



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Adr, vertreten durch Metzler & Partner, Steuer- und Wirtschaftsberatung GmbH, 6900 Bregenz, Im Dorf 7, vom 7. Oktober 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes Bregenz, vertreten durch Dr. Walter Blenk, vom 7. September 2010 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2004 bis 2008 nach der am 17. Februar 2011 in 6800 Feldkirch, Schillerstraße 2, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Der Bescheid betreffend Einkommensteuer 2004 bleibt unverändert.

Die Bescheide betreffend Einkommensteuer 2005 bis 2008 werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem am Ende der folgenden Entscheidungsgründe als Beilagen angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen, die einen Bestandteil dieses Bescheidspruches bilden.

### **Entscheidungsgründe**

Eine beim Berufungswerber durchgeführte abgabenbehördliche Prüfung iS des § 147 Abs. 1 BAO führte zu nachstehenden Feststellungen:

*"Tz. 1 Ort der Geschäftsleitung, Betriebsstätte*

MF (Anm.: = Berufungswerber) verlegte mit Eintragung in das Handelsregister O am 21.04.2004 das Einzelunternehmen 'FI' an die Adresse in CH-Adr1. An dieser Adresse befindet sich das Hotel 'M' der Familie T. Laut MF konnte die Fa. 'FI' in diesem Hotel einen ca. 10 m<sup>2</sup> großen Raum im Untergeschoss mitbenutzen, der ansonsten Herrn T als Erholungsraum diente (Möblierung 1 Bett, 1 Tisch und 1 Schrank); anderslautend JS - siehe nachfolgende Aussage. Die von MF in diesem Zimmer aufgestellte Betriebsvorrichtung bestand aus einem Telefon/Faxgerät, dessen Nummer nach Österreich umgeleitet war. Im anhängigen Gerichtsverfahren gibt Herr T an, dass MF in Z ein Postfach habe, welches durch ihn oder durch seine Mitarbeiter morgens und abends geleert wurde, wichtige Briefe wurden per Fax an das Büro in Me geschickt. MF komme periodisch bei ihm vorbei und manchmal stelle er ihm Briefe zu, die von Z ausgehen sollen.

Ab Dezember 2004 wurde von JS, wohnhaft in Z, das Postfach geleert, die Post erledigt und Telefonate auf ihrem Natel entgegengenommen. Die im Büro in Adr2, erstellten Briefe, Rechnungen, Offerte, Mahnungen etc. hat JS auf ihrem Computer ausgedruckt und dann verschickt, und dies in einem Zeitraum von Ende 2004 bis Ende 2006. Weiters gehörte auch das Erstellen von Offerten, Auftragsbearbeitungen und Besprechungen zu ihrem Aufgabengebiet. Diese "Sekretariats-(Büro-)arbeiten" wurden entweder an ihrer Privatadresse in Z oder im Hotel E in Ta, wo sie angestellt ist, erledigt. In dem Raum im Hotel M war laut JS kein Platz zum Arbeiten, da weder Tisch noch Schrank vorhanden waren. Ob JS einen Schlüssel für die Wohnung in Z hatte ist nicht von Belang, da die Sekretariats-(Büro-)arbeiten für MF auch nach dem Kauf der Wohnung in Z weiter von ihrem Wohnsitz oder vom Hotel E aus erledigt wurden.

Über die Tätigkeit von JS, die zu keiner Zeit Angestellte der FI war, bestand von Anfang an eine mündliche Vereinbarung. Die schriftliche Vereinbarung vom Mai 2006, allerdings auf den 1.12.2004 rückdatiert, wurde nur deshalb abgefasst, weil eine Prüfung durch das Finanzamt Bregenz bei MF stattgefunden hat. Laut MF sollte JS für ihre Tätigkeiten kein Honorar erhalten, sondern die Werbeaufnahmen für die privaten Japanreisen sowie die Werbeaufnahmen für das Hotel E, das von ihrem Freund JI geführt wird. Tatsächlich hat sie aber auch Provisionen erhalten, die über die Firma "T&T AG" abgerechnet wurden (Aktionäre waren MF u. JS). Nach der "Kündigung" und dem daraus folgenden Zerwürfnis mit JS Ende 2006 hat Herr T seine vormaligen Tätigkeiten für MF wieder aufgenommen.

Mit Kaufvertrag vom 22.02.2006 erwarb MF in Ch Adr3 eine möblierte 2 1/2-Zimmerwohnung um "offiziell" 450.000,00 SFr zuzüglich einem "inoffiziellen Separat" von 65.000,00 SFr, sohin 515.000,00 SFr in sein Eigentum. Für die Übernahme der vorhandenen Möblierung wurden zusätzlich 50.000,00 SFr bezahlt. Die Finanzierung des Wohnungskaufes erfolgte mit 100.000,00 SFr aus Eigenmitteln und 350.000,00 SFr aus drei endfälligen Krediten der X-Bank zu einem sehr günstigen Zinssatz. Den Nachweis, woher das Geld für die Bezahlung des Separats und der Ablöse für die Möblierung im Betrage von 115.000,00 SFr stammen, konnte nicht erbracht werden (siehe dazu auch Pkt. 3. Fremdarbeiten).

In der Folge wurden im Jahr 2006 (die Rechnungen liegen noch beim Gericht in V) ein Sekretär, ein Computer (Laptop) sowie ein Telefon angekauft und im Jahre 2009 als Übersiedlungsgut nach Österreich verbracht. Das Telefon/Faxgerät wurde von JS im Hotel M abgeholt, in die neue Wohnung gebracht und durch einen

Professionisten angeschlossen. Die Wohnung wurde nicht in das Betriebsvermögen der Einzelfirma 'FI' aufgenommen, sondern bewusst dem Privatvermögen zugerechnet, da es sich nach dem äußeren Erscheinungsbild um eine Ferienwohnung handelte, die aber auch als Firmenanschrift diente. Laut dem Treuhänder NI wurde die Wohnung nicht bilanziert, weil die Finanzierung privat erfolgt ist, die Wohnung sowohl geschäftlich als auch privat benutzt werden kann und die Dauer der Geschäftstätigkeit in Z nicht voraussehbar war. Ein allfälliger Verkauf unterliege dann der Grundstücksgewinnsteuer und kann für den Steuerpflichtigen steuerrechtlich von Vorteil sein.

Eine möblierte 2 1/2-Zimmerwohnung um 565.000,00 SFr zu kaufen um dann eine Datenleitung zu installieren und ein Telefon/Faxgerät anzuschliessen sowie ab und zu dort zu nächtigen, erscheint aus wirtschaftlicher Sicht nicht sinnvoll, denn die Nächtigungskosten in verschiedenen Hotels hätten garantiert mit weniger Franken zu Buche geschlagen als die für die Anschaffung und den Erhalt der Wohnung aufgewendeten Beträge. Berücksichtigt man aber auch den Aspekt einer privaten Nutzungsmöglichkeit, relativiert sich das Ganze wieder. Denn bis zum Kauf der Wohnung genügte es für den Schweizer Kunden offensichtlich, dass an einem Hotelstandort ein Firmensitz begründet wird und ein Telefon/Faxgerät vorhanden war mit umgeleiteter Rufnummer.

Welche Tätigkeiten tatsächlich und in welchem Umfang für das Einzelunternehmen MF in dieser Wohnung ausgeführt wurden, kann nicht belegt, sondern nur glaubhaft gemacht werden. Ebenso wenig kann belegt werden, dass die Wohnung nicht für private Zwecke verwendet wurde. Die behauptete ausschließliche betriebliche Verwendung stellt nur eine Schutzbehauptung dar und kann durch nichts bewiesen werden. Es gibt weder für betrieblich veranlasste Nächtigungen Beweise noch gibt es Beweise, dass privat veranlasste Aufenthalte in der Wohnung nicht stattgefunden haben.

In der Zeit vom 1.1.2007 bis 31.10.2007 war KMM, wohnhaft in A-Adr4, als Fotografassistent im Bereich Hotelfotografie angestellt ("Werkvertrag über freischaffende Tätigkeiten").

In der Zeit vom 7.1.2008 bis 1.10.2008 wurde SE, wohnhaft in A-Adr5, als Fotograf angestellt ("Arbeitsvertrag/Freischaffende Dienstleistungen"). In beiden Arbeitsverträgen ist unter Pkt 13., Allgemeine Bestimmungen, angeführt, "dass der Arbeitsort generell in Z ist (Der Arbeitsweg wird nicht vergütet). Es ist je nach Arbeitsaufgabe jederzeit möglich, den Arbeitnehmer zu Fotoshootings in ganz Europa und Arabische Emirate zu delegieren". Nachdem der einfache Weg nach Z in der Schweiz für beide Fotografen entweder 450 km (KMM) bzw. 438 km (SE) beträgt und dieser Weg zur Arbeit nicht vergütet wird ist davon auszugehen, dass das Betätigungsfeld der beiden Fotografen überwiegend bzw. ausschließlich im Raum Tirol und/oder Südtirol war. Die Behauptung, dass diese Dienstnehmer in der Wohnung Büroarbeiten erledigt hätten, wird daher als Schutzbehauptung gewertet. Dass KMM in dieser Wohnung Programme für den Internetauftritt der Auftraggeber erstellt hat oder dass er dort neue EDV-Geräte installiert hat (es fragt sich welche Geräte installiert wurden, wenn danach keine nach Österreich verbracht wurden), ist unglaubwürdig, da sein Aufgabengebiet nur die Fotografie umfasste. Unterlagen, die irgendeinen Hinweis auf die genannten Tätigkeiten geben, wurden nicht vorgefunden und konnten auch nicht beigebracht werden. Und die Arbeiten als Fotograf erfolgen immer vor Ort bei den einzelnen Kunden.

Die Buchhaltungsunterlagen können nicht wie behauptet in dieser Wohnung gesammelt, geordnet und geprüft worden sein, da die gesamten Büroarbeiten in Me erledigt wurden und die für die Buchhaltung notwendigen Unterlagen nur dort zusammengestellt wurden um dann anschließend zur Verbuchung bei der T-P Treuhand AG

in B (ca. 50 km vor Z) gebracht zu werden. Grafische Arbeiten und Bildbearbeitungen wurden von der Firma FTW in Me oder von deren Subunternehmern erbracht. Die Telefon- und Faxleitungen waren nach Österreich umgeleitet, da in der Wohnung kein Personal war, um Telefonate entgegenzunehmen oder ankommende Faxe weiterzuleiten. Nach dem Zerwürfnis mit JS war auch die telefonische "Zwischenstation" weggefallen.

Die Tätigkeiten der festen Geschäftseinrichtung in Adr3, bestanden objektiv gesehen nur im gelegentlichen, ganz untergeordneten Ausmaßes durchgeführten Versenden und Beantworten von Emails und in der möglichen Übertragung von Bildmaterial. Diese Tätigkeiten sind im Rahmen der Gesamttätigkeit des Einzelunternehmers nur als marginale Hilfstätigkeiten zu werten, sodass diese feste Geschäftseinrichtung nicht als Betriebsstätte im Sinne des DBA Schweiz gelten kann.

Laut MF wurden die gesamten Sekretariatsarbeiten und die Organisation für die FI von A-Adr2 aus erledigt und per Email komplett fertig mit Auflistung der Arbeiten, der Preise, der Geschäftsbedingungen an JS gemailt, die diese Unterlagen lediglich ausgedruckt und versendet hat.

Sämtliche Geschäftsunterlagen wie zB Briefpapier (war auch in Z und Ta bei JS aufliegend), Angebote, Ausgangsrechnungen, die Kundenbuchhaltung, die Ausarbeitung der Aufträge, die Aus- und Bearbeitung des Filmmaterials und die Archivierung der Bildaufnahmen, die Korrespondenz mit den Kunden, die Rechnungslegung und die Überwachung der Zahlungseingänge, etc. wurden durch MF in, aber größtenteils von der Einzelfirma 'FTW' (Einzelfirma der Ehegattin EF) in A-Adr2, erledigt.

MF betätigt sich mit professioneller Fotografie im gehobenen Hotel- und Tourismusgewerbe und als Fotodesigner. Diese Arbeiten werden vom Unternehmer persönlich vor Ort bei den jeweiligen Kunden durchgeführt. "Die Aufträge werden vor Ort in den Hotels in allen Staaten abgeschlossen, alle Besprechungen finden dort bei den Kunden statt. Kein einziger Kunde ist jemals in die Agentur oder ins Büro (Wohnung) gekommen", lautet die schriftliche Aussage von MF. Die anderslautende Aussage, dass es nicht richtig sei, dass alle Aufträge vor Ort in den Hotels abgeschlossen wurden, ist somit widerlegt.

Die Leitung des Einzelunternehmens erfolgte durch MF von Adr2 aus in den Räumlichkeiten der FTW, da die gesamte Organisation des Einzelunternehmens MF, von der Auftragsbearbeitung über die Bearbeitung der Bilder, den Entwürfen der Grafiker, den Rechnungslegungen bis zur abschließenden Zahlung in Me durchgeführt und überwacht wurde und dort auch dokumentiert ist. Die Besprechungen über die von EF bearbeiteten Bilder und über die Entwürfe der Grafiker, sonstige Besprechungen betreffend Kundenwünsche, Anweisungen an das Personal von EF sowie die Preisgestaltungen werden ebenfalls von MF in diesen Räumlichkeiten bewerkstelligt. Das heißt, alle betriebsnotwendigen und betrieblich relevanten Entscheidungen werden durch MF in den Räumlichkeiten der FTW getroffen.

Dass er, wie vorgebracht, in den Büroräumlichkeiten der Gattin in Me nur ca. alle 14 Tage für einen Zeitraum von 1-2 Stunden für seine Einzelfirma tätig war, stellt die unterste der möglichen Bandbreiten dar. Den Aussagen der Angestellten von EF ist zu entnehmen, dass es auch vom Wetter abhängig war, wie oft MF in den Büroräumlichkeiten der EF war, denn nur bei "gutem Wetter" können Fotoshootings durchgeführt werden. Dass er

nie einen Schreibtisch bei EF benutzt hat, ist sehr unwahrscheinlich und wird als Schutzbehauptung gewertet. Die Räumlichkeiten der FTW, wo die Arbeiten für das Einzelunternehmen MF erledigt wurden, wo alle Aufträge, alle Be- und Verarbeitungen des Bildmaterials, das Bildarchiv, alle Offerte, alle Angebote, die Ausgangsrechnungen und die Kundenbuchhaltung geführt wurden, ist objektiv gesehen der Ort, von wo aus das Einzelunternehmen durch MF geleitet wurde. Diesen Sachverhalt, dass die überwiegende wirtschaftliche Tätigkeit der FI von M aus erledigt wurde und dass insbesondere der Ort der Geschäftsleitung in Me war, hat MF bereits anlässlich der Beschuldigtenvernehmung in einer geständigen Verantwortung zugegeben (siehe Protokoll vom 09.12.2009).

Für den Schweizer Kunden ist und war es für die Aufrechterhaltung von Geschäftsbeziehungen anscheinend von zentraler Bedeutung, dass der Geschäftspartner eine Firmenanschrift in der Schweiz hat, wie aus dem vorgelegten Schriftverkehr ersichtlich ist. Allerdings liegt der Grund für den Rückzug bzw. die Abmeldung der Firmenanschrift in Z nicht in einer Steuerprüfung der österreichischen Behörden, wie den Schweizer Geschäftspartnern mittels Schreiben (datiert vom 28.12.2009) mitgeteilt wurde, sondern in der Tatsache, dass die Aufenthaltsbewilligung für die ganze Schweiz mit 30.11.2008 begrenzt war und die Abmeldung von Z nach Österreich mit 31.12.2008 bei der Fremdenkontrolle Z durchgeführt wurde (siehe Wegzugsbestätigung). Auch das Zerwürfnis mit JS und die anschließend von ihr angestregte Klage wegen Nichtbezahlung u.a. von Bürotätigkeiten mag zu einem Rückzug aus der Schweiz geführt haben. Das Inventar aus der Wohnung in Adr3, wurde laut Zollamtsbestätigung vom 17.7.2009 nach Österreich verbracht, wobei in der Inventarliste u.a. auch 1 Sekretär, 1 Fax/Scanner/Kopierer, 1 Computer (Laptop) und 1 Telefon verzeichnet sind. Als weiteres Übersiedlungsgut wurde der in der Schweiz angemeldete Porsche 911 Carrera laut Bescheid des Zollamtes Feldkirch Wolfurt vom 12.1.2009 nach Österreich verbracht. In einem Schreiben an die H Versicherungen teilt MF mit, "dass er das Geschäft FI Z mit 1.1.2009 auflöse". Die private 2 1/2-Zimmerwohnung in Z wurde mit Kaufvertrag vom 29. Juni 2009 verkauft.

Der tatsächliche Wohnsitz und der Mittelpunkt der Lebensinteressen des MF befand und befindet sich in A-Adr6, obwohl laut Zentralem Melderegister eine Abmeldung in der Zeit vom 3.3.2004 bis 1.1.2009 nach der Schweiz angezeigt wurde. Dies wird vom Abgabepflichtigen auch nicht in Abrede gestellt, den Wohnsitz hat MF nach eigener Aussage immer in Me gehabt.

Gemäß Art. 5 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (DBA Schweiz, BGBl. Nr. 64/1975 idgF) bedeutet der Ausdruck "Betriebsstätte" eine feste Geschäftseinrichtung, in der die Tätigkeit des Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird. An der Geschäftsadresse Adr1 (Hotel M ,) war zwar eine feste Geschäftseinrichtung, Geschäftstätigkeit wurde aber keine ausgeübt. An der festen Geschäftseinrichtung in Adr3, wurde eine geringfügige, aber völlig untergeordnete Tätigkeit ausgeübt, die nicht über den Rahmen einer Hilfstätigkeit hinausging [siehe Art. 5 ZI. 3. e) DBA Schweiz].

Der Ort der Geschäftsleitung [siehe Artikel 5 Zi. 2 a) DBA Schweiz für das in der Schweiz registrierte Unternehmen 'FI' befindet sich an der festen Geschäftseinrichtung in A-Adr2 in den Geschäftsräumlichkeiten der Einzelfirma 'FTW' (Einzelfirma der Ehegattin EF ). Gemäß Art. 7 DBA Schweiz steht daher das Besteuerungsrecht für die Unternehmensgewinne der Einzelfirma 'MF (FI)' zu 100% der Republik Österreich zu, weil eine Betriebsstätte in der Schweiz nicht begründet wurde.

In den Tz 2 bis 5 nahm die Betriebsprüfung Gewinnerhöhungen hinsichtlich der Positionen Rechnung FI an EF (im Rechnungswesen nicht erfasst), Kosten für Beratungsleistungen der BL AG (keine Leistungen erbracht), pauschale Spesen für Reise- und Kundenbetreuungsaufwand (keine Belege), Fahrzeugaufwand (Privatfahrzeug bzw. Privatanteil), vor. Unter Tz 6 wurden die entrichteten AHV-Beiträge gewinnmindernd berücksichtigt.

Die in den Jahren 2005 bis 2008 auf dem X-Bank Sparkonto gutgeschriebenen Zinsen wurden als vergleichbare ausländische Kapitalerträge im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung, jedoch analytisch vom übrigen Einkommen getrennt, mit 25% versteuert (Tz 8). Für das Jahr 2004 wurde ein – noch auf die zum Teil in Liechtenstein ausgeübte Tätigkeit bezogener – Gewinnanteil von der Besteuerung ausgenommen (Tz 7).

In seiner **Berufung** bestritt der Berufungswerber, im Streitzeitraum in Österreich eine Betriebsstätte gehabt zu haben. Damit komme Österreich kein Besteuerungsrecht für die Unternehmensgewinne der FI, Z, zu. In eventu beantragte er, bisher nicht anerkannte Betriebsausgaben zu berücksichtigen.

Er führte dazu näher aus: Die in Z unterhaltene Betriebsstätte des Berufungswerbers habe die an eine solche gestellten Anforderungen einer Geschäftseinrichtung, der Dauerhaftigkeit, der Verfügungsgewalt und der Unternehmenstätigkeit erfüllt. Dies gelte sowohl für die Adresse Adr1 (Hotel M), als auch für die Adresse Adr3. Die Geschäftseinrichtung habe jeweils aus Telefon, Fax, Computer und Schreibtisch bestanden. In der G-strasse seien sogar extra starke Datenleitungen für die Übertragung von Bildmaterial installiert worden. Die Angestellten KMM und SE sowie Frau JS hätten über Schlüssel für das Büro G-strasse verfügt.

Der Berufungswerber selbst, der 27 Z-er Hotels zu seinen Kunden zählte (Hotelliste beigelegt), habe in den Schweizer Betriebsstätten Telefongespräche mit Kunden geführt, Faxe und E-Mails versendet und empfangen, Bilddaten abgespeichert und übermittelt und Vorschläge von Grafikern und Layout-Fachleuten zur Überprüfung entgegengenommen. Frau JS habe in den Z-er Büros Sekretariatsarbeiten erledigt oder Unterlagen abgeholt. Als Fotograf habe der Berufungswerber naturgemäß einen großen Teil seiner Arbeit direkt bei seinen Kunden ausgeführt (Fotoaufnahmen). Daneben habe er Tätigkeiten wie oben dargestellt in seinem Büro erledigt. Andere Arbeiten seien an Subunternehmer ausgelagert worden, etwa an die Firma seiner Gattin EF, FTw. Dabei habe es sich etwa um Grafikarbeiten oder Buchungen von Models gehandelt. Diese Leistungen seien von der FTw an die FI verrechnet worden. Der Berufungswerber selbst habe sich nur etwa alle 14 Tage für ein bis zwei Stunden in den Räumlichkeiten der FTw aufgehalten und dort über keinen Schreibtisch verfügt. Der

Betriebsstandort in A - Adr2, habe sich somit nicht von dem jedes beliebigen anderen Subauftragnehmers unterschieden.

Die Feststellungen der Betriebsprüfung hinsichtlich Nutzung der Büroadresse in Adr3 als Privatwohnung seien nicht beweisbar, ebenso wie es keine Beweise dafür gebe, dass dort keine Buchhaltungsunterlagen gesammelt wurden. Die kantonale Steuerverwaltung W habe die ordentliche Veranlagung des Steuerpflichtigen bestätigt, es liege kein Status einer Holding-Domizil- oder gemischten Gesellschaft vor (Anm.: bestätigendes Schreiben vom 11.9.2009 an die Schweizer steuerliche Vertretung des Berufungswerbers, die IP Treuhand AG, hinsichtlich "Veranlagung 2007" vorliegend).

Da somit in Z eine Betriebsstätte iS des Art 5 DBA CH bestanden habe, an der Dienstleistungen erbracht und Akquisition betrieben worden wären, keineswegs etwa nur eine Verwaltungstätigkeit ausgeübt worden sei, stehe der Schweiz das Besteuerungsrecht für die Unternehmensgewinne zu. Nicht richtig sei die Feststellung der Betriebsprüfung, wonach in Z nur marginale Hilfstätigkeiten durchgeführt worden seien und deshalb keine Betriebsstätte gemäß "Art. 5 Abs. 3 lit. e" DBA CH vorliege (gemeint ist wohl: Art. 5 Abs. 4 lit. e). Es sei auch Personal in der Schweiz beschäftigt worden.

Das im Betriebsprüfungsbericht angesprochene Geständnis des Berufungswerbers, wonach er zugegeben habe, der Ort der Geschäftsleitung habe sich in A - Me befunden, sei unter dem Druck der Betriebsprüfer anlässlich der Hausdurchsuchung und wegen des prüfungsbedingt angegriffenen Zustandes seiner Gattin EF zustandegekommen. Sie habe im Anschluss an die Betriebsprüfung einen Nervenzusammenbruch erlitten.

Es wurde auf einen (amtsbekannten) Aktenvermerk vom 15.7.2010 verwiesen, der ebenfalls als Teil der Berufungsbegründung anzusehen ist.

Im Weiteren ging der Berufungswerber auf seinen Eventualantrag ein, nämlich die Berücksichtigung der von der Betriebsprüfung nicht anerkannten Betriebsausgaben in Höhe von 125.000,00 SFr. für Beratungsleistungen der BL AG. Die Leistungen seien von dem Subunternehmer U durchgeführt worden. Außerdem werde begehrt, die Ausgaben für die Wohnung in Adr3 als Betriebsausgaben abzusetzen zumal die Wohnung ausschließlich betrieblich, niemals privat genutzt worden sei und Betriebsvermögen darstelle. Die Kosten hätten im Jahr 2006 20.799,42 €, im Jahr 2007 25.260,15 € und im Jahr 2008 22.180,33 € betragen (Anm.: Kostenaufstellung vorliegend).

### **Der Finanzanwalt nahm wie nachstehend Stellung zur Berufung:**

- ad. Adresse M-straße: hier scheine der Berufungswerber selbst am Bürocharakter gezweifelt zu haben "Wenn man von einer Büroauflösung sprechen will, es handelte sich um ein Fax, 4-5 Bücher, vielleicht einen Ordner und 400 Blatt Papier",
- ad. Adresse G-straße: Kein Nachweis vorhanden, dass hier über eine Hilfstätigkeit hinausgehende Arbeiten vorgenommen wurden,
- der Berufungswerber war stets vor Ort bei Kunden tätig (Fotografie), alle anderen Arbeiten waren an Subunternehmer ausgelagert,
- technische und maschinelle Voraussetzungen seien an den beiden obengenannten Adressen für Kundenbuchhaltung, Grafik, Bildverarbeitung und –bearbeitung nicht gegeben gewesen, weshalb diese auch an die FTw ausgelagert worden seien,
- die Fotografen KMM und SE hätten neben dem Fotografieren keine weiteren Tätigkeiten für den Berufungswerber ausgeführt, siehe auch Arbeitsverträge,
- der Berufungswerber selbst habe festgestellt: "Kein einziger Kunde ist jemals in die Agentur oder in das Büro gekommen",
- die jährliche Abrechnung der FTw an die FI umfasse Büro- und Systemarbeiten, Organisation, Erstellung von Offerten, Kundenbetreuung,
- Hinweis auf das später widerrufenes Geständnis,
- ad. in eventu-Antrag: Hier handle es sich offensichtlich um Gefälligkeitsrechnungen des Geschäftsführers der BL AG, CB, die entsprechenden Erlöse seien von BL AG nicht erklärt und keine Forderungen eingestellt worden,
- ad. Betriebsausgaben Wohnung Z: Es handle sich um eine Privatwohnung, weshalb damit zusammenhängende Kosten nicht abgezogen werden könnten, die Wohnung sei auch nicht in die Schweizer Bilanz aufgenommen worden; in den Schweizer Steuererklärungen sei sie unter "private Gebäude und Grundgüter in der Wohngemeinde" ausgewiesen worden.

Der Finanzanwalt verwies mit Seitenangaben auf die jeweiligen Fundstellen im Aktenbestand der Abgabenbehörde I. Instanz.

Später wurden seitens der I. Instanz Protokolle über **Zeugeneinvernahmen** eingereicht, die im Amtshilfeweg durch das Finanzamt N vorgenommen worden waren. Der Fotografieassistent KMM sagte aus, im Zeitraum 1.1.2007 bis 30.10.2007 überwiegend in der Schweiz für den Berufungswerber tätig gewesen zu sein, erst auf Werkvertragsbasis, dann auf Grundlage eines Angestelltenvertrages, und ausschließlich dort Fotos gemacht zu haben. Sein



Monatslohn habe 5.000,00 SFr. betragen und sei auf sein Bankkonto ausbezahlt worden. Nach Z sei er mit dem Zug gefahren, von dort zu den jeweiligen Hotels mit dem Firmenauto von MF. Er habe in den Räumlichkeiten G-straße genächtigt wie auch MF. Dort habe er auch die Nachbearbeitung der Aufnahmen abgewickelt, geschäftliche Kontakte mit Personen habe es dort nicht gegeben. Betreffend Programme für den Internetauftritt habe er dem Berufungswerber Vorschläge gemacht. Mit der Firma FTw habe er nichts zu tun gehabt.

Der Fotografieassistent SE sagte aus, über Jobangebote im Internet Ende 2007 auf MF gestoßen zu sein. Von den beiden Verträgen "freischaffende Dienstleistung" und "Arbeitsvertrag mit Anstellung" sei ihm nur ersterer bekannt. Insgesamt schätze er, im Jahr 2008 etwa 5-6 Wochen Arbeit für den Berufungswerber verrichtet zu haben. Die meisten Termine hätten in Südtirol stattgefunden, einige auch in Österreich, Deutschland und der Schweiz. Die Abrechnung erfolgte werkvertraglich, die Auszahlung per Banküberweisung. Laut seinen Aufzeichnungen sei er nur am 11.12.2007, am 13. und 14.1.2008, am 19.3., am 28. und 29.4. sowie von 23. bis 26.6.2008 in Z gewesen. Nach Z sei er mit MF gekommen, der ihn mitgenommen habe. In den Räumen G-straße habe er nie genächtigt, sondern immer in Hotels. Seines Wissens hätten Mitarbeiter nie dort übernachtet, nur MF selbst. Er sei an diese Adresse nur gekommen, um Gepäck hinzubringen oder Post abzuholen. Das Arbeitsverhältnis mit dem Berufungswerber sei einfach formlos ausgeklungen, indem dieser sich nicht mehr bei ihm gemeldet hätte.

Auf die im Finanzamt A vorgenommene Zeugeneinvernahme des CB und die Vorkommnisse um die nicht zustandegekommene Einvernahme des U wird im Hinblick auf die nicht aufrechterhaltene Geltendmachung der BL AG-Rechnungen (siehe unten) nicht näher eingegangen.

Mit Schreiben vom 18.11.2010, das direkt an den Unabhängigen Finanzsenat gerichtet war, zog der Berufungswerber nämlich den Eventualantrag, soweit Beratungsleistungen der BL AG betreffend, zurück. Mit gleichem Schreiben reichte er das Urteil des Kantonsgerichts W vom 5.11.2010 ein, aus welchem ersichtlich ist, dass JS ihre Klage gegen MF (Anm.= Berufungswerber), mit der sie die Bezahlung von 56.658,00 SFr. nebst Zinsen für geleistete Büroarbeiten begehrt hatte, zurückgezogen hat. Das Verfahren wurde daher "als erledigt abgeschrieben".

Mit Schreiben an den Unabhängigen Finanzsenat vom 4.2.2011 machte der Finanzanwalt zusätzliche gewinnerhöhende Beträge für die Jahre 2005, 2006 und 2007 geltend: Für **2005** einen Betrag von zusammen umgerechnet 25.280,00 € aus Fremdleistungen durch die T&T AG. Das Finanzamt habe Beweise dafür, dass die dem Betrag zugrunde liegenden

Rechnungen durch den Berufungswerber "bestellt" worden seien. Der selbe Vorgang betreffe für **2006** Beträge von zusammen umgerechnet 40.792,50 €, in Rechnung gestellt durch AA AG. Für das Jahr **2007** lägen einem Betrag von zusammen 6.411,78 € zwei fiktive Rechnungen der BL AG zugrunde.

Beigelegte Unterlagen:

- Handelsregistrauszug T&T AG, Adresse Adr7;
- Zeitungsausschnitt betreffend AA AG, ebenso firmierend in Sch, G-weg;
- Telefonbuchauszug, aus dem sich ebenfalls die Adressengleichheit der beiden Gesellschaften ersehen lässt;
- 5 Kontoblätter, auf denen oben genannte Beträge unter "Kreditoren" aufscheinen;
- handschriftliches Aviso an Steuerberater I, dass eine "Rechnung kommen" werde von FTw an FI bzw. auch umgekehrt sowie von T&T an FI;
- eine E-Mail von FTw, unterzeichnet "X" an CB: *"Wie mit Y besprochen, sollen zwei Rechnungen von Tr an IZ gestellt werden. Hier die Angaben....")*.

In der am **17. Februar 2011** abgehaltenen **Berufungsverhandlung** – auf die ausführliche Niederschrift über den Verlauf der mündlichen Verhandlung wird an dieser Stelle verwiesen – wurde seitens des **Berufungswerbers** u. a. ausgeführt

- die angedachte Einstufung als Künstler werde nicht aufrechterhalten,
- die Zusammenarbeit mit dem Einzelunternehmen FTw der Gattin EF in Me habe darin bestanden, dass Arbeiten – etwa Büroarbeiten – im Wege eines Outsourcings auf Werkvertragsbasis an dieses übertragen worden seien,
- 90% der persönlichen Tätigkeit des Berufungswerbers habe sich unterwegs, dh im Auto oder in den Hotels der Auftraggeber abgespielt,
- für Schweizer Kunden sei ein Betriebssitz in der Schweiz sehr wichtig,
- auf das vom Finanzanwalt erwähnte Geständnis vom 9.12.2009 anlässlich der Hausdurchsuchung in Me, das später widerrufen wurde, komme es nicht an, sondern einzig darauf, dass an beiden Schweizer Adressen (Anm.: M-straße, G-straße) eine unternehmerischen Tätigkeit an einer festen örtlichen Einrichtung entfaltet worden sei,
- der Wohnsitz des Berufungswerbers sei in den Streitjahren in Z gewesen,

- eine private Nutzung der Räumlichkeiten G-straße habe so gut wie nie stattgefunden (nur einmal mit Gattin zwei, drei Nächtlungen dort); auch Freunden oder Verwandten sei die Wohnung nie für private Zwecke zur Verfügung gestellt worden; die Räume standen über weite Teile des Jahres leer,
- Frau St in Z nahm nur anfangs die Büroarbeiten vollumfänglich wahr; sie erwies sich aber hiebei als nicht allzu geschickt, sodass der Berufungswerber schließlich eine weitgehende Auslagerung auf Werkvertragsbasis an die FTw in Me vornahm,
- Die Hauptaufgabe der Frau St bestand dann im Akquirieren, sie erhielt einen Gebietsschutz für den Kanton W, sie bekam Provisionen. Sie hatte Abschlussvollmacht für den Berufungswerber, es lag daher auch eine Vertreterbetriebsstätte iS des Art. 5 Abs. 4 DBA CH vor,
- Der Berufungswerber falle mit seiner Schweizer Betriebsstätte unter Art. 5 Z. 1 des DBA CH,
- Frau St hielt sich nur anfangs in der G-straße auf, dann verrichtete sie ihre Aufgaben von Ta aus, wo ihr Lebensgefährte ein Hotel betreibt; eine genaue zeitliche Umgrenzung sei nicht möglich,
- An der Adresse G-straße hielt sich der Berufungswerber auf, wenn er arbeitsbedingt in Z war. Seine Tätigkeiten umfassten dort Telefon, Mail, Fax, Planung, Bildbearbeitung, Datensicherung von Aufnahmen. Es befand sich an dieser Adresse auch ein CD-Archiv, vorher ein Filmlager sowie Kameras und Stative,
- Die Steuerdokumente, Buchhaltungsunterlagen, Kundenrechnungen befanden sich beim Schweizer Steuerberater I, die Offerte in Me
- Heute ist der Berufungswerber Geschäftsführer einer Werbeagentur in Me. Er hat alle Schweizer Kunden verloren. 2008 erhielt er noch einen Auftrag betreffend 31 Kurhäuser. Der Kunde wünschte ausdrücklich einen Unternehmer mit Sitz in der Schweiz als Geschäftspartner,
- Ein Verständigungsverfahren sei bisher nicht angestrengt worden.

Seitens des **Finanzanwaltes** und des in seiner Begleitung erschienenen Betriebsprüfers wurde im Wesentlichen vorgebracht:

- Für das Kellerbüro in der M-straße, Hotel M, musste keine Miete bezahlt werden,

- Laut eigenen Aussagen sei der Berufungswerber nur ein-, zweimal im Monat in Z gewesen,
- Die Buchhaltung sei in Me gemacht worden, wo sich auch die Unterlagen befunden hätten und die Rechnungen geschrieben worden seien, lediglich die Verbuchung sei im Schweizer Wirtschaftstreuhandbüro I durchgeführt worden,
- Die Adresse G-straße habe für allfällige Nächtigungen gedient, ansonsten seien dort nur untergeordnete Hilfstätigkeiten vollzogen worden,
- Das Geständnis sei ein zentrales Beweismittel und – auch wenn es schleichend widerrufen worden sei – weiterhin als solches zu werten,
- Im Zuge der Betriebsprüfung seien falsche Beweismittel vorgelegt worden (Rechnungen BL ); Belege seien nicht vorgelegt worden, mit der Begründung, alle Unterlagen befänden sich bei Gericht in V,
- Die Kunden des Berufungswerbers seien über Schweiz, Österreich, Südtirol, Süddeutschland verstreut gewesen und nicht etwa zu 90% in Z angesiedelt gewesen (Anm.: dies wurde seitens des Berufungswerbers auch nicht bestritten),
- aus der Reisekostenabrechnung für 2004 gehe hervor, dass der Berufungswerber sich in einem neunmonatigen Zeitraum gerade 12 Tage in Z aufgehalten habe (Anm.: Für die Fahrten nach und Aufenthalte in Z hat er Reisekosten geltend gemacht),
- bisher sei niemals bestritten worden, dass sich der Wohnsitz des Berufungswerbers in den Streitjahren in Me /Ö befunden habe,
- die Nichtaufnahme des Z-er Büros, das dem äußeren Erscheinungsbild nach eine Privatwohnung in einem Appartementhaus ohne Geschäftslokalitäten war, in das Betriebsvermögen, habe Indizwirkung,
- dass sich in der G-straße ein Archiv sowie ein Lagerort für Stativ und Kameras befunden hätten sei neu und seien solche Gegenstände bei der Betriebsauflösung nicht nach Österreich überführt worden,
- Frau St sei für Büroarbeiten nicht entlohnt worden,
- Die Räumlichkeiten in der G-straße seien ausschließlich als private Wohnung zu sehen, die nur für gelegentliche, seltene Nächtigungen bei Aufträgen in dieser Gegend gedient habe; insofern komme auch ein damit verbundener Abzug von Betriebsausgaben nicht in Frage.

Der Berufungswerber legte anlässlich der mündlichen Verhandlung Provisionsabrechnungen, offenbar für an JS ausbezahlte Provisionen, von insgesamt 6.762,99 SFr. über einen Zeitraum von 15.2.2006 bis 31.8.2006 vor. Drei der Abrechnungen stammen von der T&T AG in Adr7, eine von FI, Z, eine von NTT, Postfach XY, Z. Der Name "JS" scheint auf keiner der Abrechnungen auf.

Vorgelegt wurde auch eine Bestätigung der liechtensteinischen 123 Bank an die T&T AG über Belastung von deren Konto zugunsten JS mit 6.965,67 SFr., Titel: Provision, Datum: 26.7.2006.

Im Weiteren übergab er einen – offenbar von ihm mit verschiedenen Personen aus der Tourismus- und Werbebranche abgewickelten - E-Mail-Verkehr. Als Absenderadresse scheint stets XX@com (E-Mail-Adresse von FI) auf, als Unterschrift öfters "Liebe Grüße aus Z, MF", einmal aber auch "Herzliche Grüße aus dem Bw, MF".

In der Folge langte per Fax ein weiteres Schreiben des Berufungswerbers an die Referentin des Unabhängigen Finanzsenates ein. Er führte im Wesentlichen aus wie schon bisher und verwies nochmals darauf, dass er im teuren Schweizer Kanton W ordnungsgemäß seine Steuern bezahlt hätte. 99% seiner Printprodukte habe er übrigens von V-er und T-er Druckereien ausarbeiten lassen, was eine beachtliche Wertschöpfung für Österreich bedeute. Er nahm Bezug auf die in der mündlichen Verhandlung als Dokumentierung seiner Arbeit vorgelegten Bücher und Broschüren. Im Impressum scheine jeweils die Schweizer Betriebsstätte auf.

Über Ersuchen reichte der Finanzanwalt auch hiezu eine Stellungnahme ein (E-Mail vom 24.2.2011), auf die verwiesen wird. Die Positionen beider Parteien sind in die nachstehende rechtliche Würdigung eingeflossen.

Ebenso Bedacht genommen wurde auf die mit Fax vom 28.2.2011 eingelangten, weiteren Unterlagen des Berufungswerbers.

### Über die Berufungen wurde erwogen:

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

Ist eine Person unbeschränkt steuerpflichtig, so erfasst die Steuerpflicht alle steuerbaren Einkünfte iS des § 2 EStG 1988 (Welteinkommen; Totalitätsprinzip) und zwar unabhängig davon, ob sie auch im Ausland besteuert werden (Doralt, Die Einkommensteuer, Kommentar, Bd. I, § 1 Tz 8).

Grenzüberschreitende Sachverhalte unterliegen häufig der nationalen Besteuerungshoheit mehrerer Staaten. Neben dem Besteuerungsrecht des Wohnsitzstaates aus der unbeschränkten Steuerpflicht erheben viele Staaten in ihrem nationalen Recht einen Besteuerungsanspruch aus der beschränkten Steuerpflicht aufgrund eines gegebenen Inlandsbezuges, sodass hinsichtlich der von beiden Staaten zu besteuern den Inlandseinkünfte ein Doppelbesteuerungsproblem entsteht. Zur Vermeidung solcher Besteuerungskonflikte nehmen die Doppelbesteuerungsabkommen eine Verteilung der Besteuerungsrechte zwischen dem Ansässigkeits- (bzw. Wohnsitz-)staat des Steuerpflichtigen und dem Quellenstaat der Einkünfte vor (Staringer in Gassner/Lang/Lechner, Linde Verlag, *Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung*, S 209).

Das Abkommen zwischen der Republik Österreich und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, BGBl. Nr. 64/1975 in der Fassung der Abänderungsprotokolle BGBl. Nr. 161/1995, BGBl. III Nr. 204/2001, BGBl. III Nr. 22/2007 und BGBl. III Nr. XX/20XX (in der Folge: DBA CH) bestimmt in seinem **Artikel 7** Abs. 1:

*"Gewinne eines Unternehmens eines Vertragsstaates dürfen nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, dass das Unternehmen seine Tätigkeit im anderen Vertragsstaat durch eine dort gelegene Betriebsstätte ausübt. Übt das Unternehmen seine Tätigkeit in dieser Weise aus, so dürfen die Gewinne des Unternehmens in dem anderen Staat besteuert werden, jedoch nur insoweit, als sie dieser Betriebsstätte zugerechnet werden können".*

(Vgl. analog die Vorschrift nach **Artikel 14** DBA CH für Einkünfte aus einem freien Beruf oder aus sonstiger selbständiger Tätigkeit ähnlicher Art, die sich nur insofern von jener nach Art. 7 unterscheidet, als hier von einer "festen Einrichtung" statt einer "Betriebsstätte" gesprochen wird).

**Artikel 5** DBA CH lautet:

*"1. Im Sinne dieses Abkommens bedeutet der Ausdruck "Betriebsstätte" eine feste Geschäftseinrichtung, in der die Tätigkeit des Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird.*

**2.** Der Ausdruck "Betriebsstätte" umfasst insbesondere: **a)** einen Ort der Leitung, **b)** eine Zweigniederlassung, **c)** eine Geschäftsstelle, **d)** eine Fabrikationsstätte, **e)** eine Werkstatt, **f)** ein Bergwerk, einen Steinbruch oder eine andere Stätte der Ausbeutung von Bodenschätzen, **g)** eine Bauausführung oder eine Montage, deren Dauer zwölf Monate überschreitet.

**3.** Als Betriebsstätte gelten nicht: **a)....., b) ....., c) ....., d) .....** **e)** eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten wird, für das Unternehmen zu werben, Informationen zu erteilen, wissenschaftliche Forschung zu betreiben oder ähnliche Tätigkeiten auszuüben, die vorbereitender Art sind oder eine Hilfstätigkeit darstellen.

**4.** Ist eine Person – mit Ausnahme eines unabhängigen Vertreters im Sinne des Absatzes 5 – in einem Vertragsstaat für ein Unternehmen des anderen Vertragsstaates tätig, so gilt eine in dem erstgenannten Staat gelegene Betriebsstätte als gegeben, wenn die Person eine Vollmacht besitzt, im Namen des Unternehmens Verträge abzuschließen, und die Vollmacht in diesem Staat gewöhnlich ausübt, es sei denn, dass sich ihre Tätigkeit auf den Einkauf von Gütern oder Waren für das Unternehmen beschränkt".

#### **Art. 4 DBA CH besagt:**

1. "Im Sinne dieses Abkommens bedeutet der Ausdruck "eine in einem Vertragsstaat ansässige Person" eine Person, die nach dem in diesem Staat geltenden Recht unbeschränkt steuerpflichtig ist.

2. Ist nach Absatz 1 eine natürliche Person in beiden Vertragsstaaten ansässig, so gilt folgendes:

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

**Strittig ist:** Ist die Tätigkeit des Berufungswerbers als Fotograf und Fotodesigner in Österreich oder in der Schweiz der Besteuerung zu unterziehen?

#### **Ansässigkeit:**

Im bisherigen Verfahren war nicht strittig, dass der Berufungswerber in Österreich ansässig ist. In Me befindet sich seit jeher sein Familienwohnsitz, dort hält sich seine Gattin, mit der er in aufrechter Ehe lebt, auf, die gemeinsame Tochter war – offensichtlich aus Studiengründen – nach N gezogen. Auch das Elternhaus des Berufungswerbers, das in seinem Eigentum steht, befindet sich in Me, ebenso weitere ihm gehörende Grundstücke.

Wenn der Berufungswerber in der mündlichen Verhandlung vor dem Unabhängigen Finanzsenat erstmals vorgebracht hat, sein Wohnsitz habe sich in den Streitjahren in der Schweiz befunden, bezieht er sich offenbar auf die polizeiliche Abmeldung von 3.3.2004 bis 31.12.2008 in Me und die damit korrespondierende Anmeldung in Z. Nun kommt es aber auf die polizeiliche Ab- bzw. Anmeldung nicht alleine an, sofern objektive Umstände gegen diese sprechen. Derartige Bescheinigungen stellen allenfalls Indizien dar (Philipp/Loukota/Jirousek, Internationales Steuerrecht, Manz, Z 00, 15).

Ginge man im Fall des Berufungswerbers von einer Ansässigkeit in beiden Vertragsstaaten aus, so wäre gemäß Art. 4 Abs. 2 lit. a DBA CH der Mittelpunkt der Lebensinteressen das ausschlaggebende Kriterium. Dieser befindet sich nach Überzeugung des Unabhängigen

Finanzsenates in Österreich, wo neben wirtschaftlichen Beziehungen in Form von Vermögenswerten und beruflichen Aktivitäten auch starke persönliche Beziehungen durch die hier lebende Familie bestehen. Die Verbindung zur Schweiz, die sich durch eine in seinem Besitz stehende, nach eigenen Angaben selten aufgesuchte Immobilie (*"1 bis 2mal im Monat", "weniger als 10mal im Monat", "über weite Strecken des Jahres leer stehend"*) – ihrem äußeren Erscheinungsbild nach eine Ferienwohnung – und Aufträge von Schweizer Hotels und Tourismusbetrieben manifestiert, ist nicht von dem selben Gewicht. Unstrittig wurde die Schweizer Immobilie inzwischen verkauft und bestehen heute keine wirtschaftlichen Beziehungen mehr zur Schweiz. Die Aufenthaltsbewilligung des Berufungswerbers für die Schweiz ist abgelaufen und wurde nicht verlängert.

Nach dem Ausgeführten war der Berufungswerber im Streitzeitraum in Österreich ansässig und unbeschränkt steuerpflichtig.

### **Feste Einrichtung, Betriebstätte:**

Unter Stützung auf Art. 7 DBA CH ist im Weiteren zu untersuchen, ob der in Österreich ansässige Berufungswerber im Streitzeitraum mit seinem Einzelunternehmen Gewinne erzielte, die einer in der Schweiz angesiedelten Betriebstätte zuzurechnen waren. Insoweit wären die betreffenden Einkünfte im Quellenstaat zu besteuern.

Nach Eintragung seines Einzelunternehmens ab April 2004 im Schweizer Handelsregister benützte der Berufungswerber - wie hinlänglich ausgeführt - einen im Keller des Z-er Hotels M gelegenen Raum als Büro. Abgesehen von der nicht unstrittigen Ausstattung dieses Raumes mit Büromöbeln und –geräten ist zu sagen, dass er dem Berufungswerber nicht zur uneingeschränkten Nutzung zur Verfügung stand, sondern lediglich von ihm mitbenutzt werden durfte. Es handelte sich eigentlich um einen Rückzugsraum des Hotelinhabers T, eines Freundes des Berufungswerbers. Eine Miete mußte für die Mitbenützung nicht entrichtet werden.

Kann dieser Raum der Anforderung des auf dem OECD-Musterabkommen beruhenden Art. 5 DBA CH genügen, wonach der Ausdruck "Betriebstätte" eine feste Geschäftseinrichtung meint, durch die die Tätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird? Kriterien für die Begründung einer Betriebstätte sind neben der "festen Einrichtung" eine gewisse Ständigkeit sowie eine nicht nur vorübergehende Verfügungsmacht

(Gassner/Lang/Schuch/Staringer, *Die Verteilung der Besteuerungsrechte zwischen Ansässigkeits- und Quellenstaat im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen*, Linde Verlag, S318 ff). Nun haftet einem eher beengten "Mehrzweckraum" in einem Kellergeschoß (unabhängig von den architektonischen Besonderheiten des Ortes Z), der zur Mitbenützung



überlassen wird, schon per se ein provisorischer, vorübergehender Charakter an, der nicht für eine "Ständigkeit" oder "Dauerhaftigkeit" spricht. Die im Weiteren zu untersuchende "nicht nur vorübergehende Verfügungsmacht" setzt zwar nicht unbedingt Eigentum voraus, auch Miete, Pacht oder Untermiete reichen aus. Es muss aber jedenfalls eine faktische Verfügungsmacht vorliegen. Die im Streitfall ohne Rechtstitel unentgeltlich (unter Freunden) eingeräumte Mitbenutzungsmöglichkeit an dem Hotelraum begründet zweifellos keine Verfügungsmacht. Vielmehr spricht alles dafür, dass es sich um eine jederzeit widerrufliche Gefälligkeitsbezeugung handelte. Im Verein mit dem Umstand, dass der Berufungswerber nur selten in Z anwesend war und einfache, wenig zeitintensive Sekretariatsarbeiten wie Postabholung und Weitersendung von Schriftstücken bis Ende 2004 von Herrn T wahrgenommen wurden, kann der Büroraum im Hotel M, der von 2004 bis Februar 2006 der Schweizer Stützpunkt des Berufungswerbers war, nicht als Betriebstätte oder feste Einrichtung iS des DBA CH angesehen werden (vgl. auch Philipp/Loukota/Jirousek, Internationales Steuerrecht, Manz, Z 5, Tz 17: *"Bloße Mitbenutzungsmöglichkeiten an Räumen begründen keine Betriebstätte"*).

Unstrittig erwarb der Berufungswerber mit Kaufvertrag vom 22.2.2006 eine 2 1/2 Zimmer-Wohnung an der Adresse Adr3 im Appartementhaus P von der Privatperson MBB. Laut im Akt aufliegender Objektbeschreibung hatte sie eine Wohnfläche von 51 m<sup>2</sup> und eine Südterrasse von 17,5m<sup>2</sup>, einen Kellerraum von 4,8 m<sup>2</sup> sowie, für die allgemeine Benutzung, einen Skiraum, eine Sauna und einen Waschraum. Laut aktenkundigen, in Kopie vorliegenden Fotos, handelt es sich nach Raumeinteilung und Ausstattung um eine Wohnung gediegenen Charakters. Die Liste des mitübernommenen Inventars verzeichnet u. a.:

2 Fauteuils Louis XV, 1 Salontisch antik Philippe, 1 Philippe Esstisch 110 cm antik, Teppiche, Servierboy, Service Wedgwood, Tischwäsche, Spiegel mit Schminktischli, sämtliches Hausrat-Geschirr, Steamer, Friteuse, Fondue-Rechaud mit Pfanne .....

Wenn nun wohl das beschriebene äußere Erscheinungsbild der Räumlichkeiten G-straße samt Mobiliar und Hausrat gegen ein dort befindliches Büro oder Geschäft spricht, kann nicht grundsätzlich gesagt werden, dass die Ansiedlung eines solchen in den in Streit stehenden Räumen von vornherein unmöglich ist oder war. So wurden etwa die Räume nach glaubwürdigen Angaben des Berufungswerbers mit neuen, starken Datenleitungen versehen, es wurden ein Schreibtisch, ein Festnetztelefon, ein Fax und ein Scanner installiert. Ein Laptop konnte dort angesteckt werden. Eine solche Ausstattung ermöglicht einen geschäftlichen E-Mailverkehr, Telefonate, die Übermittlung von Daten oder Fotos. Andererseits verfügen heute auch sehr viele Privatwohnungen neben einem Telefon über Computer, Datenleitungen, Scanner und Fax, sodass mit einer Ausstattung wie dieser letztlich wenig bewiesen wird.

Das im geltenden Abkommensrecht verankerte Betriebsstättenprinzip ist mit dem Erfordernis des Bestehens einer gewissen physischen Präsenz im Betriebsstättenstaat verbunden. Wenn nun nach obenstehenden Ausführungen den Räumen G-straße – ungeachtet ihres äußeren Erscheinungsbildes einer (Ferien-)wohnung – die Betriebsstätteneigenschaft zugesprochen werden soll, ist zusätzlich zu der grundsätzlich betrieblich einsetzbaren Geräteausstattung eine dort wahrnehmbare betriebliche Betätigung erforderlich.

Der Berufungswerber hat angegeben, dass sowohl er persönlich, als auch die Fotografieassistenten KMM und SE sowie Frau JS in den Räumen G-straße für das Unternehmen FI tätig wurden. Der von 8.1. bis 31.10.2007 für den Berufungswerber arbeitende KMM hat in Z eine Aufenthaltsbewilligung für einen Kurzaufenthalt erhalten. Als Schweizer Adresse wurde die G-straße angegeben. Er hat sowohl einen Werkvertrag über freischaffende Tätigkeit, als auch einen Arbeitsvertrag unterschrieben (in beiden Fällen Arbeitgeber FI). In ersterem Vertrag wurde ein Tageshonorar von 150,00 € vereinbart, in zweiterem ein Bruttomonatslohn von 5.000,00 SFr. Laut im Akt aufliegender Lohnbescheinigung für das Jahr 2007 der Caisse de compensation, Sécurité sociale des commerces et bureaux techniques, S, verdiente KMM von 1.2. bis 31.10.2007 insgesamt 14.112,30 SFr. Diese Bescheinigung steht also im Widerspruch zur Aussage von KMM in seiner Einvernahme als Zeuge, dass er habe einen Bruttomonatslohn von 5.000 SFr. erhalten habe. Sie stimmt überein mit einem teils handschriftlichen, im Akt aufliegenden Buchungssaviso (des Berufungswerbers) an den Schweizer Steuerberater I, wonach der Lohn von KMM von Februar bis Juni 2007 6.580,00 SFr., von Juli bis Oktober 7.532,30 SFr., das sind zusammen 14.112,30 SFr., betragen habe.

Es kann davon ausgegangen werden, dass auch weitere Aussagen des KMM, etwa betreffend Nächtigungen in den Räumen G-straße und allenfalls dort erfolgte Arbeiten am Computer nicht der Wahrheit entsprechen, insbesondere, wenn man sie zu den Aussagen des späteren Fotografieassistenten SE in Relation setzt. Der offiziell von 1.1.2008 bis 1.8.2008 für FI tätige SE hielt sich in diesem Zeitraum laut eigenen Aufzeichnungen nur 9 Tage in Z auf. Er wohnte bei diesen Gelegenheiten in Hotels und gab an, außer dem Berufungswerber hätte seines Wissens nie jemand in der G-straße geschlafen. Er selbst hätte an dieser Adresse nur fallweise etwas abgegeben oder abgeholt. Von den auch in seinem Fall aufliegenden zwei Arbeitsverträgen (siehe oben) war ihm nur jener über "Freischaffende Dienstleistungen" bekannt. Auch er erhielt keinen Bruttomonatslohn von 5.000,00 SFr. (die Abrechnungen seiner Aufträge erfolgten unregelmäßig, etwa wenn mehrere Aufträge zusammengekommen waren), sondern insgesamt 10.170,45 SFr. laut Lohnbescheinigung für 2008 der Schweizer Ausgleichskasse.

Betreffend die beiden, über Teile der Jahre 2007 und 2008 für FI tätig gewordenen Fotografen kann also nicht von einer örtlichen Stationierung in Z ausgegangen werden. Vielmehr kannte SE die Räume in der G-Straße kaum. Die diesbezüglichen Aussagen von KMM, wonach er 2- bis 3mal in der Woche in Z gewesen sei, dies bei einem Wohnort N und ohne Vergütung für den Arbeitsweg, sind weder schlüssig, noch glaubwürdig. Mit Sicherheit ist davon auszugehen, dass es sich bei den beiden Fotografen nicht um Angestellte im herkömmlichen Sinn handelte, die am Schweizer Stützpunkt eine – allenfalls auch nur teilweise – wirtschaftliche Präsenz verkörpert hätten. Vielmehr wurden sie für Einzelaufträge eingesetzt und bestand offenbar keine persönliche Identifikation mit dem Einzelunternehmen des Berufungswerbers.

JS war nicht Angestellte des Berufungswerbers. Eine sie betreffende schriftliche Vereinbarung mit dem Charakter eines Arbeitsvertrages wurde erst im Mai 2006 zu Papier gebracht und auf den 1.12.2004, den Beginn ihrer Tätigkeit für den Berufungswerber rückdatiert, erklärlich wohl nur – wie sich aus der Aktenlage erschließen lässt – im Zusammenhang mit einer schon damals in Österreich anhängigen Betriebsprüfung (vor Gericht in V vom Berufungswerber, dort Beklagter, selbst als "Pro-Forma-Vereinbarung" bezeichnet). Tatsächlich betätigte sich - bei Würdigung aller umfangreichen Ausführungen in Schriftsätzen und mündlicher Verhandlung - JS in eingeschränktem Umfang auf Basis eines gegenseitigen Gefälligkeitsaustausches für den Berufungswerber. Sie holte seine Post ab, druckte Briefe, Rechnungen, Offerte u. ä., die ihr seitens der FTw aus Me gemailt wurden, auf dem bei ihr vorrätigen Briefpapier der FI mit Z-er Adresse aus und versandte sie von Z aus. Die Räumlichkeiten in der G-Straße suchte sie hierbei nur selten auf, da sie die Ausdrucke über ihren eigenen Laptop und Drucker machte und die Anrufe auf ihr Natel-Handy umgeleitet waren. Sie verrichtete diese Arbeiten für die FI entweder in ihrer eigenen Wohnung in Z, oder im Hotel E in Ta, wo sie angestellt war und dessen Geschäftsführer ihr Lebensgefährte JI war. Aufgrund ihrer eigenen Berufstätigkeit als Direktionsassistentin des Hotel E und auch sonst im Tourismus umtriebiger Person – so spricht sie neben anderen Sprachen japanisch und begleitete japanische Reisegruppen in die Berge, später (August 2006) gründete sie aus diesem Zweck die NTT AG – wäre es für JS nach realistschem Ermessen kaum möglich gewesen, eine umfangreiche Zusatzbüroarbeit zu übernehmen. Gegenleistung für ihre Hilfe waren die Erstellung von Werbeaufnahmen für das Hotel E sowie die Gestaltung des Hotelprospekts. Gegen eine tatsächlich ins Gewicht fallende Übernahme von Büroarbeit spricht auch der Umstand, dass JS eine nach ihrem Zerwürfnis mit dem Berufungswerber bei Gericht in V eingebrachte Klage auf Bezahlung für eine von 1.12.2004 bis 31.12.2006 verrichtete Bürotätigkeit schließlich zurückzog.

Hingewiesen wird in diesem Zusammenhang auf die Aussagen des Herrn T (Hotel M), der vor und nach dem Einsatz von Frau St die betreffenden Arbeiten – allerdings ohne Umleitung auf sein Telefon/Handy - für FI wahrnahm, bei Gericht in V: *"Pro Tag wende ich hierfür maximal 5-10 Minuten auf",...."das ist minimal, vielleicht 2-3 Minuten, auf die Post muss unser Portier sowieso gehen",...."manchmal gibt es zwei bis drei Briefe pro Tag, manchmal auch keine Post",...."Herr F kommt periodisch bei uns vorbei, wenn er dies mit seinen geschäftlichen Tätigkeiten verbinden kann. Manchmal stellt uns Herr F Briefe zu, die von Z ausgehen sollen".*

Was den Berufungswerber selbst und seine Präsenz in Z betrifft, ist zu sagen: Es entspricht der Natur seiner Tätigkeit als künstlerischer Fotograf und Fotodesigner in der gehobenen Hotellerie (und wurde dies auch mehrfach den Abgabenbehörden gegenüber dargelegt), dass sich seine Arbeitsabläufe vor allem, dh zu über 90%, unterwegs, also in Hotels, wo er Fotoaufnahmen machte oder bei An- und Abfahrten im Auto abspielte. Viele seiner geschäftlichen Anweisungen und Verabredungen wurden daher vor Ort oder unterwegs per Telefon abgewickelt. Sein Aktionsradius erstreckte sich über Österreich, Südtirol, Italien, Süddeutschland und Schweiz. Allein die breite Palette dieser über mehrere Länder verstreuten Auftraggeber macht klar, dass sich der Berufungswerber nicht häufig, schon gar nicht ständig in Z aufhalten konnte (hingewiesen wird auf die mehrfach erwähnte Reiskostenabrechnung 2004, aus der ersichtlich ist, dass er in 9 Monaten 12 Tage in Z war).

Vor Gericht in V hat er auf die Frage, wie oft er sich auf den Parkplatz der Klägerin Frau St gestellt habe, ausgesagt: *"Das war vielleicht im Jahr 2006 ein Mal im Monat, weil ich nur ein bis zwei Mal im Monat nach Z komme".* Dagegen in Widerspruch stellt er sich mit seiner in der mündlichen Verhandlung vor dem Unabhängigen Finanzsenat geäußerten Verantwortung, wonach er nicht bloß ein- bis zwei Mal im Monat nach Z gekommen sei, vielmehr habe er sein Fahrzeug nur ein- bis zwei mal im Monat auf dem Parkplatz der Frau St abgestellt.

Andererseits wieder sagte er in der Verhandlung aus, die Räume G-straße seien über weite Teile des Jahres leergestanden. Nicht bestritten, sondern mehrfach betont wurde seitens des Berufungswerbers, dass "die gesamten Sekretariatsarbeiten" von Österreich aus vorbereitet und per E-Mail komplett fertig mit Auflistung der Arbeiten, Preisen, Geschäftsbedingungen an Frau St gemailt worden seien. Sie hatte nur den Ausdruck und die Versendung vorzunehmen. 90% der Büroarbeiten seien auf diese Weise von Me/Österreich aus im Wege eines "Outsourcings" wahrgenommen worden, 10% von ihm. Dies bedeutet einen verschwindend geringen Anteil der Frau St an der Sekretariatstätigkeit (wörtlich lautet die Aussage zur %-mäßigen Aufteilung im Verhandlungsprotokoll BG V: *"In der Erfolgsrechnung (Anm.: für 2005) steht ein Betrag von 659.853,31 SFr. Ist es richtig, dass dieser Umsatz von FI in Z realisiert wurde"* Antwort: *"90% wird vom Büro in M organisiert und gemacht. 10% mache ich"*). Nach

Wortlaut bezieht sich diese %-Aufteilung demnach auf die Umsatzrealisierung, nicht auf die Bürotätigkeit.

Jedenfalls ist aber bei Würdigung aller Sachverhaltselemente festzustellen, dass die Büromithilfe der Frau St für FI wenig zeitintensive, nebenbei erledigbare Arbeiten umfasste (letztlich hat sie selbst durch Zurückziehung ihrer Klage vor dem Gericht in V die Behauptung einer täglich zwei Stunden umfassenden Bürotätigkeit nicht aufrechterhalten).

Seine eigene Tätigkeit bei Anwesenheit in Z umschrieb der Berufungswerber nochmals in der mündlichen Verhandlung vor dem Unabhängigen Finanzsenat (siehe oben: Telefon, Mail, Fax, Planung, Bildbearbeitung, Datensicherung von Aufnahmen; CD-Lager, vorher Filmlager, Abstellraum für Kameras und Stative). Wenn nun auch seitens des Unabhängigen Finanzsenates nicht angezweifelt wird, dass der Berufungswerber derartige Tätigkeiten in der G-straße, Z, verrichtete, kann ihnen allein schon aufgrund der als erwiesen anzunehmenden geringen, zeitlichen Intensität, die naturgemäß mit den eher seltenen Aufenthalten des Berufungswerbers in Z einhergeht, nicht eine Qualität beigemessen werden, die eine Betriebsstätte begründet. Da auch die anderen von ihm namhaft gemachten Personen KMM, SE und JS über die Streitjahre 2004 bis 2008 hinweg sich kaum oder nur flüchtig an der Adresse G-straße aufhielten bzw. für die ihnen übertragenen Aufgaben die dort befindlichen Einrichtungen nicht benötigten, können die in Streit stehenden Räume nicht als feste Geschäftseinrichtung iS des Art. 5 Abs. 1 DBA CH eingestuft werden, durch die Tätigkeit des Unternehmens ganz oder auch nur teilweise ausgeübt wird. Die im geltenden Abkommensrecht geforderte physische Präsenz wird nach obenstehenden Ausführungen durch die Einrichtung G-straße nicht verwirklicht.

Unstrittig war der Berufungswerber "Kopf" des Einzelunternehmens FI. Er war die Person, die den für die Führung des Geschäftes maßgeblichen Willen bildete. Fragt man sich, wo diese Willensbildung erfolgte, so ist dies, zumal er weitaus überwiegend in verschiedenen Ländern unterwegs war, nicht ad hoc zuzuordnen. Nun ist nach einschlägiger Fachliteratur (Gassner/Lang/Schuch/Staringer, *Die Verteilung der Besteuerungsrechte zwischen Ansässigkeits- und Quellenstaat im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen*, Linde Verlag, S 207 f, analog) in einem solchen Fall ausschlaggebend, an welchem Ort die maßgeblichen Willenserklärungen abgegeben werden, genauer gesagt, an welchem Ort alle für die Geschäftsführung nötigen Maßnahmen von einiger Wichtigkeit angeordnet werden. Naturgemäß kann eine geschäftliche Willenserklärung nicht sinnvollerweise gegenüber leerstehenden Räumen abgegeben werden, vielmehr hat der Berufungswerber seine Entscheidungen, Aufträge, Rückmeldungen, gewünschten Abläufe und Vorgangsweisen zweifellos an die FTw in Me weitergeleitet oder fallweise persönlich dort geäußert. Hierbei schadet nicht, dass die FTw im Wege eines Outsourcings mit den die FI betreffenden

Sekretariatsarbeiten betraut war, es schadet auch nicht, dass der Berufungswerber in Me – wie er mehrfach betonte – keinen Schreibtisch hatte. Ausschlaggebend ist, wo die für die Führung des Geschäftes notwendigen, organisatorischen Maßnahmen angeordnet werden, unmaßgeblich ist, wo die Entscheidungen letztlich wirksam werden (dh, wo etwa die vorbereiteten Schriftstücke schließlich versendet werden). Die Büroräume in Me/Österreich sind daher für den Streitfall als Betriebstätte iS des Art. 5 Abs. 2 lit. a DBA CH, als "Ort der Leitung", anzusehen.

Die Annahme dieser Betriebstätte fußt also nicht darauf, dass die FTw der EF im Auftrag der FI prinzipiell Sekretariatsarbeiten vornahm, sondern darauf, dass die ihr übertragenen Arbeiten und von ihr aus gesteuerten Aufträge inhaltlich Leitungsaufgaben darstellten (siehe etwa jährliche Rechnungen von FTw an FI über "Büro- und Systemarbeiten, Organisation, Erstellung von Offerten, Kundenbetreuung" über rund 51.000,00 € für 2004 oder rund 56.000,00 € für 2005). Der Unabhängige Finanzsenat hält es für glaubhaft und plausibel, dass in dieses Büroorganisationsgefüge auch die Kundenbuchhaltung gehört und diese, wie auch der Zahlungseingang, in Me wahrgenommen wurde, während an den Schweizer Steuerberater I lediglich die zu verbuchenden Posten weitergegeben wurden.

### **Hilfstätigkeiten:**

Auch ein weiterer Aspekt spricht gegen eine Betriebstätte in Z: Geht man nämlich auf Art. 5 Abs.3 lit. e DBA CH ein, der verfügt, dass eine feste Geschäftseinrichtung nicht als Betriebstätte gelten könne, sofern sie ausschließlich zu dem Zweck unterhalten wird, Tätigkeiten auszuüben, die vorbereitender Art sind oder Hilfstätigkeiten darstellen, ist zu sagen: Bei allfälliger Anwesenheit ein Telefon abzuheben (soweit nicht ohnehin umgeleitet), einen mitgebrachten Laptop einzustecken, die E-Mails nachzusehen/zu beantworten, Fotos abzuspeichern oder weiterzuleiten, etwas auszudrucken, eine Kamera oder ein Stativ abzustellen, eine Post abzuholen oder etwas abzugeben, kann wohl zu Recht als Hilfstätigkeit, allenfalls Arbeit nachbereitender Art bezeichnet werden, umso mehr, als all diese Tätigkeiten nur gelegentlich – für den Berufungswerber etwa, wenn ihn seine Geschäfte nach Z führten – in der G-straße wahrgenommen wurden.

Art. 5 Abs. 3 DBA CH mit seinen lit. a bis e wird als *lex specialis* gegenüber Abs. 1 gesehen, weshalb auf die Prüfung von Abs. 1 verzichtet werden kann, wenn Abs. 3 bereits erfüllt ist. Dennoch hat die Referentin des Unabhängigen Finanzsenates auch eine allfällige Betriebstätteneigenschaft unter dem Blickwinkel des Abs. 1 ausführlich überprüft und ist unter beiden Aspekten zu dem Schluss gelangt, dass keine Betriebstätte in der Schweiz vorlag, der die Unternehmensgewinne gemäß Art. 7 DBA CH zuzuordnen gewesen wären.

**Vertreterbetriebstätte:**

In der mündlichen Verhandlung vor dem Unabhängigen Finanzsenat wurde darauf hingewiesen, dass eine Vertreterbetriebstätte gemäß Art. 5 Abs. 4 (abhängiger Vertreter) DBA CH vorliege, weil Frau St Abschlussvollmacht hatte. Der Berufungswerber habe ihr "Gebietsschutz" für das W eingeräumt.

Eine diesbezügliche schriftliche Vereinbarung wurde nicht vorgelegt. Amtsbekannt ist lediglich die oben erwähnte und (selbst vom Berufungswerber, siehe "Duplik", 28.1.2009, BG V) als "Pro-Forma-Vereinbarung" apostrophierte vom Mai 2006, rückdatiert auf 1.12.2004. Unstrittig ist, dass Frau St auch Akquirierungstätigkeiten (Auftragsvermittlungen) vornahm.

Diese erbrachten laut der Referentin in der mündlichen Verhandlung überreichter Auflistung Provisionen von 6.762,99 SFr., laut Angaben der Abgabenbehörde I. Instanz erzielte sie in ihrer gesamten Tätigkeit für die FI (Dezember 2004 bis Dezember 2006) rund 9.000,00 SFr. an Provisionen. Die Abrechnung erfolgte dabei größtenteils über die T&T AG (laut Auflistung 320,10 SFr. von FI, 723,50 SFr. von NTT).

Vorauszuschicken ist, dass auf eine Vertreterbetriebstätte iS des Art. 5 Abs. 4 DBA CH nur dann zurückgegriffen wird, wenn eine Betriebstätte nicht schon nach Art. 5 Abs. 1 bis 3 leg. cit. besteht. Allenfalls hat daher der Berufungswerber in eventu auf das Bestehen einer Vertreterbetriebstätte hingewiesen.

Abhängiger Vertreter ist eine Person, die auf Dauer damit betraut ist, an Stelle des Unternehmens die in dessen Bereich fallenden Handlungen vorzunehmen und dabei dessen Sachweisungen unterliegt. Die hierfür erforderliche Abschlussvollmacht muss einen Rahmen vorgeben, innerhalb dessen sich das Unternehmen durch vom Vertreter abgeschlossene Verträge als gebunden erachtet. Die Abschlussvollmacht muss den Außendienstmitarbeiter auch berechtigen, diverse wichtige Einzelfragen zu entscheiden, z.B. die Frage der Rabatt- oder Skontogewährung oder die Spezifizierung des zu erstellenden Produktes, widrigenfalls eine Abschlussvollmacht als nicht gegeben gilt (vgl. Philipp/Loukota/Jirousek, Internationales Steuerrecht, Manz, Z 5, Tz 41 ff, korrespondierende Bestimmungen des OECD-MA).

Naturgemäß muss sich eine so wichtige, geschäftsbezogene Vollmacht in einem schriftlichen Dokument manifestieren. Zumal ein solches nicht vorliegt, kann die Tätigkeit der Frau St, die im Übrigen aufgrund ihres eingeschränkten Ertragsvolumens nicht auf eine nachhaltige Geschäftsbesorgung schließen lässt, keine Vertreterbetriebstätte in der Schweiz gemäß Art. 5 Abs. 4 DBA CH begründen.

**Geständnis:**

Zur obenstehenden rechtlichen Würdigung ist die Referentin des Unabhängigen Finanzsenates ohne Einbeziehung des später widerrufenen Geständnisses vom 9.12.2009 gelangt. Da dieses aber immer wieder, sowohl von seiten der Abgabenbehörde I. Instanz, als auch seitens des Berufungswerbers erwähnt wird, wird wie nachstehend darauf Bezug genommen.

Im "Protokoll über die Beschuldigtenvernehmung" vom 9.12.2009, unterschrieben von MF (=Berufungswerber) und ZZ (Leiterin der Amtshandlung), heißt es:

*"Ich erkläre, dass sich die Betriebsstätte, insbesondere der Ort der Geschäftsleitung des Einzelunternehmens 'FI' im Sinne des Art. 5 DBA Österreich/Schweiz nicht an den genannten Orten in Z befindet, sondern sich in Me befindet und im verfahrensgegenständlichen Zeitraum (2004 bis laufend) in Me befunden hat. Ich möchte weiters anmerken, dass es auch in Z von ca. 2004 bis Juli 2009 ein Büro mit kompletter Büroausstattung (Fax, Telefon, Internetanschluß, Schreibtisch usw) gegeben hat. Ich habe dieses Büro deshalb in Z, weil ich dort Schweizer Kunden gehabt habe und diese nicht gerne Aufträge ins Ausland vergeben haben. Der Großteil Administration der FI wurde aber immer schon von Me aus durchgeführt, zum Beispiel hat meine Frau die Kundenbuchhaltung erledigt und die Zahlungseingänge der Firma überwacht. Ich werde bestrebt sein, dass die von mir bezahlte Steuer in der Schweiz wieder zurückbezahlt wird, da das Besteuerungsrecht Österreich hat und es sich dadurch eine Doppelbesteuerung ergeben würde. Ich bin dadurch geständig, dass die überwiegende wirtschaftliche Tätigkeit der FI überwiegend von Me aus betrieben wurde und ich dadurch in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig bin und war".*

Dem späteren Vorbringen des Berufungswerbers, das Geständnis sei nach siebenstündiger Demütigung seiner Gattin in dem Wunsch zustandegekommen, dass die Prüfer/Fahnder das Haus verlassen sollten, hielt der Finanzanwalt entgegen: Er weise den Vorwurf entschieden zurück. Das Geständnis sei im Beisein des steuerlichen Vertreters des Berufungswerbers abgegeben worden. Die um 10 Uhr eingetroffenen Beamten hätten mit Durchsuchungshandlungen bis 10:55, dem Eintreffen des Steuerberaters, zugewartet. Mit diesem sei beraten worden, mit dem in K aufhältigen Berufungswerber telefoniert worden, mit dessen Einverständnis Unterlagen herausgegeben worden. Um 15:30 sei schließlich der Berufungswerber persönlich eingetroffen und habe – rechtsbelehrt und in Anwesenheit des Steuerberaters – das obenstehende Geständnis zu Protokoll gegeben.

Nach Überzeugung des Finanzanwaltes komme einer ersten, unbefangenen Angabe einer Partei höhere Glaubwürdigkeit zu, als einer später revidierten.

Unverständlich und nicht nachvollziehbar sei das berufungswerberische Vorbringen, wonach die Unterschrift unter dem mündlichen Vorbehalt der Unrechtmäßigkeit geleistet worden sei und er verlangt habe, die Wendung "unbeschränkt steuerpflichtig" zu entfernen. Tatsächlich habe der Berufungswerber vorbehaltlos unterschrieben. Die unbeschränkte Steuerpflicht in Österreich sei im gesamten Prüfungsverfahren unstrittig gewesen, da der Haupt- und Familienwohnsitz – ungeachtet der polizeilichen Abmeldung – stets in Me war.



Dem gegen die einschreitenden Finanzbeamten erhobenen "quasi Nötigungsvorwurf" müsse entgegengehalten werden: Kein Beamter würde es wagen, noch dazu in Anwesenheit eines namhaften Steuerberaters und anderer Zeugen, durch ein den Rahmen seines gesetzlichen Auftrages sprengendes, unbotmäßiges Verhalten seinen Arbeitsplatz zu riskieren.

Wenn der Berufungswerber mehrfach betont, der Betriebsprüfung in allen Belangen entgegengekommen zu sein, steht dem die Angabe von Finanzanwalt und Prüfer gegenüber, wonach etwa die gesamte Belegsammlung 2004 bis 2008 nicht vorgelegt wurde, da sie sich bei Gericht in V befinde. Dies wird seitens des Finanzamtes zu Recht als verwunderlich eingestuft, zumal Frau St, die Klägerin im betreffenden Prozess war, schon ab Ende 2006 nicht mehr für FI tätig war.

Mit Fax vom 20.2.2011 hat der Berufungswerber der Referentin des Unabhängigen Finanzsenates u. a. eine Bestätigung der CIH in Haftpflicht- und Versicherungsrecht, Beratung, Planung und Treuhand AG aus R übermittelt, wonach diese mit Schreiben vom 2.11.2009 als Expertin im Verfahren BG V zwischen St und F bestellt worden sei. Der Expertenbericht sei am 20.5.2010 bei Gericht abgegeben worden. Die von der beklagten Partei im Original zur Verfügung gestellten Unterlagen hätten sich bis 20.5.2010 bei der genannten Treuhand AG befunden. Aus den Unterlagen sei hervorgegangen, dass der Berufungswerber in den Jahren 2004 bis 2006 (sic!) ansehnliche Umsätze in Z bzw. in der Schweiz erzielt hätte.

Der dem Streitfall zugrunde liegende Betriebsprüfungsbericht stammt laut Aktenlage vom 7.9.2010, die Prüfung nahm ihren Anfang Ende 2009 (siehe Vorkommnisse um das "Geständnis"). Die Unterlagen betreffend die Jahre 2007 und 2008 hätten den Prüfungsorganen daher schon a priori zur Verfügung gestellt werden können, jene für 2004 bis 2006 zumindest ab 21.5.2010.

Grundsätzlich treffen Offenlegungs- und Wahrheitspflichten gemäß §§ 119 und 138 BAO jeden Steuerpflichtigen in gleicher Weise, wobei bei Sachverhalten, die ihre Wurzeln im Ausland haben, die Mitwirkungs- und Offenlegungspflicht in dem Maße höher ist, als die behördlichen Ermittlungsmöglichkeiten geringer sind (Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar<sup>3</sup>, § 115, Rz 10 ff).

**Zusammenfassend** ist festzuhalten, dass im Streitzeitraum keine Betriebstätte iS des Art. 5 Abs. 1 DBA CH in Z/Schweiz bestand, ebensowenig eine Vertreterbetriebstätte nach Art. 5 Abs. 4 DBA CH. Die in dem zur Mitbenützung im Hotel M zur Verfügung gestellten Raum und in der Wohnung G-straße vorgenommenen Arbeiten stellen überdies Hilfstätigkeiten iS des Art. 5 Abs. 3 lit. e DBA CH dar, denen die Eignung fehlt, eine Einrichtung zu einer

Betriebstätte zu machen. Als Betriebstätte gemäß Art. 5 Abs. 2 lit. a DBA CH ist die Niederlassung der FTw in Me/Österreich anzusehen, wo die leitende Büroorganisation wahrgenommen wurde und an der die geschäftliche Willensbildung erfolgte. Als erwiesen anzunehmen ist, dass der Berufungswerber auch in den Streitjahren in Österreich ansässig war (siehe oben). Seine in Streit stehenden Einkünfte sind daher in Österreich der Besteuerung zu unterziehen.

Nicht bestritten wird, dass der Berufungswerber sich in der Schweiz zum Handelsregister anmeldete und in der Schweiz Steuern bezahlte (per Fax durch den Berufungswerber am 28.2.2011 übermittelte Bestätigung der kantonalen Steuerverwaltung W bereits im Akt aufliegend) sowie der Umstand, dass für Schweizer Auftraggeber eine Schweizer Adresse wichtig ist. Auch hat der Unabhängige Finanzsenat keinen Anlass zu bezweifeln, dass der Berufungswerber in der Schweiz eine Geschäftsversicherung für die FI abschloss, sowie, dass er seine ISDN Daten- und Telefonanschlüsse bei Swisscom per 30.9.2009 kündigte (Fax vom 28.2.2011). Dies alles impliziert aber nicht per se das Vorhandensein einer Betriebstätte in der Schweiz.

Die ebenfalls nicht in Zweifel gezogene Verantwortung, wonach der Berufungswerber 99% seiner Printaufträge nach Österreich vergab, spricht wohl auch für eine Ansiedlung der Geschäftsleitung in Österreich.

Es ist dem Berufungswerber und seinem steuerlichen Vertreter bekannt, dass das DBA CH in Art. 25 ein Verständigungsverfahren vorsieht.

### **Abänderungen:**

#### **2004**

ad Reisespesen, Kundenbetreuung: Dieser Posten wurde ursprünglich mit 29.623,00 SFr. veranschlagt. Seitens des Finanzamtes wurden 5.306,15 SFr. anerkannt, anschließend zusätzlich 5.000,00 SFr. an Reisespesen geschätzt. Andere aus den Reisekostenabrechnungen 2004 ableitbaren Kosten finden in den berücksichtigten Spesen Deckung.

ad Rechnungen BL AG in Höhe von 125.000,00 SFr.: nicht aufrechterhalten.

Der Bescheid für das Jahr 2004 bleibt daher unverändert.

#### **2005**

Entsprechend dem Vorbringen des Finanzanwaltes werden die von der T&T AG in Rechnung gestellten Beträge von zusammen 39.500,00 SFr., das sind 25.280,00 €, gewinnerhöhend hinzugerechnet.

Die von Frau UF (X), Sekretärin von FTw, an CB gerichtete E-Mail betreffend "Rechnungsbestellung" ist unmissverständlich. In Zusammenschau damit ist die Zeugeneinvernahme des CB im Finanzamt A zu sehen, bei der er aussagte, "*Es gab niemals einen Leistungsaustausch zwischen der BL AG und F. Es handelte sich um reine Gefälligkeitsrechnungen*" (CB war auch Geschäftsführer der T&T AG, die an der selben Adresse firmierte wie die BL AG).

### **2006, 2007, 2008:**

Für die Streitjahre 2006 bis 2008 machte der Berufungswerber (in eventu) die Berücksichtigung der Kosten für die Räumlichkeiten G-straße als Betriebskosten geltend. Sie setzen sich zusammen aus Strom, Müll, Versicherung, Zinsen Kredit Wohnung und AfA sowie, dazwischen, nicht spezifizierten Posten "Betriebskosten". Dass die Nichtaufnahme der genannten Räume in die Schweizer Bilanz bzw. der Ausweis der Wohnung in den Schweizer Steuererklärungen als Privatvermögen bei Besteuerungsanknüpfung in Österreich Indizwirkung habe, bestritt der Berufungswerber durch seinen steuerlichen Vertreter. Ausschlaggebend sei allein die Nutzung, diese sei ausschließlich betrieblich gewesen.

In den Akten (Protokolle Gericht V) ist stets die Rede vom Erwerb einer "Wohnung", einmal "Wohnung mit Büro". Auch die oben beschriebene Ausstattung sowie die Raumeinteilung in Küche, Schlafzimmer, Wohnzimmer, Bad, Terrasse, weist auf einen privaten Charakter hin. Wenn auch seitens des Unabhängigen Finanzsenates nicht in Abrede gestellt wird, dass der Berufungswerber bei seinen gelegentlichen berufsbedingten Aufenthalten in Z die beschriebenen betrieblichen Hilfstätigkeiten in den genannten Räumen durchführte, sind diese ihrem Umfang nach von untergeordneter Bedeutung. Eine so geringe betriebliche Nutzung kommt nicht nach außen zum Ausdruck und kann daher nicht die Eigenschaft als Betriebsvermögen begründen, selbst wenn die Absicht einer betrieblichen Nutzung bestand (Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Bd. I, § 4, Rz 46 ff). Da die Wohnung somit weitaus überwiegend nicht betrieblich genutzt wurde, ist sie nach österreichischem Steuerrecht als zum Privatvermögen gehörig zu betrachten.

Zu Bedenken ist im Übrigen zu geben: Hätte es sich bei der in Streit stehenden Immobilie zu 100% um Betriebsvermögen gehandelt, wie dies der Berufungswerber begehrt, so wäre bei der – inzwischen unstrittig erfolgten - Aufgabe des Betriebes ein Aufgabegewinn zu ermitteln gewesen.

Im Fall einer untergeordneten betrieblichen Nutzung - von einer solchen geht der Unabhängige Finanzsenat wie oben beschrieben aus – liegt zur Gänze Privatvermögen vor, was bedeutet, dass auch die Veräußerung der Immobilie keinen betrieblichen Vorgang darstellt.

Bei einer solchen, in untergeordnetem Ausmaß (dh nur bis zu 20%) betrieblich genutzten Immobilie sind Betriebskosten im Umfang der betrieblichen Nutzung anzuerkennen (vgl. VwGH 21.11.1995, 92/14/0160). Im Streitfall wird diese Nutzung mit 15% veranschlagt. Die zu berücksichtigenden Kosten betragen daher:

2006	3.119,92 €
2007	3.789,03 €
2008	3.327,05 €

**2006:**

Aus den selben Gründen wie oben unter 2005 ausgeführt werden die Rechnungen der AA AG (Nachfolgegesellschaft der T&T) in Höhe von 64.750,00 SFr., das sind 40.792,50 €, gewinnerhöhend hinzugerechnet. Verwiesen wird auf die diesbezüglichen Ausführungen des Finanzanwaltes.

In Abzug zu bringen sind die anteiligen Betriebskosten von 3.119,92 €.

**2007:**

Gewinnerhöhend hinzugerechnet werden die von der BL AG für "Beratungsaufwand" geltend gemachten Beträge von zusammen 10.686,30 SFr., das sind 6.411,78 €. Verwiesen wird auf obenstehende Ausführungen zu 2005 und 2006 und die aktenkundige Zeugeneinvernahme des CB.

In Abzug gebracht werden die anteiligen Betriebskosten von 3.789,03 €.

**2008:**

In Abzug gebracht werden die anteiligen Betriebskosten von 3.327,05 €.

Insgesamt war wie im Spruch zu entscheiden.

Beilage: 4 Berechnungsblätter

Feldkirch, am 7. März 2011