



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Peter Steurer und die weiteren Mitglieder Mag. Peter Bilger, Dr. Klaus Holbach und Prok. Bernd Feldkircher über die Berufung des Bw., vertreten durch Mag. Astrid Drexel, 6900 Bregenz, Anton-Walser-Gasse 2, vom 9. Februar 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch vom 19. Dezember 2003 betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2001 und 2002 sowie Festsetzung der Umsatzsteuer für die Kalendermonate Jänner bis August 2003, Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 2002, die Festsetzung von Anspruchszielen 2000 sowie von (ersten) Säumniszuschlägen nach der am 9. Februar 2007 in 6800 Feldkirch, Schillerstraße 2, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

1. Die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 2001 und 2002 sowie Festsetzung der Umsatzsteuer für die Kalendermonate Jänner bis August 2003 werden wie folgt abgeändert.

Die Umsatzsteuer für das Jahr 2001 wird festgesetzt mit:	4.382,11 €
Gesamtbetrag der Lieferungen und sonstigen Leistungen	24.077,56 €
Normalsteuersatz 20%	4.815,51 €
Vorsteuer 1,8%	433,40 €
Festgesetzte Umsatzsteuer	4.382,11 €

Die Umsatzsteuer für das Jahr 2002 wird festgesetzt mit:	3.404,80 €
Gesamtbetrag der Lieferungen und sonstigen Leistungen	18.707,70 €
Normalsteuersatz 20%	3.741,54 €
Vorsteuer 1,8%	336,74 €
Festgesetzte Umsatzsteuer	3.404,80 €
Die Umsatzsteuer für die Kalendermonate Jänner bis August 2003 wird festgesetzt mit:	2.406,58 €
Gesamtbetrag der Lieferungen und sonstigen Leistungen	13.222,93 €
Normalsteuersatz 20%	2.644,59 €
Vorsteuer 1,8%	238,01 €
Festgesetzte Umsatzsteuer	2.406,58 €

2. Der Berufung betreffend die Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 2002 wird stattgeben. Die angefochtenen Bescheide werden ersatzlos aufgehoben.

3. Die Berufung betreffend die Festsetzung von Anspruchszinsen 2000 wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

4. Die Bescheide betreffend die Festsetzung von Säumniszuschlägen werden abgeändert.

Der erste Säumniszuschlag für die nicht entrichtete Umsatzsteuer 2002 wird mit 68,10 € festgesetzt.

Der erste Säumniszuschlag für die nicht entrichtete Umsatzsteuer Jänner bis August 2003 wird mit 48,13 € festgesetzt.

### **Entscheidungsgründe**

Der Berufungswerber ist Tierarzt und Hufschmied. Diese Tätigkeit führte er in den Streitjahren 2000 bis 2003 mit einem Praxismobil grenzüberschreitend in Österreich, Liechtenstein und der Schweiz durch. Aufgrund einer Zollkontrolle anlässlich einer Grenzüberschreitung wurde eine Kontrollmitteilung sowie das dabei erlangte Beweismaterial an das Finanzamt Feldkirch übermittelt. Da der Berufungswerber im Inland steuerlich nicht erfasst war, führte das

Finanzamt eine abgabenbehördliche Prüfung der Tätigkeit des Berufungswerbers durch. Im Zuge dieser Prüfung stellte das Finanzamt fest, dass der Berufungswerber in den Streitjahren seinen Hauptwohnsitz an der Adresse seine Vaters in F, gemeldet und dort ein kleines Zimmer bewohnt habe. Im Haus habe sich ein Kühlschrank zur Lagerung von Medikamenten befunden. Der Berufungswerber habe an dieser Adresse über einen Festnetzanschluss verfügt, der in die gelben Seiten des Vorarlberger Telefonbuches eingetragen gewesen sei. Ferner sei vor der Eingangstür ein Werbeschild angebracht gewesen, welches auf die tierärztliche Tätigkeit hingewiesen habe. Der Berufungswerber habe zwar überwiegend bei seiner Freundin in Liechtenstein gewohnt, über eine Aufenthaltsbewilligung habe er aber in Liechtenstein nicht verfügt. Er habe in Liechtenstein eine befristete Konzession zur Ausübung des Berufes als Tierarzt erhalten, diese habe aber die Ausübung der tierärztlichen Tätigkeit in den Räumlichkeiten des angegebenen Geschäftssitzes untersagt.

Aufgrund dieser Feststellungen kam das Finanzamt zum Schluss, dass nach den Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Republik Österreich und dem Fürstentum Liechtenstein (DBA-Liechtenstein) sowie zwischen der Republik Österreich und der Schweiz (DBA-Schweiz) das grundsätzliche Besteuerungsrecht an den Einkünften dem Ansässigkeitsstaat zustehe und dass der Ansässigkeitsstaat nach dem DBA-Schweiz und dem DBA-Liechtenstein Österreich sei. Wenn am liechtensteinischen Geschäftssitz die Tierarzt- und Hufschmiedetätigkeit nicht ausgeübt werden dürfe, gleichzeitig aber am österreichischen Wohnsitz ein Werbeschild für die Tierarztpraxis angebracht sei und die österreichische Adresse in den gelben Seiten des Telefonbuches beworben werde, so könne in Bezug auf die gewerbliche Tätigkeit als Hufschmied keine Betriebsstätte in Liechtenstein vorliegen und unterlägen daher diese Einkünfte zur Gänze gemäß Artikel 7 DBA-Liechtenstein und DBA-Schweiz in Österreich der Besteuerung. In Bezug auf die freiberuflichen Einkünfte aus der tierärztlichen Tätigkeit spreche bei diesem Sachverhalt die Vermutung dafür, dass diese Einkünfte jedenfalls nicht zur Gänze der liechtensteinischen Geschäftseinrichtung zugerechnet werden könnten. Die Aufteilung der Gewinne zwischen Österreich und Liechtenstein müsse aufgrund einer Funktionsanalyse erfolgen, wobei zu berücksichtigen sei, dass in den Räumen in Liechtenstein keine tierärztliche Tätigkeit ausgeübt werden dürfe und auch tatsächlich nicht ausgeübt werde. Der Berufungswerber übe seine Tätigkeit derart aus, dass er mit einem speziell ausgerüsteten Praxismobil, einem Geländewagen, die Tiere vor Ort besuche und behandle. In den Räumlichkeiten in Liechtenstein führe er nur Büroarbeiten durch. Die Schweiz erlange keine Besteuerungsansprüche, da sich in der Schweiz keine Geschäftseinrichtung befindet und die bloße tierärztliche Tätigkeit auf schweizerischem Staatsgebiet noch keine Besteuerungsansprüche auslöse.

---

In umsatzsteuerlicher Hinsicht sei die Vor-Ort-Betreuung der Tiere als "Arbeiten an beweglichen körperlichen Gegenständen" im Sinne des § 3 a Abs. 8 lit. c UStG 1994 einzustufen, sodass die inländischen Umsätze der österreichischen Umsatzsteuer unterliegen.

In der Folge ermittelte das Finanzamt die Einkünfte auf Basis der in den Steuererklärungen für die Liechtensteinische Steuerverwaltung erklärten Erwerbe aus selbständiger Tätigkeit. Für die Jahre 2001 und 2002 setzte es zu diesen Einkünften einen Sicherheitszuschlag in Höhe von 20% auf Basis der aus den Bilanzen übernommenen Umsätze der Jahre 2001 und 2002 fest. Die Aufteilung der Einkünfte auf Österreich und Liechtenstein sowie den Anteil der Einkünfte aus der Hufschmiedetätigkeit schätzte es anhand von Rechnungen, Eingängen auf Bankkonten sowie beschlagnahmten Belegen. Im selben Verhältnis teilte es die Umsätze auf. Aufgrund der so ermittelten Bemessungsgrundlagen setzte es mit Bescheiden vom 19. Dezember 2003 die Einkommensteuer für das Jahr 2000 mit 9.057,94 €, für das Jahr 2001 mit 0 € und für das Jahr 2002 mit 598,78 € fest. Die Umsatzsteuer setzte es für das Jahr 2001 mit 6.228,64 €, für das Jahr 2002 mit 6.377,37 € und für die Kalendermonate Jänner bis August 2003 mit 3.006 € fest. Gleichzeitig setzte es für das Jahr 2000 Anspruchszinsen sowie Säumniszuschläge für die Umsatzsteuer 2002 und 2003 fest.

Gegen diese Bescheide erhob der Berufungswerber mit Schriftsatz vom 9. Februar 2004 Berufung, die seine steuerliche Vertretung zusammengefasst wie folgt begründete:

---

**Umsatzsteuer:**

Im Umsatzsteuergesetz und in den Umsatzsteuerrichtlinien 2000 sei kein Hinweis darauf zu finden, dass Tiere als Sachen einzustufen seien. Es sei daher den Bestimmungen des Allgemeinen Bürgerlichen Gesetzbuches zu folgen, nach dem Tiere gemäß § 285 a keine Sachen seien. Es komme somit die Generalklausel des § 3 a Abs. 12 UStG 1994 zur Anwendung. Danach sei als Ort der Leistung jener maßgeblich, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibe, das sei dort, wo sich die Leitung des Unternehmens befindet. Laut Aktenlage unterhalte der Berufungswerber seit 9. Mai 2000 in Liechtenstein eine Tierarztpraxis, in der neben der medizinischen Behandlung die gesamte organisatorische Abwicklung der Kundenbesuche sowie die Verwaltung erfolge. Der Leistungsort befindet sich daher in Liechtenstein.

**Einkommensteuer:**

Der Berufungswerber unterhalte in Liechtenstein seit dem 9. Mai 2000 eine Betriebstätte für seine gewerbliche Tätigkeit als Hufschmied. Nach dem Kommentar zum OECD-Musterabkommen 2002 sei unter einer Betriebstätte eine feste Geschäftseinrichtung zu verstehen, in der die Tätigkeit des Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt werde. Voraussetzung für eine Betriebstätte sei, dass die Verfügungsmacht über die Einrichtung bestehe. Das OECD-Musterabkommen stelle aber klar, dass die Verfügungsmacht keines Rechtstitels bedürfe, auch eine rechtswidrig in Anspruch genommene Einrichtung verhindere die Begründung einer Betriebstätte nicht. Somit sei trotz befristeter Konzession und Nichtausübung der Hufschmiedetätigkeit in den angegebenen Räumlichkeiten eine Betriebstätte anzunehmen. Bei der Geschäftseinrichtung in Feldkirch handle es sich um eine nicht betriebstättenbegründende Hilfseinrichtung. Gemäß Art. 5 Abs. 3 lit. a DBA-Liechtenstein begründe eine Einrichtung zur Lagerung von Medikamenten noch keine Betriebstätte. Die Werbetätigkeit sei der tierärztlichen Tätigkeit zuzurechnen, das Werbeschild sei ein Geschenk eines Kindes als Dank für das gesundete Haustier. Der Hinweis in den gelben Seiten des Telefonbuches sei keine Anzeige, sondern nur ein Eintrag aufgrund eines Festnetzanschlusses. Die Einkünfte aus der Tätigkeit als Hufschmied seien daher gemäß Art. 7 DBA-Liechtenstein der Betriebstätte in Liechtenstein zuzurechnen.

Für die tierärztliche Tätigkeit gelte dasselbe wie für die Hufschmiedetätigkeit. Auch in diesem Fall befindet sich die Betriebstätte gemäß Art. 14 DBA-Liechtenstein in Form einer Tierarztpraxis in Liechtenstein, auch wenn diese rechtswidrig betrieben würde. Die Praxis sei in einem Reitstall situiert, sämtliche organisatorischen Agenden würden dort verrichtet. Bei der Steuerberechnung für das Jahr 2000 habe das Finanzamt die Ansätze aus der liechtensteinischen Steuererklärung, und zwar insgesamt 55.765 CHF übernommen. Davon

entfielen aus liechtensteinischer Sicht 5.765 CHF auf inländische und 50.000 CHF auf ausländische Einkünfte. Das Finanzamt habe dabei unterstellt, dass die 50.000 CHF aus der Tätigkeit in Österreich stammten. Tatsächlich habe dieser Betrag aber aus einem Darlehen gerührt, welches der Vater des Berufungswerbers diesem für den Praxisaufbau gewährt habe. Von diesem Darlehen seien 50.000 CHF bei der Eröffnung der Praxis auf ein Geschäftskonto in Liechtenstein einbezahlt worden. Fälschlicherweise sei dieser Betrag vom Treuhandbüro nicht als Darlehen eingebucht worden.

### Schätzung

Die Ermittlung der Einkünfte und Umsätze durch die Betriebsprüfung sei nicht schlüssig. Es sei nämlich konsequent der "Brutto-Nettomethode" zu folgen, d.h., es sei der Gesamtumsatz auch von der in Liechtenstein abzuführenden Umsatzsteuer in Höhe 7,6% zu entlasten.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 18. August 2004 als unbegründet ab: Die Umsätze aus den tierärztlichen Leistungen seien am Tätigkeitsort zu besteuern, weshalb die in Österreich erzielten Umsätze des Berufungswerbers aus seiner tierärztlichen Tätigkeit zu Recht mit Umsatzsteuer belastet wurden. In einkommensteuerlicher Hinsicht sei aufgrund des DBA-Liechtenstein Österreich als Wohnsitzstaat einzustufen. An den Einkünften aus der gewerblichen Tätigkeit des Berufungswerbers als Hufschmied habe Liechtenstein kein Besteuerungsrecht, da die Einrichtung in Liechtenstein nicht der Ausübung der gewerblichen Tätigkeit diene und daher mangels Erfüllung eines funktionalen Elements keine Betriebstätte im Sinne des DBA-Liechtenstein vorliege. Auch für die (selbständige) tierärztliche Tätigkeit sei die Einrichtung in Liechtenstein allenfalls rechtswidrig und nur für organisatorische Angelegenheiten verwendet worden. Die Zurechnung der Einkünfte aus der tierärztlichen Tätigkeit zu dieser Einrichtung sei nur im Schätzungswege zu ermitteln. Die in den angefochtenen Bescheiden gewählte Vorgangsweise sei zulässig und sachgerecht und es könne sich der Berufungswerber nicht als beschwert erachten, wenn als Basis der Berechnungen die von ihm selbst gegenüber dem Steueramt in Liechtenstein erklärten Bemessungsgrundlagen herangezogen worden seien. Da der Berufungswerber im Zuge der Betriebsprüfung nicht bereit gewesen sei, eventuell notwendige Belege bzw. Unterlagen, insbesondere das komplette veterinärmedizinische Archiv vorzulegen, nur mangelhafte Aufzeichnungen geführt habe und eine Diskrepanz zwischen den Umsätzen laut den Bilanzen und den Umsätzen laut vorgelegter Bankbelege des österreichischen Bankkontos sowie weiterer beschlagnahmter Bankbelege bestanden habe, sei eine allgemeine Schätzungsbefugnis gemäß § 184 BAO gegeben gewesen. Da eine hohe Wahrscheinlichkeit bestanden habe, dass noch weitere Vorgänge nicht aufgezeichnet worden seien, sei auch die Anwendung eines Sicherheitszuschlages vom Gesamtumsatz gerechtfertigt gewesen. Aufgrund des weder zeitlich noch betragsmäßig gegebenen Zusammenhangs zwischen dem

angeblich vom Vater des Berufungswerbers im Jahr 1998 gewährten Darlehen in Höhe von 500.000 S (36.336,42 €) und der behaupteten Einzahlung auf das Geschäftskonto im Jahr 2000, weiters des nicht erbrachten Nachweises der tatsächlichen Mittelherkunft und des Umstandes, dass dieser Betrag als steuerpflichtiger ausländischer Erwerb in der Liechtensteinischen Steuererklärung behandelt worden sei, gehe das Finanzamt davon aus, das dieser Betrag aus der tierärztlichen Tätigkeit stamme, für welche das Besteuerungsrecht Österreich zustehe. Setze man den Betrag in Höhe von 50.000 CHF ins Verhältnis zu den inländischen Bankumsätzen 2001 und 2002 nach Hinzurechnung des Sicherheitszuschlages (470.925,05 S bzw. 34.223,46 € für 2001 und 482.167,86 bzw. 35.040,50 € für 2002), ergebe sich zudem eine plausible und leicht ansteigende Umsatzentwicklung. Diese Schätzungsergebnisse entsprächen nach Überzeugung des Finanzamtes daher den tatsächlichen Gegebenheiten weit eher als die in den Jahren stark schwankenden Ergebnisse aus den in der Berufung dargelegten Berechnungen.

Mit Schriftsatz vom 16 September 2004 stellte der Berufungswerber den Antrag auf Vorlage der Berufungen zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Damit galten die Berufungen wiederum als unerledigt.

Im Zuge der am 9. Februar 2007 durchgeführten Berufungsverhandlung nahm der Berufungsführer ausführlich zu seiner Tätigkeit Stellung; der Vertreter des Finanzamtes hielt die bisher vertretenen Standpunkte aufrecht (vgl. dazu die Niederschrift über den Verlauf der mündlichen Berufungsverhandlung). Soweit die Ausführungen Eingang in die Berufungsvorentscheidung gefunden hatte, wird darauf in der folgenden Begründung Bezug genommen..

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

#### **Umsatzsteuer**

Strittig war zunächst, an welchem Ort die tierärztlichen Leistungen des Berufungswerbers erbracht wurden.

Eine tierärztliche Leistung ist eine sonstige Leistung im Sinne des Umsatzsteuergesetzes 1994. Der Ort derartiger Leistungen wird in § 3a Abs. 5 bis 13 leg. cit. geregelt. Die dort enthaltenen Vorschriften entsprechen den Bestimmungen des Artikel 9 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie 77/388/EWG (6. EG-RL).

Der EuGH hat mit Urteil vom 6.3.1997, C-167/95 "Linthorst" entschieden, dass als Ort der hauptsächlich und gewöhnlich von Tierärzten erbrachten Leistungen der Ort gilt, an dem der Dienstleistende den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit hat. Die in Artikel 9 Abs. 2 6. EG-RL angeführten Ausnahmen schieden nach Meinung des EuGH für Tierärzte aus. Zunächst prüfte

der EuGH die Anwendbarkeit des Artikel 9 Abs. 2 lit. c dritter Fall der 6. EG-RL, der den Ort für die Begutachtung von beweglichen körperlichen Gegenständen regelt. Der Begriff "Begutachtung" bedeute die Prüfung des körperlichen Zustandes oder die Untersuchung der Echtheit eines Gegenstandes zur Schätzung seines Wertes oder zur Bewertung des Umfanges eines Schadens in Bezug auf vorzunehmende Arbeiten. Die Hauptfunktion des Tierarztes bestehe dagegen in der wissenschaftlichen Beurteilung der Gesundheit von Tieren, der medizinischen Prävention sowie bei kranken Tieren in der Diagnose und der Heilbehandlung. Diese vom Tierarzt erbrachten Dienstleistungen würden somit nicht vom Begriff "Begutachtung" erfasst und fielen daher nicht unter Artikel 9 Abs. 2 lit. c dritter Fall der 6. EG-RL. Weiters prüfte der EuGH, ob tierärztliche Tätigkeiten als "Arbeiten an beweglichen körperlichen Gegenständen" im Sinne des Artikels 9 Abs. 2 lit. c vierter Fall 6. EG-RL einzustufen seien. Die Formulierung der Bestimmung bezeichne nach Auffassung des EuGH im Allgemeinen einen lediglich körperlichen Eingriff in bewegliche körperliche Gegenstände, der grundsätzlich nicht wissenschaftlicher oder intellektueller Natur sei. Die Hauptfunktion des Tierarztes bestehe dagegen grundsätzlich in der Heilbehandlung von Tieren nach wissenschaftlichen Regeln. Der Umstand, dass eine solche Behandlung manchmal einen körperlichen Eingriff erfordere, genüge jedoch nicht, um sie als "Arbeit" zu bezeichnen. Daher fielen die Dienstleistungen der Tierärzte nicht unter Artikel 9 Abs. 2 lit. c vierter Fall der 6. EG-RL. Die Leistungen von Tierärzten seien auch nicht unter die in Artikel 9 Abs. 2 lit. e 3. Fall der 6. EG-RL genannten Leistungen von Beratern, Ingenieuren, Studienbüros, Anwälten, Buchprüfern und sonstigen ähnlichen Leistungen sowie die Datenverarbeitung und die Überlassung von Informationen zu subsumieren. Hätte nämlich der Gesetzgeber andere freie Berufe ausnehmen wollen, so hätte er eine allgemeine Umschreibung gewählt.

Der unabhängige Finanzsenat schloss sich dieser Interpretation des Artikel 9 der 6. EG-RL durch den EuGH an. Der Meinung des Finanzamtes, die Interpretation durch den EuGH sei falsch und die Tätigkeit eines Tierarztes als *Arbeit an beweglichen körperlichen Gegenständen und die Begutachtung dieser Gegenstände* im Sinne des Artikel 9 Abs. 2 lit. c vierter Fall der 6. EG-RL bzw. des § 3a Abs. 8 lit. c Umsatzsteuergesetz 1994 (UStG) einzustufen, konnte daher nicht gefolgt werden.

Die tierärztliche Tätigkeit des Berufungswerbers war daher unter den Generaltatbestand des § 3 a Abs. 12 UStG 1994 zu subsumieren (Unternehmerortregelung). Danach wird *"in den übrigen Fällen eine sonstige Leistung an dem Ort ausgeführt, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt. Wird die sonstige Leistung von einer Betriebstätte ausgeführt, so gilt die Betriebstätte als Ort der sonstigen Leistung"* (§ 3a Abs. 12 UStG 1994).

Diese Bestimmung ist die Umsetzung des Artikel 9 Abs. 1 der 6. EG-RL in das österreichische Recht. Dieser lautet:

---

*"Als Ort der Dienstleistung gilt der Ort, an dem der Dienstleistende den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine feste Niederlassung hat, von dem aus die Dienstleistung erbracht wird, oder in Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer solchen festen Niederlassung sein Wohnort oder sein üblicher Aufenthaltsort".*

Unternehmerort ist grundsätzlich der Ort, von dem aus der Unternehmer seine Tätigkeit anbietet, das ist der Ort der Geschäftsleitung. Maßgeblich für den Ort der Geschäftsleitung ist, dass an diesem Ort der für die Geschäftsführung entscheidende Wille gebildet wird; dies ist nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu entscheiden. Der Ort der Geschäftsleitung ist auch dann maßgebend, wenn die sonstige Leistung tatsächlich gar nicht an diesem Ort erbracht wird (vgl. Ruppe<sup>3</sup>, § 3a Tz 107/1).

Der Aktenlage zufolge hatte der Berufungswerber in den Streitjahren in Liechtenstein in einer Reitanlage einen Büraum mit 15 m<sup>2</sup> sowie Parkplätze gemietet. In diesem Raum hatte er die Büroarbeiten für seine tierärztliche Tätigkeit verrichtet. Die eigentliche tierärztliche Tätigkeit hatte er mit seinem Praxismobil jeweils vor Ort ausgeübt. An seinem Hauptwohnsitz in Feldkirch hatte er lediglich ein kleines Zimmer im Haus seines Vaters zur Verfügung und dort in einem Kühlschrank Medikamente gelagert. Laut einer Aussage des Berufungswerbers hatte dieser das Zimmer nur selten, im Jahr 2001 nur ein- bis zweimal benutzt (vgl. den Aktenvermerk des Hauptzollamtes Feldkirch vom 10.10.2002). Nach Meinung des unabhängigen Finanzsenates war schon aufgrund der Tatsache, dass der Berufungswerber seine administrativen Arbeiten im Büro in Liechtenstein verrichtet hat, der Ort der Geschäftsleitung in Liechtenstein anzunehmen. Dafür sprach weiters, dass der Berufungswerber auf seinen Rechnungen und seiner übrigen geschäftlichen Korrespondenz stets die Adresse seines liechtensteinischen Büros angegeben hat. Auch der Umstand, dass der Berufungswerber seit dem Jahr 2000 tatsächlich mit seiner Freundin und späteren Frau in Liechtenstein gelebt und somit den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen dort und nicht in Österreich gehabt hat, deutete darauf hin, dass auch der Ort der Geschäftsleitung in Liechtenstein gelegen haben muss, da davon auszugehen war, dass der Berufungswerber sein Zimmer in Österreich nur sporadisch benutzt und die geschäftsführende Tätigkeit somit in Liechtenstein ausgeübt hat (vgl. dazu auch die Ausführungen zur ertragsteuerlichen Betriebstätte).

Damit war die Berufung aber noch nicht zu Gunsten des Berufungswerbers entschieden. Wird nämlich *"die sonstige Leistung von einer Betriebstätte ausgeführt, so gilt die Betriebstätte als der Ort der sonstigen Leistung"* (§ 3a Abs. 12 UStG 1994 zweiter Satz).

Der Begriff "Betriebstätte" gemäß § 3a Abs. 12 UStG 1994 ist nicht im Verständnis des § 29 BAO, sondern im Sinne der 6. EG-RL und der Rechtsprechung des EuGH auszulegen.

Artikel 9 Abs. 1 6. EG-RL spricht von "fester Niederlassung" (siehe Zitat oben). Nach der Rechtsprechung des EuGH ist eine Einrichtung nur dann als feste Niederlassung anzusehen, wenn diese Niederlassung ein ständiges Zusammenwirken von persönlichen und Sachmitteln voraussetzt, die für die Erbringung der betreffenden Dienstleistungen erforderlich sind, und wenn es nicht zweckdienlich ist, diese Dienstleistungen dem Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit des Dienstleistenden zuzuordnen (vgl. EuGH 4.7.1985, Rs 168/84 "Berkholz"). Allerdings ist es nach der Rechtsprechung des EuGH für die Annahme einer festen Niederlassung nicht unbedingt erforderlich, dass eine Anlage fest mit dem Erdboden verbunden ist. Bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen kann daher auch ein auf offener See verkehrendes Schiff die Voraussetzungen für eine feste Niederlassung erfüllen, wenn die Anknüpfung an den Sitz des Dienstleistungsunternehmens nicht zu steuerlich sinnvollen Ergebnissen führt. Der VwGH hat, dieser Rechtsprechung des EuGH, im Erkenntnis vom 29.4.2003, 2001/14/0226, entschieden, dass Dienstleistungen wie insbesondere jene der Friseure oder Kosmetik- und Massageinstitute an Bord eines Kreuzfahrtschiffes dann von einer festen Niederlassung erbracht würden, wenn diese Einrichtungen aufgrund des ständigen Zusammenwirkens von persönlichen und Sachmitteln einen zureichenden Mindestbestand aufwiesen, der diese in die Lage versetze, die Dienstleistungen autonom zu erbringen. Befinde sich der Sitz der leistenden Unternehmen nicht in ein und demselben Mitgliedstaat, könne die umsatzsteuerliche Anknüpfung an den jeweiligen Sitz dazu führen, dass Unternehmer, die an Bord desselben Schiffes gleichartige Dienstleistungen anbieten, unterschiedlich hohe Umsatzsteuern zu entrichten hätten. Im Hinblick auf mögliche Konkurrenzverhältnisse zwischen den die Dienstleistungen erbringenden Unternehmen an Bord eines Schifffs erscheine daher die Anknüpfung an den jeweiligen Sitz nicht als sinnvolle Lösung. In diesem Zusammenhang sei auch zu beachten, dass – im Falle der umsatzsteuerlichen Anknüpfung an den Sitz des Unternehmens – ein Schiffsreeder eines Kreuzfahrtschiffes, dem es auf die Attraktivität des Angebotes an Bord für seine Passagiere ankomme, versucht sein könnte, für die selbständige Erbringung von Dienstleistungen an Bord seines Schifffs nur Unternehmer mit Sitz in solchen Staaten heranzuziehen, die eine niedrigere Umsatzbesteuerung normierten. Dazu komme, dass die systematische Anknüpfung an den Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit den dienstleistenden Unternehmen einen Anreiz dafür bieten könnte, durch Sitzverlegung der höheren Besteuerung zu entkommen. Die feste Niederlassung sei in solchen Fällen ein zweckdienlicher Anknüpfungspunkt, weil dort die Dienstleistungen tatsächlich an den Verbraucher erbracht würden und somit die wirtschaftliche Realität Berücksichtigung finde. In diesem Sinne habe der EuGH im Urteil vom 20.2.1997, C-260/95, darauf abgestellt, wo die Dienstleistungen tatsächlich erbracht würden und damit der wirtschaftlichen Realität als

---

grundlegendes Kriterium für die Anwendung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems Rechnung getragen.

Im Sinne dieser Interpretation des Artikel 9 Abs. 1 der 6. EG-RL bzw. des § 3a Abs. 12 UStG war auch das Praxismobil des Berufungswerbers als feste Niederlassung bzw. Betriebstätte einzustufen. Denn der Berufungswerber erbrachte seine Leistungen als Tierarzt und Hufschmied nicht in einer Tierarztpraxis oder Hufschmiede, sondern mit diesem Praxismobil vor Ort. Da dieses Fahrzeug speziell für die Tätigkeit des Berufungswerbers ausgerüstet war und der Berufungswerber seine Leistung persönlich ausgeübt hat, lag auch eine ausreichende Ausstattung mit Personal- und Sachmitteln vor, um diese Leistungen autonom zu erbringen. Die Anknüpfung an den Ort der Geschäftsleitung erschien in diesem Fall ebenfalls nicht sinnvoll. Diese würde nämlich zu einem deutlichen Wettbewerbsvorteil für den Berufungswerber, der seine Leistungen "nur" mit 2,4% bzw. 7,6% versteuern müsste, gegenüber Tierärzten und Hufschmieden mit Ort der Geschäftsleitung im Inland, die für dieselbe Leitung 20% Umsatzsteuer in Rechnung stellen müssten, führen. Gleichzeitig würde dadurch ein Anreiz für andere Tierärzte geschaffen, ihre Tätigkeit in derselben Weise wie der Berufungswerber auszuüben, um ebenfalls einen derartigen Wettbewerbsvorteil zu erlangen. Die Anknüpfung an die Niederlassung in Form des Praxismobils erschien unter diesen Gesichtspunkten zweckdienlicher, zumal dann auf den Ort der tatsächlichen Erbringung der Dienstleistungen abgestellt und der wirtschaftlichen Realität Rechnung getragen werden konnte. Der Leistungsort war nämlich in diesem Fall immer dort, wo der Berufungswerber mit seinem Praxismobil die Leistungen erbrachte.

Aus diesem Grunde unterlagen die mit dem Praxismobil in Österreich erbrachten Leistungen des Berufungswerbers der österreichischen Umsatzsteuer. Für die Ermittlung der Umsatzsteuerbemessungsgrundlage stützte sich der unabhängige Finanzsenat für die Streitjahre auf von der Betriebsprüfung beschlagnahmte Honorarnoten an österreichische Kunden sowie auf erhobene Zahlungseingänge auf ein österreichisches Kundenkonto des Berufungswerbers. Diesbezüglich war nämlich die Annahme zulässig, dass auf dieses Konto Zahlungen von österreichischen Kunden, also Kunden, die der Berufungswerber mit seinem Praxismobil aufgesucht hat, eingegangen sind. Dies zum einen deshalb, weil sich die Namen auf der Kontenliste zum großen Teil auf von der Betriebsprüfung beschlagnahmten Rechnungen, auf denen österreichischen Adressen angegeben waren, wieder fanden, zum anderen deshalb, weil der Berufungswerber auch ein Geschäftskonto in Liechtenstein hat und nicht anzunehmen war, dass liechtensteinische oder Schweizer Kunden die in Schweizer Franken verrechneten Beträge auf ein österreichisches Konto einbezahlt haben. Allfällige Ungenauigkeiten, die sich möglicherweise dadurch ergaben, dass sich auf dem Konto doch auch Zahlungen für in Liechtenstein behandelte Tiere befanden wurden dadurch

ausgeglichen, dass andererseits, wie der Berufungswerber während der mündlichen Berufungsverhandlung bestätigt hat, österreichische Kunden ihre Rechnungen auch auf das liechtensteinisches Geschäftskonto einbezahlt haben (und diese Zahlungen daher auf dem österreichischen Kundenkonto nicht enthalten sind) und der Berufungswerber auch Rechnungsbeträge in Bar erhalten hat und diese bei dieser Schätzung nicht (vollständig) berücksichtigt werden konnten.

Es war daher von folgenden Bruttobeträgen auszugehen (vgl. die Feststellungen der Prüferin):

	2001	2002	1-8/2003
Bankeingänge lt. BP	28.749,26	20.089,30	16.514,37
Nicht enthaltene Rechnungen	1.312,64	3.275,11	
Gesamt (€)	30.061,90	23.364,41	16.514,37
Gesamt (S)	413.660,78		

Da der Berufungswerber für seine Honorare stets Schweizer Mehrwertsteuer in Rechnung gestellt hat, waren diese Beträge um diese Steuer zu bereinigen. Diesbezüglich folgte der unabhängige Finanzsenat den Angaben des Berufungswerbers, etwa zwei Drittel seiner Leistungen mit dem Steuersatz von 2,4% (für Behandlungen von Groß- und Nutztieren) und ein Drittel mit dem Steuersatz von 7,5% bzw. 7,6% (ab dem Jahr 2002) versteuert zu haben. Die Bereinigung um die Schweizer Mehrwertsteuer ergab folgende Beträge:

2001: 28.893,07 €

2002: 22.449,25 €

Jänner bis August 2003: 15.867,52 €

Die so errechneten Beträge waren Bruttoumsätze, in denen 20% Umsatzsteuer enthalten war. Diese war daher aus diesen Bruttobeträgen herauszurechnen. Die Vorsteuern waren pauschal mit 1,8% der Umsätze zu berücksichtigen.

Die Bescheide betreffend die Umsatzsteuer für die Jahre 2001 und 2002 sowie die Umsatzsteuerfestsetzung für die Kalendermonate Jänner bis August 2003 waren somit spruchgemäß abzuändern.

#### Einkommensteuer

Unstrittig war, dass der Berufungswerber aufgrund des ihm zur Verfügung stehenden Zimmers in den Streitjahren 2000 bis 2002 einen ordentlichen Wohnsitz in Österreich hatte, wo er auch polizeilich gemeldet war. Damit war er gemäß § 1 Abs. 2 EStG 1988 in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig. Unstrittig war weiters, dass er in der fraglichen Zeit seinen gewöhnlichen Aufenthalt in Liechtenstein hatte und grenzüberschreitend in Österreich, Liechtenstein und in der Schweiz als Tierarzt und Hufschmied tätig war. Die Frage, welchem Staat das Besteuerungsrecht über die Einkünfte aus diesen Tätigkeiten zustand, richtet sich

---

nach dem Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Republik Österreich und dem Fürstentum Liechtenstein.

Die Zuteilung der gewerblichen Einkünfte aus der Hufschmiedetätigkeit ist in Artikel 7 DBA-Liechtenstein geregelt. Danach dürfen Gewinne eines Unternehmens eines Vertragsstaates nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, dass das Unternehmen seine Tätigkeit im anderen Vertragsstaat 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.

Für selbständige Einkünfte ordnet Artikel 14 Abs. 1 DBA-Liechtenstein an, dass Einkünfte, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus einem freien Beruf oder aus sonstiger selbständiger Tätigkeit ähnlicher Art bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden dürfen, es sei denn, dass diese Person für die Ausübung ihrer Tätigkeit in dem anderen Vertragsstaat regelmäßig über eine feste Einrichtung verfügt. Verfügt sie über eine solche feste Einrichtung, so dürfen die Einkünfte in dem anderen Staat besteuert werden, jedoch nur insoweit, als sie dieser festen Einrichtung zugerechnet werden können.

Mit dem Ausdruck "Unternehmen eines Vertragsstaates" in Artikel 3 Abs. 1 lit. c DBA-Liechtenstein ist ein Unternehmen gemeint, das von einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person betrieben wird. Unter "in einem Vertragsstaat ansässige Person" ist gemäß Artikel 4 DBA-Liechtenstein eine natürliche Person, die nach dem Recht dieses Staates dort auf Grund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthaltes oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist (lit. a leg. cit.) oder eine juristische Person, die ihren Sitz und ihre tatsächliche Geschäftseinrichtung in diesem Staat hat (lit. c leg. cit.), zu verstehen.

Eine in einem Vertragsstaat unterhaltene ständige Wohnstätte begründet gemäß Artikel 4 Abs. 3 DBA-Liechtenstein allerdings nur dann einen Wohnsitz im Sinne dieses Abkommens, wenn der Inhaber der Wohnstätte in diesem Staat die fremdenpolizeilichen Voraussetzungen für einen dauernden Aufenthalt erfüllt.

Damit schied Liechtenstein als Wohnsitzstaat im Sinne des DBA-Liechtenstein aus, da der Berufungswerber in den Streitjahren 2000 bis 2002 keine Aufenthaltsbewilligung für Liechtenstein innegehabt hat. Somit stand das Besteuerungsrecht über die Einkünfte aus der Tierarzt- wie auch der Hufschmiedetätigkeit grundsätzlich Österreich als Ansässigkeitsstaat zu. Nur insoweit diese Einkünfte einer Betriebstätte bzw. einer festen Einrichtung in Liechtenstein zuzurechnen waren, stand das Besteuerungsrecht Liechtenstein zu.

Die Begriffe "Betriebstätte" (Art. 7 DBA-Liechtenstein) und "feste Einrichtung" (Art. 14 DBA-Liechtenstein) sind synonym zu verstehen. Eine Betriebstätte ist nach Artikel 5 Abs. 1 des

DBA-Liechtenstein eine feste Geschäftseinrichtung, in der die Tätigkeit ganz oder teilweise ausgeübt wird. Der Begriff Betriebstätte im Sinne des DBA-Liechtenstein umfasst gemäß Artikel 5 Abs. 2 DBA-Liechtenstein insbesondere

- a) einen Ort der Leitung,
- b) eine Zweigniederlassung,
- c) eine Geschäftsstelle,
- d) eine Fabrikationsstätte,
- e) eine Werkstätte,
- f) ein Bergwerk, einen Steinbruch oder eine andere Stätte zur Ausbeutung von Bodenschätzen,
- g) eine Bauausführung oder Montage, deren Dauer zwölf Monate überschreitet.

Als Betriebstätten gelten ua. nicht Einrichtungen, die ausschließlich zur Lagerung, Ausstellung oder Auslieferung von Gütern oder Waren des Unternehmens benutzt werden (Artikel 5 Abs. 3 lit. a DBA-Liechtenstein).

Der Begriff der festen Geschäftseinrichtung ist betriebsbezogen zu sehen und erfordert, dass darin die Tätigkeit ganz oder teilweise ausgeübt wird. Dabei ist aber zu berücksichtigen, dass die Anforderungen an den Umfang der betrieblichen Handlungen, die zur Begründung einer Betriebstätte erforderlich sind, um so geringer sind, je mehr sich die eigentliche Tätigkeit außerhalb der festen Geschäftseinrichtung vollzieht (vgl. VwGH 1.10.1991, 90/14/0257 und 18.3.2004, 2000/15/0118).

Bei dieser Interpretation des Betriebstättenbegriffes war das Büro des Berufungswerbers in Liechtenstein jedenfalls als Betriebstätte anzusehen. Dass der Berufungswerber an dieser Adresse keine Tierarztpraxis unterhalten hat, stand dieser Annahme demnach nicht entgegen, da der Berufungswerber seine eigentliche Tätigkeit ja grundsätzlich mit einem besonders eingerichteten Praxismobil vor Ort ausgeübt hat. Die Ausübung dieser Tätigkeit in einer festen Einrichtung konnte daher für die Annahme einer Betriebstätte auch nicht vorausgesetzt werden. Nun war aber davon auszugehen, dass der Berufungswerber sämtliche Büroarbeiten in den Räumlichkeiten in Liechtenstein, und nicht nur etwa jene, die sich auf die Tätigkeiten in Liechtenstein oder in der Schweiz bezogen, verrichtet hat und befand sich dort der Ort der Leitung. Es waren daher auch sämtliche Einkünfte aus der Tätigkeit des Berufungswerbers der liechtensteinischen Betriebstätte zuzurechnen. Daran vermochte auch die Tatsache, dass dem Berufungswerber im Streitzeitraum ein Zimmer im Haus seines Vaters zur Verfügung stand, nichts zu ändern, zumal die Prüfungsfeststellungen auch nicht erkennen ließen, inwieweit dieses Zimmer neben der Betriebstätte in Liechtenstein beruflich verwendet worden sein soll. Der bloße Verweis auf ein Schild an der Wand des Hauses, einen Festnetzanschluss und den Eintrag in die gelben Seiten des Telefonbuches waren für eine derartige Annahme jedenfalls

---

nicht ausreichend, zumal der Berufungsführer die Anbringung des in Rede stehenden Schildes im Zuge der mündlichen Berufungsverhandlung plausibel erklären konnte und das Finanzamt die Ausführungen des Berufungsführers, er habe den Festnetzanschluss bzw. das Fax. nicht benutzt und auch nichts dafür bezahlt, nicht durch entsprechende Feststellungen zu widerlegen vermochte.

Da die Einkünfte aus der Tierarzt- und Hufschmiedtätigkeit zur Gänze der liechtensteinischen Betriebstätte des Berufungswerbers zuzurechnen waren, war der Berufung betreffend die Einkommensteuer bereits aus diesem Grunde statzugeben.

Nur der Vollständigkeit halber sei angeführt, dass auch eine nur teilweise Zurechnung der Einkünfte zur liechtensteinischen Betriebstätte zu keinem anderen Ergebnis geführt hätte. Die Betriebsprüfung ist für die Ermittlung der Einkünfte von den Angaben in der Steuerklärung und den Bilanzen des Berufungswerbers für die Liechtensteinische Steuerverwaltung ausgegangen. Dabei hat sie für das Jahr 2000 den in der Steuererklärung unter "steuerpflichtiger Erwerb" eingetragenen Beträge (55.765 CHF) sowie die vorgenommene Aufteilung in einen inländischen (d.h. liechtensteinischen) Teil (5.765 CHF) und einen ausländischen Teil (50.000 CHF) übernommen und die 50.000 CHF zur Gänze den österreichischen Einkünften zugerechnet. Die Aufnahme der 50.000 CHF als steuerlicher Erwerb aus dem Ausland in die Steuererklärung sprach zwar prima vista für diese Behandlung, allerdings hielt der unabhängiger Finanzsenat die Erklärung des Berufungswerbers, dieser Betrag stamme aus einer Schenkung, welche ihm sein Vater für die Geschäftsgründung gewährt habe, und sei daher als Einlage in den Betrieb des Berufungswerbers zu werten, für glaubwürdig. Dies schon deshalb, weil es unwahrscheinlich war, dass der Berufungswerber im Jahr der Aufnahme seiner beruflichen Tätigkeit in Österreich, Liechtenstein und der Schweiz (davor war er in Südtirol tätig) bereits einen Gewinn in Höhe von 55.765 CHF erzielt haben soll, zumal er einen neuen Kundenstock aufbauen musste. Die Unwahrscheinlichkeit eines solchen Gewinnes zeigte sich im Vergleich zu den Ergebnissen der Folgejahre, die, folgte man der Einschätzung des Finanzamtes, mit -7.971 CHF im Jahr 2001 und 8.036 CHF im Jahr 2002 unerklärlich deutlich unter jenem des Jahres 2000 lägen. Wesentlich plausibler erschien es daher, die in der Steuererklärung 2000 die unter "inländischer Anteil" eingetragenen 5.765 CHF als Gewinn anzusehen.

Für die Jahre 2001 und 2002 hat das Finanzamt zu den in den Steuererklärungen ausgewiesenen Ergebnissen (-7.971 CHF und 8.036 CHF) Sicherheitszuschläge in Höhe von 20% auf Basis der in den Bilanzen 2001 und 2002 ausgewiesenen Umsätze zugerechnet. Dafür bestand nach Meinung des unabhängigen Finanzsenates keine Berechtigung. Das Finanzamt hat die Verhängung dieser Zuschläge im Wesentlichen damit begründet, dass der Berufungswerber nicht alle Unterlagen an die Betriebsprüfung ausgefollgt habe und dass damit

die Umsätze der Jahre 2001 und 2002 jenen des Jahres 2000 angepasst werden konnten. Zum zuletzt genannten Argument wurde bereits oben ausgeführt, dass die Annahme, die 50.000 CHF in der Steuererklärung 2000 resultierten aus Einkünften aus der beruflichen Tätigkeit des Berufungswerbers, nicht zu halten war. Und zum Argument der mangelnden Mitwirkung ist zu sagen, dass die Verweigerung der Herausgabe von Unterlagen (nach den Angaben des Berufungswerber handelte es sich hiebei um das komplette veterinarmedizinische Archiv) für sich gesehen noch keine Berechtigung zur Festsetzung eines Sicherheitszuschlages abgab, zumal das Finanzamt bei der Festsetzung der Sicherheitszuschläge auf Basis der gesamten Umsätze offenbar von der Annahme ausgegangen ist, dass die in den (für die liechtensteinische Steuerverwaltung erstellten) Bilanzen des Berufungswerbers angegeben Umsätze verkürzt wurden. Für eine derartige Annahme bestand aber kein Anlass, besagt der Umstand, dass Rechnungsbeträge nicht auf dem inländischen Bankkonto eingegangen sind, doch für sich allein nicht, dass diese im gesamten Rechenwerk nicht erfasst wären. Dass der Berufungswerber aufgefordert worden wäre, die Erfassung dieser Beträge nachzuweisen, geht aus der Aktenlage indes nicht hervor. Durch den Wegfall des Sicherheitszuschlages wäre auch das steuerliche Ergebnis des Jahres 2002 jedenfalls Null gewesen (das Ergebnis 2001 war auch mit Sicherheitszuschlag Null), auch wenn im Übrigen, d.h. insbes. hinsichtlich der Verteilung der Einkünfte auf Liechtenstein und Österreich, der Vorgangsweise des Finanzamtes gefolgt worden wäre.

Der Berufung betreffend die Einkommensteuer war daher vollinhaltlich statzugeben, die Einkommensteuerbescheide 2000 bis 2002 waren ersatzlos aufzuheben.

Von der Erfassung der vom Finanzamt im Wege einer pauschalen Schätzung ermittelten geringfügigen Einkünfte aus der Hufschmiedetätigkeit, für die nach Artikel 23 Abs. 2 DBA-Liechtenstein die Anrechnungsmethode zur Anwendung käme, wurde aus Vereinfachungsgründen Abstand genommen.

#### Anspruchszinsen 2000

Gemäß § 205 Abs. 1 BAO sind Differenzbeträge an Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen, nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruchs folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide zu verzinsen (Anspruchszinsen).

Nach dem Normzweck des § 205 BAO gleichen Anspruchszinsen die Zinsvorteile bzw. Zinsnachteile aus, die sich aus unterschiedlichen Zeitpunkten der Abgabenfestsetzung ergeben. Dabei löst jede Nachforderung bzw. Gutschrift gegebenenfalls einen (neuen)

Anspruchszinsenbescheid aus. Es liegt daher je Differenzbetrag eine Abgabe vor, wobei der Zinsenbescheid an die Höhe der im Spruch des zur Nachforderung oder Gutschrift führenden Bescheides ausgewiesenen Nachforderung bzw. Gutschrift gebunden ist. Aufgrund dieser Bindung ist der Zinsenbescheid aber nicht (mit Aussicht auf Erfolg) mit der Begründung anfechtbar, der maßgebende Stammabgabenbescheid (gegenständlich somit der Einkommensteuerbescheid 2000) sei inhaltlich rechtswidrig (vgl. Ritz, BAO, § 205, Tz 34). Erweist sich der die strittigen Nachforderungszinsen bedingende Einkommensteuerbescheid 2000 jedoch nachträglich als rechtswidrig und wird er entsprechend zu Gunsten der Berufungsführerin abgeändert (siehe oben), so egalisiert ein als Folge des Wegfalles der rechtswidrigen Nachforderung zu erlassender Gutschriftszinsenbescheid die Belastung mit Nachforderungszinsen. Damit erfolgt aber keine Abänderung des ursprünglichen Zinsenbescheides.

Die Berufung gegen den Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2000 war daher als unbegründet abzuweisen.

#### Säumniszuschläge

Gemäß § 217 Abs. 1 BAO ist ein Säumniszuschlag zu entrichten, wenn eine Abgabe nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet wird.

Gemäß § 217 Abs. 2 BAO beträgt der erste Säumniszuschlag 2% des nicht zeitgerecht entrichteten Abgabenbetrages.

Wie bereits in der Darstellung des Sachverhaltes ausgeführt, setzte das Finanzamt mit Bescheiden vom 19. Dezember 2003 die Umsatzsteuer für das Jahr 2002 mit 6.377,37 € und die Umsatzsteuervorauszahlung für die Kalendermonate Jänner bis August 2003 mit 3.005,62 € fest. Da diese Beträge bereits fällig waren, setzte es erste Säumniszuschläge in Höhe von 127,55 € und 60,11 € fest.

Der Säumniszuschlag ist eine objektive Säumnisfolge, sein Zweck liegt darin, die pünktliche Tilgung von Abgabenschulden sicherzustellen (vgl. Ritz<sup>3</sup>, § 217 Tz 2). Die Festsetzung eines Säumniszuschlages setzt demzufolge lediglich voraus, dass eine Abgabe festgesetzt und diese zum Fälligkeitstag noch nicht entrichtet wurde. Sie setzt aber nicht voraus, dass die Festsetzung der Stammabgabe rechtmäßig erfolgt ist. Aus diesem Grunde können Bescheide über die Festsetzung von Säumniszuschlägen auch nicht mit der Begründung angefochten werden, die Festsetzung der Stammabgaben (das sind im vorliegenden Fall der Umsatzsteuerbescheid 2002 und der Umsatzsteuervorauszahlungsbescheid 1-8/2003) sei rechtswidrig erfolgt. Diese eingeschränkte Anfechtungsmöglichkeit von Bescheiden betreffend die Festsetzung von Säumniszuschlägen wird allerdings durch die Möglichkeit der nachträglichen Herabsetzung der Abgabenschuld auf Antrag gemäß § 217 Abs. 8 BAO wieder ausgeglichen. Nach Lehre und Rechtsprechung kann ein solcher Antrag auch in der Berufung

---

gegen den Bescheid über die Festsetzung des Säumniszuschlages gestellt werden. Dabei bestehen keine Inhaltserfordernisse, aus dem Antrag muss lediglich ersichtlich sein, weshalb die Nichtfestsetzung (Herabsetzung) des Säumniszuschlages bzw. die Aufhebung des Säumniszuschlagsbescheides beantragt wird; eine ziffernmäßige Berechnung des Ausmaßes der Herabsetzung im Antrag ist nicht erforderlich (vgl. Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 217, Rz 65 und 68 sowie UFS RV/0453-G/05 und RV/0021-F/06).

Die Bescheide betreffend die Festsetzung von Säumniszuschlägen waren daher an die geänderte Umsatzsteuerfestsetzung für das Jahr 2002 sowie die Kalendermonate Jänner bis August 2003 anzupassen.

Feldkirch, am 23.2. 2007