

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache
Bf, AdrBf, vertreten durch LBG Niederösterreich Stb GmbH,
Rohrbacherstraße 44, 2620 Neunkirchen, über die als Beschwerde zu erledigende
Berufung vom 10.01.2012 gegen die Bescheide der belangten Behörde FA Neunkirchen
Wr. Neustadt vom 12.12.2011 betreffend Wiederaufnahme der Einkommen- und
Umsatzsteuerverfahren 2006 - 2008, Einkommen- und Umsatzsteuer für die Jahre 2006 -
2008 und Festsetzung von Anspruchszinsen 2006 und 2008

1. zu Recht erkannt:

Der Beschwerde gegen die Wiederaufnahmebescheide wird gemäß § 279 BAO Folge
gegeben. Die angefochtene Bescheide werden – ersatzlos – aufgehoben.

Die Beschwerde gegen die Anspruchszinsenbescheide wird gemäß § 279 BAO als
unbegründet abgewiesen.

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

2. beschlossen:

Die Beschwerde gegen die Einkommen- und Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2006 -
2008 wird gemäß § 261 Abs. 2 BAO als gegenstandslos erklärt.

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf) erklärte ab dem Jahr 2006 Einkünfte aus Gewerbebetrieb,
resultierend aus einem Werkvertrag mit dem Verein „V.“ (*in der Folge kurz*: „Verein“).
Mangels Erreichens der Besteuerungsgrenzen wurde die Einkommensteuer für die Jahre
2006 bis 2008 mit jeweils 0,00 Euro festgesetzt. Die Umsatzsteuer betrug 2.727,58 Euro
(2006), 1.897,84 Euro (2007) und 1.688,05 Euro (2008).

Anlässlich einer **Außenprüfung** beim Bf wurden betreffend die Jahre 2006 bis 2008 –
soweit für die Entscheidung relevant - durch die Abgabenbehörde folgende Feststellungen
getroffen (Prüfungsbericht vom 24.11.2011):

Tz 1:

Im Dezember 2005 habe der Bf die Neugründung eines Betriebes ab Jänner 2006 mit dem Unternehmensgegenstand „Luftfahrttechnologie“ bekannt gegeben. Die Gewerbeanmeldung als Mechatroniker für Maschinen- und Fertigungstechnik gem. § 94 GewO sei mit Wirkung 2.1.2006 erfolgt. Gewerbeanmelder- und inhaber sei der Bf. Als Standort sei die Adresse des Vereins angegeben. Am 1.2.2006 habe der Bf einen Werkvertrag mit dem Verein abgeschlossen, um Consultingleistungen für die Fa. A./B. u.a. zu erbringen.

Der Bf habe in den Jahren 2006 – 2008 Erlöse aus diesem Werkvertrag erklärt, ab Oktober 2007 zusätzlich auch Mieteinnahmen aus der Vermietung eines Büroraumes an den Verein im angemieteten Einfamilienhaus des Bf.

Tz 2:

Im Werkvertrag mit dem Verein sei pro erbrachter Werkleistung ein Honorar in Höhe von 1.000 Euro vereinbart gewesen. Tatsächlich sei eine monatliche Abrechnung mit der Bezeichnung „Workpackage für Monat ...“ erfolgt. Eine Abrechnung über die tatsächliche Werkleistung habe es nicht gegeben.

Am 16.1.2006 habe der Bf als Vereinsobmann einen Rahmenvertrag des Vereins mit der Fa. A. AG in Deutschland über max. 1850 zu leistende Projektstunden im Jahr 2006 bei der B. Deutschland GmbH in Hamburg unterzeichnet. Der Verrechnungssatz betrage pro Projektstunde 55 Euro, also ein Vielfaches dessen, was der Bf vom Verein erhalte. Die im Projekteinzelfvertrag geforderte Leistung finde keine Deckung im Vereinszweck.

Daraus sei erkennbar, dass der Bf seine Einnahmen und Einkünfte dem Verein zugeordnet habe. Es widerspreche jeder ökonomischen Vernunft, dass der Bf als einziger rechtlicher Vertreter des Vereines einen Werkvertrag mit einem fremden Dritten als Auftraggeber mit einem Stundenhonorar von 55 Euro abschließe, wenn von vorneherein feststehe, dass die Leistungserbringung nur durch den Bf selbst erfolgen könne bzw nur durch ihn zu erfolgen habe. Gleichzeitig schließe der Bf mit dem Verein einen Werkvertrag als Insich-Geschäft mit einem Stundenlohn von maximal 6 Euro.

Werden zwischen dem Verein als eigene vollrechtsfähige juristische Person, vertreten durch den Bf als Obmann, und dem Bf als Vereinsmitglied Verträge abgeschlossen, so seien für deren steuerliche Anerkennung jene Grundsätze heranzuziehen, die für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen gelten. Solchen Vereinbarungen fehle es nämlich an dem zwischen Fremden üblicherweise bestehenden Interessensgegensatz, der aus dem Bestreben der Vorteilsmaximierung jedes Vertragspartners resultiere.

Die genannte Vereinbarung entspreche in keiner Weise einer zwischen einander fremd gegenüberstehenden Personen abgeschlossenen Rechtsbeziehung, denn es fehlen klare Kriterien für eine Abgeltung der Tätigkeit für den Verein, wie auch ein zwischen Fremden üblicher Interessensgegensatz.

Nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise habe die Einkünftezurechnung an den Bf zu erfolgen, weil nur er über die persönlichen Qualifikationen (technische Ausbildung, Gewerbeberechtigung, Berufserfahrung, Pilotenschein) verfüge, die spezifisch angebotenen Leistungen am Markt anzubieten und zu erbringen und sich daraus ergebende Marktchancen auszunützen. Für die Zurechnung von Einkünften komme es darauf an, wer wirtschaftlich über die Einkunftsquelle und so über die Art der Erzielung der Einkünfte disponieren könne. Die zivilrechtliche Gestaltung sei nur dann maßgebend, wenn sich in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nichts anderes ergebe.

Die Verträge zwischen dem Bf und dem Verein und jene zwischen dem Verein und den deutschen Vertragspartnern seien daher steuerlich als Missbrauch iSd § 22 BAO zu negieren und die Einkünfte dem Bf direkt zuzurechnen.

Tz 3 Gewinn bisher:

Die Gewinne der Jahre 2006 – 2008 würden aus Einnahmen aufgrund des Werkvertrages mit dem Verein und diversen Ausgaben resultieren. Diese Einnahmen seien zu stornieren, sie seien weder Einnahmen des Bf noch Fremdleistungen im Verein (14.766,64 Euro im Jahr 2006, 9.658,30 Euro im Jahr 2007, 9166,66 Euro im Jahr 2008). Die bisher geltend gemachten Aufwendungen seien anzuerkennen. Die bisher vom Verein geltend gemachten Aufwendungen für Fremdleistungen betreffend den Bf seien hingegen nicht als Ausgaben anzusetzen.

Tz 4 Einnahmen:

Die Einnahmen aus den von der Fa. A. AG vermittelten Aufträgen bei Firmen in Deutschland seien lt. Tz 2 dem Bf zuzurechnen. Diese Einnahmen seien durch den Übergang der Steuerschuld gemäß § 19 UStG auf die Fa. A. AG (in Deutschland) in Österreich nicht steuerpflichtig. Laut Bankkontoauszug vom 23.8.2006 sei ein Bankeingang von 10.472,38 Euro erfasst, verbucht seien Einnahmen von 1.072,38 Euro. Die Differenz von 9.400 Euro sei den Einnahmen hinzuzurechnen.

	2006	2007	2008
Einnahmen	84.368,53	63.979,75	111.889,09
Verrechnung Reisespesen			8.226,39
Differenz Einnahmen lt Bp	9.400		
Einnahmen lt. Bp	93.768,53	63.979,75	120.115,48

Tz 5 Betriebsausgaben:

Die bisher vom Verein geltend gemachten Betriebsausgaben seien in Aufwendungen für die Tätigkeit des Bf als Einzelunternehmer und Aufwendungen für die Tätigkeit im Verein aufzuteilen. Die Aufteilung sei im Einzelnen der Beilage zu entnehmen.

	2006	2007	2008
--	------	------	------

Aufzuteilende Betriebsausgaben	71.592,81	67.329,91	91.817,61
Aufwand Bf lt Bp	29.320,38	23.507,54	39.094,92
Aufwand Verein lt. Bp	11.834,64	10.230,26	4.188,78
Aufwand nicht anzuerkennen	30.437,80	33.592,11	48.533,92

Tz 12 Mieten und Reinigung:

Der Mietaufwand für ein Büro in Deutschland und die entsprechenden Reinigungskosten werden anerkannt.

	2006	2007	2008
Büromiete und Reinigung	6.855,04	3.813,96	7.784,86

Die vom Bf an den Verein verrechnete Miete für die Nutzung eines Kellerraumes im Wohnhaus des Bf vom 10/2007 – 12/2008 von monatlich 500 Euro sei beim Bf keine Mieteinnahme und beim Verein keine Ausgabe.

Tz 13 Fremdleistungen:

Diese Aufwendungen des Vereins betreffen Zahlungen aufgrund des Werkvertrages mit dem Bf und seien steuerlich zu negieren. Die Tätigkeit des Bf für den Verein, die Forschung in Bodeneffekt und die Konstruktion eines Modells, könne mangels Stundenaufzeichnungen nicht nachvollzogen werden. Der Verein könne diese Kosten mangels Einnahmen (keine Mitgliedsbeiträge, keine Sponsoreinnahmen usw.) nicht bezahlen.

Tz 21 Berufskleidung

Aufwendungen für Anzüge usw. in Höhe von 902,50 Euro plus USt 180,50 Euro (Rechnung Fa. Steinecker vom 18.3.2006) seien gemäß § 20 EStG nicht abzugsfähig.

Tz 22 Vermietung und Verpachtung

Die Familie des Bf habe ab Oktober 2007 ein Reihenhaus als Hauptwohnsitz gemietet. Ab diesem Zeitpunkt sei ein Büroraum an den Verein um 500 Euro monatlich vermietet worden. Diese Mietzahlungen seien weder als Einnahme des Bf noch als Ausgabe des Vereins zu erfassen (siehe Tz 12). In der Umsatzsteuererklärung seien diese Einnahmen bisher als Ausfuhrlieferung erfasst, es habe nun eine Korrektur auf Null zu erfolgen.

Mit Kaufvertrag vom 23.12.2008 habe der Verein das Einfamilienhaus gekauft und mit Mietvertrag vom 2.1.2009 an den Bf und seine Gattin vermietet.

Tz 23 Umsatzsteuer

Die erklärten Einnahmen der Jahre 2006 – 2008 würden aus dem Werkvertrag des Bf mit dem Verein resultieren. Diese seien weder mit 20% der Umsatzsteuer zu unterziehen noch könne der Verein die Vorsteuer geltend machen.

Die bisher vom Bf geltend gemachten Vorsteuerbeträge seien anzuerkennen. Weiters sei auch die Vorsteuer für die von der Bp beim Einzelunternehmen anerkannten Aufwendungen abzugsfähig.

	2006	2007	2008
Im Verein geltend gemachte VSt	4.638,61	3.550,53	5.049,89
Vorsteuern Fremdleistungen	-2.953,32	-1.916,77	-1.833,32
VSt Hotel ***** (Verein)	-475,80		
VSt Rg. Name*** Tz 21	-180,50		
VSt Einbauherd			-100,83
VSt fehlende Rg. Jetcontact			-376,05
Vorsteuern	1.028,99	1.633,76	2.739,69

Die Bemessungsgrundlagen wurden abschließend im Rahmen der Außenprüfung wie folgt berechnet:

	2006	2007	2008
Luftfahrttechnologie	59.619,39	38.350,88	76.398,29
Vermietung			0,00
steuerbare Umsätze	93.768,53	63.979,75	120.115,48
Vorsteuer	1.254,74	1.652,58	2.884,97

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Außenprüfung und es ergingen im **wiederaufgenommenen Verfahren neue Umsatz- und Einkommensteuerbescheide vom 12.12.2011 für die Jahre 2006 bis 2008**. Darüber hinaus stellte das Finanzamt Bescheide über die Festsetzung von **Anspruchszinsen für die Jahre 2006 bis 2008 vom 12.12.2011** zur Verzinsung der Einkommensteuernachforderungen aus. Begründend verwies das Finanzamt auf die Ergebnisse der Außenprüfungen betreffend den Bf sowie den Verein.

In der als Beschwerde zu erledigenden **Berufung vom 10.1.2012** gegen die Wiederaufnahmebescheide sowie die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 2006 bis 2008 sowie die Anspruchszinsenbescheide betreffend 2006 und 2008 brachte der Bf vor (soweit für die gegenständliche Entscheidung von Bedeutung):

Die Berufung richte sich gegen die Zurechnung der Einkünfte des Vereins V. an den Bf bzw die Besteuerung dieser Einkünfte in Österreich.

Zu Tz 1 Sachverhaltsdarstellung:

Gemäß § 24 der Statuten sei der Verein grundsätzlich auf Gemeinnützigkeit ausgerichtet. Laut Satz 3 sei der Verein trotz Gemeinnützigkeit berechtigt, Gewerbe anzumelden, um aus dessen Tätigkeit einen Gewinn zu erzielen, wenn die Eigenleistung im Rahmen der Vereinstätigkeit nicht zur wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ausreicht.

Ist der Hauptzweck eines Vereins nach den Statuten oder nach der tatsächlichen Geschäftsführung auf die Entfaltung einer wirtschaftlichen Tätigkeit gerichtet, so liege ein wirtschaftlicher Verein vor. Der Bf habe nie die gänzliche Gemeinnützigkeit behauptet. Bereits im Fragbogen Verf 15a sei angegeben, dass der Verein Einkünfte aus Gewerbebetrieb in noch nicht bekannter Höhe beziehen werde.

Laut Außenprüfung sei keine Errichtung einer Club-Produktionsstätte sowie eines Clubbüros erfolgt. Dieses sei im Zuge der Besprechung vom 10.2.2011 besichtigt worden.

Zu den „fehlenden Mitgliedern“ wurde eingewendet, dass laut § 1 Abs. 1 Vereinsgesetz ein Verein ein Zusammenschluss mindestens zweier Personen sei. Diese Mindestmitgliederanzahl sei erfüllt.

Zur Entsendung des Bf nach Deutschland: Da es bisher nicht gelungen sei, einen Investor für die Entwicklung des Bodeneffektflugzeuges zu finden, werde entsprechendes Vereinsvermögen durch die gewerbliche Tätigkeit erzielt, was § 24 der Statuten entspreche.

Zu Tz 2 Werkvertrag

Zur Behauptung des Finanzamtes, dass die im Projekteinzelfvertrag mit der Fa. A. AG geforderte Leistung im Vereinszweck keine Deckung finde, werde auf § 24 der Statuten verwiesen.

Auf das Verhältnis zwischen Vereinen und ihren als Funktionären tätigen Mitgliedern sei die Rechtsprechung zur steuerlichen Anerkennung von Geschäftsbeziehungen zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern zu übertragen. Jedoch sei in der Verrechnung eines zu geringen Honorars des Vereinsvorstandes (vergleichbar mit einem zu niedrigen Geschäftsführerbezug) ein steuerlich unbeachtliche verdeckte Einlage zu erblicken.

Einkünftezurechnung in wirtschaftlicher Betrachtungsweise:

Bei Zwischenschaltung von Gesellschaften (und wohl auch Vereinen) seien Einkünfte aus höchstpersönlichen Tätigkeiten demjenigen zuzurechnen, der sie tatsächlich erbringe. Unter höchstpersönlichen Tätigkeiten seien zB Schriftsteller, Vortragende, Sportler, Künstler, Aufsichtsräte, Stiftungsvorstände zu verstehen, jedoch nicht die Tätigkeit eines Mechatronikers. Daher seien die Einkünfte dem Verein und nicht dem Bf zuzurechnen. In eventu werde auf Rz 104 der EStR hingewiesen, wonach die Einkünftezurechnung bei Zwischenschaltung einer Kapitalgesellschaft – wohl auch eines Vereins – ab 1.1.2010 anzuwenden sei.

Wenn Tätigkeiten eines Obmannes oder auch des Gesellschafters immer diesem zuzurechnen wären, würde die lt. GmbHG zulässige Ein-Mann-GmbH überhaupt

irrelevant. Es sei dem Gesetzgeber nicht zu unterstellen, dass er eine Rechtsform ermögliche, die gesellschaftsrechtlich zulässig sei und der steuerrechtlich der Boden entzogen werde.

Missbrauch iSd § 22 BAO:

Bei der Einkünftezurechnung komme es auf die wirtschaftliche Dispositionsbefugnis über die Einkünfte und nicht auf eine allenfalls nach § 24 BAO zu lösende Zurechnung von Wirtschaftsgütern, aber auch nicht – wie etwa im Bereich des § 22 BAO – auf das Vorliegen eventueller „außersteuerlicher“ Gründe für eine vorgenommene Gestaltung an.

Da das Finanzamt einen Missbrauch von Gestaltungsrechten annehme, sei als außersteuerlicher Grund die Beschränkung der zivilrechtlichen Haftung anzuführen, die bei einer Beschäftigung für B. enorm sein könne. Ob zur Haftungsvermeidung eine GmbH oder eine andere juristische Person gegründet werde, könne nicht ausschlaggebend sein.

Weiters sollte Vermögen gebildet werden, um dem Verein die Entwicklung des Bodeneffektflugzeuges zu ermöglichen. Ohne die Verträge mit A. hätte der Verein längst Insolvenz anmelden müssen.

Als weiterer außersteuerlicher Grund sei der sozialversicherungsrechtliche Vorteil niedrigerer GSVG-Beiträge anzuführen.

Aus den genannten Gründen seien auch die Vorsteuern dem Verein und nicht dem Bf zuzurechnen.

Weiters werde eingewandt:

Im Prüfungszeitraum sei ein Büro in Deutschland angemietet worden. Das Finanzamt erkenne den Mietaufwand betreffend den Bf an.

Laut Art. 7 DBA Deutschland seien Gewinne eines Unternehmens in jenem Staat zu besteuern, in welchem seine Tätigkeit durch eine dort gelegene Betriebsstätte ausgeübt werde. Im Büro in Deutschland sei eine Betriebsstätte zu erblicken (EStR Rz 7924ff, UFSI RV/0537-I/02). Die Einkünfte aus den Verträgen mit den deutschen Vertragspartnern würden daher dem deutschen Besteuerungsrecht unterliegen.

Es werde die entsprechende Abänderung der angefochtenen Bescheide beantragt.

Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht:

Auf einen Ergänzungsvorhalt des Bundesfinanzgerichts zur Frage des Besteuerungsrechts Österreichs antwortete der Bf mit Schreiben vom 28.6.2018 wie folgt:

Sein Wohnsitz in Deutschland sei in den Jahren 2006 – 2008 an der Adresse xxx, 11111 Hamburg, gewesen. In diesem vom Verein angemieteten Büro hätten sich auch Wohnräumlichkeiten befunden. Zum Ort der Leistungserbringung übermittelte der Bf die Verträge mit der A. AG. Die Leistungserbringung sei nur „soweit erforderlich“ bei B. bzw später bei C. erfolgt. Während der Woche habe die Teilnahme an einzelnen Meetings im B. Werk sichergestellt werden müssen.

Der Verein habe als Auftragnehmer laut den Verträgen eigene Arbeitsmittel, nämlich PC und Flatscreen zur Verfügung stellen müssen, welche sich im Büro am xxx befunden haben. Der Bf habe die Hauptaufgaben im Büro online im Konfigurations IT-Tool von B. im Bereich Konfigurationsmanagement durchgeführt. Im genannten Zeitraum habe der Bf nur das Büro am xxx gehabt.

Die Gewinne habe der Bf nicht in Deutschland versteuert. Den Umstand, dass der Bf bei Abgabe der Steuererklärungen und im erstinstanzlichen Verfahren von einer Steuerpflicht in Österreich ausgegangen sei, erklärte der Bf mit einem Irrtum. Der genaue Sachverhalt sei erst im Zuge der Außenprüfung zu Tage getreten. Aus einer falschen Beurteilung des seinerzeitigen steuerlichen Vertreters könne nicht auf eine Steuerpflicht in Österreich geschlossen werden.

Laut den Projekteinzelnverträgen betreffend C. würden die gesetzlichen Bestimmungen über den Dienstvertrag nach § 611ff dBGB gelten. Sollten die Einkünfte dem Bf und nicht dem Verein zuzurechnen sein, sei daher Art. 15 DBA Österreich-Deutschland anzuwenden und unterliegen diese Einkünfte daher der deutschen Besteuerung.

In einer **Stellungnahme vom 21.8.2018** wies das Finanzamt darauf hin, dass es sich bei der Adresse des Bf in Hamburg, xxx, laut einem Ausdruck aus Google Maps um ein Wohnhaus handle. Die diesbezüglichen Aufwendungen seien im Zuge der Betriebsprüfung anerkannt worden, da die Miete eines Hotelzimmers wesentlich mehr Kosten verursacht hätte als dieses Wohnhaus.

Nach Ansicht der Betriebsprüfung könne der Leistungsort nicht auf das Büro in Deutschland eingeschränkt werden. Einerseits sei der Leistungsort auch bei den Firmen im Rahmen der Projekteinzelnverträge somit bei B. Berlin bzw. später auch bei der Firma C. gewesen. Andererseits sei der Leistungsort zeitweise im Büro in Österreich gewesen. In Österreich habe der Verein ein Wohnhaus gekauft, welches der ständige Wohnsitz der Familie des Bf gewesen sei. In diesem Wohnhaus habe sich auch ein Büro mit typischer Büroeinrichtung befunden. In der TZ. 16 des Prüfungsberichtes sei ersichtlich, dass Reisekosten an die Fa. A. verrechnet wurden. Somit ist auch nachgewiesen, dass der Leistungsort nicht auf das Büro in Deutschland reduziert werden könne.

Eigene Arbeitsmittel wie PC und Flatscreen seien sowohl in Österreich als auch in Deutschland vorhanden. Ein Laptop - als Standardarbeitsmittel — komme überall zum Einsatz.

Es sei immer ersichtlich gewesen, dass es verschiedene Leistungsorte sowohl in Österreich als auch in Deutschland geben wird und gegeben hat.

Von einer „irrtümlichen“ Versteuerung in Österreich könne nicht gesprochen werden. Der Umstand, dass in Deutschland keine Einkünfte erklärt wurden, spreche ebenso gegen das alleinige Besteuerungsrecht Deutschlands.

Der Unternehmensgewinn könne nicht eindeutig einer Betriebsstätte zugerechnet werden und wäre aufzuteilen. Bei dieser Aufteilung sei jedoch zu beachten, dass die Tätigkeit in

den einzelnen Unternehmen, für die der Bf im Rahmen der Projekteinzelnverträge tätig war, nicht der Betriebsstätte in Deutschland, sondern der Betriebsstätte des Ansässigkeitsstaates, also Österreich, zuzurechnen wäre.

Sehe man das gemietete Haus und Büro in Deutschland tatsächlich als Betriebsstätte an, so wäre nur die Tätigkeit in diesem Büro der Betriebsstätte in Deutschland zuzurechnen.

Wie die Aufteilung zu erfolgen habe, könne nur anhand von detaillierten Stundenaufzeichnungen bzw. im Schätzungswege bestimmt werden.

Das Bundesfinanzgericht hat über die gemäß § 323 Abs. 38 BAO als Beschwerde zu erledigende Berufung erwogen:

Sachverhalt:

Der Bf hatte in den streitgegenständlichen Jahren Wohnsitze in Österreich und Deutschland. Er war auf Werkvertragsbasis für die Fa. A. AG bzw deren Auftraggeber in Deutschland tätig. In das Vertragsverhältnis mit der deutschen Fa. A. AG war der am 27.9.2005 gegründete österreichische Verein V. zwischengeschaltet. Der Bf legte die Einnahmen aus dem Werkvertrag mit dem Verein (14.766,65 Euro im Jahr 2006, 9.583,30 Euro im Jahr 2007, 9.166,66 Euro im Jahr 2008) seinen Steuererklärungen zugrunde. Nach Auffassung der Abgabenbehörde ist die Zwischenschaltung des Vereins nicht anzuerkennen und sind die Einnahmen des Vereins aus dem Vertrag mit der Fa. A. AG (84.368,53 Euro im Jahr 2006, 63.979,75 Euro im Jahr 2007, 120.615,48 Euro im Jahr 2008) direkt dem Bf zuzurechnen. Strittig ist auch das Besteuerungsrecht Österreichs sowie die Anerkennung bzw Zurechnung von Betriebsausgaben und Vorsteuer. Der Bf ist in Deutschland nicht zur Einkommensteuer veranlagt worden.

Laut **Werkvertrag** des Bf mit dem Verein vom 1.2.2006 verpflichtet sich der Bf, Consultingleistungen für die Fa. A./B. u.a. für die Bereiche Aircraft Consulting, Bodeneffektflugzeug, Turbinen und Drohnen zu erbringen. Der Bf hat auf eigenes wirtschaftliches und rechtliches Risiko zu handeln und ist an keine Arbeitszeit und keinen Dienstort gebunden. Vereinbart wurde ein Honorar von 1.000 Euro pro erbrachter Werkleistung.

Davon abweichend erfolgten monatliche Abrechnungen über 1.000 Euro (inkl USt) mit der Bezeichnung „Workpackage für Monat ...“ ohne nähere Angaben. Im Jahr 2008 wurde in vier Monaten je ein erhöhter Betrag von 1.500 Euro (inkl USt) und wurde 2006 zusätzlich eine einmalige Prämie von 5.600 Euro ausbezahlt.

Im **Rahmenvertrag** vom 2.1.2006 mit der Fa. A. AG verpflichtet sich der Verein zur Erbringung von im Projekteinzelnvertrag beschriebenen Subunternehmer-Leistungen, wobei die Wahl des Leistungsortes und der Zeiteinteilung frei steht.

Im entsprechenden **Projekteinzelnvertrag** für 2.1.2006 bis 31.12.2006, verlängert bis 31.6.2007, ist zwischen der A. AG und dem Verein festgelegt, dass die Leistungserbringung – soweit erforderlich – bei der B. Deutschland GmbH in Hamburg durch den

Bf zu erfolgen hat. Der Stundensatz beträgt 55 Euro. Bei den zu erbringenden Leistungen handelt es sich um Bearbeitung und Koordination von Änderungsvorgängen im Full Change Prozess, Unterstützung bei der Umsetzung von Änderungen, Organisation und Leitung von Besprechungen, Dateneingabe und Datenpflege, administrative Tätigkeiten und Mitarbeit in Projektaufgaben.

Die **Projekteinzelveiträge** vom 9.11.2007 und vom 26.9.2008 betreffen eine Leistungserbringung bei C. Ltd. in Deutschland im Bereich Projektmanagement Rotorblattentwicklung zum Stundensatz von 58 Euro im Zeitraum 3.12.2007 bis 30.11.2008, verlängert bis 31.1.2009.

Nach den **Vereinsstatuten** des am 27.9.2005 im Vereinsregister eingetragenen Vereins ist der Vereinszweck (§ 2) die Errichtung eines Clubbüros, einer Produktionsstätte für Modellturbinen und Jets und eines Konstruktions- und Entwicklungsbüros, die Zusammenarbeit mit Universitäten, die Öffentlichkeitsarbeit, die Herausgabe einer Clubzeitung, Clubflugveranstaltungen mit Modelljets, die Tätigkeit im Jetmodellflug- und Entwicklungsbereich, die Forschung und Entwicklung neuer Verbrennungstechnologien, die Laminarprofilforschung, die Umweltverträglichkeitsforschung sowie Forschungen im Bereich Bodeneffekt und Herstellung von Bodeneffektflugzeugen. Die materiellen Mittel werden lt. Statuten (§ 4) aufgebracht durch Mitgliedsbeiträge, freiwillige Kostenbeiträge, Spenden und kostenpflichtige Dienstleistungen im Rahmen der Entwicklung und Produktion von Turbinen, Jets und anderen Fluggeräten. Der Verein ist grundsätzlich auf Gemeinnützigkeit ausgerichtet (§ 24), wobei die Erwirtschaftung der erforderlichen Betriebsmittel über vereinsorientierte Leistungen erfolgt. Reicht die Eigenleistung im Rahmen der Vereinstätigkeit nicht aus, ist der Verein berechtigt, Gewerbe anzumelden, um einen Gewinn zu erzielen, um die Aufwendungen des Vereins abzudecken.

1. Zurechnung der Einkünfte

Der Bf als Obmann und Kassier und seine Gattin waren im strittigen Zeitraum die einzigen Mitglieder des Vereins. Neben der Funktion des Vereins, die in der Zwischenschaltung beim Werkvertrag mit der Fa. A. AG bestand, konnte im Zuge der Außenprüfung lediglich die begonnene Herstellung eines Flugzeugmodells festgestellt werden. Der Verein hob keine Mitgliedsbeiträge ein und hat neben den Einnahmen aus dem Vertrag mit der Fa. A. keine weiteren Einnahmen erklärt. Entsprechend der eingereichten Körperschaftsteuererklärungen erwirtschaftete der Verein in den streitgegenständlichen Jahren 2006 - 2008 einen Gesamtgewinn von über 37.000 Euro.

Bei einer Gegenüberstellung der Einnahmen des Bf aus dem Werkvertrag mit dem Verein und den Einnahmen des Vereins aus dem Werkvertrag mit der Fa. A. AG wird ersichtlich, dass der Verein nur einen Bruchteil der vom Bf erwirtschafteten Einnahmen an den Bf weitergeleitet hat. Die geltend gemachten Aufwendungen des Vereins bestanden zum großen Teil aus Zahlungen an den Bf und dessen Familienmitglieder. Die Rechnungen des Bf an den Verein weichen von den vertraglichen Vereinbarungen (monatliche Abrechnung statt Abrechnung pro Werkleistung, erhöhte Auszahlungen) ab.

Gemäß § 21 Abs. 1 BAO ist für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend.

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH (zB VwGH 18.4.2007, 2004/13/0025) können vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts – ungeachtet ihrer zivilrechtlichen Gültigkeit – nur als erwiesen angenommen werden und damit Anerkennung finden, wenn sie (1) nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen; (2) einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und (3) auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären. Auch die Erfüllung der vertraglichen Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen muss diesen Anforderungen genügen (VwGH 11.11.08, 2006/13/0046). Diese Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen, haben ihre Bedeutung im Rahmen der – vom VwGH nur auf ihre Schlüssigkeit zu prüfenden – Beweiswürdigung (§ 167 Abs 2 BAO) und kommen daher in jenen Fällen zum Tragen, in denen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen.

Die Rechtsprechung über die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen ist Ausfluss der wirtschaftlichen Betrachtungsweise des § 21 BAO (VwGH 10.5.88, 87/14/0084). Sie ist auch auf Rechtsbeziehungen zwischen Verein und Vereinsfunktionär anzuwenden (*Marschner* in Jakom EStG, 2018, § 4 Tz 331).

Die Anwendung der genannten Kriterien auf den Werkvertrag des Bf mit dem Verein führt zu folgendem Ergebnis:

Die Leistungsbeschreibung „Consultingleistungen für die Bereiche Aircraft Consulting, Bodeneffektflugzeug, Turbinen und Drohnen“ ist nicht geeignet, sich ein genaues Bild von der zu erbringenden Leistung zu machen. Ein klarer, eindeutiger und jeden Zweifel ausschließender Inhalt liegt damit nicht vor.

Die Fremdüblichkeit ist dem Vertrag schon dem Grunde nach abzusprechen. Ein fremder Dritter hätte sich nicht zur Erbringung einer von Art und Umfang nicht klar definierten Werkleistung bereit erklärt. Eindeutige Kriterien für die Abgeltung der Leistung fehlen. Die Entlohnung richtet sich bei Werkverträgen unter Fremden üblicherweise nach Qualität und Quantität der Leistung. Die Honorarnoten des Bf lassen offen, welche konkreten Leistungen abgerechnet wurden. Nicht zuletzt aber hätte sich ein fremder Dritter mit akademischer Ausbildung, einschlägiger Berufserfahrung und Berufspilotenausbildung nicht mit einem Entgelt begnügt, das lediglich einen Bruchteil des Marktwerts seiner Leistung ausmacht.

Laut Projekteinzerverträgen zwischen dem Verein und der Fa. A. AG war ausdrücklich festgelegt, dass die Tätigkeit vom Bf zu erbringen ist. Dem Verein standen keine weiteren Mitglieder/Mitarbeiter zur Leistungserbringung zur Verfügung. Die behaupteten Tätigkeiten des zweiten Vereinsmitglieds, der Ehegattin, in der Buchhaltung und für Übersetzungen sind mangels Leistungsaufzeichnungen und näherer Konkretisierung als unglaubwürdig zu

bezeichnen. Es gab keinen eigenständigen, sich von der natürlichen Person abhebenden Geschäftsbetrieb des Vereins. Die Leistungen des Bf an den Verein und jene des Vereins an die Fa. A. waren vollkommen ident.

Wenn eine Gesellschaft (was auch für einen Verein gelten wird) nicht zwischengeschaltet sinnvolle Funktionen erfüllt, sind die Ergebnisse der entfalteten Tätigkeit nicht der Gesellschaft, sondern den tatsächlichen Trägern der Erwerbstätigkeit zuzurechnen (VwGH 15.12.2010, 2008/13/0012). Die Zwischenschaltung des Vereins in das Auftragsverhältnis mit der Fa. A. AG ist nach dem Gesamtbild der Verhältnisse vollkommen funktionslos und wäre unter Fremden nicht vorgenommen worden. Es war ausschließlich der Bf in der Lage, über die Einkünfte wirtschaftlich zu disponieren. Er konnte unbestritten jederzeit über die Einnahmen des Vereines verfügen (vgl. Sachverhaltsdarstellung der Betriebsprüfung vom 24.2.2011).

Dem Einwand des Bf, die Zwischenschaltung des Vereins habe der Ausschaltung einer allfälligen Haftung des Bf gedient, ist entgegenzuhalten, dass die vertraglichen Vereinbarungen mit dem Verein ausdrücklich ein Tätigwerden des Bf auf eigenes wirtschaftliches und rechtliches Risiko festhalten.

Da die vorliegende Gestaltung die Kriterien der Fremdüblichkeit auch nicht annähernd erfüllt, ist die vertragliche (Angehörigen-)Vereinbarung mit dem Verein somit steuerlich nicht anzuerkennen, zumal der Vereinbarung auch ein eindeutiger und klarer Inhalt fehlt. Nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt hat eine Leistungsbeziehung direkt zwischen dem Bf und der Fa. A. bestanden. Die formal vom Verein erzielten Honorare sind in wirtschaftlicher Betrachtungsweise dem Bf zuzurechnen. Die Vereinstätigkeit beschränkte sich auf Forschung im Bereich Bodeneffektflugzeuge und die begonnene Herstellung eines Flugzeugmodells.

Es erfolgt daher eine Zurechnung der Einkünfte an den Bf.

2. Zur Steuerpflicht in Österreich:

a. Fest steht, dass der Bf gemeinsam mit seiner Ehegattin (die in Österreich nichtselbständig beschäftigt war) seit Jänner 2005 (bis laufend) im Inland über einen Wohnsitz verfügte.

Darüber hinaus hatte der Bf auch in der Nähe von Hamburg eine Wohnung, die er als „Büro“ bezeichnete. Laut dem formal vom Verein als Mieter abgeschlossenen Mietvertrag vom 16.1.2006 wurden an der Adresse xxx Räumlichkeiten mit einer Fläche von 50m² bestehend aus zwei Zimmern und diversen Nebenräumen um eine Monatsmiete von 510 Euro inklusive Betriebs- und Heizkosten angemietet. In diesen Räumlichkeiten befand sich in den Jahren 2006 – 2008 die Wohnung des Bf (Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 28.6.2018).

Das Büro in Deutschland sowie die entsprechenden Mietzahlungen und Reinigungskosten wurden von der Abgabenbehörde anerkannt (Tz 12 des Bp-Berichts).

Der Bf hatte damit gemäß § 26 Abs. 1 BAO sowohl in Österreich als auch in Deutschland einen Wohnsitz und war gemäß § 1 Abs. 2 EStG 1988 in Österreich **unbeschränkt steuerpflichtig**.

b. Verfügt eine Person in beiden Staaten über eine ständige Wohnstätte, so gilt sie gemäß Art 4 Abs 2 lit a DBA Deutschland als nur in dem Staat ansässig, zu dem sie die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat (Mittelpunkt der Lebensinteressen).

Zum Mittelpunkt der Lebensinteressen besteht insbesondere folgende höchstgerichtliche Rechtsprechung:

Für die Beurteilung der Frage, an welchem Ort (in welchem Staat) Steuerpflichtige die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat, ist auf das Gesamtbild der persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse abzustellen, wobei das Überwiegen der Beziehungen zum einen oder anderen Staat den Ausschlag gibt. Wirtschaftlichen Beziehungen kommt dabei in der Regel eine geringere Bedeutung zu als persönlichen Beziehungen. Von Bedeutung sind dabei familiäre Bindungen sowie etwa Betätigungen zur Entfaltung persönlicher Interessen. Der Mittelpunkt der Lebensinteressen ist durch eine zusammenfassende Wertung aller Umstände zu ermitteln. Entscheidend ist letztlich, welcher Vertragsstaat für die Person die bedeutungsvollere ist (VwGH 29.1.2015, Ra 2014/15/0059, mit weiteren Nachweisen).

Begründet eine Person in einem Staat eine Wohnstätte, ohne ihre im anderen Staat schon bestehende Wohnstätte aufzugeben, so kann die Tatsache, dass sie die erste Wohnstätte beibehält, wo sie bisher gelebt und gearbeitet hat und wo sie ihre Familie und ihren Besitz hat, zusammen mit anderen Gesichtspunkten dafür sprechen, dass sie den Mittelpunkt der Lebensinteressen im ersten Staat beibehalten hat. Eine zeitlich begrenzte Auslandstätigkeit lässt den Mittelpunkt der Lebensinteressen auch dann im Inland bestehen, wenn die Familie an den Arbeitsort im Ausland mitzieht, die Wohnung im Inland aber beibehalten wird (VwGH 25.7.2013, 2011/15/0193, mit weiteren Nachweisen).

Im vorliegenden Fall ist in Betracht zu ziehen, dass der Bf den Familienwohnsitz in Österreich nach Aufnahme der Tätigkeit in Deutschland beibehalten hat und sich der Bf am Familienwohnsitz unbestritten regelmäßig aufgehalten hat. In Österreich ist der Bf seinen persönlichen Interessen im Rahmen des Vereins nachgegangen. Der Aufenthalt in Deutschland war hingegen insofern auf lediglich vorübergehende Dauer angelegt, als die Projekteinzerverträge für die Tätigkeit des Bf in Deutschland jeweils auf einen Zeitraum von einigen Monaten beschränkt waren. Der Umstand, dass der Bf in Österreich – und nicht in Deutschland - seine Steuererklärungen abgegeben hat, spricht dafür, dass der Bf selbst seinen Lebensmittelpunkt in Österreich gesehen hat.

Es muss daher davon ausgegangen werden, dass der Lebensmittelpunkt des Bf in den Jahren 2006 – 2008 in Österreich geblieben ist und der Bf gemäß Art 4 DBA Deutschland als **in Österreich ansässig** gilt.

c. Zur Frage, **welchem Staat das Besteuerungsrecht** zukommt, ist Art 7 DBA Deutschland heranzuziehen:

„Gewinne eines Unternehmens eines Vertragsstaats dürfen nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, das Unternehmen übt seine Tätigkeit im anderen Vertragsstaat durch eine dort gelegene Betriebsstätte aus. Übt das Unternehmen seine Tätigkeit auf diese Weise aus, so dürfen die Gewinne des Unternehmens im anderen Staat besteuert werden, jedoch nur insoweit, als sie dieser Betriebsstätte zugerechnet werden können.“

Gemäß Art 5 Abs. 1 DBA Deutschland ist eine Betriebsstätte eine feste Geschäftseinrichtung, durch die die Tätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird.

Für das Vorliegen einer Geschäftseinrichtung ist eine Minimalausstattung ausreichend. Auch z.B. eine Wohnung eines Arbeitnehmers, in der unternehmerische Tätigkeiten ausgeübt werden, kann eine Betriebsstätte begründen (*Bendlinger in Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger*, Internationales Steuerrecht Rz XIII/37).

Nach dem Vorbringen des Bf war in seiner Wohnung in Deutschland auch das Büro, wo PC und Flatscreen, die er für seine Tätigkeit zur Verfügung zu stellen hatte, stationiert gewesen seien. Die Erklärung der Einkünfte in Österreich beruhe auf einer falschen rechtlichen Beurteilung des früheren steuerlichen Vertreters und könne daraus nicht auf eine Steuerpflicht in Österreich geschlossen werden.

Laut den jeweiligen Projekteinzelnverträgen hatte die Leistungserbringung „soweit erforderlich“ bei der B. Deutschland GmbH in Hamburg (2.1.2006 – 31.6.2007) bzw. danach bei der C. Ltd. in Lübeck (9.11.2007 – 31.1.2009) zu erfolgen. Eine ausschließliche Tätigkeit beim jeweiligen Auftraggeber war damit nicht vorgesehen. Weitere vertragliche Regelungen über den Ort der Leistungserbringung fehlen. Im Rahmenvertrag mit der Fa. A. AG wird die Wahl des Leistungsortes ausdrücklich freigestellt.

Laut Bf hatte er an Meetings im Werk des Auftraggebers teilzunehmen, die Hauptaufgaben habe er in seinem Hamburger Büro online im Konfigurations IT-Tool durchgeführt. Auch das Finanzamt ging im erstinstanzlichen Verfahren von einem Büro des Bf in Deutschland aus.

Der Bf hat den Heimarbeitsplatz in seiner Wohnung in Deutschland zweifellos regelmäßig für unternehmerische Zwecke genutzt. Auch die für Betriebsstätten geforderte Dauerhaftigkeit ist gegeben, da der Bf für die Fa. B. etwa 18 Monate und später für die Fa. C. Ltd. 14 Monate tätig geworden ist.

Der Bf hat somit seine betriebliche Tätigkeit durch eine in Deutschland gelegene Betriebsstätte ausgeübt.

Fest steht, dass sich im Einfamilienhaus in Österreich, das von der Familie im Oktober 2007 bezogen wurde, ebenfalls ein Büroraum befindet.

In der Stellungnahme vom 21.8.2018 vertrat das Finanzamt daher die Meinung, dass der Bf zeitweise im Büro in Österreich gearbeitet habe. Diese von keinerlei konkreten Feststellungen getragene Vermutung muss jedoch nach der Aktenlage als unwahrscheinlich bezeichnet werden: Im Arbeitsbogen der Betriebsprüfung betreffend den

Verein enthält eine Sachverhaltszusammenstellung unter Punkt 3. „Verträge“ den Hinweis, dass der Bf die ganze Woche in Deutschland tätig gewesen sei. Unter Punkt 9. „rechtliche Beurteilung“ ist von wöchentlichen Familienheimfahrten die Rede. Bestätigt wird dies durch eine beiliegende Aufstellung von Flugrechnungen des Jahres 2006, wonach der Bf idR die Hinflüge freitags und die Rückflüge sonntags angetreten hat.

Es ist daher anzunehmen, dass der Bf nur die Wochenenden bei seiner Familie in Österreich verbracht hat. Anhaltspunkte für eine betriebliche Nutzung des Büroraumes an den Wochenenden fehlen aber. Bei dieser Sachlage ist eine betriebliche Tätigkeit des Bf in Österreich nicht nachweisbar. Allein das Vorhandensein eines Büroraumes im Wohnungsverband ist für eine entsprechende Annahme zu wenig. Der Hinweis des Finanzamtes, dass ein Laptop überall zum Einsatz kommen könne, kann fehlende Sachverhaltsfeststellungen des Finanzamtes nicht ersetzen.

In freier Beweiswürdigung gelangt das Bundesfinanzgericht zu dem Ergebnis, dass mangels einer Tätigkeit im Inland die Unternehmensgewinne ausschließlich der Betriebsstätte in Deutschland zuzurechnen sind.

d. Während im gesamten Verfahren von einer auf Werkverträgen basierenden Tätigkeit des Bf ausgegangen wurde, wandte der steuerliche Vertreter im Schreiben vom 28.6.2018 ein, dass für die Projekteinzelveiträge Nr. *****-01 01 bzw 02 (betreffend C. Ltd.) die gesetzlichen Bestimmungen über Dienstverträge gemäß § 611ff dBGB gelten und Art 15 DBA Deutschland zur Anwendung komme.

Dem ist entgegenzuhalten, dass vertragsgemäß die Bestimmungen für Dienstverträge nur „mit Maßgabe der Bestimmungen des Rahmenvertrages sowie dieses Projekteinzelveitrages“ gelten. Aus dem Inhalt der genannten vertraglichen Vereinbarungen ergibt sich jedoch, dass ein typischer Werkvertrag abgeschlossen wurde. So ist von „Auftrag“ und „Auftragnehmer“ die Rede und werden die Forderungen des Auftragnehmers innerhalb von 14 Tagen unter Abzug von 1,5% Skonto erst nach Eingang der Rechnung und von näher bestimmten Unterlagen ausgeglichen. Der Auftragnehmer ist nicht weisungsgebunden, organisatorisch in keinen Geschäftsbetrieb eingebunden und in der Wahl des Leistungsortes frei.

Nach dem Gesamtbild kann in der vorliegenden vertraglichen Gestaltung keinesfalls ein Dienstvertrag des Bf mit der Fa A. AG für die Tätigkeit bei C. Ltd. erblickt werden.

e. Bezieht eine in Österreich ansässige Person Einkünfte und dürfen diese Einkünfte nach diesem Abkommen in Deutschland besteuert werden, so nimmt Österreich diese Einkünfte von der Besteuerung aus (Art 23 Abs. 2 lit a DBA Deutschland).

Die in Deutschland bezogenen Unternehmensgewinne sind daher in Österreich nicht zu versteuern. Mangels anderer inländischer Einkünfte kommt auch der Progressionsvorbehalt nach Art 23 Abs. 2 lit d DBA Deutschland nicht zum Tragen. Es wird der Ansicht des Finanzamtes gefolgt, dass Mieteinnahmen für den Büroraum am Familienwohnsitz nicht anzusetzen sind. Da die in Deutschland erwirtschafteten Einkünfte

in Österreich zu keinen steuerlichen Auswirkungen führen, konnten Feststellungen zur konkreten Höhe der Einkünfte unterbleiben.

3. Umsatzsteuer:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 unterliegen Lieferungen und sonstige Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens erbringt, der Umsatzsteuer.

Unternehmer ist gemäß § 2 Abs. 1 UStG 1994, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt.

Unternehmer ist auch, wer Leistungen ausschließlich im Ausland erbringt, wer Sitz und/oder Betriebsstätte im Ausland hat. Unternehmer ist derjenige, der die Leistung im eigenen Namen erbringt bzw in dessen Namen die Leistung erbracht wird (*Ruppe/Achatz*, UStG⁵, § 2 Tz 18, 19). Ein Verein ist Unternehmer, wenn er eine wirtschaftliche Tätigkeit entfaltet und nach außen in Erscheinung tritt (vgl. VwGH 3. 7. 2003, 99/15/0190).

Aufgrund des zur Einkommensteuer festgestellten Sachverhaltes hat das Finanzamt die Umsätze des Vereins und die vom Verein geltend gemachten Vorsteuer dem Bf zugeordnet. Zur Umsatzsteuer wurde seitens des Bf ohne weitere Begründung eingewendet, dass die Vorsteuer dem Verein und nicht dem Bf zuzurechnen sei.

Bei der gegebenen Sachlage steht fest, dass der Verein – und nicht der Bf - durch Leistungen an Dritte im Wirtschaftsleben in Erscheinung getreten ist, da sämtliche Verträge und Abrechnungen mit dem deutschen Leistungsempfänger auf den Verein lauten. Der Bf hat diese Leistungen an die Fa A. AG im Namen des Vereins erbracht.

Da es im Bereich der Umsatzsteuer auf das Auftreten nach außen ankommt, sind die Erlöse aus den vom Verein ausgestellten Rechnungen richtigerweise dem Verein zuzuordnen. Ihm steht auch der Vorsteuerabzug zu.

Umgekehrt hat der Bf die von ihm im eigenen Namen an den Verein erbrachten Leistungen von 14.766,65 Euro (2006), 9.583,30 Euro (2007) und 9.166,66 (2008) zu versteuern.

Die vom Verein geltend gemachte Vorsteuer ist in Folge dessen nicht beim Bf abziehbar. Abziehbar bleibt die in den Umsatzsteuererklärungen vom Bf geltend gemachte Vorsteuer von 225,75 Euro (2006), 18,82 Euro (2007) und 145,28 Euro (2008), die auch seitens der Betriebsprüfung anerkannt wurde (Tz 23 Bp-Bericht).

Was die Umsätze aus der Vermietung des im Einfamilienhaus gelegenen Büros an den Verein betrifft (2007 in Höhe von 1.500 Euro, 2008 in Höhe von 6.000 Euro), so wurden diese in den Erstbescheiden erklärungsgemäß als steuerfreie Ausfuhrlieferung erfasst. Seitens der Außenprüfung wurden diese Erlöse nicht angesetzt (Tz 12, 22 Bp-Bericht, Erlöse aus Vermietung Null Euro, siehe auch oben Pkt 2.e). Steuerliche Auswirkungen gegenüber den Erstbescheiden ergaben sich daraus nicht und wurde die Vorgangsweise durch den Bf nicht bekämpft.

Zusammenfassend ist daher festzuhalten, dass die Erstbescheide betreffend Umsatzsteuer vom 21.5.2008 bzw 29.4.2010 für die Jahre 2006 bis 2008 nicht abzuändern sind.

4. Wiederaufnahme

Gemäß § 303 Abs. 1 lit b BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren 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.

Das Finanzamt hat den Neuerungsstatbestand für die Wiederaufnahme herangezogen und zur Begründung auf den Bericht über die Außenprüfung verwiesen. Mit den neuen Bescheiden wollte das Finanzamt dem zuvor unbekannten Sachverhalt Rechnung tragen.

Der Bf hat zur Wiederaufnahme kein eigenes Vorbringen erstattet.

Wiederaufnahmen werden idR nicht zu verfügen sein, wenn die steuerlichen Auswirkungen bloß geringfügig (absolut und relativ) sind (*Ritz*, BAO, § 303 Tz 71).

Die Erstbescheide für 2006 bis 2008 setzten die Einkommensteuer bei einem zu versteuernden Einkommen von 9.877,89 Euro (2016), 8.826,97 Euro (2007) und 9.710,62 Euro (2008) in Höhe von Null Euro fest. Die während der Außenprüfung neu hervorgekommenen Umstände führen zwar in Hinblick auf das fehlende Besteuerungsrecht Österreichs zu einer Änderung des zu versteuernden Einkommens der Höhe nach, haben aber keine steuerlichen Auswirkungen (siehe oben Pkt 2.e.). Im Rahmen des Ermessens ist daher keine Wiederaufnahme des Verfahrens vorzunehmen.

Im Bereich der Umsatzsteuer sind für 2006 keine Tatsachen oder Beweismittel hervorgekommen, die einen im Spruch anders lautenden Bescheid rechtfertigen. Für 2007 und 2008 ergaben sich Änderungen hinsichtlich der Vermietung (siehe oben Pkt 3.), welche aber keine steuerlichen Auswirkungen haben. Es ist daher eine Wiederaufnahme der Umsatzsteuerverfahren 2006 - 2008 nicht gerechtfertigt.

Die Wiederaufnahmebescheide werden aufgehoben.

Durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheides tritt nach § 307 Abs. 3 BAO das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat. Es scheiden somit ex lege die neuen Sachbescheide aus dem Rechtsbestand aus, die alten Sachbescheide leben wieder auf (vgl. *Ritz*, BAO⁶ § 307 Tz 8).

Der Einkommensteuerbescheid 2006 vom 21.5.2008, der Einkommensteuerbescheid 2007 vom 27.5.2008, der Einkommensteuerbescheid 2008 vom 29.4.2010, die Umsatzsteuerbescheide 2006 und 2007 vom 21.5.2008 und der Umsatzsteuerbescheid 2008 vom 29.4.2010 gehören somit wiederum dem Rechtsbestand an.

Da infolge Aufhebung der Wiederaufnahmebescheide die Einkommen- und Umsatzsteuerbescheide 2006 bis 2008 vom 12.12.2011 aus dem Rechtsbestand ausgeschieden sind, ist gemäß § 261 Abs. 2 BAO die gegen die Sachbescheide gerichtete Beschwerde als gegenstandslos geworden zu erklären.

5. Anspruchszinsen

Auf Grund der Nachforderungen an Einkommensteuer resultierend aus den Ergebnissen der Außenprüfung ergingen für die Streitjahre Bescheide vom 12.12.2011 über die Festsetzung von Anspruchszinsen gemäß § 205 BAO. Die Berechnung der Anspruchszinsen ergab für 2006 eine Abgabenschuld von 2.878,81 Euro, für 2007 eine Abgabenschuld von 1.006,68 Euro und für 2008 eine Abgabenschuld von 1.618,38 Euro.

Die Berufung (Beschwerde) vom 10.1.2012 wendet sich gegen die Anspruchszinsenbescheide betreffend 2006 und 2008. Die Berufung stützt sich erkennbar auf die behauptete Rechtswidrigkeit der zu Grunde liegenden Einkommensteuerbescheide.

Gemäß § 205 Abs. 1 BAO sind Differenzbeträge an Einkommensteuer, die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen (Abs. 3), nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruchs folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieses Bescheides zu verzinsen (Anspruchszinsen).

Anspruchszinsenbescheide sind an die im Spruch des zur Nachforderung oder Gutschrift führenden Bescheides ausgewiesene Nachforderung bzw. Gutschrift gebunden. Wegen der genannten Bindung sind Zinsenbescheide nicht mit Aussicht auf Erfolg mit der Begründung anfechtbar, der maßgebende Einkommensteuer- (Körperschaftsteuer-) bescheid sei inhaltlich rechtswidrig (vgl. *Ritz*, BAO⁶, § 205 Tz 33, 34). Zinsenbescheide setzen nicht die materielle Richtigkeit des Stammabgabenbescheides, sondern lediglich einen solchen rechtswirksam erlassenen Bescheid voraus.

Erweist sich der Stammabgabenbescheid (hier Einkommensteuerbescheide 2006 und 2008) als rechtswidrig und wird er entsprechend abgeändert (oder - wie im gegenständlichen Fall - aufgehoben), so wird diesem Umstand mit einem an den Abänderungsbescheid (Aufhebungsbescheid) gebundenen, neuen Zinsenbescheid Rechnung getragen. Es ergeht ein weiterer Zinsenbescheid, eine Abänderung des ursprünglichen Zinsenbescheides erfolgt nicht (vgl. *Ritz*, BAO⁶, § 205 Tz 35).

Im vorliegenden Fall ergeben sich weder aus dem Beschwerdevorbringen noch aus der Aktenlage Anhaltspunkte, wonach die Einkommensteuerbescheide nicht rechtswirksam erlassen oder die Höhe der verfahrensgegenständlichen Anspruchszinsen nicht korrekt berechnet worden wären. Auf Grund der Bindung der Zinsenbescheide an die im Spruch der Einkommensteuerbescheide ausgewiesene Nachforderung konnte somit der Beschwerde nicht Folge gegeben werden.

Angemerkt wird, dass eine Berufung (Beschwerde) gegen die Festsetzung von Anspruchszinsen für das Jahr 2007 nicht eingebracht wurde.

Zur Zulässigkeit einer Revision

Gegen diese Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision nicht zulässig, da sie nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt.

Wien, am 19. Februar 2019