

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Wolfgang Pavlik über die Beschwerde des Bf, vertreten durch Stb, vom 07.11.2011, gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 04.10.2011, betreffend Umsatzsteuer 2006 und Einkommensteuer 2006 – 2009 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer 2006 wird abgewiesen.

Dieser Bescheid bleibt unverändert.

Der Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 2006 und Einkommensteuer 2007 – 2009 wird teilweise Folge gegeben.

Diese Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Spruchbestandteil.

Die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

In einem Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung gemäß § 150 BAO beim Beschwerdeführer (Bf), vormals Berufungswerber (Bw), traf die Betriebsprüfung (Bp) des Finanzamtes (FA) die Streitjahre betreffend uA folgende Feststellungen:

*"I) Unternehmensgegenstand, Prüfungsanlass:*

*Tz. 1: Betriebsgegenstand:*

Die Tätigkeit wurde in der Vorhaltsbeantwortung v. 15.09.2010 von Hr. Bf wie folgt beschrieben:

Die Leistung umfasst die Erstellung von Sicherheitskonzepten für eines der größten Family-Offices. Auftraggeber war die Fa. X. GmbH, Wien, ...Der erste Auftrag erfolgte im April 2006 und umfasste das Konzipieren und Umsetzen von Sicherheitsmaßnahmen für den österreichischen Zweig der Familie Y..

Vorerst bestand die Tätigkeit im Aufbau eines präventiven Frühwarnsystems und das Testen von Krisenbewältigungsmaßnahmen (Gegenobservationsmaßnahmen, Zeit-Weg-Diagramme, etc.). Ende 2006 wurde das Aufgabengebiet auf den Osten Europas ausgedehnt. Die Informationsbeschaffung sollte der Erstellung von Lagebildern, welche die nationalen Gegebenheiten, Eckdaten aus dem sozialen Bereich, der Wirtschaft, des gesellschaftlichen Lebens und der Sicherheit umfasste, ermöglichen. Die Ergebnisse der erstellten Lagebilder der einzelnen Länder sollten der Sicherheit der Familienmitglieder Y. dienen und die Möglichkeit bieten, sich bei Tätigwerden in den besagten Ländern entsprechend zu verhalten.

*Tz. 2: Prüfungsanlass:*

Im Zuge der Betriebsprüfung bei der Fa. X. GmbH stellte die Abgaben- und Finanzstrafbehörde Rechnungen des Einzelunternehmers Bf fest, welche an die Fa. X. GmbH gelegt waren. Die betreffenden Erlöse waren in Österreich weder ertragsteuerlich noch umsatzsteuerlich erfasst. Es wurde am 16.2.2010 ein Finanzstrafverfahren eingeleitet und mit der Prüfung nach § 99 Abs. 2 Finanzstrafgesetz am 4.5.2010 betreffend Umsatz- u. Einkommensteuer 2006 - 2009 begonnen. Die Prüfung erfolgte im Auftrag des Finanzamtes 9/18/19 Klosterneuburg durch das die Prüfung bei der Fa. X. GmbH durchführende Finanzamt 12345.

Bereits im Jahr 2007 wurden vom Finanzamt 67890 (...) von Hr. Bf erzielte, jedoch nicht erklärte Einnahmen für Sicherheitsdienstleistungen 2001 und 2002 im Zuge einer Prüfung festgesetzt. Die Einnahmen für 2001 betrugen ATS 632.790,53; für 2002 € 21.809,63.

II) Prüfungsfeststellungen und steuerliche Konsequenzen:

*Tz. 3: Ort: der Besteuerung:*

*Tz. 3a: Bisherige steuerliche Erfassung*

*Tz. 3a1: Veranlagungsjahr 2006:*

Für 2006 erfolgte bis zum Beginn der Prüfung am 4.5.2010 weder in Österreich noch in der Slowakei eine steuerliche Erfassung betreffend Umsatz- und Einkommensteuer der bisher nicht erklärten Einnahmen von der Fa. X..

Es handelt sich um folgende, nicht erklärte Netto- Einnahmen i.H.v. € 22.450,--. Es wurde 20% österreichische Umsatzsteuer in Rechnung gestellt.

*Tz.3a2: Veranlagungsjahr 2007-2009:*

Lt. einer in slowakisch vorliegenden Gewerbeanmeldung, erfolgte diese für das Unternehmen Bf, ...Bratislava ..., am 6.12.2006.

Aufgrund einer dem prüfenden Finanzamt vorliegenden KSV-Abfrage (Kreditschutzverband) wurde am DatumX in der Slowakei eine UID-Nummer(sk ...) vergeben.

Im Zuge der Prüfung wurden Erklärungen in slowakischer Sprache und eine Art Einnahmen/Ausgabenrechnung, ebenfalls in Slowakisch verfasst, vorgelegt.

Die slowakischen Erklärungen weisen folgendes Ausfertigungsdatum auf:

2007: 6.7.2010

2008: 6.7.2010

2009: 31.3.2010

Sämtliche Erklärungen wurden somit nach dem eingeleiteten Finanzstrafverfahren vom 16.2.2010 ausgestellt.

Aufgrund einer vom prüfenden Finanzamt gestellten internationalen Anfrage wurde am 10.8.2010 mitgeteilt, dass für 2007 – 2009 Steuererklärungen in der Slowakei abgegeben wurden und Steuer entrichtet wurde.

Aufgrund des eingeleiteten Finanzstrafverfahrens teilte Hr. Bf dem Finanzamt 12345 als Finanzstrafbehörde I. Instanz am 16.3.2010 mit, dass ab 2007 die steuerlichen Angelegenheiten von slowakischen Steuerberatungs- und Beratungsfirmen abgewickelt werden. Betreffend der Firmengründung in der Slowakei und die infrastrukturelle Begleitung wie Bürobeschaffung, wurde Hr. Bf von der Steuerberatungskanzlei A., Wien und der Firma B., Wien, beraten.

Es handelt sich um folgende bis zum Beginn der Prüfung nicht erklärten Erlöse:

2007: € 48.019,85

2008: € 55.731,16

2009: € 23.251,83

Die Rechnungen weisen 19% slowakische Umsatzsteuer auf und zeigen als Leistungserbringer das Unternehmen Bf, Bratislava ...und als Leistungsempfänger die Fa. Z. s.r.o. ... Bratislava.

Bei den erbrachten Sicherheitsleistungen handelt es sich um Katalogleistungen gem. § 3a Abs. 10 UStG, die aufgrund des Ortes der Leistung 2007 – 2009 in Österreich nicht steuerbar sind. Die Firma Z. s.r.o. verrechnet die Leistungen von Bf an das Unternehmen X. GmbH, ... Bezirk Wien, ....weiter. Lt. Hr. Bf wurde ihm dieser Verrechnungsweg von seinem Auftraggeber, der Fa. X. GmbH, so vorgegeben.

Nach Prüfungsbeginn vom 04.05.2010 wurden für die Jahre 2007-2009 von der Steuerberatungskanzlei Stb die Einkommensteuererklärungen abgegeben, eine Veranlagung ist bis dato nicht erfolgt. Neben den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit im Rahmen der hauptberuflichen Tätigkeit von Hr. Bf als Polizeioffizier, wurden die Einkünfte aus der Tätigkeit der Sicherheitsleistungen unter Anwendung des geltenden Doppelbesteuerungsabkommens mit der Slowakei unter Progressionsvorbehalt erklärt.

Bekannt gegebene Einkünfte für Sicherheitsleistungen:

2007 Einnahmen 48.019,85

2008 Einnahmen 55.731,16

2009 Einnahmen 23.251,83

2007 Ausgaben 40.596,93

2008 Ausgaben 43.920,24

2009 Ausgaben 11.912,61

2007 Überschuss 7.422, 92

2008 Überschuss 11.810,32

2009 Überschuss 11.339,22

Im November 2006 wurde in Bratislava Adresse, bei der Firma B. ein möbliertes Büro samt Postservice und Büroinfrastruktur gemietet (Siehe Stellungnahme von Hr. Bf vom 15.9.2010). Dieses Büro wurde von der steuerlichen Vertretung, Stb, als Betriebsstätte (Art. 5 des Doppelbesteuerungsabkommens) angesehen. Weiters zitiert Stb in der Mail vom 20.12.2010 Art. 7 des Doppelbesteuerungsabkommens, wonach Gewinne einer Betriebsstätte den Vertragsstaaten je nach der Lage der Betriebsstätte zuzuordnen sind. Bisher wurden die Unternehmensgewinne 2007 - 2009 durch den steuerlichen Vertreter zu 100% der Betriebsstätte in der Slowakei zugeordnet.

*Tz. 3b: Steuerliche Erfassung lt. Betriebsprüfung:*

*Tz.3b1: Anwendbarkeit des Doppelbesteuerungsabkommens*

Gemäß Artikel 1 des Doppelbesteuerungsabkommens (DBA) Österreich-Slowakei (Ö-SK) gilt dieses Abkommen für Personen, die in einem Vertragsstaat oder in beiden Vertragsstaaten ansässig sind. Artikel 4 DBA Ö-SK gibt darüber Auskunft, wenn eine Person als „eine in einem Vertragsstaat ansässige Person“ gilt. Demnach ist eine Person in einem Vertragsstaat ansässig, wenn sie nach dem Recht dieses Staates dort auf Grund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthaltes, des Ortes ihrer Geschäftsleitung oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist, ...

Herr Bf ist daher gemäß Artikel 4 DBA Ö-SK in Österreich ansässig, da sich sein Lebensmittelpunkt unbestritten (Familie lebt in Österreich) in Österreich befindet. Weiters befindet sich daher nach Rechtsansicht der Bp auch der Ort der Geschäftsleitung des Einzelunternehmens in Österreich. Das Doppelbesteuerungsabkommen kann somit Anwendung finden. Österreich hat daher als Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht auf das Welteinkommen von Herrn Bf.

Im Prüfungszeitraum bezog Herr Bf neben seinen Haupteinkünften aus nichtselbstständiger Arbeit als Polizeioffizier beim Österreichischen Bundesministerium für Inneres (BMI), welche gemäß Artikel 19 DBA Ö - SK in Österreich steuerpflichtig bleiben, auch Einkünfte aus der in Tz. 1 genannten Betätigung als Einzelunternehmer ohne Angestellte in der Slowakei (2007 - 2009). Laut der nach Prüfungsbeginn abgegebenen Steuererklärungen sollen diese Einkünfte als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu 100% in der Slowakei besteuert werden. Um eine Doppelbesteuerung zu vermeiden, wären in diesem Fall die Einkünfte in Österreich nur unter Progressionsvorbehalt zu berücksichtigen.

Nach Rechtsauslegung der Behörde wird die 100%ige Zuordnung der Einkünfte aus der Slowakei zu dieser Betriebsstätte angezweifelt. Nach Ansicht der Betriebsprüfung ist eine Aufteilung der Einkünfte aus dieser Betätigung vorzunehmen. Es wird davon ausgegangen, dass nur 10% der Leistung der Betriebstätte in Bratislava zuzurechnen ist.

Die von der BP neu ermittelten Einkünfte (Einkünfte lt. Erklärung unter Berücksichtigung der Gewinnerhöhungen lt. Bp) des österreichischen Einzelunternehmens, deren Ort der Geschäftsleitung sich nach Rechtsansicht der Bp in Österreich befindet, sind demnach in Österreich zu 90% als Einkünfte aus Gewerbebetrieb ohne Anwendung eines Progressionsvorbehaltes zu veranlagen.

Die Besteuerung des in Österreich steuerpflichtigen Gewinns erfolgt nach Tarif. Da Österreich als Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht auf das Welteinkommen von Herrn Bf hat, sind die in der Slowakei zu besteuern den Einkünfte in Höhe von 10% aus der Betätigung als Einzelunternehmer gemäß Artikel 23 Abs. 2 lit. b in Österreich unter Progressionsvorbehalt zu berücksichtigen.

Gründe hierfür:

Gemäß Artikel 4 Abs. 1 DBA Ö-SK befindet sich, nach Ansicht der Bp, der Ort der Geschäftsleitung des Einzelunternehmens von Herrn Bf in Österreich. Diese Annahme wird einerseits aufgrund der überwiegenden Aufenthalte in Österreich (Ansässigkeit seiner Familie in Österreich und der Vollbeschäftigung als Polizeioffizier beim BMI) und andererseits auf Grund der Art Aufträge, der Ausführung und der erbrachten Leistungen getroffen.

Gemäß Artikel 7 Abs. 1 DBA Ö-SK dürfen Gewinne eines Unternehmens eines Vertragstaates nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, das Unternehmen übt eine Geschäftstätigkeit im anderen Vertragsstaat durch eine dort gelegene Betriebsstätte aus. Übt das Unternehmen seine Geschäftstätigkeit auf diese Weise aus, so dürfen die Gewinne des Unternehmens im anderen Staat besteuert werden, jedoch nur insoweit, als sie dieser Betriebsstätte zugerechnet werden können.

Da die gesamten Einkünfte aus der Betätigung als Einzelunternehmer der Betriebsstätte in der Slowakei zugerechnet werden sollten, war im Zuge der Betriebsprüfung auch zu klären, ob der Standort in ... Bratislava Adresse, auch als Betriebsstätte gemäß Artikel 5 Abs. 1 DBA Ö-SK anzusehen ist, welche Funktionen diese erfüllt und welche Einkünfte gegebenenfalls dieser Betriebsstätte gemäß Artikel 7 Abs. 1 DBA Ö-SK als Unternehmensgewinne zuzurechnen sind.

*Tz.3b1a: Betriebsstätte:*

Artikel 5 Abs. 1 DBA Ö-SK legt fest, dass eine Betriebsstätte eine feste Geschäftseinrichtung ist, durch die die Geschäftstätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird.

Gemäß Artikel 5 DBA Ö-SK ist der Ort der Leitung (Österreich) jedenfalls mit dem Ausdruck Betriebsstätte umfasst. Das Besteuerungsrecht in Österreich ist jedenfalls auch im nationalen Steuerrecht gegeben, da der Wohnsitz von Herrn Bf in Österreich als Betriebsstätte im Sinne des § 29 BAO zu werten ist. Der Wohnsitz stellt ein statisches Element dar, über welches Herr Bf jederzeit Verfügungsmacht hatte und welches den Gegebenheiten nach jedenfalls geeignet ist, um als Betriebsstätte dienen zu können.

Bei dem Standort ... Bratislava Adresse, handelte es sich um ein bei der Firma B. angemietetes möbliertes Büro, samt Postservice und Büroinfrastruktur.

Bei den vorgenommenen Tätigkeiten in dem angemieteten Büro (Telefon abheben, E-Mails nachsehen, Informationsbeschaffung und Datensichten durch Anschließen des Laptops über einen Plasma Fernsehgerät, der im Zeitpunkt der Niederschriftsaufnahme im Lager der Fa. B. aufbewahrt wurde, einholen – siehe Niederschrift vom 18.5.2011) handelt es sich um reine Hilfstätigkeiten. In Zusammenhang mit diesen Hilfstätigkeiten (zB. E-Mail lesen, Internetnutzung), ist zu ergänzen, dass Herr Bf dies jederzeit auch außerhalb der Büroräumlichkeiten vornehmen konnte, da er keinen festen Internetzugang im Büro hatte, sondern, lt. seinen eigenen Angaben bei der Schlussbesprechung, immer mittels österreichischen „Datensticks“ das Internet nutzte und für die Flexibilität, die der Stick zu bieten hat, auch die hohen Roamingkosten in Kauf nahm. Es ist nicht davon auszugehen, dass maßgebliche (strategische) Entscheidungen vor Ort getroffen wurden, da Herr Bf auch angab, dass er dieses Büro nie für Besprechungen mit Geschäftspartnern oder Informanten genutzt hat. Lt seinen Angaben bei der Schlussbesprechung war dies aus Gründen der Eigensicherheit nicht möglich, da er sich bei der Informationsbeschaffung auch mit Personen aus der kriminellen Szene trifft. Da die slowakische Adresse jedoch an die Informanten als Rechnungsadresse angegeben wurde und gleichzeitig, wie er selbst behauptet, regelmäßig und ausschließlich für die Erfüllung dieser Tätigkeit genutzt wurde, zweifelt die BP die Bedeutung der Adresse, die eine 100% Zuordnung der Gewinne auf die Betriebsstätte ermöglichen, jedenfalls an. Diese Annahme wird auch durch die überwiegenden Aufenthalte in Österreich und die Art der Auftragsvergabe bekräftigt. Das Einzelunternehmen ohne Dienstnehmer wurde in der Slowakei steuerlich am 15.3.2007 erfasst, alle Erklärungen wurden jedoch erst nach Einleitung des Finanzstrafverfahrens in Österreich aufgegeben, obwohl in der Slowakei die Steuererklärungen verpflichtend bis 31.3. des jeweiligen Folgejahres abzugeben sind.

Herr Bf ist im Prüfungszeitraum (ab 2007) als slowakischer Einzelunternehmer aufgetreten und hat dabei die slowakische Adresse auf den Rechnungen angegeben. Sein einziger Auftraggeber war das Family-Office X. für Leistungen für Familie Y.. Die Leistungen wurden anschließend an die Z. Slowakei verrechnet. Wirtschaftliche Gründe für diese Vorgehensweise wurden nicht genannt. Es wurde nur vorgebracht, dass dieser Verrechnungsweg ihm von seinem Vertragspartner vorgegeben wurde. (Nähtere Ausführungen dazu siehe Tz.3a2).

Als ein wichtiges Kriterium für die Standortwahl in der Slowakei gab Hr. Bf in der Niederschrift vom 25.3.2011 das leichtere Auffinden von Informationsquellen für den ehemaligen Ostblock an. In Wien sei es aufgrund seines Bekanntheitsgrades unmöglich, mit den entsprechenden Kontaktpersonen (Informanten) zu sprechen. Die Besprechungen mit diesen Kontaktpersonen wurden jedoch lt. seinen eigenen Angaben ausschließlich außerhalb dieses angemieteten Büros (vor allem) in Restaurants und Lokalen abgehalten. Besprechungen mit der Fa. X. bzw. der Familie Y. wurden (sofern nachvollziehbar) in Österreich bzw. außerhalb der Slowakei abgehalten.

In der Niederschrift vom 25.3.2011 wurde Hr. Bf gefragt, ob er Unterlagen, wie Terminplaner, Kalender vorlegen könne, um die Behauptung in der Vorhaltsbeantwortung vom 15.9.2010 zu untermauern, dass er durchschnittlich 2-3 mal pro Woche in Bratislava anwesend war. Es konnten keine nach außen in Erscheinung tretenden, schriftlichen Beweise, wie Terminplaner, slowakische Telefonabrechnungen, Korrespondenzen an die slowakische Adresse, Aktenvermerke, Geschäftsakten, aus denen die Geschäftsfälle nachvollziehbar geworden waren, etc. vorgelegt werden. Diesbezüglich konnten nur händisch geschriebene Fahrtenbücher und Exceltabellen der Quellenmeetings vorgelegt werden. Es war jedoch nicht ersichtlich, mit wem er sich getroffen hat, wie lange diese Besprechungen gedauert haben, ob er im Büro war bzw. in welchem Ausmaß er dieses genutzt hat. Nach Ansicht der BP wurden daher damit keine Nachweise erbracht, aus denen auf eine höhere Bedeutung der Betriebsstätte als für Routinetätigkeiten geschlossen werden kann.

Um diese Ansicht der Behörde zu entkräften, wurden von Hr. Bf am Tag der Schlussbesprechung Beweise vorgelegt, die jedoch zu keiner Änderung des festgestellten Sachverhaltes führen (siehe Tz 6a). Die vorgebrachten Beweise sollten Einwände untermauern, welche jedoch inhaltlich keine Neuerungen darstellten und bereits berücksichtigt waren.

Einwände bzw. Beweise, die zu einer anderen Gewinnaufteilung zwischen der Betriebsstätte und dem Ort der Geschäftsleitung, aufgrund der der Betriebsstätte beizumessenden Funktionalität, geführt hätten, wurden nicht vorgebracht. Nach Ansicht von Herrn Bf wären 100% der Gewinne der Betriebsstätte in der Slowakei zuzurechnen. Auf die Argumente der Betriebsprüfung wurde nicht näher eingegangen.

Die Betriebsprüfung bleibt daher bei der Ansicht, die sich im Rahmen der Schlussbesprechung erhärtet hat: die Betriebsstätte muss für diese gewerbliche Betätigung eine Funktion in geringem Ausmaß (für Routinearbeiten) erfüllt haben. Es ist jedoch davon auszugehen, dass die unternehmerischen Kernfunktionen jedenfalls am Ort der Geschäftsleitung (in Österreich) erfolgt sind. Der Betriebsstätte kann daher nur ein Gewinn für die Routinefunktionen zugeordnet werden. Wie bei verbundenen Unternehmen üblich, wurde auch auf den Fremdvergleich abgestellt und ein Gewinn i.H.v. 10 % der Betriebsstätte zuerkannt.

Einer Geschäftseinrichtung, an der geringe routineartige betriebliche Aktivitäten stattfinden, können nach Rechtsmeinung der Behörde nicht 100% der Gewinne zugeordnet werden.

#### *Tz.3b1b: Zuordnung der Einkünfte (Unternehmensgewinne)*

In der Niederschrift vom 25.3.2011 wurde Hr. Bf nochmals um Vorlage einer Auflistung der Aufträge, die seiner Meinung nach in der Slowakei zu versteuern sind, gebeten. Er verwies auf seine Stellungnahme vom 24.4.2011, in der er darauf hinwies, dass das von ihm betriebene Geschäftsmodell nur in einem ehemaligen Ostblockland möglich war. Weiters führte er aus, dass die Wahl des Standortes sich aus der Notwendigkeit, Szene-

Insider und Einheimische zu konkreten Lagebildern, die Kriminalität und hier im Speziellen die organisierte Kriminalität betreffend, zu befragen und die Erkenntnisse in besagte Lagebilder einzuarbeiten, ergab.

Nach Rechtsmeinung der Behörde ist das bloße Treffen von Informanten in der Slowakei bzw. die Benutzung der Betriebsstätte für Hilfstätigkeiten nicht ausreichend, um der Betriebstätte mit Standort in ... Bratislava Adresse, den gesamten erwirtschafteten Gewinn (100%) zuzurechnen. Es wurde auch festgestellt, dass die Betriebsstätte in der Slowakei nicht für Kundenkontakte genutzt wurde.

Im Rahmen der BP kam die Behörde daher zu folgendem Schluss:

Die Haupttätigkeit in Zusammenhang mit der beschriebenen Leistung scheint zu einem großen Anteil im Sammeln von Informationen zu bestehen. Daher ist auch anzunehmen, dass Herr Bf seiner Tätigkeit immer und überall nach geht (im Dienst genauso wie in der Freizeit), vor allem da er aufgrund eines Generalauftrages durch die Fa. X. agiert. Die umschriebene Tätigkeit beinhaltet sehr viel telefonieren, recherchieren, organisieren bzw. die Lage vor Ort erkunden. Daher ist auch davon auszugehen, dass die Planung im Kopf erfolgt: was, wann, wie mit wem als nächstes zu tun ist.

Auf Grund der Art der Tätigkeit von Herrn Bf und seines überwiegenden Aufenthaltes in Österreich ist daher davon auszugehen, dass der Ort der Geschäftsleitung jedenfalls in Österreich zu suchen ist. Allein aufgrund der zeitlichen Vorgaben der Tätigkeit für den österreichischen Dienstgeber (BMI) geht die Behörde davon aus, dass die maßgeblichen Entscheidungen für die gewerbliche Tätigkeit in bzw. von Österreich aus, getroffen wurden.

Es kann jedenfalls nicht davon ausgegangen werden, dass alle Geschäftsführungstätigkeiten ausschließlich in der Slowakei erfolgen. Daher ist es nicht möglich, den Gewinn zu 100% der slowakischen Betriebstätte zuordnen. Dies wäre in diesem Fall jedoch jedenfalls notwendig für die Zuordnung.

Die Unternehmensgewinne sind überwiegend dem Vertragsstaat zuzurechnen, von wo aus die wesentlichen (strategischen) Geschäfte geleitet und Entscheidungen getroffen werden.

Dies erfolgt nach umfassender Prüfung des Sachverhaltes durch die Betriebsprüfung von Österreich aus. Auch aus zeitlichen Gründen ist davon auszugehen, dass fast alle mit diesen Leistungen zusammenhängenden wesentlichen Maßnahmen in Österreich getroffen wurden. Somit sind sie jedenfalls Österreich zuzurechnen und unterliegen der österreichischen Steuerpflicht.

Trotz Aufforderung wurde kein Schriftverkehr, E-Mailverkehr oder ähnliche Aufzeichnungen, die auf strategische Entscheidungen schließen lassen würden, welche in der Slowakei getroffen wurden, vorgelegt. Als Begründung wurde unter anderem vorgebracht, dass es sich um geheime Aufzeichnungen bzw. Ermittlungen handle. Der

Bp wurden somit keine Nachweis erbracht, dass der Betriebstätte in der Slowakei eine größere Funktionalität, als die für Routinetätigkeiten, beizumessen ist.

Herr Bf wies uns darauf hin, dass er aufgrund der Geheimhaltungsverpflichtung nichts Genaueres sagen kann. Es wurde ihm mitgeteilt, dass dies nicht zielführend ist, da die Betriebsprüfung die behaupteten Sachverhalte prüfen können muss. Vor allem da in Zusammenhang mit Auslandssachverhalten besteht lt. VwGH eine erhöhte Mitwirkungsverpflichtung. Damit wurde neben der Auskunftspflicht gemäß § 143 BAO auch die Offenlegungs- und Wahrheitspflicht gemäß § 119 BAO verletzt.

Da Herr Bf trotz mehrfacher Aufforderungen schriftlich iRd Niederschrift vom 25.03.2011 auch nicht bereit war, näher auszuführen, welche Einnahmen seiner Ansicht nach ausschließlich der slowakischen Niederlassung zuzuordnen sein sollen, war kein Einvernehmen über eine direkte Zuordnung der Einnahmen auf eine der zwei Niederlassungen möglich. Da die Einnahmen lt. seinen eigenen Angaben iRd Niederschrift am 25.03.2011 alle in Zusammenhang mit einem mündlichen Generalauftrag von der Fa. X. stehen, wurde von der BP eine Aufteilung der Gewinne nach der Funktionalität der Niederlassungen vorgenommen.

Bei fremdüblicher Abgeltung von Routinetätigkeiten ist von maximal 5 – 10% des Gewinnes auszugehen. Dieser Gewinn ist gemäß Artikel 7 Abs 1 DBA Ö-SK direkt der Betriebstätte in der Slowakei zuzuordnen und dort zu versteuern. In Österreich ist dieser Gewinn nur unter Progressionsvorbehalt zu berücksichtigen.

Die Bp hat daher aufgrund der von ihr ermittelten Sachverhalte der Betriebstätte in der Slowakei gemäß § 184 BAO (im Schätzungswege) einen Gewinn in Höhe von 10% zugerechnet. Die Schätzungsberichtigung gemäß § 184 BAO war (wie bereits oben näher ausgeführt) gegeben.

*Tz.3b2: Nichtanerkennung von Ausgaben:*

*Tz. 3b2a:Fremdleistungsaufwand 2007 und 2008:*

In der Niederschrift vom 18.5.2011 gab Herr Bf betreffend der geltend gemachten Fremdleistungsaufwendungen für Informanten folgendes bekannt:

Einige Informanten wurden durch Hr. R. S., Eigentümer und Geschäftsführer der Firma AB s.r.o, Adresse, vermittelt. Bei den vermittelten Personen handelte es sich um Slowaken, Rumänen, Bulgaren und Ukrainer. Hr. R. S. begleitete in geringem Umfang Hr. Bf zu dem Treffpunkt mit dem Informanten bzw. gab Hr. Bf Name, Ort und Adresse des Informanten zwecks Kontaktaufnahme bekannt. Neben Hr. R. S. gab es noch einen zweiten Vermittler, einen slowakischen Rechtsanwalt, dessen Name von Hr. Bf ebenfalls aus Vertraulichkeitsgründen dem Rechtsanwalt gegenüber, nicht bekannt gegeben wurde. Beide Vermittler wurden lt. niederschriftlicher Aussage von Hr. Bf von dem Büroservicecenter B. genannt. Lt. niederschriftlicher Aussage von Hr. Bf wurde die Fa. AB s.r.o. für die Vermittlungsleistung von Hr. Bf nicht entlohnt, dies sei in dem Service von B. inkludiert gewesen.

Die Namen der Informanten wurden von Hr. Bf gegenüber der BP nicht genannt. Als Grund nannte Hr. Bf zugesagte Vertraulichkeit gegenüber den Informanten. Weiters gab Hr. Bf an, dass sobald die Information geliefert wurde, das Geld an den Informanten in bar übergeben wurde und im gleichen Zug die Rechnung von dem Informanten an Hr. Bf überreicht wurde. Erst dann wurde für Hr. Bf offensichtlich, für welche Firma der Informant vorgeblich arbeitete. Eine diesbezügliche Überprüfung durch Hr. Bf unterblieb. Diese Art von Informationsbeschaffung in der Sicherheitsbranche wurde von Hr. Bf als üblich dargestellt.

Aus Sicht der BP wäre jedoch gerade bei Herrn Bf, als Polizeioffizier beim Österreichischen Bundesministerium für Inneres eine erhöhte Sorgfaltspflicht betreffend der Identitätskontrolle gegenüber den Informanten geboten gewesen.

Herr Bf gab im Zuge der Niederschrift am 16.9.2011 diesbezüglich bekannt, dass die Überprüfung der Identität aus ernsthafter Sorge um seine Gesundheit, körperliche Unversehrtheit und sein Leben unterblieb.

Die Leistungserbringung der Firmen, für die Fremdleistungsaufwand abgesetzt wurde, konnte gegenüber der Behörde aus folgenden Gründen nicht glaubhaft gemacht werden, der Aufwand war demnach durch die BP nicht anzuerkennen:

*1) Keine Sorgfaltspflicht des Unternehmers durch fehlende Überprüfungen durch Hr. Bf:*

Lt. niederschriftlicher Aussage von Hr. Bf wurde der Betriebssitz der Fa. AB (Vermittler) nicht aufgesucht. Hr. Bf fragte bei Auftragsvergaben für eine Informationsbeschaffung weder nach einer Betriebsadresse der Fremdleistungsfirma, noch wurde diese Adresse aufgesucht. Die Überprüfung von Namen und Anschrift der Fremdleistungsfirma soll zur Identifizierung und zur Sicherung des Steueranspruches dienen. Die „Ungreifbarkeit eines Leistungserbringers“ ist das Risiko eines Leistungsempfängers, also Herrn Bf, der sich auf eine Rechtsbeziehung mit einem solchen Partner eingelassen hat (VwGH 25.4.2011, 98/13/0081).

Die Handlungsvollmacht und Inkassoberechtigung des vorgeblichen Informanten, im Auftrag der Fremdleistungsfirma Bargeld für diese Firma zu übernehmen, wurde von Hr. Bf nicht überprüft. Es wurden auch von Hr. Bf keine Unterlagen (Firmenbuchabfragen, UID-Nummern-Abfragen, Gewerbeberechtigungen, etc) betreffend der Fremdleistungsfirmen abverlangt.

Vermerk der Behörde: Hr. Bf gibt an, dass es sich um echte Informanten mit echten Vorgängen handelte und nicht um vorgebliche Informanten, wie in der Niederschrift vermerkt.

Die Bezahlung erfolgte ausschließlich in bar an den Informanten, auch wenn Bankkontennummern auf den Rechnungen angegeben waren, eine Überprüfung der Inkassoberechtigung des Geldempfängers durch Hr. Bf unterblieb, Hr. Bf gab an, er vertraute den Geldempfängern.

*2) Auftragsvergabe nur mündlich*

Über die Auftragerteilung an den Informanten gibt es keine schriftlichen Aufzeichnungen, sie erfolgten lt. niederschriftlicher Aussage vom 18.5.2011 ausschließlich mündlich. Der Preis wurde durch den Informanten festgelegt. Die Informationen bestanden lt. niederschriftlicher Aussage in Vorlage von Fotos, Zeitungsberichten, Internetauszügen oder in mündlicher Information zur präventiven Verhinderung gefährlicher Angriffe auf Familienmitglieder der internationalen Familie Y.. Der BP wurden die schriftlich verfassten Expertisen, welche dem Auftraggeber (Fa. X.) übermittelt wurden, vorgelegt, für die Grundlagen der Expertisen hat Hr. Bf keine schriftlichen Aufzeichnungen, da er lt seiner Aussage keine schriftlichen Unterlagen von seinen Informanten erhalten hat. Lt. Aussage von Hr. Bf wurden etwaige Aktenvermerke nach Einarbeitung in die Expertise vernichtet.

Diverse Unterlagen wurden bei Auflassung des Büros in Bratislava lt. Hr. Bf vernichtet.

Allerdings gab Hr. Bf in der Niederschrift vom 18.5.2011 im Zusammenhang mit der Frage, wo sich das 2007 angeschaffte Plasma TV-Gerät nach Beendigung der betrieblichen Tätigkeit befände, bekannt, dass er derzeit ein Lager der Fa. B. unentgeltlich zur Verfügung hat und hofft, dass er die betriebliche Tätigkeit in der Slowakei bald wieder aufnehmen kann. Ein Vernichten der Unterlagen wäre nach Ansicht der Behörde nicht nötig gewesen.

*3) Ermittlungen der BP betreffend der Fremdleistungsfirmen, die den Verdacht erhärten, dass diese Firmen nicht die Leistung erbringen konnten bzw. haben*

Eine durchgeführte KSV-Abfrage ergab, dass eine Firma in Dubai (Fa. D. Ltd), deren Rechnung als Fremdleistungsaufwand abgesetzt wurde, nicht ausfindig gemacht werden konnte.

Es wurden Rechnungen von Firmen für Recherchenaufwand 2007 und 2008 abgesetzt, die sich im Zeitpunkt des Prüfungsbeginns (4.5.2010) bereits in Konkurs befanden (Fa. M. Detektei - Konkurs 21.10.2008, Fa. N. Holding GmbH - Konkurs DatumX). Feststeht, dass die Erklärungen für den Zeitraum 2007 und 2008 erst im Juli 2010 abgegeben wurden. Zu diesem Zeitpunkt befanden sich die Firmen bereits in Konkurs. Da anhand einer Einnahmen-Ausgabenrechnung nicht festgestellt werden kann, wann eine Rechnung erfasst wird, dies wäre nur in einem Journal über das Datenerfassungsprotokoll ersichtlich, bleibt der Zweifel offen, dass die Rechnungen tatsächlich von den in den Rechnungen als Leistungserbringer aufscheinenden, bereits in Konkurs gegangenen Firmen stammen.

*4) Befragung des Geschäftsführers einer Firma, deren Rechnung als Fremdleistungsaufwand abgesetzt wurde*

Der Geschäftsführer der Fa. ABCD gab niederschriftlich bekannt, dass ein Geschäftskontakt zw. der Fa. ABCD Consulting, Adresse und einer Firma Bf, Adresse Bratislava, Slovakia nie bestanden hatte.

Die in der Buchhaltung von Hr. Bf vorgefundene Rechnung Nr. AR - 931-08, die als Rechnungsaussteller die Fa. ABCD zeigt, lautet auf € 2.500,-- für Recherchen betreffend organisierter Kriminalität in der Tschechischen Republik und in der Slowakei. Weiters

befindet sich auf der Rechnung ein von Hr. Bf handschriftlich geschriebener Vermerk für die am 26.1.2008 erfolgte Bargeldübergabe in Bratislava.

Der Geschäftsführer der Fa. ABCD gab dazu bekannt, dass das Tätigkeitsfeld seiner Firma ein komplett anderes als Sicherheitsrecherchen sei und in der Vermittlung von Investitionsmöglichkeiten für Immobilieninvestmentfonds bestehe. Weiters würden die Rechnungsbeträge seiner Firma nie unter € 10.000,-- liegen und anhand seiner Kalendereintragungen konnte er ausschließen, am Tag der vorgeblichen Geldübergabe, den 26.1.2008 in Bratislava gewesen zu sein. Im Rechenwerk der Fa. ABCD schien unter der AR- Nr. 931-08 nicht die Fa. Bf, sondern ein anderer Rechnungsempfänger auf.

Weiters wurde niederschriftlich bekannt gegeben, dass es sich bei den Informanten der Fa. ABCD ausschließlich um Firmen handelt, nie um Privatpersonen.

Auch eine weitere Rechnung, AR Nr. 4535 - 08, die dem Geschäftsführer von der Behörde im Rahmen des Ermittlungsverfahrens vorgelegt wurde, wurde von ihm bestritten, von seiner Firma zu stammen. Das handschriftlich vermerkte Datum (30.5.2008) von Hr. Bf für die Geldübergabe auf der Rechnung in Bratislava ist ein Tag, an dem der Geschäftsführer in seinem Terminkalender lediglich Geschäftstermine in Wien vorgemerkt hatte.

Die Ermittlungen führen zur Streichung folgender Fremdleistungen:

2007:

Fa. D.

Dubai

Re v. 15.12.2007 € 6.500,--

Re v. 21.11.2007 € 4.500,--

Fa. M. Detektei, Adresse

Re v. 30.8.2007 € 3.500,--

Fa. N. Holding GmbH, Adresse

Re v. 28.8.2007 € 5.000,--;

**Summe € 19.500,--**

2008:

Fa. D. Ltd.

Dubai

Re v. 19.11.2008 € 3.000,--

Re v. 22.10.2008 € 3.500,--

Fa. M. Detektei, Adresse

Re v. 24.7.2008 € 2.000,--

Re v. 11.6.2008 € 2.500,--

Fa. ABCD Consulting, Adresse

Re v. 9.5.2008 € 1.000,--

Re v. 24.1.2008 € 2.500,--

Fa. N. Holding GmbH, Adresse

Re v. 23.4.2008 € 1.000,--

Re V. 31.3.2008 € 2.000;--

*Summe € 17.500,--*

*Tz.3b2b: Nicht abzugsfähige Aufwendungen gem. § 20 EStG:*

Leistungen durch Familienangehörige:

Für folgende Familienmitglieder wurden Ausgaben für Leistungen abgesetzt:

AN. Mutter; Hr. BL. Vater; Fr. CG., Tante; Fr. CK., geschiedene Ehefrau.

Die für Familienmitglieder geltend gemachten Ausgaben für Dienstleistungen werden infolge Nichtvorhandenseins schriftlicher Verträge (Aussage von Hr. Bf im Zuge der Niederschrift vom 18.5.2011) nicht anerkannt.

Für die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen ist es erforderlich, dass diese nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, da andernfalls steuerliche Folgen willkürlich herbeigeführt werden könnten. Weiters müssen diese einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben.

**2006**

A10 CG. 29.04.2006 EUR 500,00

A20 CG. 17.06.2006 EUR 500,00

A23 CG. 30.06.2006 EUR 500,00

ER 2 AN. Reinigung 30.04.2006 EUR 150,00

ER 4 AN. Reinigung 31.05.2006 EUR 150,00

A24 CK. Mitarbeit Gegenobser. 30.06.2006 EUR 250,00

A32 CK. Mitarbeit Lagebild 30.07.2006 EUR 250,00

A64 AN. Reinigung 29.09.2006 EUR 150,00

A47 CK. Mitarbeit Lagebild 30.08.2006 EUR 250,00

ER13 AN. Reinigung 30.08.2006 EUR 150,00

*Summe EUR 2.850,00*

**2007**

BL. Überprüfung Lagebilder 14.06.2007 EUR 600,00

AN. Reinigung 14.06.2007 EUR 600,00

*Summe EUR 1.200,00*

**2008**

AN. 28.12.2008 Reinigung EUR 600,00

BL. 28.12.2008 Botenfahrten EUR 1.150,00

BL. 30.06.2008 Botenfahrten EUR 500,00

AN. 30.06.2008 Reinigung EUR 500,00

*Summe EUR 2.750,00*

*Ausgaben die keinen betrieblichen Charakter haben und der privaten Lebensführung zuzurechnen sind:*

**§ 20 EStG 2006**

A43 Lutz Rollo 19.08.2006 EUR 169,98

A19 Esprit 06.06.2006 EUR 134,89

ER 10 Lutz Vorhänge 19.08.2006 EUR 551,08 VSt 110,22

*Summe EUR 855,95*

**§ 20 ESTG 2007**

Leiner Hängeleuchte, Tischleuchte 10.12.2007

Interio Duftkerze 10.12.2007 EUR 100,76

H&M Gewand 20.11.2007 EUR 71,5

Lutz Wandleuchte 08.11.2007 EUR 127,15

ÖBB 2 Personen Innsbruck 17.10.2007 EUR 178,40

XYZ. Hotel 07.09.2007 EUR 579,38

IKEA Div. 03.09.2007 EUR 238,90

Haas Samsung Plasma TV 15.05.2007 EUR 799,00

IKEA Div (Bratpfanne, Duftkerze, Teeei) 05.05.2007 EUR 259,37

H&M Gewand 20.04.2007 EUR 223,55

Target Sportgewand 25.04.2007 EUR 129,50

IKEA Div 02.04.2007 EUR 41,70

H&M Gewand 31.03.2007 EUR 267,60

Hintermayer "Fachbücher" 28.02.2007 EUR 80,77

IKEA EKTORP= Bezug für freistehendes Fauteuil 23.01.2007 EUR 199,00

Mustang Gewand, Ralph Lauren EUR 74,94

Leiner Spiegel 03.01.2007 EUR 58,00

H&M - Gewand 03.01.2007 EUR 59,90

*Summe EUR 3.489,42*

**§ 20 ESTG 2008**

440 Peek&Clop 08.12.2008 Kleidung EUR 133,60

Haas 06.12.2008 Satelitten Rece EUR 191,90

Zubehör TV EUR 109,11

DVD Player EUR 46,99

5-JahreGarantie EUR 49,00

LCD TV EUR 399,00

Italien 18.08.2008 2 Erwachsene

Bed&Breakf. EUR 600,00

Baumax 16.08.2008 EUR 23,18

Visual Roma 18.08.2008 Gewand EUR 155,00

IKEA 14.06.2008 Div. EUR 23,70

Sand 23.05.2008 Footwear EUR 103,05

iKEA 16.05.2008 Div. EUR 230,94

ZARA 13.05.2008 Gewand EUR 119,70

Colli 04.04.2008 Schuhe EUR 128,00

IKEA 23.02.2008 Div. (Liegeauflage) EUR 74,13

IKEA 23.02.2008 DIM Milch, Räucherlachs EUR 20,20

*Summe EUR 2.407,50*

**§ 20 ESTG 2009**

06/07 DonGil Kleidung EUR 274,20 VSt 45,70

05/54 Licona Anzug EUR 161,10

05/27 Taft Schuhe EUR 184,90

04/08 Deichmann Schuhe EUR 69,80

04/07 Deichmann Schuhe EUR 29,95

C&A Socken EUR 19,80

Colli Gewand EUR 128,00

Marco O'Polo T-Shirt EUR 29,90

Zara Gewand EUR 29,95

*Summe EUR 927,60*

**Tz. 4: Ruhendstellung der betrieblichen Tätigkeit per Juni 2009**

In der Zeit zwischen Juni 2009 und Mai 2010 wurden lt. niederschriftlicher Aussage von Hr. Bf keine entgeltlichen Sicherheitsrecherchen von ihm durchgeführt. Erst ab Juni

2010 wurden im Rahmen eines Dienstverhältnisses zu der Fa. KL. Gruppe GesmbH neben der hauptberuflichen Tätigkeit beim Bundesministerium für Inneres wieder Sicherheitsrecherchen durchgeführt.

Derzeit steht Hr. Bf lt. Aussage vom 18.5.2001 ein mietenfreier Stauraum von der Fa. B. in Bratislava zu Verfügung und er gab an, auf ein baldiges Wiederaufnehmen seiner betrieblichen Tätigkeit in der Slowakei zu hoffen. Ein aufrechter Steuerakt ist notwendig.

*Tz. 5: Differenz der erklärten slowakischen Einkünfte 2009:*

Im Schreiben des Finanzamtes vom 10.6.2011 an die Steuerberatungskanzlei Stb wurde um Klärung der Differenz zw. dem in der ESt-Erklärung 2009 bekannt gegebenen Betrag i.H.v. € 11.339,22 und dem sich aus der Einnahmen-Ausgabenrechnung der slowakischen Buchhaltung ergebenden Überschuss i.H.v. € 14.196,90 ersucht.

Die Differenz konnte bis zur Schlussbesprechung nicht geklärt werden. Ausgangsbasis der Einkünfte 2009 in der Slowakei war demnach der Betrag von EUR 14.196,90.

Die Aufklärung der Differenz wurde von Stb innerhalb einer Woche nach der erfolgten Schlussbesprechung zugesagt. Per Mail v. 25.9.2011 wurde von der Steuerberatungskanzlei Stb bekannt gegeben, dass es sich bei der fraglichen Differenz zum großen Teil um private Ausgaben handelte (€ 2.859,51). Die Ausgangsbasis für die Feststellungen der Bp beträgt demnach € 14.198,73.

*Tz: 6 Zur Schlussbesprechung mitgebrachte Unterlagen im Rahmen des Parteigehörs:*

- ) Schreiben von Hr. Bf v. 18.6.2011: Gründe für die Wahl des Betriebsstandortes
- ) Eidesstattliche Erklärung von Fr. ST. (Ehegattin) v. 14.6.2011
- ) Eidesstattliche Erklärung von Fr. AN. (Mutter) v. 2.5.2011
- ) Eidesstattliche Erklärung von Hr. Bf sen. (Vater) v. 2.5.2011
- ) Bestätigung von Hr. YZ. (Freund und ehemaliger Kollege von Hr. Bf) v. 16.8.2011
- ) Bestätigung von Hr. UV. (Freund und Sicherheitsfachmann) v. 24.5.2011
- ) Bestätigung von Fa. B. v. 27.6.2011
- ) Mitteilung an die slowakische Buchhaltung über Dienstleistungen von Familienmitgliedern v. 16.1.2007.
- ) Darstellung des im Jahr 2008 abgesetzten Kursverlustes
- ) Nachweise über die Entrichtung von slowakischem Steuer. (9 Blatt)

*Tz.6a: Würdigung der im Zuge der Schlussbesprechung vorgelegten Beweise:*

Die folgenden bei der Schlussbesprechung vorgelegten Beweismittel führen zu keiner Änderung des festgestellten Sachverhaltes, da diese Beweise nach Ansicht der Behörde zur Klärung des Sachverhaltes nicht als zweckdienlich schienen (§ 166 BAO). Sämtliche Beweise stammten nicht von fremden Dritten, sondern stammten aus dem familiären oder freundschaftlichen Kreis des Abgabepflichtigen.

- ) Schreiben von Hr. Bf v. 18.6.2011: Gründe für die Wahl des Betriebsstandortes
- ) Eidesstattliche Erklärung von Fr. ST. (Ehegattin) v. 14.6.2011
- ) Eidesstattliche Erklärung von Fr. AN. ( Mutter) v. 2.5.2011
- ) Eidesstattliche Erklärung von Hr. Bf sen. (Vater) v. 2.5.2011
- ) Bestätigung von Hr. YZ. (Freund und ehemaliger Kollege von Hr. Bf) v. 16.8.2011
- ) Bestätigung von Hr. UV. (Freund und Sicherheitsfachmann) v. 24.5.2011.

Bei den Nachweisen über die Entrichtung von slowakischer Steuer (9 Blatt), wurden Bankauszüge von Österreichischen Banken (PSK und UniCredit) bzw. Aufstellungen vorgelegt aus denen die Höhe der bezahlten Beträge ersichtlich wird, jedoch nicht die Art der bezahlten Steuern. Da weder die Art noch die Höhe der in der Slowakei bezahlten Steuern Auswirkung auf das Ergebnis der BP hat (gemäß Artikel 23 Abs. 2 lit. a DBA Ö-SK kommt in Zusammenhang mit der Vermeidung der Doppelbesteuerung die Befreiungsmethode zur Anwendung), wurde auf eine weitere Aufforderung die slowakischen Steuerbescheide vorzulegen, verzichtet. Die in der Slowakei zu Unrecht bzw. zu viel entrichtete Steuer wäre von den slowakischen Behörden zu erstatten.

Nach Ansicht der Behörde ist der Ermittlungspflicht gem. § 115 BAO durch die laufende Auswertung der Vorhaltebeantwortungen durch die Steuerberatungskanzlei und Hr. Bf, welche sich in Tz3b1, Tz3b1a und Tz3b1b findet, Genüge getan. Dadurch lagen der Behörde die entscheidungserheblichen Informationen zur Verfügung und weitere Ermittlungen konnten unterbleiben.

#### *Tz.7: Ermittlung der Gewinne lt. BP*

Bisherige Einnahmen/Ausgabenrechnung:

Einnahmen 2006 EUR 27.090,00

Einnahmen 2007 EUR 48.019,85

Einnahmen 2008 EUR 55.731,16

Einnahmen 2009 EUR 23.251,83

Ausgaben 2006 EUR 23.573,91

Ausgaben 2007 EUR 40.596,93

Ausgaben 2008 EUR 43.920,24

Ausgaben 2009 EUR 11.912,61

Gewinn 2006 EUR 3.516,09

Gewinn 2007 EUR 7.422,92

Gewinn 2008 EUR 11.810,92

Gewinn 2009 EUR 11.339,22

Private Ausgaben (lt. Mail 25.9.11) EUR 2.859,51

Ausgangsbasis It. Bp (Tz.5) EUR 14.198,73

Gewinnerhöhungen It. Bp:

gestrichene Fremdleistungen (Tz 3b2a)

2007 EUR 19.500,00

2008 EUR 17.500,00

§ 20 EStG (Tz. 3b2b)

-) Leistungen der Familienmitglieder

2006 EUR 2.850,00

2007 EUR 1.200,00

2008 EUR 2.750,00

-) Leistung ohne betrieblichen Charakter

2006 EUR 855,95

2007 EUR 3.489,42

2008 EUR 2.407,50

2009 EUR 927,60

Gewinn It. Bp

2006 EUR 7.222,04

2007 EUR 31.612,34

2008 EUR 34.468,42

2009 EUR 15.126,33

*nicht anerkannte Vorsteuer (da § 20 EStG) EUR 110,22*

Lt. Tz. 3b1b:

Davon 90 % in Österreich zu veranlagen:

2007 EUR 28.451,11

2008 EUR 31.021,58

2009 EUR 13.613,70

Davon 10 % in der Slowakei zu veranlagen:

2007 EUR 3.161,23

2008 EUR 3.446,84

2009 EUR 1.512,63

*Tz.8: Vorsteuerkürzung 2006:*

Vorsteuer lt. Erkl. EUR 410,60

Minus Vorsteuerkürzung (Tz.3b2b) EUR -110,22

Vorsteuer 2006 lt. Bp EUR 300,38“

Das Finanzamt (FA) erließ diesen Feststellungen folgende Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 2006 – 2009.

In der form- und fristgerecht eingebrochenen Berufung (nunmehr Beschwerde) gegen diese Bescheide vom 07.11.2011 brachte die steuerliche Vertretung des Bf iW vor:

*„... Betriebsstätte Bratislava*

Nach Meinung der Bp war der in den Jahren 2007 – 2009 bestehende Gewerbebetrieb mit dem Standort in Bratislava keine Betriebsstätte nach dem DBA Österreich-Slowakei, weil dort nur Hilfstätigkeiten stattgefunden hätten.

In den Verhandlungen mit der Bp, die auch in den Niederschriften festgehalten wurden, hat Herr Bf mehrfach die sachlichen Argumente für die Betriebsgründung und den Umfang seiner Tätigkeiten in Bratislava beschrieben.

Diese Sachargumente und Fakten wurden von der Bp völlig unrichtig bewertet. Die Meinung der Bp stützt sich auf Annahmen, die einerseits sachlich unzutreffend sind und berücksichtigt andererseits weder die Argumente noch die angebotenen Beweismittel (Zeugenaussagen) unseres Klienten.

Die Tätigkeiten in Bratislava bestanden nicht bloß in der Kontaktaufnahme zu Informanten und Gesprächen mit diesen an verschiedenen Orten in den osteuropäischen Ländern, über die Herr Bf zu berichten hatte, sondern auch in der Bearbeitung, Analyse, Bewertung und Zusammenfassung der Informationen aus unterschiedlichsten Quellen zu einem Bericht (Sicherheitslagebilder) für seine Auftraggeber. Diese Arbeiten als Hilfstätigkeiten zu bezeichnen verkennt völlig den Umfang und das Tätigkeitsgebiet unseres Klienten.

Auch der Verweis auf die hauptberufliche Tätigkeit und den Wohnsitz in Österreich haben keine Relevanz für die Beurteilung des Gewerbebetriebes in Bratislava.

Die häufigen Aufenthalte in Bratislava sind durch die Fahrtenbuchaufzeichnungen und Termine (Quellen-Meetings) dokumentiert, Zeugenaussagen bestätigen dies zusätzlich.

Die Behauptung, dass maßgebliche (strategische) Entscheidungen in Österreich getroffen sein mussten, weil hier der Wohnsitz und die hauptberufliche Tätigkeit gelegen sind, ist eine reine Vermutung und berücksichtigt nicht die von Herrn Bf genannten Fakten, warum dies genau umgekehrt gewesen ist.

Herr Bf hat im Rahmen seiner Karriere auch eine Ausbildung zum Lebens- und Sozialberater absolviert und die in seiner Ausbildung und durch Studium der Fachliteratur erworbenen Kenntnisse im Rahmen seines Polizeidienstes (Polizeiinternes Beratungszentrum, eine in der Organisation des Generalinspektorates der Sicherheitswache verankertes Beratungszentrum für psychologische Beratung und Coaching von Polizeibeamten) eingesetzt. Er persönlich hat natürlich dieses Wissen – Vermeidung von Burnout durch Trennung von beruflicher und privater Sphäre, abschalten

nach der Arbeit, Minimierung der beruflichen Erreichbarkeit in der Freizeit – auch selbst eingesetzt und praktiziert. Dazu gehörte eben auch der räumliche Abstand von seinem täglichen Arbeitsfeld, neben allen anderen bereits in den Niederschriften festgehaltenen Gründen für die Wahl eines Betriebsstandortes in Bratislava.

Gerade diese Fähigkeit zur Trennung von (Haupt-) Beruf und Nebenberuf (Gewerbebetrieb) war notwendig, um die jeweiligen Aufträge 100%-ig erfüllen zu können. Es ist eine laienhafte Annahme, dass Herr Bf mit den Informationen, die er sich in Bratislava und Osteuropa geholt hat, nach Wien gefahren ist, um hier – in seiner Freizeit oder während seines Dienstes – strategische Entscheidungen zu treffen. Herr Bf hat schon während der Bp – und dies wurde auch in den Niederschriften festgehalten – die Umstände dargestellt, warum er dies weder während seiner Dienstzeit noch in der verbliebenen Freizeit erledigte.

Aufgrund der tatsächlichen Verhältnisse haben wir daher zu Recht die Einkünfte aus dem Gewerbebetrieb in Bratislava als Einkünfte einer ausländischen Betriebsstätte qualifiziert und diese Gewinne unter Anwendung des Progressionsvorbehaltes in der österreichischen Steuererklärung angesetzt. Die bloß 10%-ige Berücksichtigung des Gewinnes als Gewinn einer ausländischen Betriebsstätte und Zurechnung von 90% des Gewinnes als inländische Einkünfte, die am Wohnsitz von Herrn Bf erzielt worden wären, ist sachlich unrichtig. Am Wohnsitz fanden weder strategische Entscheidungen noch sonstige Tätigkeiten für seinen Betrieb statt, in Österreich wurde nur der hauptberuflichen Beschäftigung nachgegangen und die Freizeit verbracht.

Wir beantragen daher, die in der Slowakei erzielten Gewinne als Unternehmensgewinn gemäß Art 7 des DBA Österreich-Slowakei zu berücksichtigen. Da die Geschäftstätigkeit ausschließlich in der Slowakei ausgeübt wurde, beantragen wir die 100%-ige Zurechnung des Unternehmensgewinnes für die ausländische Betriebsstätte und die Berücksichtigung im Rahmen des Provisionsvorbehaltes entsprechend den eingereichten Steuererklärungen.

#### *Nichtanerkennung von Betriebsausgaben*

Die Behauptung, dass einzelne Fremdleistungsfirmen die abgerechneten Leistungen nicht erbracht hätten, ist zwar unzutreffend, kann aber auch nicht mehr aufgeklärt werden. Die Informanten, die für ihre Leistungen die in Zweifel gezogenen Rechnungen legten und den Erhalt von Zahlungen bestätigten, waren offensichtlich für diese Firmen tätig und zum Inkasso berechtigt. Aufgrund der Besonderheiten und Spielregeln, die in dem Geschäftsbereich unseres Klienten üblich sind, war eine Kontrolle der Daten des die Rechnung legenden Unternehmens im Vorhinein nicht möglich.

Die Anforderungen an die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für Leistungen durch nahestehende Personen scheinen uns überzogen. Bei Dienstleistungen im Rahmen von wenigen 100 € ist es nicht üblich, schriftliche Verträge auszufertigen, ebenso wenig treten solche nur geringen Zeitaufwand verursachenden Dienstleistungen nach außen hin derart

in Erscheinung, wie es bei strenger Auslegung der gesetzlichen Bestimmungen verlangt wird.

Unter den Betriebsausgaben sind diverse Ausgaben für die Ausstattung des Büros (2006 für das frühere Wiener Büro), die unverständlich Weise nicht als Betriebsausgabe anerkannte wurden. Ebenso Fachbücher, die laut Beleg das Tätigkeitsgebiet, organisierte Kriminalität, betreffen.

Die diversen Belege für Bekleidung betrafen nicht Anschaffung für den Privatgebrauch, sondern waren Mitbringsel für Personen, denen durch solche kleinen Geschenke für erbrachte Leistungen gedankt wurde. Aus diesem Grund sind diese Belege als Betriebsausgabe berücksichtigt worden, während andere Belege schon vor der Verbuchung als privat veranlasst ausgeschieden worden waren und gar nicht im Rechnungswesen aufschienen.

Wir beantragen, aufgrund der besonderen Umstände, die sich aus dem Tätigkeitsbereich unseres Klienten ergeben, die Fremdleistungen und Betriebsausgaben anzuerkennen, wie sie in den Steuererklärungen berücksichtigt worden waren.

#### *Umsatzsteuer 2006*

Bei der Veranlagung der Umsatzsteuer wurde übersehen, dass eine Vorauszahlung für die Umsatzsteuer 2006 in Höhe von € 4.490 geleistet worden ist. Die Nachforderung von € 4.189,92 ist daher unrichtig. Auch die Kürzung der Vorsteuer um € 110,22 ist, da es sich bei der betreffenden Ausgabe um ausschließlich beruflich veranlasste Kosten handelt, zu Unrecht erfolgt.

...

#### *Sonderausgaben 2009*

Am 26.09.2011 haben wir eine berichtigte Einkommensteuererklärung eingereicht, in der Sonderausgaben in Höhe von € 1.400 für Steuerberatungskosten nachträglich geltend gemacht wurden.

Zum Nachweis legen wir eine Kopie des Zahlungsbeleges über € 1.400 und des Mahnschreibens der Steuerberatungskanzlei A. bei, mit der die Honorarnote Nr. 8006 vom 2.1.2007 eingemahnt wurde. Dieser Betrag wurde bei der Veranlagung nicht berücksichtigt und wir ersuchen um Richtigstellung. ...“

Die erwähnten Kopien waren beigelegt.

In der Stellungnahme der Bp vom 09.02.2012 führte die Prüferin iW aus:

1) Betriebsstätte Bratislava ...

Anders als in der Berufung behauptet, wurde der Standort Bratislava von der Bp als Betriebsstätte anerkannt. Bei Vorliegen einer Betriebsstätte im Sinn des Art. 5 DBA ist bei Bestimmung der Besteuerungsansprüche auf die Funktionalität der Betriebsstätte abzustellen. Nach Überprüfung der erbrachten Tätigkeiten und der Funktionalität dieser Betriebsstätte, war iRd Bp nur eine Funktion in geringem Ausmaß (für Routinearbeiten

...) erkennbar. Da gemäß DBA die Slowakei nur ein Besteuerungsrecht auf die der dortigen Betriebsstätte direkt zurechenbaren Gewinne hat, konnte der Slowakei nur ein Unternehmergewinn iHv 10% zuerkannt werden. ...

Im Rahmen der Berufung wurde auch vorgebracht, dass ein Verweis auf die hauptberufliche Tätigkeit und den Wohnsitz in Österreich keine Relevanz für die Beurteilung des Gewerbebetriebes in Bratislava hätten. Dem kann die Bp nicht zustimmen, da dem Wohnsitz in Fällen mit zwischenstaatlicher Problematik jedenfalls eine wesentliche Rolle beizumessen ist. Zumal der Wohnsitz in Österreich jedenfalls geeignet ist, als Betriebsstätte zu dienen. Der Verweis auf die, dem Arbeitgeber trotz Meldeverpflichtung nicht angezeigte hauptberufliche Tätigkeit ist von Relevanz, da er als weiteres Indiz für den Ort der Geschäftsleitung in Österreich angeführt wurde.

Nach Ansicht der Bp befindet sich der Ort der Geschäftsleitung jedenfalls in Österreich. Bereits aufgrund des Berufsbildes, der Art der erbrachten Leistungen und des ermittelten Sachverhaltes ist für die Bp nicht glaubwürdig, dass der Ort der Geschäftsleitung in Bratislava zu suchen ist und in Österreich, wie vom Bw behauptet wird, keine wesentlichen (strategischen) Entscheidungen getroffen werden. Weiters wird behauptet, dass in Österreich keine Erledigungen iZm dieser Tätigkeit erbracht werden.

Dies scheint nicht glaubhaft, vor allem da im Zuge der Bp auch vorgebracht wurde, dass es Aufträge gab, bei denen Gefahr in Verzug war und die Auftragsvergabe zumeist telefonisch erfolgte. Wie und warum dies ausschließlich von Bratislava aus erfolgen soll, bei Vorliegen eines überwiegenden Aufenthaltes in Österreich, wurde nach Ansicht der Bp bis dato nicht schlüssig erläutert. Zumal dies nach Ansicht der Bp orts- und zeitunabhängig erfolgen kann und zumindest bei Gefahr in Verzug nicht glaubwürdig ist. Nähere Ausführungen dazu können dem Bp Bericht ... entnommen werden. Beweise, die auf eine andere Beurteilung schließen lassen, wurden auch iRd Bp nicht vorgebracht.

Weiter möchte die Bp ausdrücklich darauf hinweisen, dass der einzige Auftraggeber das Family-Office X. für Leistungen an Familie Y. war, welche bereits aufgrund eines mündlich erteilten Generalauftrages und vor Begründung der Betriebsstätte in Bratislava von Herrn Bf betreut wurde. Dieser Betätigung konnte jedenfalls auch vor Begründung der Betriebsstätte in Bratislava und Verrechnung über die Z. Slowakei nachgegangen werden. Gegen die Besteuerung der Einnahmen aus der Betätigung für diesen Auftraggeber im Jahr 2006 wurde nicht berufen. Zwar wurde nach Angaben von Hr. Bf (Vorhaltsbeantwortung v. 15.09.2010) Ende 2006 das Aufgabengebiet auf den Osten Europas ausgedehnt ... doch nach Ansicht der Bp dadurch die der slowakischen Betriebsstätte beizumessende und von der Bp ermittelte Funktionalität nicht erhöht. ... Dies insbesondere auch deswegen, da wie ... angeführt, die Besprechungen mit den slowakischen Kontaktpersonen ausschließlich außerhalb dieses angemieteten Büros abgehalten wurden.

Anhand des von der Bp ermittelten Sachverhaltes kann die Bp einer 100%-igen Zurechnung der Gewinne zur Betriebsstätte in der Slowakei nicht zustimmen. Eine Aufteilung der Gewinne ist jedenfalls anhand der Funktionalität vorzunehmen. ....

Es wurden iRd Berufung keine neuen, noch nicht berücksichtigten Gründe iZm der Funktionalität der Betriebsstätte in Bratislava vorgebracht. Die im Zuge der Bp vorgebrachten Gründe wurden im Rahmen der Bp berücksichtigt und führten zu der ... ersichtlichen rechtlichen Beurteilung ... Bei fast allen, für eine 100%-ige Zurechnung des Unternehmensgewinnes an die Betriebsstätte in der Slowakei vorgebrachten Argumenten handelte es sich um Indizien, welche nach Ansicht der Bp zu keinem schlüssigen der allgemeinen Lebenserfahrung entsprechenden und nachvollziehbarem Bild führen. Beweise (wie zB Korrespondenzen an die slowakische Adresse ...) konnten nicht vorgelegt werden. Betreffend Nichtberücksichtigung angebotener Zeugenaussagen siehe Tz. 6a.

Nach Ansicht der Bp ist daher an den Feststellungen der Bp festzuhalten und keine Änderung des Aufteilungsverhältnisses beim Besteuerungsrecht zwischen beiden Staaten vorzunehmen.

#### *Ad 2) Fremdleistungsaufwand*

Im Rahmen der Berufung wird behauptet, dass die Informanten offensichtlich für diese Firmen tätig und zum Inkasso berechtigt waren. Dies wird jedoch nicht näher ausgeführt oder begründet.

Es wird daher auf die Ausführungen in Tz. 3b2a verwiesen.

#### *Leistungen durch Familienangehörige:*

....

Die Bp kann sich dieser Rechtsansicht nicht anschließen, zumal dies nicht im Ermessensspielraum der Bp liegt. Bei (behaupteten) Barauszahlungen ist bei Anwendung der Angehörigenjudikatur jedenfalls ein strenger Maßstab anzulegen. Auch die gesetzlich zulässige Möglichkeit, die Leistungen mittels Dienstleistungsschecks zu bezahlen, wurde nicht in Anspruch genommen.

#### *Streichung von Betriebsausgaben:*

...

Bei dem Großteil der gestrichenen Betriebsausgaben handelte es sich um solche, die unter das Aufteilungs- und Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 fielen.

Der betriebliche Charakter der gestrichenen Betriebsausgaben konnte weder nachgewiesen noch glaubhaft gemacht werden, auf den vorgelegten Rechnungen befand sich kein Vermerk der betrieblichen Veranlassung.

Der gestrichene Aufwand der Rechnung betreffend „Fachbücher“ betraf eine Rechnung, die als Warenbeschreibung lediglich den Sammelbegriff „Fachbücher“ aufwies.

#### *Ad 3) Vorauszahlung ... Umsatzsteuer 2006*

Es ist richtig, dass von Seiten des Abgabepflichtigen für die Umsatzsteuer 2006 ein Betrag iHv 4.490,-- eingezahlt wurde. Im Zuge des eingeleiteten Finanzstrafverfahrens v. 16.2.2010 wurde dieser Betrag am 1.3.2010 entrichtet. Demnach sind € 4.490,-- als Vorsoll auf die sich für 2006 ergebende Umsatzsteuer anzurechnen und im Zuge der Berufungserledigung dementsprechend zu erfassen.

*Ad 4) Sonderausgaben 2009: ...*

Gegen die Berücksichtigung der beantragten Sonderausgaben für Steuerberatungskosten ihm € 1.400,-- bestehen seitens der Behörde keine Einwände.“

Das FA legte die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung am 14.02.2012 (Datum des Einlangens) dem UFS zur Entscheidung vor.

Am 09.03.2012 übermittelte die steuerliche Vertretung an das FA ein Schreiben folgenden Inhalts:

„Da die Prüferin in ihrer Stellungnahme ihre individuelle Meinung, wo die Leistung unseres Klienten erbracht wurde, unverändert aufrecht hält und die Sachargumente unbeachtet lässt, erwarten wir erst durch die nochmalige und objektive Prüfung bisher nicht mit dem Fall befasster Personen die Anerkennung unseres in der Berufung dargelegten Standpunktes.

Denn die Aufteilung des Betriebsergebnisses aus der in der Slowakei ausgeübten gewerblichen Beratertätigkeit ist zu 90% einer österreichischen Betriebsstätte zugeordnet worden, die es überhaupt nicht gegeben hat. Die Prüferin hat aufgrund ihrer persönlichen Überlegungen und ohne Berücksichtigung der von uns vorgebrachten Argumente und angebotenen Zeugenaussagen den Schwerpunkt der betrieblichen Tätigkeit als mit 90% in der Wohnung als gegeben angenommen und dementsprechend die Zuordnung des steuerlichen Ergebnisses bewirkt.

Die Erörterung des tatsächlichen Sachverhaltes war aufgrund der vorgefassten Meinung der Prüferin ergebnislos. Auch die Befragung der angebotenen Zeugen, die zu den tatsächlichen Gegebenheiten Aussagen machen können, wurde nicht durchgeführt.

Vorsorglich legen wir unserem Schreiben nochmals eine Liste mit den Daten jener Personen bei, die als Zeugen für die Frage, ob in Bratislava tatsächlich ein Geschäftsbetrieb gegeben war bzw ob in der Privatwohnung eine berufliche Tätigkeit durch Herrn Bf ausgeübt worden ist, angeboten werden. Die als Zeugen genannten Personen sind in der Lage, die tatsächlichen Verhältnisse zu klären, weshalb deren Befragung für die Beurteilung des Bestehens einer Betriebsstätte in Österreich oder in der Slowakei von größter Bedeutung ist.“

Die Liste mit 5 Zeugen war beigelegt.

In der mündlichen Verhandlung vor dem BFG am 26.04.2017 beantragte der Bf über Befragen des Richters nochmals die Einvernahme der Zeugen ST. und UV. zum Beweisthema, dass der Bf zu 100% in Bratislava tätig gewesen sei. Auf die Einvernahme der drei weiteren, in den bisherigen Schriftsätzen beantragten Zeugen wurde verzichtet.

Zum Punkt Tz 3b2a Bp-Bericht „Fremdleistungsaufwand 2007 und 2008“ brachte der Bf iW vor, es habe sich um Treffen mit Informanten gehandelt. Es gebe auch eine Liste mit einigen Adressen; diese seien von ihm allerdings nicht wirklich überprüft worden.

Die Familie Y. sei eine sehr weit verzweigte, weltweit ansässige Familie und gehöre zu den reichsten Familien in Europa. Zu dieser Zeit hätten international die „home Invasions“ dh Überfälle auf reiche Familien, begonnen.

Seine Tätigkeit könnte man unter „Risikomanagementprozess“ einordnen. Es sei seine Aufgabe gewesen, die Risiken zu orten, zu bewerten und entsprechende Empfehlungen für eine bessere Sicherheitslage zu geben. Kommunikation und Konsultation seien wesentliche Punkte, um anschließend zu einer Risikobewertung zu gelangen. Das Umfeld dieser Tätigkeit sei nicht von honorigen Menschen gekennzeichnet, sondern es handle sich um die kriminelle Szene im Halbwelt- und Unterweltmilieu, die im öffentlichen Bereich als Informanten von ihm geführt worden seien.

Der Finanzamtsvertreter (FaV) führte aus, er sehe keine Rechtsgrundlage, dass die Namen nicht genannt werden. Er verweise auf § 162 BAO, wonach die Aufwendungen bei Nichtnamhaftmachung zwingend zu versagen seien. Es sei auch nicht überprüft worden, ob diese Personen überhaupt zum Inkasso für die Firmen, für sie tätig waren, berechtigt waren zB die Firma ABCD, von der eine Rechnung ausgestellt wurde und der der Bf nicht bekannt sei und bei der die Rechnung nicht einmal existiere.

Der Bf erwiderte, es gebe eine Liste mit Namen, die er rekonstruiert habe. Das sollten diejenigen Personen sein, mit denen er Kontakt hatte, also die tatsächlich als Informanten aufgetreten seien.

Laut FaV sei diese Liste nicht wirklich nachprüfbar. Es handle sich um irgendwelche Namen.

Der steuerliche Vertreter (Stb) verwies darauf, dass es in dem geschäftlichen Umfeld, in dem sich der Bf bewegte, unzumutbar sei, die genauen Namen und Adressen iSd BAO aufzuzeichnen. In klassischen Geschäftsbereichen sei das natürlich zumutbar, es handle sich aber um einen ungewöhnlichen Geschäftsbereich, an den von der BAO nicht gedacht wurde.

Der FaV verwies auf die zwingend vorgegebene Anwendung der BAO.

Der Bf überreichte dem BFG die von ihm erstellte Namensliste.

Zum Punkt Tz 3b2b Bp-Bericht „Nicht abzugsfähige Aufwendungen gemäß § 20 EStG“ (Leistungen für Familienangehörige, für die es keine schriftlichen Verträge gibt sowie um Ausgaben, die keinen betrieblichen Charakter haben und die der privaten Lebensführung zuzurechnen sind) brachte der Bf vor, sein Umfeld habe mitgearbeitet, dass das dort auch halbwegs vernünftig ausschau. Man könnte das unter „Open Source Intelligence“ subsumieren. Dabei würden Zeitschriften, Tageszeitungen sowie Radio und Fernsehen und das Internet zum Sammeln von Informationen genutzt, zB welche Überfälle gibt es aktuell etc.

Durch die Mitarbeit der Familie sei Fremdpersonal ersetzt worden.

Hinsichtlich Tz 4 Bp Bericht „ Ruhendstellung der betrieblichen Tätigkeit per Juni 2009“ brachte der Bf vor, das Ganze sei ein riesiger Aufwand und nicht ungefährlich gewesen. Der erwartete Erfolg sei so auch nicht wirklich eingetreten, sodass der Bf den Betrieb ruhend gestellt habe. Dann sei er eine Zeit lang bei der Firma KL. im Sicherheitsbereich tätig gewesen, und jetzt gebe es seit 2013 ein Unternehmen, eine GmbH, welche von Wien aus betrieben werde, das den Bereich Risikomanagement, aber auch Abwehr von Industriespionage und Erstellung von Sicherheitskonzepten, abdecke.

Zur Tz 5 Bp Bericht, wonach es eine unaufgeklärte Differenz zwischen der ESt-Erklärung und der Einnahmen-Ausgabenrechnung der slowakischen Buchhaltung gebe, brachte der Bf iW vor, dies könne von der slowakischen Steuererklärung her geklärt werden und er werde versuchen, dies bei der nächsten Verhandlung aufzuklären.

Die Anerkennung der nachträglich beantragten Sonderausausgabe „Honorar für Steuerberatungskosten“ wurde vom FaV außer Streit gestellt.

Ferner stellte der FaV bezüglich Umsatzsteuer 2006 die Vorauszahlung, die irrtümlich nicht als Vorsoll angerechnet wurde, außer Streit.

Die Verhandlung wurde zur Einvernahme der Zeugen ST. und UV., welche vom Bf stellig zu machen waren, und zur Erörterung des Themas „Aufteilung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb in den Jahren 2007 – 2009 auf die Betriebsstätten in Wien und Bratislava“ vertagt.

Bei der mündlichen Verhandlung am 22.08.2017 verzichtete der Bf auf die Einvernahme des beantragten Zeugen UV., da dieser in Deutschland unabkömmlig sei und verwies auf dessen im Akt befindliche eidestattliche Erklärung vom 24.05.2011, welche vom Richter verlesen wurde.

Zum Punkt hinsichtlich Tz 5 Bp Bericht betreffend unaufgeklärte Differenz zwischen der Einkommensteuererklärung 2009 und der Einnahmen-Ausgaben Rechnung der slowakischen Buchhaltung brachte der Stb vor, er werde die entsprechenden Unterlagen innerhalb der Frist von einer Woche nachreichen.

Zum Thema betreffend Aufteilung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb in den Jahren 2007 – 2009 auf die Betriebsstätten in Wien und Bratislava brachte der Bf iW vor, es gebe mehrere Gründe, warum er sich entschlossen habe, diese Tätigkeit von Bratislava aus zu machen:

- Als Polizeioffizier, der in Richtung organisierte Kriminalität ermittelte und dadurch sehr bekannt gewesen sei, hätte er keinerlei Informationen über irgendwelche möglichen kriminellen Gruppierungen erhalten. Als Nachweis nenne er das Buch des von seiner Gruppe festgenommenen, verhafteten Gürtelbosses OP., in dem er an prominenter Stelle vielfach vorkomme. Da diese Tätigkeit, die er gemacht habe, auf „Neudeutsch“ würde das „Intelligence“ heißen, also Fakten sammeln, das wäre in Österreich gar nicht möglich gewesen, weil er einfach zu bekannt war.

- Er habe nicht nur für die österreichische Familie Y. gearbeitet, sondern für X., das sei ein internationales Netzwerk, wo verschiedene bei X. beschäftigte Sicherheitsberater und externe Sicherheitsberater auf internationaler Ebene zusammenarbeiten. Es könne schon sein, dass Nutznießer auch die Familie Y. in Österreich war, aber grs seien die Informationen an X. Europa weiter gegangen.
- Er sei 2006 in eine neue Beziehung gegangen und im Oktober 2006 bei seiner nunmehrigen Ehegattin eingezogen. Dort hätten auch 2 pubertierende, halbwüchsige Kinder gewohnt, und für ihn sei klar gewesen, dass er dort gar nichts mache. Er habe dort weder über die Tätigkeit gesprochen, noch Akten aufbewahrt oder telefoniert. Er habe versucht, diesen Kontakt komplett nach Bratislava zu verlegen, indem er dort zB ein slowakisches Handy hatte, das nur in Betrieb war, wenn er in Bratislava gewesen sei. Auch seine Kontakte, um diese Intelligence durchführen zu können – es habe sich um Rechtsanwälte und über Rechtsanwälte vermittelte Kontakte in die Unterwelt gehandelt – seien in Bratislava und in der gesamten Slowakei gewesen; dh die Tätigkeit, nämlich Vorbereitungstätigkeit, Kommunikation, Terminvereinbarung, Administration, operative Maßnahmen, strategische Entscheidungen und Überlegungen, wie und was zu Papier gebracht werde, wie er etwas angehe, um zu Informationen zu kommen, seien zu 100% in Bratislava gewesen. Er habe in Österreich überhaupt keine Tätigkeit mit diesem Bezug getan.

Es habe sich darum gehandelt, Gefahrenforschung oder Informationen einzuholen, ob internationale kriminelle Gruppen für die Familie im Sinne von Home Invasions, Entführungen, Betrug etc zuständig sein könnten. Diese Tätigkeit hätte der Bf nach Bratislava verlagern müssen; hätte er in Wien irgendeinen „Pülcher“ angesprochen, hätte sich ganz Wien amüsiert und gesagt: Der Bf läuft umher und möchte Informationen. Das wäre so nicht gegangen.

Es sei auch seine Aufgabe gewesen, mit Weitblick Gefahren wahrnehmen zu können, sozusagen bevor sie da seien.

Auch die jetzige Firma XYZ, wo er tätig sei, sei so etwas wie ein privater Wirtschaftsgeheimdienst, dh Informationen sammeln, Fakten sammeln, analysieren und periodisch Berichte nach Europa weitergeben.

Die damalige Aufgabe sei gewesen, herauszufinden, was sich in der Welt tut; um dies herauszufinden, müsse man mit den Leuten reden, dh er sei quer durch die Slowakei gefahren, bis nach OrtX, um herauszufinden, was sich so tut; das sei eigentlich eine klassische Ermittlungstätigkeit, die man dann dokumentiere, analysiere und Informationen weitergebe. Dazu habe auch das Erstellen von Informationen über Länder im Ostblock gehört: Wie sei da die Sicherheitsstruktur aufgebaut, wenn zB ein Familienmitglied nach Rumänien oder Bulgarien hätte gehen sollen: Sei das gefährlich? Wie sei dort die Polizei aufgestellt? Wo wohne man dort am Besten? Wo gehe man nicht hin? Wie verhalte man sich? Mit welchem Auto fahre man etc.

Fallweise sei er 3 oder 4 Mal in der Woche in Bratislava gewesen. Man sei in 40 Minuten dort, das sei für ihn kein Riesenaufwand gewesen. Er habe dann Informationen gesammelt, was sich in der slowakischen Welt bzw in der ehemaligen Ostblockwelt so tue. Das Büro sei mit Internetanschluss und Fernsehanschluss ausgestattet gewesen; der Bf hätte dort seine Kommunikationsmittel dh mehrere slowakische Wertkartenhandys gehabt; er hätte dort seine Ordner, in denen er das ablegte, gehabt; er habe dort seine Analysen geschrieben. Fallweise hätte er dort auch auf einer Liege im Büro übernachtet.

Im Schnitt sei er so 20 – 30 Stunden pro Woche in Bratislava gewesen; manchmal sei er wochentags nur zweimal pro Woche dort gewesen, dafür sei er manchmal am Wochenende gleich 48 Stunden in Bratislava gewesen.

Er habe auch keine Akten, Zettel oder Informationen nach Wien mitgenommen. Er habe auch kein Telefon nach Wien mitgenommen. Ihm sei klar gewesen, wenn man Informationen in der Unterwelt sammeln wolle, könne es schon sein, dass man auffalle und es sei in der organisierten Kriminalität üblich, dann auch auf nahe Angehörige loszugehen, und das habe der Bf von Haus aus vermeiden wollen und er habe versucht, jegliche Verbindung mit seinem Wohnsitz in Österreich zu vermeiden.

Der FaV verwies auf die Schwierigkeit der Abgrenzung bei Dienstleistungen. Die Existenz der Betriebsstätte in Bratislava stehe auch für die Abgabenbehörde außer Streit, es stellt sich aber die Frage, inwieweit die Verwertung dieser Tätigkeiten ausschließlich in Bratislava vor Ort erfolgt sei.

Er verweise darauf, dass Besprechungen mit Auftraggebern nicht im Büro in Bratislava, sondern in anderen Ländern stattgefunden hätten.

Der Bf verwies darauf, dass die Besprechungen hauptsächlich in Europa stattgefunden hätten.

Der Stb wies darauf hin, dass es sich dabei um Besprechungen mit Auftraggebern und nicht mit Informanten handle.

Der Bf führte aus, die Besprechungen mit Informanten hätten im gesamten Bereich der Slowakei stattgefunden. Im Büro hätten keine Besprechungen stattgefunden.

Der FaV verwies darauf, dass die Unterlagen etc, also Grundaufzeichnungen, nach Einarbeitung in die Endberichte/Expertisen vernichtet worden seien. Deswegen sei es natürlich sehr schwierig, nachzuvollziehen, was von wo gekommen sei. Er meine damit nicht die Personen – dass eine unmittelbare Namensnennung in einem derartigen Bereich schwierig sei – sei klar, sondern vielmehr abstrakt nachvollziehbar, wie das verwertet worden sei bis zum Endbericht; und das in einer Zeit, wo sehr viele Informationen auf einem Laptop verfügbar seien, indem sie digitalisiert werden könnten, indem nicht ausgeschlossen sei, sie bei sich zu haben; es könne auch nicht ausgeschlossen werden, dass man jetzt ad hoc einen Gedanken habe, den man umsetzen bzw den man nicht verlieren möchte; daher könne nicht eindeutig ausgeschlossen werden, dass auch im Inland etwas gemacht worden sei.

Der Bf führte aus, es sei des Öfteren passiert, dass Gespräche mit Informanten nicht zu verwertbaren Ergebnissen geführt hätten. Er sei zB in OrtX einmal im berüchtigten Stadtteil OrtY gewesen und habe dort einen Roma getroffen, der ihm überhaupt nichts gesagt habe. Er hätte nur telefonisch die Information nach Europa weitergeben können, dass dieses Treffen negativ gewesen sei. Es handle sich um eine Szene, in der vernünftige, nachvollziehbare Unternehmensprozesse nicht dokumentier- und aufzeichnenbar seien.

Der FaV erwiderte, man könnte dies durch Aktenvermerke etc dokumentieren. Diese Unterlagen seien jedoch spätestens mit der Auflösung des Büros vernichtet worden.

Der Bf entgegnete, es handle sich um Unterlagen, wo Namen und Verbindungen drinstehten. Er wolle nicht, dass das irgendwer wisse; er wolle keine Information mitnehmen oder irgendetwas dokumentieren, weil er sich dadurch selbst in Gefahr bringen würde. Auch in der klassischen Polizeiarbeit laufe das so ab, dh wenn er über das „Zundwesen“ spreche, dann habe er zum Teil Erfolge nur dadurch, dass er eine Erkenntnis in der „Faktotumdatenbank“ eintrage, und das wars; dh er habe keinen nachvollziehbaren Prozess.

Der FaV verwies auf die erhöhte Beweismittel- und Beweisvorsorgepflicht bei Auslandssachverhalten.

Der Bf verwies darauf, dass er umfangreiche Lagebilder über verschiedene Länder vorgelegt habe. ZB hätten ihm tschechische Verwandte Informationen aus tschechischen Medien weitergeleitet; diese seien dann eingearbeitet und dem Betreffenden in die Hand gedrückt worden. Dieser habe sogar eine CD mitbekommen, wo Schimpfworte draufstehen etc. Es gehe in Wahrheit darum, wie könne der Bf einem Menschen, der in ein Gebiet komme, in dem er sich überhaupt nicht auskenne, soviel Sicherheit wie möglich bieten, indem er gegebene Lebenssituationen, Informationen über die bestehende Unterwelt, über Gefährdungen, einfach zusammentrage und in ein Lagebild verpacke.

Der Bf führte aus, als er begonnen habe, in der Slowakei zu arbeiten, hätte er überhaupt nicht slowakisch sprechen können; dh er sei auf Kontaktleute angewiesen gewesen; er sei sehr viel in der Slowakei gewesen und hätte sehr viel mit Rechtsanwälten zu tun gehabt, die natürlich über ihre Klienten ein gewisses Netzwerk aufgebaut hatten. Dafür seien auch nicht unbeträchtliche Ausgaben angefallen, denn wie man wisse, koste Zundwesen etwas.

Die Zeugin ST., Ehegattin des Bf, sagte zum Beweisthema der Aufteilung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb in den Jahren 2007 – 2009 auf die Betriebsstätten in Wien und Bratislava iW aus, sie halte ihre Angaben in der eidesstattlichen Erklärung vom 14.06.2011 (welche vom Richter verlesen wurde), vollinhaltlich aufrecht.

Weiters verwies die Zeugin darauf, dass ihr Haus damals nur 70m<sup>2</sup> hatte. Es hätten nicht nur sie und der Bf, sondern auch ihr 13-jähriger Sohn, der gerade in der Pubertät war und

ihre damals 19-jährige Tochter, die gerade mit dem Studium begonnen hatte, in dem Haus gewohnt dh sie und die Kinder hätten diesen Platz gebraucht.

Die Zeugin sei auch einige Male mit nach Bratislava gefahren. Sie hätte dort auch Zettel und Belege geschlichtet und das Büro entstaubt. Sie hätte auch nebenberuflich geringfügig für diese Firma gearbeitet. Sie hätte am Wochenende des Öfteren mitfahren können, weil ihr Sohn bei seinem Vater gewesen sei. Der Bf habe in seinem Büro in Bratislava Expertisen geschrieben. Wenn er sich mit Informanten getroffen habe, sei die Zeugin nicht dabei gewesen. Sie könne ausschließen, dass er bei ihr zu Hause irgendetwas für diese Firma gearbeitet habe. Auch in der „vorigen“ Wohnung des Bf in Wien Bezirk sei ein Tätigwerden für den Bf nicht möglich gewesen, weil seine Exfrau dort gewesen sei.

Der Bf merkte an, es hätten damals bereits Erzählungen über seine Tätigkeit zu Hause maximal zu familiären Verwicklungen geführt. Als er bei seiner Gattin eingezogen sei, sei ihr Sohn ein bisschen aggressiv gewesen und hätte sich für Waffen und Schießen interessiert. Der Bf beschloss daraufhin, alles, was sich mit diesem Thema befasse, vom Sohn seiner Gattin fernzuhalten. Er habe nicht einmal über die Polizei irgendetwas erzählt. Abschließend führte der Bf aus, es habe sich durch die Verhandlung und die Angaben der Zeugin klar herausgestellt, dass er in Österreich nicht tätig gewesen sei.

Der Richter verkündete den Beschluss, dass die Entscheidung der schriftlichen Ausfertigung vorbehalten bleibt.

### ***Über die Beschwerde wurde erwogen***

Eingangs wird darauf hingewiesen, dass die am 31.12.2013 beim Unabhängigen Finanzsenat (UFS) anhängigen Berufungen gemäß § 323 Abs 38 BAO vom Bundesfinanzgericht (BFG) als Beschwerden im Sinne des Art 130 Abs 1 B-VG zu erledigen sind.

### **Folgender Sachverhalt steht fest:**

#### *Allgemeines:*

Der Bf hat den Hauptwohnsitz in Österreich. Er zog im Jahr 2006 im Zuge einer Scheidung aus der Wohnung in Bezirk Wien aus und lebt seit 2006 mit seiner nunmehrigen Ehegattin in einem Einfamilienhaus in NÖ. Das Haus hatte zu diesem Zeitpunkt 70m<sup>2</sup>. Der damals 13jährige Sohn und die damals 19jährige Tochter lebten mit der Mutter und dem Bf im gemeinsamen Haushalt.

Der Bf ist als Polizeioffizier in Wien vollzeit beim BMI beschäftigt und bezieht aus dieser Tätigkeit Einkünfte aus nsA. Er war dienstlich uA mit der Bekämpfung organisierter Kriminalität befasst.

Darüber hinaus erzielte er in den Streitjahren Einkünfte aus Gewerbebetrieb als Sicherheitsberater.

Der Mittelpunkt der Lebensinteressen befand sich während der Streitjahre in Österreich.

*Beginn der Tätigkeit, Inhalt der Tätigkeit, Modalitäten der Abwicklung, Büro in Bratislava, Aufteilung der Einkünfte, Art der Auftragsabwicklung, Art der Rechnungslegung, Versteuerung der Einkünfte, Ende der Tätigkeit (Zu Tz 1,2,3a, 3b1,4 Bp Bericht):*

Der Bf war seit 2006 als privater Sicherheitsberater im Auftrag der Firma X. GmbH mit Sitz in Wien, welche der einzige Auftraggeber des Bf war, tätig. Die Leistung umfasste die Erstellung von Sicherheitskonzepten für eines der weltweit größten Family-Offices (die Firma X. ist das Family-Office der Familie Y., zu deren Vermögensbereich uA die Firma Z. gehört. Die Fa X. ist uA für die gesamte Vermögensverwaltung der Familie, aber auch zahlreiche andere Bereiche zuständig; sie hat ihre Zentrale in Europa, unterhält aber in vielen Staaten Büros). Der erste Auftrag erfolgte im April 2006 und umfasste das Konzipieren und Umsetzen von Sicherheitsmaßnahmen für den österreichischen Zweig der Familie Y..

Vorerst bestand die Tätigkeit im Aufbau eines präventiven Frühwarnsystems und das Testen von Krisenbewältigungsmaßnahmen (Gegenobservationsmaßnahmen, Zeit-Weg-Diagramme, etc.).

Im November 2006 wurde in Bratislava Adresse, bei der Firma B. ein möbliertes Büro samt Postservice und Büroinfrastruktur gemietet.

Am 06.12.2006 erfolgte eine Gewerbeanmeldung für das Unternehmen Bf in Bratislava.

Am 15.03.2007 wurde in der Slowakei eine UID-Nummer vergeben

Ab 2007 wurden die Rechnungen des Bf, Leistungserbringer Bf, Bratislava, an die Fa Z. sro, Bratislava, gelegt, welche die Leistungen an das Unternehmen X. GmbH, Wien, weiterverrechnete.

Im Zuge einer Betriebsprüfung bei der Fa X. GmbH stellte die Abgaben- und Finanzstrafbehörde Rechnungen des Einzelunternehmers Bf an die Fa X. GmbH fest. Die betreffenden Erlöse waren in Österreich weder ertragsteuerlich noch umsatzsteuerlich erfasst. Es wurde am 16.02.2010 ein Finanzstrafverfahren eingeleitet und mit der Prüfung durch das Finanzamt nach § 99 Abs 2 Finanzstrafgesetz am 04.05.2010 betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2006 – 2009 begonnen.

Für 2006 erfolgte bis zum Beginn der Prüfung am 04.05.2010 weder in Österreich noch in der Slowakei eine steuerliche Erfassung betreffend Umsatz- und Einkommensteuer der bis dahin nicht erklärten Einnahmen von der Fa X. GmbH.

Es handelt sich um nicht erklärte Netto- Einnahmen iHv EUR 22.450,--. Es wurde 20% österreichische Umsatzsteuer in Rechnung gestellt.

Im Zuge der Prüfung wurden Erklärungen in slowakischer Sprache und eine Art Einnahmen/Ausgabenrechnung, ebenfalls in slowakisch verfasst, vorgelegt.

Die slowakischen Erklärungen weisen folgendes Ausfertigungsdatum auf:

2007: 06.07.2010

2008: 06.07.2010

2009: 31.03.2010

Sämtliche Erklärungen wurden nach dem eingeleiteten Finanzstrafverfahren vom 16.02.2010 ausgestellt.

Aufgrund einer vom prüfenden Finanzamt gestellten internationalen Anfrage wurde am 10.08.2010 mitgeteilt, dass für 2007 – 2009 Steuererklärungen in der Slowakei abgegeben wurden und Steuer entrichtet wurde.

Es handelt sich um folgende bis zum Beginn der Prüfung nicht erklärten Erlöse:

2007: EUR 48.019,85

2008: EUR 55.731,16

2009: EUR 23.251,83

Ende 2006 wurde das Aufgabengebiet auf den Osten Europas ausgedehnt.

Die Informationsbeschaffung sollte der Erstellung von Lagebildern, welche die nationalen Gegebenheiten, Eckdaten aus dem sozialen Bereich, der Wirtschaft, des gesellschaftlichen Lebens und der Sicherheit umfasste, ermöglichen. Die Ergebnisse der erstellten Lagebilder der einzelnen Länder sollten der Sicherheit der Familienmitglieder Y. dienen und die Möglichkeit bieten, sich bei Tätigwerden in den besagten Ländern entsprechend zu verhalten.

Ab 2007 wurde die Tätigkeit zum überwiegenden Teil, nämlich zu 80%, vom Büro des Bf in Bratislava ausgeübt. Zu einem geringen Teil, nämlich zu 20%, wurde die Tätigkeit vom Inland ausgeübt bzw erfolgte die Verwertung im Inland, da Nutznießer auch die Familie Y. in Österreich war.

Der Bf verbrachte im Schnitt 20 – 30 Stunden pro Woche im Büro in Bratislava. Fallweise übernachtete er auch dort.

Nach dem Vorbringen des Bf waren die Gründe für die Verlegung der Tätigkeit nach Bratislava:

- Als Polizeioffizier, der auch in Richtung organisierte Kriminalität ermittelte und dadurch in der Halb- und Unterwelt sehr bekannt gewesen war, war es für den Bf schwierig, in Wien Informationen über irgendwelche möglichen kriminellen Gruppierungen zu erhalten. Dieses Vorbringen ist nur teilweise glaubwürdig.

- Der Bf arbeitete nicht nur für die österreichische Familie Y., sondern im Auftrag von X. , einem internationalen Netzwerk, wo verschiedene bei X. beschäftigte Sicherheitsberater und externe Sicherheitsberater auf internationaler Ebene zusammenarbeiten, auch international. Die Informationen gingen hauptsächlich an X. Europa (Zentrale) weiter. Dieses Vorbringen ist teilweise glaubwürdig.

- Der Bf wollte jede Verbindung seiner Tätigkeit, in der es auch um organisierte Kriminalität ging, mit seinem neuen Wohnsitz in NÖ unterbinden, auch um seine Angehörigen zu schützen. Überdies war an seinem Wohnort kein Platz, um Akten und Ordner aufzubewahren bzw ein Büro einzurichten.

Dieses Vorbringen ist überwiegend glaubwürdig.

Die Tätigkeit des Bf umfasste:

Intelligence im Sicherheitsbereich dh sensitive Informationen sammeln und auswerten. Diese Tätigkeit beinhaltete Faktensammeln, Kontakte in die Unterwelt knüpfen, Treffen mit Rechtsanwälten, Treffen mit Informanten. Die Treffen fanden in Bratislava und in der gesamten Slowakei statt.

Es handelte sich darum, Gefahrenerforschung oder Informationen einzuholen, ob internationale kriminelle Gruppen für die Familie Y. im Sinne von Home Invasions, Entführungen, Betrug etc zuständig sein könnten. Dazu gehörte auch das Erstellen von Informationen über Länder im Ostblock.

Die Tätigkeit des Bf kann man auch unter „Risikomanagementprozess“ einordnen. Es war seine Aufgabe, die Risiken zu orten, zu bewerten und entsprechende Empfehlungen für eine bessere Sicherheitslage zu geben. Kommunikation und Konsultation waren wesentliche Punkte, um anschließend zu einer Risikobewertung zu gelangen. Das Umfeld dieser Tätigkeit war von der kriminellen Szene im Halb- und Unterweltermilieu (Informanten) gekennzeichnet.

Auch das Verwerten von relevanten Informationen in Printmedien, Radio, TV und Internet gehörte zum Tätigkeitsbereich.

Verwendet wurden ein Laptop (Internet, Erstellen von Konzepten), Telefon, Radio, Fernsehapparat.

Gewonnene Informationen wurden dokumentiert, analysiert und weitergegeben.

Strategische Planungen, Gedanken, Überlegungen und Dokumentationen in diesem Bereich sind uA auf einem Laptop dokumentierbar und können ortsunabhängig durchgeführt werden.

Der Bf erstellte Lageberichte über Länder bzw Dossiers oder CDs für Mitglieder der Familie Y., wenn diese in einem Ostblockland tätig werden sollten. Die Lageberichte wurden vom Bf vorgelegt.

Die Besprechungen mit Informanten und Auftraggebern fanden außerhalb des Büros statt. Besprechungen mit Auftraggebern fanden in verschiedenen Staaten, darunter auch Österreich, hauptsächlich aber in Europa statt.

Die Aufträge wurden mündlich erteilt und sind nicht konkret nachvollziehbar und den erbrachten Leistungen laut Rechnungen nicht zuordenbar.

Grundaufzeichnungen des Bf, nämlich die Unterlagen, die in die Endberichte (Expertisen) eingearbeitet wurden wie Aktenvermerke über Treffen mit Informanten, strategische Überlegungen, Planungen, Vorgehensweisen etc wurden vom Bf nach Einarbeitung vernichtet und nicht vorgelegt. Namen und Verbindungen wurden nicht bekannt gegeben.

Diverse weitere Unterlagen wurden bei Auflassung des Büros in Bratislava vernichtet.

Eine Zuordnung konkreter Aufträge zur Betriebsstätte in Bratislava ist nicht möglich. Es kann daher nicht ausgeschlossen werden, dass fallweise Tätigkeiten im Inland zB per Laptop, ausgeübt wurden, zumal die Tätigkeit des Bf auch der Familie Y. in Österreich zu Gute kam.

Im Juni 2009 stellte der Bf die betriebliche Tätigkeit ruhend. In der Zeit zwischen Juni 2009 und Mai 2010 führte der Bf keine entgeltlichen Sicherheitsrecherchen durch.

Erst ab Juni 2010 führte der Bf im Rahmen eines Dienstverhältnisses zu der Fa KL Gruppe GmbH neben der hauptberuflichen Tätigkeit beim Bundesministerium für Inneres wieder Sicherheitsrecherchen durch.

Seit 2013 ist der Bf im Rahmen der Firma XYZ, einer GmbH mit Sitz in Wien, im Sicherheitsbereich tätig. Es handelt sich um eine Art „privater Wirtschaftsgeheimdienst“, dh Informationen sammeln, Fakten sammeln, analysieren und periodisch Berichte nach Europa weitergeben. Es werden die Bereiche Risikomanagement, aber auch Abwehr von Industriespionage und Erstellung von Sicherheitskonzepten, abgedeckt.

#### *Nicht anerkannter Fremdleistungsaufwand 2007 und 2008 (Tz 3b2a Bp Bericht):*

Bei den str Aufwendungen handelt es sich um Fremdleistungsaufwendungen für Informanten.

Einige Informanten wurden durch Hr R. S., Eigentümer und Geschäftsführer der Firma AB sro, Adresse, vermittelt. Bei den vermittelten Personen handelte es sich um Slowaken, Rumänen, Bulgaren und Ukrainer. Hr R. S. begleitete in geringem Umfang den Bf zum Treffpunkt mit dem jeweiligen Informanten bzw gab dem Bf Name, Ort und Adresse des Informanten zwecks Kontaktaufnahme bekannt.

Neben Hr R. S. gab es noch einen zweiten Vermittler, einen slowakischen Rechtsanwalt, dessen Name vom Bf aus Vertraulichkeitsgründen dem Rechtsanwalt gegenüber nicht bekannt gegeben wurde. Beide Vermittler wurden dem Bf von dem Büroservicecenter B. genannt. Die Firma AB sro wurde vom Bf nicht entlohnt, dies war im Service von B. inkludiert.

Die Namen der Informanten wurden vom Bf vorerst nicht genannt. Als Grund nannte der Bf zugesagte Vertraulichkeit gegenüber den Informanten. Weiters gab der Bf an, dass, sobald die Information geliefert wurde, das Geld an den Informanten in bar übergeben wurde und im gleichen Zug die Rechnung von dem Informanten an den Bf überreicht wurde. Erst dann wurde für den Bf offensichtlich, für welche Firma der Informant vorgeblich arbeitete. Eine diesbezügliche Überprüfung durch den Bf unterblieb. Auch wenn Bankkontennummern auf den Rechnungen angegeben waren, wurde das Geld in bar übergeben.

Die Handlungsvollmacht und Inkassoberechtigung des vorgeblichen Informanten, im Auftrag der Fremdleistungsfirma Bargeld für diese Firma zu übernehmen, wurde vom Bf nicht überprüft. Es wurden vom Bf auch keine Unterlagen (Firmenbuchabfragen, UID-

Nummern-Abfragen, Gewerbeberechtigungen etc) betreffend der Fremdleistungsfirmen abverlangt.

So wurde zB eine von der Firma ABCD ausgestellte Rechnung vorgelegt. Der Firma ABCD war der Bf nicht bekannt und auch die Rechnung existierte in deren Rechenwerk nicht.

Der Betriebssitz der Fa AB, des Vermittlers, wurde vom Bf nicht aufgesucht. Der Bf fragte bei Auftragsvergaben für eine Informationsbeschaffung weder nach einer Betriebsadresse der Fremdleistungsfirma noch wurde diese Adresse aufgesucht.

Eine vom Finanzamt durchgeführte KSV-Abfrage ergab, dass eine Firma in Dubai (Firma D. Ltd), deren Rechnung als Fremdleistungsaufwand abgesetzt wurde, nicht ausfindig gemacht werden konnte.

Weitere diesbezügliche Ungereimtheiten wurden vom Finanzamt aufgezeigt.

Über die Auftragerteilungen an die jeweiligen Informanten existieren keine schriftlichen Aufzeichnungen, sie erfolgten ausschließlich mündlich. Der Preis wurde durch den Informanten festgelegt. Die Informationen bestanden in Vorlage von Fotos, Zeitungsberichten, Internetauszügen oder in mündlicher Information zur präventiven Verhinderung gefährlicher Angriffe auf Familienmitglieder der internationalen Familie Y..

Die Leistungserbringung der Firmen, für die Fremdleistungsaufwand abgesetzt wurde, konnte daher nicht glaubhaft gemacht werden.

Die vom Bf in der mündlichen Verhandlung dem BFG übergebene Namensliste von Informanten, die er rekonstruiert hatte, ist nicht überprüfbar und weder einer Firma, in deren Auftrag die Informanten tätig wurden, noch einer konkreten Leistung zuordenbar.

Bei den nicht glaubhaft gemachten Aufwendungen handelt es sich um folgende Fremdleistungen:

2007:

Firma D. Ltd.

Dubai

Re vom 15.12.2007 EUR 6.500,--

Rechnung vom 21.11.2007 EUR 4.500,--

Firma M. Detektei, Adresse

Rechnung vom 30.8.2007 EUR 3.500,--

Firma N. Holding GmbH, Adresse

Rechnung vom 28.08.2007 EUR 5.000,--;

*Summe EUR 19.500,--*

2008:

Firma D. Ltd

Dubai

Rechnung vom 19.11.2008 EUR 3.000,--  
Rechnung vom 22.10.2008 EUR 3.500,--

Firma M. Detektei, Adresse  
Rechnung vom 24.07.2008 EUR 2.000,--  
Rechnung vom 11.06.2008 EUR 2.500,--

Firma ABCD Consulting,  
Adresse  
Rechnung vom 09.05.2008 EUR 1.000,--  
Rechnung vom 24.01.2008 EUR 2.500,--

Firma N. Holding GmbH, Adresse  
Rechnung vom 23.04.2008 EUR 1.000,--  
Rechnung vom 31.03.2008 EUR 2.000;--

*Summe EUR 17.500,--*

*Nicht abzugsfähige Aufwendungen gemäß § 20 EStG (Tz 3b2b Bp Bericht)*

*Leistungen durch Familienangehörige:*

Für folgende Familienmitglieder wurden Ausgaben für Leistungen (Dienstleistungen) abgesetzt:

AN., Mutter; Hr BL. Vater; Fr CG., Tante; Fr CK., geschiedene Ehefrau.

Für diese Ausgaben existieren keine schriftlichen Verträge.

Es handelt sich um folgende bar bezahlte Aufwendungen:

*2006:*

A10 CG. 29.04.2006 EUR 500,00

A20 CG. 17.06.2006 EUR 500,00

A23 CG. 30.06.2006 EUR 500,00

ER 2 AN. Reinigung 30.04.2006 EUR 150,00

ER 4 AN. Reinigung 31.05.2006 EUR 150,00

A24 CK. Mitarbeit Gegenobser. 30.06.2006 EUR 250,00

A32 CK. Mitarbeit Lagebild 30.07.2006 EUR 250,00

A64 AN. Reinigung 29.09.2006 EUR150,00

A47 CK. Mitarbeit Lagebild 30.08.2006 EUR 250,00

ER13 AN. Reinigung 30.08.2006 EUR 150,00

*Summe EUR 2.850,00*

*2007:*

BL. Überprüfung Lagebilder 14.06.2007 EUR 600,00

AN. Reinigung 14.06.2007 EUR 600,00

*Summe EUR 1.200,00*

2008:

AN. 28.12.2008 Reinigung EUR 600,00

BL. 28.12.2008 Botenfahrten EUR 1.150,00

BL. 30.06.2008 Botenfahrten EUR 500,00

AN. 30.06.2008 Reinigung EUR 500,00

*Summe EUR 2.750,00*

*Folgende Ausgaben sind der privaten Lebensführung zuzurechnen und haben keine betriebliche Veranlassung:*

2006:

A43 Lutz Rollo 19.08.2006 EUR 169,98

A19 Esprit 06.06.2006 EUR 134,89

ER 10 Lutz Vorhänge 19.08.2006 EUR 551,08 VSt 110,22

*Summe EUR 855,95*

2007:

Leiner Hängeleuchte, Tischleuchte 10.12.2007

Interio Duftkerze 10.12.2007 EUR 100,76

H&M Gewand 20.11.2007 EUR 71,5

Lutz Wandleuchte 08.11.2007 EUR 127,15

ÖBB 2 Personen Innsbruck 17.10.2007 EUR 178,40

XYZ. Hotel 07.09.2007 EUR 579,38

IKEA Div 03.09.2007 EUR 238,90

Haas Samsung Plasma TV 15.05.2007 EUR 799,00

IKEA Div (Bratpfanne, Duftkerze, Teeei) 05.05.2007 EUR 259,37

H&M Gewand 20.04.2007 EUR 223,55

Target Sportgewand 25.04.2007 EUR 129,50

IKEA Div 02.04.2007 EUR 41,70

H&M Gewand 31.03.2007 EUR 267,60

Hintermayer "Fachbücher" 28.02.2007 EUR 80,77

IKEA EKTORP= Bezug für freistehendes Fauteuil 23.01.2007 EUR 199,00

Mustang Gewand, Ralph Lauren EUR 74,94

Leiner Spiegel 03.012007 EUR 58,00

H&M - Gewand 03.01.2007 EUR 59,90

*Summe EUR 3.489,42*

2008:

Peek&Clop 08.12.2008 Kleidung EUR 133,60

Haas 06.12.2008 Satelliten Rece EUR 191,90

Zubehör TV EUR 109,11

DVD Player EUR 46,99

5-JahreGarantie EUR 49,00

LCD TV EUR 399,00

Italien 18.08.2008 2 Erwachsene Bed&Breakf. EUR 600,00

Baumax 16.08.2008 EUR 23,18

Visual Roma 18.08.2008 Gewand EUR 155,00

IKEA 14.06.2008 Div. EUR 23,70

Sand 23.05.2008 Footwear EUR 103,05

iKEA 16.05.2008 Div. EUR 230,94

ZARA 13.05.2008 Gewand EUR 119,70

Colli 04.04.2008 Schuhe EUR 128,00

IKEA 23.02.2008 Div. (Liegeauflage) EUR 74,13

IKEA 23.02.2008 DIM Milch, Räucherlachs EUR 20,20

*Summe EUR 2.407,50*

2009:

06/07 DonGil Kleidung EUR 274,20 VSt 45,70

05/54 Licona Anzug EUR 161,10

05/27 Taft Schuhe EUR 184,90

04/08 Deichmann Schuhe EUR 69,80

04/07 Deichmann Schuhe EUR 29,95

C&A Socken EUR 19,80

Colli Gewand EUR 128,00

Marco O'Polo T-Shirt EUR 29,90

Zara Gewand EUR 29,95

*Summe EUR 927,60*

*Differenz zwischen den erklärten Einkünften 2009 und der Einnahmen-Ausgaben  
Rechnung der slowakischen Buchhaltung (Tz 5 Bp Bericht)*

Die str Einkünfte betragen (wie bereits vom Finanzamt angesetzt) EUR 14.198,73.

**Sonderausgaben 2009:**

Der nachträglich geltend gemachten Betrag iHv EUR 1.400 betrifft Steuerberatungskosten der damaligen Steuerberatungskanzlei des Bf, welche in Rechnung gestellt und vom Bf 2009 bezahlt wurden.

**Umsatzsteuer 2006:**

Es wurde eine Vorauszahlung für die Umsatzsteuer 2006 iHv EUR 4.490 geleistet, welche als Vorsoll anzurechnen ist.

Die Kürzung der Vorsteuer um EUR 110,22 betrifft eine Rechnung vom 19.08.2006 über Lutz Vorhänge iHv EUR 551,08 netto. Diese Ausgabe ist der privaten Lebensführung zuzurechnen.

**Beweiswürdigung:**

*Ad Allgemeines:*

Diese Feststellungen sind unbestritten, durch den Akteninhalt, das Vorbringen der Parteien und die Aussage der Zeugin ST. erwiesen.

*Ad Beginn der Tätigkeit, Inhalt der Tätigkeit, Modalitäten der Abwicklung, Büro in Bratislava, Aufteilung der Einkünfte, Art der Auftragsabwicklung, Art der Rechnungslegung, Versteuerung der Einkünfte, Ende der Tätigkeit (Zu Tz 1,2,3a, 3b1,4 Bp Bericht):*

Die Art der Tätigkeit und der Auftraggeber des Bf sind unbestritten. Dass der erste Auftrag Sicherheitsmaßnahmen für den österreichischen Zweig der Familien Y. betraf, ist unbestritten.

Die Anmietung des Büros in Bratislava, die Gewerbeanmeldung und Vergabe einer slowakischen UID-Nummer sind unbestritten.

Die ab 2007 geänderte Rechnungslegung ist aktenkundig. Als Grund dafür wurde vom Bf die Vorgabe seines Auftraggebers genannt. Dieser Grund ist durch die Aktenlage allerdings nicht verifizierbar.

Die (vorerst fehlende) steuerliche Erfassung der erzielten Erlöse in Österreich bzw der Slowakei ist dokumentiert.

Dass in der Slowakei im Jahr 2010 Steuererklärungen für 2007 – 2009 abgegeben und Steuer entrichtet wurde, ist erwiesen.

Dass das Aufgabengebiet des Bf Ende 2006 auf das Gebiet des ehemaligen Ostblocks ausgedehnt wurde, hat dieser selbst glaubhaft vorgebracht und ist durch die vorgelegten Lagebilder nachgewiesen.

Dass die Tätigkeit ab 2007 überwiegend von Bratislava ausgeübt bzw zu einem geringeren Teil vom Inland aus ausgeübt bzw verwertet wurde, beruht auf folgenden Erwägungen:

Es ist glaubwürdig und nachvollziehbar, dass der Bf hauptsächlich vom Büro aus in Bratislava tätig war. Dies hat er nicht nur selbst vorgebracht, sondern wurde dies auch von der unter Wahrheitspflicht stehenden Zeugin ST. in der mündlichen Verhandlung vor dem BFG ausgesagt. Auch die vor der belangten Behörde vorgelegten eidesstättigen Erklärungen belegen dies. Da erwiesen ist, dass der Bf mehrmals pro Woche nach Bratislava fuhr, um dort der Tätigkeit als Sicherheitsberater nachzugehen, das Büro mit der notwendigen Infrastruktur ausgestattet war, der Bf fallweise dort übernachtete, und der Aufgabenbereich auf den gesamten Ostblock ausgedehnt wurde, geht das BFG davon aus, dass der Bf tatsächlich 20 – 30 Stunden pro Woche in Bratislava tätig war. Der Bf schilderte vor dem BFG glaubhaft, dass er im Gebiet der gesamten Slowakei tätig war, um Informanten zu treffen.

Die vor dem BFG dargestellten Beweggründe für das Tätigwerden in der Slowakei sind allerdings nur zum Teil nachvollziehbar.

Dass der Bf in kriminellen Kreisen Wiens auf Grund seiner leitenden polizeilichen Tätigkeit auf dem Gebiet der organisierten Kriminalität sehr bekannt war, ist nachvollziehbar.

Dass er auf Grund dessen keine Informationen in Wien erhalten hätte, ist aber insofern nicht nachvollziehbar, als auch für die Tätigkeit des Bf als Polizeioffizier in Wien im Bereich der organisierten Kriminalität zu einem guten Teil Informanten aus der kriminellen Szene herangezogen und für die Polizei tätig werden (Zundwesen), sodass, folgte man der These des Bf, kein leitender bzw in der Szene bekannter Polizeibeamter mehr Informationen über kriminelle Kreise, Vorhaben und Tätigkeiten erhalten würde, eine nicht glaubhafte Annahme. Dazu kommt noch, dass der Bf sowohl vor als auch nach seiner Tätigkeit in Bratislava ähnlichen Tätigkeiten im Inland nachging und dazu wohl auch Informanten aus dem Inland benötigte.

Dass der Bf nicht nur für die österreichischen Familie Y., sondern auch international arbeitete, ist glaubhaft, obwohl entsprechende Aufträge nicht vorgelegt wurden. Allerdings war Auftraggeber nach wie vor die Firma X. GmbH in Wien und der Bf arbeitete auch weiterhin für den österreichischen Zweig der Familie Y., sodass daraus und auch im Hinblick darauf, dass die Treffen mit Auftraggebern in verschiedenen Ländern, auch Österreich, hauptsächlich aber in Europa, stattfanden und die Informationen hauptsächlich an X. Europa weitergingen, die Notwendigkeit der Tätigkeit von Bratislava aus nicht zwingend abgeleitet werden kann.

Dass der Bf jede Verbindung seiner Tätigkeit zu seinem Wohnsitz in NÖ unterbinden und seine Angehörigen, darunter zwei halbwüchsige Kinder, schützen wollte, ist iW glaubhaft, vor allem, weil auch von der Zeugin ST. ausgesagt wurde, dass am Wohnsitz in NÖ kein Platz war, ein Büro einzurichten bzw dass der Bf dort nicht tätig wurde. Dies bedeutet jedoch noch nicht zwingend die Notwendigkeit der Verlegung der Tätigkeit in das Ausland, sondern der Bf hätte die gewünschte und aG der Raumsituation auch notwendige

räumliche Trennung der Tätigkeit von seinem Wohnsitz auch durch die Anmietung eines Büros im Inland bewerkstelligen können.

Die Tätigkeit des Bf kann jedoch aus folgenden Gründen nicht zu 100% dem Büro (Betriebsstätte) in Bratislava zugerechnet werden.

Der Bf hat zwar großteils glaubwürdig seine Tätigkeit beschrieben. Da der Bf die Einkünfte vorerst nicht versteuerte und erst nach Beginn der Bp Steuererklärungen in der Slowakei einreichte, geht das BFG davon aus, dass auch Gründe, die nicht mit der Ausübung der Tätigkeit zusammenhängen – insbesondere Gründe der Steuerersparnis – für die behauptete vollständige Verlegung der Tätigkeit nach Bratislava maßgebend waren.

Die vom Bf vorgebrachten Beweggründe für die Notwendigkeit der Ausübung der Tätigkeit in Bratislava sind auch nur zum Teil nachvollziehbar.

Bei der Tätigkeit des Bf handelt es sich um Leistungen, die strategische Entscheidungen, Planungen und Denkprozesse erfordern. Diese Tätigkeiten können – worauf die Bp zu Recht hinweist – überall stattfinden, sei es an der Dienststelle des Bf außerhalb der Dienstzeiten, in Kaffeehäusern oder auch an Wohnsitzen. Dazu ist iW nur ein Laptop notwendig und ist die Einrichtung eines Büros nicht erforderlich.

Die Denkarbeit und die Aufzeichnung dieser Prozesse auf einem Laptop konnten auch am Wohnsitz des Bf durchgeführt werden, da dazu kein Arbeitszimmer erforderlich ist und die Familienmitglieder damit überhaupt nicht belastet wurden.

Da die einzelnen Aufträge nicht vorgelegt wurden und die Tätigkeit des Bf nicht dokumentiert und nachgewiesen wurde (Grundaufzeichnungen wurden vernichtet, Aufträge wurden nach dem Vorbringen des Bf nur mündlich erteilt), wobei auf die erhöhte Beweismittel- und Beweisvorsorgepflicht bei Auslandssachverhalten hinzuweisen ist, kann eine direkte Zuordnung der Aufträge (Tätigkeiten) zum Büro in Bratislava nicht erfolgen, sondern muss diese Zuordnung im Schätzungswege ermittelt werden.

Anzumerken ist, dass auch unter Berücksichtigung der Szene, in der sich der Bf bewegte, eine nachvollziehbare Dokumentation über die einzelnen Aufträge und die dafür erbrachten Tätigkeiten im Zuge von Aktenvermerken, Gesprächsprotokollen etc hätte erfolgen können, dies jedoch unterlassen wurde.

Bei den Firmen, an die laut Rechnungen Zahlungen erfolgten, handelt es sich zum Teil um inländische Firmen. Die Tätigkeit des Bf wurde zwar auf das Gebiet des ehemaligen Ostblocks erweitert, jedoch kam sie nach wie vor auch dem österreichischen Zweig der Familie Y. zu Gute, sodass die Verwertung insoweit im Inland erfolgte. Daher ist anzunehmen, dass zu einem gewissen Teil auch im Inland Informanten befragt und die Tätigkeit ausgeübt wurde. Auftraggeber des Bf war die Firma X. GmbH mit Sitz in Wien, sodass auch insoweit ein Inlandsbezug erkennbar ist.

Geltend gemacht wurden uA Aufwendungen für Familienangehörige, die uA Recherchen in Printmedien und anderen Massenmedien durchgeführt hätten. Anzunehmen ist, dass es sich dabei aG derer Sprachkenntnisse in erster Linie um österreichische Medien handelte

und die Recherchearbeit auch im Inland erfolgte. Bemerkt wird, dass diese Aufwendungen steuerlich aG der für nahe Angehörige entwickelten Judikatur nicht anerkannt werden können.

Dazu kommt, dass der Bf selbst vorbrachte, er beherrschte zu Beginn seiner Tätigkeit in Bratislava die slowakische Sprache überhaupt nicht, sodass naheliegend ist, dass auch der Bf Recherchen in österreichischen Informationsquellen (Printmedien etc) durchführte, wobei es naheliegend ist, dass diese im Inland durchgeführt wurden.

Die Art der Tätigkeit des Bf wurde von diesem glaubhaft und anschaulich dargestellt, wobei – wie bereits ausgeführt – davon auszugehen ist, dass Treffen mit Informanten fallweise auch im Inland stattfanden. Dass die erstellten Lageberichte vorgelegt wurden, ist unbestritten, ebenso unbestritten ist, dass die entsprechenden Grundaufzeichnungen vernichtet und keine schriftlichen Aufträge vorgelegt wurden. Somit steht fest, dass die Aufträge nicht konkret nachvollziehbar und den erbrachten Leistungen nicht zuordenbar sind. Dass Unterlagen bei der Auflassung des Büros in Bratislava vernichtet wurden, hat der Bf selbst vorgebracht.

Dass die Besprechungen mit Auftraggebern in verschiedenen Staaten stattfanden, ist glaubhaft.

Insgesamt geht das BFG in freier Beweiswürdigung daher davon aus, dass die Tätigkeit des Bf zwar überwiegend dem Büro in Bratislava zugeordnet werden kann, dass die Tätigkeit zu einem kleinen Teil aber im Inland ausgeübt und verwertet wurde. Da eine direkte Zuordenbarkeit der Einkünfte nicht durchgeführt werden kann, muss die Aufteilung im Schätzungswege erfolgen. Diese kann mangels konkreter Nachvollziehbarkeit nur griffweise durchgeführt werden. Da die Tätigkeit weitaus überwiegend dem Büro in Bratislava zugerechnet werden kann, erscheint eine Zuordnung von 80% sachgerecht.

Da die Tätigkeit zu einem geringen Teil im Inland ausgeübt bzw hier verwertet wurde, wenn sie dem österreichischen Zweig der Familie Y. zu Gute kam, ist diesfalls eine 20%ige Zuordnung sachgerecht.

Die weitere Entwicklung der betrieblichen Tätigkeit des Bf ist unbestritten. Die Art der Tätigkeit seit 2013 wurde vom Bf glaubhaft dargestellt. Es handelt sich um eine der in den Streitjahren ausgeübten ähnlichen Tätigkeit im Inland.

*Ad Nicht anerkannter Fremdleistungsaufwand 2007 und 2008 (Tz 3b2a Bp Bericht):*

Die Vermittlung einiger Informanten durch Hr S. und die damit im Zusammenhang stehenden Feststellungen sind unbestritten.

Dass vom Bf die Namen der Informanten nicht genannt wurden, steht fest, ebenso wie die fehlende Überprüfung der jeweiligen Firma, für die der Informant vorgeblich arbeitete, die stets durchgeföhrten Barzahlungen sowie die fehlende Überprüfung der Handlungsvollmacht und Inkassoberechtigung der Informanten.

Dass die in der mündlichen Verhandlung dem BFG übergebene, rekonstruierte Namensliste von Informanten aG ihrer mangelnden Nachvollziehbarkeit und

Zuordenbarkeit nicht geeignet ist, die beantragten Aufwendungen glaubhaft zu machen, ist evident.

Die Feststellungen betreffend die Firma ABCD sind durch entsprechende, aktenkundige Recherchen des FA erwiesen, ebenso wie die weiteren Feststellungen bezüglich der Fa AB, der Fa D. Ltd und weiterer Ungereimtheiten. Diesbezüglich wird auf die detaillierten und nachvollziehbaren Ausführungen im Bp Bericht Tz 3b2a verwiesen.

Dass über die Auftragserteilungen an die jeweiligen Informanten (Firmen) keine schriftlichen Aufzeichnungen existieren, ist unbestritten.

Der Bf bringt diesbezüglich in der Berufung selbst vor, die Behauptung, dass einzelne Fremdfirmen die abgerechneten Leistungen nicht erbracht hätten, sei zwar unzutreffend, könnte aber nicht mehr aufgeklärt werden. Eine Kontrolle der Daten der Unternehmen im Vorhinein sei aG des besonderen Geschäftsbereichs des Bf nicht möglich gewesen.

Die im Sachverhalt betragsmäßig dargestellten Aufwendungen laut den aufgezählten Rechnungen wurden daher weder nachgewiesen noch glaubhaft gemacht.

*Ad Nicht abzugsfähige Aufwendungen gemäß § 20 EStG (Tz 3b2b Bp Bericht):*

*Leistungen durch Familienangehörige:*

Dass den Ausgaben für Familienmitglieder keine schriftlichen Verträge zu Grunde liegen und dass diese bar bezahlt wurden, ist unbestritten. Die Höhe der jeweiligen Beträge ist unbestritten.

*Ausgaben die keinen betrieblichen Charakter haben und der privaten Lebensführung zuzurechnen sind:*

Die Ausgaben für die private Lebensführung sind der Höhe nach unbestritten. Dass diese keine betriebliche Veranlassung haben, ist zum großen Teil evident. Der betriebliche Charakter der gestrichenen Betriebsausgaben konnte weder nachgewiesen noch glaubhaft gemacht werden, auf den vorgelegten Rechnungen befand sich kein Vermerk der betrieblichen Veranlassung. Zum Teil unterliegen diese Aufwendungen auch dem Aufteilungsverbot (siehe unten Rechtliche Beurteilung). Bezüglich der Rechnung „Fachbücher“ ist auf die nachvollziehbaren Ausführungen des FA hinzuweisen, wonach die Rechnung als Warenbegriff lediglich „Fachbücher“ aufwies.

Die im Sachverhalt dem Grund und der Höhe nach einzeln angeführten Betriebsausgaben sind daher der privaten Lebensführung zuzuordnen.

*Ad Differenz zwischen den erklärten Einkünften 2009 und der Einnahmen-Ausgaben Rechnung der slowakischen Buchhaltung (Tz 5 Bp Bericht)*

Dass die str Einkünfte, wie bereits vom FA angesetzt, EUR 14.198,73, betragen, wurde vom Bf in der E-Mail an das BFG vom 22.08.2017 bestätigt, indem er auf die am 26.09.2011 übermittelte berichtigte ESt-Erklärung 2009 hinwies, in der die Auslandseinkünfte in der genannten Höhe angesetzt worden waren.

*Ad Sonderausgaben 2009:*

Diese Feststellung ist unbestritten.

**Ad Umsatzsteuer 2006:**

Die Feststellung bezüglich der Vorauszahlung für die Umsatzsteuer 2006 ist unbestritten.

Dass die Rechnung betreffend Lutz Vorhänge der privaten Lebensführung zuzurechnen ist, ist naheliegend. Die Ausführungen in der Berufung, bei der betreffenden Ausgabe handle es sich um ausschließlich beruflich veranlasste Kosten, ist eine bloße Behauptung und nicht geeignet, eine betriebliche Veranlassung nachzuweisen oder glaubhaft zu machen.

**Rechtliche Beurteilung:**

*Beginn der Tätigkeit, Inhalt der Tätigkeit, Modalitäten der Abwicklung, Büro in Bratislava, Aufteilung der Einkünfte, Art der Auftragsabwicklung, Art der Rechnungslegung, Versteuerung der Einkünfte, Ende der Tätigkeit (Tz 1,2,3a, 3b1,4 Bp Bericht):*

Im Jahre 2006 handelt es sich bei den str gewerblichen Einkünften unbestritten um inländische Einkünfte.

In den Jahren 2007 – 2009 erzielt der Bf auch ausländische Einkünfte, was im Folgenden einer rechtlichen Beurteilung unterzogen wird.

Doppelbesteuerungsabkommen entfalten eine Schrankenwirkung insofern, als sie eine sich aus dem innerstaatlichen Steuerrecht ergebende Steuerpflicht begrenzen. Ob Steuerpflicht besteht, ist zunächst stets nach innerstaatlichem Steuerrecht zu beurteilen. Ergibt sich aus dem innerstaatlichen Steuerrecht eine Steuerpflicht, ist in einem zweiten Schritt zu beurteilen, ob das Besteuerungsrecht durch ein Doppelbesteuerungsabkommen eingeschränkt wird (vgl zB VwGH 28.11.2007, 2006/14/0057 ).

Der Bf hat einen Wohnsitz im Inland. Er ist damit im Inland grs unbeschränkt steuerpflichtig. Die strittigen Einkünfte sind nach innerstaatlichem Recht als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu qualifizieren.

Gemäß Art 1 des Doppelbesteuerungsabkommens Österreich-Slowakei (Ö-SK) (idF „DBA“) gilt dieses Abkommen für Personen, die in einem Vertragsstaat oder in beiden Vertragsstaaten ansässig sind.

Der Bf ist gemäß Art 4 DBA in Österreich ansässig, da sich sein Lebensmittelpunkt unbestritten in Österreich befindet.

Das DBA ist persönlich und sachlich anwendbar.

Bei dem Büro des Bf in Bratislava handelt es sich unbestritten um eine Betriebsstätte iSd Art 5 DBA.

Die Besteuerungsrechte Österreichs werden durch das DBA insoweit eingeschränkt, als Einkünfte aus Gewerbebetrieb eines im anderen Vertragsstaat ansässigen Stpfl dem Quellenstaat insoweit zur Besteuerung zugeteilt werden, als sie einer im Quellenstaat gelegenen Betriebsstätte nach Art 5 zuzurechnen sind.

Ob die hier str Einkünfte des Bf der slowakischen Betriebsstätte zuzurechnen sind, ist eine auf der Sachverhaltsebene zu beurteilende Tatfrage, die in freier Beweiswürdigung zu beurteilen ist (VwGH 22.04.2009, 2004/15/0001).

Hinzuweisen ist darauf, dass eine Betriebsstätte nicht über die Anziehungskraft verfügt, welche im Falle eines Fehlens einer Betriebsstätte im Ansässigkeitsstaat die Besteuerungsrechte für den gesamten Betriebsgewinn an sich zieht (vgl Beiser/Zorn, Kanzleiverlegung nach Liechtenstein?, RdW 2008 S 357).

Dass der Betriebsstätte in der Slowakei nur Hilfstätigkeiten zugerechnet werden könnten, wie die Bp vorbringt, vermag das BFG nicht zu erkennen. Schließlich sind strategische Entscheidungen, Planungen, Recherchen, Berichte etc zum Großteil im Büro in Bratislava erstellt worden und fanden die außerhalb des Büros durchgeföhrten Treffen mit Informanten ebenfalls zum Großteil in der Slowakei statt, sodass sie dieser Betriebsstätte zugerechnet werden können, sodass davon auszugehen ist, dass die Wertschöpfung der gewerblichen Tätigkeit des Bf 2007 – 2009 hauptsächlich in der Slowakei erfolgte. Das BFG verkennt nicht die auch steuerliche Attraktivität der Eröffnung des Büros in Bratislava; dies allein rechtfertigt jedoch noch nicht eine Transformierung der der Betriebsstätte zurechenbaren Tätigkeiten in das Inland.

Der Teil der Tätigkeit, der im Inland ausgeübt bzw hier verwertet wurde, wird den inländischen Einkünften zugerechnet.

Der Bf hat über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen gegeben, indem er wesentliche Unterlagen nicht vorgelegt bzw vernichtet hat. Die Grundlagen für die Abgabenerhebung konnten daher nicht ermittelt werden, sodass nach § 184 BAO die Schätzungsberichtigung besteht. Jeder Schätzung ist eine gewisse Ungenauigkeit immanent (zB VwGH 15.05.1977, 95/16/0144; VwGH 09.12.2004, 2000/14/0166).

Im vorliegenden Fall liegt auch eine erhöhte Mitwirkungspflicht des Bf vor, da es sich um einen Auslandssachverhalt handelt. Diesfalls besteht nicht nur eine erhöhte Mitwirkungspflicht, sondern auch eine Beweismittelbeschaffungspflicht und eine Vorsorgepflicht (vgl Ritz, BAO Kommentar, 5. überarbeitete Auflage 2014, § 115, Tz 10, mwN). Diesen Verpflichtungen ist der Bf nicht nachgekommen, sodass ihm auch aus diesem Grund der Nachweis für die 100%ige Zuordnung der str Einkünfte zur slowakischen Betriebsstätte nicht gelungen ist.

Zur Vermeidung der Doppelbesteuerung sieht Art 23 DBA (Methodenartikel) bei den hier str Einkünften die Befreiungsmethode unter Berücksichtigung des Progressionsvorbehaltes vor.

*Nicht anerkannter Fremdleistungsaufwand 2007 und 2008 (Tz 3b2a Bp Bericht):*

Gemäß § 4 Abs 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind. Betriebsausgaben sind nachzuweisen oder glaubhaft zu machen.

Dies ist dem Bf hinsichtlich der hier str Aufwendungen nicht gelungen, zumal die vom FA durchgeföhrten Recherchen bei den genannten Fremdleistungsfirmen nur den Schluss

zulassen, dass die genannten Firmen die Leistungen nicht erbracht haben bzw massive Zweifel daran bestehen.

Auf die erhöhte Mitwirkungspflicht, die Beweismittelbeschaffungspflicht und Vorsorgepflicht bei Auslandssachverhalten (siehe oben) wird hingewiesen.

*Nicht abzugsfähige Aufwendungen gemäß § 20 EStG 1988 (Tz 3b2b Bp Bericht):*

*Leistungen durch Familienangehörige:*

Für die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen ist es nach der Judikatur des VwGH erforderlich, dass diese nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, da andernfalls steuerliche Folgen willkürlich herbeigeführt werden könnten. Weiters müssen sie einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und auch einem Fremdvergleich standhalten. Die genannten Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen.

Diese in der Rechtsprechung des VwGH für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen aufgestellten Kriterien haben ihre Bedeutung im Rahmen der – vom Verwaltungsgerichtshof nur auf seine Schlüssigkeit zu prüfenden – Beweiswürdigung (zB VwGH 29.11.2000, 95/13/0004; VwGH 28.11.2002, 2001/13/0032). Dies gilt vor allem deshalb, weil der in der Regel zwischen fremden Geschäftspartnern bestehende Interessensgegensatz bei nahen Angehörigen auszuschließen ist und durch die rechtliche Gestaltungsmöglichkeiten abweichend von den tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten steuerliche Folgen entsprechend beeinflusst werden könnten (VwGH 31.03.2003, 98/14/0164).

Im ggstdl Fall gibt es keine schriftlichen Verträge. Das BFG geht daher in freier Beweiswürdigung davon aus, dass aufgrund des zwischen nahen Angehörigen fehlenden Interessensgegensatzes diesbezüglich Vereinbarungen nicht vorliegen und auch nicht für notwendig gehalten wurden.

Die erforderliche Publizität ist daher nicht gegeben und erfolgten die Zahlungen ausschließlich in bar, sodass sie auch diesbezüglich nicht nachvollziehbar sind.

Auch von einem eindeutigen und klaren Inhalt kann keine Rede sein, handelt es sich doch laut Bf um Ausgaben für „Reinigung“, „Mitarbeit Lagebild“ oder „Botenfahrten“.

Es ist weder die konkrete Art der Tätigkeit, der erforderliche Zeitaufwand oder die Honorargestaltung (pauschal oder nach Zeit) in irgendeiner Form nachvollziehbar.

Die zu beurteilenden Leistungsbeziehungen halten auch einem Fremdvergleich nicht stand.

Die grundsätzliche ertragssteuerliche Problematik ergibt sich aus den Leistungsbeziehungen naher Angehöriger, da Nahverhältnisse die Möglichkeit von nur vorgetäuschten Rechtsbeziehungen erleichtern. Nahverhältnisse berechtigen zu Zweifeln am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung.

Die im Sachverhalt dargestellten Ausgaben für Familienangehörige können daher nicht anerkannt werden.

*Ausgaben die keinen betrieblichen Charakter haben und der privaten Lebensführung zuzurechnen sind:*

Gemäß § 20 EStG 1988 dürfen Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung nicht abgezogen werden. Aus Z 2 lit a leg cit ergibt sich nach der Judikatur auch ein auf Gründen der Steuergerechtigkeit beruhendes Aufteilungsverbot, dh gemischte Aufwendungen, die sowohl betrieblich als auch privat veranlasst sind, sind – soweit sie sich nicht einwandfrei trennen lassen – zur Gänze nicht abzugsfähig (vgl Jakom, EStG Kommentar, 10. Auflage 2017, § 20, Tz 11-14 mwN).

Mangels betrieblicher Veranlassung sind die dargestellten Ausgaben der privaten Lebensführung zuzuordnen und nicht abzugsfähig.

*Differenz zwischen den erklärten Einkünften 2009 und der Einnahmen-Ausgaben Rechnung der slowakischen Buchhaltung (Tz 5 Bp Bericht):*

Dies ist rechtlich unstrittig.

*Sonderausgaben 2009 :*

Der Betrag iHv EUR 1.400 für Steuerberatungskosten ist gemäß § 18 Abs 1 Z 6 EStG 1988 abzugsfähig.

*Umsatzsteuer 2006:*

Die Vorauszahlung für Umsatzsteuer 2006 iHv EUR 4.490,-- ist vom FA als Vorsoll anzurechnen.

Die Vorsteuerkürzung von EUR 110,22 erfolgte gemäß § 12 UStG 1994 zu Recht, da es sich um Aufwendungen für die private Lebensführung handelt.

*Ermittlung der Gewinne laut BFG:*

Einnahmen/Ausgabenrechnung Bf:

Einnahmen 2006 EUR 27.090,00

Einnahmen 2007 EUR 48.019,85

Einnahmen 2008 EUR 55.731,16

Einnahmen 2009 EUR 23.251,83

Ausgaben 2006 EUR 23.573,91

Ausgaben 2007 EUR 40.596,93

Ausgaben 2008 EUR 43.920,24

Ausgaben 2009 EUR 11.912,61

Gewinn 2006 EUR 3.516,09

Gewinn 2007 EUR 7.422,92

Gewinn 2008 EUR 11.810,92

Gewinn 2009 EUR 11.339,22

Private Ausgaben EUR 2.859,51

Ausgangsbasis lt Bp (Tz 5 unstrittig lt BFG) EUR 14.198,73

Gewinnerhöhungen lt Bp/BFG:

gestrichene Fremdleistungen (Tz 3b2a)

2007 EUR 19.500,00

2008 EUR 17.500,00

§ 20 EStG (Tz 3b2b)

Leistungen der Familienmitglieder

2006 EUR 2.850,00

2007 EUR 1.200,00

2008 EUR 2.750,00

Leistung ohne betrieblichen Charakter

2006 EUR 855,95

2007 EUR 3.489,42

2008 EUR 2.407,50

2009 EUR 927,60

Gewinn lt. BFG

2006 EUR 7.222,04

2007 EUR 31.612,34

2008 EUR 34.468,42

2009 EUR 15.126,33

nicht anerkannte Vorsteuer (da § 20 EStG) EUR 110,22

Lt. BFG (Tz 3b1b):

Davon 20 % in Österreich zu veranlagen:

2007 EUR 6.322,47

2008 EUR 6.893,68

2009 EUR 3.025,27

Davon 80 % in der Slowakei zu veranlagen:

2007 EUR 25.289,87

2008 EUR 27.574,74

2009 EUR 12.101,06

*Vorsteuerkürzung 2006 lt Bp/BFG(Tz 8 Bp Bericht)*

Vorsteuer lt. Erklärung EUR 410,60

Minus Vorsteuerkürzung (Tz 3b2b) EUR -110,22

Vorsteuer 2006 lt Bp/BFG EUR 300,38

*Zulässigkeit einer Revision:*

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist gemäß Art 133 Abs 4 B-VG die *Revision* zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im ggstdl Fall handelt es sich bei der Beurteilung der Zuordnung der Einkünfte auf Österreich bzw die Slowakei um eine Tatfrage. Die dieser zu Grunde liegenden und die übrigen zu lösenden Rechtsfragen folgen der höchstgerichtlichen Judikatur, sodass keine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung vorliegt und die ordentliche Revision nicht zulässig ist.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

*Beilage : 4 Berechnungsblätter*

Wien, am 13. September 2017