



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw, vertreten durch WT, vom

- 1.)** 29. Juli 2008,
- 2.)** 30. Juni 2010 und
- 3.)** 3. April 2011

gegen die Bescheide des Finanzamtes Bregenz vom

- 1.)** 1. Juli 2008 betreffend Einkommensteuer und Anspruchszinsen für 2006,
- 2.)** 31. Mai 2010 betreffend Einkommensteuer und Anspruchszinsen für 2005, 2007 und 2008, Umsatzsteuer 2005, 2006 und 2007 sowie Einkommensteuervorauszahlungen für 2010 und
- 3.)** 3. März 2011 betreffend Einkommensteuer 2009

entschieden:

Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2006 wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid wird im Umfang der Berufungsvorentscheidung vom 31.5.2010 zu Ungunsten des Berufungswerbers abgeändert.

Alle weiteren Berufungen werden unter Bestätigung der Erstbescheide als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber, nachfolgend Bw abgekürzt, hat im März 1987 die Befähigungsprüfung im gebundenen Gewerbe der Betriebsberater einschließlich der Betriebsorganisation abgelegt (Schreiben der HK V vom 28.11.1990). Dies war die Voraussetzung für den Erwerb des entsprechenden Gewerbescheines. Am 27.12.1990 meldete er das Gewerbe am Standort STOA1, an. Mit Schreiben der zuständigen Bezirkshauptmannschaft vom 6.3.1991 wurde dem Bw mitgeteilt, dass ein entsprechender Gewerbeschein ausgestellt worden ist, wobei Standort des Gewerbes und Wohnort des Gewerbeinhabers ident sind. Der Bw erklärte in den folgenden Jahren bis einschließlich des Jahres 2004 in Österreich steuerpflichtige Einkünfte und Umsätze als selbständig tätiger Unternehmensberater, wobei ab 1996 als weiterer Standort STOA2, hinzugekommen ist.

Mit Schreiben vom 30.6.2005 teilte der Bw dem FA mit, dass er mit heutigem Tage seinen Betrieb aufgebe. Aus einem an die zuständige Bezirkshauptmannschaft gerichteten Schreiben gleichen Datums geht hervor, dass der Bw seinen Betrieb nicht eingestellt hat, sondern dass er lediglich den Betrieb am Standort STOA1, aufgegeben haben will. Im Schreiben vom 19.8.2005 bestätigte die HK V dem Bw, mit Nachricht vom 19.8.2005 das Ruhen der Gewerbeberechtigung (am Standort STOA1) bekannt gegeben zu haben. Mit Schreiben vom 31.10.2005 teilte der Bw dem Finanzamt mit, dass er ab der Löschung seines Gewerbes in Österreich keine steuerpflichtigen Einkünfte mehr erzielt habe.

Strittig ist im Wesentlichen, ob dieses Vorbringen, sachverhaltsmäßig und was die rechtliche Beurteilung anlangt zutrifft.

Verfahrensgang:

Zu 1.) Mit der **Berufung vom 29.7.2008** wandte sich der Bw gegen die im Spruch dieser Entscheidung unter Punkt 1.) angeführten Bescheide vom 1.7.2008 betreffend Einkommenssteuer und Anspruchszinsen für 2006. Der angefochtene Einkommensteuerbescheid erging als neuer Sachbescheid, nachdem das Finanzamt den erklärungskonform ergangenen Erstbescheid gem. § 299 BAO unter Hinweis auf höchstgerichtliche Rechtsprechung (VwGH 19.3.2008, 2005/115/0076) mit der Begründung aufgehoben hat, hinsichtlich der Beratung inländischer Unternehmen stehe Österreich das Besteuerungsrecht zu. Über die dagegen gerichtete Berufung entschied das Finanzamt mit verbösernder Berufungsvorentscheidung unter Hinweis auf die Ergebnisse einer zwischenzeitlich durchgeführten Außenprüfung.

Zu 2.) Mit der **Berufung vom 30.6.2010** wandte sich der Bw gegen die im Spruch unter Punkt 2.) angeführten Bescheide. Die angefochtenen Abgabenbescheide für 2005 und 2006

ergingen im nach § 303 Abs. 4 BAO wiederaufgenommenen Verfahren unter Hinweis auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung und den darüber erstellten Prüfungsbericht. Die angefochtenen Abgabenbescheide für 2007 und 2008 ergingen als Erstbescheide, jedoch ebenfalls unter Hinweis auf die Ergebnisse der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung.

Zu 3.) Mit der **Berufung vom 3.4.2011** wandte sich der Bw gegen den im Spruch unter Punkt 3.) angeführten Bescheid. Der angefochtene Bescheid erging, nachdem der Bw ohne Erfolg zur Abgabe einer Steuererklärung aufgefordert worden ist, angelehnt an den Bescheid betreffend Einkommensteuer für 2008.

Sinngemäß brachte der Bw in seinen **Rechtsmittelschriftsätzen** im Wesentlichen Folgendes vor, wobei Wiederholungen vermieden werden:

Aus dem Erkenntnis des VwGH vom 19.3.2008, [2005/15/0076](#), auf das sich das Finanzamt stütze, könne kein Besteuerungsrecht Österreichs hinsichtlich seiner strittigen Einkünfte abgeleitet werden. Denn zum einen habe er seine inländischen Kunden überhaupt nicht und schon gar nicht vor österreichischen Behörden vertreten. Und zum anderen habe er seine österreichischen Klienten – abgesehen von sporadischen, für seine Tätigkeit unbedeutenden Besuchen zur Lagebesprechung und Präsentation von Arbeitsergebnissen - nicht von Österreich aus, sondern ausschließlich von CH2 aus, wo er über ein voll ausgestattetes Büro verfüge, betreut. In Österreich habe er weder über ein Büro noch über sonstige Infrastruktur verfügt. Ungeachtet des Umstandes, dass das DBA-Schweiz kein Betriebstätten-Attraktionsprinzip kenne, bleibe für ein Besteuerungsrecht Österreichs kein Raum (**Berufung vom 29.7.2008**).

Die allgemein gehaltenen behördlichen Ausführungen zu seinem Berufsbild in der Berufsvorentscheidung vom 28.5.2010 deckten sich nicht mit der allein maßgeblichen, von ihm konkret ausgeübten beruflichen Tätigkeit. Er verbringe 90% seiner Arbeitszeit in CH2 . Dort entwickle er Strategien, erstelle er Gutachten, führe er Soll-Ist-Vergleiche durch, korrespondiere er mit Steuerberatern, Rechtsanwälten, Banken. Der gegenständlich maßgebliche Sachverhalt sei mit demjenigen, der dem vom Finanzamt zitierten VwGH-Erkenntnis zugrunde liege, nicht vergleichbar. In seinem Fall könnten anders als bei einem österreichischen Steuerberater, der österreichische Kunden vor österreichischen Behörden vertrete, keine Tätigkeiten ausgemacht werden, die nicht der ausländischen Betriebstätte zugerechnet werden könnten. Für die Zurechnung komme es entscheidend auf wirtschaftliche Kriterien an. Dem Umstand, dass fallweise mit einem Anteil von 10% Besprechungen im Inland abgehalten würden, rechtfertige es nicht, Einkünfte Österreich zuzurechnen. Vielmehr sei er zum 31.10.2006, also mit der Verlegung des Betriebes in die Schweiz, aus der österreichischen Besteuerungshoheit ausgeschieden (**Vorlageantrag vom 30.6.2010**).

Die Berufung richte sich, was die Einkommensteuer 2005 anlange, gegen die Hinzurechnung von Umsätzen gem. Punkt 1. des BP-Berichtes. Es sei unwahrscheinlich, dass die verschiedenen Buchhalter Erlöse nicht erfasst haben sollen. Ferner bekämpfe er die Besteuerung der liechtensteinischen Einkünfte. Für die Zeit vom 1.7.2005 bis 31.12.2005 stehe Österreich gem. der Verordnung BGBl II Nr. 437/2005 kein Besteuerungsrecht zu. Der Normgehalt der Verordnung liege darin, dass die Einkünfte von österreichischen Unternehmensberatern mit Sitz in Liechtenstein bis einschließlich der Veranlagung 2005 nicht in Österreich steuerpflichtig seien. Was die folgenden Streitjahre betreffe, vermöge der Hinweis auf das Erkenntnis des VwGH vom 19.3.2008, [2005/15/0076](#), nicht zu überzeugen. Der maßgebliche Sachverhalt sei im Hinblick auf die unterschiedliche Wichtigkeit der Back-office-Tätigkeit einerseits und der Besprechungen im Unternehmen der Mandanten andererseits nicht vergleichbar. Es bestehe daher kein Besteuerungsrecht Österreichs an den von ihm als Unternehmensberater mit Sitz in CH2 erzielten Einkünften (**Berufung vom 30.6.2010**).

Mit **Vorhalt vom 8.11.2012** ersuchte die Berufungsbehörde den Bw um Übersendung der vollständigen, über die gesamten Streitjahre geführten Akten von drei großen Dauerkunden sowie um Bekanntgabe aller Werbemaßnahmen der Streitjahre. Ergänzend wurde der Bw darauf hingewiesen, dass es ihm unbenommen bleibe, das Zutreffen seines Berufungsvorbrings auf andere Art darzutun.

In der **Vorhaltsbeantwortung vom 14.12.2012** zog der Bw seine Anträge auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung vor dem gesamten Senat zurück. Bezugnehmend auf den Vorhalt vom 14.12.2012 teilte er mit: Mit dem Autohaus X und der Bäckerei Y bestehe lediglich eine E-Mail-Korrespondenz. Leider hätten die Kunden einer Offenlegung der Korrespondenz nicht zugestimmt. In weiterer Folge gab die steuerliche Vertretung die persönlichen Ausführungen ihres berufungsführenden Klienten wieder, mit denen er auf nahezu ein-einhalb Seiten seine grundsätzliche Arbeitsweise schildert. Erläuternd zu den persönlichen Ausführungen des Bw merkte die steuerliche Vertretung an, dass die Besprechungen der Auswertungen fast immer in den Räumlichkeiten der Kunden stattfänden, dass der Bw aber angegeben habe, 90% der Arbeitszeit in der Schweiz zu verbringen. Der Vorhaltsbeantwortung angeschlossen übermittelte der Bw ein vom 23.5.2006 datierendes Angebot mit folgendem Betreff: '*Anwendung von "ERFOLG NACH PLAN" und laufende Beratung in Ihrem Betrieb'* (Fettdruck durch Referent) und dem wie nachstehend beschriebenen Leistungsumfang:

- 1. Die gründliche Untersuchung und Analyse der Ist-Situation;*
- 2. Die Planung und Budgetierung des zukünftigen Geschäftsganges in Abstimmung mit Ihnen;*
- 3. Die monatliche Übernahme und Einarbeitung der IST-Daten laut übermittelten Saldenlisten für die Abweichungsanalyse und Liquidationskontrolle;*

4. Die Einrichtung und Anpassung von "**ERFOLG NACH PLAN**" an Ihre betriebliche Struktur bzw G+V-Gliederung;

5. Einmal monatlich eine ausführliche Besprechung zur Lage des Unternehmens mit den Schwerpunkten Geschäftsgang, Auftragslage, finanzielle Situation, Ergebnislage, Soll- Ist-Vergleich mit Abweichungsanalyse."

Das Angebot mit liechtensteinischem Briefkopf datiert vom 23.5.2006 und enthält abschließend folgende allgemeine Geschäftsbedingung: "*Sofern in dieser Vereinbarung nicht abweichende Regelungen getroffen wurden, gelten die 'Honorarrichtlinien für Unternehmensberater' herausgegeben vom Fachverband Unternehmensberatung und Datenverarbeitung der Bundeswirtschaftskammer, Sektion Gewerbe.*"

Mit **Auskunftsersuchen vom 21.12.2012** wandte sich die Berufungsbehörde an einen Dauerkunden des Bw mit dem Ersuchen um Auskunft, **wie** und **wo** er mit dem Bw geschäftlichen Umgang gepflogen habe. Der Dauerkunde wurde gebeten, dabei besonderes Augenmerk auf allfällige Veränderungen zu legen und seine Angaben mit entsprechenden Unterlagen (Korrespondenz, E-Mails, Verträge, Abrechnungen, Gutachten, Protokolle usw) zu belegen

Mit **Schreiben vom 6.2.2013** beantwortete der Dauerkunde die ihm gestellten Fragen wie folgt: Der Bw sei seit 2005 sein Unternehmensberater. Die Beratertätigkeit sei auf Basis des übermittelten Beratervertrages ausgeübt worden. Der Bw erstelle unter Verwendung von Datenmaterial aus der Buchhaltung monatlich Soll-Ist-Vergleiche, welche auch immer besprochen worden seien. Der Bw gebe ihm im Rahmen der Besprechungen wertvolle Tipps, wie auf Planabweichungen zu reagieren sei und welche umsatzsteigernden Maßnahmen ergriffen werden könnten. Die Besprechungen fänden über Telefon oder bei ihm im Hause statt. Seit der Verlegung des Büros in die Schweiz hätten die Besuche deutlich abgenommen. Er sei noch nie im Büro des Bw in der Schweiz gewesen, bis dato aber auch noch nie in seinem Büro in Österreich, welches er vor der Sitzverlegung ins Ausland in Bregenz gehabt habe. Dies wäre für ihn aber auch nicht sinnvoll gewesen, da der Bw von ihm ein monatliches Pauschalhonorar erhalte und er (der Bw) somit die An- und Abreisezeit nicht bezahlen müsse. Andere als die übermittelten Unterlagen (Honorarnote vom 1.1.2005, Angebot vom 1.7.2005, Angebot vom 1.10.2006, Jahresplanung 2005 und 2009), insbesondere Gutachten, Protokolle u.ä. existierten nicht.

Über die Berufung wurde erwogen:

"Liechtensteinische" Einkünfte:

Der Bw hat seine Einkünfte als Unternehmensberater idR als selbständige Einkünfte im Sinne von [§ 22 EStG 1988](#) erklärt. Das Finanzamt ist dieser Beurteilung grundsätzlich gefolgt. Die Berufungsbehörde vermag im Hinblick auf den Gesetzeswortlaut und die eingangs getroffenen Feststellungen einerseits und die übereinstimmende Beurteilung durch die beiden Parteien des Berufungsverfahrens andererseits keinen Grund für eine davon abweichende (innerstaatliche) Beurteilung zu erblicken.

Im Hinblick auf die klare und eindeutige Rechtsprechung zur maßgeblichen abkommensrechtlichen Verteilungsnorm (VwGH 21.5.1997, [96/14/0084](#); VwGH 28.11.2007, [2006/14/0057](#); UFS 28.5.2009, RV/0289-F/07; UFS 29.4.2008, RV/0242-F/04; SWI 1/2002, 7) kann dahin gestellt bleiben, ob der Bw tatsächlich – wie behauptet – seinen Betrieb nach Liechtenstein verlegt hat und ob seinem liechtensteinischen Büro die Einkünfte als Unternehmensberater erklärungsgemäß zuzurechnen sind. Denn selbst wenn dem diesbezüglichen Vorbringen des Bw zu folgen wäre, was bereits insoferne zweifelhaft erscheint, als der Bw zum einen (auf Anraten seines steuerlichen Vertreters) nur vorgetäuscht haben dürfte, dass seine Gattin im liechtensteinischen Büro administrative Tätigkeiten verrichtet hat (BP 71), und dass ihm zum anderen entgegen seinem Vorbringen jedenfalls auch in Österreich Büroraum weiterhin zur Verfügung gestanden ist, änderte dies nichts an der österreichischen Steuerpflicht. Denn nach der zitierten Rechtsprechung ist auf Einkünfte als Unternehmensberater zufolge der gebotenen statischen Abkommensauslegung die Zuteilungsnorm des [Art. 7 DBA-Liechtenstein](#) mit der sich daran anknüpfenden Anrechnungsmethode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung anzuwenden. Da der Bw aber keinerlei Einkünfte aus der Tätigkeit als Unternehmensberater in Liechtenstein versteuert hat (BP 209), kann auch keine ausländische Steuer gemäß Art. 23 Abs. 2 DBA angerechnet werden. Aus dem zitierten jüngeren höchstgerichtlichen Erkenntnis ergibt sich im Übrigen auch, dass die Verordnung BGBl II Nr. 437/2005 nur klarstellende Bedeutung hat. Jedenfalls vermag der in ihr festgelegte Wirksamkeitsbeginn nicht zu bewirken, dass die auch schon zuvor geltende Zuteilungsnorm für 2005 nicht anzuwenden wäre. Im Hinblick auf die obigen Ausführungen erübrigte es sich auch die Klärung der Frage, ob und inwieweit der Bw für österreichische Kunden (zB öKunde3) in Liechtenstein (zB durch Erstellung eines Gutachtens, BP 791 – 803) tätig geworden ist.

Im Übrigen wird auf die ausführlichen und zutreffenden Ausführungen in der Beilage2 (Pkt. 17) des BP-Berichtes verwiesen.

"Schweizer" Einkünfte

Die maßgebliche Rechtsgrundlage des [Art. 7 Abs. 1 DBA-Schweiz](#) lautet wie folgt (wobei auch eine Subsumption der strittigen Einkünfte unter die im gegebenen Zusammenhang inhalts-

gleiche Zuteilungsnorm von [Art. 14 DBA-Schweiz](#) zu keinem anderen Ergebnis führen würde):

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

Das Finanzamt hat die vom Bw der Schweizer Betriebstätte zugeordneten Einkünfte lediglich im geschätzten Ausmaß von 10% als nicht der österreichischen Einkommensteuer unterliegend angesehen und sich dabei auf das Erkenntnis des VwGH vom 19.3.2008, 2005/15/0076, berufen. Dem hielt der Bw entgegen, mit dem zitierten Erkenntnis habe das Höchstgericht die angefochtene Berufungsentscheidung aufgehoben und der belangten Behörde aufgetragen zu untersuchen, von wo aus der Beschwerdeführer seine in Österreich ansässigen Klienten betreut habe und wo der im Auftrag der Klienten abzuwickelnde Kontakt mit den österreichischen Behörden stattfinde. Tatsächlich enthalte das zitierte Judikat zur strittigen Frage in Bezug auf einen Wirtschaftstreuhänder wörtlich folgende Aussage:

„Die belangte Behörde ist, ohne auf Sachverhaltsebene zu prüfen, ob die Voraussetzungen dieser Bestimmung vorliegen, davon ausgegangen, dass der Beschwerdeführer eine "feste Einrichtung" i. S.d. Abkommensbestimmung tatsächlich unterhält und dass der Gewinn des Beschwerdeführers zur Gänze einer solchen festen Einrichtung in Liechtenstein zuzurechnen ist. Die belangte Behörde hat sich nur mit der Feststellung begnügt, dass der Beschwerdeführer seine Kanzlei nach Liechtenstein verlegt hat. Sie hat sich jedoch in Verkennung der Rechtslage nicht damit auseinander gesetzt, ob und von wo aus der Beschwerdeführer seine in Österreich ansässigen Klienten betreut, wo der im Auftrag der Klienten abzuwickelnde Kontakt mit den österreichischen Behörden stattfindet. Ohne Feststellungen über die Tätigkeit des Beschwerdeführers in dieser Hinsicht ist die Zurechnung des Gewinnes oder eines Teiles davon einer in Liechtenstein gelegenen festen Einrichtung nicht möglich. Ebenso wird aber die Beurteilung hintangehalten, ob der Firmenwert (Kundenstock) von Österreich zur gegebenenfalls bestehenden festen Einrichtung in Liechtenstein 'verlegt' worden ist. Der Sachverhalt ist daher auf Grund der Rechtsansicht der belangten Behörde, die vom Verwaltungsgerichtshof nicht geteilt werden kann, ergänzungsbedürftig geblieben.“

Überdies hat die belangte Behörde in Verkennung der durch [Art. 14 DBA-Liechtenstein](#) vorgegebenen Rechtslage Feststellungen darüber unterlassen, welche Berufsbefugnisse dem Beschwerdeführer in Liechtenstein überhaupt zukommen. Ohne derartige Feststellungen dazu ist es dem Verwaltungsgerichtshof nicht möglich zu prüfen, ob die einer gegebenenfalls bestehenden liechtensteinischen festen Einrichtung zuzuordnende Tätigkeit eine solche eines Wirtschaftstreuhänders im Sinne des [Art. 14 Abs. 2 DBA-Liechtenstein](#) ist, ob also überhaupt ein Anwendungsfall dieses Artikels vorliegt.“

Aus den wiedergegebenen Entscheidungsgründen wird zweierlei deutlich: Zum einen sind die zuletzt wiedergegebenen höchstgerichtlichen Ausführungen betreffend die Berufsbefugnisse des Beschwerdeführers gegenständlich ohne Belang, da aus den bereits angeführten Gründen nicht Art. 14, sondern [Art. 7 DBA-Schweiz](#) (im hier maßgeblichen Zusammenhang vergleichbar mit den [Artikel 7 DBA-Liechtenstein](#)) zur Anwendung gelangt. Zum anderen sind für die Klärung der Gewinnzurechnung Feststellungen erforderlich, ob und von wo aus der Bw seine

österreichischen Kunden betreut hat. Denn die Grundsätze für die Einkünftezurechnung an feste Einrichtungen entsprechen jenen, die für gewerbliche Betriebstätten gelten (FJ 2011, 353). Dies wiederum bedeutet, dass eine den Fremdverhaltensgrundsatz zu berücksichtigende Funktionsanalyse anzustellen ist (vgl. Doralt/Ludwig, EStG15 § 98 Tz 40). Aus diesem Grund wandte sich die Berufungsbehörde mit Vorhalt vom 8.11.2012 an den Bw und mit Auskunftsersuchen vom 21.12.2012 an einen Dauerkunden des Berufungswerbers. Damit entsprach die Berufungsbehörde in Ergänzung der erstinstanzlichen Ermittlungen der Verpflichtung zur amtsweigigen Ermittlung des maßgeblichen Sachverhaltes. Dieser Obliegenheit steht im Berufungsfall allerdings eine erhöhte Mitwirkungsverpflichtung des Abgabepflichtigen gegenüber, beinhaltend ua eine Verpflichtung zur Beweisvorsorge und -beschaffung, da wesentliche Sachverhaltselemente ihre Wurzeln im Ausland haben (Ritz, BAO⁴, § 115 Tz 10 mwN). Im Rahmen dieser Verpflichtung ist es die Aufgabe des Abgabepflichtigen, durch konkrete und vollständige Aufklärung der Tatsachen den Anschein zu widerlegen, der sich der Abgabenbehörde – wie nachfolgend noch dazulegen sein wird – auf Grund der ihr zur Kenntnis gelangten Umstände bietet (VwGH 28.10.2010, [2006/15/0326](#); UFS 7.3.2013, RV/0350-F/10).

Unter Berücksichtigung dessen erweist sich das Berufungsbegehren im zentralen Berufungspunkt unter Bedachtnahme auf die erstinstanzlichen Prüfungsergebnisse und die ergänzenden zweitinstanzlichen Ermittlungen aus den nachfolgenden Gründen, welche die erstinstanzlichen ergänzen und bestätigen, als unbegründet:

Der Bw war in den Streitjahren in Österreich ansässig. Er hatte in Österreich eine Betriebstätte und er übte dort (im Rahmen der ihm zugerechneten Gewinne und Umsätze) eine berufliche Tätigkeit aus, deren Kern darin bestand, seine österreichischen Kunden zu beraten und dadurch einen Nutzen in ihrem Betrieb zu bewirken. Der Bw gewann die benötigten Informationen in bzw aus den Betrieben seiner österreichischen Kunden, seine beratende Tätigkeit wiederum wurde in den Betrieben seiner Kunden verwertet. Die Geschäftsbriefe wurden im Auftrag des Bw in Österreich verfasst und vom Bw auch hier unterfertigt. Dies ist aus folgenden Sachverhaltselementen zu folgern:

- Der Bw war grundsätzlich befähigt und befugt, eine selbständige Tätigkeit als Betriebs- bzw Unternehmensberater auszuüben (Dauerbelege). Im Rahmen dieser Tätigkeit nahm er zunächst alle relevanten Daten des Betriebes auf. In weiterer Folge stellte er – jedenfalls in früheren Jahren – zT seine eigene Person vorübergehend dem beratenen Unternehmen zur Verfügung, um eine positive Entwicklung durch geeignete Maßnahmen zu gewährleisten. Mit den von ihm beratenen österreichischen Kunden (vgl. Beilage zum Kaufvertrag vom 30.6.2010) schloss der Bw Jahr für Jahr Werkverträge ab. Ihr wesentlicher Inhalt waren die Einrichtung und Anwendung eines Controllingprogrammes ("Erfolg

nach Plan") sowie die laufende Beratung **im Betrieb des Kunden**. Bezuglich der allgemeinen Geschäftsbedingungen wird im Vertragsanbot auf die "Honorarrichtlinien für Unternehmensberater" der österreichischen Bundeswirtschaftskammer verwiesen. Das von der Bundeswirtschaftskammer publizierte Berufsbild nennt in Übereinstimmung mit den Lebenserfahrungen als primäres und zentrales Ziel der Unternehmensberatung, wirtschaftliche Veränderungen zum Nutzen des Klientensystems zu bewirken. Dies bedeutet generell, aber auch im konkreten Berufungsfall: **Sowohl der Ausgangspunkt als auch das Verwertungsziel der beratenden Tätigkeit ist und war in den Streitjahren der Betrieb des jeweiligen (österreichischen) Kunden.**

- Die für die Beratung erforderlichen Daten gewann der Bw im Betrieb des Kunden. Die wesentlichen beratenden Tipps wurden vom Bw im Rahmen der laufend vorgesehenen Besprechungen im Kundenbetrieb gegeben. Diese Tipps wirkten sich auch dort aus. Was die rechtliche Bedeutung dieser Fakten anlangt, hat das Finanzamt im gegebenen Zusammenhang in der Berufungsvorentscheidung vom 10.1.2011 auch zurecht auf das Schriftum (SWI 9/2009, 442; Plansky, Die Gewinnzurechnung zu Betriebstätten im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen) verwiesen. Auch geschäftliche Korrespondenz wurde im Büro in Ö im Auftrag des Bw verfasst und von ihm hier unterfertigt (NS 8.9.2009, BP 140). Kundenbesuche in einer Betriebstätte des Bw sind nicht nachweisbar und werden auch gar nicht behauptet. Darüber hinaus mag es fernmündliche und elektronische Kontakte nicht nur aus dem Inland, sondern auch aus dem Ausland zu den inländischen Kunden gegebenen haben. Darauf deuten Visitenkarten und verwendete Briefköpfe hin. Allerdings sind konkreten Kunden zuordenbare Kontaktaufnahmen aus dem Ausland nicht nachgewiesen worden. So gibt es ua anderem keine Aufzeichnungen bzw Auflistungen von Einzelferngesprächen und auch keine dokumentierte Korrespondenz, in der den Kunden vom Bw beispielsweise die (ja auch nicht stattgefundene) Betriebsverlegung angekündigt oder mitgeteilt worden wäre. Die behauptete Betriebsverlegung ins Ausland fand im Verkehr mit den österreichischen Kunden insoweit Niederschlag, als der Bw zunächst keine Mehrwertsteuer in Rechnung gestellt hat, was er aber später wieder mit dem Hinweis berichtigte, dass ansonsten alle Vertragspunkte aufrecht bleiben (BP 429, 534, 535.). Da im Übrigen solche Kontaktaufnahmen völlig standortunabhängig sind, liegt ein weiterer Grund vor, sie als ohne Relevanz bzw neutral für die hier strittige Frage zu beurteilen
- Ungeachtet einer allfälligen Eröffnung von ausländischen Betriebstätten, unterhielt der Bw sein Büro in Ö, in welchem auch seine einzige Angestellte ihren Arbeitsplatz hatte, weiter (Punkt 17 der Beilage zum BP-Bericht; NS vom 5.9.2006, BP 64). Die Ruhendmeldung per 30.6.2005 entspricht nicht der Realität (BP 136). Es gibt auch keinen Hinweis darauf, dass der Bw seinen Kundenstock in den Streitjahren ins Ausland transferiert hätte, wohingegen

ein "Kaufvertrag" vom 30.6.2010 unter den Dauerbelegen abgelegt ist. Die Gattin und einzige Arbeitnehmerin des Bw erledigte ihre Arbeit in freier Zeiteinteilung stets von Zuhause aus (BP 71, 74; NS vom 8.9.2009, BP 140, 141, 142). Sie verfasste im österreichischen Büro im Auftrag des Bw die Geschäftsbriefe. Diese wurden hier auch vom Bw unterfertigt. Seit November 2006 war die Gattin definitiv keine Grenzgängerin. Für April-November/2007 überwies der Bw sogar Kosten für die Reinigung dieses Büros an Fr. Z (BP 492 – 495, 498).

- Die (allfällige) Eröffnung eines Büros in Liechtenstein und später in der Schweiz, vom Bw nicht korrekt als Betriebsverlegung bezeichnet, führte zu keiner feststellbaren wesentlichen Änderung in der Betreuung der österreichischen Kunden (Auskunft vom 6.2.2013) und bewirkte auch für die mitarbeitenden Familienmitglieder keine Veränderung (AV vom 5.10.2009, BP 71). Die ausländischen Büros, die im Übrigen über keine "vis attractiva" verfügen würden (vgl. RdW 2008, 357ff), wurden nur für relativ kurze Zeit unterhalten bzw nicht allein genutzt (FL 1.7.2005 – 1.11.2006; CH1 15.10.2006 – 1.9.2007, CH2 **1.8.2007** – **1.8.2007**, BP 75, 202, 203, 205; wwwa; BP 181, 183 - 186). Der Bw hat im Zusammenhang mit den ausländischen Betriebsstätten ua Mietaufwand und andere Kosten (in eher bescheidener Höhe) getragen. Dies spricht dafür, dass an diesen Standorten tatsächlich betriebliche Tätigkeiten verrichtet worden sind, freilich nicht für österreichische Kunden, was im Übrigen auch gegen die Lebenserfahrung sprechen würde, dass Dienstleister die Nähe der Kundschaft suchen und sich nicht von ihnen entfernen. Nachweisbar sind nur mangelhaft dokumentierte, insgesamt als fragwürdig zu bezeichnende Beziehungen des Bw zu einer Schweizer Firma, die ebenfalls in CH3, (als Untermieter des Bw) domizilierte, an der der Bw als Gesellschafter beteiligt war, deren Geschäfte er führte und an die der Bf – allerdings ohne Erfolg bzw Bezahlung – Marketingleistungen fakturierte (BP 436; E Mail vom 19.1.2010, BP 78; E-Mail vom 25.6.2008, BP 356; Punkt 9 der Beilage zum BP-Bericht; BP 71, 73, 77). In CH3 stand dem Bw höchstpersönlich ab dem 1.8.2007 eigentlich nur eine Tiefgarage zur Verfügung (BP 205). In der Honorarnote vom 6.6.2007, mit der der Bw über in der Zeit von Juli/2005 bis Juni/2007 gegenüber einem österreichischen Kunden erbrachte Leistungen abrechnete, sind im Briefkopf neben einer Schweizer Adresse eine österreichische Handy-Nummer und eine "österreichische" E Mail Adresse angeführt (BP 426, 432). Die Rechnungen des Bw vom 30.1. und 31.8.2007 haben im Briefkopf neben der Schweizer Adresse eine "österreichische" Handynummer und E-Mail-Adresse, in der Fußzeile eine österreichische Bankverbindung und UID-Nummer (BP 444, 445, 449).
- Die offensichtlich unvollständigen, nur einen Teil der Kundenbesuche beinhaltenden Eintragungen im Terminkalender (1.1.2007 – 31.12.2007, 5 Eintragungen der öKunde1, bei einem Jahresertrag in Höhe von 15.432 €; 33 Eintragungen von öKunde2, bei einem Jah-

resertrag von 59.364 €, BP 632; lt. Berufung vom 29.7.2008 hat der Bw pro Außendienst-Tag mindestens 4 – 5 Besuchstermine geplant) untermauern, dass der Bw bestimmte österreichische Kunden laufend besucht hat. Sie vermögen aber keine betrieblich veranlass-ten Aufenthalte im Ausland zu belegen, schon gar nicht in ausländischen Betriebstätten verrichtete Tätigkeiten im Zusammenhang mit der Betreuung der österreichischen Kunden (BP 632 – 738).

- Die Visitenkarte, welche der Bw im Rahmen der BP dem Prüfer übergeben hat, weist zwar eine Schweizer Geschäftsanschrift und eine Schweizer Festnetznummer auf, gleichzeitig trägt sie aber auch einen Hinweise auf eine österreichische Handy-Nummer und eine "ös-terreichische" E-Mail-Adresse (BP 40).
- Auch in der E-Mail-Korrespondenz mit dem Betriebsprüfer verwendete der Bw eine Signa-tur mit Schweizer Anschrift und Festnetznummer, aber mit zusätzlichen Hinweisen auf ei-ne österreichische Handynummer, eine österreichische Fax-Nummer, eine "österreichi-sche" E-Mail-Adresse und eine österreichische WEB-Adresse (BP 72, 78, 126, 127, 221, 806, 807).
- Am 2.11.2006 unterfertigte der Bw als Unternehmensberater mit österreichischer Anschrift den Dienstzettel über ein Dienstverhältnis mit seinem Sohn (BP 274).
- Aktuelle Internetrecherchen (www) erbringen Hinweise auf Betriebstätten des Bw (An-schriften) in Bregenz und Hard.

Dem Bw standen in den Streitjahren in Liechtenstein und in der Schweiz relativ kleine Einrich-tungen zur Verfügung, deren Charakter als Betriebstätte ua wegen bestehender Mitbenut-zungsmöglichkeiten, vor allem aber wegen nicht erwiesener Funktion (für die Beratung in Ös-terreich) aus Sicht der Berufungsbehörde nicht zweifelsfrei gegeben ist, im Hinblick auf die erstinstanzliche Vorgangsweise aber unterstellt wird, zumal entsprechende Mietaufwendungen jedenfalls zum Teil nachgewiesen worden sind.

- Dem Bw stand in Liechtenstein ab dem 1.7.2005 gegen eine pauschale Gebühr in Höhe von 300 CHF (BP 152, 188 - 194) ein Dienstleistungssystem mit entsprechender Infra-struktur zur Verfügung (www.x.li). An dieser Adresse domizilieren 128 Gesellschaften, welche zum Teil am Firmennamen als Briefkastenfirmen erkennbar sind. Aktenkundig sind vom 5., 9. und 11.8.2005 datierende Überweisungsbelege, die den Bw mit österreichischer Adresse ausweisen (BP 305 – 307). In Liechtenstein verfügte der Bw offensichtlich über ein Postfach (BP 314, 322). In einer Beilage zur Einkommensteuererklärung für 2005, beim Finanzamt eingelangt im März 2007, ist der Bw im Briefkopf mit einer österreichi-schen Adresse ausgewiesen (BP 325, 349). Gleiches gilt für die Einkommensteuer 2006

(BP 381, 383). Das Angebot des Bw vom 15.9.2006 sowie gleich datierte Honorarnoten verweisen im Briefkopf (neben einer liechtensteinischen Telefonnummer und entsprechender E-Mail-Adresse) auf eine Schweizer Anschrift (CH4), die zu keinem angemieteten Objekt passt (543, 545, 547, 548).

- Das Büro in CH, wurde vom Bw in Untermiete gegen ein Entgelt von 300 CHF (einschließlich Nebenkosten) ab 15.10.2006 in Bestand genommen (BP 195 -198). Eine vom 3.11.2006 datierende Honorarnote des Bw trägt im Briefkopf die Schweizer Anschrift, eine liechtensteinische und eine österreichische Telefonnummer sowie eine "österreichische" E-Mail-Adresse, in der Fußzeile einen Hinweis auf die österreichische Bankverbindung und UID-Nummer. Die Rechnung vom 4.12.2006 mit Schweizer Adresse, aber österreichischer Handy-Nummer und "österreichischer" E-Mail-Adresse wurde bar beglichen (BP 555).
- Ab 1.8.2007 mietete der Bw ein Büro in CH2 um 300 CHF, einschließlich Nebenkosten, von einer Schweizer Steuerberatungsgesellschaft an (BP 202, 203). Ebenfalls ab dem 1.8.2007 gab der Bw das angemietete Büro gegen einen Mietzins von 300 CHF mit Untermietvertrag an eine Gesellschaft (CHGes) in Bestand, bei der er Gesellschaftergeschäftsführer war (BP 205). Diese Gesellschaft wiederum gab das Büro, beginnend mit 1.5.2008 für 300 CHF in Unterbestand, wobei am Seitenrand des Vertrages eine österreichische FAX-Nummer und eine "österreichische" E-Mail-Adresse des Bw angeführt sind (BP 206). Ab dem 1.9.2007 mietete der Bw in diesem Gebäude auch einen Parkplatz für CHF 100 an, wobei die Mieter für die Verbindlichkeiten aus dem Mietverhältnis solidarisch hafteten (BP 199, 200). Das Büro in CH2 stand jedenfalls nicht nur dem Bw zur Verfügung (BP 75). Am 1.11.2008 schloss der Bw über das angemietete Büro einen (weiteren) Untermietvertrag, diesmal mit einem österreichischen Unternehmen ab (BP 204). In ihm gab er das angemietete Büro gegen einen Mietzins in Höhe von 300 CHF in Unterbestand.
- Im Handelsregister St. Gallen wurde der Bw am 19.6.2007 als Einzelfirma mit der Adresse CH1 und dem Zweck "betriebswirtschaftliche Unternehmensberatung" neu eingetragen. Am 26.9.2007 wurde er als Gesellschaftergeschäftsführer der CHG mit Sitz in CH2 ins Register eingetragen. Am 11.4.2008 wurde die Sitzverlegung des Einzelunternehmens nach CH3 eingetragen (BP 739 – 744).

Der Auskunft eines Dauerkunden, wonach die Besprechungen über Telefon oder bei ihm in Österreich, **nie aber im Büro des Bw** stattgefunden hätten, waren keinerlei Beweise beigelegt, die den eindeutigen Schluss erlaubten, der Bw habe seine beratende Tätigkeit in der Weise ausgeübt, dass Gewinnanteile der schweizerischen Betriebstätte zuzurechnen wären:

- Die Honorarnote vom 1.1.2005 verweist im Briefkopf auf eine österreichische Festnetznummer und die Betriebstätte in Bregenz, in einer Fußzeile auf eine österreichische Bankverbindung und eine österreichische UID-Nummer.
- Das Angebot vom 1.7.2005 trägt im Briefkopf eine liechtensteinische Adresse. Ihm fehlen jegliche Angaben über eine telefonische oder elektronische Möglichkeit zur Kontaktaufnahme. Der Betreff weist klar darauf hin, dass das Ziel der Beratung die Nutzung (Verwertung) im Betrieb des Kunden, also in Österreich ist. Als Bankverbindung wird eine österreichische angeführt. Die allgemeinen Geschäftsbedingungen verweisen auf die Honorarrichtlinien der österreichischen Bundeswirtschaftskammer.
- Das Angebot vom 1.10.2006 betrifft wiederum die Beratung im österreichischen Betrieb des Kunden, enthält einen Hinweis auf die österreichische Bankverbindung und die österreichische UID-Nummer sowie hinsichtlich der allgemeinen Geschäftsbedingungen einen Hinweis auf die Honorarlichtlinien der Bundeswirtschaftskammer. Der Briefkopf weist auf eine liechtensteinische Telefonnummer und eine "liechtensteinische" E-Mail-Adresse.

An der oben dargelegten sachverhaltsmäßigen und rechtlichen Beurteilung des Falles vermag auch die Vorhaltsbeantwortung vom 14.12.2012 auf folgenden Gründen nichts zu ändern:

- Zunächst einmal ist festzustellen, dass der Bw dem Auftrag, die vollständigen Akten von drei Dauerkunden der Berufungsbehörde zur Verfügung zu stellen, nicht, ja nicht einmal ansatzweise, entsprochen hat. Er hat damit der ihm obliegenden, oben bereits erwähnten, erhöhten Mitwirkungsverpflichtung nicht entsprochen. Dabei ist es ohne Belang, ob der Bw nicht die erforderliche Vorsorge getroffen oder ob er existente Beweismittel zurückgehalten hat.
- Die vorgelegten Angebote bzw Verträge datieren vom 1.7.2005 und 23.5.2006. Sie betreffen von da her, aber auch abzuleiten aus dem Briefkopf, nur die Zeit, als der Bw in Liechtenstein ein Büro unterhalten haben soll. Aus den bereits angeführten Gründen (nicht abgeführte Steuern können nicht angerechnet werden) haben diese Beweismittel schon aus abkommensrechtlichen Gründen keine Bedeutung für das gegenständliche Verfahren.
- Der Bw hat das von ihm in CH3, angemietete Büro am Tag der Anmietung und exakt um den von ihm zu zahlenden Mietzins untervermietet (BP 205), sodass ihm dort als Einzelunternehmer gar kein Büro mehr zur Verfügung stand, dem eine betriebliche Funktion bzw ein daraus resultierender Gewinn zugerechnet werden könnte.

- Der Bw war in der Gesellschaft, an die er das Büro weitervermietet hat, Gesellschaftergesellschafter, sodass seine Anwesenheit in dem Büro der juristischen Person zuzurechnen ist (BP 743, 744, 206).
- Es wäre die Aufgabe des Bw gewesen, im Ausland lebende Zeugen stellig zu machen (VwGH 9.12.2004, [2000/14/0095](#)). Im Übrigen mag zutreffen, dass der Bw – wie von ihm behauptet – im Ausland gearbeitet hat. Einen Nachweis dafür, dass diese Tätigkeit im funktionalen Zusammenhang mit der Beratung seiner österreichischen Kunden stand, ist der Bw aber schuldig geblieben.

Zusammengefasst bedeutet dies für den zentralen Berufungspunkt: Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse hatten die (allenfalls dem Bw zur Verfügung stehenden) Schweizer Betriebstätten entgegen dem nicht substanzierten und nicht belegten Vorbringen des Bw, aber in Übereinstimmung mit den Ausführungen in den Berufungsvorentscheidungen vom 28.5.2010 und vom 10.1.2011 keine feststellbare bzw glaubhaft gemachte und ins Gewicht fallende betriebliche Funktion im Zusammenhang mit der österreichische Kunden beratenden Tätigkeit des Berufungswerbers. Angesichts dessen, dass der Bw unbestrittenmaßen in Österreich ansässig war, hier nachgewiesenermaßen auch eine Betriebstätte hatte und eingestandenerweise auch seine österreichischen Kunden betreute, kann keine Rede davon sein, dass er aus der Besteuerungshoheit Österreichs ausgeschieden ist.

Wenn das Finanzamt unter diesem Titel 10% von der inländischen Besteuerung im Schätzungswege ausgeschieden hat, kann sich der Bw nicht für beschwert erachten.

Aber auch in den weiteren Punkten hat sich das Berufungsbegehren als nicht gerechtfertigt erwiesen. Auch insoweit verweist die Berufungsbehörde auf die überzeugenden Ausführungen des Finanzamtes. Im Einzelnen bedeutet dies:

- Wie der Bw im Vorlageantrag vom 30.6.2010 selbst einräumte, war es ihm bis dato nicht möglich, die Feststellungen der Betriebsprüfung betreffend die Nichterfassung von Einnahmen zu prüfen. Da die nur vage bekämpften Feststellungen des Prüfers in Punkt 1 des BP-Berichtes klar und eindeutig sind und auch einer Prüfung leicht zugänglich sind, sieht die Berufungsbehörde – nicht zuletzt auch im Hinblick auf den Vorhaltscharakter der Berufungsvorentscheidung vom 28.5.2010, die auf den Betriebsprüfungsbericht verweist, und jene vom 10.1.2011, die sich mit dem Berufungsvorbringen auseinandersetzt – keinen Grund, um die erstinstanzlichen Feststellungen zu berichtigen. Dies umso mehr, als das Vorbringen des Bw in sich selbst widersprüchlich ist. Während der Bw im Vorlageantrag vom 30.6.2010 vorbrachte, seine Ehegattin sei für die Buchhaltung zuständig und könne die Nichterfassung von Einnahmen ausschließen, führte er in der gleich datierten Berufung

aus, die Buchhaltung sei von verschiedenen Buchhaltern geführt worden, eine Nichterfassung von Umsätzen halte er dennoch für unwahrscheinlich.

- Der Bw stellte das Berufungsbegehren, mangels im Inland steuerpflichtiger Einkünfte die Einkommensteuervorauszahlungen mit Null festzusetzen. Entgegen der Auffassung des Bw handelt es sich bei den strittigen Einkünften nicht um ausländische, die der inländischen Besteuerung entzogen sind. Aus diesem Grund war die Berufung auch in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.
- Der Bw hat auch die Anspruchszinsenbescheide angefochten, allerdings ohne dies gesondert zu begründen, somit erschließbar mit derselben Begründung wie gegen die Abgabenbescheide. Das Finanzamt hat in der Berufungsvorentscheidung vom 10.1.2011 zu Recht (Ritz, BAO⁴, § 215 Tz 34) darauf hingewiesen, dass Zinsenbescheide an den Spruch des zu einer Nachforderung führenden Abgabenbescheides gebunden ist. Dem ist nichts hinzuzufügen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 15. März 2013