

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin IBV in der Beschwerdesache Bf, abc, vertreten durch WTGmbH, def, über die Beschwerde vom 21.12.2011 gegen die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 2004 bis 2009 des Finanzamtes vom 14.11.2011 zu Recht erkannt:

1. Der Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide 2004 bis 2009 wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Einkommensteuerbescheide werden abgeändert.

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

2. Die Beschwerde gegen die Umsatzsteuerbescheide 2004 bis 2009 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Beim Beschwerdeführer (Bf) wurde über die Jahre 2004 bis 2009 eine Außenprüfung durchgeführt und im Bericht vom 14.11.2011 ua. Folgendes festgestellt:

TZ 4 a Konto 7788 Pflichtbeiträge A: Diese würden die GnbR betreffen und hätten auch dort berücksichtigt gehört. Die im Jahr 2004 vorzunehmende Hinzurechnung betrage 3.215,29 Euro.

TZ 4 b Konto 7789 Pflichtbeiträge B: Diese würden die GnbR betreffen und hätte auch bei dieser berücksichtigt gehört.

TZ 7 a und b Die Fa. D besitze in Deutschland keine Betriebsstätte. Das Betriebsergebnis sei nach österreichischem Recht zu adaptieren und innergemeinschaftliche Erlöse, die österreichische Firmen betreffen würden, seien mit 20 % Umsatzsteuer zu versteuern.

TZ 8 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung: Der Überschuss aus Vermietung und Verpachtung betrage aufgrund einer vereinfachten Ermittlung in den Jahren 2004 bis 2009

56.217,25 Euro, 67.845,23 Euro, 67.014,93 Euro, 98.351,47 Euro, 96.229,75 Euro und 99.284,36 Euro.

Die Erlöse aus Gewerbebetrieb würden um die Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung vermindert werden.

TZ 10 Subsumierend sei festzuhalten, dass § 11 a EStG 1988 in den Jahren 2005 und 2007 bis 2009 nicht zustehe.

Die im Rahmen der Außenprüfung getroffenen Feststellungen führten ua. zur Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2004 bis 2009 und zur Erlassung neuer Sachbescheide.

Mit Schriftsatz vom 21.12.2011 brachte der steuerliche Vertreter des Bf fristgerecht Berufung gegen die wiederaufgenommenen Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 2004 bis 2009 mit nachstehender Begründung ein:

TZ 4a: gemäß Vereinbarung anlässlich des Übergangs von GnbR sei vereinbart gewesen, dass sämtliche Verpflichtungen aus dieser GnBR, die nach Übernahmestichtag vorgeschrieben würden, vom Bf zu übernehmen seien. Dies habe auch die Begleichung der Pflichtbeiträge beinhaltet. Diese seien vom Bf als Bestandteil der Übernahmebedingungen als Aufwand eingebucht und vereinbarungsgemäß auch bezahlt worden. Folgerichtig seien sie andererseits weder bei A noch bei B als Aufwand angesetzt worden. Demnach sei auch die Hinzurechnung beim Bf nicht richtig.

TZ 7: Der Bf habe eine Betriebsstätte in Deutschland. Die Betriebsstätte sei vom deutschen Finanzamt ursprünglich im Zuge einer Nachschau anerkannt worden. Erst später sei auf Intervention eines deutschen Betriebsprüfers die Betriebsstätte angezweifelt worden. Im deutschen Verfahren seien dem Betriebsprüfer noch umfangreiche Unterlagen nachgereicht worden, die das Vorliegen einer Betriebsstätte beweisen würden. Bescheide über eine abschlägige Beurteilung einer Betriebsstätte in Deutschland würden nicht vorliegen. Es würde jedenfalls in Deutschland der Instanzenweg beschritten werden. Die Feststellungen der Außenprüfung würden auf den Angaben des deutschen Betriebsprüfers beruhen, die auf das entschiedenste zurückgewiesen würden und es werde davon ausgegangen, dass die deutsche Betriebsstätte zumindest im Instanzenweg bestätigt werde.

TZ 8 iVm TZ 10: Im Zuge der Außenprüfung sei festgestellt worden, dass die Einstufung der Mieterträge als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung möglicherweise nicht richtig sei und es sich tatsächlich um Einkünfte aus Gewerbebetrieb handle. Sollte es sich jedoch herausstellen, dass es sich tatsächlich um Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung handle, dann sei Folgendes dazu zu sagen: Der Überschuss aus Vermietung sei laut Außenprüfung vereinfachend ermittelt worden. Dies habe zur Folge, dass im Jahr 2009 hinsichtlich des § 11a EStG eine ungünstigere Änderung eintrete als gegenüber einer nicht vereinfachenden Ermittlung.

Einkünfte aus Vermietung 2005: Auf Seite 4 der Änderung der Besteuerungsgrundlagen seien bei der Berechnung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung 2005 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nach Außenprüfung mit 80.640,25 Euro ausgewiesen worden. Im Einkommensteuerbescheid würden die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nicht nachvollziehbar 93.435,27 Euro betragen. Es dürfte sich dabei um einen Fehler handeln.

Mit Bescheid vom 06.03.2012 wurde die gegenständliche Berufung gemäß § 281 Abs. 1 BAO ausgesetzt, da der Ausgang des offenen Verfahrens in der Bundesrepublik Deutschland betreffend das Vorliegen einer deutschen Betriebsstätte von wesentlicher Bedeutung für die Entscheidung über die Berufung sei.

Mit Schriftsatz vom 30.07.2013 wurde vom Finanzamt DD Folgendes mitgeteilt:

Die Bundesrepublik Deutschland sei gerne bereit im Wege der Amtshilfe und im Interesse einer zutreffenden Besteuerung den österreichischen Behörden Informationen zur Verfügung zu stellen. Dies sei im Falle des Bf bereits umfangreich geschehen. Sollten noch weitere Unterlagen benötigt werden, möge dies mitgeteilt werden. Es werde gebeten, die Rechtsangelegenheit in eigener Zuständigkeit zum Abschluss zu bringen und das Ergebnis mitzuteilen. Die Bundesrepublik Deutschland sei nicht bereit den Rechtsstreit darüber zu führen, die Steuern niedriger festsetzen zu dürfen. Dies würde auch keinen Sinn machen, da der Bf danach immer noch der österreichische Rechtsweg offen stünde. Bringe hingegen die Republik Österreich zunächst das Verfahren um ihre höhere Steuer zu Ende, werde der Bf im Falle einer Niederlage, die Null-Steuer in Deutschland selbstverständlich akzeptieren. Den österreichischen Behörden stünden für dieses Verfahren grundsätzlich dieselben Informationen zur Verfügung wie den deutschen Behörden. Die Angelegenheit sei zudem ausermittelt und die umsatzsteuerlichen Rechtsgrundlagen seien in beiden Staaten die Gleichen.

Das Finanzamt ersuchte daraufhin den Bf – unter Hinweis auf die Antwort des Finanzamtes DD - mit Schriftsatz vom 09.08.2013, dem Finanzamt mitzuteilen, ob er einer Fortsetzung des Berufungsverfahrens zustimme. Zugleich wurde der Bf eingeladen, Unterlagen, die er zwischenzeitlich von der deutschen Behörde erhalten habe und die für das gegenständliche Berufungsverfahren von Bedeutung sein könnten, vorzulegen.

Mit Schriftsatz vom 29.08.2013 teilte der Bf Folgendes mit:

Der deutsche steuerlich Vertreter habe den Vorschlag gemacht, die Umsatzsteuer „beim Alten“ zu lassen, dh insofern eine Betriebsstätte in DA zu akzeptieren, da der fiskalische Effekt insofern begrenzt sei (wegen Anlieferungen dorthin und gegebenenfalls ein innergemeinschaftliches Verbringen nach Österreich bzw. Rechnungsberichtigungen durch die Lieferanten, insbesondere das Autohaus), einkommensteuerlich eine Hilfsbetriebsstätte im Sinne von Art. 5 Abs. 4 e DBA Deutschland anzunehmen, womit sämtliche Einkünfte Österreich zustünden. Das Finanzamt DD habe sich mit dieser Lösung einverstanden erklärt. Allerdings habe er sein Einverständnis damit verbunden, dass auch das österreichische Finanzamt so vorgeinge.

Mit Schriftsatz vom 02.09.2013 erklärte sich der Bf aufgrund einer Anfrage des Finanzamtes mit der Weiterführung der Berufung einverstanden.

Im Vorhalt vom 10.09.2013 führte das Finanzamt ua. Folgendes aus:

Bezüglich der Einstufung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sei laut Auskunft der Außenprüfung festzustellen, dass der steuerliche Vertreter selbst im Vorfeld der Schlussbesprechung ersucht worden sei, mit dem Bf zu besprechen, ob es sich um eine gewerbliche oder um eine „normale“ Vermietungstätigkeit handle. Bei der Schlussbesprechung sei von Seiten des Bf mitgeteilt worden, dass es sich um Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung handle. Sollte dies nicht zutreffend sein, liege es am Bf dies entsprechend zu begründen.

Bezüglich der vereinfachten Ermittlung der Einkünfte sei anzumerken, dass eine andere Ermittlung zwar grundsätzlich möglich sei, diese hätte aber für alle Jahre zu erfolgen, nicht nur für ein Jahr. Sollte daher die Ermittlung nach der im Rahmen der Berufung für 2009 angeführten Berechnung erfolgen, wären auch die anderen Zeiträume entsprechend zu adaptieren und die Grundlagen zu übermitteln. Was die Berechnung für 2009 betreffe, so sei die Ermittlung der Prozentsätze (Anteil V+V) für die Ausgaben nicht nachvollziehbar. Der Bf werde ersucht, diese näher zu erläutern und entsprechend nachzuweisen.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 30.10.2013 führte der Bf zu dem angeführten Streitpunkt „Vermietungseinkünfte“ Folgendes aus:

Hierbei handle es sich um die Vermietung einer gewerblich genutzten Fläche mitsamt Betriebsgebäude von 2.728 m² und von Maschinen. Zur Dokumentation werde eine Rechnung beigelegt, aus der die einzelnen Vermietungspositionen detailliert hervoringen. Die Maschinen würden vom Bf gewartet werden (Schmiertätigkeit, Lagerwechsel, Reparaturen...). Des Weiteren werde ein Ausdruck von GIS-Online beigelegt, aus dem die Größe des Grundstückes entnommen werden könne. Folgende Tätigkeiten würden vom Bf bezüglich der Liegenschaft/Gebäude gemacht werden: Überwachung Brandschutz, Überwachung Alarmanlage, Schneeräumung, regelmäßige Kehrtätigkeit mit einer Kehrmaschine, Mähen der Böschung und der Grünflächen und Schneiden der Stauden, aufgrund der zunehmenden Hochwasserproblematik Treffen von Vorsorgemaßnahmen, Überwachungstätigkeit, Aufstellen und Betrieb von Pumpen, zusätzlich laufende Tätigkeiten wie Dachrinne ausräumen, Leuchtmittel ergänzen, Sicherungen wechseln, Abflüsse und Sanitäranlagen warten.

Aufgrund der angeführten Tätigkeiten handle es sich um eine gewerbliche Vermietungstätigkeit. Es werde in eventu eine Aufstellung der adaptierten Vermietungs- und Verpachtungseinkünfte für den Zeitraum 2004 bis 2009 beigelegt. Aufgrund der oben ausgeführten umfangreichen Tätigkeiten sei der im Schätzweg von 20% Aufwandsanteil an den gesamten Kosten absolut nachvollziehbar.

Zum Streitpunkt „Betriebsstätte BRD“ werde ergänzend Folgendes beigelegt:
Schreiben der Bundesagentur für Arbeit DDD über die Betriebsnummernzuteilung und

Meldebescheinigung für Arbeitnehmer, Unterlagen zur Umsatzsteuersonderprüfung des Finanzamtes DDD 2005 (Die Betriebsstätte sei nicht in Frage gestellt worden) und 2 Schreiben vom 22.11.2011 und vom 23.11.2011.

Mit Bericht vom 11.11.2013 wurde die Beschwerde dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt. Ergänzend erfolgten ua. nachstehende Ausführungen:

Pflichtbeiträge:

Die Pflichtbeiträge würden A und B betreffen. Diese Beiträge würden die GnbR betreffen und hätten – da Nachzahlungen zu erwarten gewesen seien – bei der GesnbR bilanziert (rückgestellt) werden müssen und würden keine steuerlich anzuerkennenden Ausgaben beim Bf darstellen. Es werde auch auf RZ 2534 EStRL hingewiesen.

Nichtanerkennung der Betriebsstätte in DA/BRD:

Die Nichtanerkennung der Betriebsstätte in DA/BRD basiere auf den Ermittlungen des Finanzamtes DDD, welche der ho Behörde in Form einer Spontanauskunft des Finanzamtes DDD vom 06.12.2010 mitgeteilt worden sei. Die deutschen Behörden seien ersucht worden, weitere Unterlagen zu diesen Ermittlungen zu übermitteln. Dies seien noch nicht eingelangt, würden aber sofort nach der Übermittlung an den unabhängigen Finanzsenat weitergeleitet werden.

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung:

Nach Ansicht des Finanzamtes würden Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vorliegen. Es liege kein schriftlicher Mietvertrag zwischen dem Bf und der GmbH vor, deren angestellter Gesellschafter-Geschäftsführer ebenfalls der Bf sei. Es lasse sich somit nicht abgrenzen, welche Tätigkeiten der Bf in seiner Funktion als Angestellter der GmbH oder als Vermieter durchföhre, sodass nicht von gewerblichen Einkünften ausgegangen werden könne. Die im Rahmen der Vorhaltsbeantwortung neu ermittelten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung könnten vom Finanzamt so akzeptiert werden.

Mit Vorhalt vom 09.11.2016 führte das Bundesfinanzgericht zu den nachstehenden Streitpunkten Folgendes aus:

1) Vermietungstätigkeit:

Einer im Rahmen der Vorhaltsbeantwortung vom 30.10.2013 vorgelegten Aufstellung sind folgende Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu entnehmen:

2004	2005	2006	2007	2008	2009
38.731,55	39.942,45	35.922,67	52.287,47	57.339,75	79.242,92

Im Beiblatt zum Vorlagebericht des Finanzamtes vom 11.11.2013 wurde festgehalten, dass das Finanzamt keine Einwände gegen diese Ansätze habe.

Der Bf werde zu einer kurzen Stellungnahme, ob der Ansatz von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung mit den genannten Beträgen als richtig angesehen werde oder nicht, eingeladen.

2) Pflichtbeiträge:

Da der Feststellungsakt der Fa. GnbR, Str.Nr. 123, von Seiten des Finanzamtes nicht dem Bundesfinanzgericht vorgelegt werden könne, werde der Bf - sofern dieser Streitpunkt aufrechterhalten werde - eingeladen

- a) die zwischen ihm und der Fa. GnbR anlässlich des Übergangs abgeschlossene Vereinbarung vorzulegen,
- b) den letzten Jahresabschluss der Fa. GnbR (samt Ermittlung des Veräußerungsgewinns) vorzulegen,
- c) bekanntzugeben, für welche Zeiträume die Entrichtung der streitgegenständlichen Sozialversicherungsbeiträge erfolgt sei,
- d) die entsprechenden Unterlagen zu Pkt. c vorzulegen,
- e) bekannt zu geben, ob A und B zuletzt Gesellschafter der Fa. GnbR gewesen seien und
- f) alle sonstigen für diesen Streitpunkt entscheidungsrelevanten Unterlagen vorzulegen.

Der Bf werde zusätzlich aufgefordert, die rechtlichen Überlegungen für die Erfassung der Sozialversicherungsbeiträge der gewerblichen Wirtschaft betreffend A und B als Betriebsausgaben seines Einzelunternehmens darzulegen.

Der Bf teilte mit Vorhaltsbeantwortung vom 18.01.2017 im Wesentlichen mit, dass die Einstufung als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung anerkannt, der Streitpunkt „Pflichtbeiträge“ nicht aufrechterhalten und die Beschwerde in diesem Punkt zurückgezogen werde.

Nachdem das Bundesfinanzgericht in einem an das Finanzamt gerichteten Vorhalt vom 01.03.2017 um Stellungnahme zu den Ansätzen im Zusammenhang mit dem Streitpunkt „Vermietungstätigkeit“ und um Stellungnahme zum Lösungsvorschlag des steuerlichen Vertreters des Bf vom 29.08.2013 im Zusammenhang mit dem Streitpunkt „Betriebsstätte“ ersucht hatte, teilte dieses am 06.03.2017 mit, dass dem Lösungsvorschlag zum Streitpunkt „Betriebsstätte“ nicht gefolgt werden könne und dass gegen die Ansätze beim Streitpunkt „Vermietungstätigkeit“ keine Bedenken bestünden.

Mit Vorhalt vom 24.04.2017 teilte das Bundesfinanzgericht dem Finanzamt mit, dass im Zusammenhang mit der gegenständlichen Beschwerde folgende Ermittlungen bzw. Nachrechnungen von Unterlagen und Auskünften zum Streitpunkt „Betriebsstätte DA“ durch das Finanzamt erforderlich seien:

1. Im Bericht des P, Finanzamt DDD, vom 15.12.2011 über die beim Bf durchgeföhrte Außenprüfung werde ein von F verfasster Schriftsatz vom 09.07.2010 angesprochen. Dieser Schriftsatz sei dem UFS bzw. BFG nicht vorgelegt worden. Es werde um Nachrechnung dieses Schriftsatzes ersucht.

2. Im AP-Akt finde sich eine Skizze jener Wohnung, in welcher sich offensichtlich das vom Bf (angeblich) (mit)benutzte Büro befindet (siehe Beilage). Es würden sich dazu für den Streitzeitraum 2004 bis 2009 folgende Fragen stellen:

Habe diese Wohnung F als Privatwohnung gedient und mit wem habe er diese Wohnung geteilt? Wofür und in welchem zeitlichen Ausmaß habe er das Büro verwendet?

Der von F verwendete Firmenstempel „H“ weise als Firmenadresse xyz, aus.

Habe es sich bei dem in der Wohnungsskizze enthaltenen Büro um die Betriebsstätte des von F betriebenen Unternehmens gehandelt?

Wie viel Zeit habe F selbst in diesem Büro verbracht?

Habe F Mitarbeiter gehabt, die ebenfalls in diesem Büro tätig gewesen seien?

Wer habe das dort befindliche Telefon in Abwesenheit des F betreut?

Sei der Eintritt in das Büro über den Flur und die Küche erfolgt bzw. seien die einzelnen Räume wie eingezeichnet bzw. beschriftet genutzt worden?

Wo befindet sich die Abstellkammer, in welchem der Klapptisch des Bf gelagert worden sei?

Wie sei das gegenständliche Büro im Einzelnen eingerichtet gewesen bzw. wie seien die einzelnen Möbelstücke darin angeordnet gewesen und wieviel Raum hätten sie eingenommen (zB Schreibtisch und Flügel (Klavier) des F)?

3. F und der Liegenschaftseigentümer O würden zusätzlich von der dem Bf eingeräumten Möglichkeit zur Mitbenutzung einer Garage sprechen. Die Vorlage eines Liegenschaftsplans und die Kennzeichnung der davon betroffenen Garage (samt Angaben über die Größe dieser Garage) und die Kennzeichnung von im Freien bestehenden Parkplätzen seien daher erforderlich. Folgende Fragen wären dazu noch für den Streitzeitraum 2004 bis 2009 zu beantworten:

Sei diese Garage vermietet worden oder sei sie vom Liegenschaftseigentümer selbst genutzt worden? Wie sei diese Garage konkret durch den Mieter oder Liegenschaftseigentümer genutzt worden? Seien darin ein oder mehrere Fahrzeuge untergestellt worden?

Wieviel Parkmöglichkeit hätte im Freien bestanden und wieviel Mitbewohner mit Fahrzeugen habe es während des Streitzeitraumes gegeben?

4. Der Bf habe Sch, klm, für die Zeit von 04.07.2005 bis 31.12.2008 als bei der Fa. D, xyz, geringfügig Beschäftigte angemeldet. Es sei in diesem Zusammenhang durch Befragung der Sch zu ermitteln, welche Tätigkeiten sie für die Fa. D konkret ausgeführt habe, wie viele Stunden in der Woche und im Monat sie tätig geworden sei und wo sie die Arbeiten verrichtet habe (habe sie sich zur Verrichtung der ihr übertragenen Aufgaben im gegenständlichen Büro in xyz, aufgehalten und wenn ja, in welchem zeitlichen (wöchentlichen bzw. monatlichem) Ausmaß? Könne sie das Büro und dessen Einrichtung im Detail beschreiben?).

5. Sofern Sch erkläre, dass sie im gegenständlichen Büro gearbeitet habe, wären F und O zu befragen, ob andere Personen als der Bf das gegenständliche Büro nutzen hätten dürfen und tatsächlich genutzt hätten und wenn ja, um wen es sich konkret gehandelt habe.

Nach Durchführung der noch erforderlichen Ermittlungen werde das Finanzamt eingeladen, anhand des festgestellten Sachverhaltes seine Einschätzung des Vorliegens oder Nichtvorliegens einer ertragsteuerlichen Betriebsstätte im Sinne des Art. 5 DBA Deutschland in xyz, bekannt zu geben.

Sofern sich herausstellen sollte, dass die Tatbestandsmerkmale einer Betriebsstätte erfüllt seien, würde sich noch die Frage stellen, ob möglicherweise die Voraussetzungen des Art. 5 Abs. 4 DBA Deutschland gegeben seien.

In diesem Zusammenhang sei auch zu erwähnen, dass dem für die Umsatzsteuer heranzuziehende § 29 BAO eine dem zwischenstaatlichen Betriebsstättenbegriff vergleichbare Einschränkung hinsichtlich vorbereitender und Hilfstätigkeiten fehle, sodass auch bloße betriebliche Hilfsdienste, die ausschließlich innerbetrieblich erbracht würden, zu einer Betriebsstätte führen könnten.

Mit Vorhaltsbeantwortung vom 19.06.2018 wurde im Wesentlichen eine Stellungnahme des deutschen Betriebsprüfers vom 20.03.2018 und eine mit Sch als Auskunftsperson am 06.06.2018 aufgenommene Niederschrift vorgelegt. Dazu wurde vom Finanzamt festgehalten, dass aufgrund der nunmehr vorliegenden Unterlagen keinesfalls von einer deutschen Betriebsstätte in xyz, ausgegangen werde, da einerseits die Ausführungen der deutschen Betriebsprüfung dagegen sprächen, andererseits die Aussage der Sch, dass sie zwar dort gearbeitet hätte, aber keinerlei Beschreibung dazu liefern könne, nicht glaubwürdig sei.

Mit Vorhalt vom 18.07.2018 wurde das Finanzamt hinsichtlich der angefochtenen Einkommensteuerbescheide ersucht, für die einzelnen Streitjahre jeweils den Gesamtbetrag der Einkünfte, aufgegliedert nach den einzelnen Einkunftsarten, vorzulegen, wobei darin zu berücksichtigen wäre, dass der Bf den Streitpunkt Pflichtbeiträge nicht mehr aufrecht erhält und hinsichtlich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zwischen den Streitparteien Einigung erzielt worden sei (vgl. Vorhalt des BFG vom 09.11.2016 und Vorhaltsbeantwortung des Bf vom 18.01.2017). Im Zusammenhang mit den Einkünften aus Gewerbebetrieb dürfe darauf hingewiesen werden, dass diese Einkünfte nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 ermittelt worden seien bzw. zu ermitteln seien. Gleichzeitig werde das Finanzamt eingeladen, zu den anlässlich der Nichtanerkennung der Betriebsstätte in Deutschland im Rahmen der Außenprüfung vorgenommene Änderung der Besteuerungsgrundlagen der Umsatzsteuer sowohl hinsichtlich des Sachverhaltes als auch in rechtlicher Hinsicht eine Stellungnahme abzugeben.

Mit Vorhaltsbeantwortung vom 08.08.2018 wurde der Gesamtbetrag der Einkünfte für die Jahre 2004 bis 2007 unter Berücksichtigung der USt-Passivierung dargestellt und

darauf hingewiesen, dass durch die Änderung der Einkünfte auch eine Änderung bei der Besteuerung des § 11a EStG 1988 (TZ 10 des Prüfungsberichtes) ergebe: 2004: § 11a EStG 1988 stehe nicht zu, 2006: keine Nachversteuerung. Die Umsatzbesteuerung sei bei den bisher als ig Erlöse für Lieferungen und Leistungen an österreichische Firmen behandelten Erlösen vorgenommen worden, da nach ha Ansicht keine Betriebsstätte in Deutschland vorgelegen sei. Die Lieferungen und Leistungen würden nach Auskunft der Prüferin ausschließlich den Unternehmensgegenstand des Unternehmens (Lieferung und Erzeugung von Bautischlerwaren und Holzmöbeln) betreffen und seien zur Gänze in Österreich ausgeführt, es sei nur die deutsche Rechnungsadresse verwendet worden. Für das Umsatzsteuerrecht sei der in § 29 BAO vorgesehene Betriebsstättenbegriff maßgeblich, soweit für die Auslegung des Betriebsstättenbegriffes nicht die Judikatur des EuGH zur festen Niederlassung heranzuziehen sei, wie zB bei der Bestimmung des Ortes der Lieferung oder der sonstigen Leistung gemäß § 3 und § 3a UStG 1994. Der Begriff der Betriebsstätte im Sinne des § 3 und des § 3a UStG 1994 bestimme sich nicht nach § 29 BAO, sondern nach der Judikatur des EuGH zur festen Niederlassung. Nach dem Grundtatbestand des § 29 Abs. 1 BAO sei eine Betriebsstätte jede feste örtliche Anlage oder Einrichtung, die der Ausübung des Betriebes oder wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes diene. Maßgebliche Kriterien dafür seien die dauernde Verbindung zu einem bestimmten Punkt der Erdoberfläche und die Regelmäßigkeit der Benutzung. Nicht erforderlich sei das Eigentum des Ausübenden; wohl aber seine Verfügungsmacht über die Einrichtung (statisches Element) und die Ausübung der betrieblichen Tätigkeit in dieser Einrichtung (funktionelle Zweckbestimmung). Dazu komme ein zeitliches Moment, wonach eine nur vorübergehende Nutzung keine solche feste Geschäftseinrichtung begründe. Der Begriff der Betriebsstätte bestimme sich für die Feststellung des Liefer- oder Leistungsortes nach der Judikatur des EuGH zur festen Niederlassung. Das Gemeinschaftsrecht verwende nicht den Begriff „Betriebsstätte“, sondern den Begriff „feste Niederlassung“, wobei die Judikatur des EuGH zu einer eigenständigen, teleologisch bestimmten Interpretation der „festen Niederlassung“ tendiere. Der EuGH fordere als Voraussetzung einer festen Niederlassung im Sinne des Art. 9 Abs. 1 der 6. EG-RL ein ständiges Zusammenwirken von persönlichen und Sachmitteln, die für die Erbringung der betreffenden Leistungen erforderlich seien sowie einen hinreichenden Grad an Beständigkeit, eine Struktur, die von der personellen und technischen Ausstattung her eine autonome Erbringung der Leistung ermögliche. In richtlinienkonformer Interpretation des EuGH setze eine feste Niederlassung im Sinne des Art. 9 Abs. 1 der 6. EG-RL ein ständiges Zusammenwirken von persönlichen und sachlichen Mitteln voraus. Nach der vorliegenden Sachlage bzw. Unterlagen und Mitteilungen der deutschen Finanzbehörde würden der gegenständlichen „Postadresse“ in Deutschland sowohl die grundlegenden Merkmale einer Betriebsstätte in dieser Einrichtung nach § 29 BAO (Ausübung der betrieblichen Tätigkeit, Regelmäßigkeit der Benutzung, Verfügungsmacht über die Einrichtung) als auch die Voraussetzungen einer festen Niederlassung nach der EuGH Judikatur (Vorliegen einer Struktur, die von der personellen und technischen Ausstattung her eine autonome Erbringung der Leistung ermögliche) fehlen.

Mit Vorhalt vom 22.08.2018 brachte das Bundesfinanzgericht das bisherige Vorhalteverfahren dem Bf zur Wahrung des Parteiengehörs zur Kenntnis und räumte die Möglichkeit zur Stellungnahme ein.

Im Rahmen der Vorhaltsbeantwortung vom 21.09.2018 legte der steuerliche Vertreter des Bf umfangreiche Unterlagen vor und führte dazu im Wesentlichen Folgendes aus:

1. Die Gewerbeanmeldung sei bei der Gemeinde DA am 30.09.2004 erfolgt.
2. Am 30.09.2004 sei eine Vereinbarung bezüglich Büroräumnutzung getroffen worden. Ein entsprechender Plan werde beigelegt. Auffallend sei, dass hier ein Abstell-, Nebenraum eingezeichnet sei, der in der Finanzamt-Unterlage fehle. Büro und Abstellraum seien mit einem eigenen, abgetrennten Eingang erreichbar gewesen. Die Wohnung, die von F privat gemietet gewesen sei, habe einen eigenen Zugang gehabt. Im Schnitt sei der Bf zwei bis dreimal wöchentlich in der Betriebsstätte gewesen, in manchen Wochen einmal, dann wieder täglich, je nach Aufwand. Unternehmensbedingt habe er sich überwiegend im Außendienst (beim Kunden) befunden. Mitarbeiter habe F nicht gehabt. In Abwesenheit des F sei das Telefon bei Anwesenheit vom Bf von diesem betreut worden und umgekehrt. Zusätzlich sei jedoch angemerkt, dass die Telefonate fast ausschließlich mittels Handy abgewickelt worden sei und das Festnetz, wie auch die allgemeine Erfahrung zeige, hauptsächlich für Faxnachrichten verwendet worden sei. Der Flügel habe ausschließlich als Dekoration gedient und sei vornehmlich als Ablage (wie ein Sideboard) verwendet worden.
3. Die Steuernummer sei vom Finanzamt DDD mit Datum 13.10.2004 vergeben worden.
4. Die entsprechende Umsatzsteuer-Identifikationsnummer sei mit Datum 14.11.2004 vom Bundesamt für Finanzen vergeben worden.
5. Es sei mit Prüfungsanordnung vom 07.06.2005 zu einer Umsatzsteuer-Sonderprüfung gekommen. Diese habe geringfügige Abweichungen hinsichtlich der Umsatzsteuerschuld festgestellt.
6. Der damalige Prüfer des Finanzamtes DDD habe laut Aktenvermerk vom 13.01.2011 und Schreiben an die Steuerberatungsgesellschaft vom 04.07.2011 vom Bf das Büro in Anwesenheit von F, UP und dem Bf besichtigt und die Betriebsstätte nicht infrage gestellt.
7. Die Deutsche Rentenversicherung habe mit Datum 21.01.2006 die Versicherungsnummer für Sch bekannt gegeben und am 21.06.2006 eine Vollständigkeitskontrolle für das Jahr 2005 hinsichtlich der Anmeldung von Sch durchgeführt. Am 19.02.2009 sei von der Deutschen Rentenversicherung eine Betriebsprüfung nach Sozialgesetzbuch durchgeführt worden. Die Jahresentgeltmeldungen 2007 und 2008 für Sch seien gemäß Feststellungen korrigiert worden. Die Betriebsnummernzuteilung von der Bundesagentur für Arbeit für Zwecke der Beschäftigung sei am 30.12.2005 erfolgt.

8. Die Büroräum-Erklärung von F (Fax datiert vom 09.07.2010), in welcher er erklärt der alleinige Nutzer des Büros zu sein, entspreche den Gegebenheiten zur Zeit der Abfassung dieser Erklärung.

9. F habe am 01.12.2010 den Sachverhalt ausführlich klargestellt.

10. Mit Schreiben vom 22.11.2011 habe der Eigentümer O ebenfalls eine sehr detaillierte Stellungnahme abgegeben.

11. Mit Schreiben vom 23.11.2010 habe F sehr detailliert die Nutzung des Büros beschrieben und eine Bestätigung hinsichtlich Betriebsstätte abgegeben.

12. Die beiden letztgenannten Schreiben seien aufgrund der Betriebsprüfung des Finanzamtes DDD angefordert worden. Die deutsche Steuerberatungsgesellschaft habe umfangreiche Schreiben zum Sachverhalt an die deutsche Finanzbehörde mit ausführlicher rechtlicher Würdigung geschickt. Auf diese rechtliche Würdigung beziehe sich der steuerliche Vertreter des Bf ausdrücklich soweit anwendbar in Österreich. Nicht nachvollziehbar sei im gesamten Zusammenhang die Vorgangsweise des damaligen deutschen Betriebsprüfers. Die stichhaltigen Argumente seien negiert worden. Die erlassenen Bescheide seien von der Steuerberatungsgesellschaft beeinsprucht worden und das Verfahren sei offen. Auffallend seien in der Stellungnahme des Amtsbeauftragten Schwierigkeiten mit dem deutschen Betriebsprüfer.

13. Hinsichtlich der angeführten Niederschrift von Sch lege der steuerliche Vertreter des Bf ein Schreiben von Sch vom 05.09.2018 bei. Sie habe sich offensichtlich sehr eingeschüchtert gefühlt und nach ihren Aussagen die Niederschrift gar nicht gelesen und nicht gewusst, was sie da unterschreibe. Sch habe den steuerlichen Vertreter des Bf aufgrund ihres angespannten Zustandes nach dem ersten Anruf des Finanzbeamten gebeten, sie im „Spannungsfeld Finanzamt“ zu unterstützen. Leider sei der steuerliche Vertreter des Bf schlussendlich bei der Einvernahme nicht zugegen gewesen, da ansonsten der subjektiv verstörende Ablauf in der Wahrnehmung von Sch nicht zustande gekommen wäre, zumal der steuerliche Vertreter den betreffenden Finanzbeamten als gewissenhaften und korrekten Prüfer kenne und schätze. Sch habe dem steuerlichen Vertreter gesagt, dass ihr die unvollständige Skizze mit der gesamten Privatwohnung und dem abgetrennten Büro vorgelegt worden sei und sie habe nichts damit anfangen können. Die Privaträume habe sie nie gesehen (diese seien völlig getrennt vom Büro mit eigenem Eingang gewesen). Sie habe immer nur den einen Büroräum und den Abstellraum gesehen. Unter dieser Stresssituation und nach derart langer Zeit sei es völlig verständlich, dass sie die Räumlichkeit nicht beschreiben habe können. Der Bau sei laut dem Bf kein klarer Baukörper, sondern komplex und verschachtelt angelegt. Der Eingangsbereich sei so verschachtelt und über Halbstöcke erreichbar, sodass die Zuordnung eines Stockwerkes in der Erinnerung nur sehr schwer möglich sei.

14. Ergänzend sei angeführt, dass die Gründung des Unternehmens mit Aufnahme einer Betriebsstätte hauptsächlich aus betriebswirtschaftlichen Gründen erforderlich gewesen

sei. Die Einkaufspreise für ein deutsches Unternehmen in Deutschland seien um ein Vielfaches günstiger als vergleichsweise in Österreich.

DAZU WIRD ERWOGEN:

A) Zuständigkeit:

Gemäß § 323 Abs. 38 erster Satz BAO idF BGBI I Nr 70/2013 sind die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Entsprechend dieser Übergangsbestimmung fällt die am 31.12.2013 beim unabhängigen Finanzsenat anhängig gewesene Berufung vom 21.12.2011 gegen die (wiederaufgenommenen) Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 2004 bis 2009, welche am 11.11.2013 dem unabhängigen Finanzsenat vorgelegt wurde, nunmehr in den Zuständigkeitsbereich des Bundesfinanzgerichtes und ist von diesem als Beschwerde im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

B) Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 2004 bis 2009:

Der in abc, wohnhafte Bf erklärte im Veranlagungsjahr 2004 erstmals für sein Einzelunternehmen Einkünfte aus Gewerbebetrieb in der Branche Bautischlerei und Bauschlosserei unter der Adresse stu. Der Bf ermittelte in den Streitjahren 2004 bis 2009 den Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG 1988.

Neben Einkünften aus Gewerbebetrieb erzielte er in sämtlichen Streitjahren Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, welche ab 02.02.2004 aus einem mit der Fa. GmbH bestehenden Dienstverhältnis herrührten.

Die Fa. GmbH wurde am 20.06.1998 mit Sitz in der Gemeinde Ö Ö und mit dem Geschäftszweig Tischlereigewerbe und Möbelhandel ins Firmenbuch eingetragen. Während der Streitjahre 2004 bis 2009 waren A, B, G und der Bf Gesellschafter der GmbH. Der Bf ist seit 20.04.2004 alleiniger Geschäftsführer der Fa. GmbH.

Letztlich wurden in den Streitjahren 2004 bis 2009 auch jeweils Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aus der Beteiligung an der Vermietungsgemeinschaft aBf Vornamen in den Erstbescheiden berücksichtigt.

1 gesetzliche Grundlagen in der für den Streitzeitraum geltenden Fassung:

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

Nach Art. 7 Abs. 1 DBA Deutschland dürfen Gewinne eines Unternehmens eines Vertragsstaats nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, das Unternehmen übt seine Tätigkeit im anderen Vertragsstaat durch eine dort gelegene Betriebsstätte aus. Übt das Unternehmen seine Tätigkeit auf diese Weise aus, so dürfen die Gewinne des

Unternehmens im anderen Staat besteuert werden, jedoch nur insoweit, als sie dieser Betriebsstätte zugerechnet werden können.

Nach Art. 5 Abs. 1 DBA Deutschland bedeutet der Ausdruck „Betriebsstätte“ im Sinne dieses Abkommens eine feste Geschäftseinrichtung, durch die die Tätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird.

Der Ausdruck „Betriebsstätte“ umfasst nach Abs. 2 insbesondere:

- a) einen Ort der Leitung,
- b) eine Zweigniederlassung,
- c) eine Geschäftsstelle,
- d) eine Fabrikationsstätte,
- e) eine Werkstatt und
- f) ein Bergwerk, ein Öl- oder Gasvorkommen, einen Steinbruch oder eine andere Stätte der Ausbeutung von Bodenschätzen.

Die Republik Österreich und die Bundesrepublik Deutschland haben laut Protokoll anlässlich der Unterzeichnung des Abkommens zwischen den beiden Staaten zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen am 24. August 2000 in Berlin die nachstehenden Bestimmungen vereinbart, die Bestandteil des Abkommens sind:

(16) Auslegung des Abkommens

Es gilt als vereinbart, dass den Abkommensbestimmungen, die nach den entsprechenden Bestimmungen des OECD-Musterabkommens auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen abgefasst sind, allgemein dieselbe Bedeutung zukommt, die im OECD-Kommentar dazu dargelegt wird. Die Vereinbarung im vorstehenden Satz gilt nicht hinsichtlich der nachstehenden Punkte:

- a) alle Bemerkungen der beiden Vertragsstaaten zum OECD-Muster oder dessen Kommentar;
- b) alle gegenteiligen Auslegungen in diesem Protokoll;
- c) alle gegenteiligen Auslegungen, die einer der beiden Vertragsstaaten in einer veröffentlichten Erklärung vornimmt, die der zuständigen Behörde des anderen Vertragsstaates vor In-Kraft-Treten des Abkommens übermittelt worden ist;
- d) alle gegenteiligen Auslegungen, auf die sich die zuständigen Behörden nach In-Kraft-Treten des Abkommens geeinigt haben.

Der OECD-Kommentar – der von Zeit zu Zeit überarbeitet werden kann – stellt eine Auslegungshilfe im Sinne des Wiener Übereinkommens über das Recht der Verträge vom 23. Mai 1969 dar.

Art. 5 Abs. 1, Abs. 2 und Abs. 5 DBA Deutschland entspricht zur Gänze Art. 5 Abs. 1, Abs. 2 und Abs. 5 OECD-Musterabkommen. Art. 7 Abs. 1 OECD-Musterabkommen regelt ebenso wie Art. 7 Abs. 1 DBA Deutschland die Aufteilung der Besteuerungsrechte an den Gewinnen grenzüberschreitend tätiger Unternehmen.

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

Die Abgabenbehörden haben nach § 114 Abs. 1 BAO darauf zu achten, dass alle Abgabepflichtigen nach den Abgabenvorschriften erfasst und gleichmäßig behandelt werden, sowie darüber zu wachen, dass Abgabeneinnahmen nicht zu Unrecht verkürzt werden. Sie haben alles, was für die Bemessung der Abgaben wichtig ist, sorgfältig zu erheben und die Nachrichten darüber zu sammeln, fortlaufend zu ergänzen und auszutauschen.

Die Abgabenbehörden haben nach § 115 Abs. 1 BAO die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind.

Zur Erfüllung der im § 114 bezeichneten Aufgaben ist die Abgabenbehörde nach § 143 Abs. 1 BAO berechtigt, Auskunft über alle für die Erhebung von Abgaben maßgebenden Tatsachen zu verlangen. Die Auskunftspflicht trifft jedermann, auch wenn es sich nicht um seine persönliche Abgabepflicht handelt.

Als Beweismittel im Abgabenverfahren kommt nach § 166 BAO alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes geeignet und nach der Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist.

Nach § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Nach § 269 Abs. 1 erster Satz BAO in der derzeit gültigen Fassung haben im Beschwerdeverfahren die Verwaltungsgerichte die Obliegenheiten und Befugnisse, die den Abgabenbehörden auferlegt und eingeräumt sind.

Die Verwaltungsgerichte können gemäß § 269 Abs. 2 BAO in der derzeit gültigen Fassung das zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes erforderliche Ermittlungsverfahren durch eine von ihnen selbst zu bestimmende Abgabenbehörde durchführen oder ergänzen lassen.

2 Einkommensteuer 2004 bis 2009:

2.1 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung:

2.1.1 Vermietungstätigkeit:

Einer im Rahmen der Vorhaltsbeantwortung vom 30.10.2013 vom steuerlichen Vertreter des Bf vorgelegten Aufstellung sind – im Beschwerdeverfahren zunächst hinsichtlich

ihrer Zuordnung strittig gewesene - Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in nachstehender Höhe zu entnehmen:

2004	2005	2006	2007	2008	2009
38.731,55	39.942,45	35.922,67	52.287,47	57.339,75	79.242,9

Da der steuerliche Vertreter des Bf in der Vorhaltsbeantwortung vom 18.01.2017 die Einstufung als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung anerkannte und die Richtigkeit dieser Zuordnung sowie die Höhe der angesetzten Beträge von Seiten des Finanzamtes im Bericht vom 11.11.2013 und in der Vorhaltsbeantwortung vom 06.03.2017 bestätigte, bestehen von Seiten des Bundesfinanzgerichtes keine Bedenken gegen die Zuordnung der aufgelisteten Beträge zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung.

2.1.2 Berechnung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung:

	2004	2005	2006	2007	2008	2009
	38.731,55	39.942,45	35.922,67	52.287,47	57.339,75	79.242,92
Str.Nr. ghi	13.678,99	12.795,02	8.593,73	8.689,10	5.144,50	13.938,03
Einkünfte aus V+V	52.410,54	52.737,47	44.516,40	60.976,57	62.484,25	93.180,95

2.2 Einkünfte aus Gewerbebetrieb:

2.2.1 Pflichtbeiträge:

Der steuerliche Vertreter des Bf teilte mit Vorhaltsbeantwortung vom 18.01.2017 über Nachfrage des Bundesfinanzgerichts zu seinen diesbezüglichen rechtlichen Überlegungen mit, dass der Streitpunkt „Pflichtbeiträge“ nicht aufrechterhalten und die Beschwerde in diesem Punkt zurückgezogen wird; die geforderten Unterlagen wurden nicht vorgelegt. Das Bundesfinanzgericht folgt daher der rechtlichen Einschätzung des Finanzamtes, wonach die Pflichtbeiträge A und B im Jahr 2004 bei Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb hinzuzurechnen sind.

2.2.2 ausländische Betriebsstätte:

2.2.2.1 Sachverhalt laut vorliegenden Unterlagen bzw. Beweismitteln:

Das in Ö uvw, Österreich, ansässige Einzelunternehmen des laut Zentralem Melderegister unter der Adresse abc, wohnhaften Bf befasst sich mit der Erzeugung von Bautischlerwaren und Holzmöbel; betrieben wird eine Bau- und Möbeltischlerei, angeschlossen ist der Einzelhandel mit Möbeln. (vgl. auch <https://rst>).

Zusätzlich reichte der Bf bei der Gemeinde DA, ijk Deutschland, eine Gewerbe-Anmeldung ein und gab darin bekannt, dass er am 30.09.2004 in xyz, Deutschland, einen Handel mit Möbeln, Elektrogeräten ua. begonnen habe. Am 13.10.2004 stellte das Finanzamt DDD einen Nachweis der Eintragung als Steuerpflichtiger (Unternehmer) aus und bescheinigte darin, dass der Bf unter der Steuernummer 234 eingetragen ist. Diese Steuernummer

galt für folgende Steuerarten: Einkommensteuer und Umsatzsteuer. Am 04.11.2004 wurde dem Bf vom deutschen Bundesamt für Finanzen auch die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer 184 zugeteilt, wobei als Europaadresse: D, xyz, Deutschland, angeführt wurde.

Am 30.12.2005 erfolgte die Betriebsnummernzuteilung durch die Bundesagentur für Arbeit, Agentur für Arbeit DDD, 10 DDD. Am 21.01.2006 gab die Knappschaft Bahn See die Versicherungsnummer für Sch dem Bf bekannt. Der Bf meldete Sch laut Meldebescheinigung vom 12.07.2006 für die Zeit von 04.07.2005 bis 31.12.2005 als geringfügig Beschäftigte an; Laut Meldebescheinigung vom 07.01.2009 habe die geringfügige Beschäftigung der Sch auch im Jahr 2008 bestanden. Eine Betriebsprüfung nach dem Sozialgesetzbuch umfasste laut Schriftsatz Deutsche Rentenversicherung Bund, Abteilung Prüfdienst, vom 19.02.2009 den Prüfungszeitraum 04.07.2005 bis 31.12.2008. Sch ist eine Schwägerin des Bf (Vgl. Schriftsatz vom 02.04.2012 der Steuerberatungsgesellschaft).

Mit Schriftsatz vom 20.10.2010 teilte der Bf dem Finanzamt DDD mit, dass die Fa. D von xyz, ihren Sitz nach mno, verlege. Am 18.10.2010 unterzeichnete der Bf für die Fa. D einen Mietvertrag über einen Nebenraum in mno.

Folgende behördliche Prüfungen fanden bei der Fa. D für den Zeitraum 2004 bis 2009 in der Bundesrepublik Deutschland statt:

Am 07.06.2005 erfolgte die Anordnung einer Umsatzsteuer-Sonderprüfung hinsichtlich des Besteuerungs-/Voranmeldungszeitraumes 2004 bis April 2005. Am 08.06.2005 führte Herr USP, Finanzamt DDD, diese Umsatzsteuer-Sonderprüfung durch, welche im September 2005 zu einer Mitteilung nach § 202 I Abgabenordnung führte. Im eMail vom 13.01.2011 teilte der Bf seinem steuerlichen Vertreter in Österreich mit, dass der Prüfer USP die Prüfung damals in der Betriebsstätte vorgenommen habe und dass bei Prüfungsbeginn und Besprechung im Büro folgende Personen anwesend gewesen seien: F, UP, Herr USP und der Bf.

Am 13.03.2006 erließ das Finanzamt DDD Bescheide für 2004 über Einkommensteuer, Umsatzsteuer und den Gewerbesteuermessbetrag. Im Bescheid für 2004 über Umsatzsteuer wird zur Art der Festsetzung Folgendes festgehalten: *"Die am 09.12.2005 eingegangene Steuererklärung steht einer Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gleich. Die Steuerfestsetzung ist nach § 164 Abs. 2 AO geändert. Der Vorbehalt der Nachprüfung bleibt bestehen."*

Mit Schriftsatz vom 16.04.2008 kündigte die Deutsche Rentenversicherung Bayern Süd, Prüfdienst, eine Betriebsprüfung nach dem Sozialgesetzbuch an; am 09.12.2008 erfolgte die Bekanntgabe, dass am 19.02.2009 durch LP eine Betriebsprüfung ab 01.01.2005 in den Geschäftsräumen des Steuerbevollmächtigten UP stattfinden werde. Am 19.02.2009 wurde sodann tatsächlich eine Sozialversicherungsprüfung von LP über den Zeitraum 04.07.2005 bis 31.12.2008 durchgeführt.

In der Zeit von 18.11.2010 bis 07.12.2011 erfolgte durch das Finanzamt DDD beim Bf eine Außenprüfung betreffend Einkommen-, Gewerbe- und Umsatzsteuer 2004 bis 2009. In den Erläuterungen Tz 1.2.1. des Berichts vom 15.12.2011 hielt der Prüfer P ua. Folgendes fest:

"Im Rahmen der Prüfung erklärte Herr aBf in Bezug auf diese Betriebsstätte, dass er mit F, einem befreundeten Unternehmer, vereinbart hätte, dass er dessen Büro in DA ab Ende September 2004 unentgeltlich mitbenutzen und jederzeit betreten durfte (ebenso dessen Telefon und Telefax). In diesem Büro habe er an einem Klapptisch seine Angebote sowie Vor- und Nacharbeiten zur Buchführung erledigt und Preisanfragen bearbeitet.

Objektive Nachweise hierfür hat Herr aBf nicht vorgelegt; vielmehr weisen verschiedene im Rahmen der Prüfung festgestellte Fakten darauf hin, dass sich in diesem Büro allenfalls eine Postanlaufstelle und/oder ein Waren(zwischen)lager befand.

So erklärte z.B. Herr von AB zu einem Zeitpunkt weit vor Beginn der Außenprüfung (mit Schreiben vom 09.07.2010), dass er alleiniger Nutzer seines Büros in xyz, sei und in diesem in seiner Abwesenheit lediglich seine Mutter gelegentlich den Post- und Telefondienst erledigen würde.

Aber auch wenn der oben dargestellte Sachverhalt zutreffen sollte, würde dies nicht dazu führen, dass in dem Büro eine Betriebsstätte von Herrn aBf begründet worden wäre.

Denn eine bloße Mitbenutzung von Räumen und Einrichtungen begründe noch keine Betriebsstätte (BFH vom 23.05.2002; III R 8/00; BStBI II 2002, S. 512 ff.). Denn Herr aBf hätte keinerlei rechtliche Absicherung dafür gehabt, dass ein einseitiger Entzug der Nutzung des Büros gegen seinen Willen praktisch unmöglich gewesen wäre. Zudem muss eine feste Einrichtung, soll sie eine Betriebsstätte eines Unternehmers sein, diesem für seine Tätigkeit ständig zur Verfügung stehen. Dies ist nicht der Fall, wenn die Einrichtung während der Abwesenheit des Unternehmers der gewerblichen Tätigkeit eines anderen Unternehmers zuzuordnen ist (BFH vom 28.06.2006 I R 92/05).

Somit bestand im Prüfungszeitraum in DA keine Betriebsstätte. Damit habe gemäß Art. 7 DBA-Österreich die Bundesrepublik Deutschland kein Besteuerungsrecht für die erklärten Einkünfte aus Gewerbebetrieb; die für die Jahre 2004 bis 2009 ergangenen Einkommen-, Gewerbe- und Verlustfeststellungsbescheide sind deshalb aufzuheben."

Zu der vom Bf behaupteten Betriebsstätte in xyz, Deutschland, deren Existenz vom Prüfer P bestritten wurde, ist des Weiteren Folgendes anzuführen:

Eigentümer der Liegenschaft xyz, Deutschland, ist O, welcher eine Wohnung in diesem Gebäude an seinen Neffen F vermietete. (vgl. Schriftsatz des F vom 23.11.2010).

F verband eine Freundschaft mit dem Bf.

F befasst sich unter dem Namen „H“ mit der Einrichtung von Hotels und Gastronomie; Firmensitz ist xyz, die auf dem Firmenstempel angegebenen Telefonnummer lautet: 0049 789, die Fax-Nummer lautet 0049 135. Laut Auskunft des P, Finanzamt DDD, war das Büro in der xyz, die einzige Betriebsstätte des F.

Auf den im Akt aufliegenden Rechnungen der D scheint folgender Briefkopf auf: D – rt – uv – Deutschland Tel. 0049/246 – Fax. 0049/149 mailto: vwz auf. Am Fußende wird neben einer österreichischen Bankverbindung eine deutsche Bankverbindung und als Gerichtsstand DDD angeführt.

Die von D auf den Rechnungen angeführte Telefon- und die Fax-Nummer entspricht der (betrieblichen) Telefon- und der (betrieblichen) Fax-Nummer des F.

F und O erklärten in den Schriftsätze vom 23.11.2010 (F) und vom 22.11.2011 (O) im Wesentlichen, dass der Bf unentgeltlich zu jeder Zeit uneingeschränkt das Büro in der Wohnung des F in der xyz, nutzen habe dürfen und ihm zu diesem Zwecke ein Haustürschlüssel und ein Buntbartschlüssel für den Bürozugang am 30.09.2004 ausgehändigt worden sei. Zur Nutzung des Büros habe der Bf einen Klapptisch mit der Größe von 150 cm x 75 cm, welcher im Abstellraum gegenüber dem Büroeingang gelagert worden sei, aufstellen und die Sessel, welche sich neben einem Schreibtisch des F im Büro befunden hätten, benutzen dürfen. Diverse Ordner und Büromaterial habe der Bf bei Gebrauch in einem separat versperrbaren kleinen Unterschrank unter dem in diesem Büroram befindlichen Klavier lagern dürfen.

Laut einem erstmals mit der Vorhaltsbeantwortung vom 21.09.2018 dem Bundesfinanzgericht vorgelegten Schriftstück mit dem Titel "*Vereinbarung*" mit Datum 30.09.2004 habe F sowie dessen Onkel O dem Bf den Nebenraum/Abstellraum gegenüber dem Büro des F unentgeltlich sowie uneingeschränkt für seine Bürozwecke zur Nutzung und Betretung überlassen. Hierzu seien ihm ein Haustürschlüssel und ein Buntbartschlüssel für den Nebenraum ausgehändigt worden.

In einer mit Fax vom 09.07.2010 übermittelten „*Büroraumerklärung*“ gab F gegenüber dem Finanzamt DDD bekannt, dass er alleiniger Nutzer seines Büros in der xyz, sei. In seiner Abwesenheit erledige seine Mutter gelegentlich den Post- und Telefondienst sowie Bankdienste (Internetbanking).

Der erstmals mit der Vorhaltsbeantwortung vom 21.09.2018 dem Bundesfinanzgericht vorgelegte Schriftsatz mit Datum 01.12.2010, in welchem F als Verfasser aufscheint, enthält eine Richtigstellung der Erklärung vom Juli 2010 dahingehend, dass er die damalige Erklärung unter Berücksichtigung der zum Zeitpunkt der Erklärung maßgebenden Verhältnisse – nämlich, dass er sein Büro mit Datum Juli alleinig nutze – abgegeben habe. Anfang des Jahres 2010 habe ihm der Bf in einem Gespräch mitgeteilt, dass er zwischen Sommer und Herbst 2010 seinen Firmensitz verlegen werde. Ab Juli 2010 habe sich der Bf auf Urlaub befunden. Von August bis Anfang 2010 habe der Bf die Büroräumlichkeit nicht mehr genutzt, sondern nur mehr die Post abgeholt. F habe daher im Juli 2010 erklärt, dass die Büronutzung von ihm alleine erfolge. Der gänzliche Umzug der D habe sich etwas verzögert. Die Abmeldung des Firmensitzes sei am 20.10.2010 erfolgt. Mit der D sei – wie im Schreiben vom 23.11.2010 dargestellt – die Mitbenutzung seiner Büroräumlichkeiten ab 30.09.2004 geregelt. Dies sei durch die Überlassung der entsprechenden Schlüssel zum Betreten des Gebäudes sowie des Büro-

und Abstellraumes hinreichend vollzogen. Der Bf habe die Räumlichkeiten vorbehaltlos betreten und mitbenutzen können. Auch sei der Vermieter O über die Vereinbarung zwischen F und dem Bf informiert gewesen.

Zusätzlich habe der Hauseigentümer laut seiner Aussage dem Bf erlaubt, ein kleines Firmenschild bei der Hausglocke im Erdgeschoß neben der Haustüre des F und am Briefkasten im Stiegenhaus Erdgeschoß anzubringen (Schriftsatz des O vom 22.11.2011).

Der Hauseigentümer habe es auch zugelassen, dass der Bf Pakete und Material im Garagenbereich neben dem Hauszugang links gelagert habe und diesen Bereich auch für kleinere Arbeiten verwendet habe. Er könne sich auch erinnern, einige Male Pakete oder Warenzustellungen für die D entgegengenommen zu haben. (Schriftsatz des O vom 22.11.2011, Schriftsatz des F vom 23.11.2010).

O hielt weiters im Schriftsatz vom 22.11.2011 fest, dass der Bf regelmäßig vor Ort gewesen sei, dass dies manchmal 1 x pro Woche, öfters auch wieder mehrmals pro Woche gewesen sei. Er könne auch bestätigen, dass der Bf seine Bürotätigkeit in diesem Büro ausgeführt habe.

F bestätige in seinem Schriftsatz vom 23.11.2010 weiters, dass er bei der Umsatzsteuerprüfung des Finanzamtes DDD durch Herrn USP im Jahr 2005 bei der Besprechung auch anwesend gewesen sei. Weiters sei damals auch Herr UP im Raum anwesend gewesen. Herr USP habe damals die Betriebsstätte bzw. die Büroräumlichkeit und Garage begutachtet und keinerlei Einwände gehabt. Herr USP sei mit dem Bf bei der Prüfung auf dem aufgestellten Klappisch gesessen, dahinter habe sich ein schwarzer Klavierflügel befunden, auf dem die Ordner und Unterlagen aufgelegt worden seien. Dieser Klavierflügel stehe nach wie vor im Raum. Herr UP und F seien an seinem Schreibtisch gesessen.

Eine Skizze der von F angemietete Wohnung lässt neben einem Schlafzimmer (15 m²), einem Wohnzimmer (22,3 m²), einem Balkonzimmer 9,5 m², einer Küche (7,35 m²), einem Bad (2,3 m²) und einem Flur ein Büro mit 20,1 m² bzw. mit 22,6 m² bei Mitberücksichtigung der Dachschräge erkennen. Der Zugang zu diesem Büro ist unmittelbar aus dieser Skizze nicht erkennbar. Nach Darstellung des Bf im Rahmen der Vorhaltsbeantwortung vom 21.09.2018, welcher eine weitere Skizze beigelegt wurde, verfüge dieses Büro aber über einen eigenen Zugang vom Hausgang ausgehend, sodass ein Betreten der Privaträumlichkeiten des F nicht erforderlich sei; auf der gegenüberliegenden Seite des Hausflurs befindet sich - außerhalb des Wohnungsverbandes - der Abstellraum.

P, Finanzamt DDD, teilte am 20.03.2018 mit, dass ihm während der von ihm durchgeföhrten Prüfung eine Abstellkammer mit einem Klappisch von F nicht gezeigt worden sei. Des Weiteren hielt er fest, dass die Garage F und auch den anderen ca. 10 Mieter des Anwesens xyz, allgemein zur Hinterlegung von Paketen/Post zur Verfügung gestanden sei.

Sch sagte als Auskunftsperson am 06.06.2018 laut der darüber aufgenommenen Niederschrift aus, dass sie bei der Fa. D in der Zeit von 2005 bis 2008 geringfügig beschäftigt gewesen sei. Sie habe Hilfstätigkeiten wie Putzen des Büros und Postgänge erledigt; geputzt habe sie einen Raum. Die Beschäftigung habe eine Dauer von fünf bis 15 Stunden pro Woche umfasst; es habe keine Stundenaufzeichnungen gegeben. Die Tätigkeit sei nur in Deutschland, xyz, in der Nähe von DDD ausgeführt worden. Die Räumlichkeiten könnten nicht beschrieben werden, weder das Stockwerk noch weitere Details; weder ob es sich um ein alleinstehendes Haus oder um einen Wohnblock gehandelt habe. Der vorgelegte Plan könnte der Arbeitsplatz gewesen sei, dies könne aber nicht mit Sicherheit gesagt werden. Die Bezahlung habe 300,-- Euro bis 450,-- Euro im Monat betragen. Diese Beträge seien auf ihr bei der Raika-Oberalm bestehendes Bankkonto überwiesen worden. Arbeitgeber sei ihr Schwager, der Bf, gewesen. Es seien Lohnzettel ausgefertigt worden, die von der Sekretärin des Bf ausgehändigt worden seien. Diese Sekretärin habe ihren Arbeitsplatz in Ö gehabt. An der Adresse in Deutschland sei neben dem Bf auch dessen Gattin anwesend und tätig gewesen. Über die Tätigkeit der Ehegattin des Bf könne Sch keine Auskunft geben. Sch sei an der Arbeitsstelle in xyz, teilweise auch alleine anwesend gewesen. Sie habe einen Schlüssel dafür gehabt und habe zu jeder Zeit dieses Büro betreten und die Reinigungsarbeiten durchführen können.

In einer schriftlichen Erklärung vom 05.09.2018 führte Sch in Ergänzung der mit ihr aufgenommenen Niederschrift vom 06.06.2018 im Wesentlichen aus, dass sie an einem Morgen um ca. 07:15 Uhr von jenem Finanzbeamten, der sie letztlich vernahm, angerufen worden sei und diesen auf Grund der Uhrzeit für keinen „echten“ Anruf gehalten habe. Zusätzlich habe sie keine Information über das Thema der Befragung erhalten. Er drängte sie zu einem raschen Termin, sie habe darauf hingewiesen, dass sie aus privaten Gründen erst ab Juni Zeit hätte. Zu den privaten Problemen hielt Sch fest, dass sie aufgrund der schweren Erkrankung ihrer Mutter und ihrer Schwiegermutter überhaupt keinen Kopf und Nerv für derartiges gehabt habe. Dazu sei der Stress am momentanen Arbeitsplatz gekommen. Sch wendete sich an den steuerlichen Vertreter des Bf, der ihr jedoch nach einem Anruf am Finanzamt mitgeteilt habe, dass es nur einfache Fragen seien, die keinen Klienten des steuerlichen Vertreters des Bf betreffen würden. Sie habe vermutet, dass es um ihren momentanen Arbeitgeber gehe, bei dem gerade eine Betriebsprüfung stattfinde. Am Tag der Einvernahme sei sie zunächst zwischen dem Büro des vorladenden Finanzbeamten und dem zum Infocenter hin und her geschickt worden und sei dann forsch befragt worden. Sie betont, dass es nach 12 bis 14 Jahren schwierig sei sich an etwas zu erinnern, da sie im Laufe der letzten zwanzig Jahre einige Arbeitsstellen gehabt habe. Zur Frage der Räumlichkeiten hielt Sch fest, dass sie auf der vorgelegten „volksschülerhaften Skizze“ nicht erkennen habe können. Sie habe nur den Büroraum betreten, die Privatwohnung, welche einen eigenen Zugang gehabt habe, habe sie nie betreten. Zu den Lohnzetteln hielt Sch fest, sie habe nicht gesagt, dass die Aushändigung der Lohnzettel von der Sekretärin erfolgt sei. Sie habe gesagt, dass sie es einfach nicht mehr wisse, aber entweder per Post oder vom Bf. Abschließend hielt Sch fest, dass ihr die Niederschrift nicht vorgelesen worden sei und sie nicht gewusst habe, was sie da

unterschreibe. Sie sehe auch ohne Lesebrille, die sie nicht mitgehabt habe, nichts. Sie habe das Büro des vernehmenden Finanzbeamten nur möglichst rasch verlassen wollen.

In einem Schriftsatz vom 25.05.2018 ersuchte der steuerliche Vertreter des Bf zuvor um Aufklärung, weshalb Sch einvernommen werden sollte.

Der Bf beauftragte in Deutschland die Steuerberatungsgesellschaft mit der steuerlichen Vertretung der D. Im Zusammenhang mit der Frage des Vorliegens einer Betriebsstätte wurden folgende Schriftsätze dieser Steuerberatungsgesellschaft dem Bundesfinanzgericht vorgelegt: Schriftsatz vom 24.11.2010 (im Wesentlichen: Vorlage des von F am 23.11.2010 erstellten Schriftsatzes), Schriftsatz vom 11.07.2011 (erstmals vorgelegt mit der Vorhaltsbeantwortung vom 21.09.2018), Schriftsatz vom 18.07.2011, Schriftsatz bzw. Begründung des Einspruchs vom 27.03.2012 (Vorlage des von O erstellten Schriftsatzes vom 22.11.2011), Schriftsatz vom 02.04.2012 und Schriftsatz vom 18.06.2012 (Hinweise auf neueste Literatur).

Im Schriftsatz vom 11.07.2011 erfolgte aufgrund einer auf den Angaben des Bf und der Darstellung des F vom 23.11.2010 basierenden Sachverhaltsdarstellung eine ausführliche rechtliche Würdigung. In der Sachverhaltsdarstellung hielt die Steuerberatungsgesellschaft ua. fest, dass die Vereinbarung mit F zur Kostenreduktion in der Gründungsphase der D getroffen worden sei und dass den Bf eine Freundschaft mit F verbinde. Laut Angaben der Steuerberatungsgesellschaft habe der Bf in xyz, seine Angebote erledigt, Preisanfragen bearbeitet und Vor- und Nacharbeiten zur Buchhaltung (zB Ablage) durchgeführt; er habe auch Telefon und Telefax mitbenutzen dürfen. Des Weiteren gab die Steuerberatungsgesellschaft in diesem Schriftsatz bekannt, dass der Bf sowohl in Österreich als auch in der BRD mit Möbeln handle und dabei auf die BRD Deutschland in den vergangenen Jahren prozentual die folgenden Anteile anfallen würden: 2004: 17,67%, 2005: 6,21%, 2006: 72,61%, 2007 69,30%, 2008 95,64%, 2009: 71,93% und 2010 75,91%. Nicht erwähnt wird in der Sachverhaltsdarstellung das mit der Vorhaltsbeantwortung vom 21.09.2010 erstmals vorgelegte Schriftstück "Vereinbarung" mit Datum 30.09.2004.

Der Schriftsatz vom 18.07.2011 weicht von jenem vom 11.07.2018 (erstmals vorgelegt mit der Vorhaltsbeantwortung vom 21.09.2018) nur geringfügig ab. Es wurde in diesem ua. zusätzlich festgehalten, dass die Existenz einer Betriebsstätte in der BRD Deutschland für den Bf insbesondere auch aus dem Grund von Bedeutung sei, da ein Spannplattenhersteller in Österreich die nationalen Märkte nur über Großhändler beliefere. Allerdings verlange dieser Hersteller für den österreichischen Markt höhere Preise als für den deutschen Markt, sodass selbst unter Berücksichtigung der Transportkosten es günstiger sei, wenn der Bf die Platten über den deutschen Großhändler beziehe und diese dann an die GmbH weiterliefere.

Im Schriftsatz bzw. Begründung des Einspruchs vom 27.03.2012 verwies die Steuerberatungsgesellschaft hinsichtlich des Sachverhaltes auf die Schriftsätze vom 18.07.2011 und vom 02.12.2011 (wobei dieser Schriftsatz dem Bundesfinanzgericht

nicht vorgelegt wurde). In diesem Schriftsatz wurde zugestanden (S. 4), dass die Aussagen des F in den Schriftsätzen vom 09.07.2010 und 23.11.2010 in einem gewissen Widerspruch zueinander stünden. Nicht erwähnt wurde dabei das erstmals mit der Vorhaltsbeantwortung vom 21.09.2010 vorgelegte Schriftstück mit Datum 01.12.2010, welches eine Richtigstellung beinhaltet und welches als Verfasser F nennt.

In einem Schriftsatz vom 02.04.2012 führte die Steuerberatungsgesellschaft aus, dass auch Sch von 2005 bis 2008 regelmäßig in xyz, gewesen sei; sie habe für den Bf administrative Tätigkeiten durchgeführt, Botendienste erledigt und habe den Bf bei der Abwicklung der diversen Aufträge unterstützt. Oftmals sei sie in xyz, gewesen, wenn der Bf räumlich anderweitig gebunden gewesen sei. Die Gehaltsabrechnungen seien durch das Büro von Herrn UP erfolgt. Im Jahr 2009 habe eine Sozialversicherungsprüfung stattgefunden. Eine Sozialversicherungspflicht in der BRD ergebe sich nur dann, wenn ein Arbeitnehmer dort tätig sei. Im Falle von Sch sei dies xyz, gewesen.

Als Gründe für die Errichtung einer Betriebsstätte in Deutschland gab der Bf im eMail vom 20.04.2010 und im Schriftsatz vom 07.12.2010 sowie dessen steuerlicher Vertreter, Steuerberatungsgesellschaft, in den Schriftsätzen vom 18.07.2011 und 26.08.2011 im Wesentlichen Folgende an: der Aufbau eines Vertriebsnetzes in Deutschland, bessere Konditionen beim Wareneinkauf, Möglichkeit zur Stellung eines Alternativangebots.

Im Schriftsatz vom 07.12.2010 führte der Bf konkret Folgendes aus:

Bei Kunden in Deutschland werde ein deutsches Unternehmen mit Sitz in Deutschland aufgrund Bonitätsauskunft, Schufa, Gerichtsstand Deutschland, Bankverbindung Deutschland etc. ganz klar als vorrangig bei Auftragsvergaben behandelt. Der Bf vertreibe Möbel und Möbelteile sowie Zubehör in Deutschland. Diese Ware kaufe er bei großteils in österreichischen Betrieben ein und verkaufe sie großteils wieder in Deutschland. Weiters habe er aufgrund seiner Erfahrung aus der Vergangenheit das Problem, dass viele österreichische Handelsunternehmen ihm überhöhte Marktpreise bzw. Listenpreise als Wiederverkäufer anbieten würden. Da viele Lieferanten in Deutschland ansässig seien, werde der Bf mit der Fa. GmbH (deren Geschäftsführer er ist) immer an einen Importhändler in Österreich verwiesen. Mit der deutschen Firma könne der Bf bei 99% der Lieferanten direkt zu Industriekonditionen einkaufen. Ein großer Mitbewerber kaufe als Industriekunde großteils direkt in Deutschland. Die Fa. GmbH werde immer an Händler in Österreich verwiesen. Somit wäre die Fa. GmbH auf Dauer keinesfalls konkurrenzfähig, wenn im harten Objektgeschäft ein Zwischenhändler auch noch beteiligt sei. Ein weiterer Grund für die deutsche Betriebsstätte sei, bei Angeboten ein Alternativangebot eines anderen Lieferanten legen zu können.

Einer Zusammenstellung der Daten der Gewinnermittlungen durch die Fa. D für die Jahre 2004 bis 2009 ist Folgendes zu entnehmen:

[...]

2.2.2.2 Beweiswürdigung und rechtliche Würdigung:

Nach dem in § 167 Abs. 2 BAO verankerten Grundsatz der freien Beweiswürdigung hat sich die Abgabenbehörde und in der Folge das Bundesfinanzgericht – zwar ohne an formale Regeln gebunden zu sei, aber unter Wahrung aller Verfahrensgrundsätze (ordnungsgemäß und vollständig durchgeführtes Ermittlungsverfahren, Parteiengehör) – Klarheit über den maßgebenden Sachverhalt zu verschaffen. Dabei ist unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Die dazu vorzunehmende Beweiswürdigung muss den Denkgesetzen und dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut entsprechen. (VwGH vom 23.05.2012, 2011/17/0308, VwGH vom 25.04.2013, 2012/15/0135, VwGH vom 05.04.2011, 2010/16/0168).

Außer Streit steht im gegenständlichen Fall, dass der Bf aufgrund seines in Österreich befindlichen Wohnsitzes nach § 1 Abs. 2 EStG 1988 in Österreich unbeschränkt einkommensteuerpflichtig ist.

Ist eine Person nach § 1 Abs. 2 EStG 1988 unbeschränkt steuerpflichtig, dann erfasst die Steuerpflicht alle steuerbaren Einkünfte im Sinne des § 2 EStG 1988 (Welteinkommen, Totalitätsprinzip) und zwar unabhängig davon, ob sie auch im Ausland besteuert werden. Die mehrfache Besteuerung von Einkommen durch verschiedene Staaten kann allerdings durch Doppelbesteuerungsabkommen oder - soweit solche nicht bestehen - nach § 48 BAO vermieden bzw. entschärft werden. (Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Einkommensteuergesetz, TZ 6 u. 7 zu § 1).

Mit 18.08.2002 ist das Abkommen zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, BGBl III 182/2002, in Kraft getreten, welches im gegenständlichen Fall zur Entscheidung heranzuziehen ist.

Artikel 7 DBA Deutschland regelt ebenso wie Art. 7 OECD-Musterabkommen die Aufteilung der Besteuerungsrechte an den Gewinnen grenzüberschreitend tätiger Unternehmen. Hierbei gilt der Grundsatz, dass die Besteuerungsrechte an Unternehmensgewinnen dem Ansässigkeitsstaat des Unternehmens zustehen und dass der DBA-Partnerstaat nur dann Besteuerungsrechte erlangen soll, wenn die grenzüberschreitende Tätigkeit unter Nutzung einer im DBA-Partnerstaat unterhaltenen Betriebsstätte im Sinne des Art. 5 DBA Deutschland bzw. im Sinne des Art. 5 OECD-Musterabkommen ausgeübt wird. (Loukota/Jirousek, Internationales Steuerrecht, TZ 1 zu Z 7).

Das erwähnte OECD-Musterabkommen dient als unverbindliche Grundlage zur Verhandlung konkreter bilateraler Doppelbesteuerungsabkommen. Darüber hinaus stellt die OECD einen umfassenden Musterkommentar zur Auslegung des OECD Musterabkommens zur Verfügung. Dieser OECD-Musterkommentar steht auch als (reine) Interpretationshilfe bei Auslegung des DBA-Deutschland zur Verfügung. (KPMG Tax News 10/2017, FR 11/2012, S. 493, Art. 16 DBA Deutschland).

Strittig ist im gegenständlichen Fall, ob der Bf seine unternehmerische Tätigkeit in den Jahren 2004 bis 2009 in der Bundesrepublik Deutschland unter Nutzung einer in Deutschland, konkret in xyz, unterhaltenen Betriebsstätte im Sinne des Art. 5 DBA Deutschland ausübt.

Betriebsstätten sind alle festen örtlichen Geschäftseinrichtungen oder Anlagen, die der Tätigkeit eines Unternehmens dienen. Sie müssen örtlich fixiert (örtliches Element) sein und der Unternehmer muss darin seine eigene gewerbliche Tätigkeit (funktionales Element) ausüben. Der Unternehmer muss eine gewisse, nicht nur vorübergehende Verfügungsmacht über diese Einrichtung haben (zeitliches Element einer Verfügungsmacht). (Loukota/Jirousek, Internationales Steuerrecht, TZ 7 zu Z 5).

Ein wesentliches Tatbestandsmerkmal einer Betriebsstätte im Sinne des Art. 5 Abs. 1 DBA Deutschland bildet die Verfügungsmacht. (Bendlinger in Aigner/Kofler/Tumpel (Hrsg), DBA-Kommentar, Art. 5, Rz 29, S. 227, VwGH vom 21.05.1997, 96/14/0084).

Für die Annahme einer Verfügungsmacht ist es nicht erforderlich, dass die Geschäftseinrichtung im Eigentum des Unternehmers steht oder von diesem gemietet wurde, sondern es genügt, dass sie für die Zwecke eines Unternehmens ständig zur Verfügung steht, wobei es auf die Verfügungsmöglichkeit ankommt. Die Verfügungsmacht kann auch auf unentgeltlicher Überlassung oder sogar auf einer vertragslosen, kostenlosen, aber faktischen Nutzung beruhen. Es ist ausreichend, dass dem Unternehmer aus tatsächlichen Gründen irgendein für seine Tätigkeit geeigneter Raum zur ständigen Verfügung gestellt wird, auch wenn es an einer ausdrücklich vereinbarten Rechtsposition fehlt. (VwGH vom 25.11.1992, 91/13/0144, VwGH vom 21.05.1997, 96/14/0084, VwGH vom 15.02.2006, 2001/13/0319, UFS vom 24.10.2003, RV/0606-S/02, Bendlinger in Aigner/Kofler/Tumpel (Hrsg), DBA-Kommentar, Art. 5, Rz 38, S. 232).

Angemietete Räumlichkeiten oder sonst über einen längeren Zeitraum dem Unternehmer zur Nutzung überlassene Einrichtungen können eine Betriebsstätte begründen, auch wenn nur Teile von Räumlichkeiten zur Verfügung gestellt werden. Die Verfügungsmacht über einen abgegrenzten Raumteil genügt, um betriebsstättenbegründend zu wirken, wenn hierüber dauerhafte Verfügungsmöglichkeit eingeräumt wird. Sonach muss auch einem dauerhaft eingerichteten Arbeitsplatz in einem Großraumbüro Betriebsstätteneigenschaft zugemessen werden. Die dauerhafte Verfügberechtigung über einen Schreibtisch in einem Großraumbüro kann demnach eine Betriebsstätte begründen, nicht jedoch die bloße Mitbenützung. Ein bloßes Mitbenutzungsrecht an Büro- und/oder Freiflächen, ohne Zugriffsmöglichkeit auf bestimmte Flächen, begründet – soweit die „traditionelle“ österreichische und auch der deutsche Rechtsprechung – keine Betriebsstätte. (Bendlinger in Aigner/Kofler/Tumpel (Hrsg), DBA-Kommentar, Art. 5, Rz 32 und 36, S. 228 und 230, FG Niedersachsen 17.08.2005, 2 K 319/02, VPR 2010 RZ 170, EAS 3261, EAS 993, EAS 437, EAS 993, EAS 1613, EAS 3391, UFS 24.10.2003, RV/0606-S/02,).

Eine Verfügungsmacht entsteht dann nicht, wenn die Präsenz des Unternehmens so unregelmäßig oder so untergeordnet ist, dass nicht vom Bestand einer festen

Geschäftseinrichtung des Unternehmens im Quellenstaat ausgegangen werden kann. (Bendlinger in Aigner/Kofler/Tumpel (Hrsg), DBA-Kommentar, Art. 5, Rz 33, S. 228).

Laut S. 495 des von der Steuerberatungsgesellschaft vorgelegten Artikels "Aktuelle Entwicklungen im Hinblick auf die Definition der Betriebsstätte" von Ditz/Quilitzsch in der Finanz-Rundschau liegt grundsätzlich nach Auffassung der Working Party I des OECD-Fiskalausschusses eine Verfügungsmacht über eine Betriebsstätte unzweifelhaft dann vor, wenn der Unternehmer über ein exklusives Recht zur Nutzung der Geschäftseinrichtung - bspw. in Gestalt eines Miet- oder Pachtvertrages - verfügt. Gleichwohl soll eine Betriebsstätte aber bereits auch dann begründet werden, wenn der Unternehmer andauernd und regelmäßig über einen längeren Zeitraum Räumlichkeiten eines anderen Unternehmers nutzt oder diese Räumlichkeiten der Nutzung mehrerer Unternehmer gemeinsam zugänglich sind. Quasi im Umkehrschluss kann die Existenz einer Betriebsstätte nicht bejaht werden, sollte der Unternehmer in den nämlichen Räumlichkeiten lediglich unregelmäßig oder nur gelegentlich präsent sein. Schließlich kann die Einrichtung dann nicht als fiktiv seine Geschäftseinrichtung angesehen werden. Gleichermaßen soll laut der OECD für den Fall gelten, dass dem Unternehmer keine Berechtigung zusteht, die Räumlichkeiten nach eigenem Ermessen zu nutzen und er auch tatsächlich in diesem nicht anwesend ist.

Im gegenständlichen Fall behauptet der Bf, dass ihm als Einzelunternehmer der Fa. D die unentgeltliche, uneingeschränkte Nutzung eines Büros mit einer Fläche von über 20 m² samt des dort befindlichen Telefon- und Faxgerätes in xyz, von Seiten des Mieters dieser Räumlichkeiten F mit Zustimmung des Liegenschaftseigentümers O eingeräumt worden sei und er darin auf einem Klapptisch (s)eine betriebliche Tätigkeit ausgeübt habe und Ordner und Unterlagen in einem versperrbaren kleinen Unterlagen aufbewahren habe können. Den Klapptisch habe der Bf in einem Abstellraum gegenüber dem Büroeingang zwischengelagert. Zusätzlich habe er den Garagenbereich mitbenutzen dürfen.

Der Bundesfinanzgericht hat nunmehr nach den Grundsätzen freier Beweiswürdigung zu beurteilen, ob die Behauptung des Bf über das Vorliegen einer Betriebsstätte im Sinne des Art. 5 DBA aufgrund des Bestehens einer dauerhaften Verfügungsmacht über einen Büroraum in Deutschland, xyz, als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Als Nachweis für die Richtigkeit seiner Behauptung legt der Bf im Wesentlichen einen Schriftsatz seines Freundes F vom 23.11.2010 und einen Schriftsatz dessen Onkels O vom 22.11.2011 vor. Dazu ist Folgendes auszuführen:

F erklärte in der „*Büroraumerklärung*“ vom 09.07.2010 schriftlich, dass er alleiniger Nutzer seines Büros in xyz, sei. Diese Angabe des F, wonach er alleiniger Nutzer des gegenständlichen Büros sei, erscheint glaubwürdig, da laut Auskunft des P, Finanzamt DDD, dieses Büro die einzige Betriebsstätte des F, der sich unter dem Namen „H mit der Einrichtung von Hotels und Gastronomie befasste, war und daher ein wichtiger bzw. der zentrale Stützpunkt für sämtliche Innendiensttätigkeiten des F sein musste. Das Bundesfinanzgericht geht dementsprechend von der inhaltlichen Richtigkeit der

“Büroraumerklärung” des F aus. Diese spricht bereits gegen eine (nennenswerte) Mitbenutzung des Büros in xyz, durch den Bf. Die späteren und dazu im Widerspruch stehenden Erklärungen des F vom 23.11.2010 und des O vom 22.11.2010) über eine tatsächliche, regelmäßige und kostenlose Nutzung dieses Büroraumes durch den Bf mit ihrem Einverständnis müssen daher weitergehend hinterfragt werden.

Dass die Angaben in der „Büroraumerklärung“ vom 09.07.2010 im Widerspruch zu den Angaben im Schriftsatz vom 23.11.2010 stehen, sah auch – wie der Begründung des Einspruchs vom 27.03.2012 zu entnehmen ist – die Steuerberatungsgesellschaft als steuerliche Vertretung des Bf (in Deutschland) so. Bei dem zu diesem Widerspruch nunmehr dem Bundesfinanzgericht vorgelegten Schriftstück mit der Richtigstellung, welches angeblich von F am 01.12.2010 erstellt worden sei, erstaunt, dass diese angeblich vom 01.12.2010 stammende Richtigstellung im Zeitpunkt der Verfassung der Begründung des Einspruchs durch die Steuerberatungsgesellschaft am 27.03.2012 dieser nicht zur Verfügung stand. Auch dem deutschen Prüfer P wurde diese Richtigstellung im Rahmen der davor in der Zeit von 18.11.2010 bis 07.12.2011 durchgeführten Außenprüfung offensichtlich nicht vorgelegt; dies obwohl P die "Büroraumerklärung" des F vom 09.07.2010 hatte und die angebliche Richtigstellung des F laut dem darauf befindlichen Datum 01.12.2010 während der laufenden Prüfung erstellt worden sei. Auch während der in Österreich stattfindenden Außenprüfung, welche am 10.12.2010 telefonisch angekündigt wurde und die mit Bericht vom 14.11.2011 endete, erfolgte keine Vorlage dieses Schriftstücks.

Dieses Schriftstück scheint zwar von F erstellt worden zu sein und man könnte daher annehmen, dass dieses bisher trotz seiner langen Existenz nicht dem Bf zur Verfügung gestanden sei, doch erscheint dies unwahrscheinlich, da F mit seinem Schriftsatz vom 23.11.2010 beweist, dass er den Bf mit den darin enthaltenen Ausführungen beim Nachweis einer in xyz, befindlichen Betriebsstätte unterstützen wollte. Es kann daher nicht davon ausgegangen werden, dass F die angebliche von ihm wenige Tage nach der ausführlichen Erklärung vom 23.11.2010 erstellte Richtigstellung zu der "Büroraumerklärung" vom 09.07.2010, welche gegen eine Betriebsstätte des Bf in xyz, spricht, dem Bf nicht zukommen hätte lassen.

Da weder dem deutschen Prüfer P noch der deutschen Steuerberatungsgesellschaft diese angeblich vom 01.12.2010 stammende Richtigstellung trotz deren Bedeutung für die Klärung der Streitfrage übermittelt wurde und der Bf sie auch im gegenständlichen Prüfungsverfahren nicht vorlegte, geht das Bundesfinanzgericht im Rahmen der freien Beweiswürdigung davon aus, dass diese angebliche Richtigstellung tatsächlich nicht zu dem darauf aufscheinenden Datum von F erstellt wurde. Diese Unterlage bietet aus der Sicht des Bundesfinanzgerichtes daher keinen Beweis dafür, dass die Angaben des F in seiner „Büroraumerklärung“ inhaltlich unrichtig wären.

Angemerkt wird in diesem Zusammenhang auch, dass der Bf mit Schriftsatz vom 20.10.2010 dem Finanzamt DDD mitteilte, dass die D seinen Sitz von xyz, nach mno, verlege. Laut dem mit der Fa. S, mno, abgeschlossenen Mietvertrag begann das dortige

Mietverhältnis am 18.10.2010 zu laufen. Die vom Bf behauptete Sitzverlegung und das Ende einer (angeblichen) Nutzung wäre somit erst über 3 Monaten nach der Abgabe der „Büroraumerklärung“, wonach F alleiniger Nutzer seines Büros in xyz ist, erfolgt.

Einzugehen ist an dieser Stelle auch auf das mit Vorhaltsbeantwortung vom 21.09.2018 vorgelegte Schriftstück, mit dessen Hilfe die Vereinbarung zwischen dem Bf einerseits und F sowie O andererseits am 30.09.2004 schriftlich niedergelegt worden sei. Laut diesem Schriftstück hätte der Bf den Nebenraum/Abstellraum gegenüber dem Büro von F unentgeltlich sowie uneingeschränkt für seine Bürozwecke nutzen und betreten dürfen. Dieses Schriftstück trägt auch die Unterschriften der drei genannten Personen.

Dieses Schriftstück wurde zugleich mit einem händisch angefertigten Plan der Wohnung des F, ergänzt um einen außerhalb des Wohnungsbereich liegenden Abstellraum/ Nebenraum, dem Bundesfinanzgericht mit Vorhaltsbeantwortung vom 21.09.2018 übermittelt. Diese angeblich am 30.09.2004 verfasste bzw. unterzeichnete „Vereinbarung“ wurde erstmals dem Bundesfinanzgericht vorgelegt, im Rahmen des gegenständlichen Prüfungsverfahrens erfolgte keine Vorlage dieser angeblich am 30.09.2004 erstellten schriftlichen „Vereinbarung“, obwohl sie ein Indiz für die strittige Betriebsstätte hätte darstellen können. Da dem deutschen Prüfer P laut seiner Darstellung im Fax vom 20.03.2018 eine Abstellkammer nicht gezeigt wurde, ist davon auszugehen, dass diese Abstellkammer und die dazu erstellte schriftliche „Vereinbarung“ kein Thema der damaligen Außenprüfung war. Die Steuerberatungsgesellschaft erwähnte in keinem ihrer Schriftsätze diese schriftliche „Vereinbarung“. Offensichtlich erlangte das Bundesfinanzgericht durch die Vorhaltsbeantwortung vom 21.09.2018 als einzige Stelle erstmals Kenntnis von diesem Schriftsatz. Da diese schriftliche „Vereinbarung“ ebenfalls ein Beweismittel für die Glaubhaftmachung einer Betriebsstätte darstellen hätte können und dennoch niemals anlässlich der in Österreich und Deutschland durchgeführten Außenprüfungen vom Bf, der diese "Vereinbarung" als ein Unterzeichner seit 30.09.2010 in Händen gehalten haben müsste, vorgelegt wurde, geht das Bundesfinanzgericht in freier Beweiswürdigung davon aus, dass dieses Schriftstück nicht am 30.09.2004, sondern jedenfalls erst nach den durchgeführten Außenprüfungen, damit nach einer angeblichen Nutzung des Abstellraums durch den Bf, verfasst wurde, wobei auffällt, dass dieses Schriftstück vorgelegt wurde, nachdem P, der deutsche Prüfer, mit eMail vom 20.03.2018 bekannt gab, dass ihm ein Abstellraum nicht gezeigt worden sei. Es kann daher keinen Beweis dafür bieten, dass dem Bf als Einzelunternehmer der D tatsächlich ein außerhalb der Wohnung des F liegender Abstellraum zur Verfügung gestellt und von diesem genutzt worden sei.

Weder die Richtigstellung noch die „Vereinbarung“ können die aufgrund der eingangs erfolgten Überlegungen entstandenen Zweifel an einer tatsächlichen (nennenswerten) Nutzung des Büros des F in xyz, und auch des Abstellraums durch den Bf für sein Einzelunternehmen D nicht beseitigen. Die Erklärungen des F vom 23.11.2010 und des O vom 22.11.2011 über eine tatsächliche, regelmäßige und kostenlose Nutzung

des Bürosaums samt Abstellkammer in xyz, mit ihrem Einverständnis muss als reine Gefälligkeitserklärung angesehen werden.

Der steuerliche Vertreter des Bf versuchte eine vom Bf, F und O behauptete Nutzung des gegenständlichen Bürosaums für die D zusätzlich durch den Hinweis auf administrative Tätigkeiten von Sch, welche in Deutschland als geringfügig beschäftigte Arbeitnehmerin der D angemeldet war, zu beweisen.

In diesem Zusammenhang ist zunächst auf die Stellungnahme vom 05.09.2018 der Sch, Jahrgang 1964 und laut ihren Angaben in den letzten 20 Jahren immer wieder berufstätig, zu der Niederschrift über ihre Befragung durch das Finanzamt als Auskunftsperson am 06.06.2018 einzugehen.

Vorweg ist festzuhalten, dass sowohl das Finanzamt als auch das Bundesfinanzgericht nach § 115 BAO die gesetzliche Pflicht zur Ermittlung des entscheidungswesentlichen Sachverhaltes trifft. Das Bundesfinanzgericht kann erforderliche Ermittlungsschritte nach § 269 Abs. 2 BAO durch ein Finanzamt vornehmen lassen. Im gegenständlichen Fall hielt das Bundesfinanzgericht eine Befragung von Sch zu ihrer (angeblichen) geringfügigen Beschäftigung bei der D für erforderlich und beauftragte damit mit Vorhalt vom 24.04.2017 das für den Bf und auch für Sch örtlich zuständige Finanzamt. Das Finanzamt war somit zur Durchführung der Befragung verpflichtet. Umgekehrt war Sch gemäß § 143 Abs. 1 BAO verpflichtet, sich zur Auskunftserteilung zur Verfügung zu stellen.

Nach allgemeiner Lebenserfahrung ist grundsätzlich niemand über die Vorladung zu einer Behörde und zu einem Gericht erfreut, wenn diese Vorladung nicht in seinem eigenen Interesse liegt. Eine derartige Vorladung löst erfahrungsgemäß bei jedem Betroffenen ein gewisses Unbehagen aus, zusätzlich wird dafür ungern Zeit, die für viele Menschen schon ein knappes Gut ist, zur Verfügung gestellt. Die insoweit nachvollziehbare Darstellung der Sch im Schriftsatz vom 05.09.2018 zeigt, dass es auch ihr ähnlich erging, als sie von der Befragung erfuhr. Dies ändert jedoch nichts an der grundsätzlichen Verpflichtung von Behörden und Gerichten zur Setzung derartiger Ermittlungsschritte und umgekehrt an der Verpflichtung sich einer derartigen Befragung zu stellen. Es lassen sich derartige Unannehmlichkeiten bedauerlicherweise nicht immer vermeiden. Auch wenn der Finanzbeamte Sch zunächst zu einer für sie ungewöhnlichen Zeit angerufen haben sollte, so räumte er ihr offensichtlich die Wahl über den Zeitpunkt der Befragung ein und ging er letztlich auf ihren Wunsch, erst im Juni befragt zu werden, ein. Dass man sich in fremden Bürogebäuden nicht sofort zurechtfindet, ist ebenfalls nichts Ungewöhnliches, dies lässt aber nach allgemeiner Lebenserfahrung eine erwachsene und im Berufsleben stehende Person nicht verzweifeln. Auch eine Wartezeit von 10 Minuten anlässlich einer Vorladung sollte zwar vermieden werden, kann aber nicht immer ausgeschlossen werden und erscheint aus der Sicht des Bundesfinanzgerichts in diesem zeitlichen Ausmaß jedenfalls tolerierbar. Auch, dass Sch die Befragung als forsch empfunden hat, ist bedauerlich, doch hinderte dies Sch - wie sie selbst schildert - jedenfalls nicht daran, dem Beamten eine Gegenfrage zu stellen und sich gleichsam auf diese Art gegen seine Frage zu wehren. Sie war offensichtlich in der Lage sich auf die Befragung einzulassen und es

gibt keinen stichhaltigen Hinweis darauf, dass die über die Befragung aufgenommenen Niederschrift den Inhalt dieser Befragung unrichtig wiedergibt. Dies wird auch von Seiten der Sch im Schriftsatz vom 05.09.2018 letztlich nicht behauptet, sie erklärte lediglich, dass sie nicht gesagt habe, dass das Aushändigen der Lohnzettel durch die Sekretärin des Bf in Ö erfolgt sei. Es kann daher davon ausgegangen werden, dass die Niederschrift vom 06.06.2018 den Inhalt des Gesprächs - mit Ausnahme dieses einen Satzes - im Wesentlichen richtig wiedergibt.

Laut der Niederschrift vom 06.06.2018 habe Sch habe angegeben, dass sie zwischen fünf und 15 Stunden pro Woche für die D gearbeitet habe; sie habe Hilfstätigkeiten wie Putzen des Büros in xyz, und Postgänge erledigt; geputzt worden sei ein Raum. Sch konnte die Räumlichkeiten nicht beschreiben weder das Stockwerk noch weitere Details, weder ob es sich um ein alleinstehendes Haus oder um einen Wohnblock handelt. Der vorgelegte Plan könnte der Arbeitsplatz gewesen sein, dies könnte jedoch nicht mit Sicherheit gesagt werden. Abschließend gab Sch an, dass auch die Gattin des Bf anwesend bzw. tätig gewesen sei; über die Tätigkeit der Ehegattin des Bf könne sie keine Auskunft geben

Hinsichtlich des ihr vorgelegten Plans erklärte Sch im Schriftsatz vom 05.09.2018, dass die mit dieser "volksschülerhaften Skizze" nichts anfangen habe können. Im Übrigen könne sie sich fast 12 bis 14 Jahren an so gut wie nichts mehr erinnern. Sie habe nur den Bürorraum betreten, die Privatwohnung, welche einen eigenen Zugang habe, habe sie nie betreten.

Der Bundesfinanzgericht gesteht Sch zu, dass der Wohnungsplan nicht sehr aussagekräftig ist, da nicht einmal Fenster und Türen darin eindeutig eingezeichnet sind.

Davon abgesehen ist aufgrund einer bei der D durchgeföhrten Prüfung davon auszugehen, dass Sch in der Zeit von 04.07.2005 bis 31.12.2008 als geringfügig Beschäftigte der D gemeldet war. Demnach hätte sie rund 3 1/2 Jahre bei der D gearbeitet und diese Tätigkeit vor rund 10 Jahren beendet. Als die wesentliche Tätigkeit im Büror Raum des F - neben den Postgängen - gab sie Putzdienste in diesem Büror Raum an, wobei sie laut ihren eigenen Angaben fünf bis fünfzehn Stunden pro Woche für die D tätig geworden sei.

Dazu ist festzuhalten, dass weder F noch O die regelmäßige Anwesenheit von Sch erwähnten, obwohl F und O sich in den schriftlichen Bestätigungen bemühten, eine Nutzung des Büroraumes durch den Bf bzw. die Fa. D darzustellen. F schreibt zB zwar ausführlich darüber, dass Herr USP und Herr UP anlässlich einer im Jahr 2005 beim Bf durchgeföhrten Umsatzsteuerprüfung einmal, sprich an einem Tag, in diesem Büro gewesen seien, erwähnt aber mit keinem Wort eine angeblich regelmäßige Anwesenheit von Sch in diesem Büro. Er erklärt nicht, dass diese ua. den Büror Raum geputzt hätte, obwohl dieser Büror Raum seine eigene Betriebsstätte darstellte und ihm daher die Reinigung des Büroraumes auffallen müsste und für ihn von Interesse sein müsste. Ebensowenig erwähnt weder F noch O andere Mitarbeiter des Bf bzw. Personen aus dem

Nahebereich des Bf, die in diesem Büro tätig geworden seien oder sich dort wiederholt aufgehalten hätten.

Der Aussage von Frau Sch, wonach sie den gegenständlichen Büroräum regelmäßigt geputzt habe, kann daher kein Glaube geschenkt werden. Das Bundesfinanzgericht geht nicht davon aus, dass Sch irgendeine nennenswerte Tätigkeit in dem in xyz, ausübt.

Tatsächlich konnte Sch auch keine Beschreibung der Örtlichkeit, und zwar weder hinsichtlich der Lage und der Art des Gebäudes noch hinsichtlich des Büroräumes selbst abgeben. Auch wenn die Zeit ihres Tätigwerdens in xyz, bereits über 10 Jahre zurückgelegen wäre, so hätte sie doch rund 3 1/2 Jahre jede Woche dort gearbeitet, wobei sich ihre Tätigkeit auf einen einzigen Raum beschränkt hätte. Es kann nach allgemeiner Lebenserfahrung davon ausgegangen werden, dass bei einer derartigen Zeitspanne eine noch im Erwerbsalter befindliche Person sich zumindest die markanten Einrichtungsgegenstände eines Raumes in Erinnerung behält, noch dazu, wenn die Tätigkeit darin bestanden hätte, diesen Raum bzw. Einrichtungsgegenstände dieses Raums zu reinigen und wenn sich - wie im gegenständlichen Fall - in diesem Büroräum als doch für einen Büroräum außergewöhnlicher Einrichtungsgegenstand ein Klavier befand.

Hinsichtlich des Gebäudes selbst führt der steuerliche Vertreter des Bf in der Vorhaltsbeantwortung vom 21.09.2018 aus, dass der Bau laut Angaben des Bf kein klarer Baukörper sei, sondern komplex und verschachtelt angelegt sei; der Eingangsbereich sei so verschachtelt und über Halbstöcke erreichbar, dass die Zuordnung eines Stockwerkes in der Erinnerung nur sehr schwer möglich sei. Das Bundesfinanzgericht hält es nach allgemeiner Lebenserfahrung für nicht ausgeschlossen, dass bei Vorliegen eines komplexen Baukörpers, die Zuordnung des Stockwerkes nicht möglich ist, doch ist dann aber wohl die Komplexität des Baukörpers und das Bestehen von Halbstöcken und eines verschachtelten Eingangsbereichs als solches wahrnehmbar und kann auf diese Besonderheit(en) hingewiesen werden. Solche Besonderheiten vergisst man nach allgemeiner Lebenserfahrung ebenfalls nicht leicht, insbesondere wenn man während eines Zeitraums von 3 1/2 Jahren wöchentlich das Gebäude betritt.

Den Abstellraum erwähnte Sch überhaupt nicht. Festzuhalten ist in diesem Zusammenhang, dass der Bf sowie F und O von einem Klapptisch sprechen, der angeblich nur bei der Durchführung von Büroarbeiten für die Fa. D aufgestellt worden sei und sonst in einem Abstellraum gelagert werde. Die Tatsache, dass Sch den Abstellraum und auch das Aufstellen oder Abbauen eines Klapptisches, jedenfalls im Arbeitsalltag zB einer Reinigungskraft von Büroräumlichkeiten oder einer Sekretärin ungewöhnliche bzw. nicht so häufig vorkommende Tätigkeiten, nicht erwähnt, spricht ebenfalls dafür, dass Sch nicht nur keine Reinigungsarbeiten, sondern auch keine administrativen Tätigkeiten, wie sie die Steuerberatungsgesellschaft im Schriftsatz vom 02.04.2012 anführt und für die der Klapptisch uU als Arbeitsfläche notwendig gewesen wäre, erledigte. Die Durchführung von Büroarbeiten wurde von Sch auch tatsächlich nicht behauptet, sie sprach neben Putzdiensten lediglich von Botengängen, die aber aufgrund der Tatsache, dass einerseits

Sch von F und O offensichtlich an der Adresse xyz, nicht wahrgenommen wurde und andererseits Sch die Örtlichkeit überhaupt nicht beschreiben kann, ebenfalls nicht die Adresse xyz, als Anfangs- oder Endpunkt haben konnten bzw. diese Adresse betreffen konnten.

Das Bundesfinanzgericht hält es daher für ausgeschlossen, dass Sch oder sonst eine Person als Mitarbeiterin bzw. Mitarbeiter für die D an der Adresse xyz, tätig geworden ist. Die Anmeldung von Sch als geringfügig Beschäftigte beweist für sich alleine betrachte nicht, dass Sch unter dieser Adresse für die D tatsächlich arbeitete. Mit Hilfe dieser Anmeldung kann somit - aufgrund der nicht nachgewiesenen Tätigkeit von Sch in xyz - das Bestehen einer Betriebsstätte in xyz, nicht bewiesen oder glaubhaft gemacht werden.

Auch der Hinweis darauf, dass Herr USP im Zuge der am 08.06.2005 durchgeführten Umsatzsteuer-Sonderprüfung in Anwesenheit des F den Bürraum in xyz, an diesem einen Tag besichtigte und dabei auch UP, Steuerbevollmächtiger des Bf in Deutschland, sowie der Bf anwesend war (was von Seiten des Bundesfinanzgerichtes nicht ausgeschlossen wird), beweist nicht, dass die Fa. D tatsächlich in der Zeit von 30.09.2004 bis 18.10.2010 bzw. 20.10.2010 an dieser Adresse im Bürraum bzw. in der Betriebsstätte des F ebenfalls ihre Betriebsstätte hatte.

Zu dem von der Steuerberatungsgesellschaft im Zusammenhang mit der Lohnsteuer-Sonderprüfung und deren Ergebnis unter Hinweis auf das Urteil des EuGH vom 27.09.2007, C-409/04 Teleos ua. angesprochenen Vertrauensschutz ist auf das Erkenntnis des BFH vom 14.12.2011, XI R 32/09, zu verweisen, wonach ein Vertrauensschutz mit Bindungswirkung nicht entsteht, wenn der nach einer Umsatzsteuer-Sonderprüfung ergangene Umsatzsteuerjahresbescheid unter dem Vorbehalt der Nachprüfung steht. Dies war jedenfalls bei dem dem Bundesfinanzgericht vorliegenden Bescheid für 2004 über die Umsatzsteuer der Fall. Eine bindende Beurteilung als Betriebsstätte aufgrund der Umsatzsteuer-Sonderprüfung ist daher nicht gegeben.

Im Ergebnis geht das Bundesfinanzgericht davon aus, dass

- zwischen F und O einerseits und dem Bf bzw. der Fa. D andererseits keine Vereinbarung über eine kostenlose und unbeschränkte Nutzung des Bürraums oder Mitbenutzung und damit der Betriebsstätte des F samt einem im Gebäude befindlichen Abstellraum an der Adresse xyz, ab 30.09.2004 getroffen wurde, und
- die Fa. D diese Räumlichkeiten auch nicht tatsächlich regelmäßig und dauerhaft nutzte oder mitbenutzte.

Aus der Sicht des Bundesfinanzgerichtes konnte letztlich eine ausdrücklich vereinbarte Rechtsposition bzw. die tatsächliche regelmäßige und dauerhafte (Mit)benutzung des Büros des F (samt Abstellraum) durch den Bf bzw. die Fa. D in xyz, nicht glaubhaft gemacht bzw. bewiesen werden.

Das Bundesfinanzgericht geht somit nicht von einer (nennenswerten) Nutzung des Büros (samt Abstellraum) in xyz, durch den Bf oder einen Mitarbeiter des Bf bzw. der Fa. D aus. Aus der Sicht des Bundesfinanzgerichtes wird die Verfügungsmacht über das Büro in xyz, vom Bf nicht erlangt, es kann nicht vom Bestand einer festen Geschäftseinrichtung ausgegangen werden. Tatsächlich handelte es sich dabei um das Büro des F, welches dieser für sein eigenes Unternehmen als Betriebsstätte benötigte.

Davon abgesehen würde die bloße Mitbenutzungsmöglichkeit an Büroräumen in der Regel keine Betriebsstätte begründen. Der mehrfach erwähnte, angeblich während der Abwesenheit des Bf in einem Abstellraum verstaute Klapptisch könnte nicht als dauerhaft zugewiesener Arbeitsplatz, welcher zu einer Betriebsstätte führen könnte, angesehen werden. Dazu ist noch anzumerken, dass dem Prüfer P laut eMail vom 20.03.2018 der Klapptisch völlig unbekannt zu sein scheint und diesem offensichtlich nicht vorgeführt wurde bzw. dieser auch nicht während seiner Anwesenheit in dem Büro aufgestellt war.

Unternehmensrechtliche, umsatzsteuerliche oder gewerberechtliche Registrierungen, Briefkastengesellschaften, eine Postadresse oder Telefon- und Faxanschlüsse, eine UID-Nummer, eine Bankverbindung oder eine Homepage können nicht zur Annahme einer Betriebsstätte führen. Es fehlt diesbezüglich das sich aus dem Begriff „fest“ ergebende örtliche Element. (Bendliger in Aigner/Kofler/Tumpel (Hrsg), DBA-Kommentar, Art. 5, Rz 11, S. 218, 219, EAS 469, EAS 341, EAS 1888, EAS 598, BFG vom 17.07.2014, RV/110352/2013, Loukota/Jirousek, Internationales Steuerrecht, RZ 8 zu Z 5).

Im gegenständlichen Fall führt somit die Gewerbe-Anmeldung bei der Gemeinde DA sowie die Vergabe einer UID-Nummer durch das deutsche Bundesamt für Finanzen für sich nicht zur Begründung einer deutschen Betriebsstätte. Ebensowenig kann die zusätzliche Bekanntgabe einer deutschen Telefon- und Telefaxnummer und einer deutschen Bankverbindung eine Betriebsstätte begründen.

Durch die Einrichtung einer „Büroadresse“ in Deutschland aus Serviceüberlegungen gegenüber den deutschen Kunden wird keine örtliche Betriebsstätte in Deutschland gegründet. Ein Briefkasten bzw. eine bloße Postanschrift oder eine Büroadresse nur zur Entgegennahme und Weiterleitung von Post stellt keine Betriebsstätte dar.(EAS 1888, BFG vom 15.07.2015, RV/7103360/2014)

Auch ist für die Frage der Betriebsstätte ohne Bedeutung, ob der Kunde aufgrund des Außenauftretts glaubt oder glauben soll, mit einem - im vorliegenden Fall – deutschen Unternehmen zu tun zu haben. Entscheidend ist allein, ob nach den tatsächlichen Umständen und nicht nur zum Schein eine feste Geschäftseinrichtung vorliegt, durch die die Tätigkeit des Unternehmens ausgeübt wird. (vgl. BFG vom 17.07.2014, RV/110352/2013).

Nicht ausgeschlossen wird im gegenständlichen Fall, dass gelegentlich Postzusendungen oder Paketzustellungen an die Adresse xyz, erfolgten, da sie auf dem Briefkopf der Fa. D aufschien. Im Hinblick darauf, dass die Garage laut Aussage des P von rund 10 Parteien genutzt wird, wird allerdings von keiner großflächigeren und länger andauernden

Lagermöglichkeit ausgegangen. Auch diesbezüglich gilt, dass das Bundesfinanzgericht von einer höchstens unregelmäßigen und gelegentlichen bzw. ausnahmsweisen Nutzung der Garage zur Lagerung von Paketsendungen, welche nicht zu einer Betriebsstätte führen kann. Auf die Frage des Vorliegens einer Hilfbetriebsstätte nach Art. 5 Abs. 4 DBA Deutschland braucht daher nicht eingegangen zu werden.

Im gegenständlichen Fall bestand demnach im Streitzeitraum 2004 bis 2009 keine Betriebsstätte in xyz, Deutschland, sodass insoweit Deutschland keine Besteuerungsrechte zukam, sondern das Betriebsergebnis zur Gänze in Österreich zu versteuern war.

2.2.3 Gesamtbetrag der Einkünfte:

	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. AP	25.894,89	-5.071,57	7.609,59	-56.402,44	-51.417,15	5.106,34
USt-Passivierung	-23.192,68	-12.468,81	-7.452,44	-3.902,23	-773,60	-1.433,80
Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. BFG	2.702,21	-17.540,38	157,15	-60.304,67	-52.190,75	3.672,54
Einkünfte aus nsA	24.218,82	25.899,56	26.591,12	27.220,76	28.046,36	29.063,00
Einkünfte aus V+V	52.410,54	52.737,47	44.516,40	60.676,57	62.484,25	93.180,95
Gesamtbetrag der Einkünfte (ohne Darstellung eines allfälligen Veranlagungsfreibetrages)	79.331,57	61.096,65	71.264,67	27.592,66	38.339,86	125.916,49

Aufgrund der Änderung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb steht 2004 die begünstigte Besteuerung für nicht entnommene Gewinne nicht zu. Im Jahr 2006 erfolgt keine Nachversteuerung.

Insgesamt ist der Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide 2004 bis 2009 teilweise statzugeben.

3 Umsatzsteuer 2004 bis 2009:

Das UStG 1994 unterwirft nicht eine Person der unbeschränkten oder beschränkten Steuerpflicht, sondern knüpft an den jeweiligen Umsatz an. Trotzdem hat die Ansässigkeit von Unternehmern auch für die Umsatzsteuer Bedeutung.

Ein Steuerpflichtiger bzw. Unternehmer ist in einem Gebiet (zB im Inland oder im Gemeinschaftsgebiet) ansässig, wenn in diesem Gebiet der Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine feste Niederlassung, von der aus die Umsätze bewirkt worden sind, liegt. (Vgl. (Wiesinger/Wagner, SWI 7/2007 314, EuGH vom 06.10.2011, C 421/10, Stoppelkamp).

Angemerkt wird in diesem Zusammenhang , dass das EU-Mehrwertsteuerrecht anstelle von "Betriebsstätte" den Begriff "feste Niederlassung" verwendet. Der Begriff Betriebsstätte im Umsatzsteuergesetz hat eine eigenständige Bedeutung; er wird im Sinne

der EuGH-Rechtsprechung zur festen Niederlassung ausgelegt. (vgl. Mag. Peter Mayr in RWP 2014, 23).

Eine feste Niederlassung (außerhalb des Sitzes der wirtschaftlichen Tätigkeit) liegt vor, wenn diese Niederlassung einen hinreichenden Grad an Beständigkeit sowie eine Struktur hat, die von der personellen und technischen Ausstattung her erlaubt, Dienstleistungen, die für den eigenen Bedarf dieser Niederlassung erbracht werden, zu empfangen und dort zu verwenden bzw. Dienstleistungen zu erbringen. Verfügt ein Unternehmer in einem Mitgliedstaat weder über eigenes Personal noch über eine Struktur mit einem hinreichenden Grad der Beständigkeit, in deren Rahmen Verträge abgefassst oder Entscheidungen über die Geschäftsführung getroffen werden können, dh eine Struktur, die die autonome Erbringung von Dienstleistungen ermöglichen, liegt keine feste Niederlassung in diesem Mitgliedstaat vor. Eine feste Einrichtung, die nur Tätigkeiten vorbereitender Art oder Hilfätigkeiten vornimmt, wie zB das Anwerben von Personal oder den Ankauf der für die Durchführung der Unternehmensaktivität erforderlichen Sachmittel erfüllt die Kriterien einer festen Niederlassung nicht. (Vgl. EuGH vom 04.07.1985, 168/84, Berkholz, EuGH vom 17.07.1997, C-190/95, ARO Lease, EuGH vom 07.05.1998, C-390/96, Lease Plan Luxembourg, EuGH vom 28.06.2007, C 73/06, Planzer, EuGH vom 16.10.2014, C 605/12, Welmory)

Eine feste Niederlassung erfordert somit einen hinreichenden Mindestbestand von persönlichen und sachlichen Mitteln, die für die Erbringung von Dienstleistungen erforderlich sind. Neben dem Mindestbestand an persönlichen und sachlichen Mitteln ist noch ein hinreichender Grad an Beständigkeit im Sinne eines ständigen Zusammenwirkens von Personal- und Sachmitteln erforderlich. (Vgl. VwGH vom 29.04.2010, 2007/15/0172, VwGH vom 29.04.2003, 2001/14/0226, Wiesinger/Wagner in SWI 7/2007, 314).

Im Fall des Bf steht außer Streit, dass der (reale) Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit in stu, Österreich, liegt und der Bf als Einzelunternehmer in Österreich ansässig ist. Zu klären bleibt, ob in xyz, Deutschland, eine feste Niederlassung (Betriebsstätte) besteht.

Wie unter Pkt. 2.2.2.2 ausführlich dargestellt konnte im gegenständlichen Fall eine Struktur, die von der personellen und technischen Ausstattung her eine autonome Leistungserbringung ermöglicht, nicht festgestellt werden. Der Bf hatte keine Verfügungsmacht über das Büro des F (samt Abstellraum) in xyz, Deutschland. Er konnte in Deutschland unter der Adresse xyz, nicht dauerhaft über eine betriebliche Infrastruktur verfügen und hatte dort auch kein Personal beschäftigt. Er selbst hielt sich wenn überhaupt, dort (an der Betriebsstätte seines Freundes F) höchstens gelegentlich auf. Es fehlt somit an einem Mindestbestand an persönlichen und sachlichen Mitteln und einem hinreichenden Grad an Beständigkeit im Sinne eines ständigen Zusammenwirkens von Personal- und Sachmitteln, um von einer in xyz, Deutschland, befindlichen festen Niederlassung (Betriebsstätte) ausgehen zu können.

Zur möglicherweise gelegentlichen bzw. ausnahmsweisen Nutzung der Garage zur Lagerung von Paketsendungen, wird angemerkt, dass es diesbezüglich ebenfalls an der Beständigkeit fehlt. Zusätzlich wäre es als nicht ausreichend zu werten, wenn eine Einrichtung nur dazu verwendet werde, für das Unternehmen Tätigkeiten vorbereitender Art oder Hilfstätigkeiten vorzunehmen. Eine Lagerfläche für Paketsendungen (kleineren Umfangs) hätte lediglich Hilfsfunktion, wenn der eigentliche Unternehmensgegenstand der Betrieb einer Bau- und Möbeltischlerei und der Einzelhandel mit Möbeln ist.

Das Vorliegen einer festen Niederlassung in Deutschland ist somit zu verneinen. Es ist davon auszugehen, dass der Bf im Inland vom Sitz (in stu, Österreich) aus seine wirtschaftlichen Tätigkeit ausübte und am Sitz über eine entsprechende personelle und technische Infrastruktur verfügte, um seine Geschäftstätigkeit wahrnehmen zu können. Die Umsätze des Bf als Einzelunternehmer sind daher dem (realen) Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit zuzuordnen. Der Bf war als Einzelunternehmer während des Streitzeitraumes ausschließlich in Österreich ansässig.

Von der Zuordnung zum Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit des Bf sind folgende Umsätze lt. Bericht vom 14.11.2011 betroffen:

	2004	2005	2006	2007	2008	2009
ig Lieferung	3.015,00	62.344,04	37.262,20	19.511,14	3.868,00	2.989,00
ig Leistung	112.948,40					4.180,00
Summe	115.963,40	62.344,04	37.262,20	19.511,14	3.868,00	7.169,00

Es erfolgten somit sonstige Leistungen und Lieferungen, wobei sämtliche Leistungsempfänger unter einer österreichischen UID-Nummer auftraten. Die Umsätze wurden laut unwidersprochener Auskunft des Finanzamtes zur Gänze in Österreich ausgeführt.

Die Berufung gegen die Umsatzsteuer 2004 bis 2009 ist daher abzuweisen.

C Revision:

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist die Revision nach § 133 Abs. 4 B-VG 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 gegenständlichen Fall wird die Revision nicht zugelassen, da es sich im Wesentlichen um die Beantwortung von Tatfragen handelt und die zugrundeliegenden Rechtsfragen durch die Rechtsprechung des VwGH und EuGH ausreichend beantwortet sind.

Salzburg-Aigen, am 14. November 2018