



Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw, Adresse, vertreten durch steuerl. Vertreter, gegen die Bescheide des Finanzamtes A betreffend Einkommensteuer 2011, betreffend Abweisung des Antrages auf Herabsetzung der Einkommensteuervorauszahlungen 2012 sowie betreffend Einkommensteuervorauszahlungen 2013 entschieden:

Die angefochtenen Bescheide und die Berufungsverentscheidungen werden gemäß § 289 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl Nr. 1961/194 idgF, unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

Begründung

Der Berufungswerber (Bw) hat in Österreich offenbar weder einen Wohnsitz noch seinen gewöhnlichen Aufenthalt. Er erbringt nach der Aktenlage (vgl. vom Bw vorgelegte Verträge aus dem Jahr 2000 bzw. 2002) auf Basis von mit der B, C, abgeschlossenen Verträgen in Räumlichkeiten der xxanstalten A, D und E konservierend-chirurgische und prothetische Zahnbehandlungen. Er behandelt laut seinen Angaben auch Patienten in deutschen xxanstalten. Der Bw ist überdies Alleingesellschafter und Geschäftsführer der F Holding- und Dienstleistungs GmbH (im Weiteren kurz F genannt) mit Sitz in G (BRD), die nach seinem Vorbringen bzw. dem Vertrag vom 5. Jänner 2009 „Verwaltungstätigkeiten“ für ihn übernimmt. Hiefür wurde ein Pauschalhonorar von 40.000,00 € jährlich vereinbart.

Auf Grund einer im Unternehmen des Bw u.a. betreffend Einkommensteuer 2011 durchgeführten Betriebsprüfung (Bp) vertrat die Prüferin in Tz 5 des Schlussberichts vom

Datum, ABNr. xxx, die Auffassung, dass er in Österreich (Ö) über eine feste Einrichtung (Betriebsstätte) verfüge und dass demgemäß nach dem Doppelbesteuerungsabkommen (weiterhin) Österreich das Besteuerungsrecht für die im Inland erwirtschafteten Einkünfte aus selbständiger (freiberuflicher) Tätigkeit zukomme. Dem Einwand des Bw, dass ihm „*nur zu den Zeiten seiner Behandlungen ein Raum zur Verfügung gestellt werde und in diesem auch andere Ärzte ebenfalls untergebracht*“ würden, hielt die Prüferin im Schlussbericht entgegen, der VwGH habe in seinem Erkenntnis vom 18.3.2004 bestätigt, dass eine bloße Mitbenutzung eines Raumes für das Begründen einer Betriebsstätte ausreiche. Das Finanzamt ist der Ansicht der Betriebsprüfung gefolgt und hat am 7. November 2011 einen Einkommensteuerbescheid für 2011 erlassen. Überdies wurden am 3. Mai 2012 und am 29.10.2012 für die Jahre 2012 bzw. 2013 Einkommensteuer-Vorauszahlungen (EVZ) bescheidmäßig festgesetzt.

Der Bw hat gegen den Einkommensteuerbescheid 2011 und die EVZ-Bescheide 2012 (die bescheidmäßige Abweisung des Antrages auf Herabsetzung) und 2013 berufen. Die Berufungen richten sich ebenso wie der Vorlageantrag an den Unabhängigen Finanzsenat gegen die Besteuerung der 2011 in Österreich erwirtschafteten Einkünfte in Österreich, die Festsetzung von Vorauszahlungen und in eventu (bei Bejahung des Besteuerungsrechtes Österreichs) deren Höhe. Für den Fall, dass die Berufung betreffend Einkommensteuer 2011 abgewiesen wird (also Steuerpflicht hinsichtlich der in Österreich erwirtschafteten Einkünfte unterstellt werde), wurden weitere Berufungsanträge gestellt („Antrag“ auf Wechsel der Gewinnermittlungsart zum 31.12.2011; Abzug von Verwaltungskosten als Betriebsausgaben).

Der steuerliche Vertreter des Bw bestreitet in der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2011 das Vorliegen einer festen Einrichtung iSd. [Art. 14 des DBA-Deutschland](#). Diese Einrichtung stehe dem Bw nicht ständig zur Verfügung. Auch wenn der VwGH im Erkenntnis vom 18.3.2004, [2000/15/0118](#), bestätige, dass eine bloße Mitbenutzung eines Raumes zur Begründung einer Betriebsstätte ausreiche, so stehe ihm dieser Raum nicht dauerhaft zur Verfügung. Es sei ihm selbst nicht möglich, Arbeitswerkzeuge etc. in der Zwischenzeit zu lagern. Seine Mitarbeiterin und er müssten jedes Mal alles Notwendige einpacken und beim nächsten Mal wieder mitbringen. Gegenständlich könne auch keinesfalls von (im Sinne der BAO) einer festen örtlichen Anlage oder Einrichtung, die zum Betrieb diene, gesprochen werden. Eine Betriebstätte im Inland liege sohin nicht vor. Es sei keine Steuerpflicht in Österreich gegeben. Im über Finanz-Online am 18. Jänner 2013 eingebrachten Vorlageantrag an den Unabhängigen Finanzsenat wurde kein über das bisherige Vorbringen hinausgehendes Vorbringen erstattet.

Das Finanzamt hat in der Begründung zur Berufungsvorentscheidung (BVE) unter Verweis auf das auch vom Bw in der Berufung angeführte Erkenntnis des VwGH vom 18.3.2004,

[2000/15/0118](#), zutreffend festgestellt, dass das Vorliegen einer festen Einrichtung betriebsbezogen zu beurteilen sei. Das Finanzamt geht allerdings ohne auf die Tätigkeit des Bw bezogene Sachverhaltsfeststellungen für das Vorliegen einer festen Einrichtung zu treffen, davon aus, dass für das Vorliegen einer festen Einrichtung (offenbar aus Sicht des FA generell und ausschließlich) entscheidend sei, ob ein Raum für die Dauer der (wiederkehrenden) Tätigkeit zur Verfügung stehe und die selbständige Tätigkeit dort ganz oder teilweise ausgeübt werde. Es stehe der Beurteilung als feste Einrichtung nicht entgegen, dass „*das zur Ausübung der ärztlichen Tätigkeit erforderliche Arbeitswerkzeug*“ (*abgesehen von dem in den Räumen verbleibenden, im Eigentum der xxanstalten stehenden Mobiliar*) zu den *Ordinationszeiten jeweils mitgebracht*“ werden müsse.

Die Referentin vermag sich der Ansicht des Finanzamtes angesichts der berufsbezogen vorzunehmenden Deutung des Begriffes „feste Einrichtung“ nicht anzuschließen. Sie lässt sich auch aus dem vom Finanzamt angeführten VwGH-Erkenntnis vom 18.3.2004 schon deshalb nicht ableiten, zumal dieses Erkenntnis eine mit der Tätigkeit eines Zahnarztes nicht vergleichbare Beratertätigkeit zum Gegenstand hat. Der EAS-Erledigung, auf die sich das Finanzamt stützt, liegt ebenfalls ein mit dem gegenständlichen Sachverhalt nicht vergleichbarer Sachverhalt (völlig andere Tätigkeit) zugrunde.

Die Referentin schließt sich der in der Berufungsentscheidung (kurz BE) des Unabhängigen Finanzsenates (UFS) vom 15.2.2007, RV/0579-L/04, vertretenen Ansicht an, dass bei der berufsbezogen vorzunehmenden (vgl. dazu das dort auch angeführte VwGH-Erkenntnis vom 25.11.1992, [91/13/0144](#)) Prüfung der Frage, ob im Inland eine feste Einrichtung besteht, maßgeblich ist, inwieweit im konkreten Fall (berufsbezogen) für die Ausübung der Tätigkeit ein Bedarf nach sachlicher Ausstattung besteht und welcher Art dieser ist.

Die Referentin teilt die dort vertretene Ansicht, dass bei einem Arzt nicht (Anmerkung der Referentin: jedenfalls nicht allein) ein bestimmter Raum oder Schreibtisch zur Ausübung seiner Tätigkeit im Vordergrund steht, sondern die Möglichkeit, über die entsprechenden medizinischen Geräte und Apparaturen und die Behandlungsräumlichkeit bei Bedarf jederzeit verfügen zu können.

Das dauerhafte Vorhandensein der zur Ausübung seiner Tätigkeit erforderlichen sachlichen Ausstattung an den xxanstalten stellt der Bw aber mit seinem Berufungsvorbringen, er müsse „*alles Notwendige*“ (Arbeitswerkzeuge etc.) jedes Mal mitbringen und könne dieses auch dort nicht lagern, jedenfalls in Abrede.

Die Referentin sieht ihre Ansicht auch im Erkenntnis des VwGH vom 25.11.1992, [91/13/0144](#) bestätigt (ergangen zu einem wesentlich beteiligten Geschäftsführer einer österreichischen

GmbH mit ständigem Wohnsitz in Spanien). Der VwGH hat auch in diesem Erkenntnis bereits eine **berufsbezogene** Beurteilung des Begriffes „feste Einrichtung“ als notwendig erachtet und hat es dabei **für die Tätigkeit eines Geschäftsführers** als wesentlich erachtet, dass diesem „*bei Bedarf*“ nicht nur ein Schreibtisch, sondern auch der Raum, in welchem dieser steht **und darin** weitere Einrichtungsgegenstände (wie etwa zur Aufbewahrung der benötigten Geschäftsführerunterlagen) **und** weitere Hilfsmittel zur Ausübung der Geschäftsführertätigkeit (wie etwa Telefon, ein Telefaxgerät, Material zur Verfassung eventueller Korrespondenz etc.) zur Verfügung stehen. Der VwGH hat in der Begründung die Ansicht vertreten, dass „*in anderen Fällen auch weitere (andere) Voraussetzungen erforderlich sein können*“, damit eine „feste Einrichtung“ angenommen werden könne.

Bezüglich der dem Bw an den xxanstalten zur Verfügung stehenden sachlichen Ausstattung hat das Finanzamt in der Begründung zur Berufsvorentscheidung (BVE) widersprüchliche Feststellungen getroffen. Einerseits hat das Finanzamt festgestellt, dass dem Bw laut „*vorliegender Sachverhaltsdarstellung*“ zur Durchführung seiner „Arbeiten“ (gemeint wohl der Behandlungen) der Raum selber, ein Behandlungsstuhl, Geräte, Zubehör und Verbrauchsmaterial zur Verfügung gestellt worden seien, andererseits hat das Finanzamt festgestellt, dass der Bw „*das zur Ausübung der ärztlichen Tätigkeit erforderliche Arbeitswerkzeug (abgesehen von dem in den Räumen verbleibenden Mobiliar) zu den Ordinationszeiten jeweils mitbringen*“ müsse.

Die widersprüchlichen Feststellungen des FA lassen sich anhand des Inhaltes der vom Finanzamt vorgelegten Akten (Veranlagungsakt, Arbeitsbogen zur Betriebsprüfung, Schlussbericht zur Betriebsprüfung) nicht aufklären. In den im Arbeitsbogen zur Bp abgelegten Verträgen mit der B, C, ist - wie auch das Finanzamt in der BVE-Begründung festgestellt hat - gleich lautend bestimmt, dass die xxanstalt dem Bw „*einen Raum samt dem erforderlichen Mobiliar*“ zur Durchführung seiner Arbeiten zur Verfügung stellt. Die Verwendung des Begriffs „Mobiliar“ spricht dafür, dass dem Bw vor Ort nur ein Raum und nicht näher bezeichnete Einrichtungsgegenstände zur Verfügung gestellt wurden. Ob zwischenzeitlich anderslautende Vereinbarungen getroffen wurden, kann nicht festgestellt werden.

Das Aktenstudium der Referentin hat ergeben, dass der steuerliche Vertreter am 17.10.2011 ursprünglich eine Sachverhaltsdarstellung eingereicht hat, in der er mitgeteilt hat, dass dem Bw der Arbeitsplatz (Räumlichkeiten, Behandlungsstuhl, Geräte, Zubehör und Verbrauchsmaterial) von den Justianstalten gestellt werde. Auf diese Sachverhaltsdarstellung dürfte sich das Finanzamt in der BVE-Begründung bezogen haben. Später und zwar in einer laut handschriftlichem Vermerk der Prüferin mit E-Mail vom 15.10.2012 eingereichten

Stellungnahme zu den Prüfungsfeststellungen wurde hingegen vorgebracht, dem Bw stünde in den xxanstalten ein Zahnarztstuhl (Behandlungsstuhl) und die Karteikarten der Insassen (Patienten) für die „notfallartige“ zahnärztliche Versorgung zur Verfügung. Angesichts der auch widersprüchlichen Angaben des Bw zur vorhandenen sachlichen Ausstattung können keine gesicherten Feststellungen zur Frage, welche sachliche Ausstattung dem Bw für die Ausübung seiner Tätigkeit zur Verfügung gestellt wurde und was er überhaupt für die Ausübung seiner Tätigkeit benötigt (auch in der Berufung wird dies unter „alles Notwendige“ zusammengefasst und nur pauschal von „Arbeitswerkzeugen etc.“ gesprochen) getroffen werden.

Die vom VwGH im Erkenntnis vom 25.11.1992, [91/13/0144](#), verwendete Formulierung „*bei Bedarf zur Verfügung stehen*“ macht es nach Ansicht der Referentin bezogen auf die Tätigkeit des Bw zudem erforderlich, dass dem Bw der Raum und die für die Ausübung seiner Tätigkeit darüber hinaus erforderliche sachliche Ausstattung (Behandlungsstuhl, medizinischen Geräte und Apparaturen etc.) in jenem Ausmaß zur Verfügung stand, in dem er sie für die Ausübung seiner Tätigkeit benötigte (vgl. dazu auch die Berufungsentscheidung des UFS vom 7.9.2009, RV/0132-F/07, Seite 12; UFS 30. Juni 2008, RV/0405-I/07, UFS 2.2.2005, RV/0241-F/03).

In der von der steuerlichen Vertretung des Bw am 18.10.2012 über Finanz-Online eingebrochenen ergänzenden Stellungnahme wurde dazu ausgeführt, in diesem Raum seien die anderen Ärzte wie Humanmediziner, Psychologen etc. ebenfalls untergebracht. Ob der steuerliche Vertreter des Bw damit zum Ausdruck bringen wollte, dass dem Bw der Raum (bzw. zumindest ein klar abgegrenzter Raumteil) auch während der Behandlungszeiten nicht ausschließlich zur Verfügung stand, kann daraus nicht abgeleitet werden und wäre jedenfalls als entscheidungswesentliches Sachverhaltselement ebenfalls zu überprüfen.

Feststellungen zum zeitlichen Ausmaß, in dem der Bw 2011 an den vermeintlich „festen Einrichtungen“ 2011 tätig geworden ist, wurden vom FA ebenfalls nicht getroffen.

Aus dem Inhalt der vorgelegten Akten (Bp-Bericht, Arbeitsbogen, Veranlagungsakt) ist nicht ersichtlich, dass die Leiter der xxanstalten seit Beginn der Tätigkeit jemals zur Ausstattung des Raumes und inwieweit der Bw diesen bei Bedarf uneingeschränkt nutzen kann, sowie zur Frage, ob und falls ja, welche zur Ausübung der Tätigkeit notwendigen medizinischen Geräte, Apparaturen, Hilfsmittel die jeweilige Anstalt dem Bw 2011 und seit Beginn der Tätigkeit für die Ausübung seiner Tätigkeit zur Verfügung gestellt hat, befragt wurden. Eine Besichtigung der Räumlichkeiten hat nach der Aktenlage ebenfalls nicht stattgefunden. Die Prüferin hat an die xxanstalten offenbar nur Auskunftsersuchen bezüglich der Honorarzahlungen gerichtet. Das Finanzamt hat die Widersprüche im Sachverhaltsvorbringen ebenfalls nicht geklärt. Die zur Klärung der Widersprüche und offenen Sachverhaltsfragen erforderlichen Erhebungen

können im Übrigen auch nicht auf eine xxanstalt beschränkt bleiben, zumal nicht ohne Weiteres davon ausgegangen werden kann, dass dem Bw für die Ausübung seiner Tätigkeit an jeder Anstalt die gleiche sachliche Ausstattung (Raum bzw. abgegrenzter Raumteil, Mobiliar, medizinische Geräte, Apparaturen, Verbrauchsmaterial, sonstige Hilfsmittel) zur Verfügung stand. Eine gesonderte Überprüfung ist schon deshalb erforderlich, zumal auch die Möglichkeit besteht, dass Ergebnis der Ermittlungen ist, dass der Bw nur an einer Anstalt über eine feste Einrichtung verfügt hat.

Der Bw hat angegeben (vgl. Berufung, Stellungnahme vom 15.10.2012 zu den Prüfungsfeststellungen), er dürfe keinerlei Hilfsmittel wie PC, Telefon (auch keinen Laptop, kein Handy) mit in die Anstalt nehmen. Eine Auseinandersetzung mit diesem Vorbringen hat nicht ersichtlich stattgefunden. Inwieweit diese Hilfsmittel für die Ausübung seiner Tätigkeit erforderlich sind, wurde weder erhoben noch festgestellt.

Das Aktenstudium hat überdies ergeben, dass das Finanzamt A im Jahr 2008 ohne ersichtliche Prüfung der Angaben des steuerlichen Vertreters, wonach „*Haupteinsatzgebiet*“ des Bw die xxanstalt in A sei, weshalb die Finanzämter in D und E die Vergabe einer Steuernummer abgelehnt hätten, eine Steuernummer und ein „E-Signal“ vergeben hat (vgl. den undatierten Aktenvermerk über den Antrittsbesuch auf Grund des Nachschauauftrages vom 25. Juli 2008).

Inwieweit das Finanzamt A in weiterer Folge (vor Ergehen der E-Bescheide ab 2006) seine **örtliche Zuständigkeit** geprüft hat, kann dem Akteninhalt nicht entnommen werden.

Aus den vorgelegten Akten ergibt sich nicht, dass der Bw im Bereich eines Finanzamtes im Inland Vermögen hatte. Offenbar hatte er auch im Inland keinen Wohnsitz. Nach der bis zum in Kraft treten des AVOG 2010 (1.7.2010) für die Bestimmung der örtlichen Zuständigkeit maßgeblichen Regelung ([§ 56 BAO](#) idF. AbgÄG 2003, BGBl. I 2003/124, ab 20.12.2003) wäre das Finanzamt A für die Erhebung der Einkommensteuer diesfalls aber nur dann örtlich zuständig gewesen, wenn der Bw seine Tätigkeit im Inland „*vorwiegend*“ im Bereich des Finanzamtes A ausgeübt hätte. Nach der Aktenlage hat der Bw bereits im Jahr 2006 (dem Jahr, für das er im Fragebogen den Beginn seiner Tätigkeit bekannt gegeben und erstmals Einnahmen erklärt hat) aus seiner Tätigkeit an der xxanstalt in A Einnahmen in Höhe von 47.388,80 €, in E von 54.284,42 € und in D von 84.521,10 € erzielt. Auch wenn allein aus der Höhe der Einnahmen nicht abgeleitet werden kann, im Bereich welches Finanzamtes der Bw seine Tätigkeit **vorwiegend ausgeübt** hat, so ist der Umstand, dass der Bw nahezu doppelt so hohe Einnahmen aus seiner Tätigkeit für die xxanstalt D erzielt hat, doch ein Indiz dafür, dass er bereits 2006 vorwiegend im Bereich des Finanzamtes D tätig war. Unklar ist im Übrigen, weshalb im Fragebogen über den Beginn der Tätigkeit der 1.1.2006 angegeben wurde, zumal die im Arbeitsbogen abgelegten Verträge mit der B , C, bereits im Jahr 2000

bzw. 2002 abgeschlossen wurden. Bezuglich der Folgejahre (bis einschließlich 2010) lassen sich aus dem Akteninhalt keine näheren Erkenntnisse zur Höhe der an der jeweiligen xxanstalt erzielten Einnahmen gewinnen. Auch Aufzeichnungen über das zeitliche Ausmaß, in dem er an der jeweiligen Anstalt tätig war, sind im Veranlagungsakt nicht vorhanden.

§ 56 BAO wurde mit BGBI 2010/9 aufgehoben (vgl. Ritz, BAO⁴, AVOG 2010, § 23 Tz 3). Die örtliche Zuständigkeit für u.a. die Erhebung der Einkommensteuer richtet sich bei beschränkter Steuerpflicht ab 1.7.2010 nach § 23, subsidiär nach [§ 25 Z 3 AVOG 2010](#). Die Subsidiarzuständigkeit des § 25 Z 3 leg. cit. kommt zur Anwendung, wenn sich Betriebsstätten im Bereich mehrerer Finanzämter befinden.

Dem vorstehend angeführten Aktenvermerk über den Antrittsbesuch ist zu entnehmen, dass der Bw, bevor er dem Finanzamt A den Beginn seiner Tätigkeit angezeigt hat, **bereits in D und in E um Vergabe einer Steuernummer ersucht** hat. Welches Finanzamt (D oder E) allerdings zuerst vom allenfalls steuerpflichtigen Sachverhalt Kenntnis erhalten hat, kann dem Aktenvermerk nicht entnommen werden.

Befand sich im Bereich jenes (erst festzustellenden) Finanzamtes eine weitere Betriebsstätte des Bw, wäre daher gem. § 23 iVm. § 25 Z 3 AVOG 2010 ab 1. Juli 2010 dieses Finanzamt örtlich zuständiges Finanzamt geworden. Hierfür ist [§ 31 Abs. 3 AVOG 2010](#) (idF BGBI. I 2010/111), nicht aber [§ 6 AVOG 2010](#) anwendbar (vgl. Ritz, BAO⁴, [§ 23 AVOG 2010](#) Tz 8 bis 10, [§ 6 AVOG 2010](#) Tz 6 und 7).

Das Finanzamt A war (falls es überhaupt jemals zuständig war) zusammengefasst jedenfalls dann für die Erlassung des Einkommensteuerbescheides 2011 und der EVZ-Bescheide 2012 und 2013 und Berufungsvorentscheidungen nicht mehr zuständig, wenn Ergebnis der durchzuführenden Ermittlungen sein sollte, dass sich 2011 sowohl in A als auch im Bereich jenes erst vom Finanzamt A festzustellenden **Finanzamtes, das damals zuerst vom allenfalls abgabepflichtigen Sachverhalt Kenntnis erhalten hat**, eine Betriebsstätte befunden hat. Unzuständig war es auch dann, wenn das Finanzamt A zum Schluss kommt, dass sich im Zeitpunkt des Wirksamwerdens der Bescheide im Bereich des Finanzamtes A jedenfalls keine Betriebsstätte befunden hat.

Im Übrigen ergeben sich aber aus der Aktenlage auch Zweifel daran, ob der Bw seine Tätigkeit tatsächlich selbstständig ausgeübt hat. Er kann offensichtlich seine Ordinationszeiten nicht - wie bei freiberuflich tätigen Zahnärzten ansonsten üblich - frei bestimmen, sondern werden diese laut den Verträgen im Einzelnen im Einvernehmen mit der Leitung der jeweiligen xxanstalt festgelegt. Er muss sich an zahlreiche Vorgaben der Vertragspartnerin halten (vgl. insbesondere Punkt 3. des jeweiligen Vertrages). Die Auswahl und Zuteilung der

Patienten zur Behandlung obliegt der Leitung der jeweiligen Anstalt (Punkt 1. des jeweiligen Vertrages). Auf der Homepage der österreichischen H (Internetadresse) ist unter der Rubrik „Zahnärztesuche“ bei Abfrage des Namens des Bw zu lesen, dass er in E als Zahnarzt praktiziert, die xxanstalt E wurde als „Dienstgeber“ bezeichnet.

Die vorstehenden Ausführungen machen deutlich, dass der Sachverhalt vom Finanzamt in entscheidungswesentlichen Punkten nur unzureichend ermittelt wurde. Eine inhaltliche Entscheidung ([§ 289 Abs. 2 BAO](#)) kann auf Basis der derzeitigen Aktenlage nicht getroffen werden.

Gem. [§ 289 Abs. 1 BAO](#) kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz die Berufung durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Berufungsvereinstcheidungen unter Zurückweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen ([§ 115 Abs. 1 BAO](#)) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden können oder eine Bescheiderteilung unterbleiben hätte können.

Angesichts des in entscheidungswesentlichen Punkten ungeklärte gebliebenen Sachverhaltes macht die Referentin von dieser Möglichkeit Gebrauch.

Zur Ermessensübung hinsichtlich der Aufhebung wird darauf hingewiesen, dass es nicht Aufgabe des Unabhängigen Finanzsenates als Kontrollinstanz ist, den entscheidungswesentlichen Sachverhalt erstmals zu ermitteln, den Parteien des Verfahrens sodann die Ermittlungsergebnisse zwecks Wahrung des Parteiengehörs wechselseitig zur Stellungnahme vorzuhalten, den entscheidungswesentlichen Sachverhalt erstmals festzustellen und diesen einer erstmaligen Beweiswürdigung zu unterziehen. Weiters ist zu berücksichtigen, dass im Falle der Durchführung der Ermittlungen durch die Berufungsbehörde dem Abgabepflichtigen eine Tatsacheninstanz genommen werden würde. Mit der Bescheidaufhebung wird damit auch dem Rechtsschutzinteresse des Bw entsprochen.

Eine Berufung ist der Abgabenbehörde II. Instanz überdies erst nach Durchführung allenfalls noch erforderlicher Ermittlungen vorzulegen ([§ 276 Abs. 6 BAO](#)). Dazu gehört es jedenfalls auch, dass die Abgabenbehörde Widersprüche im bisherigen Sachverhaltsvorbringen vor Vorlage der Berufung aufklärt.

Durch die Aufhebung nach [§ 289 Abs. 1 BAO](#) tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung der angefochtenen Bescheide befunden hat ([§ 289 Abs. 1 dritter Satz BAO](#)). Die Aufhebung beseitigt mit dem angefochtenen Bescheid auch die aus ihm resultierende Nachforderung (Ritz, BAO-Handbuch, 2002, Seite 229).

Nach [§ 289 Abs. 1 zweiter Satz BAO](#) sind die Abgabenbehörden im weiteren Verfahren an die für die Aufhebung maßgebliche, im Aufhebungsbescheid dargelegte Rechtsanschauung gebunden.

Die Berufungen gegen die Bescheide betreffend Festsetzung der Einkommensteuervorauszahlungen für die Jahre 2012 (respektive Abweisung des Antrages auf Herabsetzung) und 2013 waren im Hinblick darauf, dass auch die Festsetzung von Vorauszahlungen von der Beurteilung der sachverhaltsmäßig nicht ausreichend geklärten Frage abhängt, ob Österreich das Besteuerungsrecht an den vom Bw im Inland erwirtschafteten Einkünften zukommt bzw. (für den Fall, dass dies zu bejahen wäre) auch die in eventu gestellten Berufungsanträge einer näheren Überprüfen und sachverhaltsmäßigen Ergänzung bedürfen, deren Ergebnisse auch Auswirkungen auf die Höhe der Vorauszahlungen haben könnten und die Frage der Zuständigkeit des Finanzamtes völlig ungeklärt ist, ebenfalls durch Aufhebung der Bescheide und der Berufungsvorentscheidungen gem. § 289 Abs. 1 BAO zu erledigen.

Mit der Aufhebung der im Spruch angeführten Bescheide und der Berufungsvorentscheidungen werden nicht nur diese, sondern auch die von diesen zwingend abgeleiteten Bescheide aus dem Rechtsbestand beseitigt (vgl. dazu Ritz, BAO-Handbuch, Seite 229, 2. Absatz).

Im Übrigen wäre das Finanzamt A aber nach der Aktenlage (kein Inlandsvermögen, kein Wohnsitz) nur dann berechtigt, neuerlich einen Einkommensteuerbescheid für 2011 und Vorauszahlungsbescheide zu erlassen, wenn Ergebnis der Ermittlungen sein sollte, dass der **Bw 2011 nur im Bereich des Finanzamtes A über eine Betriebsstätte verfügt hat** (vgl. § 23 AVOG 2010; vgl. obige Ausführungen zur Zuständigkeit nach dem AVOG 2010 und die dort angeführten Nachweise).

Sollte dies nach der zu begründenden Ansicht des Finanzamtes der Fall sein, wären dem Bw die Ergebnisse des Ermittlungsverfahrens jedenfalls zwecks **Wahrung des Parteiengehörs** vor Erlassung neuer Bescheide vorzuhalten. Überdies wird es diesfalls Aufgabe des Finanzamtes A sein, die für eine abschließende Beurteilung der in eventu gestellten Berufungsanträge durchzuführen.

Der Bw begeht u.a. die Anerkennung von seitens der F in Rechnung gestellten „Verwaltungskosten“ als Betriebsausgaben.

Die Prüferin hat sich in Tz 2 des Schlussberichtes zur Bp darauf beschränkt, ohne nähere Sachverhaltsfeststellungen zu behaupten, das Entgelt für die Leistungserbringung sei „überhöht“ und „auf Grund der o.a. Kriterien“ nicht fremdüblich. War das Entgelt aber ihrer Ansicht nach „überhöht“, wozu allerdings diese Beurteilung rechtfertigende

Sachverhaltsfeststellungen zu treffen gewesen wären und eine Beweiswürdigung zu erfolgen gehabt hätte, wäre es jedenfalls in einem von ihr festzustellenden angemessenen (fremdüblichen) Umfang zu berücksichtigen gewesen.

Das Finanzamt hat in der Begründung zur Berufungsvereentscheidung auch nur die Angemessenheit des Honorars in Zweifel gezogen. Inwieweit seitens der GmbH tatsächlich Leistungen an den Bw erbracht worden seien und dass die Vergütung dem Fremdvergleich entspreche, lasse sich – so das Finanzamt - aus der Auflistung der Tätigkeiten in der Berufung nicht nachvollziehen.

Es trifft zu, dass allein an Hand der im Vertrag nur allgemein umschriebenen bzw. der Auflistung von Tätigkeiten in der Berufung nicht beurteilt werden kann, ob ein Pauschalhonorar in der vertraglich vereinbarten Höhe auch unter einander fremd gegenüberstehenden Vertragsparteien vereinbart worden wäre, und ob und inwieweit die Vereinbarung tatsächlich umgesetzt wurde, also seitens der GmbH tatsächlich Leistungen in den Jahren 2009 bis 2011 in einem Umfang erbracht worden sind, die dieses Honorar angemessen erscheinen lassen. Hält das Finanzamt aber vom Bw in der Berufung gemachte nähere Angaben zum Leistungsinhalt für unzureichend und die Vorlage entsprechender Beweismittel für die tatsächliche Erbringung sowie den Umfang der erbrachten Leistungen für erforderlich, ist es Aufgabe des Finanzamtes, dem Bw dies bereits vor einer Entscheidung vorzuhalten und ihn zur Vorlage entsprechender Beweismittel aufzufordern.

Das Finanzamt hat es unter anderem verabsäumt, dem Bw die für eine Beurteilung der Fremdlichkeit des Honorars entscheidungswesentliche Frage zu stellen, auf welcher Berechnung (Kalkulation der zu erwartenden Kosten) das vereinbarte Pauschalhonorar überhaupt beruht, d.h. welche Annahmen diesem Pauschalhonorar zu Grunde liegen. Steht fest, dass die F für den Bw in einem erst festzustellenden Umfang Leistungen erbracht hat, ist ein angemessenes Honorar allenfalls auch im Schätzungswege zu ermitteln. Die Referentin hält es jedenfalls für nicht unüblich, dass ein Zahnarzt Verwaltungstätigkeiten nicht selbst erledigt, sondern auslagert.

In der Berufung wurde vorgebracht, die Verwaltungstätigkeiten seien „von den Mitarbeitern“ der F erbracht worden. Diese wurden aber weder in der Berufung noch im Vorlageantrag namentlich bezeichnet noch wurde ihre Anschrift bekannt gegeben. Soweit der steuerliche Vertreter des Bw in der Berufung vorgebracht hat, die Verwaltungskosten seien immer von der GmbH getragen worden, eine Verrechnung sei bisher nie erfolgt, hat er die Gründe für dieses fremdunübliche Verhalten nicht aufgezeigt. Bis dato wurden auch keine Buchhaltungsunterlagen vorgelegt, aus denen die Kostentragung durch die GmbH ersichtlich sein müsste. Sollten Kosten von der GmbH getragen worden sein, wäre dies aber angesichts

dessen, dass der Bw Alleingesellschafter und Geschäftsführer der F ist, noch kein Beweis für die Fremdüblichkeit des Honorars und die tatsächliche Erbringung von Leistungen an den Bw.

Inwieweit dem Begehr des Bw auf Anerkennung von Verwaltungskosten daher Rechnung getragen werden kann, wird insbesondere unter Berücksichtigung des Umstandes, dass die F ihren Sitz im Ausland (Deutschland) hat, von der den Bw treffenden erhöhten Mitwirkung an der Aufklärung des Sachverhalts und von der Beibringung entsprechender Beweismittel für die Fremdüblichkeit des Honorars und für die fremdübliche Umsetzung der vertraglichen Vereinbarungen (Erbringung von Leistungen, die das Honorar angemessen erscheinen lassen) abhängen. Zeugen, die im Ausland leben, sind im Übrigen vom Bw stellig zu machen (vgl. VwGH 22.3.2010, [2007/15/0273](#) mit weiteren Nachweisen). Diese wären dann vom FA förmlich zu Art und Umfang der von ihnen in den Jahren 2009 bis 2011 erbrachten „Verwaltungstätigkeiten“, die die Tätigkeit des Bw in Österreich betreffen müssten, als Zeugen einzuvernehmen ([§ 174 BAO](#)). Dem Bw wäre vor einer neuerlichen Entscheidung zwecks Wahrung des Parteiengehörs eine Abschrift der über die Einvernahme abzufassenden Niederschrift ([§ 87 Abs. 2 BAO](#)) mit der Möglichkeit zur Stellungnahme zu übermitteln. Sollten sich aus der Vernehmung von Zeugen weitere Sachverhaltsfragen ergeben, deren Beantwortung für die abschließende rechtliche Beurteilung der Frage bedeutsam sind, wären auch diese vom Finanzamt zu klären.

Der Bw hat in der Berufung einen Wechsel der Gewinnermittlungsart (von § 4 Abs. 3 auf [§ 4 Abs. 1 EStG 1988](#)) zum 31.12.2011 „beantragt“.

Der Rechtsansicht der Prüferin bzw. des Finanzamtes in der BVE-Begründung, dass ein freiwilliger Wechsel der Gewinnermittlungsart **nur zu Beginn eines Kalenderjahres** erfolgen könne, hierfür kein Antrag an das Finanzamt und keine Zustimmung des Finanzamtes erforderlich ist, sondern die **Wahl mit der Einrichtung oder Nichteinrichtung einer entsprechenden Buchführung getroffen wird und nicht rückwirkend erfolgen kann**, ist zuzustimmen (vgl. JAKOM EStG, 2013, § 4 Rz 391, Rz 63 mwN, Rz 411; VwGH 19.12.2012, [2009/13/0036](#)).

Daraus folgt, dass der nunmehr in der Berufung „beantragte“ Wechsel zum Ende des Kalenderjahres 2011 (31.12.2011) auch dann nicht anzuerkennen wäre, wenn ein Wechsel zum 31.12.2011 erfolgt wäre.

Ob dem seitens der steuerlichen Vertretung in der Stellungnahme vom 15. Oktober 2012 erhobenen Einwand, der „Übergang“ (Anmerkung: gemeint von der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung zur Gewinnermittlung gem. [§ 4 Abs. 1 EStG 1988](#)) zum 1.1.2011 sei in der Sachverhaltsdarstellung vom 19. September 2012 „irrtümlich“ beantragt worden, obwohl er

bereits bei der „Erstellung der Buchhaltung“ erfolgt sei, Berechtigung zukommt, der Bw also tatsächlich bereits ab 1.1.2011 eine Buchführung eingerichtet hatte, aber offenbar nicht zu Ende geführt hat, zumal die Bp im Schlussbericht jedenfalls festgestellt hat, er habe mit den am 1.7.2012 über Finanz-Online eingereichten Abgabenerklärungen eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung eingereicht, wird vom Finanzamt einer erstmaligen Überprüfung zu unterziehen sein. Wird eine Buchführung eingerichtet, aber nicht zu Ende geführt, indem etwa kein Abschluss durchgeführt wird, liegt dennoch eine freiwillige Gewinnermittlung gem. § 4 Abs. 1 EStG 1988 vor (vgl. VwGH 23.9.2010, [2010/15/0110](#)). Das Finanzamt hat auf Basis von Ermittlungen jedenfalls erstmals Feststellungen zur Einrichtung bzw. Nichteinrichtung der Buchführung zu treffen (vgl. JAKOM EStG, 2013 Rz 63 unter Verweis auf VwGH 1.6.2006, [2002/15/0179](#)). Für das Vorliegen einer Buchführung ist es allerdings erforderlich, dass Geschäftsfälle bereits im Zeitpunkt des Entstehens laufend auf Bestandskonten erfasst werden (vgl. VwGH [2010/15/0110](#)). Eine nachträgliche Erfassung der Bestände, Forderungen und Außenstände zum Bilanzstichtag erfüllt nicht die Voraussetzungen für eine laufende Buchführung (vgl. JAKOM EStG, 2013, Rz 63 unter Verweis auf UFS 11.8.2008, RV/0839-L/06; VwGH 21.7.98, [95/14/0054](#), VwGH 23.3.99, [97/14/0172](#)). Der Steuerpflichtige hat beim Wechsel zum Betriebsvermögensvergleich zeitnah zum Stichtag des Wechsels eine Eröffnungsbilanz aufzustellen (vgl. JAKOM EStG, 2013, § 4 Rz 391, BFH 19.10.2005, XI R 4/04).

Sollte Ergebnis der Erhebungen sein, dass der Bw (mangels Einrichtung einer Buchführung ab 1.1.2011) seinen Gewinn 2011 (weiterhin) gem. § 4 Abs. 3 EStG als Überschuss der Betriebs-einnahmen über die Betriebsausgaben ermittelt hat, könnten nach dem diesfalls maßgeblichen Zufluss-Abfluss-Prinzip (§ 19 EStG 1988) selbst bei Anerkennung der Fremdüblichkeit der Honorarvereinbarung mit der F nur 2011 tatsächlich an diese geleistete Zahlungen bei der Ermittlung der Einkünfte des Jahres 2011 zum Abzug gebracht werden. Da die F das Verwaltungshonorar für 2011 laut der im Arbeitsbogen erliegenden Honorarnote erst am 13. Jänner 2012 in Rechnung gestellt wurde, könnte dieses dann jedenfalls bei der Ermittlung der Einkünfte für das Jahr 2011 nicht als Ausgabe berücksichtigt werden.

Das Ergebnis der Ermittlungen wäre auch bei der Beurteilung der Frage, ob und in welcher Höhe Einkommensteuervorauszahlungen festzusetzen sind, zu berücksichtigen.

Mit Schriftsatz vom 6. September 2013 hat der anwaltliche Vertreter des Bw den Antrag auf Entscheidung über die Berufung betreffend Abweisung des Antrages auf Herabsetzung der Einkommensteuervorauszahlungen 2012 durch den Berufungssenat des Unabhängigen Finanzsenates und auf Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung vor dem Berufungssenat sowie die in den über Finanz-Online eingebrachten Vorlageanträgen an den

Unabhängigen Finanzsenat vom 18. Jänner 2013 (E 2011, EVZen 2013) gestellten Anträge auf Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung durch die Referentin des Unabhängigen Finanzsenates zurückgezogen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 6. September 2013