheide bleiben unverändert.

4. Die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 2007 bis 2009 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen. Die Bescheide bleiben unverändert.

5. Der Bescheid betreffend Verspätungszuschlag zur Einkommensteuer 2008 wird abgeändert. Die Höhe des festgesetzten Verspätungszuschlages erfährt gegenüber der Beschwerdeentscheidung keine Änderung. Die Beschwerdeentscheidung bildet die Berechnung des Verspätungszuschlages betreffend einen Bestandteil dieses Erkenntnisses.

II. Die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Anspruchszinsen 2003 bis 2006 wird als unbegründet abgewiesen. Die Bescheide bleiben unverändert.

III. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Der Beschwerdeführer (kurz: Bf.) erklärte in den Jahren 2003 bis 2006 als Fotograf folgende Einkünfte aus Gewerbebetrieb (elektronisch eingereichte Einkommensteuererklärungen):

2003 € -22.817,35,

2004 € 26.340,15 und Verlustabzug € 22.817,35,

2005 € 8.776,75 und offene Verlustabzüge aus Vorjahren € 3.062,24,

2006 € -14.458,07.

Es ergingen erklärungsgemäße Einkommensteuerbescheide.

2. Aufgrund von Kontrollmitteilungen (kurz: KM) aus den Vereinigten Staaten von Amerika (kurz: USA) und der am 18.8.2008 bei der Abgabenbehörde erstatteten Selbstanzeige über bisher in den Jahren 2005 und 2006 nicht erklärte Lizenzgebühren, wurden beim Bf. zunächst eine Nachschau gem. § 144 Abs. 1 BAO betreffend die Umsatzsteuer für die Monate 1/2007 bis 7/2007 und 9/2007 bis 5/2008 (Bericht vom 7.8.2008, ABNr. 22/08)

gehalten und anschließend eine Außenprüfung gemäß § 147 Abs. 1 BAO hinsichtlich der Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2003 bis 2006 durchgeführt (Bericht vom 17.12.2009, ABNr. 11/08).

2.1 Im Bericht vom 17.12.2009 führte der Prüfer einleitend aus, dass der Bf. trotz mehrfacher Aufforderung (Fax vom 20.4.2009 und 6.2.2009 sowie Besprechung mit anwaltlichem Vertreter am 2.3.2009) Unterlagen für den Zeitraum 2005 und 2006 und den Nachschauzeitraum nicht vorgelegt habe und während des Prüfungsverfahrens ohne Angabe einer Adresse ins Ausland (Schweiz) verzogen sei, obwohl ihn eine erhöhte Mitwirkungspflicht (Hinweis auf EStR 1119-1122) bei der Klärung des vorliegenden Auslandssachverhaltes getroffen habe.

2.2. Die in den Jahren 2003 bis 2006 aus den USA zugeflossenen und bisher nicht erklärten Lizenzgebühren beliefen sich laut Kontrollmitteilung und Selbstanzeige auf - in USD brutto - 83.034,69 (2003), 121.158,70 (2004), 121.643,77 (2005), 144.949,94 (2006). Mit einem Umrechnungskurs von 1,2 umgerechnet ergaben sich folgende Eurobeträge: laut KM 2003 € 69.195,58, 2004 € 96.926,96 und laut Selbstanzeige 2005 € 98.259,62 und 2006 € 114.767,14 (Bericht Tz. 4). Die im Jahr 2003 bezogenen Lizenzgebühren unterwarf der Prüfer lediglich mit einem Teilbetrag von € 34.000 der Besteuerung. Er ging dabei offensichtlich davon aus, dass Österreich das Besteuerungsrecht erst ab Deklaration des Nebenwohnsitzes zum Hauptwohnsitz (ab 18.3.2003) und der Abmeldung des Wohnsitzes (am 17.3.2003) in Italien (Meran) zustehe.

2.3. In der Tz. 8 erhöhte der Prüfer im Schätzungswege die in den Jahren 2003 bis 2006 in Ansatz gebrachten Lizenzgebühren (siehe I. 2.2.) um jeweils 30 % (€ 10.200, € 29.078, € 29.478 und € 34.430).

2.4. Mangels Vorlage entsprechender Unterlagen schätzte der Prüfer in der Tz. 9 die mit den Lizenzgebühren in Zusammenhang stehenden Betriebsausgaben mit pauschal jeweils 40 % der um 30 % erhöhten Lizenzgebühren (2003 € 17.680, 2004 € 50.402, 2005 € 51.095 und 2006 € 59.679).

2.5. Der Prüfer beurteilte das Diaarchiv als immaterielles Wirtschaftsgut und ließ die Aktivierung des mit einem Wert von € 304.500 ausgewiesenen Diaarchivs und die damit verbundene als Betriebsausgabe geltend gemachte Absetzung für Abnutzung von jährlich € 30.450 nicht zu. Dem im Prüfungsverfahren gestellten Begehren des Abgabepflichtigen auf Berücksichtigung einer aufwandwirksamen Entnahme aus dem Diaarchiv im Betrag von € 62.050 im Jahr 2004 erteilte der Prüfer ebenso eine Absage (Tz. 5 Diaarchiv).

2.6. In der Tz. 6 Kapitaleinkünfte Deutschland erfasste der Prüfer Zinseinkünfte aus Deutschland laut einer Selbstanzeige des Bf. jeweils im Betrag von € 606,41 (2003), € 530,17 (2004) und € 229,59 (2005) unter der Kennzahl (kurz: KZ) 754 mit dem Steuersatz von 25 %.

2.7. Antragsgemäß nahm der Prüfer Anlagegüter ins Anlageverzeichnis auf und berücksichtigte eine Anlagenabschreibung (Tz. 7) in Höhe von € 1.570,29 in den

Jahren 2003, 2004 und 2005 (Dedo Weigert Leuchten 12.12.01, Oehling Objektiv + Filter 2002, Unterwasserausrüstung 2002) sowie von € 1567,29 im Jahr 2006, womit ein Erinnerungswert von € 3 verbleibe.

2.8. In der Tz. 10 setzte der Prüfer Progressionseinkünfte betreffend Italien an.

2.9. Die Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO sah der Prüfer durch die neu hervorgekommenen Tatsachen betreffend die Feststellungen zu den Lizenzgebühren, zum Diaarchiv, zu den Kapitaleinkünften aus Deutschland und zu den zusätzlich zu berücksichtigenden Anlagegütern als begründet an (Tz. 4, 5, 6).

2.10. Die Prüfungsfeststellungen führten zu folgenden Änderungen der Besteuerungsgrundlagen:

[330] Einkünfte aus Gewerbebetrieb			
<u>Zeitraum</u>	<u>2003</u>	<u>2004</u>	<u>2005</u>
	Euro	Euro	Euro
Vor Bp	-22.817,35	26.340,15	8.776,75
Tz. 4 Lizenzgebühren USA	34.000,00	96.926,96	98.259,62
Tz. 5 Diaarchiv	30.450,00	30.450,00	30.450,00
Tz. 7 Zusätzliche Anlagegüter - AfA	-1.570,29	-1.570,29	-1.570,29
Tz. 8 Schätzung Betriebseinnahmen	10.200,00	29.078,00	29.478,00
Tz. 9 Schätzung Betriebsausgaben	-17.680,00	-50.402,00	-51.095,00
Nach Bp.	32.582,36	130.822,82	114.299,08

<u>Zeitraum</u>	<u>2006</u>
	Euro
Vor Bp	-14.458,07
Tz. 4 Lizenzgebühren USA	114.767,14
Tz. 5 Diaarchiv	30.450,00
Tz. 7 Zusätzliche Anlagegüter - AfA	-1.567,29
Tz. 8 Schätzung Betriebseinnahmen	34.430,00
Tz. 9 Schätzung Betriebsausgaben	-59.679,00
Nach Bp.	103.942,78

[440] Ausländische Einkünfte mit Progressionsvorbehalt

<u>Zeitraum</u>	<u>2003</u>
	Euro
Vor Bp	0,00
Tz. 10 Progressionseinkünfte	37.581,63
Nach Bp.	37.581,63

[754] Kapitalerträge aus ausländischen Kapitalanlagen (besonderer Steuersatz)

<u>Zeitraum</u>	<u>2003</u>	<u>2004</u>	<u>2005</u>
	Euro	Euro	Euro
Vor Bp	0,00	0,00	0,00
Tz. 6 Kapitaleinkünfte Deutschland	606,41	530,17	229,59
Nach Bp.	606,41	530,17	229,59

2.11. Beilage zum BP-Bericht bildete eine zehn Seiten umfassende Darstellung der sich im Zuge des Prüfungsverfahrens ergebenden Besprechungspunkte (Konzept - Besprechungspunkte vom 29.1.2009, an Bf. gefaxt am 30.1.2009). Unter Punkt 1. a bis g wurde festgestellt, dass folgende angeforderte Unterlagen nicht beigebracht worden seien:

die Steuererklärung und der Steuerbescheid 2003 betreffend Italien zwecks Ermittlung des Welteinkommens, Kontoauszüge für das Konto Deutsche Bank Konto-Nr. 410 xxxx 60 auf dem die Schecks von NN für "Placement fee Getty Images" abgebucht wurden, das Konto Sparkasse F Konto-Nr. xxxxx BLZ XX von dem Europay-Abrechnungen 2005 eingezogen wurden, der übersetzte Vertrag mit Getty Images US, Inc., die Verträge und Kontoauszüge weiterer existierender Darlehens-, Bank- oder Wertpapierkonten, der Nachweis über Erlöszahlungen Alamy aufgrund der Kontobelastung für "Scanning of 40 Images for Alamy", eine Aufstellung und Belege über die getätigten Reisen, die Verträge und Belege zu Modellaufwendungen, ein Nachweis, dass die vorgelegten Belege mit Erlösen in Zusammenhang stehen sowie die Übersetzung der aus Korea und Peking stammenden Belege.

Nicht beantwortet worden seien die Fragen, ob Fotos in weiteren Internetportalen angeboten und wieviel Erlöse damit erzielt wurden und ob es außer der "G & Images GmbH" in H mit dem Bf. als Alleingesellschafter eines Stammkapitals von CHF 20.000 (Handelsregisterabfrage, Statutendatum 23.9.2008) noch weitere Beteiligungen gebe.

3. Den Prüfungsfeststellungen folgend verfügte das Finanzamt mit Bescheiden vom 17.12.2009 die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer 2003 bis 2006 und fertigte gleichzeitig neue Sachbescheide aus. Diese zunächst aufgrund eines Zustellmangels rechtsunwirksam gebliebenen Bescheide wurden mit Datum 16.12.2011 neu ausgefertigt und am 21.12.2011 dem Rechtsanwalt Dr. C als Zustellungsbevollmächtigten des Bf. zugestellt.

4. Der Bf. reichte die Umsatz- und Einkommensteuererklärung 2007 in Papierform am 21.7.2009 beim Finanzamt ein. Es wurden keine Umsätze erklärt hingegen eine Vorsteuer im Betrag von € 3.535,61 geltend gemacht. Als Einkünfte aus Gewerbebetrieb wurde ein Verlust in Höhe von € 19.074,44 erklärt. Auch der Umsatz- und Einkommensteuerbescheid 2007 mit Ausfertigungsdatum 12.1.2010 blieben aufgrund eines Zustellungsmangels rechtsunwirksam. Diese mit Datum 16.12.2011 neu ausgefertigten Bescheide wurden dem zustellungsbevollmächtigen Rechtsanwalt am 21.12.2011 rechtswirksam zugestellt.

4.1. Im Umsatzsteuerbescheid 2007 wurde die geltend gemachte Vorsteuer mit der Begründung nicht festgesetzt, dass die Umsätze im Kalenderjahr 2007 weniger als € 30.000 betragen haben und eine Option nicht vorgelegen habe (Hinweis auf § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994).

4.2. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb wurden für das Jahr 2007 mit € 71.375,56 festgesetzt. In der Begründung dazu führte das Finanzamt aus:

"In Anlehnung an die Feststellungen der Betriebsprüfung wird der Gewinn geschätzt, da der Verlust, der laut Steuererklärung erklärt wird, nicht glaubwürdig erscheint wie z. Bsp. eine zu hohe AfA, Lizenzgebühren aus USA etc. Verlust laut Erklärung: € -19.074,44,

Berichtigung Dia-Archiv (AfA) € 30.450,--, Hinzurechnung Getty USA etc. € 100.000,--, Schätzung zusätzlicher Betriebsgaben € -40.000,--, Gewinn: € 71.375,56."

5.1. Für die Jahre 2008 und 2009 reichte der Bf. keine Umsatz- und Einkommensteuererklärungen ein. Das Finanzamt setzte die Umsatzsteuer in den Umsatzsteuerbescheiden 2008 und 2009 mit jeweils € 0 fest, was zu Abgabennachforderungen (lukrierte Vorsteuern) im Betrag von € 1.311,57 und € 673,23 führte.

5.2. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb für das Jahr 2008 wurden unter Hinweis auf die Nichtabgabe der Steuererklärung gem. § 184 BAO mit € 70.000 geschätzt.

5.3. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb für das Jahr 2009 wurden *"in Anlehnung an das Vorjahr"* mit € 30.000,-- geschätzt.

5.4. Wegen Nichtabgabe der Einkommensteuererklärung 2008 wurde ein Verspätungszuschlag in Höhe von 10 % (€ 2.609,10) von der auf Schätzungsbasis vorgeschriebenen Einkommensteuer (€ 26.091,00) festgesetzt.

5.5. Die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2008 und 2009 und der Verspätungszuschlagsbescheid 2008 sowie die Bescheide über die Festsetzung von Anspruchszinsen betreffend die Einkommensteuer 2003 bis 2008 mit neuem Ausfertigungsdatum 16.12.2011 wurden dem Zustellungsbevollmächtigten des Bf. ebenfalls rechtswirksam am 21.12.2011 zugestellt.

6. Mit der per Fax am 20.1.2012 eingebrachten Eingabe erhob der anwaltliche Zustellungsbevollmächtigte im Namen des Bf. gegen alle ihm am 21.12.2011 zugestellten Bescheide (Punkt I. 3., 4., 5.) Beschwerde. Wiedergegeben wird in wesentlichen Zügen das Vorbringen der nicht mittels Beschwerdevereinscheidungen außer Streit gestellten Beschwerdepunkte.

6.1. Im Wesentlichen wurde in der Beschwerde unter Pkt. 1. eingewandt, dass prozessuale Mängel insofern vorlägen, als die Ladung zur damaligen Schlussbesprechung betreffend das durchgeführte Betriebsprüfungsverfahren (Bericht vom 17.12.2009) nicht dem seit 2.3.2009 zustellungsbevollmächtigten Rechtsanwalt zugestellt worden sei. Da zur Schlussbesprechung weder der Abgabepflichtige noch dessen bevollmächtigter Vertreter teilgenommen haben, seien auch die nunmehr am 21.12.2011 zugestellten Bescheide mit grundlegenden Verfahrensmängeln behaftet. Im Weiteren (Punkt 2.) wurde der Abgabenbehörde die Missachtung des Grundsatzes von Treu und Glauben gemäß § 114 BAO vorgeworfen, weil alle Umstände zugunsten des Pflichtigen (§ 115 Abs. 3 BAO) unberücksichtigt geblieben seien und ausschließlich zum Nachteil des Abgabepflichtigen gehandelt und entschieden worden sei.

6.2. Zur Einkommensteuerfestsetzung (Beschwerdepunkt 2.1.) im Jahr 2003 wurde der Standpunkt vertreten, dass der Bf. erst nach Zuzug nach Österreich (wohl ab 19.3.2003) dem österreichischen Steuerregime unterliege. Die Einnahmen aus den USA werden für 2003 mit USD 83.034,69 brutto angesetzt, abzüglich einer 19%igen VAT ergebe sich ein Betrag in Höhe von USD 67.258,10, umgerechnet € 56.048,00 (Umrechnungskurs 1,2).

Bis zum Abzug aus Italien (Wohnsitz bis 18.3.2003) sei der Bf. ausschließlich in Italien steuerpflichtig gewesen.

6.3. Zur nicht anerkannten Abschreibung "Diaarchiv" (Beschwerdepunkt 2.2.und 2.5.) im Jahr 2003 und Folgejahre im Betrag von jährlich € 30.450 und der versagten Entnahme wurde der Standpunkt vertreten, dass Dias und Fotos körperliche Wirtschaftsgüter darstellten. Zum Beweis hierfür habe der anwaltliche Vertreter des Abgabepflichtigen dem Finanzamt bei der Besprechung am 2.3.2009 säckeweise Dias vorgelegt. Das Finanzamt habe all diese Fotos und Dias nicht angesehen und ihn aufgefordert, diese wieder mitzunehmen. Allein der Umstand der physischen Vorlegbarkeit dokumentiere den Umstand, dass es sich um körperliche Wirtschaftsgüter handle.

Zu den veräußerten Rechten an Fotos führte der Vertreter wörtlich aus:

"Die Abgabenbehörde irrt auch gänzlich, wenn sie annimmt, dass der Abgabepflichtige "Rechte an Fotos" verkaufen würde, zutreffender Weise verkauft er vielmehr Fotos und Dias selbst, wobei durch diesen Verkauf und physische Übergabe das Recht des Steuerpflichtigen am Foto selbst untergeht und der Käufer ein ausschließliches Nutzungs- und Verwertungsrecht erwirbt. Wenn sohin Teile der Fotos veräußert werden, so ist es ein einmaliger Vorgang, der Abgabepflichtige selbst kann diese Fotos kein zweites Mal veräußern. Der Abgabepflichtige veräußert daher nicht im Sinne von EStRL 625, Patenten-, Lizenzen-, Marken-, Urheber- und Verlagsrechte, sondern die Dias selbst, gleich einem Maler, der auch ein - physisch existentes - Bild einmalig verkauft und nicht etwa "Besichtigungsrechte" daran."

Der Abgabepflichtige sei mit einem entsprechenden Archiv nach Österreich zugezogen. Die Abschreibung erfolge aus dem einfachen Umstand, dass Dias mit fortschreitenden Trends und Moden schlicht unverwertbar würden und entrümpelt werden müssten.

6.4. Bei der nicht anerkannten Entnahme (Beschwerdepunkt 2.4.) von Fotos aus dem Archiv in Höhe von € 62.050 habe es sich um den Verkauf von physischen Fotos mit verbundenem Nutzungsrecht an die Österreichwerbung gehandelt. Diese Fotos bzw. Dias seien aus dem Diaarchiv entnommen worden und nicht erst ab März 2003 neu angefertigt worden.

6.5. Das Beschwerdevorbringen zu den Lizenzgebühren aus den USA lautete wörtlich:

"Insgesamt irrt aber auch die Abgabenbehörde, wenn sie davon ausgeht, dass die mittels Kontrollmitteilung gemeldeten Einkünfte aus den USA als Lizenzgebühren im Sinne von Art. 12 des DBA Österreich-USA gelten. Tatsächlich handelt es sich um keine Lizenzgebühren, der Abgabepflichtige lizenziert hier nichts, vielmehr stellt er auf einer Handelsplattform "Getty Images" Fotos zur Verfügung, er erhält keine Entgelte von Personen und Endverbrauchern, sondern ausschließlich eine "Placement fee" von der Handelsplattform "Getty Images". Diese im Internet geführte Handelsplattform stellt eine Betriebsstätte im Sinne von Art 5 des DBA Österreich - USA dar. Sie ist als Handelsplattform eine feste Geschäftseinrichtung. Das Handelsportal "Getty Images" ist ausschließlich auf den amerikanischen Markt zugeschnitten und sohin als Betriebsstätte des Abgabepflichtigen in Amerika anzusehen."

Diese Sichtweise habe auch ein in den USA befragter Steuerberater geäußert. Die im Rahmen dieser in Amerika gelegenen Betriebsstätte erzielten Unternehmensgewinne seien daher im Sinne des Art. 7 in den USA zu besteuern, ebenso wie die aus der Betriebsstätte entstandenen Aufwände und Kosten, wenn auch nur im Ausmaß der Betriebsstättenerforderlichkeit dort zum Abzug zugelassen seien.

Insgesamt seien daher die Gewinne aus dieser Betriebsstätte von der Besteuerung in Österreich ausgenommen. Aus all diesen Gründen hätte die Abgabenbehörde die vor BP erlassenen Einkommensteuerbescheide auch materiell nicht abändern dürfen.

6.6. Obige Ausführungen kämen hinsichtlich der Bescheide für die Jahre 2007 bis 2009 (Beschwerdepunkt 2.7.), die allesamt im Schätzungsweg auf Grundlage der bekämpften materiell unrichtigen Bescheide der Jahre 2003 bis 2006 erlassen worden seien, sinngemäß zur Anwendung.

Beschwerdeabschließend wurde beantragt, die angefochtenen Bescheide aufzuheben, das erstinstanzliche Verfahren neu durchzuführen, die Ladung zur Schlussbesprechung dem Vertreter zuzustellen, allenfalls nach Verfahrenserneuerung die vor der Betriebsprüfung erlassenen Bescheide gänzlich wiederherzustellen und die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 2007 bis 2009 auf Basis der wiederhergestellten Einkommensteuerbescheide 2003 bis 2006 zu berechnen.

7. Die Abgabenbehörde ersuchte den Bf. mit Vorhalt vom 8.1.2013, die sich zum Beschwerdevorbringen ergebenden Fragen bis zum 22.2.2013 zu beantworten sowie (wiederholt) geforderte Unterlagen vorzulegen.

Insbesondere übermittelt werden sollten, Belege über die Bezahlung der 19%igen VAT in den USA sowie die Steuererklärungen und Steuerbescheide der USA für die Jahre 2003 bis 2009, der Steuerbescheid 2003, aus dem die italienischen Einkünfte hervorgehen, der Vertrag mit Getty Images, eine Darstellung des reinen Materialwertes der Bildträger, Verträge und Belege für den Zeitraum 2003 bis 2009 der Kunden Getty Images (weltweit), Mauritius Images, Picture Press GmbH, Reisen macht Spaß und Deutelmoser sowie detaillierte Gewinnermittlungen sowie die Umsatzaufstellungen samt Belegsammlung für die Jahre 2007 bis 2009. Unterlagen in fremdsprachiger Form sollten in beglaubigter Übersetzung beigegeben werden.

Diesem Schreiben beigegeben wurden wiederum die Besprechungspunkte zur Schlussbesprechung.

8. Nach mehreren Fristverlängerungsersuchen des Vertreters (vom 8.2.2013 weil der Bf. einen schweren Schienfall gehabt habe, vom 13.5.2013 aus gesundheitlichen Gründe des Bf.) und Erinnerungsschreiben seitens der Abgabenbehörde vom 25.4.2013 teilte der Vertreter schlussendlich mit Eingabe vom 10.6.2013 mit, dass es schwierig sei, weitere Bestätigungen einzuholen. In der Anlage wurde die Bestätigung der Firma Alamy übermittelt, dass lediglich am 1.7.2004 eine Zahlung von GBP 459,48 geleistet und der Vertrag zum 1.6.2004 aufgekündigt worden sei. Weitere Einnahmen habe der Bf. nicht erzielt.

Im Jahr 2005 sei ein Vertrag mit der Bildagentur "bilderlounge" abgeschlossen worden, was am 6.10.2006 zu einer Gutschrift von € 130,27 geführt habe.

Es sei schwierig, die Abwesenheit von Provisionen zu beweisen, gegebenenfalls müsste seitens seiner Mandantschaft eine Anfrage an alle Bildagenturen der Welt ergehen, dazu sei seine Mandantschaft auch bereit. Unklar sei aber, ob es auf all diese Anfragen auch Antworten geben wird, was eher ausgeschlossen werde. Seitens der Österreichwerbung sei bereits eine Bestätigung vorgelegt worden. In der Anlage werde das Mailschreiben vom 30.5.2013 Alamy, das Mailschreiben vom 19.4.2004 Alamy sowie die Gutschrift "bilderlounge" vom 6.10.2006 übermittelt.

9. Mit Erinnerungsschreiben vom 11.7.2013 forderte die Abgabenbehörde den Bf. nochmals auf, die noch ausständigen Unterlagen bis zum 25.7.2013 nachzureichen. Sollten bis zu diesem Datum die Unterlagen nicht dem Finanzamt vorliegen, werde aufgrund der vorliegenden Aktenlage entschieden und die Beschwerde bis auf die Einwendungen betreffend Alamy abgewiesen werden. Sollte aus gesundheitlichen Gründen dieser Termin nicht eingehalten werden, wäre dies mittels einer ärztlichen Bestätigung nachzuweisen.

Einleitend wurde in diesem Schreiben ausgeführt: *"Am 22.5.2013 war Ihr rechtlicher Vertreter Dr. C von 15:00 bis 17:00 zur Vorsprache betreffend Ihrer Berufung im Finanzamt E. Dabei wurden die Prüfungsfeststellungen nochmals Ihrem rechtlichen Vertreter erklärt und die fehlenden Unterlagen besprochen und nochmals angefordert."*

10. Die Abgabenbehörde wies mit der am 3.12.2013 händisch ausgefertigten Beschwerdeverentscheidung die Beschwerde gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Einkommensteuer 2003 bis 2006 unter Hinweis darauf, dass Tatsachen neu hervorgekommen seien, die die Wiederaufnahme der Verfahren rechtfertigten, wie insbesondere die Feststellung über die in den Jahren 2003 bis 2006 vereinnahmten und bisher steuerlich nicht erklärten Lizenzeinnahmen aus den USA, die Feststellung, dass es sich bei dem Dia-Archiv um ein selbst geschaffenes immaterielles Wirtschaftsgut handelte sowie die mittels Selbstanzeige erklärten Zinseinnahmen, als unbegründet ab.

11. Die Beschwerdeverentscheidungen über die Einkommensteuer der Jahre 2003 bis 2006 wurden elektronisch am 3.12.2013 ausgefertigt, die angefochtenen Bescheide abgeändert und auf die dazu gesondert ergangene Begründung verwiesen.

12. Die Beschwerden gegen die Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer der Jahre 2007 bis 2009 wurden mit den ebenfalls am 3.12.2013 ausgefertigten Beschwerdeverentscheidungen unter Hinweis auf die gesondert ergehende Begründung als unbegründet abgewiesen.

13.1. In der gleichzeitig zu den Beschwerdeverentscheidungen (Punkte 11. und 12.) ausgefertigten Begründung gab die Abgabenbehörde dem Beschwerdepunkt betreffend die Hinzuschätzung von Erlösen in den Jahren 2003 bis 2006 vollinhaltlich statt, änderte die damit in Zusammenhang stehenden geschätzten Betriebsausgaben ab und erfasste

die mitgeteilten zusätzlich erhaltenen Erlöse der Firma Alamy und der bilderlounge media GmbH wie folgt:

Änderungen BVE	2003	2004	2005	2006
Ertrag Alamy lt. Vorhaltbeantwortung		376,69		
Ertrag Bilderlounge lt. Vorhaltbeantwortung				130,27
Hinzuschätzung 30%	-10.200,00	-28.701,32	-29.478,00	-34.299,73
Kürzung der mit 40 % ge- schätzten Betriebsausgaben	4.080,00	11.481,00	11.791,00	13.720,00

(siehe Punkt I. 2.7. Tz. 8 und Tz. 9). Progressionseinkünfte gelangten nicht mehr in Ansatz (Punkt I. 2.8. Tz. 10).

13.2. Zum Beschwerdepunkt "Diaarchiv" wurde wiederholt ausgeführt, dass ein selbst geschaffenes immaterielles Wirtschaftsgut vorliege, das nicht aktiviert und dementsprechend auch nicht abgeschrieben werden könne. Die Dias stellten den Datenträger dar, wobei den wertvollen Teil nicht der Datenträger, sondern die Verwertungsrechte (am Bild) bilde.

13.3. Unter Hinweis auf den Artikel 12 des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Österreich und den Vereinigten Staaten von Amerika (kurz: DBA USA) führte die Abgabenbehörde aus, dass das "Department of Treasury" der USA der österreichischen Finanzbehörde mitgeteilt habe, dass der Bf. US-Einkünfte mit Steuerabzug bezogen habe. Der Bf. habe trotz Aufforderung (zuletzt am 8.1.2013) nicht nachgewiesen, dass er in den USA über eine Betriebsstätte verfüge, mit der diese Lizenzeinnahmen erzielt worden seien. Ebenso seien amerikanische Steuererklärungen und Steuerbescheide nicht vorgelegt worden. Die US-Finanzbehörde habe gerade wegen des Nichtvorliegens einer amerikanischen Betriebsstätte Kontrollmitteilungen über die ausbezahlten Lizenzgebühren an die österreichischen Behörden übermittelt. Die Firma Getty Images, US, Inc. habe eine Verkaufsplattform zur Verfügung gestellt und je nach Verkauf dem Bf. eine entsprechende Urheberrechtsgebühr bezahlt, die Abrechnung mit den Kunden sei allerdings durch die Firma Getty Images US, Inc. erfolgt.

13.4. Zur Beschwerde gegen die Umsatzsteuerbescheide 2007 bis 2009 wurde ausgeführt, dass der Bf. die Umsätze in der Umsatzsteuererklärung selbst mit € 0 ausgewiesen habe und lediglich eine Vorsteuergutschrift beantragt habe. Das Finanzamt

gehe davon aus, dass der Bf. nicht steuerbare Umsätze erzielt habe und eventuell steuerpflichtige Umsätze unter dem Betrag von € 30.000 gelegen seien. Jedenfalls sei eine Erklärung gem. § 6 Abs. 3 USG 1994 (Verzicht auf die Kleinunternehmerregelung) für die Jahre 2007 bis 2009 nicht abgegeben worden. Auch im Antwortschreiben zum Mängelbehebungsauftrag vom 15.6.2012 sei lediglich die Gutschrift der Vorsteuer (aus den Umsatzsteuervoranmeldungen) beantragt worden. Für die Jahre 2008 und 2009 seien Umsatzsteuererklärungen nicht eingereicht worden. Mangels Vorliegens einer Optionserklärung gem. § 6 Abs. 3 UStG 1994 sei weder eine Umsatzsteuer abzuführen noch eine Vorsteuer zu vergüten.

13.5. Zur Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide 2007 bis 2009 führte die Abgabenbehörde zum einen ins Treffen, dass für die Jahre 2008 und 2009 Steuererklärungen nicht abgegeben worden seien und zum andern in der am 20.7.2009 eingereichten Einkommensteuererklärung 2007 ein Verlust erklärt worden sei. Dieser sei - wie in der Begründung zum Einkommensteuerbescheid 2007 ausgeführt - in Anlehnung an die Feststellungen der Betriebsprüfung für die Jahre 2003 bis 2006 zu korrigieren gewesen. Die Ermittlung der Bemessungsgrundlagen für die Jahre 2008 und 2009 sei in Anlehnung an die Veranlagung des Jahres 2007 im Schätzungswege erfolgt. Der Bf. sei der mehrmaligen Aufforderung (zuletzt am 8.1.2013) die Gewinn- und Umsatzaufstellungen für die Jahre 2007 bis 2009 nachzureichen, nicht nachgekommen, weshalb die Berufung gegen die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 2007 bis 2009 abzuweisen gewesen sei.

13.6. Zum gerügten Parteiengehör verwies die Abgabenbehörde auf die im Beschwerdeverfahren gebotene Möglichkeit, Fragen zu beantworten und Unterlagen für die Jahre 2003 bis 2009 zu übermitteln.

13.7. Dem Begehren von den erklärten Lizenzgebühren im Jahr 2003 in Höhe von USD 83.034,69 eine 19%ige VAT in Abzug zu bringen, erteilte das Finanzamt eine Absage, weil es mangels Vorlage von geeigneten Unterlagen (Vorhalt 8.1.2013, Besprechung mit Vertreter am 22.5.2013) keinen Anhaltspunkt dafür gebe, dass der Bf. diese "VAT" tatsächlich entrichtet habe.

14. Diese Beschwerdevorentscheidungen und die gesonderte Begründung wurden dem Vertreter am 5. bzw. 6.12.2013 zugestellt.

15. Am 17.12.2013 ergingen händisch ausgefertigte Beschwerdevorentscheidungen betreffend die Beschwerde gegen die Bescheide über die Festsetzung von Anspruchszinsen für die Jahre 2003 bis 2008 sowie gegen den Verspätungszuschlagsbescheid betreffend die Einkommensteuer 2008. Die Zustellung erfolgte am 20.12.2013 (RSb).

16. Am 7.1.2013 stellte der Bf. ohne weiteres Vorbringen den Antrag (drei separate Anträge) auf Entscheidung über die Beschwerden durch das Bundesfinanzgericht.

17. Die Erlassung der Beschwerdevorentscheidungen vom 3.12.2013 betreffend die Einkommensteuer 2003 bis 2006 mit Änderung der Bemessungsgrundlagen und

Änderung der Festsetzung der Einkommensteuer hatte gleichzeitig die automatische Ausfertigung neuer Anspruchszinsenbescheide 2003 bis 2006 zur Folge.

18. Die dagegen erhobene Beschwerde vom 7.1.2014 wurde von der Abgabenbehörde mit Beschwerdevorentscheidung vom 21.3.2014 abgewiesen. Am 25.4.2014 wurde der Antrag auf Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht gestellt.

19. Die Abgabenbehörde legte die Beschwerden vom 20.1.2012 und vom 7.1.2014 jeweils mit Vorlagebericht am 26.8.2014 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

II. Parteiengehör

1. Gemäß § 115 Abs. 1 BAO haben die Abgabenbehörden die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind. Nach Abs. 2 ist den Parteien Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben.

Die Abgabenbehörden haben Angaben der Abgabepflichtigen und amtsbekannte Umstände auch zugunsten der Abgabepflichtigen zu prüfen und zu würdigen (Absatz 3). Solange die Abgabenbehörde nicht entschieden hat, hat sie auch die nach Ablauf einer Frist vorgebrachten Angaben über tatsächliche oder rechtliche Verhältnisse zu prüfen und zu würdigen (Absatz 4).

2. Soweit der anwaltliche Vertreter des Bf. in der Beschwerde gegen die (nun rechtswirksam erlassenen) ihm am 21.12.2011 zugestellten Bescheide (Ausfertigungsdatum 16.12.2011) betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer 2003 bis 2006 und die Einkommensteuer 2003 bis 2006 vorbrachte, diese seien aufgrund der Nichtdurchführung der Schlussbesprechung mit Verfahrensmängeln behaftet, weil die Ladung zur Schlussbesprechung damals nicht an ihn als seit 2.3.2009 ausgewiesenen Vertreter erfolgt sei, ist ihm zu entgegen, dass das Recht auf Parteiengehör schon deshalb nicht verletzt wurde, weil dem Bf. im aktuellen verwaltungsbehördlichen Beschwerdeverfahren reichlich Gelegenheit geboten wurde zu allen Prüfungsfeststellungen sachverhaltsbezogen Stellung zu nehmen, seinen Rechtsstandpunkt dazulegen und seine Sichtweise des Sachverhaltes durch Vorlage geeigneter Unterlagen unter Beweis zu stellen.

Die Bestimmung des § 149 BAO über die nach Beendigung einer abgabenbehördlichen Prüfung abzuhaltende Schlussbesprechung stellt keinen Selbstzweck dar, sondern dient der Wahrung des Parteiengehörs. Dass dem Bf. auch im weiteren Verlauf des Verwaltungsverfahrens (Vorhalt vom 8.1.2013 mit Erinnerungsschreiben vom 25.4.2013 und 11.7.2013) umfassend Gelegenheit zur Stellungnahme eingeräumt wurde, wurde in der Begründung der Beschwerdevorentscheidung vom 3.12.2013 nochmals betont.

Das Recht auf Parteiengehör ist im gegenständlichen Fall sohin durch das Beschwerdeverfahren saniert (vgl. dazu *Ritz*, BAO⁵, § 115 Tz 20; vgl. VwGH 19.3.2008, 2008/15/0002, VwGH Ra 19.10.2016, 2014/15/0031). Diese Sichtweise wird auch in den in der Beschwerde zitierten höchstgerichtlichen Erkenntnissen bestätigt (vgl. zB

VwGH 11.5.2005, 2001/13/0039). Abschließend ist darauf hinzuweisen, dass viele im Sachverhaltsermittlungsverfahren gestellte Fragen bis dato unbeantwortet geblieben sind und mehrfach angeforderte Unterlagen nicht beigebracht wurden.

3. Den Vorwurf des Vertreters des Bf. im Schreiben vom 18.6.2012 (Mängelbehebung zur Beschwerde) die Abgabenbehörde habe die *"verwendete Schätzungsmethode, die herangezogenen Zahlen und Vermutungen als auch die Ableitung der Schätzungsergebnisse"* nicht dargelegt, entkräftete die Abgabenbehörde - soweit die Schätzung nicht schon bereits aus den Umsatz- und Einkommensteuerbescheiden selbst nachvollziehbar war - durch eine ausführliche Darstellung der Schätzungsmethode und Schätzungsergebnisse in der Begründung zu den Beschwerdeentscheidungen. In den dagegen erhobenen Vorlageanträgen erfolgte kein weiterer diesbezüglicher Einwand.

III. Einkommensteuer 2003 bis 2009 und Umsatzsteuer 2007 bis 2009

A. Besteuerungsrecht an Lizenzgebühren aus den USA

1. Rechtslage

1.1. Gemäß § 1 Abs. 2 EStG 1988 sind jene natürlichen Personen unbeschränkt steuerpflichtig, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte.

Ist eine Person unbeschränkt steuerpflichtig, dann erfasst die Steuerpflicht alle steuerbaren Einkünfte iSd § 2 EStG 1988 (Welteinkommen, Totalitätsprinzip), und zwar unabhängig davon, ob sie auch im Ausland besteuert werden (vgl. *Doralt*, Einkommensteuergesetz, Kommentar, § 1 Tz 6).

1.2. Nach § 26 Abs. 1 BAO hat jemand einen Wohnsitz im Sinn der Abgabenvorschriften dort, wo er eine Wohnung innehat unter Umständen, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird.

Steuerrechtlich ist das Bestehen eines Wohnsitzes stets an die objektive Voraussetzung der Innehabung einer Wohnung geknüpft. Innehaben bedeutet, über eine Wohnung tatsächlich oder rechtlich verfügen zu können, sie also jederzeit für den eigenen Wohnbedarf benützen zu können. Maßgeblich ist die tatsächliche Gestaltung der Dinge. Um einen Wohnsitz im Sinne der Abgabenvorschriften zu begründen, bedarf es der tatsächlichen Verfügungsgewalt über bestimmte Räumlichkeiten, die nach der Verkehrsauffassung zum Wohnen geeignet sind, also ohne wesentliche Änderung jederzeit zum Wohnen benutzt werden können und ihrem Inhaber nach Größe und Ausstattung ein den persönlichen Verhältnissen entsprechendes Heim bieten (vgl. VwGH 3.11.2005, 2002/15/0102; vgl. *Ritz*, BAO⁵, § 26 Tz 5).

1.3. Das nationale Steuerrecht wird unter anderem durch bilaterale Doppelbesteuerungsabkommen eingeschränkt, die die Besteuerungsbefugnisse zwischen den Vertragsstaaten aufteilen, um eine Doppelversteuerung zu vermeiden.

Zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerumgehung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen wurde zwischen der Republik Österreich und den Vereinigten Staaten von Amerika das Abkommen BGBl. III Nr. 6/1998 (kurz: DBA-USA) geschlossen.

1.4. Das DBA-USA bestimmt im Artikel 12 Lizenzgebühren Folgendes:

Abs. 1: Lizenzgebühren, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person als Nutzungsberechtigter bezieht, dürfen nur in diesem Staat besteuert werden.

Abs. 2: Diese Lizenzgebühren dürfen jedoch auch in dem Vertragsstaat, aus dem sie stammen, besteuert werden, wenn sie eine Vergütung für die Benutzung oder für das Recht auf Benutzung von kinematographischen Filmen oder Filmen, Bändern oder anderen Mitteln der Wiedergabe für Rundfunk und Fernsehen darstellen; die Steuer darf aber in diesem Fall 10 vom Hundert des Bruttobetrags der Lizenzgebühren nicht übersteigen.

Abs. 3: Der in diesem Artikel verwendete Ausdruck „Lizenzgebühren“ bedeutet Vergütungen jeder Art, die für die Benutzung oder für das Recht auf Benutzung von Urheberrechten an literarischen, künstlerischen oder wissenschaftlichen Werken (einschließlich kinematographischer Filme und Filme und Bänder für Rundfunk und Fernsehen), von Patenten, Marken, Mustern oder Modellen, Plänen, geheimen Formeln oder Verfahren oder anderen ähnlichen Rechten oder Vermögenswerten oder für die Mitteilung gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Erfahrungen gezahlt werden. Der Ausdruck „Lizenzgebühren“ umfaßt auch Gewinne, die aus der Veräußerung dieser Rechte oder Vermögenswerte erzielt werden, soweit sie von deren Produktivität, Nutzung oder Veräußerung abhängen.

Abs. 4: Die Absätze 1 und 2 sind nicht anzuwenden, wenn der in einem Vertragsstaat ansässige Nutzungsberechtigte im anderen Vertragsstaat, aus dem die Lizenzgebühren stammen, eine gewerbliche Tätigkeit durch eine dort gelegene Betriebstätte oder eine selbständige Arbeit durch eine dort gelegene feste Einrichtung ausübt und die Rechte oder Vermögenswerte, für die die Lizenzgebühren gezahlt werden, tatsächlich zu dieser Betriebstätte oder festen Einrichtung gehören. In diesem Fall ist Artikel 7 (Unternehmensgewinne) beziehungsweise Artikel 14 (Selbständige Arbeit) anzuwenden.

Abs. 5: Bestehen zwischen dem Schuldner und dem Nutzungsberechtigten oder zwischen jedem von ihnen und einem Dritten besondere Beziehungen und übersteigen deshalb die Lizenzgebühren, gemessen an der zugrundeliegenden Leistung, den Betrag, den Schuldner und Nutzungsberechtigter ohne diese Beziehungen vereinbart hätten, so wird dieser Artikel nur auf den letzteren Betrag angewendet. In diesem Fall kann der übersteigende Betrag nach dem Recht eines jeden Vertragsstaats und unter Berücksichtigung der anderen Bestimmungen dieses Abkommens besteuert werden.

Abs. 6: Lizenzgebühren gelten insoweit als aus einem Vertragsstaat stammend, als diese Lizenzgebühren im Hinblick auf die Nutzung oder das Recht auf Nutzung Rechte oder Vermögenswerte innerhalb dieses Staates gezahlt werden.

2.3. Gemäß Artikel 5 (Betriebsstätte) Abs. 1 bedeutet der Ausdruck „Betriebsstätte“ im Sinne dieses Abkommens eine feste Geschäftseinrichtung, durch die die Tätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird.

Gem. Abs. 2 umfaßt der Ausdruck „Betriebsstätte“ insbesondere:

- a) einen Ort der Leitung,
- b) eine Zweigniederlassung,
- c) eine Geschäftsstelle,
- d) eine Fabrikationsstätte,
- e) eine Werkstatt und
- f) ein Bergwerk, ein Öl- oder Gasvorkommen, einen Steinbruch oder eine andere Stätte der Ausbeutung von Bodenschätzen.

Gemäß Abs. 3 begründen Bauausführungen, Montagen oder Einrichtungen, Bohrtürme oder -schiffe, die für die Erforschung oder Gewinnung von Bodenschätzen verwendet werden, nur dann eine Betriebsstätte, wenn sie in diesem Staat länger als zwölf Monate bestanden haben.

Gem. Abs. 4 gelten ungeachtet der vorstehenden Bestimmungen dieses Artikels nicht als Betriebsstätten:

- a) Einrichtungen, die ausschließlich zur Lagerung, Ausstellung oder Auslieferung von Gütern oder Waren des Unternehmens benutzt werden;
- b) Bestände von Gütern oder Waren des Unternehmens, die ausschließlich zur Lagerung, Ausstellung oder Auslieferung unterhalten werden;
- c) Bestände von Gütern oder Waren des Unternehmens, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten werden, durch ein anderes Unternehmen bearbeitet oder verarbeitet zu werden;
- d) eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten wird, für das Unternehmen Güter oder Waren einzukaufen oder Informationen zu beschaffen;
- e) eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten wird, für das Unternehmen andere Tätigkeiten auszuüben, die vorbereitender Art sind oder eine Hilfstätigkeit darstellen;
- f) eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten wird, mehrere der in diesem Absatz unter lit. a bis e genannten Tätigkeiten auszuüben.

Ist gemäß Absatz 5 eine Person - mit Ausnahme eines unabhängigen Vertreters im Sinne des Absatzes 6 - für ein Unternehmen tätig und besitzt sie in einem Vertragsstaat die Vollmacht, im Namen des Unternehmens Verträge abzuschließen, und übt sie die Vollmacht dort gewöhnlich aus, so wird das Unternehmen ungeachtet der Absätze 1 und 2 so behandelt, als habe es in diesem Staat für alle von der Person für das Unternehmen ausgeübten Tätigkeiten eine Betriebsstätte, es sei denn, diese Tätigkeiten beschränken sich auf die in Absatz 4 genannten Tätigkeiten, die, würden sie durch eine feste Geschäftseinrichtung ausgeübt, diese Einrichtung nach dem genannten Absatz nicht zu einer Betriebsstätte machen.

Ein Unternehmen wird gemäß Absatz 6 nicht schon deshalb so behandelt, als habe es eine Betriebsstätte in einem Vertragsstaat, weil es dort seine Tätigkeit durch einen Makler, Kommissionär oder einen anderen unabhängigen Vertreter ausübt, sofern diese Personen im Rahmen ihrer ordentlichen Geschäftstätigkeit handeln.

Absatz 7 besagt, dass allein dadurch, daß eine in einem Vertragsstaat ansässige Gesellschaft eine Gesellschaft beherrscht oder von einer Gesellschaft beherrscht wird, die im anderen Vertragsstaat ansässig ist oder dort (entweder durch eine Betriebsstätte oder auf andere Weise) ihre Tätigkeit ausübt, wird keine der beiden Gesellschaften zur Betriebsstätte der anderen.

2. Sachverhalt

Auszugehen ist von folgendem Sachverhalt:

2.1. Der Bf. übte in den Beschwerdejahren das Fotografengewerbe aus (laut Gewerberegister).

2.2. Der Bf. ist aufgrund des Schenkungsvertrages vom 4.10.1989 Alleineigentümer der Liegenschaft Einlagezahl 33 KG XXX B, Str., 9999 BB.

2.3. Laut Abfrage aus dem Zentralen Melderegister (ZMR) war der Bf. in 9999 B, Str., vom 29.7.1996 bis 18.3.2003 mit Nebenwohnsitz und vom 18.3.2003 bis 18.5.2009 mit Hauptwohnsitz gemeldet. Danach verzog der Bf. mit unbekanntem Aufenthalt in die Schweiz.

2.4. Der Bf. verfügte im Beschwerdejahr 2003 bis einschließlich 17.3.2003 auch in Italien, in Meran über einen Wohnsitz (Meldebestätigung der Gemeinde Meran).

2.5. Außer Streit steht, dass der Bf. in den angeführten Beschwerdejahren folgende Lizenzgebühren aus den USA (laut Kontrollmitteilungen USA und Selbstanzeige vom 13.8.2008) bezogen hat:

2003 USD 83.034,69 Euro 69.195,58

2004 USD 121.158,70 Euro 96.926,96

2005 USD 121.643,77 Euro 98.259,62

2006 USD 144.949,94 Euro 114.767,14

2.6. Nicht festgestellt werden konnte, dass die Lizenzeinnahmen des in Österreich ansässigen Bf. aus dessen gewerblicher oder selbständiger Tätigkeit stammten, die in einer in den USA gelegenen Betriebsstätte oder festen Einrichtung ausgeübt worden war.

2.7. Nicht festgestellt werden konnte, dass der Bf. im Beschwerdezeitraum 2003 Einkünfte aus in Italien gelegenen Einkunftsquellen erzielt hat.

3. Beweiswürdigung

In Streit steht, ob Österreich in den Beschwerdejahren 2003 bis 2009 überhaupt ein Besteuerungsrecht an den Lizenzgebühren zustand. Während der Bf. mit dem Vorliegen einer amerikanischen Betriebsstätte und dem damit in den USA gelegenen Besteuerungsrecht argumentierte, sprach die Abgabenbehörde mangels Nachweises

einer amerikanischen Betriebsstätte das Besteuerungsrecht dem Ansässigkeitsstaat Österreich zu.

Zu den im Jahr 2003 bezogenen Lizenzgebühren vertraten beide Parteien zudem die (unzutreffende) Ansicht, dass das Besteuerungsrecht daran, bis zur Aufgabe des italienischen Wohnsitzes, Italien zugestanden habe.

Die Feststellungen zu den Punkten III. 2.1. bis 2.5. basieren auf die jeweils bezogenen Urkunden. Die Feststellungen zu den Punkten III. 2.6. bis 2.7. ergeben sich aufgrund der folgenden Erwägungen (§ 167 Abs. 2 BAO):

3.1. Dass der Bf. neben seinem Wohnsitz in Österreich auch in Meran in der Str.2 gemeldet war, laut der Wohnsitzbescheinigung der Gemeinde Meran vom 30.7.1996 bis zum 17.3.2003, spielt in Bezug auf das im gegenständlichen Verfahren anzuwendende Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Republik Österreich und den Vereinigten Staaten von Amerika keine Rolle.

Unter der internationalen juristischen Doppelbesteuerung wird üblicherweise die Erhebung vergleichbarer Steuern in zwei (oder mehreren) Staaten von demselben Steuerpflichtigen für denselben Steuergegenstand und denselben Zeitraum verstanden.

Dass der Bf. im Beschwerdejahr 2003 Einkünfte aus in Italien gelegenen Einkunftsquellen bezogen hat, konnte im Zuge der Betriebsprüfung nicht festgestellt werden und wurde vom Bf. auch nicht behauptet. Der Aufforderung der Abgabenbehörde während des Beschwerdeverfahrens, die italienische Steuererklärung und den Steuerbescheid für das Jahr 2003 vorzulegen, leistete der Bf. keine Folge. Fakten, die die Anwendung des DBA-Italien zur Folge hätten, konnten sohin nicht festgestellt werden.

Lediglich der Vollständigkeit halber wird darauf hingewiesen, dass das DBA-Italien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung im Artikel 23 Abs. 3 lit. a die Anrechnung der in Italien gezahlten Steuer vorsieht (Anrechnungsverfahren: Österreich besteuert das Welteinkommen und rechnet die italienische Steuer an).

3.2. Dem Beschwerdeeinwand, die Handelsplattform "Getty Images US, Inc." stelle im Sinne des Artikel 5 des DBA-USA eine Betriebsstätte des Bf. dar, weshalb die im Rahmen dieser Betriebsstätte erzielten Unternehmensgewinne ("*Placement-Fee*") im Sinne des Artikel 7 DBA-USA in den USA zu besteuern seien, kann - wie nachfolgend ausführlich beleuchtet - nicht gefolgt werden.

Getty Images, Inc. ist eine amerikanische Bildagentur, die ihre Hauptniederlassung in den USA und Geschäftsstellen in Europa hat, die in über 50 Ländern viele Mitarbeiter beschäftigt und die über ein Archiv von über 80 Millionen von Bildern und Illustrationen und 30.000 Stunden Filmaufnahmen verfügt (https://de.wikipedia.org/wiki/Getty_Images). Dass der Bf. seine Fotografien über diese Bildagentur anbieten und die Rechte an den Bildern veräußern lässt und ihn somit ein vertragliches Verhältnis mit der Bildagentur verbindet, begründet noch keine Betriebsstätte für ihn.

Es fehlt auch ein jeglicher Hinweis darauf, dass der Bf. in bestimmten Räumlichkeiten in den USA zum Zweck der Bildererstellung, Bildbearbeitung und Vermarktung tatsächlich

tätig geworden wäre und damit eine feste Einrichtung (Betriebsstätte) in den USA begründet hätte und wurde solcherart vom Bf. im bisherigen Verwaltungsverfahren auch nicht behauptet.

Nur wenn die Urheberrechte Teil des Betriebsvermögens der ausländischen festen Einrichtung wären, wenn folglich die ausländische feste Einrichtung es ist, die diese Urheberrechte verwertet, wären die Lizenzgebühren als Betriebseinnahmen der ausländischen festen Einrichtung anzusehen. Dies ist nicht anzunehmen, weil davon auszugehen ist, dass die urheberrechtlichen Lizenzverträge, auch wenn diese nicht vorgelegt wurden, von dem in Österreich lebenden fotografisch tätigen Bf. abgeschlossen wurden.

3.3. Auch die amerikanische Finanzbehörde beurteilte die an den Bf. von der Handelsplattform "Getty Images US, Inc." ausbezahlten "*Placement-Fee*" als Lizenzgebühren und wies das Besteuerungsrecht mangels einer in den USA befindlichen Betriebsstätte, aus der diese Einkünfte durch eine gewerbliche oder selbständige Tätigkeit erzielt worden wären, dem Ansässigkeitsstaat Österreich zu und fertigte dementsprechend Kontrollmitteilungen betreffend die Lizenzgebühren "*royalties*" aus.

3.4. Diese Ansicht vertrat auch der ehemalige Steuerberater und der Bf. indem sie der Abgabenbehörde am 18.8.2008 eine Selbstanzeige vom 13.8.2008 für die Jahre 2005 und 2006 über bisher nicht erklärte Lizenzeinnahmen aus den USA übermittelten.

3.5. Gerade bei Vorliegen von Auslandssachverhalten ist es in erster Linie die Aufgabe des Abgabepflichtigen behauptete Sachverhalte durch Vorlage von geeigneten Unterlagen unter Beweis zu stellen. Das Vorbringen des Bf. die Handelsplattform Getty Images US, Inc. bilde eine ihm zuzurechnende Betriebsstätte in den Vereinigten Staaten von Amerika stellt mangels eines Nachweises eine reine Schutzbehauptung dar, um die urheberrechtlichen Lizenzgebühren der österreichischen Besteuerung zu entziehen. Der mehrmals angeforderte, in deutscher Sprache zu übersetzende Vertrag mit der Handelsplattform Getty Images US, Inc. sowie die explizit angeforderten US-amerikanischen Steuererklärungen und Steuerbescheide (Besprechungspunkte zum Bericht vom 17.12.2009 Punkt 1e; Urgenzschreiben vom 8.1.2013; Vorhaltwirkung der Begründung zu den Beschwerdevorentscheidungen, Punkt 2.6., Hinweis auf Urgenz vom 8.1.2013) wurden nicht vorgelegt.

Es ist davon auszugehen, dass allfällige Lizenzverträge von dem in Österreich lebenden Bf. abgeschlossen wurden und diese Lizenzverträge eben nicht Teil des Betriebsvermögens einer amerikanischen Betriebsstätte sind.

3.6. In diesem Zusammenhang ist auf den folgenden sich aus dem Steuerakt ergebenden Sachverhalt hinzuweisen, der Bedeutung für die gegenständliche Streitfrage hat. Der Bf. selbst stellte am 5.2.2004 bei der deutschen Abgabenbehörde betreffend die Handelsplattform "*Getty Images Deutschland GmbH*" (Schuldner der Vergütungen) einen Antrag nach § 50d EStG auf Erteilung einer Freistellungsbescheinigung von Abzugsteuer für Lizenzgebühren und ähnliche Vergütungen ab Februar 2004 aufgrund

des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und Österreich.

In diesem Antrag bestätigte der Bf., dass Gegenstand des Verfahrens die Überlassung von Rechten sei und es sich im konkreten Fall um die *"Nutzung von Urheberrechten"* an diversen Fotos handle (Punkt III.1. b des Antrages).

Unter Punkt VII. dieses Antrages versicherte der Antragsteller (Bf.) unter anderem, dass *"- er die Einkünfte nicht durch eine in der Bundesrepublik Deutschland unterhaltenen Betriebsstätte oder feste Einrichtung erzielt."*

In Punkt *"IX. Bestätigung der Steuerbehörde des Ansässigkeitsstaates des Antragstellers"* bestätigte das zuständige Finanzamt E Folgendes:

"Der unter Nr. I genannte Antragsteller hat seinen Wohnsitz/Sitz im Sinne des Doppelbesteuerungsabkommens an dem unter der Nr. I angegebenen Ort. Die Besteuerung der Vergütungen wird überwacht."

In diesem Antrag brachte der Bf. - entgegen seinem Beschwerdevorbringen - klar zum Ausdruck, dass es sich um Lizenzgebühren für die Überlassung von Rechten an Fotos handelte und die jeweilige Handelsplattform des Vertriebes keine ihm persönlich zuzurechnende Betriebsstätte oder feste Einrichtung darstellte.

Auch wenn diese Erklärung die Handelsplattform *"Getty Images Deutschland GmbH"* betraf, sind diese Angaben auch betreffend die amerikanische Handelsplattform *"Getty Images US. Inc."* als zutreffend zu erachten.

4. Rechtliche Würdigung

4.1. Der Bf. war in den Beschwerde Jahren 2003 bis 2009 im Ansässigkeitsstaat Österreich unbeschränkt steuerpflichtig. Österreich ist als Ansässigkeitsstaat berechtigt das Welteinkommen zu besteuern.

4.2. Lizenzgebühren werden gem. Artikel 12 OECD-MA grundsätzlich im Ansässigkeitsstaat des Zahlungsempfängers besteuert, außer das lizenzierte Recht gehört zu einer Betriebsstätte oder festen Einrichtung im Quellenstaat (vgl. *Jakom*, EStG, 2015, § 98 Rz. 106).

Nach dem festgestellten Sachverhalte (siehe Punkt A. 2.6. und 2.7.) steht das Besteuerungsrecht an den urheberrechtlichen Lizenzgebühren in den Beschwerde Jahren 2003 bis 2009 nach dem DBA-USA Artikel 12 dem Ansässigkeitsstaat Österreich zu.

Die Beschwerde war daher in diesem Beschwerdepunkt abzuweisen.

B. Schätzung der Bemessungsgrundlagen der Umsatzsteuer 2007 bis 2009 und der Einkommensteuer 2003 bis 2009

1. Rechtslage

1.1. Gemäß § 6 Abs. 3 UStG 1994 kann der Unternehmer, dessen Umsätze nach § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 befreit sind, bis zur Rechtskraft des Bescheides gegenüber dem Finanzamt schriftlich erklären, dass er auf die Anwendung des § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 verzichtet. Die Erklärung bindet den Unternehmer mindestens für fünf Kalenderjahre.

Sie kann nur mit Wirkung vom Beginn eines Kalenderjahres an widerrufen werden. Der Widerruf ist spätestens bis zum Ablauf des ersten Kalendermonates nach Beginn dieses Kalenderjahres zu erklären.

1.2. Gemäß § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu schätzen, soweit sie diese nicht ermitteln oder berechnen kann. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Nach § 184 Abs. 2 BAO ist insbesondere dann zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen wesentlich sind. Gemäß § 184 Abs. 3 BAO ist ferner zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

1.3. Die Wahl der Schätzungsmethode steht der Abgabenbehörde grundsätzlich frei. Es ist jene Methode zu wählen, die im Einzelfall zur Erreichung des Zieles, den tatsächlichen Gegebenheiten, nämlich den tatsächlichen Besteuerungsgrundlagen, möglichst nahe zu kommen, am geeignetsten erscheint (vgl. *Ritz*, BAO⁵, § 184 Tz 12; vgl. VwGH 29.4.2010, 2008/15/0122). Jeder Schätzung ist eine gewisse Ungenauigkeit immanent. Wer zur Schätzung Anlass gibt und bei der Ermittlung der materiellen Wahrheit nicht entsprechend mitwirkt, muss die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen (vgl. nochmals *Ritz*, BAO⁵, § 184 Tz 3 und die dort zitierte Rechtsprechung des VwGH). Bei einer Global- oder Vollschatzung wird die Bemessungsgrundlage einer Abgabe geschätzt (vgl. *Ritz*, BAO⁵, § 184 Tz 2).

Die Schätzungsbefugnis erstreckt sich neben dem Sachverhalt dem Grunde nach auch auf den Sachverhalt der Höhe nach (vgl. *Ritz*, BAO⁵, § 184 Tz 1 und VwGH 10.11.1995, 92/17/0177).

Geht die Abgabenbehörde bei gänzlichem Fehlen brauchbarer Unterlagen für die Gewinnermittlung mit einer Vollschatzung vor, ist dies nicht rechtswidrig (vgl. VwGH 21.12.2010, 2009/15/0040).

2. Sachverhalt

2.1. Außer Streit steht, dass der Bf. für die Beschwerdejahre 2007 bis 2009 gegenüber der Abgabenbehörde keine Erklärung gemäß § 6 Abs. 3 UStG 1994, dass auf die Anwendung des § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 verzichtet werde, abgegeben hat.

2.2. Der Bf. erklärte in der beim Finanzamt am 21.7.2009 eingereichten Umsatzsteuererklärung 2007 Lieferungen und Leistungen mit € 0 und einen Gesamtbetrag an Vorsteuern im Betrag von € 3.535,61.

2.3. Unstrittig ist, dass der Bf. für die Jahre 2008 und 2009 Umsatzsteuererklärungen nicht eingereicht und Aufzeichnungen zur Umsatzaufstellung nicht vorgelegt hat.

2.4. Der Bf. hat in den Jahren 2003 bis 2004 Einnahmen aus Lizenzgebühren in Höhe von € 69.195,58 und € 96.926,96 (laut Kontrollmitteilungen aus den USA) und in den Jahren 2005 und 2006 im Betrage von € 98.259,62 und € 114.767,14 (Selbstanzeige) bezogen, die bisher steuerlich nicht erfasst waren.

2.5. Im Jahr 2004 hat der Bf. bisher nicht erklärte weitere Einnahmen von der Firma Alamy € 376,69 und im Jahr 2006 von der Bildagentur bilderlounge € 130,27 erhalten (laut Vorhaltsbeantwortung vom 10.6.2013).

2.6. Die mit den zusätzlich in Ansatz gebrachten Einnahmen (Lizenzgebühren von Getty Images, US, Inc., Alamy, bilderlounge) in Zusammenhang stehenden Betriebsausgaben waren im Schätzungsweg in Höhe von 40 % dieser Einnahmen anzusetzen.

2.7. Nicht festgestellt werden konnte, dass der Bf. in den USA im Jahr 2003 von den Lizenzgebühren 19 % VAT an die amerikanische Finanzbehörde entrichtet hat.

2.8. Unstrittig ist, dass der Bf. für die Jahre 2008 und 2009 Einkommensteuererklärungen nicht eingereicht und die angeforderten Aufzeichnungen betreffend die Gewinnermittlung für die Jahre 2007 bis 2009 nicht vorgelegt hat.

2.9. Die Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer war für die Jahre 2008 und 2009 im Schätzungsweg mit jeweils € 0 festzusetzen.

2.10. Die Bemessungsgrundlagen für die Einkommensteuer 2007 bis 2009 waren im Schätzungsweg mit € 71.375,56, € 70.000 und € 30.000 in Ansatz zu bringen.

3. Beweiswürdigung

Die Feststellungen zu Punkt 2.1. bis 2.5. ergeben sich aus der Aktenlage, den Feststellungen zu Punkt B. 2.6. und 2.10. liegen folgende Erwägungen zu Grunde (§ 167 Abs. 2 BAO):

3.1. Tatsache ist, dass der Bf. in den Jahren 2002 bis 2006 nachweislich Erlöse aus Lizenzgebühren aus den USA bezogen hat, die in der jeweiligen Steuererklärung nicht erklärt wurden. Aufgrund von Kontrollmitteilungen der amerikanischen Finanzbehörde, umfassend die Jahre 2002 bis 2004, wurden die mitgeteilten Lizenzgebühren in den Jahren 2003 und 2004 steuerlich erfasst (das Jahr 2002 sah die Abgabenbehörde als verjährt an). Für die Jahre 2005 und 2006 wurden Lizenzgebühren aus den USA auf Basis der Selbstanzeige des Bf. vom 18.8.2008 der Besteuerung unterzogen.

Im Zuge des Prüfungsverfahrens wurden für die Jahre 2003 bis 2005 weitere bisher nicht erklärte Zinseinkünfte aus Deutschland (Tz. 6 des Berichtes vom 17.12.2009) steuerlich (KZ 754 mit besonderem Steuersatz) nacherfasst.

In der Beschwerdeentscheidung betreffend Einkommensteuer 2004 und 2006 wurden weitere der Abgabenbehörde mit Vorhaltsbeantwortung vom 10.6.2013 mitgeteilte Erlöse von den Bildagenturen "Alamy" (€ 376,69 - 2004) und "bilderlounge" (€ 130,27 - 2006) steuerlich in Ansatz gebracht.

Mangels Vorlage der geforderten Unterlagen wurden die mit den Lizenzgebühren in Zusammenhang stehenden Betriebsausgaben für die Jahre 2004 bis 2006 mit

40 % der vereinnahmten Lizenzgebühren berücksichtigt. Diese Schätzung wurde während des gesamten Beschwerdeverfahrens nicht beeinträchtigt und eine Aufstellung über die tatsächlich angefallenen Betriebsausgaben, belegt mittels entsprechender Unterlagen, auch nicht beigebracht.

3.2. Mit Beschwerdevorentscheidungen betreffend Einkommensteuer 2003 bis 2006 (Ausfertigungsdatum 3.12.2013) stellte die Abgabenbehörde die unter Tz. 8 des Prüfungsberichts vorgenommenen Zuschätzung von 30 % an Lizenzgebühren außer Streit und korrigierte dementsprechend die damit in Zusammenhang stehenden pauschal in Ansatz gebrachten Betriebsausgaben (Tz. 9 des Berichts).

Ebenfalls Folge gegeben wurde dem Begehren Progressionseinkünfte nicht in Ansatz zu bringen (I. 2.8., 2.10. und 13.1., Tz. 10 des Berichts)

3.3. Wie (unter Punkt III. A. 2. und 4.) ausgeführt, war der Bf. im Jahr 2003 in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig und stand das Besteuerungsrecht an den im Jahr 2003 zugeflossenen Lizenzgebühren ausschließlich Österreich zu. Die Lizenzgebühren waren im Jahr 2003 mit € 69.195,58 zu erfassen. Dass der Bf., wie in der Beschwerde vorgebracht, in den USA eine 19%ige VAT bezahlt hätte, wurde trotz Aufforderung der Abgabenbehörde mit Vorhalt vom 8.1.2014 nicht nachgewiesen. Korrespondierend zum Ansatz der gesamten Lizenzgebühren werden dem unbeeinträchtigten abgabenbehördlichen Schätzungsansatz folgend, Betriebsausgaben von pauschal 40 % dieser Lizenzeinnahmen, das sind € 27.678,23, berücksichtigt. Gegenüber der in der Beschwerdevorentscheidung in Ansatz gebrachten Einkünfte aus Gewerbebetrieb von € 26.462,36 KZ 330) ergibt sich somit eine Änderung auf € 47.579,71.

3.4. Mit Vorhalt vom 8.1.2013, Pkt. 2.7., forderte die Abgabenbehörde den Bf. weiters auf, für die Jahre 2007 bis 2009 eine detaillierte Gewinnermittlungen und die Umsatzaufstellungen samt Belegsammlung vorzulegen, da die Betriebsergebnisse bisher lediglich in geschätzter Weise in Ansatz gelangt seien. Diesem Begehren leistete der Bf. keine Folge.

3.5. Die Abgabenbehörde schätzte die dem Bf. zugeflossenen Lizenzgebühren aus den USA für 2007 in Anlehnung an die Feststellungen der Prüfung für die Jahre 2003 bis 2006 (laut Kontrollmitteilungen USA und Selbstanzeige) mit € 100.000 und berücksichtigte geschätzte Betriebsausgaben von € 40.000. Die Korrektur des erklärten Jahresergebnisses 2007 ergab einen Gewinn in Höhe von € 71.375,56 (siehe Punkt I. 4.2.).

Der von der Betriebsprüfung ermittelte Gewinn 2007 bildete die Schätzungsbasis für die für die Jahre 2008 und 2009 geschätzten Bemessungsgrundlagen für die Einkommensteuer, der für 2008 in Höhe von € 70.000 und für 2009 aufgrund des Wegzugs des Bf. in die Schweiz mit € 30.000 in Ansatz gelangte.

3.6. Die Abgabenbehörde setzte die Umsatzsteuer 2007 mit € 0 fest und führte begründend aus, dass laut eingereichter Umsatzsteuererklärung Umsätze von weniger

als € 30.000 erzielt worden seien und die Vorsteuern mangels Vorliegens einer Optionserklärung gem. § 6 Abs. 3 UStG 1994 nicht geltend gemacht werden könnten.

3.7. Da für die Jahre 2008 und 2009 Umsatzsteuererklärungen nicht eingereicht wurden, schätzte die Abgabenbehörde die Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer in Anlehnung an die Feststellungen zur Umsatzsteuer 2007 als unter € 30.000 liegend und setzte die Umsatzsteuer mit € 0 fest. Wegen Nichtvorliegens einer Optionserklärung gem. § 6 Abs. 3 UStG 1994 wurden die in den Umsatzsteuervoranmeldungen beantragten Vorsteuern nicht festgesetzt.

3.8. Der anwaltliche Vertreter des Bf. brachte in der Beschwerde zu den im Schätzungsweg in Ansatz gebrachten Bemessungsgrundlagen zur Einkommensteuer 2007 bis 2009 lediglich vor, dass die Lizenzgebühren aus den USA in Österreich von der Besteuerung ausgenommen seien. Dass die erklärten Betriebseinnahmen (€ 103.739,09) Lizenzgebühren aus den USA beinhaltet hätten, wurde weder in der Beilage zu Einkommensteuererklärung 2007 dargetan, noch durch Unterlagen belegt oder in der Beschwerde vorgebracht. Die Schätzung selbst wurde weder dem Grund noch der Höhe nach bekämpft. Es wurde nicht behauptet, dass Lizenzgebühren aus den USA überhaupt nicht oder nicht in dieser Höhe zugeflossen seien. In der Beschwerde vom 20.1.2012 wurde lediglich beanstandet, dass die für die Jahre 2007 bis 2009 auf Schätzungsbasis erlassenen Einkommensteuerbescheide auf dem Prüfungsergebnis der Jahre 2003 bis 2006 aufbauten. Entsprechende Beweismittel, die eine Abänderung der angefochtenen Bemessungsgrundlagen bewirken konnten, wurden jedoch nicht beigebracht. Der Globalschätzung der Abgabenbehörde ist der Bf. nicht konkret entgegengetreten.

3.9. Zu den auf Schätzungsbasis erlassenen Umsatzsteuerbescheiden 2007 bis 2009 wandte der Vertreter im Schreiben vom 18.6.2012 (Mängelbehebung der Beschwerde) ein, die Abgabenbehörde könne nicht im Jahr 2007 von einem geschätzten Gewinn von € 71.375,56 ausgehen und demgegenüber von einem unter € 30.000 liegenden Umsatz sprechen. Für den Umsatz- und Einkommensteuerbescheid 2007 seien dieselben Annahmen und Zahlen heranzuziehen. Diesem Vorbringen ist entgegenzuhalten, dass die Abgabenbehörde in der Beschwerdevorentscheidung erwiderte, sie sei der eingereichten Umsatzsteuererklärung (Umsätze € 0) folgend von in Österreich nicht umsatzsteuerbaren Einnahmen ausgegangen, wozu der Vertreter des Bf. im Vorlageantrag vom 7.1.2014 allerdings nicht Stellung genommen hat.

3.10. Im gegenständlichen Fall wurden für die Jahre 2008 und 2009 keine Umsatz- und Einkommensteuererklärungen eingereicht und die für die Jahre 2007 bis 2009 von der Abgabenbehörde angeforderten detaillierten Gewinnermittlungen und Umsatzaufstellungen samt der Belegsammlung nicht vorgelegt wurden. Es ist der Abgabenbehörde zuzustimmen, dass brauchbare Unterlagen für die Gewinn- und Umsatzermittlung zur Gänze fehlten. Wenn die Abgabenbehörde zur Ermittlung der Bemessungsgrundlagen mittels einer Vollschatzung vorgegangen ist, ist das nicht rechtswidrig.

In Anbetracht *der* gesamten Umstände des Beschwerdefalles erscheint es in keiner Weise ausgeschlossen, dass der Bf. auch in den Jahren 2007 bis 2009 von der Getty Images, US, Inc. und weiteren Bildagenturen Lizenzgebühren bezogen hat und damit Gewinne in der von der Abgabenbehörde geschätzten Höhe erzielt hat.

4. Rechtliche Würdigung

Da - wie unter Punkt B. 2. und 3. sachverhaltsmäßig festgestellt - die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermittelt und berechnet werden konnten, waren diese zu Recht - mittel Anwendung einer Globalschätzung - gem. § 184 Abs. 1 BAO zu schätzen.

Betreffend den Beschwerdepunkt Zuschätzung von Lizenzgebühren für die Jahre 2003 bis 2006 war der Beschwerde Folge zu geben (wie BVE), darüber hinaus aber als unbegründet abzuweisen.

C. Diaarchiv 2003 bis 2009

1. Rechtslage

1.1. Gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988 darf ein Aktivposten für unkörperliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens nur angesetzt werden, wenn sie entgeltlich erworben worden sind.

1.2. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kann der Geschäftswert (Firmenwert) sowohl ein abnutzbares als auch ein nicht abnutzbares Wirtschaftsgut darstellen. Entscheidend für die Abnutzbarkeit ist, dass der Firmenwert auf die persönliche unternehmerische Fähigkeit und Leistung des Rechtsvorgängers zurückzuführen ist (vgl. VwGH 2.5.1991, 88/13/0031, und die dort zitierte Vorjudikatur).

2. Sachverhalt

Das Dia- bzw. Fotoarchiv wurde nicht entgeltlich erworben, sondern vom Bf. im Laufe seiner beruflichen Tätigkeit selbst geschaffen.

3. Beweiswürdigung

In Streit steht, ob es sich bei dem Diaarchiv um ein körperliches oder unkörperliches Wirtschaftsgut handelte. Während der Bf. im Beschwerdejahr 2003 die Aktivierung des Diaarchivs mit einem Wert von € 304.500 als körperliches Wirtschaftsgut begehrte und aufwandsmindernd die jährliche Absetzung für Abnutzung von € 30.450 und 2004 eine Entnahme von € 62.050 geltend machte, ging die Abgabenbehörde vom Vorliegen eines unkörperlichen Wirtschaftsgutes aus.

Lehre und Rechtsprechung gehen übereinstimmend davon aus, dass ein selbst geschaffener Firmenwert keinen wertmäßigen Niederschlag in der Bilanz finden darf. Dies nicht nur deswegen, weil ein solcher Wertansatz handelsrechtlich unzulässig wäre (vgl. § 133 Z. 5 Aktiengesetz), sondern auch aus steuerlicher Sicht. Da der selbst geschaffene Firmenwert auf Unternehmerleistungen des Betriebsinhabers beruht, käme ein entsprechender Wertansatz in der Bilanz einer Aktivierung von Unternehmerleistungen gleich, die steuerlich ebenso unzulässig ist, wie der Ansatz eines sogenannten Unternehmerlohnes als Betriebsaufwand (vgl. VwGH 17.09.1997, 93/13/0064).

So ist auch der Kundenstock von Freiberuflern solange nicht als abnutzbares Wirtschaftsgut anzusehen, als der bisherige Kanzleiinhaber den Kundenstock betreut oder im Falle der Veräußerung als Gesellschafter oder Geschäftsführer mitbetreut (vgl. VwGH 13.5.1986, 83/14/0089, 0094; VwGH 25. Mai 1988, 87/13/0159; VwGH 18. Oktober 1988, 87/14/0174).

Im gegenständlichen Beschwerdefall ist deutlich erkennbar, dass der wertmäßige Weiterbestand des Geschäftswertes ausschließlich von den zukünftigen unternehmerischen Leistungen des Bf. abhängig ist. Der Wert des Diaarchivs ist im Wesentlichen kein wertstabiles und daher nicht abnutzbares immaterielles Wirtschaftsgut, da dessen Schicksal positiv und negativ davon beeinflusst wird, dass es ständig von neu originär geschaffenen Fotokomponenten bestückt werden muss, aber auch - wie in der Beschwerde zutreffend ausgeführt - durch veraltete den gegenwärtigen Trends nicht mehr gerecht werdenden Fotos an Wert verliert.

Der Materialwert der Dias als Fototräger wurde trotz Nachfrage nicht bekanntgegeben, wie auch zum Wert des Diaarchivs ein Nachweis über einen entgeltlichen Erwerb nicht erfolgte (Vorhalt des Finanzamtes vom 8.1.2013 Pkt. 2.2., Bp-Bericht - Besprechungspunkte 1h,). Mit dem persönlichen Vorbeibringen von "säckeweisen Dias" bei der Abgabenbehörde, konnte der Bf. einen derivativ erworbenen Firmenwert jedenfalls nicht unter Beweis stellen.

Der Bf. bestritt in der Beschwerde zunächst Rechte an Fotos, sondern vielmehr gleich einem Maler, das physisch existente Bild zu veräußern. Dem widersprechend räumte er dennoch ein, dass der Käufer ein ausschließliches Nutzungs- und Verwertungsrecht am Foto erwerbe und sein Recht am Bild untergehe (Beschwerde vom 24.1.2012). Letztlich ging der Bf. sohin davon aus, dass Rechte am jeweiligen Bild veräußert werden. Gleiches gilt für den Verkauf von Fotos an die Österreichwerbung. Auch hier hat der Bf. die Nutzungsrechte an diesen Bildern veräußert (Beschwerde Punkt 2.4.). Mangels eines entgeltlichen Erwerbs dieser veräußerten Nutzungsrechte an Bildern, führt deren Veräußerung nicht zu einem aufwandsmäßig zu erfassenden Warenabgang (Wareneinsatz). Das Fotoarchiv umfasste ausschließlich durch den Bf. selbst geschaffene Fotos. Für die - aufwandsmäßig nicht zu berücksichtigende - Entnahme von Fotos ist nicht von Bedeutung, ob die entnommenen Fotos vor oder nach dem März 2003 gemacht und dem Diaarchiv zugegangen sind.

4. Rechtliche Würdigung

War vom Vorliegen eines selbst geschaffenen unkörperlichen Wirtschaftsgutes auszugehen, dessen Wert nicht aktiviert werden konnte, kann dieser Wert in der Folge weder abgeschrieben, noch Teile davon aufwandswirksam entnommen werden.

Die Beschwerde war in diesem Beschwerdepunkt abzuweisen.

IV. Verspätungszuschlag zur Einkommensteuer 2008

1. Gemäß § 135 BAO kann die Abgabenbehörde Abgabepflichtigen, die die Frist zur Einreichung einer Abgabenerklärung nicht wahren, einen Zuschlag bis zu 10 Prozent der festgesetzten Abgabe (Verspätungszuschlag) auferlegen, wenn die Verspätung nicht entschuldbar ist; solange die Voraussetzungen für die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen ohne abgabenbehördliche Festsetzung gegeben sind, tritt an die Stelle des festgesetzten Betrages der selbst berechnete Betrag. Dies gilt sinngemäß, wenn nach den Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe einem abgabenrechtlich Haftungspflichtigen obliegt. Verspätungszuschläge, die den Betrag von 50 Euro nicht erreichen, sind nicht festzusetzen.
2. Soweit der Zinsvorteil des Abgabepflichtigen durch Nachforderungszinsen "abgeschöpft" wird, darf er nicht nochmals beim Verspätungszuschlag berücksichtigt werden (vgl. *Ritz*, BAO⁵, § 135 Tz 13).
3. In der Beschwerdeverentscheidung vom 17.12.2013 wurde der Verspätungszuschlag unter Berücksichtigung der Anspruchszinsen neu berechnet und in Höhe von € 2.358,10 festgesetzt.
4. Der festgesetzte Verspätungszuschlag wurde weder dem Grunde noch der Höhe nach bekämpft, sondern lediglich darauf verwiesen, dass dieser angefochtene Bescheid als abgeleiteter Bescheid auf Grundlage des bekämpften Einkommensteuerbescheides neu zu bemessen sei.
5. Der Bf. hat keinen Grund vorgebracht, dass die Nichteinreichung der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2008 entschuldbar gewesen sei. Die Festsetzung von Verspätungszuschlägen liegt dem Grunde und der Höhe nach im Ermessen der Abgabenbehörde (vgl. *Ritz*, BAO⁵, § 135 Tz 4). Wenn die Abgabenbehörde aufgrund der nicht eingereichten Einkommensteuererklärung 2008 einen Verspätungszuschlag in Höhe von 10 % der Abgabennachforderung - unter Berücksichtigung der angefallenen Anspruchszinsen - verhängt, kann ihr nicht entgegengetreten werden, zumal sich der Bf. im Vorlageantrag vom 7.1.2014 zur Berechnung des Verspätungszuschlages in der Beschwerdeverentscheidung nicht äußerte.
6. Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

V. Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2003 bis 2006

1. Rechtslage

1.1. Gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO (in der im Beschwerdeverfahren bereits anzuwendenden Fassung durch das FVwGG 2012) kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

1.2. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH) ist das Neuhervorkommen von Tatsachen oder Beweismittel allein aus der Sicht des

jeweiligen Verfahrens zu beurteilen. Dabei kommt es darauf an, ob der Abgabenbehörde im jeweiligen wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können (vgl. zB VwGH 28.5.2015, 2012/15/0167).

1.3. Tatsachen im Sinne des § 303 Abs. 1 lit. b BAO sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände, also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung allein oder iVm dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens zu einem anderen Ergebnis als vom rechtskräftigen Bescheid zum Ausdruck gebracht geführt hätten, wie etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen und Eigenschaften (vgl. VwGH 21.11.2007, 2006/13/0107).

1.4. Die Entscheidung der Wiederaufnahme des Verfahrens steht gemäß § 305 BAO der Abgabenbehörde zu, die den Bescheid erlassen hat. Welche gesetzlichen Wiederaufnahmegründe durch einen konkreten Sachverhalt als verwirklicht angesehen und daher als solche herangezogen werden, bestimmt bei der Wiederaufnahme von Amts wegen die gemäß § 305 BAO legitimierte zuständige Behörde (vgl. VwGH 17.10.1984, 84/13/0054; VwGH 17.4.2008, 2007/15/0062).

2. Sachverhalt

2.1. Der Bf. erzielte in den Jahren 2003 bis 2006 Einkünfte aus gewerblicher Tätigkeit als Fotograf.

2.2. Aufgrund der Kontrollmitteilungen aus den USA wurde der Abgabenbehörde im Oktober 2006 und Juli 2008 erstmals bekannt, dass dem Bf. in den Jahren 2003 und 2004 bisher steuerlich nicht erklärte Lizenzeinnahmen zugeflossen sind.

2.3. Aufgrund der Selbstanzeige des Bf. vom 18.8.2008 wurde der Abgabenbehörde zu diesem Zeitpunkt bekannt, dass der Bf. auch in den Jahren 2005 und 2006 bisher steuerlich nicht erklärte Lizenzeinnahmen bezogen hat.

2.4. Im Zuge der Prüfung konnte festgestellt werden, dass es sich bei dem im Jahr 2003 in das Anlageverzeichnis aufgenommenen Diaarchiv in Wahrheit um ein selbst geschaffenes unkörperliches Wirtschaftsgut gehandelt hat (Auswirkungen der AfA auf Beschwerdejahre 2003 bis 2006).

3. Beweiswürdigung

3.1. Der Bf. begehrte die Aufhebung der angefochtenen Wiederaufnahmebescheide letztlich lediglich mit der Begründung, dass aufgrund eines - vermeintlich - verletzten Parteiengehörs betreffend die Zustellung der Ladung zur Schlussbesprechung im Betriebsprüfungsverfahren die angefochtenen Wiederaufnahmebescheide rechtswidrig ergangen seien. Zu diesem Beschwerdeeinwand wurde unter Punkt II. dieses Erkenntnisses ausführlich Stellung genommen.

3.2. Aktenmäßig nachvollziehbar und unbestritten ist, dass die Abgabenbehörde erst nach Rechtskraft der Einkommensteuerbescheide 2003 bis 2006 (Ausfertigungsdatum

- 2003 und 2004: 4.5.2005; 2005: 30.1.2007 und 2006: 3.3.2008) durch Übermittlung der Kontrollmitteilungen aus den USA vom 23.10.2006 betreffend 2003 und vom 23.7.2008 betreffend 2004 sowie der Selbstanzeige vom 18.8.2008 betreffend 2005 und 2006, sachverhaltsmäßig davon in Kenntnis gesetzt wurde, dass der Bf. in diesen Jahren weitere Einnahmen erwirtschaftet hat, die er bis dahin steuerlich nicht erklärt hatte. Erst die Kenntnis dieses Umstandes erlaubte es der Abgabenbehörde, eine Besteuerung der Lizenzgebühren iSd Art. 12 DBA-USA vorzunehmen. Auch wurde im Zuge der Betriebsprüfung festgestellt, dass das im Jahr 2003 in das Anlageverzeichnis aufgenommene Wirtschaftsgut "Diaarchiv" nicht entgeltlich erworben worden war, sondern ein vom Bf. selbst geschaffenes unkörperliches Wirtschaftsgut darstellte. Die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommensteuer 2003 bis 2006 erwies sich damit - auf Grund des Hervorkommens neuer Tatsachen - als zulässig.

4. Rechtliche Würdigung

4.1. Die Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens liegt im Ermessen der Abgabenbehörde, wobei die Ermessensübung zu begründen ist (zB VwGH 24.2.2000, 96/15/0129).

4.2. Das Finanzamt hat in dieser Hinsicht darauf verwiesen, dass dem Grundsatz der Rechtsrichtigkeit der Besteuerung im Beschwerdefall der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit zu geben ist und die steuerlichen Auswirkungen der Wiederaufnahme der Verfahren nicht als geringfügig betrachtet werden können.

4.3. Die Nachforderungsbeträge an Einkommensteuer belaufen sich immerhin auf eine Höhe von zB 2003 rd. € 15.000, 2004 rd. € 36.000, 2005 rd. € 37.000 und 2006 rd. € 32.000, und sind nicht als nur geringfügig zu beurteilen. Die Ermessensübung der belangten Behörde ist damit nicht als rechtswidrig anzusehen.

4.4. Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

VI. Anspruchszinsen 2003 bis 2008 bzw. Anspruchszinsen 2003 bis 2006

Anspruchszinsenbescheide sind an die Stammabgabenbescheide (hier: betreffend Einkommensteuer 2003 bis 2008) gebunden. Jede Nachforderung bzw. Gutschrift löst (gegebenenfalls) einen *Anspruchszinsenbescheid* aus.

Ein *Anspruchszinsenbescheid* ist deshalb nicht mit der Begründung anfechtbar, der maßgebende Stammabgabenbescheid sei inhaltlich rechtswidrig. Erweist sich der Stammabgabenbescheid nachträglich als rechtswidrig und wird er entsprechend abgeändert oder aufgehoben, ist ein neuer, an den geänderten Stammabgabenbescheid gebundener *Anspruchszinsenbescheid* zu erlassen (vgl. *Ritz*, BAO⁵, § 205 Tz 35, und die dort angeführte Judikatur).

Die Beschwerde vom 20.12.2012 mit dem Begehren die *Anspruchszinsenbescheide* 2003 bis 2008 mit Ausfertigungsdatum 16.12.2011 aufzuheben und

die Beschwerde vom 7.1.2014 mit dem Begehren die *Anspruchszinsenbescheide* 2003 bis 2006 mit Ausfertigungsdatum 3.12.2013 aufzuheben waren daher aus verfahrensrechtlichen Gründen abzuweisen.

VII. Unzulässigkeit einer ordentlichen Revision

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

Im Beschwerdefall waren im Wesentlichen Sachverhaltsfragen zu würdigen. Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung stellten sich dabei nicht.

Beilage: 1 Berechnungsblatt Einkommensteuer 2003

Innsbruck, am 28. April 2017