



GZ. RV/1122-L/07
miterledigt RV/1121-L/07,
RV/1205-L/07,
RV/1206-L/07,
RV/1207-L/07

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der MAU, vertreten durch Dr.B, vom 23. August 2007, 7. August 2000, 18. Juli 2002, 16. November 2000, 24. Juli 2002 und 25. August 2003 gegen die Bescheide des Finanzamtes L vom 19. Juli 2007 betreffend Wiederaufnahme Umsatzsteuer und Umsatzsteuer 1997 bis 1999, vom 14. Juli 2000 betreffend Einkommensteuervorauszahlung 2000, vom 18. Juni 2002 betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2000 und Anspruchszinsen 2000, vom 28. Mai 2002 betreffend Umsatzsteuer 1-11/01, vom 17. Oktober 2000 betreffend Vorauszahlung Einkommensteuer 2001, vom 22. Juli 2003 betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2001 sowie Verspätungszuschläge für Umsatz- und Einkommensteuer 2001 und Anspruchszinsen 2001 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung entschieden:

- (1) Die Berufung gegen die Bescheide hinsichtlich Wiederaufnahme der Umsatzsteuer 1997 bis 1999 wird als unbegründet abgewiesen.
- (2) Die Berufung gegen die Einkommensteuer 2000 bis 2001 und Umsatzsteuer 1997 bis 2001 wird als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für 2000 bis 2001 werden abgeändert.
 - (a) Einkommensteuer: Die Bemessungsgrundlagen und die festgesetzten Abgaben betragen:

| Bemessungsgrundlage | | | Abgabe | |
|---------------------|-----------|----------------|-----------------|----------------|
| Jahr | Art | Höhe | Art | Höhe |
| 2000 | Einkommen | 2.807.000,00 S | Einkommensteuer | 1.284.500,00 S |

| | | | anrechenbare Lohnsteuer | 0,00 S |
|--|-----------|----------------|--|------------------------|
| | | | | 1.284.500,00 S |
| ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer | | | | 93.348,26 € |
| | | | | |
| Bemessungsgrundlage | | Abgabe | | |
| Jahr | Art | Höhe | Art | Höhe |
| 2001 | Einkommen | 2.235.400,00 S | Einkommensteuer anrechenbare Lohnsteuer | 999.200,00 S 0,00 S |
| | | | | 999.200,00 S |
| ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer | | | | 72.614,69 € |
| | | | | |

(b) Umsatzsteuer: Die Bemessungsgrundlagen und die festgesetzten Abgaben betragen:

| Bemessungsgrundlage | | Abgabe | | |
|---------------------------|--|----------------|--|-------------------------------|
| Jahr | Art | Höhe | Art | Höhe |
| 1997 | Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Umsätze | 2.061.589,01 S | Umsatzsteuer (20%) abziehbare Vorsteuer | 412.317,80 S -85.369,49 S |
| ger. | | | | 326.948,00 S |
| festgesetzte Umsatzsteuer | | | | 23.760,24 € |
| Bemessungsgrundlage | | Abgabe | | |
| Jahr | Art | Höhe | Art | Höhe |
| 1998 | Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Umsätze | 3.014.274,90 S | Umsatzsteuer (20%) abziehbare Vorsteuer | 602.854,98 S -133.455,37 S |
| ger. | | | | 469.400,00 S |
| festgesetzte Umsatzsteuer | | | | 34.112,63 € |
| Bemessungsgrundlage | | Abgabe | | |
| Jahr | Art | Höhe | Art | Höhe |
| 1999 | Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Umsätze | 4.371.706,31 S | Umsatzsteuer (20%) | 874.341,26 S |

| | | | abziehbare Vorsteuer | -185.592,52 S |
|----------------------------|--|----------------|----------------------|----------------|
| ger. | | | | 688.749,00 S |
| festgesetzte Umsatzsteuer | | | | 50.053,27 € |
| Bemessungsgrundlage | | | Abgabe | |
| Jahr | Art | Höhe | Art | Höhe |
| 2000 | Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Umsätze | 5.613.992,40 S | Umsatzsteuer (20%) | 1.122.798,48 S |
| | | | abziehbare Vorsteuer | -175.142,28 S |
| ger. | | | | 947.656,00 S |
| festgesetzte Umsatzsteuer | | | | 68.868,85 € |
| Bemessungsgrundlage | | | Abgabe | |
| Jahr | Art | Höhe | Art | Höhe |
| 2001 | Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Umsätze | 4.470.887,35 S | Umsatzsteuer (20%) | 894.177,47 S |
| | | | abziehbare Vorsteuer | -138.906,59 S |
| ger. | | | | 755.271,00 S |
| festgesetzte Umsatzsteuer | | | | 54.887,68 € |

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

(3) Die Berufung gegen die Einkommensteuervorauszahlungen für 2000 bis 2001 wird als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert. Die Vorauszahlung für 2000 wird mit 93.348,25 € und für 2001 mit 72.614,69 € festgesetzt.

(4) Die Berufung gegen die Umsatzsteuervorauszahlung 1-11/01 ist als unzulässig geworden zurückzuweisen.

(5) Die Berufung gegen die Verspätungszuschläge hinsichtlich Umsatzsteuer 2001 und Einkommensteuer 2001 wird als unbegründet abgewiesen, der Verspätungszuschlag betreffend Umsatzsteuer wird mit 54,88 € und der Verspätungszuschlag betreffend Einkommensteuer mit 72,61 € festgesetzt.

(6) Die Berufung gegen die Anspruchszinsen Einkommensteuer 2000 und 2001 wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

A.) Vorausgegangenes Berufungsverfahren 2003 bis 2007:

1. Bei der Firma der Bw. (MAU) mit dem (offiziellen) Geschäftsgegenstand Partnervermittlung wurde vom 12. März 2002 bis zum 21. Mai 2002 eine Betriebsprüfung (BP) durchgeführt. In der Niederschrift zur Schlussbesprechung vom 21. Mai 2002 wurde seitens der BP folgendes festgehalten (Auszug):

a. Die Vorbetriebsprüfung habe die Kalenderjahre 1991 bis 1993 (sowie USt-Nachschaub 1994 und 1995) umfasst und sei nach § 99 Abs. 2 FinStrG durchgeführt worden. Gegen diese Bescheide sei Berufung bzw. Beschwerde beim VfGH und VwGH eingelegt worden. Die Gerichtshöfe hätten die Rechtsansicht der Finanzverwaltung in den bezeichneten Jahren bestätigt.

Die Anschlussbetriebsprüfung umfasse die Kalenderjahre 1994 bis 1999 und den anschließenden Nachschauzeitraum 2000 und 2001. Die BP sei gemäß § 99 Abs. 2 FinStrG durchgeführt worden. Schon im Kalenderjahr 2000 habe eine Umsatzsteuersonderprüfung betreffend der Monate Jänner bis September 2000 stattgefunden.

b. Parallel zur Betriebsprüfung 1994 bis 1999 sei eine Umsatzsteuersonderprüfung nach § 99 FinStrG für den Zeitraum 1-11/2001 durchgeführt worden. Prüfungsgrundlage seien die vom steuerlichen Vertreter vorgelegten Unterlagen gewesen, Prüfungsunterlagen der Vorprüfungen und im besonderen Kontrollmitteilungen seien herangezogen worden. Die bereits bei Vorprüfungen ermittelten Sachverhalte seien bei der Anschlussbetriebsprüfung 1994 bis 1999 mitberücksichtigt worden.

c. Bei Auslandssachverhalten bestehe eine erhöhte Mitwirkungsverpflichtung, die in eine Offenlegungsverpflichtung, in eine Beweismittelbeschaffungspflicht und in eine Beweisvorsorgepflicht münde.

Im Zuge der Umsatzsteuersonderprüfung betreffend 1-9/2000 (Niederschrift mit der Bw., dem Steuerberater und dem Rechtsvertreter vom 27. März 2001) sei die Bw. aufgefordert worden, sämtliche Bankkonten und ausländischen Steuerbescheide vorzulegen. Die angeforderten Unterlagen seien – trotz neuerlicher Aufforderung – bis heute nicht beigebracht worden.

d. Wohnsitz.

Sachverhalt: Die Bw. (MAU) habe gemeinsam mit ihrem Ehegatten (MU) einen ordentlichen Wohnsitz in Österreich (R-Str., L) und ein Büro in der S-Straße. Laut Auskunft der Bw. liege aber der Mittelpunkt der Lebensinteressen und der Hauptwohnsitz in S.

Prüferfeststellung: Im Ehepakt vom 1. Dezember 1991 sei als Wohnsitz die R-Str., L., eingetragen. Im Schreiben an den Magistrat bezüglich Notstandsbeihilfe vom 3. April 1995 werde vom Rechtsanwalt angegeben, die Bw. kehre regelmäßig lediglich zweimal monatlich für mehrere Tage nach B. (in S.) zurück. Sie halte sich daher regelmäßig und überwiegend im österreichischen Bundesgebiet auf.

Von Montag bis Donnerstag leite sie das Büro (Partnervermittlung und Informationsstelle der Vermittlungstätigkeit des Pflegepersonals aus dem Ausland). Bürozeiten seien von Montag 9.00 Uhr bis Donnerstag 14.00 Uhr. Da die Bw. keine Mitarbeiter in Österreich beschäftige, müsse sie sich selbst zu den angegebenen Büroöffnungszeiten in Österreich aufhalten. Von Donnerstag bis Montag morgen halte sie sich gemeinsam mit ihrem Gatten in S. auf. Das minderjährige Kind besuche seit 1999 eine Privatschule in S. und lebe laut Angaben der Bw. (bei der Familienbeihilfenstelle) an den Wochenenden in Österreich.

Die Bw. habe also nicht glaubhaft machen können, dass sie sich überwiegend in S. aufhalte. Der Mittelpunkt der Lebensinteressen und der Hauptwohnsitz befänden sich in Österreich. Auch der VwGH habe dies bestätigt.

e. Firmenimperium.

Sachverhalt: Das Firmenimperium der Bw. bestehe aus Firmen und Stiftungen. Diese seien wie folgt aufzulisten.

(Firmen) (1) Firma LP, Vermittlung von Au-pair-Mädchen und Pflegepersonal, (2) Firma IT, Beratung und Vermittlung von wirtschaftlichen Gütern, (3) Firma DB 1, nationale und internationale Partnervermittlung, (4) Firma DB 2, Vermittlung von Pflegepersonal und internationale Partnervermittlung.

(Stiftungen) SV-Stiftung, Vermittlung von Pflegepersonal, die Bw. ist Stiftungsratspräsidentin.

Nach Ansicht der Steuerpflichtigen unterliege lediglich die Partnervermittlung der österreichischen Steuerhoheit. Das Büro sei Firmensitz der Partnervermittlung und (lediglich) Informationsstelle für die Vermittlung von Au-pair-Mädchen bzw Pflegepersonal und keine Betriebsstätte. Laut Aussage der Bw. würden alle operativen Geschäfte betreffend die Vermittlung von Pflegepersonal und Au-pair-Mädchen von der Zentrale in S. abgewickelt. Es würden nur für die Vermittlung von Pflegepersonal und Au-pair-Mädchen geschäftsvorbereitende Handlungen im österreichischen Büro durchgeführt.

Prüferfeststellung: Eine Betriebsstätte in Österreich im Zusammenhang mit der Vermittlung von Pflegepersonal und Au-pair-Mädchen aus dem Ausland liege zweifelsfrei vor, da gemäß § 29 BAO eine Betriebsstätte im Sinn der Abgabenvorschriften jede feste örtliche Anlage oder

Einrichtung darstelle, die der Ausübung eines Betriebes oder wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes diene.

Im Zuge der Vor-BP habe man in den Wohn- und Büroräumen eine Hausdurchsuchung (HD) durchgeführt. Die beschlagnahmten Unterlagen hätten sämtliche Akten von Kunden bzw. von zu vermittelnden Mädchen, Verträge betreffend Vermittlung von Au-pair-Mädchen, Altenbetreuerinnen, Haushaltshilfen und Ehepartnern enthalten. Aus den beschlagnahmten Unterlagen habe man Kunden ermittelt, die in der Folge niederschriftlich befragt worden seien. Die befragten Kunden hätten durchwegs angegeben, die Vertragsunterzeichnung sei im österreichischen Büro erfolgt (obwohl in den Verträgen als Ort des Vertragsabschlusses B. in S. angegeben gewesen sei).

Im Zuge der Umsatzsteuersonderprüfung 1-9/2000 im Jahre 2001 seien Erhebungen bei Angehörigen von pflegebedürftigen Personen durchgeführt worden, welche die Vermittlung der Pflegeleistung von der Bw. und durch das Pflegepersonal aus dem Ausland in Anspruch genommen hätten. Nach Aussage der befragten Personen sei die gesamte Vertragsabwicklung mit dem österreichischen Büro durchgeführt worden.

f. Vermittlung von Pflegepersonal und Au-pair-Mädchen nach Österreich.

Sachverhalt: Die Bw. vermittelte Krankenpflegerinnen und Au-pair-Mädchen aus dem Ausland nach Österreich. Diese würden in Österreich bei Pflegefamilien tätig (Pflegetätigkeit = Hauptleistung zur Vermittlungsleistung durch die Bw. = Nebenleistung zur Hauptleistung). Für die Vermittlung des Pflegepersonals durch die Bw. sei ein jährlicher Betrag pro Pflegefall an die Bw. zu bezahlen (Vermittlungsprovision). Es würden 2 Pflegerinnen pro Pflegefall im Zwölfstundendienst eingesetzt. Die Krankenpflegerinnen würden mit einem Touristenvisum nach Österreich reisen, arbeiteten durchschnittlich 2-3 Wochen bei der Pflegefamilie und kehrten danach wieder in ihre Heimat zurück. Weiters erhalte die Bw. von jeder Pflegerin ebenfalls eine Vermittlungsprovision. Das tägliche Pflegehonorar und diverse Fahrtkostenersätze erhalte das Pflegepersonal direkt von der österreichischen Pflegefamilie in bar und diese bleiben auch im Eigentum des Pflegepersonals.

Prüferfeststellung: Unabhängig vom Ort der Betriebsstätte und vom Hauptwohnsitz sei die Vermittlung von Pflegepersonal aus dem Ausland in Österreich steuerbar und steuerpflichtig. Das Betreuen von Pflegefällen stelle eine sonstige Leistung gemäß § 3a UStG 1994 dar. Die Vermittlung von Pflegeleistungen stelle ebenfalls eine sonstige Leistung gemäß § 3a Abs. 4 UStG 1994 dar. Die Vermittlungsleistung werde an dem Ort erbracht, an dem der vermittelte Umsatz ausgeführt werde. Der vermittelte Umsatz (die Pflegeleistung durch das Pflegepersonal) liege zweifelsfrei in Österreich. Somit sei die Vermittlung von Pflegepersonal aus dem Ausland in Österreich steuerbar und steuerpflichtig (die Nebenleistung teile das

Schicksal der Hauptleistung). Die Bemessungsgrundlagen für das Jahr 1994 würden gemäß dem UStG 1972 und die Grundlagen für die Jahre 1995 bis 1999 gemäß UStG 1994 geprüft.

g. Schätzung der Besteuerungsgrundlagen gemäß § 184 BAO:

Aufgrund der wiederholten Nichtvorlage der Unterlagen (gesamtes Rechnungswesen, Bankkonten, ausländische Steuerbescheide) betreffend die Vermittlung von Pflegepersonal und Au-pair-Mädchen aus dem Ausland nach Österreich, würden die Bemessungsgrundlagen für die Abgabenerhebung gemäß § 184 BAO geschätzt. Zu berücksichtigen seien dabei die Kontrollmitteilungen und die Rechtsansicht des VfGH und VwGH betreffend dieselben Prüferfeststellungen im Vorprüfungszeitraum 1991 bis 1993. Eine Globalschätzung sei durchzuführen. Diese basiere auf der Grundlage, dass eine steigende Anzahl von Pflegern (1994 gesamt 250, 1995 gesamt 300, 1996 gesamt 350, 1997 gesamt 400, 1998 gesamt 450 und 1999 gesamt 500) angenommen werde. Diese würden aus dem Ausland von der Bw. nach Österreich vermittelt.

(Währungsangaben in Schilling)

| | 1994 | 1995 | 1996 | 1997 | 1998 | 1999 |
|----------------------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|
| Entgelte netto | 3.300.000 | 4.000.000 | 4.600.000 | 5.300.000 | 6.000.000 | 6.600.000 |
| Umsätze 20% | 3.300.000 | 4.000.000 | 4.600.000 | 5.300.000 | 6.000.000 | 6.600.000 |
| VSt-Pauschale | -60.000 | -80.000 | -90.000 | -100.000 | -110.000 | -120.000 |
| VSt lt. VA | 20.344 | 60.576 | 78.474 | 48.261 | 79.198 | 106.903 |
| Mehrsaldo VSt lt. BP | 39.656 | 19.424 | 11.526 | 51.739 | 30.802 | 13.097 |
| | | | | | | |
| | 1994 | 1995 | 1996 | 1997 | 1998 | 1999 |
| Einnahmen | 3.300.000 | 4.000.000 | 4.600.000 | 5.300.000 | 6.000.000 | 6.600.000 |
| Ausgaben | 1.650.000 | 2.000.000 | 2.300.000 | 2.650.000 | 3.000.000 | 3.300.000 |
| Gewinn | 1.650.000 | 2.000.000 | 2.300.000 | 2.650.000 | 3.000.000 | 3.300.000 |

h. Die Vorsteuer aus der Partnervermittlungsagentur sei mit der geschätzten Vorsteuer lt. BP gegenzuverrechnen. Die Prüfungsfeststellungen seien mit dem befugten Vertreter eingehend durchgesprochen worden.

2. Anspruchszinsen 2000 und 2001:

Mit Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 2000 und 2001 vom 18. Juni 2002 und 22. Juli 2003 wurden die Bemessungsgrundlagen nicht erklärungsgemäß festgesetzt. Auf Grund dessen ergab sich eine Nachforderung an Einkommensteuer für 2000 in Höhe von 113.885,60 € und für 2001 mit 115.956,77 €.

Ebenso am 18. Juni 2002 und am 22. Juli 2003 wurden die Bescheide betreffend Anspruchszinsen 2000 in Höhe von 3.926,30 € und 2001 in Höhe von 3.955,29 € mit folgender Begründung abgefertigt:

Die Einkommensteuer für 2000 sei am 18. Juni 2002 mit 1.706.000,00 S bzw. mit 123.979,86 € und für 2001 mit 1.706.500,00 S bzw. mit 124.016,19 € festgesetzt worden.

Nach Gegenüberstellung mit dem bisher vorgeschriebenen Betrag ergebe sich eine Nachforderung (Differenzbetrag) für 2000 von 113.885,60 € und für 2001 von 115.956,77 €.

Dieser Differenzbetrag werde gemäß § 205 BAO wie folgt verzinst:

Berechnung der Anspruchszinsen in Schilling für 2000:

| Zeitraum | Differenz- betrag | entrichtete Anzahlung | Bemessungs- grundlage | Anzahl Tage | Tageszinssatz | Zinsen |
|--------------------------|----------------------|--------------------------|--------------------------|----------------|---------------|-------------|
| 01.10.2001- 8.11.2001 | 1.567.099,95 | 0,00 | 1.567.099,95 | 39 | 0,0144 | 8.800,83 S |
| 9.11.2001- 18.6.2002 | 1.567.099,95 | 0,00 | 1.567.099,95 | 222 | 0,0130 | 45.226,50 S |
| Abgabenschuld | | | | | | 54.027,00 S |

Berechnung der Anspruchszinsen in Euro für 2000:

| Zeitraum | Differenz- betrag | entrichtete Anzahlung | Bemessungs- grundlage | Anzahl Tage | Tageszinssatz | Zinsen |
|--------------------------|----------------------|--------------------------|--------------------------|----------------|---------------|------------|
| 01.10.2001- 8.11.2001 | 113.885,59 | 0,00 | 113.885,59 | 39 | 0,0144 | 639,58 € |
| 9.11.2001- 18.6.2002 | 113.885,59 | 0,00 | 113.885,59 | 222 | 0,0130 | 3.286,74 € |

| | | | | | | |
|---------------|--|--|--|--|--|------------|
| 18.6.2002 | | | | | | |
| Abgabenschuld | | | | | | 3.926,30 € |

Berechnung der Anspruchszinsen in Schilling für 2001:

| Zeitraum | Differenz- betrag | entrichtete Anzahlung | Bemessungs- grundlage | Anzahl Tage | Tageszinssatz | Zinsen |
|---------------------------|----------------------|--------------------------|--------------------------|----------------|---------------|-------------|
| 01.10.2002- 10.12.2002 | 1.595.599,96 | 0,00 | 1.595.599,96 | 71 | 0,0130 | 14.727,39 S |
| 11.12.2002- 8.6.2003 | 1.595.599,96 | 0,00 | 1.595.599,96 | 180 | 0,0115 | 33.028,92 S |
| 9.6.2003- 22.7.2003 | 1.595.599,96 | 0,00 | 1.595.599,96 | 44 | 0,0095 | 6.669,61 S |
| Abgabenschuld | | | | | | 54.426,00 S |

Berechnung der Anspruchszinsen in Euro für 2001:

| Zeitraum | Differenz- betrag | entrichtete Anzahlung | Bemessungs- grundlage | Anzahl Tage | Tageszinssatz | Zinsen |
|---------------------------|----------------------|--------------------------|--------------------------|----------------|---------------|------------|
| 01.10.2002- 10.12.2002 | 115.956,77 | 0,00 | 115.956,77 | 77 | 0,0130 | 1.070,28 € |
| 11.12.2002- 8.6.2003 | 115.956,77 | 0,00 | 115.956,77 | 180 | 0,0115 | 2.400,31 € |
| 9.6.2003- 22.7.2003 | 115.956,77 | 0,00 | 115.956,77 | 44 | 0,0095 | 484,70 € |
| Abgabenschuld | | | | | | 3.955,29 € |

3. Berufung Einkommensteuervorauszahlung 2000 und 2001 und Berufungsvorentscheidung

vom 28. Mai 2002:

Mit Schreiben vom 7. August 2000 und 16. November 2000 berief die Bw. gegen die Einkommensteuervorauszahlung für 2000 und 2001 und die folgenden Jahre und begehrte die Herabsetzung der Bescheide auf 0,00 €.

Betreffend diese Einkommensteuervorauszahlungen wurde am 28. Mai 2002 eine abweisende Berufungsvorentscheidung erlassen. Begründet wurde die Abweisung damit, dass 1998 positive Einkünfte in einer die bisher geschätzten Einkünfte übersteigenden Höhe erzielt worden seien.

4. Mit Schreiben vom 28. Juni 2002 stellte die Bw. einen Vorlageantrag betreffend die Vorauszahlungsbescheide Einkommensteuer für 2000 und 2001.

5. Die Bw. übermittelte dem Finanzamt folgende Berufungen:

a.) Schreiben vom 18. Juli 2002 mit dem gegen nachfolgende Bescheide berufen und nachstehendes begehrt wurde (Auszug):

A. (1) Festsetzung der Vorauszahlung an Einkommensteuer für 2002 mit 0,00 €, in eventu Bescheidaufhebung.

(2) Festsetzung der Umsatzsteuer für 2000 mit – 7.632,75 €, in eventu Bescheidaufhebung.

(3) Festsetzung der Einkommensteuer 2000 mit 0,00 €, in eventu Bescheidaufhebung.

(4) Aufhebung des Bescheides über die Anspruchszinsen 2000.

B. Die Anträge begründe man wie folgt:

a. Vorauszahlungsbescheid 2002:

Vorgeschrieben werde eine Vorauszahlung an Einkommensteuer für 2002 mit 162.165,65 €. Als Grundlage diene der Einkommensteuerbescheid 2000, der aber inhaltlich rechtswidrig sei. Da keine Einkünfte erzielt worden seien, dürften auch keine Vorauszahlungen vorgeschrieben werden.

b. Umsatzsteuer 2000:

Vorgeschrieben werde eine Umsatzsteuer für 2000 von 95.928,14 €. Das Finanzamt beziehe sich dabei auf die Bemessungsgrundlage gemäß „Betriebsprüfungskalkulation“. Diese Bemessung sei rechtswidrig. Bei richtiger rechtlicher Beurteilung sei davon auszugehen, dass im Kalenderjahr 2000 steuerpflichtige Umsätze in Österreich nicht erzielt worden seien. Daher hätte auch keine Umsatzsteuer vorgeschrieben werden dürfen. Verwiesen werde auf die noch einzubringenden Berufungen gegen die Umsatzsteuer 1994 bis 1999 und die dort vorzutragenden Argumente, welche zum integrierenden Bestandteil des gegenständlichen Berufungsschriftsatzes erhoben würden. Es hätte richtigerweise ein Umsatzsteuerguthaben von – 7.632,75 € festgesetzt werden müssen.

c. Einkommensteuer 2000:

Die Einkommensteuer für 2000 sei mit 123.979,86 € festgesetzt worden. Die Behörde gehe offensichtlich von einem steuerpflichtigen Einkommen von 265.255,84 € aus. Diese Vorschreibung entbehre jedweder rechtlichen Grundlage. Die Bw. unterliege aufgrund des DBA und aufgrund des Umstandes, dass keine zurechenbaren Einkünfte erzielt würden, nicht der Steuerpflicht. Die noch einzubringende Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 1994 bis 1999 werde zum integrierenden Bestandteil dieser Berufungsschrift erklärt.

d. Festsetzung von Anspruchszinsen 2000:

Da die Vorschreibung von Abgaben nicht rechtmäßig sei, dürften auch keine Anspruchszinsen vorgeschrieben werden.

b.) Schreiben vom 24. Juli 2002 mit dem gegen nachfolgende Bescheide berufen und nachstehendes begehrt wird (Auszug):

- A. (1) Festsetzung der Vorauszahlung an Einkommensteuer für 2002 mit 0,00 €, in eventu Bescheidaufhebung.
- (2) Festsetzung der Umsatzsteuer 1-11/2001 mit –4.296,21 €, in eventu Bescheidaufhebung.
- (3) Ersatzlose Aufhebung der Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 1994 bis 1999 und Einkommensteuer 1994 bis 1999.
- (4) Festsetzung der Einkommensteuer für 1994, 1995, 1997 bis 1999 mit 0,00 € und für 1996 mit –145,35 €, in eventu Bescheidaufhebung.
- (5) Festsetzung der Umsatzsteuer 1994 bis 1999 entsprechend der abgegebenen Erklärung (Umsatzsteuerguthaben)

B. Die Anträge begründe man wie folgt:

a. Einkommensteuervorauszahlung 2002:

Die Bw. unterliege in Österreich nur mit den Einkünften aus der Partnervermittlung der Einkommensteuerpflicht. Da sie hinsichtlich dieser Tätigkeit jeweils negative Einkünfte erzielt habe, bestehe für die Festsetzung von Vorauszahlungen keine Rechtsgrundlage. Soweit sich die Festsetzung auf die Veranlagung für 1999 berufe, sei diese ebenfalls bekämpft worden und die Vorschreibung von Vorauszahlungen erweise sich als rechtswidrig.

b. Wiederaufnahme des Verfahrens:

Die Voraussetzungen der Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs. 4 BAO lägen nicht vor. Die BP habe keine neuen Tatsachen und Beweismittel erbracht, welche eine Wiederaufnahme des Verfahrens rechtsfertigen würden. Die Abgabenbehörde führe auch nicht konkret an, auf welche neuen Tatsachen oder neuen Beweismittel sie eine Wiederaufnahme des Verfahrens

stützen wolle. Insoweit werde ein entscheidungswesentlicher Feststellungs- und Begründungsmangel geltend gemacht.

c. Maßgeblichkeit des DBA Österreich/S.:

Die Abgabenbehörde gehe offensichtlich ausschließlich auf der Basis des österreichischen Abgaben- und Steuerrechtes vor. Sie übersehe, dass die Bw. Staatsangehörige von S. sei, der Sitz des Unternehmens dort liege und die Bw. auch den Hauptwohnsitz in S. habe. Die abgabenrechtliche Beurteilung hätte daher nicht auf der Grundlage des österreichischen Steuerrechtes, sondern unter maßgeblicher Berücksichtigung des DBA vorgenommen werden müssen.

Es würden sich folgende Konsequenzen ergeben:

- (1) Die Bw. habe den Hauptwohnsitz S. unter der Adresse N, B., wo sie auch polizeilich gemeldet sei. In Österreich unterhalte sie nur einen Zweitwohnsitz. Den überwiegenden Teil des Jahres halte sie sich mit dem Ehegatten MU in S. auf.
- (2) Sie führe und leite in S. fünf Büros mit 22 Angestellten, in Österreich führe sie lediglich ein Büro ohne Angestellte.
- (3) Der Ehegatte MU sei zwar österreichischer Staatsbürger, er habe aber seinen ständigen Hauptwohnsitz in S. (N., B.). Auch sei er an dieser Adresse polizeilich gemeldet. Die erforderlichen Versicherungen für Herrn MU bestünden in S. Er sei auch Stiftungsvorstandsmitglied der SV-Stiftung. Für diese Stiftung sei er in der Republik ehrenamtlich und karitativ tätig. Auch Eltern und Geschwister der Bw. wohnten in S. Der Bekannten- und Freundeskreis, ehemalige Schulkollegen und Studienkollegen und Berufsfreunde befänden sich nur in S.
- (4) Zu den Geschwistern und Bekannten des Ehegatten in Österreich habe die Bw. keine Bindung und auch keine familiäre Beziehung.

Sie sei daher mit dem gesamten Welteinkommen in der Republik S. zu besteuern, auch mit den allenfalls in Österreich erzielten Einkünften. Diese Besteuerung finde auf der Basis der maßgeblichen Rechtsgrundlagen in S. auch tatsächlich statt. Eine Teilversteuerung oder Doppelversteuerung des Einkommens oder von Teilen desselben auch im Ausland (Österreich) werde von den Finanzbehörden in S. nicht akzeptiert. Die Realisierung der in Österreich angefochtenen Bescheide würde zu einer nach dem DBA unzulässigen Doppelbesteuerung der Einkünfte führen.

Bezeichnend sei in diesem Zusammenhang, dass die Erstbehörde auf diese zwischenstaatliche Rechtsproblematik in keiner Weise eingehe.

Dazu komme, dass bei allfälligen Unklarheiten hinsichtlich der Besteuerungsrechte nach den einschlägigen Bestimmungen des DBA ein entsprechendes Konsultationsverfahren zwischen den Steuerbehörden der betroffenen Staaten vorgesehen sei. Die Republik Österreich sei daher verpflichtet, vor der Erlassung entsprechender Steuerbescheide und vor der Vornahme haltloser und durch nichts belegter Schätzungen, zunächst die Besteuerungssituation der Einkünfte der Bw. in S. abzuklären, entsprechende Konsultationen mit den Abgabenbehörden in S. zu führen und erst dann entsprechende rechtliche Schritte einzuleiten, ausgerichtet auf das Ergebnis der Konsultationen.

Vor diesem Hintergrund könne auch – entgegen den Ausführungen der Abgabenbehörden im Rahmen der BP – von einer Verletzung der abgabenrechtlichen Mitwirkungspflicht nicht die Rede sein. Vielmehr sei es so, dass es die Abgabenbehörden unterlassen hätten, die im DBA vorgesehene Vorgangsweise einzuhalten. Dies könne aber der Bw. keinesfalls zum Nachteil gereichen und keinesfalls als Grundlage für ein Schätzungsrecht der Abgabenbehörde herangezogen werden.

Beantragt werde die Einhaltung der zwingenden Vorschriften des DBA.

d. Kein Anknüpfungspunkt für ein Besteuerungsrecht in Österreich nach dem DBA:

Aufgrund der vorliegenden Unterlagen sei von dem nachstehenden Ablauf hinsichtlich des Krankenpflegepersonals auszugehen:

Zunächst erfolge eine Bewerbung eines an der Vermittlung einer Pflegeperson Interessierten in S. (um eine Stiftungshilfe für alte und kranke Menschen). Die Bewerbung erfolge mittels Telefon, Telefax, schriftlich bzw. persönlich in der Zentrale der Stiftung in S. Nach Einlangen der Anfrage oder Bewerbung um eine Stiftungshilfe werde dem Interessenten von S. aus eine Stiftungsbroschüre mit deren Gesamtinhalt auf dem Postweg kostenlos zur Verfügung gestellt. Nach dem Studium der Broschüre und allenfalls erfolgter telefonischer Rückfragen (in S.) nehme dieser kleine Personenkreis das von der Stiftung angebotene kostenlose Service (kostenfreie Information und Beratung) in Österreich (S-Str.) mit großem Interesse an. Es erfolge ein kostenloses Informationsgespräch mit der Bw. Offene Fragen würden in diesem Zusammenhang erörtert.

Es erfolge kein Vertragsabschluss in den Büroräumen in der S-Str., dies schon deshalb, da die Bw. nicht die Berechtigung besitze, ohne Kontrollfreigabe der Stiftung in S. eine solche Vertragsunterzeichnung vorzunehmen bzw. gegenzuzeichnen. Ein Vertrag komme nach allgemeinem bürgerlichen Recht durch Antrag und Annahme, sohin durch korrespondierende Willenserklärungen beider Vertragsparteien zustande. Erst dann sei der Vertrag rechtsgültig. Die Vertragsunterfertigung des Pflegeinteressenten um eine Stiftungshilfe erfolge in der Regel an seinem Wohnort. Von diesem Ort aus würden die Bewerbungsunterlagen zur weiteren

Bearbeitung per Post, Telefax oder in den meisten Fällen auch persönlich nach S. geschickt.

Die Stiftung überprüfe die erhaltenen Unterlagen und die Angaben der Bewerbungsperson.

Nur der Stiftungsvorstand (Frau HJ) könne die Freigabe zur Gegenzeichnung des Vertrages vornehmen und den Vertrag dann an das angegliederte Unternehmen "Firma DB 2" weiterleiten.

Der gegengezeichnete Vertrag und eine Stiftungsurkunde über die Angliederung der Bewerbungsperson als Person in der Pflege der Stiftung, werde der Bewerbungsperson mittels eingeschriebenen Briefes von S. aus auf dem Postweg zugesandt oder in S. persönlich übergeben. Erst damit werde der Vertrag rechtswirksam. Es erfolge sohin kein Vertragsabschluss in Österreich. Wenn einzelne österreichische Klienten die irrite Ansicht vertreten würden, bereits durch den Besuch bei der Bw. in der S-Str. einen Vertragsabschluss zu tätigen, so entspreche dies nicht dem tatsächlichen Vertragsablauf und beruhe auf einem offensichtlichen Irrtum bzw. der Unkenntnis über das Zustandekommen eines Vertrages.

Vor diesem Hintergrund sei daher – entgegen der Rechtsansicht im BP-Bericht und entgegen der Rechtsansicht des VwGH in seinem Erkenntnis Nr. 19326 – in der S-Str. keine Betriebsstätte des Unternehmens in S. gegeben. Das Erkenntnis des VwGH beruhe auf irrgen Sachverhaltsannahmen und sei daher keine taugliche Entscheidungsgrundlage für das gegenständliche Verfahren. Im rechtlichen Sinne entstehe auch keine Bindungswirkung hinsichtlich der Rechtsansicht des VwGH.

Die Bw. beantrage ausdrücklich entsprechende Erhebungen durch die Berufungsbehörde zur Überprüfung der Richtigkeit ihrer Ausführungen und behalte sich in diesem Zusammenhang weitere Argumente ausdrücklich vor.

e. Kein Besteuerungsrecht in Österreich:

Die Bw. unterliege in Österreich lediglich mit dem tatsächlich in Österreich betriebenen Partnervermittlungsgewerbe der Einkommen- und Umsatzsteuerpflicht, nicht aber mit allfälligen Entgelten, die ihrem Unternehmen im Zusammenhang mit der Vermittlung von Pflegepersonal zufließen würden. Vor diesem Hintergrund würden sich die ergangenen Einkommen- und Umsatzsteuerbescheide 1994 bis 1999 und der Umsatzsteuerfestsetzungsbesccheid 1-11/2001 schon dem Grunde nach als rechtswidrig erweisen.

f. Unzulässige Schätzung bzw. unrichtige Schätzung:

Da die Bw. in Österreich nicht der Steuerpflicht unterliege, würden die Abgabenerklärungen der Sach- und Rechtslage entsprechen. Es fehle daher jedwede rechtliche Grundlage für eine abgabenbehördliche Schätzung.

Es werde aber noch einmal ausdrücklich auch die Richtigkeit der Schätzung bestritten, die von der Abgabenbehörde herangezogenen Schätzungsannahmen und die Schätzungsgrundlagen. Die Bw. behalte sich in diesem Zusammenhang ausdrücklich ergänzende Vorbringen im Zuge des Berufungsverfahrens vor. Die Annahme der Abgabenbehörde betreffend die geschätzte Pflegeranzahl und die in diesem Zusammenhang angesetzten Entgelte pro Pfleger entbehrten jedweder Rechtsgrundlage und es bleibe die Abgabenbehörde auch eine entsprechend nachvollziehbare Begründung für ihre Schätzungsgrundlagen schuldig. Die Bw. behalte sich ausdrücklich ergänzende Ausführungen im Zuge des Verfahrens vor.

c.) Schreiben vom 19. Februar 2003 mit dem gegen nachfolgende Bescheide berufen und nachstehendes begehr wird (Auszug):

A. (1) Festsetzung Umsatzsteuer 12/2002.

(2) Verspätungszuschlag 12/2002.

(3) Festsetzung Umsatzsteuer 1-11/2002.

Die angefochtenen Bescheide seien aufzuheben, von der Vorschreibung der in Rede stehenden Umsatzsteuer möge Abstand genommen werden.

B. Die Anträge begründe man wie folgt:

Die Umsatzsteuer für die in Rede stehenden Monate sei korrekt angemeldet worden. Die Schätzung umsatzsteuerpflichtiger Einkünfte von 7.500,00 € pro Monat sei unzulässig und entbehere jedweder sachlichen und rechtlichen Grundlage. Anhaltspunkte für eine Schätzung bestünden nicht. Die in der Berufung vom 24. Juli 2002 verwendete Argumentation betreffend die Umsatzsteuerbescheide werde zum integrierenden Bestandteil der gegenständlichen Berufung erklärt.

Weitere Vorbringen behalte sich die Bw vor. Aufgrund der Unzulässigkeit der Umsatzsteuerfestsetzung sei es auch nicht zulässig, Verspätungszuschläge vorzuschreiben.

d.) Am 12. Juni 2002 brachte die Bw. einen Fristverlängerungsantrag hinsichtlich der Einbringung von Rechtsmitteln gegen die aufgrund der BP ergangenen Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 1994 bis 1999 ein. Begehrt wurde eine Verlängerung bis zum 31. Juli 2002. Die Fristverlängerung wurde wie folgt formuliert:

- Einkommensteuerbescheid 1994 nach Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO

- Einkommensteuerbescheid 1995 nach Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO

- usw.

-
- Umsatzsteuerbescheid 1994 nach Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO
 -usw.

Am 18. Juni 2002 erließ das Finanzamt folgenden Bescheid (Auszug): Ihrem Ansuchen vom 12. Juni 2002, eingelangt am 13. Juni 2002, um Verlängerung der Frist zur Einbringung einer Berufung gegen Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 1994 bis 1999 wird stattgegeben. Die Frist wird bis zum 31. Juli 2002 verlängert.

Am 23. Juli 2002 wurde gegen die Wiederaufnahmebescheide betreffend Einkommen- und Umstzsteuer 1994 bis 1999 Berufung eingelegt. Die Berufung enthielt unter anderem Ausführungen zur umsatzsteuerlichen Beurteilung, zur Unternehmereigenschaft der Krankenschwestern und zur Dienstnehmereigenschaft des Pflegepersonals.

Am 10. Juli 2003 erging ein Zurückweisungsbescheid betreffend die Berufung vom 23. Juli 2002 hinsichtlich Wiederaufnahme des Verfahrens bei der Umsatz- und Einkommensteuer 1994 bis 1999: Die Zurückweisung erfolgte, weil die Berufungsfrist gem. § 245 BAO bereits am 1. Juli 2002 abgelaufen sei. Im Fristverlängerungsansuchen vom 12. Juni 2002 werde lediglich eine Fristerstreckung hinsichtlich der Abgabenbescheide (Umsatzsteuer und Einkommensteuer) 1994 bis 1999 beantragt. Die Fristverlängerung sei mit Bescheid vom 18. Juni 2002 auch nur hinsichtlich dieser Abgabenbescheide gewährt worden.

Mit Schreiben vom 16. Juli 2003 wurde gegen den Zurückweisungsbescheid vom 10. Juli 2003 betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens berufen und nachstehendes begeht (Auszug):

(1) Dem rechtsfreundlichen Vertreter sei in der vorangehend bezeichneten Rechtssache am 15. Juli 2003 der Zurückweisungsbescheid zugestellt worden. Mit diesem Bescheid werde die Berufung betreffend die Wiederaufnahmebescheide des Finanzamtes vom 28. Mai 2002 hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer 1994 bis 1999 wegen Verspätung zurückgewiesen.

Die Bw. gehe davon aus, dass der Fristverlängerungsantrag vom 12. Juni 2002 nicht nur die Abgabenbescheide selbst betreffe, sondern selbstverständlich auch die diesen zugrundeliegenden Wiederaufnahmebescheide. Aus Sinn und Zweck des Fristverlängerungsantrages sei abzuleiten, dass die gesamte behördliche Vorgangsweise bekämpft werden solle und diesbezüglich Fristverlängerung beantragt werde. Die Bw. gehe daher davon aus, dass keine Fristversäumung vorliege und werde gegen den Zurückweisungsbescheid fristgerecht Berufung einlegen.

(2) Lediglich aus Gründen der prozessualen Vorsicht stelle die Bw. für den Fall, dass der Rechtsstandpunkt nicht richtig sein sollte, in offener Frist den Antrag, die Abgabenbehörde

möge gegen die Versäumung der Frist zur Erhebung der Berufung gegen die Wiederaufnahmebescheide die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand bewilligen.

Der Wiedereinsetzungsantrag werde wie folgt begründet:

Die Bw. habe von vorneherein die Absicht gehabt sämtliche Bescheide mit Berufung zu bekämpfen. Sowohl der Steuerberater (Fristerstreckungsgesuche), als auch der Rechtsvertreter (Berufungen) seien eingeschritten.

In einem Telefonat mit einem Mitarbeiter des Finanzamtes sei nicht darauf hingewiesen worden, dass die Fristerstreckung nur teilweise beantragt worden und daher auch nur teilweise bewilligt worden sei.

Beide Verfahren - betreffend Abgabenbescheide und Bescheide über die Wiederaufnahme - stünden für die Bw. denknotwendig in einem untrennbarer Zusammenhang. Dass dieser Umstand im Fristerstreckungsantrag nicht explizit erwähnt worden sei, könne nicht der Bw. als Verschulden angelastet werden. Da die Bw. auch durch ein Telefonat mit dem Rechtsvertreter nicht aufgeklärt worden sei, könne ihr kein Verschuldensvorwurf an der Fristversäumung gemacht werden. Das aufgetretene Missverständnis stelle für sie ein unabwendbares und unvorhergesehenes Ereignis dar, durch das sie an der Fristwahrung gehindert gewesen sei. Dieses Hindernis sei erst mit der Zustellung des Zurückweisungsbescheides am 15. Juli 2003 weggefallen. Die Wiedereinsetzungsfrist sei daher gewahrt.

Bescheinigungsmittel: Rechtsanwalt als Auskunftsperson; weitere Bescheinigungsmittel vorbehalten.

Gleichzeitig werde die versäumte Rechtshandlung nachgeholt: Die Voraussetzungen der Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs. 4 BAO lägen nicht vor. Die BP habe keine neuen Tatsachen und Beweismittel erbracht, die eine Wiederaufnahme rechtfertigen würden. Sie führe solche auch nicht konkret an. Insoweit werde ein entscheidungswesentlicher Feststellungs- und Begründungsmangel der erstinstanzlichen Wiederaufnahmebescheide geltend gemacht.

e.) Schreiben vom 25. August 2003 mit dem gegen nachfolgende Bescheide berufen und nachstehendes begehrt wird (Auszug):

A. (1) Festsetzung der Einkommensteuer für 2001 mit 0,00 €.

(2) Aufhebung des Verspätungszuschlagsbescheides 2001.

(3) Änderung des Umsatzsteuerbescheides 2001 dahingehend, dass dieser im Sinne der abgegebenen Umsatzsteuererklärung festgesetzt wird.

(4) Herabsetzung des Einkommensteuer-Vorauszahlungsbescheides 2003 auf 0,00 €.

(5) Aufhebung des Anspruchszinsenbescheides 2001.

B. Begründung:

a. Verwiesen werde auf das gesamte bisherige Vorbringen. Die Bescheide hätten nicht in der vorliegenden Form ergehen dürfen und seien daher gesetzwidrig.

b. Einkommensteuer 2001:

Der Bescheid sei Ergebnis einer gesetzwidrigen und haltlosen Gesetzesausübung durch die Abgabenbehörde erster Instanz. Die Bw. habe im Jahre 2001 keinesfalls Einkünfte aus einem Gewerbebetrieb in Höhe von 3.650.000,00 S erzielt. Die Bw. bestreite die Berechtigung der Abgabenbehörde zur Schätzung, aber auch die Schätzungsgrundlage. Bei richtiger Vorgangsweise hätte für 2001 keine Einkommensteuer vorgeschrieben werden dürfen, da kein steuerpflichtiges Einkommen erzielt worden sei. Da zur Klärung der grundsätzlich strittigen Rechtsfragen betreffend die Einkünfte aus der Vermittlung von Hauskrankenpflegepersonal ein abgabenrechtliches Berufungsverfahren anhängig sei, werde die Aussetzung des Verfahrens bis zur rechtskräftigen Entscheidung über die Berufungen vom 24. Juli 2002 betreffend die Kalenderjahre 1995 bis 1999 beantragt. Die in diesem Verfahren vorgebrachten Argumente würden zum Bestandteil des gegenständlichen Berufungsverfahrens erhoben.

c. Umsatzsteuer 2001:

Auch in diesem Zusammenhang liege eine gesetzwidrige und grundlose Schätzung durch die Abgabenbehörde vor. Die Bw. habe im Jahr 2001 keinesfalls umsatzsteuerpflichtige Umsätze in Höhe von 7.300.000,00 S erzielt. Die Bw. bestreite ausdrücklich die Berechtigung der Abgabenbehörde zur Schätzung der Grundlagen und beantrage in diesem Zusammenhang die Aussetzung des Verfahrens bis zur Entscheidung in den zeitlich vorangehenden Abgabenverfahren, wobei auf die dortigen Argumente verwiesen werde.

d. Vorauszahlung Einkommensteuer 2003:

Die Bw. habe im Jahr 2001 kein steuerpflichtiges Einkommen erzielt, es fehle jede Rechtsgrundlage für die Vorschreibung von Einkommensteuervorauszahlungen in Höhe von 135.177,65 € für das Kalenderjahr 2003. Auch dieser Bescheid sei daher gesetzwidrig.

e. Verspätungszuschlag 2001 und Anspruchszinsen 2001:

Die Abgabenbehörde hätte für das Kalenderjahr 2001 weder Einkommensteuer noch Umsatzsteuer vorschreiben dürfen, daher würden sich die Bescheide über Verspätungszuschläge und Anspruchszinsen als rechtsgrundlos erweisen.

6. Am 20. Mai 2003 nahm die BP zu den Berufungen wie folgt Stellung:

a. Die Abgabepflichtige – eine Staatsbürgerin aus S. mit Wohnsitz in Österreich und S. – vermitte in Österreich Partner, Au-pair-Mädchen, Haushaltshilfen und Altenpflegerinnen, wobei sie sowohl in S. als auch in Österreich eine Betriebsstätte unterhalte.

Insbesondere seien im Prüfungszeitraum Altenpflegerinnen an österreichische Haushalte mit pflegebedürftigen Personen vermittelt worden. Die hierfür vereinnahmten Vermittlungsprovisionen (zahlbar sowohl vom österreichischen Pflegebedürftigen, als auch von der vermittelten Altenpflegerin) würden in Österreich weder der Umsatz- noch der Einkommensbesteuerung unterzogen.

Während des gesamten Betriebsprüfungsverfahrens sei die Abgabepflichtige seitens des Prüfers mehrmals aufgefordert worden, ihre ausländischen Steuerbescheide, Unterlagen betreffend die vermittelten Personen (zB. Kopie der Reisepässe) sowie das gesamte Rechnungs- und Belegwesen vorzulegen. Diesem Ersuchen sei die Abgabepflichtige bis dato nicht nachgekommen. Vielmehr habe sie angegeben, dass in Österreich nur eine Informationsstelle und keine Betriebsstätte unter der Adresse S-Str. vorliege, wo nur Vorbereitungshandlungen geleistet würden. Die eigentliche Vermittlungstätigkeit werde ausschließlich in S. geleistet, wodurch Österreich von vorneherein kein Besteuerungsrecht zustehe. Auch zu diesem Sachverhalt könnten keine weiteren Unterlagen vorgelegt werden.

b. Erhöhte Mitwirkungsverpflichtung:

Im gegenständlichen Fall handle es sich um einen Sachverhalt mit Auslandsbezug. Die Abgabepflichtige unterliege daher einer erhöhten (1) Offenlegungspflicht (VwGH 25.9.2001, 97/13/0061 und VwGH 30.10.2001, 98/13/0014). Offenlegen bedeute „rückhaltloses Aufklären“ (Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO, § 90, Rz 11). Dabei seien sämtliche steuerrelevanten Tatsachen der Behörde darzulegen. Die Offenlegungspflicht werde sogar zu einer Aufklärungspflicht erweitert: Die Bw. müsse für die Abgabenbehörde überprüfbar eine Gesamtdarstellung des steuerrelevanten Sachverhaltes beibringen. Zudem bestehe eine erhöhte (2) Beweismittelbeschaffungspflicht (VwGH 8.4.1970, 1415/96; VwGH 12.9.1978, 1511/75; Loukota, Internationale Steuerfälle, Rz 432). Die Beweismittel seien also nicht nur anzugeben, sondern auch zu beschaffen. Zuletzt sei auch eine erhöhte (3) Vorsorgepflicht gegeben (VwGH 25.5.1993, 93/14/0019; VwGH 7.9.1993, 93/14/0069). Die Bw. müsse bereits im Vorfeld alle rechtlichen und tatsächlichen Möglichkeiten ausschöpfen, um im Ernstfall Aufklärung geben bzw. Beweismittel vorlegen zu können.

Wie man aus der Dokumentation des Betriebsprüfungsverfahrens im Arbeitsbogen ersehen könne, sei die Bw. ihrer erhöhten Mitwirkungsverpflichtung gegenüber der Abgabenbehörde nicht nachgekommen.

c. Betriebsstätte/Ort der Geschäftsleitung/Wohnsitz:

(1) Der VwGH habe mit seiner Entscheidung das Vorhandensein einer österreichischen Betriebsstätte an der Adresse S-Str. bestätigt. In ihrer Beschwerde habe die Abgabepflichtige angegeben, dass sie ein Unternehmen mit Sitz in S. betreibe, mit dem Unternehmensgegenstand Vermittlung von Hauspfegepersonal, Haushaltshilfen, Altenpflegerinnen und Au-pair-Mädchen. Leitendes Organ des Unternehmens in S. sei die SV-Stiftung. Die Abgabepflichtige sei persönlich zusammen mit ihrem Gatten von Montag bis Donnerstag an der österreichischen Betriebsstätte der "Firma DB 1" anwesend.

(2) Der Finanzverwaltung liege eine Kopie einer „Krankenpflegevereinbarung“ vor. Laut dieser Vereinbarung sei der Vertragspartner der pflegebedürftigen Person die Bw. mit der Adresse Z 12 CB und die Firma DB 1 mit der Adresse S-Str. Auf dieser Vereinbarung sei aber auch der Name der SV-Stiftung vermerkt. Geschäfts- und Vertragspartei sei allerdings ausdrücklich die Firma DB 1. In der Krankenpflegevereinbarung werde ein jährliches Pauschalentgelt vereinbart, unterzeichnet von der pflegebedürftigen Person oder dessen Bevollmächtigten bzw. von der Abgabepflichtigen oder deren Bevollmächtigten.

Als Ort der Vereinbarung werde (fälschlicherweise) B. in S. angegeben. Wie aber niederschriftlich von ehemaligen Pflegeleistungsempfängern eruiert, sei der Ort der Vertragsunterzeichnung stets in Österreich gelegen.

Aufgrund dieses Umstandes und weil die Abgabepflichtige selbst während der Öffnungszeiten in Österreich anwesend sei, werde seitens der BP angenommen, dass unter der Adresse in S. nur mehr diverse Hilfsverwaltungstätigkeiten stattfinden könnten. Sowohl die Firma DB 1 als auch die SV-Stiftung hätten dieselbe österreichische und ausländische Adresse.

(3) In wirtschaftlicher Betrachtungsweise sei die Stiftungsratsvorsitzende und das Stiftungskontrollorgan Frau HJ eine weisungsgebundene Mitarbeiterin im Unternehmen der Abgabepflichtigen. Ebenfalls werde dem Kind der Abgabepflichtigen seitens der Stiftung kostenlos und auf unbestimmte Zeit ein PKW (Anschaffungspreis 30.000,00 €) zur Verfügung gestellt. Es besuche eine Privatschule mit Internat und sei laut Auskunft der Bw. aktiver Dolmetsch-Mitarbeiter der Stiftung. Im Widerspruch dazu stehe die Aussage der Abgabepflichtigen, dass sämtliche Mitarbeiter perfekt Deutsch sprechen würden und somit Verständigungsprobleme von vorneherein nicht auftreten könnten. Schon dadurch, dass einer Internatsschülerin ein Neuwagen kostenlos zur Verfügung gestellt werde und das Stiftungskontrollorgan eine Mitarbeiterin der Bw. sei, könne erklärt werden, dass die SV-Stiftung in Wahrheit ebenfalls der Abgabepflichtigen zuzurechnen sei.

(4) Seitens der BP werde daher weiterhin als erwiesen angenommen, dass in der österreichischen Betriebsstätte alle Vermittlungstätigkeiten sowie ein Großteil der Verwaltungstätigkeiten stattfänden. Schon allein die Tatsache, dass die Abgabepflichtige

persönlich zusammen mit ihrem Gatten während der gesamten Öffnungszeiten von Montag bis Donnerstag anwesend sei, lasse den Schluss zu, dass in der ausländischen Betriebsstätte nur mehr völlig untergeordnete Hilfstätigkeiten wahrgenommen werden könnten.

Eine Rechtsfolge aus dem Umstand, dass die Bw. von Montag bis Donnerstag an der österreichischen Betriebsstätte anwesend ist, sei die daraus resultierende unbeschränkte Steuerpflicht in Österreich.

(5) Gemäß dem DBA Österreich-S. befindet sich der steuerliche Hauptwohnsitz bei Wohnsitzen in beiden Vertragsstaaten in jenem Ansässigkeitsstaat, zu dem die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen vorlägen oder wo der gewöhnliche Aufenthalt stattfinde.

Da sich die Abgabepflichtige überwiegend zeitlich in Österreich aufhalte, befindet sich der steuerliche Hauptwohnsitz zweifelsfrei in Österreich. Ein weiteres Indiz für den gewöhnlichen Aufenthalt in Österreich sei der Umstand, dass die Tochter der Abgabepflichtigen österreichische Familienbeihilfe beziehe und sich deshalb ebenfalls überwiegend im Inland aufhalten müsse.

Bezüglich der SV-Stiftung habe die Bw. in wirtschaftlicher Hinsicht durch eine weisungsgebundene Mitarbeiterin die Verfügungs- und Befehlsgewalt über das Unternehmen inne.

(6) Der Vollständigkeit halber werde angemerkt, dass eine amtswegige Einleitung eines Konsultationsverfahrens im Ermessen der Abgabebehörde liege und der Vermeidung einer Doppelbesteuerung dienen solle. Da die Bw. aber nicht glaubhaft machen konnte (oder wollte), dass die zur Debatte stehenden Einkünfte in S. ordnungsgemäß versteuert würden, werde seitens der BP von einer doppelten Nichtversteuerung ausgegangen. Auch in der Vorprüfung der Jahre 1991 bis 1993 sei seitens der Bw. auf die Einleitung eines Konsultationsverfahrens verzichtet worden, worin ein Indiz für eine doppelte Nichtversteuerung vorliege.

d. Steuerliche Beurteilung der Vermittlungstätigkeit (Umsatzsteuer):

Die Bw. erhalte eine Vermittlungsprovision für die Vermittlung von Haushaltshilfen, Au-pair-Mädchen, Pflegehelferinnen usw., welche von den Pflegepersonen des österreichischen Haushalts und von Seiten der ausländischen Haushaltshilfen zu bezahlen sei.

In umsatzsteuerlicher Hinsicht ergebe sich eine Leistung (Pflegeleistung zwischen pflegebedürftiger Person und Pflegekraft) und weitere zwei Leistungen betreffend die Bw. (Vermittlung der Pflegerin, Vermittlung der pflegebedürftigen Person). Die ausländische Pflegerin leiste ihren Beitrag für die Vermittlung, die Pflegeperson leiste an die Bw. für die Pflegekraft.

Die Hauptleistung (Pflegeleistung) sei umsatzsteuerlich unter § 3a Abs. 12 UStG 1994 zu subsumieren (Generalklausel). Gemäß § 3 Abs. 12 UStG 1994 sei die Steuerbarkeit eines Umsatzes immer dort gegeben, wo der leistende Unternehmer sein Unternehmen betreibe. Die Vermittlungsleistung werde hingegen an jenem Ort erbracht, wo auch der vermittelte Umsatz ausgeführt werde (im gegenständlichen Fall die Pflege = Generalklausel).

Die ausländische Pflegekraft müsse einen Wohnsitz im österreichischen Haushalt haben, der auch im Vermittlungsvertrag durch ein eigenes Zimmer geregelt werde. Wie in Deutschland müsse auch das Dienstverhältnis zwischen österreichischer pflegebedürftiger Person und der Pflegerin einer normalen österreichischen Versicherungspflicht unterliegen. Da aber die Abgabepflichtige trotz erhöhter Mitwirkungspflicht keine Pflegeleistungsempfänger bekannt gebe, sei es der österreichischen Finanzbehörde nicht möglich, lohnabhängige Abgaben vorzuschreiben und eine entsprechende Mitteilung an die GKK zu verfassen.

In umsatzsteuerlicher Hinsicht befänden sich der Pflegeleistungsempfänger (Wohnsitz Inland), die Pflegerin (Wohnsitz bzw. Betriebsstätte im Inland) und auch die Abgabepflichtige (Vermittlungsleistung der inländischen Betriebsstätte) im Inland, wodurch die Vermittlungsleistung mit 20% Umsatzsteuer zu belegen sei.

Selbst wenn ein Dienstverhältnis nicht unterstellt werden könne, so müsse die Pflegerin ein Unternehmen in Österreich betreiben, da es in wirtschaftlicher Betrachtungsweise bei dieser Pflegeleistung (ausschließlich in Österreich) völlig unmöglich sei, das Unternehmen vom Ausland aus zu betreiben. Weiters würden auch die Voraussetzungen für eine Betriebsstätte gemäß § 29 BAO von der ausländischen Pflegekraft erfüllt. Der Pflegekraft werde ein Zimmer beim Pflegebedürftigen für die gesamte Vertragsdauer (Dauer der Pflegetätigkeit) zur freien Verfügung gestellt (zweifelsfrei eine feste örtliche Einrichtung, die der Betriebsausübung diene). Auch in diesem Fall befänden sich alle Beteiligten im Inland, wodurch eine 20%ige Umsatzbesteuerung auf die Vermittlungsleistung entstehe.

Wie im Arbeitsbogen dokumentiert, kehre auch die Pflegekraft nur nach S. zurück, um eine Neubeantragung eines Touristenvisums durchzuführen und kehre dann wieder zur selben pflegebedürftigen österreichischen Person zurück. In wirtschaftlicher Betrachtungsweise lägen die Voraussetzungen für einen gewöhnlichen Aufenthalt der Pflegekraft in Österreich vor. Die Namen und Adressen der Pflegekräfte seien von der Bw. nicht offengelegt worden.

Auf die niederschriftliche Einvernahme von weiteren Vertragspartnern (Pflegebedürftige und Angehörige) in diesem Prüfungsverfahren müsse verzichtet werden, da die Bw. die Namen und Adressen der Vertragspartner nicht offen lege.

e. Abschlussbemerkung:

Wie schon im VwGH-Verfahren betreffend die Vorjahre sei die Abgabepflichtige im jetzigen Betriebsprüfungsverfahren ihrer erhöhten Mitwirkungsverpflichtung nicht nachgekommen.

Die Abgabenbehörde habe deswegen aufgrund amtlich vorliegender Unterlagen, diverser Niederschriften und in Anlehnung an die aktuelle Rechtsprechung der BRD (vergleichbarer Sachverhalt und vergleichbares Steuerrecht) eine Schätzung gemäß § 184 BAO durchgeführt.

7. Am 30. Juni 2003 wurde die Berufung vom 23. Juli 2002 wie folgt ergänzt (Auszug):

a. Entgegen den Ausführungen der BP habe die Mandantin ihren Mitwirkungspflichten im Berufungsverfahren in ausreichendem Maße entsprochen. Sie habe sich in ihrer Berufung auf Sachverhaltsumstände und Rechtsgrundlagen berufen, die vom VwGH in seiner Entscheidung Nr. 19326 nicht berücksichtigt worden seien.

b. Es stehe fest, dass es keine Anknüpfung an Österreich für die gegenständlichen Abgaben gebe, woraus die BP ableiten wolle, dass Frau HJ eine weisungsgebundene Mitarbeiterin der Stiftung sei. Tatsächlich sei HJ die Stiftungsratsvorsitzende und damit das vertretungsbefugte Organ der in Rede stehenden Stiftung. Beweisergebnisse, die eine andere "wirtschaftliche Betrachtungsweise" nahelegen würden, lägen nicht vor. Die BP lege solche auch nicht offen.

c. Unrichtig sei die Behauptung der BP, dass in der österreichischen Betriebsstätte alle Vermittlungstätigkeiten sowie ein Großteil der Verwaltungstätigkeiten stattfinden würden. Tatsächlich führe die Bw. sämtliche Vermittlungs- und Verwaltungstätigkeiten in S. durch. Es bestehe daher keine Betriebsstätte in Österreich. Von einer unbeschränkten Steuerpflicht der Mandantin könne somit keine Rede sein.

d. Das Konsultationsverfahren stehe nicht im Ermessen der Behörde, sondern sei nach Art. 130 Abs. 2 BVG nach Maßgabe des Gesetzes auszuüben.

e. Hinsichtlich der Umsatzsteuer halte man die Ausführungen aufrecht.

8. Am 22. September 2003 wurde die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung übermittelt. Das Finanzamt führte folgendes aus:

Wiederaufnahmebescheide und neue Sachbescheide seien zwei selbständige Bescheide, die jeder für sich einer Berufung zugänglich seien und der Rechtskraft teilhaftig werden könnten. Aus Sinn und Zweck eines Fristverlängerungsantrages sei keineswegs abzuleiten, dass im Falle eines derartigen Antrages sämtliche Bescheide bekämpft werden sollten.

Im Zuge einer die Jahre 1991 bis 1993 betreffenden Betriebsprüfung sei eine Hausdurchsuchung in den Büro- und Wohnräumen der Bw. durchgeführt worden. Die dabei beschlagnahmten Verträge und Akten hätten ergeben, dass das Unternehmen von Österreich aus geführt werde. Dies sei auch durch die damals befragten Kunden bestätigt worden.

Ebenso wie im vorangegangenen Verfahren habe sich die Teilnahme der Bw. am gegenständlichen Verfahren auf die Verweigerung jedweder Auskunft und Mitwirkung beschränkt. Dies werde damit begründet, dass die Bw. anderer Rechtsansicht sei. Die Tatsachen, auf die sich diese abweichende Rechtsansicht stütze, würden jedoch nicht nachgewiesen.

Hinsichtlich der Frage des Wohnsitzes werde ergänzend festgehalten, dass der Ehegatte im Zeitraum 1. Januar 1994 bis 3. Juli 1997 noch mit kleinen Unterbrechungen Notstandshilfe bezogen habe. Laut einem Ersuchen um Ausstellung einer Bewohnerparkkarte habe die Tochter der Bw. ihren Hauptwohnsitz seit 2002 in Linz.

Entgegen der Ansicht der Bw. sei nicht in jedem Fall ein Konsultationsverfahren nach dem DBA einzuleiten. Diese Verfahren sollen Fragen von allgemeiner Bedeutung im grenzüberschreitenden Einvernehmen lösen bzw. Fälle, wo Doppelbesteuerung eintrete, die das Abkommen selbst nicht beseitigen könne. Beides treffe auf das gegenständliche Verfahren nicht zu. Die Fragen seien – bei Mitwirkung der Abgabepflichtigen – auch durch Abkommensauslegung lösbar.

In der Berufung werde detailliert der Ablauf eines Vertragsabschlusses zur Vermittlung von Pflegepersonal dargestellt, ohne irgendwelche Nachweise dafür zu erbringen. Dies werde verweigert. Das lasse den Schluss zu, dass die Vertragsabschlüsse analog den Vorjahren nach wie vor in Österreich erfolgt seien. Auch im Vorverfahren habe die Bw. behauptet, die Verträge seien in S. unterschrieben worden, was sich als unrichtig herausgestellt habe. Es entbehre auch jeder Logik, wenn in der Berufung ausdrücklich Erhebungen zur Überprüfung der Richtigkeit dieses Vorbringens beantragt würden, gleichzeitig jedoch jede diese Überprüfung ermöglichende Mitwirkung verweigert werde.

a. Am 7. Oktober 2003 wurde an die Bw. folgender Vorhalt übermittelt:

(1) Bezugnehmend auf Ihre oben angeführte Berufung werden Sie ersucht, die von Ihnen in den Berufungen angesprochenen ergänzenden Ausführungen (und allenfalls Anträge) bis zur bezeichneten Frist nachzuholen, da diese bereits während der Betriebsprüfung hätten vorgelegt werden können.

(2) Weiters werden Sie ersucht, folgende Unterlagen beizubringen:

Auflistung der in den angefochtenen Prüfungsjahren von Ihnen vermittelten Au-pair-Mädchen und Pflegerinnen (Name, Adresse).

Vorlage einer Datei betreffend Empfänger-Familien für Au-pair-Mädchen und Pflegepersonal für den Prüfungszeitraum in Österreich (Namen, Adressen).

Vorlage der ausländischen Steuerbescheide für den Prüfungszeitraum.

Vorlage sonstiger Unterlagen aus denen die Tätigkeit im In- u. Ausland ersehen werden kann.

(3) Zur Frage der Betätigung der Berufungswerberin in Österreich wird auf das zu den Berufungen der Jahre 1991 bis 1993 ergangene Erkenntnis des VwGH und die weiteren damit zusammenhängenden Entscheidungen verwiesen.

(4) Im Rahmen eines Erörterungstermines erhalten sie Gelegenheit ihre Rechtsansicht darzustellen, insbesondere welche Veränderungen seit der Betriebsprüfung des Jahres 1996 stattgefunden haben und aufgrund welcher Fakten eine Steuerpflicht nicht bestehen soll. Diesbezüglich werden sie ebenfalls ersucht, entsprechende Nachweise beizubringen.

Als letzte Frist für die Beibringung der bezeichneten Unterlagen und Nachweise wurde der 10. November 2003 vorgemerkt. Eine Verlängerung dieser Frist ist grundsätzlich nicht vorgesehen. Die Nichtbeibringung hindert die Erledigung der Berufung nicht.

b. Mit Schreiben vom 7. Oktober 2003 wurde die Bw. zu einem Erörterungstermin am 11. November 2003 geladen.

c. Am 11. November 2003 fand im Beisein eines Finanzamtsvertreters und des Steuerberaters und Rechtsvertreters der Bw. eine Besprechung beim Unabhängigen Finanzsenat statt. Darüber wurde folgendes Protokoll aufgenommen:

(1) Der Rechtsvertreter trägt einleitend Folgendes vor: Die Bw. kann die im Vorhalt vom 7. Oktober 2003 angeforderten Unterlagen nicht vorlegen. Die Vorlage ist ihr weder möglich noch zumutbar. Sie hat versucht, über die SV-Stiftung Unterlagen anzufordern. Die Entscheidung über diese Anforderung erfolgte mit Schreiben vom 20. Oktober 2003 abschlägig. Das entsprechende Schreiben wird im Original (inkl. Übersetzung) vorgelegt. Die Anforderung betreffend die im Vorhalt bezeichneten Unterlagen ist deswegen unzumutbar, weil eine Verschwiegenheitsverpflichtung gegenüber den Pflegern und den Vertragspartnern verletzt werden würde und die Konsequenzen daraus für diese Personen nicht absehbar wären (insbesondere was allfällige verwaltungsstrafrechtliche Konsequenzen nach dem AuslBG und andere Rechtsvorschriften betreffe).

(2) Zum Beweis, dass keine Betriebsstätte der Berufungswerberin in Österreich vorliegen kann, beantragt der Rechtsvertreter die Einvernahme folgender Zeugen im Rechtshilfeweg in der Tschechei (beim Gericht), weil alle vertragsgegenständlichen Handlungen und die Abschlüsse der strittigen Verträge ausschließlich in S. durchgeführt werden:

HJ (Präsidentin der SV-Stiftung),

JW (Angestellte eines Unternehmens der Berufungswerberin in S., die mit der Abwicklung der Hauskrankenpflege beschäftigt ist) und

JT (ebenfalls Angestellte eines Unternehmens der Berufungswerberin).

Die Adresse der SV-Stiftung ist Z 12, CB. Die Befragung soll den gesamten strittigen Prüfungszeitraum betreffen.

(3) Die Abwicklung der Hauskrankenpflege erfolgt seit Juli 2001 nicht mehr über die Berufungswerberin selbst, sondern über eine neu gegründete GmbH mit dem Firmennamen „Firma DB2“, wobei dieses Unternehmen am 25. Juli 2001 im Handelsregister in S. eingetragen ist. Einkünfte aus der Vermittlung von Hauskrankenpflegepersonal sind ab diesem Zeitpunkt nicht mehr der Bw. sondern der genannten GmbH zuzurechnen. Zum Beweis dafür erfolgt die Vorlage des Handelsregisterauszuges in beglaubigter Übersetzung und Vertragsmuster und Muster des verwendeten Briefpapiers.

(4) Zum Beweis dafür, dass die Berufungswerberin ihren Wohnsitz in S. hat, legt der Rechtsvertreter eine Meldebestätigung des Magistrates vom 31. Oktober 2003 vor. Das Magistrat in S. bestätigt, dass die Berufungswerberin vom 28. Juni 1989 bis 6. Januar 1999 an der Anschrift N 18 und ab 6. Januar 1999 bis jetzt an der Anschrift N 20, geführt wird. Die vorstehenden Anschriften gelten nach Darstellung des Magistrats als der ständige Aufenthalt (Hauptadresse) in den angeführten Zeiträumen.

(5) Zum Beweis dafür, dass sich der ausschließliche Ort der Geschäftstätigkeit (ausgenommen die in Österreich ausgeübte Heiratsvermittlung) in S. befindet, legt der Rechtsvertreter einen Auszug aus dem tschechischen Gewerberegister vom 31. Oktober 2003 vor.

Frage Sachbearbeiter: Wird die Eheanbahnung nur in Österreich oder nur in S. ausgeführt?

Antwort: Ich kann darauf nur antworten, dass sowohl in Österreich als auch in S. das Gewerbe der Ehevermittlung bereits bei der zuständigen Gewerbebehörde angemeldet ist. Ob und inwieweit dieses Gewerbe tatsächlich ausgeübt wird, entzieht sich meiner Kenntnis.

Frage Sachbearbeiter: Wie sich schon aus Ihrer Antwort ergibt, ist eine sinnvolle Rekonstruierung der tatsächlichen Betriebsvorgänge nach Ansicht des Berufungssenates offensichtlich nur im Zusammenwirken mit der Bw. möglich. Die bezeichnete Berufungswerberin hat weder im vorangehenden Verfahren, das mit Berufungsentscheidung vom 1. September 1997 endete (RV 361.97/1-6/97), bei welchem es um dieselben Sachverhalte ging und dessen Ergebnisse vom Verwaltungsgerichtshof bestätigt wurden, noch im derzeitigen Berufungsverfahren persönlichen Kontakt mit der Behörde aufgenommen. Was sind die Gründe, warum die Berufungswerberin im Berufungsverfahren persönliche Erklärungen vor der Berufungsbehörde nicht abgeben will?

Der Steuerberater führt aus, dass sich der Sachverhalt sehr wohl geändert habe, da die Bw. aufgrund der Erfahrungen aus der ersten Betriebsprüfung sich sehr wohl der

Betriebsstättenproblematik bewusst ist, sodass nunmehr besonders darauf geachtet wird, dass im Büro in Österreich keinerlei vertragsgegenständlichen Handlungen durchgeführt werden und wurden. Eine Überprüfung dieser Tatsache wurde auch bei der letzten BP in keiner Weise vorgenommen.

Antwort Sachbearbeiter: Die Berufungsentscheidung vom 1. September 1997 befasste sich mit der Veranlagung der Jahre 1994 und 1995, die der vorgenannten Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes nachfolgende Entscheidung betrifft ebenfalls die Jahre 1994 und 1995, die unbestrittenmaßen im gegenständlichen Verfahren Berufungsgegenstand sind. Zugleich wird bemerkt, dass die neuen Umsatzsteuerregelungen des UStG 1994 bereits für diesen Zeitraum (1995) galten.

Antwort Rechtsvertreter: Die Bw. ist gerne bereit, Fragen des UFS persönlich zu beantworten und es wird diesbezüglich ersucht, die Bw. neuerlich vorzuladen. Unabhängig von der persönlichen Mitwirkung der Bw. im gegenständlichen Verfahren ist der UFS aus meiner Sicht aber verpflichtet, den Sachverhalt von Amts wegen zu erheben und die beantragten Beweise aufzunehmen. Darüber hinaus ist der UFS weiters verpflichtet, im Rahmen des im maßgeblichen Doppelbesteuerungsabkommen vorgesehenen Konsultationsverfahrens mit den ausländischen Behörden Kontakt aufzunehmen und die notwendigen Auskünfte einzuholen. Dazu wird vorgebracht, dass die Bw. beim Finanzamt in S. seit 1991 steuerlich veranlagt wird und insbes. auch die hier streitgegenständlichen Einkünfte betreffend Vermittlung von Hauskrankenpflegepersonal in S. versteuert werden. Zum Beweis dafür wird eine Bestätigung des Finanzamtes in S. im Original und in der Übersetzung vorgelegt. Als Grund für das heutige Nichterscheinen der Bw. gebe ich an, dass mit ihr vereinbart wurde, dass der heutige Termin von dem steuerlichen und juristischen Berater wahrgenommen wird, um mit dem UFS auf fachlicher Ebene die Sach- und Rechtslage zu erörtern und die weitere Vorgangsweise im Verfahren abzuklären.

Antwort Sachbearbeiter: Nach Ihren bisherigen Auskünften ist die Bw. in S. mit Hauptwohnsitz ansässig und sie ist auch Staatsangehörige von S. Ist das richtig?

Antwort Rechtsvertreter: Ja, das ist richtig.

Sachbearbeiter: In diesem Fall wird zum Thema Verständigungsverfahren festgestellt, dass im Art. 25 des mit dem dortigen Staat abgeschlossenen DBA Folgendes angeführt ist (auszugsweise): „Ist eine Person der Auffassung, dass Maßnahmen eines Vertragsstaats ... für sie zu einer Besteuerung führen ... die diesem Abkommen nicht entspricht, so kann sie ... ihren Fall der zuständigen Behörde des Vertragsstaats, in dem sie ansässig ist, ... oder der zuständigen Behörde des Vertragsstaats unterbreiten, dessen Staatsangehöriger sie ist. ... Hält die zuständige Behörde die Einwendung für begründet und ist sie selbst nicht in der Lage

eine befriedigende Lösung herbeizuführen, so wird sie sich bemühen, den Fall durch Verständigung mit der zuständigen Behörde des anderen Vertragsstaates so zu regeln, dass eine dem Abkommen nicht entsprechende Besteuerung vermieden wird“. Aus dieser Bestimmung ergibt sich nach Ansicht des Berufungssenates eindeutig, dass ein Verständigungsverfahren von den ausländischen Behörden und nicht von den österr. Behörden durchzuführen ist.

Antwort Rechtsvertreter: Nach der mir erteilten Information hat die Berufungswerberin über ihren ausländischen Steuerberater über die gegenständliche Problematik mit den dortigen Abgabenbehörden gesprochen. Ihr wurde die Auskunft erteilt, dass seitens der Abgabenbehörden keine Notwendigkeit gesehen wird, mit den österr. Finanzbehörden in Kontakt zu treten. Nach meiner Sicht ergibt sich sowohl aus Art. 25 Abs. 2 als auch aus Art. 26 sowie der Verpflichtung der Abgabenbehörde, den maßgeblichen Sachverhalt von Amts festzustellen, die Verpflichtung der österr. Abgabenbehörden in Kontakt mit den ausländischen Abgabenbehörden zu treten und die erforderlichen Informationen einzuholen.

(6) Nach Diskussion der Sachlage mit den anwesenden Vertretern wird es als sinnvoll erachtet, nochmals eine Frist bis zum 16. Dezember 2003 zu setzen, um weitere Unterlagen und Zeugen aus S. beibringen zu können.

(7) Der steuerliche Vertreter führt aus, dass die in der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 21. Mai 2002 vom Prüfer ausgeführten umsatzsteuerlichen Würdigungen unzutreffend sind. Nach Ansicht des Prüfers vermittelt die Bw. bzw. das Unternehmen DB1 Krankenpflegerinnen von S. nach Österreich und es sei diese Leistung in Österreich steuerbar und steuerpflichtig.

Unseres Erachtens wird die Vermittlungsleistung gem. § 3 Abs. 4 UStG dort erbracht, wo das Grundgeschäft stattfindet. Da das Pflegepersonal nur kurzfristig, dh. ein bis zwei Wochen sich im Inland befindet, kann wohl nicht davon gesprochen werden, dass die unternehmerisch tätigen Pflegerinnen im Inland eine Betriebsstätte iSd § 29 BAO begründen.

Sachbearbeiter: Wie ist die praktische Abwicklung dieser Krankenpflegetätigkeit?

Der steuerliche Vertreter führt aus, dass seinen Informationen nach das Pflegepersonal nur kurzfristig im Inland ist und daher die Betreuung durch ständig wechselnde Krankenpflegerinnen erfolgt, da die Krankenpflegerinnen diese Tätigkeit in Österreich lediglich in ihrer Freizeit (beispielsweise Urlaub) ausüben können, sodass auch die Anwesenheit im Inland nur in dieser Zeit erfolgen kann. Es ist daher von einer lediglich kurzfristigen Aufenthaltsdauer der einzelnen Krankenschwestern im Inland auszugehen. Auch die BP führt im oben genannten Bericht, Tz. 7 aus, dass die einzelne Krankenpflegerin durchschnittlich 2 Wochen bei der Pflegefamilie bleibt und danach wieder in ihre Heimat zurückkehrt. Daraus

ergibt sich dass der Leistungs-ort der Pflegeleistung gem. § 3a Abs. 12 UStG in S. liegt, somit ist auch die Vermittlungsleistung dieser Pflegeleistung in Österreich nicht steuerbar. Im Übrigen wird auf die Berufungsschrift und die Ergänzung verwiesen.

Sachbearbeiter: In den mir vorliegenden Unterlagen aus dem Vorverfahren (Schriftverkehr mit den Pfleglingen bzw. den Pflegerinnen) geht allerdings hervor, dass die Pflegerinnen nicht nur wenige Tage anwesend sind. Vielmehr scheint es so zu sein als ob sich diese in einem gewissen Turnus abwechseln. Dies wird auch durch ein vorliegendes Informationsblatt der SV-Stiftung bestätigt, in welchem es auf S. 3 heißt: "Für jeden Patienten, Klienten setzen wir in der Regel zwei Pflegerinnen ein, die immer die gleichen Personen sind und sich in einem vierzehntägigen oder dreiwöchigen Turnusdienst in Folge auch abwechseln."

Der steuerliche Vertreter erwidert darauf, dass in einem Gutachten der Universität Salzburg für die SV-Stiftung betreffend rechtlicher Fragen im Zusammenhang mit der Tätigkeit von Pflegepersonal der Stiftung in Österreich eindeutig im Sachverhalt zum Ausdruck kommt, dass sich die Pflegepersonen nur kurzfristig im Inland aufhalten. Zitat aus dem Gutachten Seite zwei: „Die Stiftung vermittelt ausländisches Pflegepersonal ... nach Österreich. Die hier eingesetzten Personen werden für Zeiträume von in etwa 14 Tagen aus S. nach Österreich gebracht ... Weiters werden folgende Fragen gelöst: Ob für das Personal, welches sich für ca. 14 Tage bzw. ein paar Tage mehr oder weniger in Österreich aufhält, Visa erforderlich sind.“

Daraus geht unseres Erachtens klar hervor, dass lediglich ein kurzfristiger Aufenthalt im Inland im Regelfall vorliegt.

Unseres Erachtens ist es auch unmöglich, als Nebenbeschäftigung längerfristige Aufenthalte des Pflegepersonals in Österreich zu unterstellen.

Ich lege hiermit einen Teil eines Gutachtens vom Dezember 2000 betreffend die fremdenrechtlichen und ausländerbeschäftigungrechtlichen Fragen im Zusammenhang mit der Tätigkeit von Pflegepersonal der SV-Stiftung in Österreich vor (Deckblatt, S. 2 und S. 3).

Sachbearbeiter: Auf Anfrage, ob das gesamte Gutachten vorgelegt wird, wurde mitgeteilt, dass zuerst mit der Berufungswerberin noch das Einvernehmen hergestellt werden müsse. Diesbezüglich wird seitens des Berufungssenates beantragt, das gesamte Gutachten vorzulegen.

Finanzamtsvertreter: Behauptet wird von der Berufungswerberin, dass sich ihre steuerliche Verhaltensweise aufgrund der BP ab einem bestimmten Zeitpunkt völlig geändert habe. Ab wann hat sich das steuerliche Verhalten geändert und welche Auswirkungen ergeben sich durch diese Verhaltensänderungen?

Rechtsvertreter: Ab der Hausdurchsuchung im Zuge der BP 1996 hat sich das steuerliche Verhalten geändert. Es wurde peinlichst darauf geachtet, dass sämtliche Vertragsabschlüsse und die damit zusammenhängenden vertragsgegenständlichen Handlungen nicht mehr in Österreich, sondern ausschließlich in S. vorgenommen werden. Es hat diesbezüglich auch klare Anweisungen an das in S. arbeitende Personal gegeben und es können die beantragten Zeuginnen hierüber Auskunft geben.

(8) Sachbearbeiter: Bezuglich des neuen Vorlage- und Befragungstermins wird noch ein entsprechendes Schriftstück zugesandt. Seitens der Berufungsbehörde wird festgestellt, dass das Ersuchen um Vorlage der im Vorhalt vom 7. Oktober 2003 angeführten Unterlagen bzw. Informationen weiter aufrecht erhalten wird, da eine genaue rechtliche Würdigung nur dann erfolgen kann, wenn der Berufungsbehörde auch entsprechende Informationen zugänglich gemacht werden. Insbesondere die Dauer des Aufenthaltes der Pflegerinnen kann am Schnellsten bei einer Befragung der Pflegerinnen (bzw. der Pfleglinge) festgestellt werden.

Der Rechtsvertreter der Bw. legte anlässlich der Besprechung folgende Unterlagen vor:

- Schreiben der SV-Stiftung vom 20. Oktober 2003: Die Stiftung habe den Antrag vom 13. Oktober 2003 erhalten, wonach um Übergabe persönlicher Daten und anderer Daten über die Beitraggeber der Stiftung und der assoziierten Mitarbeiter der Stiftung ersucht werde. Man habe einstimmig beschlossen: Der Antrag von MAU über die Übergabe der Datenbasis mit persönlichen und anderen Daten über Beitraggeber der Stiftung und assoziierte Mitglieder der Stiftung werde abgewiesen, weil das Grundziel der Stiftung durch die Weiterleitung solcher Angaben wesentlich bedroht werde.
 - Auszug aus dem Handelsregister vom 7. November 2001, worin die Eintragung einer Handelsfirma (Geschäftsführerin MAU) mit den Unternehmensgegenständen "Realitätstätigkeit", "Vermittlung der Dienstleistungen" und "Leistung der Dienste für Familie und Haushalt" bestätigt wird. Anhang ist ein "Mustervertrag" über beiderseitige Vereinbarungen im Pflegebereich.
 - Bestätigung Magistrat in B. (in S.) vom 31. Oktober 2003, wonach MAU im Einwohnerverzeichnis der Stadt vom 28. Juni 1989 bis 6. Januar 1999 in N 18 und ab diesem Zeitpunkt in N 20 geführt worden sei. Die Adressen würden als ständiger Aufenthalt gelten.
 - Bestätigung Magistrat zur Firma IT vom 31. Oktober 2003 und zu deren Betriebsstellen.
 - Bestätigung des Finanzamtes in B. vom 31. Oktober 2003, wonach das obgenannte Steuersubjekt – die Firma IT – seit 1991 Steuern auf dem Gebiet von S. zahle.
- d. Am 12. November 2003 übermittelte die Berufungsbehörde nachstehendes Schreiben an die Bw.:

Bezugnehmend auf den am 11. November 2003 abgehaltenen Erörterungstermin wird folgendes mitgeteilt. Strittig ist im wesentlichen das Vorliegen einer Betriebsstätte ihrerseits und das Vorliegen einer festen Niederlassung der Pflegerinnen im Inland (bedeutsam für den Umsatzsteuerbereich).

Vereinbart wurde eine weitere Frist zur Beibringung von Unterlagen bzw. von Zeugen bis 16. Dezember 2003. Nach Ablauf dieser Frist wird die Berufung umgehend erledigt.

Wie der Niederschrift über den Erörterungstermin entnommen werden kann, ist eine Einvernahme von Zeugen im Ausland nicht vorgesehen (VwGH 27.2.2002, 97/13/0201). Zeugen sind vom Berufungswerber im Inland stellig zu machen (für viele VwGH 25.3.1992, 91/13/0043; VwGH 24.6.2003, 2001/14/0084 usw.). Eine Befragung der beantragten ausländischen Zeugen kann daher nur im Inland vor der Berufungsbehörde (oder der Abgabenbehörde erster Instanz) erfolgen.

Zur Frage der Niederlassung der Pflegerinnen im Inland ist das Finanzamt der Ansicht, dass diese sich während der Pflegezeit regelmäßig wiederkehrend im Inland aufhalten und dadurch eine Betriebsstätte begründen. Dies geht auch aus dem Schriftverkehr des vorangehenden (Berufungs- u. VwGH-)Verfahrens und den für Zeiträume bis 1995 aufliegenden Informationsblättern hervor. Zur Überprüfung dieser Ansicht wurde am gestrigen Tag (11. November 2003) eine Abfrage im Internet durchgeführt. Das dort derzeit aufliegende Info-Material bestätigt die Rechtsansicht des Finanzamtes. In der Information "Wir sind da um zu helfen, die Stiftungsschwestern aus S. (Kranken und Seniorenbetreuung)" heißt es auf Seite zwei: "Für jeden Stiftungspflegepatienten-Klienten setzen wir in der Regel 2 Stiftungspfleger/innen ein, **die immer die gleichen Personen sind** und sich in einem **14-tägigen oder dreiwöchigen Turnusdienst** in Folge auch abwechseln. Als Turnuswechseltag hat sich der Mittwoch oder Samstag ... eingebürgert". Im Blatt "Bewerbung für ein Stiftungspflegepersonal" heißt es unter Informationen von der Gastgeberfamilie für die Stiftungspflegerinnen: "Benötigen sie eine oder zwei Pflegerinnen die sich alle 14 Tage abwechseln und immer die gleichen Personen sind"?

Aus den genannten Unterlagen ergibt sich, dass die Pflegerinnen in gewissen Abständen, aber ständig wiederkehrend tätig sind.

Aus den bezeichneten Gründen benötigt die Berufungsbehörde sowohl Anzahl und Namen der Pflegerinnen des Prüfungszeitraumes, als auch dieselben Informationen bezüglich der Pflegepersonen sowie die mit diesen abgeschlossenen Verträge, da ansonsten ein sinnvolles Gesamtbild der Vermittlungs- u. Pflegetätigkeit nicht erstellt werden kann. Die Anzahl der Pflegerinnen und der Betreuungsfälle ist notwendigerweise aufeinander bezogen. Eine den wahren Verhältnissen entsprechende Schätzung kann nur dann durchgeführt werden, wenn

diese Zahlen auch bekannt gegeben und anhand von Unterlagen überprüft werden können.

Diesbezüglich wird auch festgehalten, dass das vorangehende Berufungsverfahren keinen Anlass dafür geboten hat, die Namen der Pflegerinnen und Pfleglinge im jetzigen Verfahren nicht bekannt zu geben.

e. Am 9. Dezember 2003 übersandte der Rechtsvertreter der Bw. folgendes Schreiben an den UFS (Auszug):

Die Mandantin lehne den in der Sache zuständigen Referenten wegen Befangenheit ab und beantrage, die gegenständliche Berufungssache dem nach der Geschäftsverteilung zuständigen Ersatzmitglied des UFS zur Verhandlung und Entscheidung zuzuweisen. Die Ablehnung werde damit begründet, dass der Referent bereits mit der gegenständlichen Angelegenheit als Referent der Berufungsbehörde (FLD) auf Seiten der Finanzverwaltung befasst gewesen sei. Der Referent habe anlässlich des Erörterungstermines vom 11. November 2003 auch mehrfach darauf hingewiesen, dass es für seine Vorgangsweise von Vorteil sei, dass er bereits aufgrund seiner früheren Befassung mit dem Akt Vorkenntnisse bezüglich des Sachverhaltes habe. Vor diesem Hintergrund erscheine eine unabhängige und unbefangene Erledigung des Aktes durch den Referenten nicht gewährleistet. Auf den Befangenheitsgrund des § 76 Abs. 1 lit. d BAO werde in diesem Zusammenhang ausdrücklich hingewiesen.

In der Sache selbst werde auf das Vorbringen vom 11. November 2003 und die gestellten Beweisanträge verwiesen. Nach Ansicht der Berufungswerberin sei die Berufungsbehörde verpflichtet, ein Konsultationsverfahren nach dem DBA mit den ausländischen Abgabenbehörden einzuleiten. Dieser Beweisatrag werde hiermit ausdrücklich wiederholt. Die Einvernahme der drei Zeuginnen könne nur im Rechtshilfeweg stattfinden. Eine Bereitschaft der Zeuginnen nach Österreich zu kommen bestehe nicht, der Beweisantrag auf Einvernahme im Rechtshilfeweg bleibe ebenso aufrecht.

Zur Wahrung des Parteiengehörs werde der UFS aufgefordert, konkret und unter Angabe der bezughabenden Beweisergebnisse aus dem Akt detailliert darzulegen, aufgrund welcher konkreten Umstände davon ausgegangen werde, dass die Bw. in Österreich eine Betriebsstätte ihres ausländischen Vermittlungsbüros unterhalte. Nur dann, wenn der UFS konkret darlege, welche Argumente und Beweisergebnisse diese Annahme stützten, werde es der Bw. möglich sein, diese Angaben gezielt zu entkräften und unter Beweis zu stellen, dass keine Betriebsstätte in Österreich vorliege.

Weiteres Vorbringen behalte sich der Rechtsvertreter namens der Bw. ausdrücklich vor.

f. Am 7. Januar 2004 erließ der Vorsitzende des Senates 1 einen Bescheid, mit dem der Antrag der Bw. vom 9. Dezember 2003 auf Ablehnung des bestellten Referenten (wegen Befangenheit) abgewiesen wurde:

Sinngemäß wurde in diesem Bescheid festgestellt, der Referent sei zwar am seinerzeitigen Rechtsmittelverfahren betreffend die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 1991 bis 1993 beteiligt gewesen, nicht aber an der Erlassung der im gegenständlich strittigen Verfahren (betreffend die Jahre 1994 bis 2001) angefochtenen Bescheide. Der absolute Befangenheitsgrund des § 76 Abs. 1 lit. d BAO liege daher nicht vor. Vorkenntnisse aus vormaligen Verfahren könnten für den Referenten nur von Nutzen sein und sprächen nicht gegen, sondern für den Referenten. Dies auch deshalb, weil die hauptberuflichen Mitglieder des UFS ohnehin aufgrund der Bestimmung des § 43 Abs. 1 BDG zur unparteiischen Besorgung ihrer dienstlichen Aufgaben verpflichtet seien.

Aufgrund von Vorkenntnissen könnte sich der Referent in rascherer und umfassenderer Weise ein Bild vom maßgeblichen Sachverhalt verschaffen. Auf die Art der Entscheidung entstehe dadurch a priori kein Einfluss. Es lägen auch sonst keine wichtigen Gründe vor, die geeignet wären, die volle Unbefangenheit des Referenten in Zweifel zu ziehen. Der Antrag sei daher abzuweisen.

g. Mit Schreiben vom 17. Februar 2004 brachte die Bw. eine Beschwerde gegen den Bescheid auf Abweisung des Ablehnungsantrages vom 7. Januar 2004 beim VfGH ein.

Der zugeteilte Referent des UFS gelte aufgrund der Mitwirkung als Sachbearbeiter der FLD im gegenständlichen Abgabenverfahren als befangen. Dessen Mitwirkung als "weisungsgebundenes Organ" habe Einfluss auf dessen Unbefangenheit, da vorgefasste Meinungen vorlägen, die auch in der Berufungsverhandlung zum Ausdruck gekommen seien.

Organwalter die in unterer Instanz an der Entscheidung mitgewirkt hätten, seien im Verfahren der übergeordneten Instanz von der Mitwirkung an der Entscheidung ausgeschlossen. Es liege daher ein Befangenheitsgrund nach § 76 Abs. 1 lit. c BAO vor. Schon der bloße Anschein der Befangenheit genüge, um die volle Unbefangenheit in Zweifel zu ziehen. Es würden daher Menschenrechte nach Art. 6 MRK verletzt, ebenso verletze man das Recht auf ein Verfahren vor dem gesetzlichen Richter.

h. Mit Beschluss des VfGH vom 27. September 2005, B 224/04, wurde die Beschwerde zurückgewiesen. Die bekämpfte Erledigung sei eine nur das Verfahren betreffende Verfügung gemäß § 94 BAO, gegen die ein abgesondertes Rechtsmittel gemäß § 244 BAO nicht zulässig sei. Im Hinblick darauf könne diese Verfügung auch vor dem VfGH erst mit Beschwerde gegen den die Rechtssache erledigenden Berufungsbescheid angefochten werden.

i. In den Jahren 2006 und 2007 erfolgten verschiedene Kontakte zwischen der Prüfungsabteilung Strafsachen (PAST) und den ausländischen Behörden in S., die für die dortigen Steuerangelegenheiten zuständig sind. Die PAST wurde vom Landesgericht beauftragt, Ermittlungen betreffend in Österreich befindliche Konten ab 2002 durchzuführen. Die Ermittlungen und Kontenöffnungen ab 2002 führten zu einem Finanzverfahren in S.

j. Mit Schreiben vom 1. Februar 2007 teilte der steuerliche Vertreter der Bw. folgendes mit: Namens der Mandantin MAU dürfe man sich wie folgt an den Unabhängigen Finanzsenat wenden:

Man beziehe sich auf das laufende Abgabenverfahren betreffend MAU. Das Finanzamt gehe davon aus, dass Mau für die Vermittlung von Krankenpflegepersonal nach Österreich in einer steuerrechtlich als Betriebsstätte zu qualifizierenden Einrichtung Vermittlungsentgelte beziehe, hinsichtlich derer Österreich das Besteuerungsrecht zustehe. Diesbezüglich seien verschiedene Verfahren anhängig, da die Bw. immer bestritten habe, eine Betriebsstätte zu unterhalten, sodass sämtliche Einkünfte der Bw. in S. steuerpflichtig seien.

Wie dem Finanzamt bekannt sei, behänge gegen MAU in S. ein gerichtliches Finanzstrafverfahren. In diesem Verfahren werde der Bw. vorgeworfen, als Geschäftsführerin der "Firma DB2" und anderen Filialen dieser Gesellschaft mit beschränkter Haftung, Einkünfte erzielt und nicht korrekt veranlagt zu haben.

In diesem Zusammenhang dürfe man zur Kenntnis bringen: Die ursprüngliche Einzelfirma der Bw. bestehe seit dem Jahr 2002 nicht mehr. Sämtliche Vermittlungsgeschäfte betreffend die Hauskrankenpflege würden seit dem Januar 2002 von der "Firma DB2" durchgeführt. Man übersende in der Beilage die Kopie eines Handelsregisterauszuges betreffend das genannte Unternehmen in der Landessprache. Es handle sich um eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung, die als Steuersubjekt nicht mit der Geschäftsführerin ident sei.

Beweis: Handelsregisterauszug und KU als Zeugin.

Vor diesem Hintergrund sei es daher – ungeachtet der Frage der Betriebsstätte – nicht rechtens, dass das Finanzamt der Bw. ab dem 1. Januar 2002 als Steuersubjekt Einkommen- und Umsatzsteuerzahlungen für die Vermittlung von Hauskrankenpflegepersonal vorschreibe.

Es könne auch nicht rechtens sein, dass die Bw. für ein und dieselben Vermittlungsentgelte sowohl in Österreich beim Einzelunternehmen, als auch in S. als Geschäftsführerin einer GmbH steuerrechtlich belangt und mit finanzstrafrechtlichen Folgen konfrontiert werde. Man fordere das Finanzamt auf, entsprechende Erhebungen bei den Finanzbehörden in S. einzuholen und die Vorgangsweise entsprechend zu koordinieren.

In diesem Zusammenhang sei mitgeteilt worden, dass seitens der Organe in S. – die im Strafverfahren gegen die Mandantin tätig seien – damit argumentiert werde, dass das Finanzamt in Österreich auf sein Besteuerungsrecht in diesem Zusammenhang verzichtet hätte. Man bitte in diesem Zusammenhang um Aufklärung, ob diese Information den Tatsachen entspreche.

Aufgrund der Aktivitäten in S. habe die "Firma DB1" die Geschäftstätigkeit mittlerweile eingestellt. Seit dem Oktober 2006 würden von MAU und ihrer Firma keinerlei Vermittlungsgeschäfte von Pflegepersonal mehr nach Österreich abgewickelt. Spätestens ab November 2006 sei es daher nicht mehr rechtens, der Mandantin für angeblich erzielte Vermittlungsentgelte aufgrund einer österreichischen Betriebsstätte ihres Unternehmens Einkommen- und Umsatzsteuerzahlungen vorzuschreiben.

Beweis: Wie bisher.

Man beantrage daher, die bestehenden Bescheide betreffend Vorauszahlung der Einkommensteuer an diese geänderten Verhältnisse anzupassen und jedenfalls ab November 2006 der Mandantin keine Einkommen- und Umsatzsteuerbeträge mehr vorzuschreiben. Man ersuche um entsprechende Veranlassung.

k. Mit Schreiben vom 22. Februar 2007 übermittelte der UFS der Bw. folgendes Schreiben: Die Bw. werde ersucht bis zum 28. Februar 2007 mitzuteilen, ob zwecks Erarbeitung von Zuschätzungs beträgen nochmals eine Erörterung stattfinden solle. Da aufgrund der Unterlagen in jedem Fall eine Schätzungs berechtigung bestehe, sei nur mehr die Höhe der Zuschätzung strittig, wobei pauschale Zuschätzungen infrage kämen. Die Zuschätzung sei unabhängig von der Situation in S. vorzunehmen, die im übrigen ebenfalls auf großflächige Steuerhinterziehung im Heimatstaat der Bw. hindeute. Wenn bis zum angegebenen Tag keine Erklärung beim UFS einlange, gehe dieser davon aus, dass die Bw. – wie schon in den vergangenen Jahren – die Steuerhinterziehung nicht zugebe und keine Einigung wolle. Diesfalls seien die Zuschätzungs beträgen vom UFS anhand der vorhandenen Unterlagen zu bemessen.

l. Am 28. Februar 2007 übermittelte der Rechtsvertreter der Bw. folgendes Schreiben an den UFS:

Man beziehe sich auf das Schreiben des UFS vom 22. Februar 2007 in der obigen Angelegenheit und halte es für zweckmäßig, die Sach- und Rechtslage nochmals im Rahmen einer mündlichen Verhandlung vor dem UFS zu erörtern. Man ersuche daher um Anberaumung eines Verhandlungstermines.

Aufgrund der derzeitigen Situation der Bw. werde ein persönliches Erscheinen vor dem UFS nicht möglich sein.

Man glaube auch nicht, dass das gegenständliche Verfahren ohne Rücksichtnahme auf die Situation in S. geklärt werden könne, da offenkundig die österreichischen Behörden und die Behörden in S. auf ein und dasselbe Einkommen der Bw. zugreifen wollten. Dass dies nicht rechtens sein könne, sei evident.

Man ersuche daher den UFS bei seiner Entscheidungsfindung auf die Erhebungsergebnisse in S. Bedacht zu nehmen und die maßgeblichen Verfahrensakten der Finanzbehörden in S. anzufordern.

m. Am 1. März 2007 erging neuerlich ein Schreiben der Berufungsbehörde an die Bw.:

Das Schreiben des UFS vom 22.2.2007 habe sich auf die Erarbeitung einer mit dem Finanzamt zu besprechenden (allenfalls) einvernehmlichen Zuschätzung für den derzeit aufgrund der Berufung offenen Veranlagungszeitraum bis 2001 und Voranmeldungszeitraum 2002 bezogen, um damit einen "Schnitt" unter die alten Zeiträume (mit einem Neubeginn) ab 2002 zu setzen. Wenn dieses Ziel auch von Seiten der Bw. angestrebt worden wäre, hätte man nochmals einen Termin vereinbaren können. Die Berufungsbehörde hätte diesfalls nur als Vermittler die Verhandlung begleiten können. Ab 2002 müsse ohnehin eine Neubewertung der Situation – nach der Gründung der neuen Firmen in S. – erfolgen. Eine Berücksichtigung der Ergebnisse in S. sei schon deshalb nicht nötig, weil in S. erst ab 2002 besteuert werden könnte und eine Überschneidung nicht stattfinde. Erst ab 21. Mai 1991 sei ein Unternehmen im dortigen Gewerberegister auffindbar, Steuererklärungen dafür gebe es erst seit 2002. Die neuerliche Verweisung des Rechtsvertreters auf Einholung von Auskünften in S. – wer hindere MAU übrigens Unterlagen von dort mitzubringen? – sei der wiederholte Versuch, das Verfahren zu verzögern, das man schon wegen eines Befangenheitsantrages jahrelang ausgesetzt habe.

Wenn eine (einvernehmliche) Lösung – so sehe es derzeit aus – von einer der Verfahrensparteien (nämlich von der Bw.) nicht angestrebt werde, habe die Erledigung mit Berufungsentscheidung zu erfolgen. Die Berufungsbehörde werde, sobald die notwendigen Schätzungsgrundlagen endgültig feststünden, den Fall unverzüglich abschließen, da die Bw. bereits (das Vorverfahren ausgeklammert) seit 11. November 2003 (letzte Besprechung) Zeit gehabt habe, Unterlagen zu übermitteln und Argumente vorzubringen (dh. mehr als drei Jahre schon in diesem Verfahren) bzw. Zeugen stellig zu machen. Diesbezüglich werde die Berufungsentscheidung auch deutliche Ausführungen zur (fortgesetzten) Verweigerung der Mitwirkungsverpflichtung enthalten.

n. Am 2. März 2007 übermittelte das Finanzamt eine Anfrage des Rechtsvertreters, worin ersucht wurde, der Bw. mitzuteilen, welche Einkünfte aus der Vermittlung von

Krankenpflegepersonal ab dem 1. Januar 2002 von MAU erzielt worden seien bzw. nach Ansicht der österreichischen Steuerbehörden in Österreich einkommen- und umsatzsteuerpflichtig seien.

Mit Schreiben vom 19. März 2007 lehnte das Finanzamt eine Beantwortung dieser Frage ab und verwies darauf, dass über Umsätze und Einkünfte mittels der entsprechenden Steuerbescheide abgesprochen werde.

o. Am 5. März 2007 wurde die Berufungsbehörde davon verständigt, dass beim Landesgericht für drei von der Bw. unterhaltene Konten für den Prüfungszeitraum bis 2001 eine Kontenöffnung durchgeführt werden könne. Bisher waren nur Konten ab 2002 im Zuge von Amtshilfeverfahren mit den Behörden in S. geöffnet worden.

p. Anfang April 2007 verständigte die PAST die Berufungsbehörde, dass die Kontenöffnung für jene Bankkonten, auf denen die Eingänge aus dem Krankenpflegebereich vermutet wurden, bereits durchgeführt sei und man nunmehr die Daten auswerte.

qu. Am 12 April 2007 meldete sich der Rechtsvertreter der Bw. telefonisch beim Sachbearbeiter des UFS und ersuchte um einen Besprechungstermin, der für den 2. Mai 2007 angesetzt wurde.

r. Am 27. April 2007 erfolgte die Ladung des UFS zur Erörterung am 2. Mai 2007. Gleichzeitig wurde dem Rechtsvertreter folgendes mitgeteilt:

Zur Berufung teilen wir Ihnen mit, dass seitens der PAST folgende Umsätze in den Jahren 1997 bis 2001 (resultierend aus den aufgefundenen Bankkonten) bekanntgegeben wurden:

Für 1997 gesamt 2.158.106,82 S (und 315.800,00 S)

Für 1998 gesamt 3.162.566,89 S (und 454.563,00 S)

Für 1999 gesamt 4.597.299,21 S (und 653.748,37 S)

Für 2000 gesamt 5.930.378,93 S (und 806.411,96 S)

Für 2001 gesamt 7.988.045,90 S (und 1.196.640,29 S)

Dazu dürfen wir Ihnen folgendes mitteilen. Die entsprechenden Bankbelege können eingesehen werden. Sollte am Mittwoch den 2. Mai 2007 kein realistischer Schätzvorschlag von Seiten der Berufungserberin kommen, wird die Schätzung der Prüfungsjahre anhand der aufgefundenen Umsätze und bezogen auf eine an den Vorjahren orientierte Umsatz-Gewinnbasis erfolgen. Der Berufungsfall wird noch im Mai 2007 abgeschlossen.

s. Am 2. Mai 2007 wurde der Sachverhalt mit dem Rechtsvertreter nochmals erörtert. Die Schätzungsgrundlagen – basierend auf den aufgedeckten Kontobewegungen und mit einem Ausgabenpauschale von 50% – wurden bekanntgegeben. Der Rechtsvertreter sicherte zu, mit der Mandantin zu sprechen, ob diese sich mit einer einvernehmlichen Lösung und dem Abschluß des Berufungsverfahrens mittels BVE einverstanden erklären könne.

t. Am 4. Mai 2007 übermittelte die Berufungsbehörde insgesamt 35 Seiten an Unterlagen zur beabsichtigten Zuschätzung an den Rechtsvertreter mit folgenden Parametern:

- Schätzung nach den Bankeingängen netto (beispielsweise 1997 mit Eingang 2.473.906,00 S, gerundet auf 2.473.900,00 S; durch 120% dividiert = Nettobetrag (Umsatz) 2.061.583,00 S. Bei einem Ausgabenpauschale von 50% ergibt sich ein Gewinn von 1.030.792,00 S. Das Jahr 1996 wird mit 1.800.000,00 S brutto und das Jahr 1995 mit 1.000.000,00 S brutto geschätzt. Für 1994 erfolgte keine Schätzung, Umsatz und Gewinn wurden mit jenen Beträgen belassen, die bereits vom VwGH für richtig befunden wurden. Das Jahr 2001 wurde sowohl hinsichtlich des Umsatzes als auch des Gewinnes auf 9/12 umgerechnet.

- Bei der Umsatzsteuer wurde in Anlehnung an § 14 UStG ein Pauschalsatz von 1,8% des Pflegeumsatzes zugelassen, gleichzeitig wurden die Vorsteuern aus der Eheanbahnung zusätzlich angesetzt (zB 1997 Vorsteuer aus der Ehevermittlung mit 48.261,00 S und pauschalierte Vorsteuer mit 37.108,49 S (1,8% von 2.061.583,00 S)).

- Für 1999 wurde der Alleinverdienerabsetzbetrag zwar beantragt, bisher aber nicht gewährt. Daher war dieser Absetzbetrag zusätzlich zu geben.

- Anspruchszinsen 2000 und 2001 sowie Verspätungszuschlag USt und ESt 2001 und USt 12/02 werden automatisch an die neuen Steuerbeträge angepasst.

- Einkommensteuervorauszahlung und Umsatzsteuervorauszahlung sind nach den Darlegungen, wonach ab 10/2001 die Geschäfte über die Firma in S. gelaufen sind, auf Null zu stellen.

Einkünfte geschätzt

| Jahr | Einkünfte aus Gewerbebetrieb |
|------|------------------------------|
| 1994 | 182.455,00 S |
| 1995 | 416.667,00 S |
| 1996 | 750.000,00 S |
| 1997 | 1.030.792,00 S |

| | |
|------|----------------|
| 1998 | 1.507.125,00 S |
| 1999 | 2.185.833,00 S |
| 2000 | 2.806.958,00 S |
| 2001 | 2.874.125,00 S |

Umsätze und Vorsteuern

| Jahr | Umsatz | Vorsteuer |
|------|----------------|--------------|
| 1994 | 523.994,00 S | 30.165,75 S |
| 1995 | 833.333,00 S | 75.576,21 S |
| 1996 | 1.500.000,00 S | 105.474,43 S |
| 1997 | 2.061.583,00 S | 85.369,49 S |
| 1998 | 3.014.250,00 S | 133.454,93 S |
| 1999 | 4.371.666,00 S | 185.592,52 S |
| 2000 | 5.613.916,00 S | 175.140,90 S |
| 2001 | 5.748.249,74 S | 161.899,11 S |

Bis zum 21. Mai 2007 – oder früher – sollte mitgeteilt werden, ob die Bw. einer BVE zustimmen wollte oder nicht.

u. Mit Schreiben vom 21. Mai 2007 teilte der Rechtsvertreter nach Rücksprache mit der Mandantin folgendes mit:

Die Bw. strebe eine Gesamterledigung der gegenständlichen Angelegenheit an. Wichtig sei es hierbei, dass für den gesamten vergangenen Zeitraum – bis einschließlich November 2006 – sowohl in Österreich, als auch in S. klare Verhältnisse geschaffen würden, sodass unzulässige Doppelbesteuerungen vermieden und auch klare und nachvollziehbare Grundlagen für das in S. anhängige Steuerstrafverfahren herbeigeführt würden.

Vor diesem Hintergrund sehe die Bw. daher vorerst keine Möglichkeit, einer isolierten Regelung des im gegenständlichen Berufungsverfahrens betroffenen Teilbereiches im vereinfachten Wege zuzustimmen, wenn die im ersten Absatz angeführten Punkte nach wie vor unklar seien.

Die Mandantin bitte hiefür um Verständnis.

Vor diesem Hintergrund blieben die bisher vorgetragenen Argumente vollinhaltlich aufrecht, es werde aber noch einmal darauf verwiesen, dass die in Rede stehenden Vermittlungstätigkeiten ab Gründung der neuen Firma in S. von dieser juristischen Person und nicht mehr von der Bw. ausgeführt worden seien. Ab dem Jahr 2001 könnten MAU daher auch in Österreich keine wie immer gearteten Vermittlungsentgelte steuerlich zugerechnet werden.

Im übrigen werde auf das gesamte bisherige Vorbringen verwiesen.

9. In die rechtliche Würdigung sind folgende Unterlagen und Aussagen miteinzubeziehen

A. Die Vorgeschichte des Berufungsfalles:

(1) Für die Jahre 1993 bis 1993 gab die Bw. Umsätze von 26.000,00 S, 62.000,00 S und 2.000,00 S sowie Verluste von 77.000,00 S, 363.000,00 S und 391.000,00 S aus der Partnervermittlung an. Anlässlich einer abgabenbehördlichen Prüfung stellte der Prüfer fest, dass die Bw. auch Aupairmädchen, Haushaltshilfen und Altenpflegerinnen vermittelte, wobei sie in Österreich und in S. eine Betriebsstätte unterhielt. Die Bw. behauptete indessen, sie vermittelte nur Partner in Österreich. Die Einvernahme von Kunden der Bw. ergab, dass die Vermittlungsleistungen in Österreich erfolgten und die Ortsangaben auf den Verträgen (B.) nicht stimmten bzw. zu dem Zweck eingefügt wurden, die Besteuerung in Österreich zu vermeiden.

Gegen den Bescheid der FLD legte die Bw. im Jahr 2002 Beschwerde beim VwGH ein (Nr. 19326). Der VwGH bestätigte das Vorliegen des Lebensmittelpunktes in Österreich und die Richtigkeit des Schlusses der Behörde, wonach die Vermittlung – insbesondere der Altenpflege – in Österreich stattgefunden habe. Er stellte weiters fest, dass die Bw. den Ermittlungen mit keinen konkreten Einwendungen entgegengetreten sei. Zudem sei die Schätzung berechtigt gewesen, weil die Bw. weder ordnungsmäßige Aufzeichnungen vorgelegt, noch ihre Offenlegungs- und Wahrheitspflichten wahrgenommen habe. Die Beschwerde wurde als unbegründet abgewiesen.

(2) In den Jahren 1994 und 1995 erzielte die Bw. Umsätze von 6.000,00 S und – 5.000,00 S und erklärte Verluste von 335.000,00 S und 362.000,00 S. Die vorgenommene Umsatzsteuernachschaubetreffend des genannten Zeitraums ergab ebenfalls, dass die Bw. weiterhin massive Erlösverkürzungen aufzuweisen hatte. Gegen die aufgrund der BP ergangenen Bescheide wurde neuerlich Beschwerde an den VwGH erhoben (Nr. 19364). Auch in diesem Fall hatte die Bw nur ausgeführt, es sei unzulässig, Einnahmen in diesem Zeitraum zu schätzen. Konkrete Einwendungen erhob sie jedoch nicht. Der VwGH wies auch diese Beschwerde als unbegründet ab.

B. Kontoöffnungsbeschluss sowie Hausdurchsuchungs- und Beschlagnahmebefehl vom 4. Juli 2006.

Darin wird die PAST vom Landesgericht beauftragt, für die Behörden in S. Kontoöffnungen und eine Hausdurchsuchung in den Räumlichkeiten in Österreich durchzuführen und zwar für Zeiträume ab 1. Januar 2002. Der Grund besteht darin, dass MAU verdächtig ist, über ihre ausländischen Firmen zumindest seit 2003 Pflegeleistungen im Ausland durchgeführt zu haben, wobei sie die Umsatzsteuern aus den Zahlungen der Pfleglinge und der Krankenschwestern nicht abgeführt hat.

C. Die Stiftungsurkunde der SV-Stiftung aus dem Jahr 2001, aus der sich ergibt, dass MAU die Präsidentin dieser Stiftung ist und die Informationsblätter zum Stiftungspflegepersonal.

D. Berufung gegen die Wiederaufnahmebescheide Einkommen- und Umsatzsteuer 1994 bis 1999 vom 23. Juli 2002, soweit darin Ausführungen zur Umsatzsteuer enthalten sind.

E. Bescheid des zuständigen Finanzamtes vom 27. Juni 2007 über die Abweisung des Ansuchens um Wiedereinsetzung in den vorigen Stand betreffend Einkommen- und Umsatzsteuer 1994 bis 1999 (Auszug):

Das Verschulden eines Vertreters sei dem Verschulden des Vertretenen gleichzusetzen. An rechtskundige Parteienvertreter sei hierbei ein strengerer Maßstab anzulegen, als an rechtsunkundige Personen. Im gegenständlichen Fall werde ein offensichtlich aufgetretenes Mißverständnis als unabwendbares und unvorhergesehenes Ereignis angesehen, wobei für die Behörde jedoch nicht ersichtlich sei, worin dieses Mißverständnis bestanden haben soll. Es könne zwar sein, dass die Antragstellerin die Absicht gehabt habe sowohl die Wiederaufnahmebescheide als auch die Abgabenbescheide mit Berufung zu bekämpfen. Maßgeblich sei jedoch nicht die Absicht, sondern das, was der Behörde gegenüber erklärt worden sei. Mit dem fraglichen Fristverlängerungsansuchen, verfasst von einem Steuerberater, sei lediglich eine Fristverlängerung hinsichtlich der Abgabenbescheide beantragt worden.

Zum Einwand, dass im Zuge eines Telefonats mit dem Finanzamt nicht darauf hingewiesen worden sei, dass man die Fristverlängerung nur teilweise beantragt habe, müsse man anmerken, dass das Finanzamt nicht gehalten sei, jede abgegebene Erklärung daraufhin zu überprüfen, ob sie dem tatsächlichen Willen entspreche. Vielmehr könne davon ausgegangen werden, dass die Partei gegenüber dem Finanzamt erkläre, was sie wolle. Dies gelte umso mehr, wenn die entsprechenden Erklärungen durch einen rechtskundigen Parteienvertreter abgegeben würden. Wiederaufnahmebescheid und Abgabenbescheid seien zwei selbständig mit Berufung bekämpfbare Bescheide. Die Kenntnis dieser Tatsache könne von einem berufsmäßigen Parteienvertreter erwartet werden.

Ein unabwendbares oder unvorhergesehenes Ereignis liege daher nicht vor.

F. Erhebungsergebnisse bei EK, AG und MA im Zeitraum November 2000: Der Vertragsabschluss sei in Österreich erfolgt bzw. sei der Vertrag zwischen dem Wohnsitz der pflegebedürftigen Person und dem Vermittlungsbüro in Österreich hin- und herversandt worden.

G. PAST-Ergebnisse für die Jahre 1997 bis 2001:

Im Jahr 1997 gesamt 2.473.906,82 S

Im Jahr 1998 gesamt 3.617.129,89 S

Im Jahr 1999 gesamt 5.246.047,58 S

Im Jahr 2000 gesamt 6.736.790,89 S

Im Jahr 2001 gesamt 9.197.254,36 S

Auch in den Folgejahren wurden auf den von der PAST eingesehenen Konten ständig steigende Eingänge verzeichnet

Im Jahr 2002 gesamt 595.238,23 € (8.190.656,61 S).

Im Jahr 2003 gesamt 1.155.854,98 € (15.904.911,28 S).

Im Jahr 2004 gesamt 1.299.166,03 € (17.051.296,32 S).

2005/2006 gesamt 1.071.023,40 € (14.737.603,29 S).

H. Bescheid der Finanzlandesdirektion GZ RV 1621/1-8/2002 vom 17. Juni 2002.

B.) Im Hinblick auf die Ausführungen des VwGH in der Entscheidung vom 24.5.2007, 2007/15/0043 gab das zuständige Finanzamt mit BVE vom 18. Juli 2007 der Berufung bezüglich des Zurückweisungsbescheides vom 10. Juli 2003 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer 1994 bis 1999 statt und hob den Zurückweisungsbescheid auf. Mit BVE vom selben Datum wurden die Bescheide über die Wiederaufnahme mit der Begründung aufgehoben, den angefochtenen Bescheiden sei nicht entnehmbar, auf welche neu hervorgekommenen Tatsachen die Wiederaufnahme des Verfahrens gestützt werde. Die Jahre 1994 bis 1996 wurden in weiterer Folge nicht wiederaufgenommen, die Veranlagungsjahre ab 2002 wurden vom Finanzamt abschließend mit Berufungsvorentscheidung erledigt.

C.) In der Folge wurden vom zuständigen Finanzamt neue Wiederaufnahmebescheide und Umsatzsteuerbescheide für 1997 bis 1999 erlassen. Die Wiederaufnahme wurde damit begründet, dass Kontenöffnungen jährliche Eingänge in Millionenhöhe bei der Bw. ergeben hätten und die Bw. über die Partnervermittlung hinaus 1997 bis 1999 die Vermittlung von

Pflegepersonal in Österreich betrieben habe. Die Umsätze und Erlöse seien nicht erklärt worden und der Behörde auch nicht bekannt gewesen. Verwiesen werde auch auf die Niederschrift der BP vom 21. Mai 2002.

(1) Vom Finanzamt wurden folgende Gewinne festgesetzt:

| | Bankeingang | Eingang netto | Gewinn 50% ger. |
|------|----------------|----------------|-----------------|
| 1997 | 2.473.906,82 S | 2.061.589,01 S | 1.030.794,00 S |
| 1998 | 3.617.129,89 S | 3.014.274,90 S | 1.507.137,00 S |
| 1999 | 5.246.047,58 S | 4.371.706,31 S | 2.185.853,00 S |

Mit Schreiben vom 23. August 2007 wurde gegen die Wiederaufnahme- und Einkommensteuerbescheide 1997 bis 1999 Berufung eingelegt. Diese wurde mit Berufungsentscheidung des UFS vom 15. Oktober 2007 (RV/1095-L/07 und RV/1094-L/07) als unbegründet abgewiesen. Gegen die Berufungsentscheidung des UFS wurde mit Schreiben vom 20. November 2007 Beschwerde an den VwGH erhoben (Zl. 2007/15/0286).

(2) Die Umsatzsteuer wurde vom Finanzamt mit Bescheiden vom 19. Juli 2007 wie folgt festgesetzt:

| | Umsatz | Umsatzsteuer | Vorsteuer | Zahllast |
|------|----------------|--------------|--------------|--------------|
| 1997 | 2.061.589,01 S | 412.317,80 S | 85.369,49 S | 326.949,00 S |
| 1998 | 3.014.274,90 S | 602.854,98 S | 133.454,93 S | 469.400,00 S |
| 1999 | 4.371.706,31 S | 874.341,26 S | 185.592,52 S | 688.749,00 S |

D.) Mit Schreiben vom 23. August 2007 wurde gegen die Wiederaufnahmbescheide hinsichtlich Umsatzsteuer und Umsatzsteuerbescheide 1997 bis 1999 Berufung eingelegt, eine mündliche Berufungsverhandlung wurde beantragt: Man bestreite das Vorliegen der Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme. Die Abgabenzeiträume lägen bereits 8 – 10 Jahre zurück. Die Grundlagen für eine neue Wiederaufnahme seien nicht gegeben. Auch stelle es eine Verletzung des Gleichheitssatzes dar, dass die Behörde durch viele Jahre hindurch abgeschlossene Verfahren wiederaufnehmen könne, während die Partei nur kurze Fristen habe.

Bestritten würde auch die Richtigkeit der von der Behörde vorgenommenen Abgabenberechnungen und Zuschätzungen. Diese seien nicht nachvollziehbar.

Mit Schreiben vom 19. November 2007 lud der Unabhängige Finanzsenat zur mündlichen Verhandlung am 14. Dezember 2007. Mit Fax vom 10. Oktober 2007 waren dem Rechtsvertreter die schon im vorangegangenen Berufungsverfahren übermittelten Unterlagen zur Darstellung der Bemessungsgrundlagen übersandt worden.

E.) Am 14. Dezember 2007 wurde die beantragte mündliche Verhandlung durchgeführt. Darüber wurde ein Protokoll aufgenommen. Seitens des Referenten erfolgte eine Sachverhaltsdarstellung. Zur Sach- und Rechtslage äußerten sich die Parteien wie folgt:

SB: Darf ich zuerst den Vertreter des Finanzamtes fragen, ob es von Finanzamtsseite noch Anregungen oder rechtliche Ausführungen gibt?

Mag. P.: Eigentlich nicht viel. Nur kurz, ohne dass ich da auf einzelne Beträge eingehe: Hinsichtlich der Wiederaufnahme möchte ich auf die vielzitierte Entscheidung des UFS vom Oktober (Vermerk: Gemeint ist UFS RV/1095-L/07 vom 15. Oktober 2007) verweisen. Nach unserer Ansicht sind die dort getroffenen Feststellungen auch für die nunmehr abzuhandelnden Zeiträume in Geltung und zu beachten. Bei der Umsatzsteuer geht das Finanzamt nach wie vor davon aus, dass die Leistung des Pflegepersonals nicht in S. sondern in Österreich erbracht wird und daher die Vermittlungsleistung, die sich nach der zu vermittelnden Leistung richtet, in Österreich zu besteuern ist. Deswegen ist nach wie vor der Antrag aufrecht, die Berufung abzuweisen.

SB: Der Vertreter der Bw.?

Dr. B.: Ich habe auch nicht viel zu sagen. Ich verweise auf das bisherige Vorbringen. Die Argumente bleiben aufrecht, ebenso die Berufungsanträge. Neue Beweisanträge haben wir nicht zu stellen.

SB: Damit ist das Beweisverfahren abgeschlossen.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 1997 bis 1999:

A) a. Gem. § 303(4) BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Tatsachen sind Sachverhaltselemente (mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände): Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften. Selbst innere Vorgänge (soweit sie rational feststellbar sind) können Tatsachen sein (zb. Ansichten, Absichten). Tatsachen sind daher beispielsweise

- mangelnde Ordnungsmäßigkeit der Buchführung
- nähere Umstände über die Marktgerechtigkeit des Verhaltens usw.

Maßgebend ist, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, daß sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumption zu der nunmehr im wiederaufzunehmenden Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können (VwGH v. 8.3.1994, 90/14/0192).

Es genügen außerdem für eine amtswegige Wiederaufnahme schon relativ geringfügige Ergänzungen des Sachverhaltes, weil der Sachverhalt des Erstverfahrens dann eben nicht vollständig ist. Selbst die Tatsache einer dreissigjährigen Gebäudenutzung mit Verlusten hindert eine Wiederaufnahme wegen Liebhaberei nicht, wenn erst im Zuge der Betriebsprüfung die näheren Umstände der Nutzung hervorkommen (VwGH vom 24.9.1986, ZI. 84/13/0039).

b. Im gegenständlichen Fall wurde im April/Mai 2007 eine Kontoöffnung bei Konten der Bw. durchgeführt, auf denen in jedem Jahr Eingänge in Millionenhöhe erkennbar sind. Die Bw. hat sich – trotz des schon bisher bestehenden Verdachtes massiver Umsatz- und Gewinnverkürzungen – nicht dazu geäußert. Nachdem das Finanzamt nachgewiesen hat, dass die Bw. im Inland auch im Bereich der Altenpflege tätig geworden ist, liegt die Vermutung nahe, dass die Eingänge auf den Privatkonten der Bw. die gesuchten Schwarzerlöse darstellen. Diesfalls liegt eine neue Tatsache vor, weil die Konten bei Erlassung der ursprünglichen Bescheide noch nicht bekannt waren.

B) Eine Verjährung ist noch nicht eingetreten.

a. Die absolute Verjährung beträgt 10 Jahre, die Wiederaufnahme erfolgte innerhalb dieser Frist.

a. Bei hinterzogenen Abgaben beträgt die Verjährungsfrist gem. § 207 Abs 2 BAO sieben Jahre. Werden innerhalb der Verjährungsfrist nach außen hin erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches unternommen, verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr. Sie verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn wenn Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist (§ 209 BAO).

(1) Die Beurteilung, ob Abgaben hinterzogen sind, setzt eindeutige, ausdrückliche und nachprüfbare bescheidmäßige Feststellungen über die Abgabenhinterziehung voraus (Ritz, BAO, § 207, Rz 15). Die Beurteilung dieser Vorfrage erfolgt in der Bescheidbegründung.

Einer Abgabenhinterziehung macht sich schuldig, wer gem. § 33 Abs. 1 und Abs 2 FinStrG vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige,- Offenlegungs- oder

Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt. Voraussetzung ist also eine Pflichtverletzung, der tatsächliche Eintritt einer Abgabenverkürzung und das Vorhandensein eines Verkürzungsvorsatzes.

Die Abgabepflichtige hat – wie nachstehend genauer ausgeführt wird – Einnahmen aus der Altenpflege in Millionenhöhe nicht erklärt und systematisch die Aufklärung verweigert. Sie hat Belege nicht vorgelegt und Auskunftspersonen (Pfleglinge, Pflegerinnen) nicht bekanntgegeben. Vorsätzlich handelt, wer einen Sachverhalt verwirklichen will, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht. Dabei genügt es, dass der Täter diese Verwirklichung ernstlich für möglich hält und sich mit ihr abfindet (dolus eventualis). Der Berufungssenat geht aber ohnehin vom Vorliegen einer absichtlichen (dolus directus specialis) Tatbildverwirklichung aus. Dafür sprechen die fortgesetzten Verweigerungen der Bw. Sachverhalte aufzuklären, die Nichtvorlage von Unterlagen und Belegen und die fortgesetzte Verzögerung des Verfahrens.

(2) Die Siebenjahresfrist hat sich sukzessive verlängert, da in den jeweiligen Jahren verschiedene Amtshandlungen gesetzt wurden, die eine Verlängerung bewirken. Im Jahr 2004 wurde im Rahmen des Berufungsverfahrens beim UFS ein Befangenheitsverfahren abgewickelt, das in einen Bescheid des UFS vom 7. Januar 2004 mündete und mit VfGH-Beschwerde vom 17. Februar 2004 fortgesetzt wurde. Am 24. Oktober 2005 langte der VfGH-Beschluss beim UFS ein und in der Folge wurde der Rechtsvertreter über die Fortsetzung des Berufungsverfahrens telefonisch informiert. Im Jahr 2006 gab es Kontakte der Fahndung mit Behörden in S. und eine Kontenöffnung bezüglich der Konten der Bw. am 4. Juli 2006 sowie weitere Fahndungsaktivitäten. Im Jahr 2007 wurden die Konten der Bw. auch bezüglich des Zeitraumes vor 2002 geöffnet. Die Wiederaufnahme erfolgte 2007. Damit ist der gesamte Wiederaufnahmezeitraum durch Aktivitäten der erstinstanzlichen Behörde bzw der Berufungsbehörde abgedeckt.

Die Berufung gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens war aus diesen Gründen abzuweisen.

2. Schätzungsberechtigung:

a. Die Bw. hat seit dem Jahr 1991 folgende Umsätze und Betriebsergebnisse aus der Partnervermittlung erklärt:

| Jahr | Umsatz | Vorsteuer | Gutschrift | Verlust/Gewinn |
|------|-------------|--------------|--------------|----------------|
| 1991 | 26.000,00 S | -44.313,59 S | -39.140,00 S | -77.232,00 S |
| 1992 | 61.995,00 S | -48.641,15 S | -36.242,00 S | -362.733,00 S |

| | | | | |
|-------|--------------|---------------|---------------|-----------------|
| 1993 | 2.083,33 S | -28.288,62 S | -27.872,00 S | -391.226,00 S |
| 1994 | 6.243,67 S | -30.165,75 S | -28.917,00 S | -335.295,00 S |
| 1995 | -5.000,00 S | -60.576,22 S | -61.576,00 S | -362.518,00 S |
| 1996 | 10.437,42 S | -78.874,43 S | -76.387,00 S | -435.075,00 S |
| 1997 | 17.156,51 S | -48.260,88 S | -44.830,00 S | -417.934,00 S |
| 1998 | 0,00 S | -79.198,43 S | -79.198,00 S | -408.273,00 S |
| 1999 | 0,00 S | -106.902,54 S | 106.903,00 S | -476.400,00 S |
| 2000 | 0,00 S | -74.090,42 S | -74.090,00 S | -432.735,00 S |
| 2001 | 0,00 S | -58.430,62 S | -58.431,00 S | -413.088,00 S |
| Summe | 118.915,93 S | | -633.586,00 S | -4.115.509,00 S |

Damit ergibt sich, dass die Bw. in einem Zeitraum von 11 Jahren insgesamt nur einen Umsatz von 118.915,93 S erwirtschaftet haben will. Die beantragte Umsatzsteuergutschrift beträgt in diesem Zeitraum 633.586,00 S. An Betriebsergebnissen will die Bw. im selben Zeitraum ein Minusergebnis von 4.115.509,00 S erzielt haben.

Schon aufgrund dieser Darstellung ergibt sich – ohne auf die nicht erklärten Erlöse im Altenpflegebereich einzugehen – die Frage, warum die Bw. einen derart unrentablen Betrieb (noch dazu - nach ihrer eigenen Darstellung gesehen - im "Ausland", weil sie laut ihren Angaben schon seit 1991 überwiegend in S. lebt) überhaupt aufrecht erhält, ist dessen verlustträchtige Führung doch mit einer mindestens vier bis fünftägigen Anwesenheit in Österreich verknüpft. Die Führung dieser "Partnervermittlung" ergibt – für sich betrachtet (und die Bw. behauptet ja, daneben keinen anderen Betrieb in Österreich zu führen) – ökonomisch keinen Sinn. Ein solcher lässt sich aber dann erkennen, wenn man annimmt, dass die Bw. in Wirklichkeit – ohne dies gegenüber inländischen Pflegeorganisationen allzu offenkundig werden zu lassen – eine Altenpflege betreibt, bei der sie Pflegerinnen aus S. im Inland vermittelt. Die von der PAST nunmehr aufgefundenen Konten und die darauf erkennbaren Erlöse legen nahe, dass das Hauptgeschäft der Bw. in Wirklichkeit die Altenpflege war und die Partnervermittlung nur der Tarnung dieser Tätigkeit diente.

b. Zieht man weiters die in den **Vorverfahren** (betreffend die Veranlagungsjahre 1991 bis 1993 und 1994 bis 1995) zu Tage geförderten Fakten in Betracht, so ergibt sich folgendes Bild:

Die Bw. hat neben der offiziellen Partnervermittlung noch die Vermittlung von Aupairmädchen, Haushaltshilfen und Altenpflegern in einer Einzelfirma betrieben. Diese Umsätze und Einkünfte hat sie – trotz Befragung von mehr als 70 Personen im Vorverfahren – bis zuletzt geleugnet. Die Jahre 1991 bis 1995 waren daher zu schätzen. Die gesamten Feststellungen (Aufzeichnungsmängel, nicht erklärte Erlöse) und die daraus gezogenen Schlüsse der Berufungsbehörde wurden vom VwGH bestätigt. Die Bw. hat aber auch dem (in den oben dargestellten Angelegenheiten erkennenden) VwGH das Recht abgesprochen, die Erlössituation richtig beurteilen zu können (Berufung vom 24. Juli 2002, Seite 22).

c. (1) Im **gegenständlichen Verfahren** wurde die Bw. mehrfach aufgefordert, die für die Abgabenbemessung notwendigen Unterlagen vorzulegen

- Bei der USO-Prüfung für 1-9/2000 wurden Unterlagen der österreichischen Firma, Steuerbescheide aus S. und Konten der Bw. angefordert, von MAU aber nicht geliefert.
- Im Rahmen der BP wurden Bankkonten und ausländische Steuerbescheide angefordert. Diese Unterlagen wurden nicht vorgelegt (Niederschrift über die Schlußbesprechung vom 21. Mai 2002). Zur Vermittlung des Pflegepersonals – der Haupttätigkeit der Bw. – wurden diesmal überhaupt keine Unterlagen an die BP übermittelt, während bei der letzten Prüfung zumindest noch rudimentär Belege vorhanden waren; im gesamten Prüfungsverfahren wurden weder die Pfleglinge, noch die vermittelten Pflegepersonen bekanntgegeben.
- im Rahmen des Berufungsverfahrens erfolgte neuerlich eine (mehrfache) Aufforderung an die Steuerpflichtige, Pflegeleistende, Pflegepersonen und sonstige Umstände bekanntzugeben. Unterlagen bzw Personen wurden nicht beigebracht. Vielmehr stellte der steuerliche Vertreter in der Erörterung (die Steuerpflichtige war wie in den Jahren zuvor nicht erschienen) den Antrag, bestimmte Personen der SV-Stiftung zu befragen und ein Konsultationsverfahren im Rahmen des maßgeblichen DBA einzuleiten. Auch der folgende Vorhalt der Berufungsbehörde vom 12. November 2003 blieb ohne konkrete Beantwortung.
- Die Mitwirkung der Bw. unterblieb auch nach der Aufdeckung der Bankeingänge auf den österreichischen Konten. Sie hat sich weder zu den Eingängen geäußert, noch dezidiert erklären können, warum die angeblich in S. betriebenen Geschäfte zu den nunmehr bekanntgewordenen hohen Eingängen und Auszahlungen auf ihren österreichischen Konten führten, für die nur sie selbst zeichnungsberechtigt ist. Dies ungeachtet der Tatsache, dass die Bw. noch im Berufungsverfahren den Eindruck erwecken wollte, nicht sie, sondern die Stiftungsvorstände in S. hätten die gesamte Kontrolle über das Pflegegeschäft.

(2) Die Bw. hat damit die ihr zukommenden Verpflichtungen zur Aufklärung des Sachverhaltes und die für Auslandssachverhalte geltende erhöhte Mitwirkungsverpflichtung gemäß § 115 BAO absichtlich aufs Gröbste verletzt. Sie hat nicht nur – wie auch schon im vorangegangenen

Berufungsverfahren – die persönliche Mitwirkung verweigert. So erschien lediglich der Rechtsvertreter zur Erörterung, nur um dann darauf hinzuweisen, dass er Fragen zu bestimmten Themen nicht beantworten könne, weil sich die Umstände ohne die Bw. seiner Kenntnis entziehen würden; eine Vorgangsweise, die als absichtliche Verfahrensverzögerung angesehen werden muss (s. Laudacher "Verfahrensverzögerung" UFSaktuell 2004, 15, Fn 39). Die Bw hat auch keinerlei Unterlagen vorgelegt und behält sich ständig "weitere Argumente vor", ohne tatsächlich jemals Substantiiertes vorzubringen oder die ihr vorgelegten Fragen zu beantworten. Auch die von ihr beantragten Zeugen aus S. wurden nicht stellig gemacht (sodass eine Befragung nicht durchgeführt werden konnte), deren Nennung ist daher ebenfalls als eine das Verfahren verzögernde Maßnahme der Bw. anzusehen. Im gegenständlichen Verfahren waren weder die Pflegerinnen, noch die Pflegepersonen bekannt, sodass nicht einmal annähernd eine Erlösermittlung anhand von Unterlagen der Bw. vorgenommen werden konnte. Die Schätzungsberechtigung nach § 184 BAO ist schon aus diesem Grund vollinhaltlich gegeben.

Hinzu kommt, dass sich die Unwahrheit der Angaben der Bw. im Laufe des Berufungsverfahrens immer deutlicher herauskristallisierte. Nach den Ausführungen des Rechtsvertreters in der Erörterung sollten Angestellte und Präsidentin der SV-Stiftung (HJ) befragt werden, um nachzuweisen, dass die Bw. keine Betriebsstätte der Altenpflegevermittlung in Österreich hatte. Die von der Stiftung vorgelegte Bestätigung, dass man keine Auskünfte zur Stiftung (zu deren Beitraggebern und assoziierten Mitgliedern) geben könne, sollte nahelegen, dass die Bw. dort keinen Einfluß gehabt habe. Tatsächlich konnte die Bw. – wie die anlässlich der Kontoöffnung aufgedeckten Gelder vermuten lassen – nicht nur Einfluß nehmen, sondern war offenkundig Herrin über die gesamte Gebarung des Pflegewesens und kannte infolge der Vermittlungstätigkeit auch die Pflegerinnen und Pfleglinge. Tatsächlich war nämlich die Bw. auch Präsidentin dieser Stiftung, wie sich aus einer vorliegenden Stiftungsurkunde des Jahres 2001 ergibt. Die Angaben in der Erörterung, wonach HJ die entscheidende Person in der Stiftung wäre und die Bw. dort keinen Einfluß hat, sind aufgrund der Ermittlungsergebnisse als völlig unglaublich einzustufen.

Die in der Erörterung vorgelegten Unterlagen sollen damit Umstände nachweisen die in der Wirklichkeit keine Entsprechung haben. Dies ist für die gesamte weitere Beurteilung der Äußerungen der Bw. von Bedeutung, weil ihre über den Rechtsvertreter erbrachten Aussagen in der gegenständlichen Berufungssache generell nur mehr als sehr eingeschränkt glaubwürdig angesehen werden müssen.

d. Aufgrund des Verhaltens der Bw. ist somit – unter der Prämisse der unbeschränkten Steuerpflicht - volle Schätzungsberechtigung nach § 184 BAO gegeben. Als

Schätzungsgrundlagen dienen die anlässlich der Kontoöffnung durch die PAST ermittelten Bankeingänge, zu denen sich die Bw. trotz entsprechender Aufforderung nicht geäußert hat.

3. Zurechnung Einkommensteuer 2000 bis 2001:

a. Unbeschränkte Steuerpflicht:

Der Unabhängige Finanzsenat geht aufgrund der nachfolgend geschilderten Fakten weiterhin (zumindest bis 2001, für die Folgejahre ist das noch zu prüfen) vom Vorliegen der unbeschränkten Steuerpflicht aus:

Bei natürlichen Personen mit Wohnsitz in zwei oder mehreren Staaten sind die Besteuerungsrechte idR aufgrund von DBA auf die beteiligten Staaten aufzuteilen (Beiser, ÖStZ 1989, 241). Die DBA weisen den beteiligten Staaten Teile des Welteinkommens zur Besteuerung zu. Ein Staat erhält die Position des Wohnsitzstaates (mit umfassendem Besteuerungsrecht) ein anderer die Position des Quellenstaates. Diese Positionen werden nach dem OECD-Musterabkommen – dem die DBA weitgehend folgen – nach folgenden Regeln zugeteilt: Ständige Wohnstätte, Mittelpunkt der Lebensinteressen, gewöhnlicher Aufenthalt, Staatsbürgerschaft und Verständigungsverfahren. Das folgende Kriterium kommt zur Anwendung, wenn das vorausgehende Kriterium versagt (Subsidiarität).

Nach dem im gegenständlichen Fall maßgeblichen DBA entscheidet der ständige Wohnsitz, der Mittelpunkt der Lebensinteressen oder der ständige Aufenthalt über die unbeschränkte Steuerpflicht.

Sind zwei Wohnsitze in verschiedenen Staaten vorhanden, entscheidet der Mittelpunkt der Lebensinteressen über die Steuerpflicht. Zu prüfen ist dabei das Gesamtbild der Lebensverhältnisse, zB die persönliche Beziehung zum Staat, wirtschaftliche Beziehungen, der Aufenthaltsort der Familie usw. Zur Bestimmung der wirtschaftlichen Beziehungen sind insbesondere die Höhe der Einkünfte in den Vertragsstaaten ausschlaggebend. Im Zweifel kommt den persönlichen Beziehungen (Gestaltung des Familienlebens) der Vorrang zu.

(1) Zunächst ist wiederum auf das vorangegangene Berufungsverfahren der Jahre 1991 bis 1993 bzw 1994 und 1995 zu verweisen. Auch für diese Zeiträume bestand bereits ein Doppelwohnsitz. Die Finanzbehörde konnte aber nachweisen, dass der Mittelpunkt der Lebensinteressen bis 1995 in Österreich gelegen war. Diese Schlussfolgerung ergab sich aus den persönlichen Verhältnissen, wonach die Bw. sich überwiegend in Österreich aufhielt (Schreiben an das Magistrat vom 3. April 1995, wonach die Bw. zweimal monatlich für mehrere Tage nach B. zurückkehre). Die Unterlagen sprachen dafür, dass die Bw. ihre Unternehmungen von Österreich aus leitete und nur phasenweise ihre ausländischen Unternehmen besuchte. Dafür sprach auch die Vielzahl der in Österreich abgeschlossenen

Verträge über die Altenpflege. Zumindest das Kriterium des ständigen Aufenthaltes war anzunehmen. Der VwGH bestätigte diese Rechtsansicht.

(2) Das im Vorprüfungszeitraum betriebene Einzelunternehmen blieb noch bis 2001 aufrecht, dann gründete die Bw. ein Unternehmen in S., das - nach den Angaben der Bw. – den Geschäftsgegenstand des Einzelunternehmens weiterführte.

In den bis 2001 abgegebenen Einkommensteuererklärungen scheint weiterhin der Wohnsitz R.-Str., L auf. An der Wohnsitzsituation hat sich demgemäß nach der eigenen Erklärung der Bw. nichts geändert. Die Bw. hatte unverändert bis 2001 einen Wohnsitz und einen Firmensitz – die S.-Str. – in Österreich.

(3) Die Bw. stellte auch jedes Jahr – bis zum EU-Beitritt von S. – bei der Bundespolizeidirektion einen Antrag auf Erteilung eines Aufenthaltstitels. Sie legte auch Nachweise für die Mittel zum Lebensunterhalt vor und bezog sich dabei auf die Zuschätzungen der BP (so im Schreiben des Steuerberaters zu den Einkünften des Jahres 2000 mit 265.255,84 € vom 9. Dezember 2002), die sie andererseits bei der Finanzbehörde mit Berufung bekämpfte.

(4) Auch für die Jahre ab 1995 (bis zu diesem Zeitpunkt wurde der Mittelpunkt der Lebensinteressen schon im Vorverfahren nachgewiesen) bis 2001 ist von einem überwiegenden Aufenthalt der Bw. in Österreich auszugehen:

- Die Partnervermittlung befand sich im Inland. Geänderte Öffnungszeiten wurden von der Bw. nicht dargetan, sodass weiterhin davon auszugehen ist, dass die physische Präsenz der Bw. während der Woche gegeben war. Daran ändert auch der zeitweise Aufenthalt der Tochter, die in S. in eine Privatschule ging, für die bis 1999 Familienbeihilfe bezogen wurde und die seit Mai 2002 wiederum ihren Hauptwohnsitz in Österreich hat, nichts. Zudem hat eine Befragung dreier Personen im Rahmen der Umsatzsteuersonderprüfung für 2000 im Jahr 2001 – wie schon in Vorprüfungszeiträumen – neuerlich ergeben, dass die Verträge in Österreich abgeschlossen wurden. Aus den Aussagen der befragten Personen, die der Bw. auch vorgehalten wurden, ergibt sich, dass die Vermittlung idR wie folgt abgelaufen ist: Seitens der Pfleglinge erfolgte eine Anfrage bei der Partnervermittlungsadresse, die Bw. nahm dort eine "Beratung" vor oder sandte umgehend die Vertrags- und Beitrittsformulare zu, die Pfleglinge sandten die Verträge an die Partnervermittlungsadresse. Von dort gingen sie an die Stiftung und wieder zurück an den Pflegling.

- Die Stiftungsratsvorsitzende wurde in der Stellungnahme zur BP vom 30. Juni 2003 als weisungsfreies Organ der SV-Stiftung bezeichnet. Die Bw. hat noch im Zeitpunkt des Erörterungstermines über ihren Rechtsvertreter der Berufungsbehörde den Eindruck zu vermitteln versucht, sie habe in S. auf die Stiftung keinen Einfluß und könne daher keine

Kundendaten und Informationen über die Pflegerinnen liefern. Tatsächlich ist die Bw. Präsidentin der Stiftung und die aus den Pflegevermittlungen (über die SV-Stiftung) resultierenden Einnahmen gingen auf ihren österreichischen Konten ein, wo nur die Bw. die Zeichnungsbefugnis hat. Damit ist die Darstellung der Bw. zu den Vermittlungsleistungen und den daraus resultierenden Erlösen zur Gänze widerlegt, da tatsächlich in S. erzielte Erlöse auf Konten in S. geflossen wären und nicht auf Konten der Bw. in Österreich.

Auf den österreichischen Konten der Bw. erfolgten auch fast täglich Abhebungen, die wiederum nur die Bw. durchführen konnte. Dies alles ist ein klarer Hinweis darauf, dass der (wirtschaftliche) Lebensmittelpunkt der Bw. weiterhin in Österreich lag, gleichzeitig die Vermittlungen (ebenso wie die Pflegeleistungen) im Inland erfolgten und die SV-Stiftung nur zur Verschleierung dieser Fakten in S. vorgeschoben wird. Alle Aussagen der Bw. zu ausländischen Wohnsitzen, Beziehungen und Aktivitäten dienen ebenso der Verschleierung dieser Tatsachen, wie die Anführung des Ortes B. auf den Verträgen mit den Pfleglingen. Das ergibt sich schon aus den gewöhnlichen Umständen dieser Pflegeleistungen: Es wäre geradezu absurd, Personen zw 70 und 80 Jahren, die zT schwer krank und bettlägerig sind, nur wegen einer Vertragsunterschrift oder Vertragsübergabe - wie in der Berufung vom 24. Juli 2002 angegeben - von Österreich nach B. in S. und zurück zu transportieren. Diese Version des Vertragsabschlusses hat sich schon im Vorverfahren als reine Erfindung der Bw. erwiesen. Zudem bezieht sich die Schilderung der Bw. in der Berufung über den Ablauf des Vertragsabschlusses (Versendung des Vertrages an die Stiftung bzw. Firma DB2) auf die Zeit nach 2001, da DB2 vorher nicht bestanden hat, sodass die Bw. offensichtlich auch die Zeiträume verwechselt hat. Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates hat MAU die Partnervermittlung in Österreich (bei der sie ja auch kaum Umsätze aufweist) deshalb gegründet, um bei der Pflegevermittlung nicht ins Gehege anderer Hilfsorganisationen zu kommen. Offiziell liegt eine Partnervermittlung vor, tatsächlich werden aber vor Ort Pflegekräfte vermittelt, Pflegeinformationen gegeben und es werden Pflegern Einschulungen angeboten. Angesichts der nunmehr ermittelten Umsätze in den einzelnen Jahren wurde deutlich, dass derart massive Vermittlungsaktivitäten nur bei ständiger Anwesenheit der Bw. möglich sind. Die Stiftung in S. dient dabei nur der Verschleierung der Tatsache, dass die Bw. weiterhin unter dem Deckmantel der Partnervermittlung im Inland Altenpflege vermittelt und organisiert. Die Bw. hätte andernfalls plausibel darlegen müssen, warum die angeblich durch eine Firma in S. (in Zusammenarbeit mit der SV-Stiftung) verdienten Gelder in Wirklichkeit der Bw. in Österreich zugeflossen sind.

- Mit dem Auszug aus dem Gewerberegister in S. kann die Bw. nichts für ihren Rechtsstandpunkt gewinnen. Unter Dienstleistungen für Familie und Haushalt (Kinderbetreuung, Betreuung für Personen die eine erhöhte Pflege brauchen,

Versorgungstätigkeit) heißt es nämlich: Beginn der Betriebsstellen 5. Oktober 2001. Dies deckt sich mit Angaben, wonach in der zweiten Jahreshälfte 2001 die Vermittlungen von der Einzelfirma auf die neue Firma in S. übergegangen sein sollen. Dass die Einzelfirma in den strittigen Zeiträumen (bis 2001) in S. und nicht in Österreich tätig war, kann die Bw. damit nicht dantun.

- Wenn die Bw. eine Bestätigung über den "steuerlichen Wohnsitz" (Meldebestätigung) in S. beibringt, so darf daran erinnert werden, dass sie auch 1991 bis 1995 schon steuerlich in S. erfasst war, ohne dass deswegen die Zurechnung der Pflegeeinkünfte in Österreich und die unbeschränkte Steuerpflicht in Frage zu stellen gewesen wäre. In S. wurden bisher – wenn überhaupt – geringfügige Einkünfte (nämlich die den Pflegerinnen für die Vermittlung verrechneten Beträge) erklärt, bisher sind der Berufungsbehörde (im vorangegangenen Verfahren über die Jahre 1991 bis 1995) nur Verluste bekannt geworden. Die Bw. hat der Berufungsbehörde (bis auf die Anfangsjahre) keine Steuererklärungen aus S. zur Verfügung gestellt, mit denen sie den Vorwurf, sie versteuere die Altenpflege weder in S. noch in Österreich, am besten hätte entkräften können. Hätte sie tatsächlich ihre Gewinne aus der Pflegetätigkeit in S. versteuert, so hätte es keinen Grund gegeben, diesen Nachweis nicht anzutreten und die Steuerbescheide für die Jahre bis 2001 nicht vorzulegen. Trotz der Aufforderung in mehreren Verfahren (USO-Prüfung, BP, Berufungsverfahren) ist sie ihrer diesbezüglichen Offenlegungsverpflichtung nicht nachgekommen, offenkundig deshalb, weil aus den Bescheiden erkennbar gewesen wäre, dass die Gewinne aus der Altenpflege auch in S. nicht versteuert werden.

- Das Ansuchen der Behörden aus S. an das österreichische (ordentliche) Gericht in Amtshilfe die Konten der Bw. in Österreich zu öffnen, bezog sich auf Jahre ab 2001. Daher wurden die Konten der Bw. von der PAST auch zunächst erst ab 2002 geöffnet. Nachdem sich in diesem Zeitraum größere Eingänge auf den Konten fanden, wurden diese auch für den gegenständlichen Berufungsfall rückwirkend geöffnet. Die Behörden in S. wollen ab der Firmengründung 2001 besteuern und haben dafür die Grundlagen über das Gericht angefordert. Auch dies ist ein Hinweis, dass bis 2001 das Besteuerungsrecht in Österreich liegt, da andernfalls die Behörden in S. auch für Jahre vor 2002 um Amtshilfe ersucht hätten.

- Der Berufungsentscheid der Finanzlandesdirektion GZ RV 1621/1-8/2002 vom 17. Juni 2002 - einem Verfahren über die Zuerkennung der Familienbeihilfe für die Tochter KU ab 1999 - sind folgende Fakten zu entnehmen:

Die Tochter KU besuchte – unstrittig – erst ab September 1999 eine Schule in S. Die Bw. gab dazu am 27. März 2001 an, sie halte sich von Donnerstag bis Montag in S. auf und dann wieder in Österreich. In der Berufung vom 6. Juni 2001 führte die Bw. an, in S. bestehe an

der Adresse N, B. nur ein **Nebenwohnsitz**. Die Tochter halte sich nur während der Schulzeit in S. auf, die restliche Zeit – jedes Wochenende, die Schulferien, alle Feiertage – verbringe sie in Österreich. Sie habe hier nach wie vor den Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen und ihren ordentlichen Wohnsitz. In einem Schreiben vom 7. Dezember 2001 hielt KU fest, dass sie seit ihrem fünften Lebensjahr in Österreich wohne und am Hauptwohnsitz R-Str., L, polizeilich gemeldet sei. Berufsweg und Lebensinteresse gelte der Republik Österreich. Zum Geburtsland S. habe sie keine persönliche Beziehung und weder Freunde, noch Bekannte in diesem Land. Sie besuche dort nur die Schule. Das Heimatland bleibe Österreich. MAU, MU und KU wurden vom Finanzamt ersucht, bei der Behörde vorzusprechen. Die Bw. gab mit Schreiben vom 23. April 2002 bekannt, dass die Familie nicht bereit sei, für eine persönliche Auskunftserteilung vorzusprechen. Es bestehe dazu keine Notwendigkeit, weil durch Unterlagen und vorgetragene Fakten der Sachverhalt eindeutig feststehe. Da die Tochter KU mittlerweile einen PKW benützen könne, fahre sie sogar während der Woche an Schultagen mit wenig Unterrichtseinheiten nach Hause und verbringe die Nacht am Hauptwohnsitz. Dazu komme, dass sie dort auch einen Freund habe und deswegen bestrebt sei, jede freie Minute in Österreich zu verbringen. Sie verbringe daher – die Ferienzeit einkalkuliert – die deutlich überwiegende Zeit in Österreich.

Zusammengefasst ergeben sich keine Gründe für die Vermutung, dass die Vermittlung vor 2001 in S. und nicht in Österreich stattgefunden und die Bw. sich überwiegend auch dort aufgehalten hätte. Tatsächlich wurde offenkundig – wie schon 1991 bis 1995 – die **Hauptleistung der Vermittlungstätigkeit in Österreich erbracht**. Die Altenpflegeumsätze sind als im Inland erbracht anzusehen, was einen entsprechenden inländischen Aufenthalt der Bw. erforderte. Wenn die Bw. dazu anführt, ihr Hauptwohnsitz und der ihres Mannes liege in S., sie leite dort fünf Büros mit 22 Angestellten, in Österreich nur ein Büro ohne Angestellte und es befänden sich auch der Bekannten- und Freundeskreis in S., so sind dies für den Unabhängigen Finanzsenat - im Lichte der nunmehr aufgedeckten nicht erklärten Geschäftserlöse und der unterbliebenen Mitarbeit der Bw. - unglaubwürdige Angaben, für die keinerlei Nachweise erbracht wurden. Gerade weil das Büro in Österreich keine Angestellten hatte, wurde es von der Bw. in dem nunmehr bekanntgewordenen Ausmaß betrieben. Nach der - unwidersprochen gebliebenen - Darstellung der BP in der Niederschrift vom 21. Mai 2002 wird ausgeführt, dass das Büro der Bw. in Österreich von Montag 9 Uhr bis Donnerstag 14 Uhr betrieben wird. Die Bw. hält sich daher überwiegend in Österreich auf. Ebenso ihr Gatte, der bis 1997 sogar Notstandshilfe bezogen hat. Nach den eigenen Angaben der Bw. im Verfahren über die Familienbeihilfe der Tochter KU im Jahr 2002 hatte nicht nur die Tochter, sondern die gesamte Familie offenkundig ihren Lebensmittelpunkt in Österreich.

Sonst wären die Aussagen in diesem Verfahren nicht erklärbar, wonach KU jede freie Minute im Hauptwohnsitz R.-Str., L, verbracht haben soll.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates ist der angeblich überwiegende Aufenthalt der Bw. und ihres Gatten in S. daher nur vorgetäuscht und der Unabhängige Finanzsenat geht sowohl von der überwiegenden familiären als auch der wirtschaftlichen Bindung in Österreich aus.

b. Es kommt zu folgenden Zurechnungen in den Jahren 2000 und 2001:

(1) Berechnung der Zuschätzung Umsätze und Ertragsteuer 2001: Ausgehend von der Aussage in der Erörterung, wonach die neue Firma Ende Juli 2001 gegründet wurde, was sich auch aus dem vorgelegten Handelsregisterauszug ergibt, sind die Einkünfte - entgegen der noch im Vorhalteverfahren vertretenen Ansicht, um Überschätzungen zu vermeiden - im Verhältnis 7:5 aufzuteilen (bisher 9:3).

Die Gesamteinnahmen 2001 betragen 9.197.254,00 S, durch 120% = netto 7.664.378,63 S x 7:12 = 4.470.887,35 S Nettoumsatz und Gewinn 2.235.443,67 S (50%).

(2) Berechnung der Umsätze und Gewinne 2000 und 2001:

| Jahr | Kto 4 | Kto 1 | Kto 5 | Summe |
|------|--------------|--------------|-----------|--------------|
| 2000 | 5.930.378,93 | 806.411,96 | | 6.736.790,89 |
| 2001 | 7.988.045,90 | 1.196.640,29 | 12.568,17 | 9.197.254,36 |

Nach der Darstellung im Vorhalt ergeben sich nachstehende Umsätze und Gewinne:

| Jahr | Umsatz netto | Gewinn |
|------|--|----------------------------------|
| 2000 | 5.613.992,40 S | 2.806.996,20 rd. 2807.000,00 |
| 2001 | 7.664.378,33 x 7/12 4.470.887,35 S | 2.235.443,67 rd. 2.235.400,00 |

4. Zuschätzungen Umsatzsteuer 1997 bis 1999:

(1) Berechnung der Zuschätzungen:

Bei den Zuschätzungen orientiert sich die Berufungsbehörde an den Beträgen im Vorhalt vom 4. Mai 2007. Ermittelt wurden die Bankeingänge netto.

(2) Die gesamten Eingänge auf den Konten der Bw. stellen sich in Schilling wie folgt dar:

| Jahr | Kto 4 | Kto 1 | Kto 5 | Summe brutto |
|------|--------------|------------|-------|--------------|
| 1997 | 2.158.106,82 | 315.800,00 | | 2.473.906,82 |
| 1998 | 3.162.566,89 | 454.563,00 | | 3.617.129,89 |
| 1999 | 4.592.299,21 | 653.748,37 | | 5.246.047,58 |

Nach der Darstellung im Vorhalt ergeben sich nachstehende Umsätze und Gewinne:

| Jahr | Umsatz netto |
|------|----------------|
| 1997 | 2.061.589,01 S |
| 1998 | 3.014.274,90 S |
| 1999 | 4.371.706,31 S |

5. Zur Zurechnung der Umsatzsteuer:

- (A) a. Die Niederschrift zur Schlußbesprechung enthält zunächst keine näheren Ausführungen zur Frage der Umsatzbesteuerung.
- b. In den Berufungen zur Umsatzsteuer wird nur abstrakt die Schätzungsberichtigung bestritten. In der Berufung vom 23. Juli 2002 (gegen die Wiederaufnahmbescheide) wird dagegen zur Umsatzsteuer folgendes ausgeführt:

Der Prüfer habe das Betreuen von Pflegefällen als sonstige Leistung nach § 3a UStG angesehen, die Vermittlung als § 3a Abs 4-Leistung. Da die Pflegeleistung in Österreich ausgeführt werde, teile auch die Vermittlungsleistung dieses Schicksal. Dieser Beurteilung folge man nicht.

Die Vermittlungsleistung werde nach § 3a Abs 4 UStG dort erbracht, wo der vermittelte Umsatz erbracht werde. Bei Vorliegen einer "Krankenpflegeleistung" gelte die Leistung an einen Nichtunternehmer nach § 3a Abs 12 dort als ausgeführt, wo das leistende Unternehmen (Pflegepersonal) seinen (Wohn)Sitz habe, sofern die Leistung nicht einer österreichischen Betriebsstätte dieses Unternehmers zuzurechnen sei. Der Unternehmer betreibe sein Unternehmen dort, wo sich die Leitung befindet. Dies werde der Ort sein, wo er die gewerbliche Tätigkeit anbiete, Aufträge entgegennehme und ihre Ausführung vorbereite.

Da sich das Pflegepersonal nur kurzfristig (wochenweise) in Österreich aufhalte, könne von diesen Unternehmern in Österreich (mangels Beständigkeit und Nachhaltigkeit) keine Betriebsstätte, nicht einmal nach § 29 BAO begründet werden. Der vermittelte Umsatz werde

am Wohnsitz des Pflegepersonals erbracht. Die Vermittlungsleistung sei in Österreich nicht steuerbar.

Obwohl nach Ansicht der Bw. einiges für eine Einordnung unter die Katalogleistungen des § 3a Abs 10 Z 6 UStG 1994 spreche, liege nach Ansicht des BMF im konkreten Fall keine Katalogleistung vor, vielmehr sei die Leistung des Pflegepersonals unter § 3a Abs 12 UStG einzuordnen.

Im übrigen sei die umsatzsteuerliche Konsequenz bei Leistungserbringung an Nichtunternehmer ohnehin ident.

Läge allerdings Dienstnehmereigenschaft des Pflegepersonals vor, könne es sich bei der Leistung der Bw. nicht mehr um eine Vermittlungsleistung handeln. Die Leistung falle unter § 3a Abs 12 UStG und sei in Österreich nicht steuerbar.

Ab 1995 habe die umsatzsteuerliche Beurteilung nach dem neugeschaffenen § 3a UStG 1994 zu erfolgen, sodass nicht automatisch die rechtliche Würdigung der Jahre 1991 bis 1993 übernommen werden konnte.

Umsatzsteuerrechtlich existiere nicht der Begriff der Betriebsstätte, sondern der Begriff der festen Einrichtung. Dafür bedürfe es entsprechenden Personals und entsprechender Sachmittel. Da alle Leistungen in S. ausgeführt worden seien (in Österreich nur geschäftsvorbereitende Handungen), fehle es an einer festen Einrichtung. Nur der Stiftungsvorstand in S. könne die Freigabe zur Gegenzeichnung des Vertrages den angegliederten Unternehmen zuleiten. Das Pflegepersonal könne aufgrund des kurzfristigen Aufenthaltes keine Betriebsstätte zustandebringen. Der Leistungsort der Pflegeleistung sei somit am Wohnsitz der Pflegerin als ausgeführt zu betrachten. Die Vermittlungsleistung könne damit nicht in Österreich erbracht worden sein.

Selbst wenn eine Betriebsstätte vorliege, könne nicht ignoriert werden, dass die Finanzverwaltung in S. ebenfalls besteuere. Es sei daher zuerst ein Verständigungsverfahren mit S. einzuleiten, um Doppelbesteuerungen zu vermeiden.

Zusammenfassend sei festzuhalten, dass der Leistungsort der vermittelten Leistung dort sei, wo die vermittelte Leistung ausgeführt werde. Die vermittelte Leistung sei die Pflegeleistung der Krankenpflegerinnen. Da diese Krankenpflegerinnen in Österreich keine Betriebsstätte begründeten, liege der Ort der Pflegeleistung in S. (Generalklausel § 3a Abs 12 UStG). Daher könne auch die vermittelte Leistung in Österreich nicht steuerbar sein. Die Vorschreibung der österreichischen Umsatzsteuer erfolge daher zu Unrecht.

c. In der Stellungnahme der BP vom 20. Mai 2003 wird dazu ausgeführt, nach § 3a Abs 12 UStG werde der Umsatz dort besteuert, wo der leistende Unternehmer sein Unternehmen

betreibe. Die Vermittlungsleistung werde an jenem Ort erbracht, wo auch der vermittelte Umsatz ausgeführt werde. Die ausländische Pflegekraft müsse einen Wohnsitz im österreichischen Haushalt haben (eigenes Zimmer). Auch der Pflegeleistungsempfänger und der Vermittler befänden sich im Inland. Werde der Pflegerin kein Dienstverhältnis unterstellt, betreibe sie ein Unternehmen. Dieses könne nicht vom Ausland aus betrieben werden. Durch das zur Verfügung gestellte Zimmer entstehe zweifelsfrei eine feste örtliche Einrichtung die der Betriebsausübung diene. Die Pflegekraft kehre immer nur kurzfristig nach S. zurück, weil sie das Visum neu beantragen müsse.

d. In der Erörterung wurde vom Steuerberater ausgeführt, das Pflegepersonal sei nur kurzfristig in Österreich (ein bis zwei Wochen), sodass die unternehmerisch tätigen Pflegerinnen keine Betriebsstätte begründeten. Auf den Vorhalt des Sachbearbeiters, wonach in den Prospekten weiterhin von zwei bis dreiwöchigen Turnusdiensten die Rede sei, wurde auf ein "Gutachten" der Universität Salzburg vom Dezember 2000 verwiesen, welches bescheinige, dass sich das Pflegepersonal nur kurzfristig im Inland aufhalte. Von diesem Gutachten wurden nur das Deckblatt, die Seite zwei und die Seite drei vorgelegt. Der Aufforderung des UFS in der Erörterung, alle Teile des Gutachtens vorzulegen, kam die Bw. nicht nach.

(B) a. Gem. § 3a Abs. 4 UStG 1994 wird eine Vermittlungsleistung an dem Ort erbracht, an dem der vermittelte Umsatz ausgeführt wird.

b. Zu beurteilen ist im gegenständlichen Fall die Dienstleistung der Pflege an älteren Menschen durch Pflegerinnen, welche wiederum von einer im Inland tätigen Vermittlungsstelle vermittelt werden. Diese Leistung fällt weder unter § 3a Abs 8 noch unter § 3a Abs. 10 UStG 1994.

c. Kann die Pflegeleistung nicht bei den Katalogleistungen eingeordnet werden, so ist sie unter § 3a Abs. 12 UStG 1994 zu subsumieren. Nach dieser Norm wird die sonstige Leistung an dem Ort erbracht, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt. Wird die sonstige Leistung von einer Betriebsstätte ausgeführt, so gilt die Betriebsstätte als Ort der sonstigen Leistung. Dabei ist zu beachten, dass nach EuGH 27.5.2004, Rs C 68/03 "Lipjes", die Ortsbestimmungsregeln der Sechsten Mehwertsteuerrichtlinie unabhängig davon zur Anwendung kommen, ob der vermittelte Umsatz zwischen Unternehmern oder Privaten stattfindet. Die Regelung des § 3a Abs. 4 UStG 1994 ist auch dann anwendbar, wenn der vermittelte Umsatz zwischen Privaten stattfindet (so Ruppe, UStG-Kommentar, § 3a, Rz 111). Damit ist der Frage, ob die Pflegerinnen dienstnehmerähnlich oder unternehmerisch tätig sind (s. auch die Klausel in den Vereinbarungen, wonach das Stiftungspersonal "unentgeltlich" bei der Gastgeberfamilie aufhältig ist und keine Ansprüche nach dem österreichischen

Arbeitsrecht stellen wird), keine wesentliche Bedeutung beizumessen, da die Prüfung nach § 3a Abs. 12 in beiden Fällen gleichermaßen durchzuführen ist.

d. Nach der Auffangregel des § 3a Abs. 12 ist Unternehmensort grundsätzlich der Ort,

- **von dem aus der Unternehmer seine Tätigkeit anbietet** (der Ort der Geschäftsleitung, fehlt es bei natürlichen Personen an einem solchen Ort, ist der Wohnsitz oder der übliche Aufenthaltsort maßgeblich, s Art. 9 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie) oder

- **der Ort der Betriebsstätte**. Nach der Judikatur des EuGH zur "festen Niederlassung" ist ein ständiges Zusammenwirken von persönlichen Mitteln und Sachmitteln vorausgesetzt, welche für die Erbringung der Dienstleistungen erforderlich sind. Sofern es nicht zweckmäßig ist, sind die Dienstleistungen dem Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit des Dienstleistenden zuzuordnen (EuGH 4.7.1985, Rs 168/84 "Berkholz"). Auch nach EuGH 20.2.1997, Rs C-260/95 "DFDS" ist zwar der Unternehmensort Anknüpfungspunkt, es ist aber zu prüfen, ob zur Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen und Umgehungen der Ort der festen Niederlassung zu einer sinnvollen Lösung führt (Ruppe, UStG-Kommentar, § 3a, Rz 107/2). Der VwGH hat mit Erkenntnis vom 29.4.2003, 2001/14/0226 auf einen Mindestbestand von persönlichen Mitteln und Sachmitteln verwiesen und eine feste Niederlassung durch einen Schönheitssalon auf einem Kreuzfahrtschiff angenommen, weil aus Wettbewerbsgründen die Dienstleistungen der Betriebsstätte und nicht dem Stammhaus zuzuordnen waren.

e. Nach der ständigen Rspr des EuGH, die die Gerichte im Wege der richtlinienkonformen Auslegung des nationalen Umsatzsteuerrechtes zu beachten haben (s zB BFH 2.4.1998, V R 34/97, BStBl 1998 II, 695 mwN) ist zwar vorrangiger Anknüpfungspunkt nach Art. 9 Abs 1 der Richtlinie 77/388/EWG der Ort, an dem der Dienstleistende den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit hat. Eine andere Niederlassung von wo aus die Dienstleistung erbracht wird, kann aber berücksichtigt werden, wenn

- die Anknüpfung an den Sitz zu keiner steuerlich sinnvollen Lösung führt (oder einen Konflikt mit dem anderen Mitgliedsstaat zur Folge hat) und

- die Niederlassung aufgrund des Zusammenwirkens der für die Erbringung bestimmter Dienstleistungen erforderlichen Personal- und Sachmittel einen zureichenden Mindestbestand aufweist.

Zur steuerlich sinnvollen Lösung hat der EuGH zum Reisebürofall (EuGH C-260/95 „DFDS“) ausgeführt, es müsse der Vielfalt der Reisebüros an verschiedenen Orten der Gemeinschaft Rechnung getragen werden, weil die Berücksichtigung der wirtschaftlichen Realität ein grundlegendes Kriterium für die Anwendung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems sei. Auch der VwGH hat im Erkenntnis vom 29.4.2003, 2001/14/0226 festgehalten, dass bei einem

Schönheitssalon auf einem Kreuzfahrtschiff die feste Niederlassung auf dem Schiff ein zweckdienlicher Anknüpfungspunkt ist, weil die Dienstleistungen dort an den Verbraucher erbracht werden.

Nichts anderes kann im gegenständlichen Fall gelten. Zieht man die üblichen von der Bw. an die Pflegefamilien verrechneten Sätze heran, so hat sie in den einzelnen Jahren (grob geschätzt) etwa 80 (1995), 150 (1996), 200 (1997), 300 (1998), 430 (1999), 560 (2000) und 760 (2001) Pflegerinnen in Österreich vermittelt. Sowohl die Pflegeleistung, als auch deren Vermittlung haben in Österreich stattgefunden. Die Leistungen sind zudem sehr unterschiedlich – je nach Pflegling – und reichen von einfachen Handreichungen bis zur Gartenarbeit und totaler körperlicher Betreuung. Sie gehen in ihrer Intensität weit über die Reisebüro – und Schönheitssalonleistungen hinaus, bei denen auf die feste Niederlassung im Tätigkeitsort abgestellt wurde. Der Realität des Binnenmarktes entspricht deswegen ein Abstellen auf die feste Niederlassung am Tätigkeitsort der Pflegerinnen am Besten.

Der Unabhängige Finanzsenat hat auch keinen Zweifel daran, dass am jeweiligen Pflegeort eine feste Niederlassung gegeben ist. Einerseits hält sich die Pflegerin dort körperlich und nicht nur vorübergehend auf. Sie erhält ein Zimmer und nimmt bei dieser "Rund-um-die-Uhr-Betreuung" am gesamten Leben des Pfleglings teil. Andererseits hat sie an diesem Ort auch diejenigen Utensilien (Krankenpflegekoffer usw.) parat, die sie täglich zur Ausübung ihrer Pflegetätigkeit braucht. Es besteht daher am Ort der Pflegeleistung gerade jene Einheit von Personal- und Sachmitteln, die der EuGH für notwendig hält, um auf die feste Niederlassung am Ort der Leistung abstellen zu können. Die Pflegerinnen halten sich nämlich – bevor sie erneut ein Visum beantragen – **vierzehn Tage bis drei Wochen** bei ihrem Pflegling auf. Sie stellen dann einen Visumsantrag und sind anschließend wiederum vierzehn Tage bzw. drei Wochen beim selben Pflegepatienten. Auf dieser Kontinuität beruht nämlich das gesamte Pflegesystem der Bw. Von einem nur geringfügigen Aufenthalt der Pflegerinnen kann daher keine Rede sein.

Dieser Umstand wurde zwar vom Rechtsvertreter der MAU in der Erörterung in Abrede gestellt, nach einer Internetabfrage konnte dieses Faktum aber nachgewiesen werden. Dieser Rythmus wurde der Bw. auch mit Vorhalt vom 12. November 2003 zur Kenntnis gebracht. In den seit 1991 aufliegenden Informationsblättern hieß es nach wie vor: "Für jeden Klienten setzen wir in der Regel 2 Stiftungspfleger/innen ein, die immer die gleichen Personen sind und sich in einem 14 tägigen oder dreiwöchigen Turnusdienst in Folge auch abwechseln. Damit erhält der Patient eine Betreuung für jeden Tag ... auch Samstag und Sonntag ... bei Tag und in der Nacht (24 Stunden).

Wenn ein Teil des Dienstes sogar dreiwöchig ist, dann hält sich eine Pflegerin jedenfalls überwiegend (mehr als sechs Monate) im Inland auf. Ergänzend ist daher davon auszugehen, dass auch die Leitung des Unternehmens "Pflegeleistung" ebenso wie der übliche Aufenthaltsort der Pflegerinnen im Inland zu sehen ist. Dies umso mehr, als die Pflegesätze dieser ausländischen Pflegerinnen viel niedriger als die inländischen Pflegesätze sind und sich die Dienstleistung für sie nur dann lohnt, wenn die Pflegerin möglichst viele Pflegetage in Österreich zustande bringt. Diese muss nämlich ihrerseits an die Bw. eine nicht unbeträchtliche Provision zahlen, um überhaupt in den Kreis der von der Stiftung betreuten Pflegerinnen aufgenommen zu werden.

Wenn die Bw. diese (Dauer)Aufenthalte durch Vorlage eines "Gutachtens" zu entkräften versucht, von dem sie – trotz mehrfacher Aufforderung – nur das Deckblatt und zwei Seiten vorlegt, so kann ihr darin nicht gefolgt werden. Die Bw. kann nicht ernsthaft glauben, mit einem "Rumpfgutachten" von zwei Seiten die Feststellungen der BP und ihre eigenen Angaben über die Pflegerinnen im Internet (..... "setzen wir idR 2 Pflegerinnen ein, die immer die gleichen Personen sind und sich in einem 14 tägigen oder dreiwöchigen Turnusdienst in Folge auch abwechseln".....) widerlegen zu können. Die Bw. hat im übrigen auch keine Angaben darüber gemacht, warum sie das gesamte "Gutachten" nicht vorlegen will und welche Informationen dem Gutachtensersteller überhaupt zur Verfügung gestanden sind.

(C) Schlussfolgerungen:

Der Unabhängige Finanzsenat geht demgemäß davon aus, dass als Ort der sonstigen Leistung aufgrund richtlinienkonformer Auslegung des nationales Mehrwertsteuerrechtes der Ort der sonstigen Leistung bei den bezeichneten Pflegediensten am Ort der Pflegeleistung (also im Inland) anzusiedeln ist. Damit ist auch die im Inland erbrachte Vermittlungsleistung der Bw. steuerpflichtig.

Umsätze und Vorsteuern ergeben sich wie folgt:

| Jahr | Umsatz |
|------|----------------|
| 1997 | 2.061.589,01 S |
| 1998 | 3.014.274,90 S |
| 1999 | 4.371.706,31 S |
| 2000 | 5.613.992,40 S |
| 2001 | 4.470.887,53 S |

Die Vorsteuern sind analog der Darstellung im Vorhalt vom 4. Mai 2007 anzusetzen, die Vorsteuer für 2001 war aufgrund des nunmehr gekürzten Umsatzes (7:5) neu zu berechnen.

| | 1,8% vom Gesamtbetrag der stpfl Umsätze | erklärt | Summe |
|------|---|------------|------------|
| 1997 | 37.108,49 | 48.261,00 | 85.369,49 |
| 1998 | 54.256,94 | 79.198,43 | 133.455,37 |
| 1999 | 78.689,98 | 106.902,54 | 185.592,52 |
| 2000 | 101.051,86 | 74.090,42 | 175.142,28 |
| 2001 | 80.475,97 | 58.430,62 | 138.906,59 |

6. Einkommensteuervorauszahlung 2000 bis 2001:

- Die Vorauszahlungsbescheide Einkommensteuer 2000 und 2001 wurden am 14. Juli 2000 und 17. Oktober 2000 erlassen. Die Einkommensteuervorauszahlungen verlieren durch die Veranlagung nicht ihre Wirkung (Ritz, BAO, § 273, Rz 15). Über Vorauszahlungsbescheide ist demnach gesondert zu entscheiden.
- Die Vorauszahlungen sind an die Einkommensteuerbescheide der jeweiligen Jahre anzupassen, die Erstreckung auf die Folgejahre entfällt. Der Ansatz erfolgt daher für 2000 mit 1.284.500,00 S (ds. 93.348,25 €) und für 2001 mit 999.200,00 S (ds. 72.614,69 €).

7. Umsatzsteuervorauszahlung 1-11/01:

Bezüglich der Umsatzsteuervorauszahlungen 1-11/01 (Bescheid vom 28. Mai 2002) ist festzustellen, dass am 22. Juli 2003 der Umsatzsteuerjahresbescheid 2001 ergangen ist, der ebenfalls mit Berufung bekämpft wird. Umsatzsteuerfestsetzungen haben einen zeitlich begrenzten Wirkungsbereich, weil sie durch Erlassung des Jahresbescheides außer Kraft gesetzt werden (Ritz, BAO, § 273, Rz 14). Die Berufung gegen die Ust-Festsetzung 1-11/01 ist daher als unzulässig (geworden) zurückzuweisen.

8. Verspätungszuschläge Umsatzsteuer 2001 sowie Einkommensteuer 2001:

Die Abgabenbehörde kann gem. § 135 BAO einen Zuschlag bis zu 10% der festgesetzten Abgabe auferlegen, wenn der Abgabepflichtige die Frist zur Einreichung einer Abgabenerklärung nicht wahrt und die Verspätung nicht entschuldbar ist.

Die Festsetzung liegt dem Grunde und der Höhe nach im Ermessen.

Die Verspätung ist nicht entschuldbar, wenn den Abgabepflichtigen daran ein Verschulden trifft, bereits leichte Fahrlässigkeit schließt die Entschuldbarkeit aus (Ritz, BAO, § 135, Rz 10). Objektiv fehlerhafte Rechtsauffassungen sind nur dann entschuldbar, wenn die objektiv gebotene, der Sache nach pflichtgemäße, nach den subjektiven Verhältnissen zumutbare Sorgfalt nicht außer Acht gelassen wurde.

Kriterien für die Ermessensübung sind

- das Ausmaß der Fristüberschreitung
- die Höhe des finanziellen Vorteils und
- das bisherige steuerliche Verhalten.

a. Die Frist zur Abgabe der Umsatz- und Einkommensteuererklärungen für 2001 ist mit 30. April 2003 abgelaufen. Die Erklärungen wurden erst am 11. Juni 2003 beim Finanzamt eingereicht. Es ist daher objektiv eine - wenn auch kurzfristige - Verspätung eingetreten. Die Bw. hat auch in der Berufung nichts Relevantes vorgebracht und führt lediglich an, dass die Abgabenbehörde keine Umsatzsteuer und Einkommensteuer hätte vorschreiben dürfen. Die Entschuldbarkeit ihres Verhaltens kann sie damit nicht dartun.

Bezieht man die Ergebnisse der Schätzung mit ein (Einkommensteuer 2001 mit 999.200,00 S und Umsatzsteuer 2001 mit 732.278,00 S), so ergibt sich, dass der finanzielle (Zins)Vorteil nicht unbeträchtlich ist.

Auch das bisherige steuerliche Verhalten der Bw., wie es bereits geschildert wurde, bildet keinen Anlass von der Vorschreibung eines Verspätungszuschlages Abstand zu nehmen.

b. Bezuglich der Umsatzsteuer wurde mit einem Prozentsatz von 0,10% ein äußerst moderater Zuschlagssatz gewählt, der vom Unabhängigen Finanzsenat beibehalten wird. Damit ergibt sich als neuer Verspätungszuschlag ein Betrag von 54,88 € (54.887,68 € x 0,10%).

c. Bei der Einkommensteuer 2001 wurde ein Satz von 2,80% für die Zuschlagsberechnung verwendet. Für den Unabhängigen Finanzsenat ist aber nicht erkennbar, warum bei beiden Steuern ein unterschiedlicher Zuschlagssatz angewendet werden sollte, zumal beide Erklärungen im gleichen zeitlichen Ausmaß verspätet waren. Es wird daher auch bei der Einkommensteuer ein Satz von 0,10% angewandt. Damit ergibt sich ein neuer Verspätungszuschlag von 72,61 € (72.614,69 € x 0,10%).

9. Anspruchsziens 2000 und 2001:

Binnen offener Frist wurden gemeinsam mit Berufungen vom 18. Juni 2002 und 22. Juli 2003 gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2000 bis 2001 auch die obigen Bescheide mit Berufung bekämpft.

Diese wurden mit inhaltlichen Einwendungen gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2000 bis 2001 begründet. Eine gesonderte Begründung im Hinblick auf die gegenständlichen Bescheide erfolgte nicht.

Gemäß § 205 Abs. 1 BAO sind Differenzbeträge an Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen nach 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 Abgabenanspruches folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe der Bescheide zu verzinsen (Anspruchszinsen).

Nach Abs. 2 betragen die Anspruchszinsen pro Jahr 2% über dem Basiszinssatz.

Anspruchszinsen, die den Betrag von 50 € nicht erreichen, sind nicht festzusetzen.

Anspruchszinsen sind für einen Zeitraum von höchstens 42 Monaten festzusetzen.

Abs. 4 regelt, dass die Bemessungsgrundlage für Anspruchszinsen zu Lasten des Abgabepflichtigen (Nachforderungszinsen) durch Anzahlungen in ihrer jeweils maßgeblichen Höhe vermindert wird. Anzahlungen mindern die Bemessungsgrundlage für die Anspruchszinsen nur insoweit, als sie entrichtet sind.

Der Anspruchszinsenbescheid ist an die Stammabgabenbescheide – hier die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2000 bis 2001 – gebunden.

Erweisen sich diese nachträglich als rechtswidrig und werden sie abgeändert oder aufgehoben, so werden neue, an die Abänderungs- bzw. Aufhebungsbescheide gebundene Zinsenbescheide, erlassen. Eine Abänderung der ursprünglichen Zinsenbescheide ist nicht vorgesehen.

Die eventuell vorliegende inhaltliche Rechtswidrigkeit der Stammabgabenbescheide ist auf Grund der oben angeführten Bindung daher für die Zinsenbescheide nicht relevant (siehe auch Ritz, BAO, § 205, Rz 34).

Da der Bw. sonst keinerlei Einwendungen gegen die Bescheide vorgebracht hat, war die Berufung insoweit als unbegründet abzuweisen.

10. Zusammenfassung der Ergebnisse:

Die Bw. versucht seit 1991 nach der seit mehr als einem Jahrzehnt gleichen Methode die Versteuerung ihrer in Österreich erzielten Einkünfte zu vermeiden.

a. Einerseits erhalten die österreichischen Finanzbehörden (auch Sicherheitsbehörden und Nachschauorganen der Gemeinden wird der Zutritt zu den Geschäftsräumen regelmäßig verweigert) und die Berufungsbehörde von der Steuerpflichtigen keine Unterlagen (Verträge mit den Pfleglingen, Verträge mit den Pflegerinnen, Bankkonten, Buchhaltung usw.) und keine Auskünfte, andererseits gibt die Bw. ständig an, ihren Hauptwohnsitz in S. zu haben und dort auch ihre Geschäfte zu betreiben. Nachweise dafür bietet sie allerdings nicht an.

Steuerbescheide der Finanzbehörde in S. bringt sie trotz Aufforderung nicht bei. Stattdessen verweist sie auf ihre finanzbehördliche Erfassung, die nicht den Nachweis bietet, dass sie in S. auch Einkünfte versteuert, sind doch bisher nur negative Einkünfte bekannt, auf gewerbebehördliche Bestätigungen, mit denen sie nur nachweist, dass sie auch in S. Firmen besitzt und auf Personen aus und im Umkreis der SV-Stiftung, die nicht als Zeugen nach Österreich kommen wollen. Bezuglich der Letzteren sieht der Unabhängige Finanzsenat keine Veranlassung, dem Antrag nachzukommen, diese Personen in S. befragen zu lassen. Zeugen für Befragungen sind in Österreich stellig zu machen (VwGH 26.9.1985, 85/14/0056, VwGH 29.5.2001, 96/14/0069, VwGH 27.2.2002, 97/13/0201, VwGH 24.6.2003, 2001/14/0084), selbst für eine Anreise aus Kalifornien genügt dafür nach der Rspr eine Zwewochenfrist (VwGH 25.3.1992, 91/13/0043). Diese Stellungsmachung hat die Bw. verweigert und sich damit ihrer Zeugen begeben.

Ein Konsultationsverfahren war nicht durchzuführen. Die Bw. hat sowohl in S. als auch in Österreich persönliche Beziehungen. Sie unterhält auch wirtschaftliche Beziehungen in beiden Staaten, wobei die stärkeren Bindungen diesbezüglich - betrachtet man die auf ihren Konten eingelangten Einkünfte - in Österreich liegen, sodass vom Mittelpunkt der Lebensinteressen in Österreich auszugehen ist. Selbst wenn man eine etwa gleichgroße wirtschaftliche Beziehung zu beiden Ländern annehmen würde, wäre für die Bw. nichts gewonnen, weil in diesem Fall Artikel 4 des DBA mit der Abstellung auf den gewöhnlichen Aufenthalt zum Zuge käme. Die durch MAU erfolgte Betreibung ihres Vermittlungsbüros im Inland führt schon rein faktisch (mindestens vier Tage Aufenthalt) dazu, dass ein Übergewicht hinsichtlich der inländischen Aufenthaltstage entsteht. Der inländische Bezug wurde zusätzlich – wenn auch nur durch wenige Personen, weil die Bw. in diesem Verfahren nicht einmal mehr die Pfleglinge nennen wollte – auch durch die vom Erhebungsdienst befragten, von der Bw. betreuten Personen hergestellt, wonach der Abschluss "in Österreich" bzw. eine Zu- und Rücksendung des Vertrages an die österreichische Kanzlei erfolgt ist. Dies bestätigt nur die schon im Vorverfahren erteilten Auskünfte, wonach der Vertragsabschluss im österreichischen Büro erfolgt. Die von MAU getätigten Einwendungen erwiesen sich damit als nicht stichhäftig, sodass gem. Artikel 25 DBA ein Konsultationsverfahren nicht in Betracht zu ziehen war, weil es an der Begründetheit des Einwandes fehlte. Dazu kommt, dass nach EAS 1089, GZ 04

0101/31.IV/4/97 vom 24.7.1997 selbst eine internationale Amtshilfemöglichkeit nicht von der Erfüllung der Offenlegungspflicht entbindet. Denn würde man anstelle der Inanspruchnahme der erhöhten Mitwirkungspflicht (des Steuerpflichtigen) die Mitarbeit einer ausländischen Steuerverwaltung in Anspruch nehmen und die Sachverhaltsaufklärung ins Ausland abschieben, würde dies sogar einen Verstoß gegen die internationalen Amtshilfegrundsätze darstellen. Zudem hat es ohnehin Kontakte der PAST zu den Behörden in S. gegeben, die zur Kontenöffnung bei der Bw. führten und die Rechtsansicht des Unabhängigen Finanzsenates bestärkt haben, dass die Bw. weder in S. noch in Österreich ihre Einkünfte ordnungsgemäß versteuert hat.

b. Während des Berufungsverfahrens wurden die Vertragsmuster der Firma der Bw. im Internet aufgesucht und ausgedruckt. Daraus ergibt sich, dass weiterhin das Pflegepersonal im vierzehntägigen Rhythmus wiederkehrend ausgetauscht wird und damit von ihrer ständigen Anwesenheit auszugehen ist. Als unrichtig erwies sich die Angabe der Bw., wonach das Pflegepersonal nur kurzfristig anwesend ist.

c. Wenn die Rechtsvertretung bezweifelt, ob die Eingänge auf den Bankkonten überhaupt Einkünfte einer österreichischen Betriebsstätte seien, so wäre es an der Mandantin gelegen gewesen, die entsprechenden Zweifel zu zerstreuen. Unzweifelhaft gingen auf den bezeichneten Konten täglich beträchtlich gleichartige Beträge (zB 5.000,00 S, 8.000,00 S oder 10.000,00 S usw.) ein. Schon die Höhe und Anzahl der Eingänge deutet auf die abgeschlossenen Pflegeverträge hin. Würde es sich dabei nicht um Einnahmen handeln, wäre es schlichtweg unverständlich, warum die Bw. zuerst das Konto verschweigen und dann auch weitere Details nicht offenlegen sollte. Der Unabhängige Finanzsenat geht jedenfalls davon aus, dass es sich um die Bezahlung der laufend abgeschlossenen Altenpflegeverträge handelt.

d. Da nach den Ermittlungsergebnissen davon auszugehen ist, dass auch die Ergebnisse der Partnervermittlung nicht richtig wiedergegeben wurden, hat die Finanzverwaltung wie schon die BP zu Recht eine Globalschätzung vorgenommen und ist davon ausgegangen, dass die Einnahmen- und Ausgabendifferenz dieser Teilsparte in der Gesamtschätzung inkludiert ist.

Die Berufungen waren daher aus den genannten Gründen abzuweisen, die Berufung gegen die Umsatzsteuer 1-11/01 war als unzulässig geworden zurückzuweisen.

Beilage: 1 Anonymisierungsblatt, 7 Berechnungsblätter

Linz, am 29. Februar 2008